

## Comparative Study of Heritage Assets Accounting<sup>1</sup>

Mohammad Hossein Safarzadeh Bandari<sup>2</sup>, Benyamin Azizi<sup>3</sup>,

Hamze Zaheddoust<sup>4</sup>

Received: 2021/12/26

Accepted: 2022/06/15

Review Paper

### Abstract

**Purpose:** Heritage assets are often considered as one of the significant factors of economic development in every country. However, in order to measure these types of assets and their economic influence, certain tools and methodologies should be evaluated and implemented. On the other hand, as some of their aspects are subjective, accounting for all assets encounters serious shortcomings.

**Methodology:** Heritage assets belong to a category that for having a distinct nature, their recognition and measurement faces many challenges. It appears that accounting for the mentioned assets is more difficult than other types of assets, also the standards for recognition and measuring them are different from other standards.

**Results:** In the present study, an attempt has been made to discuss the literature on heritage assets and the efforts made by standard-setting institutions worldwide on the way of recognition and measuring these assets.

**Conclusion:** In Iran, there is no systematic and separate standard for the identification and measurement of these assets, and in Standards 5 and 7, specific criteria have been considered superficially.

**Contribution:** Considering that no research has been done in this field, in this study, different methods for measuring national heritage assets have been examined.

**Keywords:** Asset or liability, Measurement, National heritage, Recognition.

**JEL Classification:** M42.

---

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2021.37712.1640

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. Corresponding Author. (m\_safarzadeh@sbu.ac.ir).

3. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid University, Tehran, Iran. (Benyaminazizi90@gmail.com).

4. M.Sc. Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Kurdistan University, Sanandaj, Iran. (Ha.zaheddoust@gmail.com).

## بررسی تطبیقی حسابداری دارایی‌های میراث ملی<sup>۱</sup>

محمدحسین صفرزاده بندری<sup>۲</sup>، بنیامین عزیزی<sup>۳</sup>، حمزه زاهد دوست<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۳/۲۵

مقاله ترویجی

### چکیده

**هدف:** دارایی‌های مرتبط به میراث ملی اغلب یکی از ابزارهای مهم توسعه اقتصادی در کشور تلقی می‌شوند. بنابراین، لازم است برای اندازه‌گیری این نوع دارایی‌ها و اثرات اقتصادی ناشی از آنها، ابزارها و روش‌های خاصی اجرا و ارزیابی شوند و این در حالی است که حسابداری کلیه دارایی‌ها با توجه به ذهنی بودن برخی روش‌ها، از برخی جهات دارای نقص و کاستی است.

**روش:** دارایی‌های میراث ملی، از جمله دارایی‌هایی به شمار می‌رود که با توجه به ماهیت آنها، شناسایی و اندازه‌گیری آنها با چالش‌های متعددی روبرو است. حسابداری این دارایی‌ها نیز نسبت به سایر دارایی‌ها دشوارتر است و استانداردهای مربوط به شناسایی و اندازه‌گیری آنها با سایر استانداردها متفاوت است. روش مورد استفاده در این پژوهش به این منظور، بررسی مروری استانداردها و مقررات شناسایی و اندازه‌گیری این نوع دارایی در ایران و چند کشور نمونه است.

**یافته‌ها:** در پژوهش حاضر تلاش شده است تا ادبیات مربوط به دارایی‌های میراث ملی و تلاش‌های صورت گرفته توسط نهادهای تدوین‌کننده استاندارد در سطح بین‌المللی در زمینه نحوه شناسایی و اندازه‌گیری این دارایی‌ها مورد بحث و بررسی قرار گیرد.

**نتیجه‌گیری:** در ایران نیز استاندارد مدون و جداگانه‌ای برای شناسایی و اندازه‌گیری این دارایی‌ها وجود ندارد و در استانداردهای ۵ و ۷ به صورت مختصر ضوابط مشخصی در نظر گرفته شده است که در این مقاله مورد توجه قرار گرفته است.

**دانش افزایی:** با توجه به اینکه در این زمینه پژوهشی انجام نشده است، در این مقاله روش‌های مختلف برای اندازه‌گیری دارایی‌های میراث ملی مورد بررسی قرار گرفته است.

**واژه‌های کلیدی:** میراث ملی، دارایی یا بدهی، شناسایی، اندازه‌گیری.

طبقه بندی موضوعی: M42

DOI: 10.22051/JAASCI.2021.37712.1640

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران، نویسنده مسئول، (hosein470@gmail.com)

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. (Benyaminazizi90@gmail.com)

۳. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران. (Ha.zaheddoust@gmail.com)

۴. [jaasci.alzahra.ac.ir](http://jaasci.alzahra.ac.ir)

## مقدمه

اینکه چه اقلامی بایستی به‌عنوان دارایی در ترازنامه شناسایی شوند و این اقلام چگونه باید اندازه‌گیری شوند موضوع جدیدی نیست (ناپیر و جیوانونی<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). از سوی دیگر حسابداری کلیه دارایی‌ها، با توجه به ذهنی بودن آن از برخی جهات دارای نقص است (هینس<sup>۲</sup>، ۱۹۸۸). حسابداری دارایی‌های میراث ملی نسبت به سایر دارایی‌ها دشوارتر به نظر می‌رسد و استانداردهای مربوط به شناسایی و اندازه‌گیری آنها با سایر استانداردها متفاوت است. در گذشته دارایی‌های آثار باستانی در صورت‌های مالی ارگان‌های دولتی کشورها وجود نداشت. در سال‌های اخیر اقداماتی برای گنجانیدن این دسته از دارایی‌ها، ابتدا از طریق افشا و اخیراً در ترازنامه، در صورت‌های مالی سالانه انجام شده است. تاکنون روش‌های مختلفی برای ارزشیابی و اندازه‌گیری دارایی‌ها شناسایی شده است، اما ارزش دارایی‌ها با گذشت زمان دچار تغییراتی می‌شود و به شدت تحت تأثیر عوامل مختلفی مانند فرصت‌های اقتصادی و روندهای تشکیل فرهنگ قرار می‌گیرند. برخلاف سایر دارایی‌ها، دارایی‌های میراث ملی دارای ارزش اقتصادی و فرهنگی هستند (الوود و گرینوود<sup>۳</sup>، ۲۰۱۶)، اما سؤال این است که آیا این ارزش اقتصادی بر ارزش فرهنگی دارایی‌ها تأثیرگذار است؟ و روش‌های اندازه‌گیری ارزش اقتصادی کدامند؟ در این پژوهش روش‌های شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌های میراث ملی در کشورهای مختلف مورد بررسی قرار گرفته است.

حسابداری دارایی‌های میراث ملی، در مقایسه با انواع دیگر دارایی‌ها با چالش‌های زیادی روبرو است. به‌عنوان مثال، بعید به نظر می‌رسد که ارزش واقعی دارایی‌های میراث ملی از نظر فرهنگی، زیست‌محیطی، آموزشی و یا تاریخی به‌طور کامل قابل ارزشیابی باشند و صرفاً بر اساس قیمت‌های بازار منعکس شوند. برخلاف سایر دارایی‌ها، دارایی‌های میراث ملی قابل جایگزینی نیستند و ممکن است ارزش آنها با گذشت زمان افزایش یابند، حتی اگر از لحاظ فیزیکی در شرایط بدی قرار گیرند. علاوه بر این، ممکن است که قانون، ممنوعیت‌ها یا محدودیت‌های شدیدی را در استفاده از آنها اعمال کند. در نهایت، در اکثر موارد مردم انتظار دارند که دارایی‌های میراث ملی باید برای نسل‌های

1. Napier & Giovannoni  
2. Hines  
3. Ellwood & Greenwood

آینده حفظ و نگهداری شود. همچنین، در ارتباط با مدیریت و حسابداری دارایی‌های میراث ملی طیف وسیعی از مشکلات عملی، مانند استفاده از مبنای اندازه‌گیری مناسب و برآورد عمر مفید آنها وجود دارد. علاوه بر این، سرمایه‌ای نمودن دارایی‌های میراث ملی می‌تواند تأثیر متفاوتی بر ارزش خالص ترازنامه بخش عمومی در کشورهای مختلف داشته باشد، زیرا این آثار با توجه به حجم دارایی‌های میراثی که متعلق به هر کشور است متفاوت خواهد بود. به عنوان مثال، در ایران که بسیاری از آثار باستانی، طبیعی و ... را در خود جای داده است و سرمایه‌ای نمودن این حجم از دارایی‌های میراث ملی منجر به اغراق در میزان دارایی‌های خالص می‌شود و این در حالی است که کشور از بدهی‌های عمومی بسیاری در ترازنامه خود بهره می‌برد و با کسری بودجه مواجه است.

بنابراین، با توجه به مباحث گذشته و مطالب ارائه شده در سطح بین‌الملل، هدف این پژوهش مقایسه روش‌های گوناگون شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌های میراث ملی در سطح جهان و در نهایت ارائه پیشنهادهایی برای اندازه‌گیری و افشای این دسته از دارایی‌ها در صورت‌های مالی نهادهای دولتی مربوطه، در ایران است. در این پژوهش تشریح روش‌های مختلف برای اندازه‌گیری دارایی‌های میراث ملی ارائه شده است و برای دستیابی به این هدف موضوعات زیر در این پژوهش بررسی و تشریح شده‌اند:

اطلاعات عمومی مربوط به دارایی‌های میراث ملی

روش‌های اندازه‌گیری موجود تحت نظارت نهادهای استاندارد گذاری بین‌المللی مانند استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی<sup>۱</sup>، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی<sup>۲</sup>، قوانین حسابداری اتحادیه اروپا<sup>۳</sup> و

روش‌های اندازه‌گیری دارایی‌های میراث ملی در سطح استانداردهای حسابداری کشور.

### اهداف حسابداری دارایی‌های میراث ملی

دارایی‌های میراث ملی نه تنها به دلیل ارزش فرهنگی، بلکه به دلیل تعداد زیاد آنها در برخی از کشورها، مورد توجه حسابداری بخش دولتی است. به علاوه، به طور مسلم نمی‌توان اظهار داشت که دولت‌ها همیشه منابع کافی برای حفظ کلیه دارایی‌های میراث ملی را در اختیار خواهند داشت. مخارج دولت برای

1. International Financial Reporting Standards  
2. International Public Sector Accounting Standards  
3. European Union Accounting Rules

نگهداری آثار ملی با هزینه‌هایی مانند منافع اجتماعی مقایسه می‌شوند. دسترسی به اطلاعات مورد نیاز در مورد هزینه‌های حفظ و نگهداری این آثار، از منابع مهم برای تصمیم‌گیری در بخش عمومی تلقی می‌شود. بنابراین، یکی از اهداف حسابداری آثار ملی ارائه اطلاعاتی است که از تصمیمات مربوط به حفظ و نگهداری این دارایی‌ها پشتیبانی می‌کند. علاوه بر این، افشای اطلاعات در مورد دارایی‌های میراث ملی در صورت‌های مالی می‌تواند به جلوگیری از تخریب، سرقت و غفلت از این آثار کمک کند.

### تعریف و شناسایی دارایی‌های میراث ملی

هیئت استانداردهای حسابداری انگلستان<sup>۱</sup> در استاندارد گزارشگری مالی ۳۰ دارایی‌های میراث ملی را چنین تعریف کرده است «یک دارایی مشهود با ویژگی‌های تاریخی، هنری، علمی، فناوری، ژئوفیزیک یا محیطی که اصولاً به دلیل سهمی که در حفظ دانش و فرهنگ یک ملت دارد را دارایی میراث ملی گویند» (استانداردهای حسابداری انگلستان، ۲۰۰۹).

در استاندارد گزارشگری مالی ۱۰۲ (۲۰۱۳) که در انگلستان و ایرلند کاربرد دارد، به این تعریف دارایی‌های نامشهود نیز اضافه شده است. با این تعریف استاندارد گزارشگری مالی، کتابخانه‌های دیجیتال را نیز می‌توان به‌عنوان دارایی‌های میراث ملی در نظر گرفت. هیئت استانداردهای حسابداری انگلستان دارایی‌های میراث ملی را همانند سایر دارایی‌های حسابداری در نظر گرفته است. این هیئت کمک به فرهنگ و دانش را از اصول شناسایی یک دارایی به‌عنوان دارایی میراث ملی می‌داند. بنابراین، هر دارایی را که ارزش آن بیش از جریان‌های نقدی باشد که تولید می‌کند و دارای منافع عمومی باشد، دارایی میراث ملی قلمداد می‌شود (هیئت استانداردهای حسابداری، ۲۰۰۷). دارایی‌های میراث ملی دارای ویژگی‌های خاصی هستند، از جمله اینکه آنها عمر طولانی دارند (که می‌تواند هزاران سال به طول بیانجامد) و اغلب منحصر به فرد یا غیر قابل جایگزینی هستند و برای خرید یا فروش آنها معمولاً محدودیت و ممنوعیت قانونی شدیدی گذاشته شده است.

شناخت دارایی‌های میراث ملی در صورت‌های مالی مؤسسات خیریه و نهادهای بخش دولتی موضوع بحث‌های علمی و تخصصی زیادی بوده است. شناسایی این دسته از دارایی‌ها در صورت‌های

1. UK Accounting Standards Board

مالی بخش دولتی با اصول جدید مدیریت دولتی سازگار است. در اصول جدید مدیریت دولتی سازمان‌های بخش دولتی برای کارایی و اثربخشی بیشتر و تقویت مدیریت، از روش‌های مدیریتی بخش خصوصی از جمله حسابداری استفاده می‌کنند (هود<sup>۱</sup>، ۱۹۹۱؛ هود، ۱۹۹۵؛ لپسلی<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹). برخی از نویسندگان دانشگاهی از این ایده برای دارایی‌های میراث ملی حمایت می‌کنند. میکالف و پیرسون<sup>۳</sup> (۱۹۹۷) استدلال می‌کنند که دارایی‌های میراث ملی همانند سایر دارایی‌ها باید شناسایی و در صورت‌های مالی افشا شوند. به روشی مشابه، رولز<sup>۴</sup> (۱۹۹۲) اظهار داشت که دارایی‌های میراث ملی با دارایی‌های دیگر مانند زمین که ممکن است ارزش بازار آن قابل تعیین نباشد، اما همچنان لازم است که در صورت‌های مالی لحاظ شود، تفاوتی ندارد.

با این حال، موتز<sup>۵</sup> (۱۹۸۸) در یکی از پژوهش‌های خود از مثال بنای یادبود واشنگتن برای بحث درباره شناسایی دارایی‌های میراث ملی در صورت‌های مالی استفاده کرد. به گفته او بنای یادبود بیشتر به یک بدهی، تا به یک جریان نقدی در آینده، شبیه است (موتز، ۱۹۸۸). با این تفسیر، این بنا به‌عنوان بدهی در صورت‌های مالی شناسایی می‌شود. علاوه بر این، کارنگی و وولنایزر<sup>۶</sup> (۱۹۹۵، ۱۹۹۶) استدلال می‌کنند که از آنجایی که دارایی‌های میراث ملی اغلب قابل فروش نیستند، نباید با بدهی‌ها همسان شوند و نمی‌توان آنها را از نظر پولی ارزیابی کرد. این چالش‌های اساسی در شناسایی دارایی‌های میراث ملی توسط بارتون<sup>۷</sup> (۲۰۰۰) بیشتر گسترش داده شده است که معتقد است دولت غالباً فقط متولی دارایی‌های میراث ملی است. او بیان کرد که وظیفه دولت حفظ و نگهداری دارایی‌های میراث ملی برای نسل‌های حال و آتی است و هر نسلی موظف است هزینه‌های حفاظت و نگهداری از آنها را متقبل شود، زیرا از مزایای آن بهره‌مند می‌شوند. او همچنین، اظهار داشت که دارایی‌های میراث عمومی نباید در صورت‌های مالی دولت لحاظ شود. بارتون در ادامه آنها را

- 
1. Hood
  2. Lapsley
  3. Micallef and Peirson
  4. Rowles
  5. Mautz
  6. Carnegie and Wolnizer
  7. Barton

کالاهای عمومی قلمداد می‌کند که اغلب غیرقابل معاوضه و غیررقابتی هستند (بارتون، ۲۰۰۰؛ بارتون، ۲۰۰۵).

انتقادات وارده به حسابداری دارایی‌های میراث ملی مربوط به استفاده از روش حسابداری بخش خصوصی است. حسابداری بخش خصوصی نمی‌تواند نیازهای حسابداری بخش عمومی و شناسایی خدمات و کالاهای عمومی را برطرف کند (الوود<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹). فری و زان<sup>۲</sup> (۲۰۱۴) و زان (۲۰۰۲) برای بررسی نقش حسابداری در عملکرد مدیریت، دارایی‌های میراث ملی شهر بمبئی را انتخاب کرده و دریافتند که دارایی‌های از این دست دارای یک هدف اجتماعی و یا فرهنگی هستند. پالوت<sup>۳</sup> (۱۹۹۰) بیان کرد که دارایی‌هایی که به جای جریانان نقدی، مزایایی در قالب خدمات دارند باید به‌عنوان دارایی‌های عمومی در نظر گرفته شوند. بنابراین، این دارایی‌ها باید مشمول شکل جداگانه‌ای از حسابداری شوند. الوود (۲۰۰۳)، الوود و نیوبری<sup>۴</sup> (۲۰۰۶)، بارتون (۲۰۰۴) و هاجز و ملت<sup>۵</sup> (۲۰۰۳) همگی کاربرد شیوه‌های حسابداری بخش دولتی را زیر سؤال برده‌اند، زیرا شیوه‌های حسابداری با هدف رفع نیازهای اطلاعاتی سهامداران شرکت‌هایی که افزایش ثروت برای آنها در اولویت است، طراحی شده‌اند. علاوه بر این، با توجه به اینکه یک اصل اساسی در مدیریت دولتی جدید افزایش پاسخگویی است، بسیاری این سؤال را مطرح می‌کنند که آیا با شناخت دارایی‌های میراث ملی در صورت‌های مالی، می‌توان پاسخگویی را به‌طور مؤثر یا مناسب ارائه داد؟ برای شناسایی یک قلم در صورت‌های مالی، باید تعریف یک عنصر را برآورده سازد و به‌طور قابل‌اتکایی قابل اندازه‌گیری باشد، اما آیا دارایی‌های میراث ملی به‌طور قابل‌اتکا قابل اندازه‌گیری هستند؟ و آیا اندازه‌گیری دارایی‌های میراث ملی از نظر اقتصادی بر درک این دارایی‌ها از نظر فرهنگی تأثیر دارد؟

### اندازه‌گیری دارایی‌های میراث ملی

ارزش‌گذاری مالی یک دارایی میراث ملی بعضاً بدون مشکل نیست، بعضی اوقات دشوار و در برخی موارد غیرممکن است. در حسابداری، معمولاً چندین رویکرد برای ارزیابی دارایی‌ها وجود

---

1. Ellwood  
2. Ferri and Zan  
3. Pallot  
4. Ellwood and Newbury  
5. Hodges and Mellett

دارد که مهم‌ترین آنها بهای تمام شده تاریخی، بهای جایگزینی و ارزش منصفانه هستند. همه این روش‌های اندازه‌گیری در رابطه با ارزشیابی دارایی‌های میراث ملی با مشکلات خاصی روبرو هستند. بهای تمام شده تاریخی هنگام خرید دارایی کاربرد دارد، اما اغلب دارایی‌های میراث ملی در سال‌های اخیر خریداری نشده‌اند یا اصلاً قابل خرید و فروش نیستند. این دارایی‌ها میراث نسل‌های گذشته برای نسل‌های حال و آینده هستند. بنابراین، بهای تمام شده تاریخی برای اندازه‌گیری این دسته از دارایی‌ها نامربوط است. بهای جایگزینی برای دارایی‌هایی کاربرد دارد که مشابه آنها در بازار وجود داشته باشد، اما دارایی‌های میراث ملی غیرقابل معاوضه و منحصر به فرد هستند. ارزش منصفانه نیز بر فرض وجود دارایی مشابه در بازار استوار است. با فرض درستی تمامی مفروضات روش‌های اندازه‌گیری یاد شده، ارزش این دارایی‌ها اغلب بی‌ثبات بوده و هر قلم دارایی دارای ارزش ذهنی متفاوتی است. رویکرد درآمدی نیز برای اندازه‌گیری این دارایی‌ها مناسب به نظر نمی‌آید، زیرا بسیاری از دارایی‌های میراث ملی به دلیل مزایای فرهنگی، اجتماعی یا آموزشی آزادانه برای عموم در دسترس بوده و از این بابت یارانه دریافت می‌کنند. به علاوه، غالباً درآمد ایجاد شده از محل بازدیدکنندگان خارجی می‌باشد.

تمامی روش‌های معمول اندازه‌گیری در حسابداری برای اندازه‌گیری دارایی‌های میراث ملی به مشکل بر می‌خورند. با فرض اینکه ارزش اقتصادی این دارایی‌ها به‌طور قابل‌اتکایی قابل اندازه‌گیری باشد، سؤالی که همیشه وجود داشته این است که آیا منطقی است دارایی‌های که در درجه اول به دلیل ارزش فرهنگی نگهداری می‌شوند، تنها از لحاظ اقتصادی اندازه‌گیری شوند؟ در رابطه با اندازه‌گیری دارایی‌های میراث ملی و درج آنها در صورت‌های مالی اختلاف نظر زیادی وجود دارد. هوپر<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۰۵) در یک مطالعه از موزه‌های نیویورک دریافتند که مدیران موزه سعی در انعکاس ارزش نگهداری خود در گزارش‌های سالانه دارند و استفاده از استانداردهای حسابداری را که مستلزم درج دارایی‌های میراث ملی است، رد می‌کنند. مطالعات گتی<sup>۲</sup> که از اواخر دهه ۱۹۹۰ در ایالات متحده آغاز شد و تا سال ۲۰۰۰ ادامه داشت، فقدان روش‌های شناخته‌شده و پذیرفته‌شده برای

---

1. Hooper

2. Getty



ارزیابی دارایی‌های میراث ملی و مشکلات مرتبط با مقایسه نتایج ارزیابی‌های اقتصادی و فرهنگی را تأیید کرد. گزارش سوم گنتی که در سال ۲۰۰۲ منتشر شد، روش‌های اندازه‌گیری میراث ملی به ویژه ارزش اقتصادی این دارایی‌ها را در نظر می‌گیرد. برخی دیگر از روش‌های جایگزین برای افزایش پاسخگویی حمایت می‌کنند. به‌عنوان مثال، وایلد<sup>۱</sup> (۲۰۱۳) یک رویکرد جایگزین را در فرهنگ‌هایی که انگیزه سود و افزایش ثروت شخصی از ارزش‌های کلیدی جامعه نیست پیشنهاد می‌کند.

### حسابداری دارایی‌های میراث ملی

برای شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های میراث ملی روش‌های گوناگونی در سطح جهان وجود دارد. برای مثال، مخارج خرید دارایی‌های میراث ملی در صورت‌های مالی ایالات متحده آمریکا هزینه محسوب می‌شود در حالی که در نیوزلند و استرالیا از آن به‌عنوان سرمایه‌گذاری یاد می‌کنند. باوجود این مشکلات در ارزیابی این دسته از دارایی‌ها، لازم است که تدوین‌کنندگان استاندارد و دولت‌ها نسبت به درج دارایی‌های میراث ملی در صورت‌های مالی قدم بردارند. کشورهای جهان هر کدام به نوبه خود در رابطه با این موضوع اقداماتی را انجام داده‌اند. در ادامه این بحث به مقایسه استانداردهای تدوین شده و نحوه شناخت و اندازه‌گیری این دارایی‌ها در سطح جهان پرداخته می‌شود.

#### ۱- استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در استاندارد ۱۷ دارایی‌های میراث ملی را در دسته اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شناسایی کرده است و استاندارد ۳۱ از این دارایی به‌عنوان دارایی‌های نامشهود یاد می‌کند. گزینه‌های مختلفی در این استانداردها مانند گزینه عدم شناسایی دارایی‌های میراث ملی و انتخاب مبنای اندازه‌گیری ارائه شده است.

تاکنون هیچ استانداردی از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به صراحت از تعهدات مرتبط با دارایی‌های میراث ملی یاد نکرده است. این بدان معنی است که در استانداردها، برای تعهدات مرتبط با دارایی‌های میراث ملی، الزامات زیر ممکن است اعمال شود:

1. Wild

- ۱- استاندارد شماره ۱۹: ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی؛
- ۲- استاندارد شماره ۲۸: ابزارهای مالی (ارائه)؛
- ۳- استاندارد شماره ۲۹: ابزارهای مالی (شناخت و اندازه‌گیری) و
- ۴- استاندارد شماره ۳۰: ابزارهای مالی (افشای اطلاعات).

در ژوئن ۲۰۱۵، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی پروژه میراث ملی خود را تصویب کرد. هدف از ارائه این پروژه تعیین الزامات و راهنمایی‌های دقیق‌تری برای حسابداری و موارد افشای دارایی‌های میراث ملی عنوان شده است. در چارچوب مفهومی این استانداردها، سؤالات اساسی مطرح شده در رابطه با شناخت و اندازه‌گیری این دارایی‌ها تجزیه و تحلیل شده است. با توجه به مباحث یاد شده در ادامه خلاصه‌ای از استاندارد ۱۷ و ۳۱ استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ارائه می‌شود. با توجه به اصل تطابق در مقابل هر دارایی یک بدهی مرتبط به آن نیز وجود دارد. در نگاره ۱ تعریف دارایی‌های میراث ملی بر اساس استاندارد ۱۷ و ۳۱ استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی نمایش داده شده است.

**نگاره (۱): شناسایی، اندازه‌گیری و طبقه‌بندی دارایی‌های میراث ملی**

	استاندارد ۱۷: اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات	استاندارد ۳۱: دارایی‌های نامشهود
تعریف	دارایی‌هایی مانند بناهای تاریخی، اماکن باستانی، مناطق حفاظت‌شده و ذخایر طبیعی و آثار هنری به دلیل اهمیت فرهنگی، زیست‌محیطی یا تاریخی جزء دارایی‌های میراث ملی محسوب می‌شوند.	دارایی‌هایی مانند ثبت وقایع تاریخی مهم و حق استفاده یک فرد از یک دارایی عمومی مانند تمبرهای پستی به دلیل اهمیت فرهنگی، زیست‌محیطی یا تاریخی، به‌عنوان دارایی نامشهود شناسایی می‌شوند.
ویژگی‌ها	دارایی‌های میراث ملی دارای ویژگی‌های زیر هستند (اگرچه این ویژگی‌ها منحصر به چنین دارایی نیستند): ارزش فرهنگی، زیست‌محیطی، آموزشی و تاریخی آنها به‌طور کامل بر اساس قیمت‌های بازار قابل انعکاس نیست؛ ممکن است قانون ممنوعیت و محدودیت‌های شدیدی را برای فروش این نوع دارایی‌ها وضع کرده باشد؛ این دارایی‌ها اغلب قابل جایگزینی نیستند و ممکن است با گذشت زمان بر ارزش آنها افزوده شود حتی اگر از لحاظ فیزیکی در وضعیت بدی باشند و ممکن است	دارایی‌های میراث ملی دارای ویژگی‌های زیر هستند (اگرچه این ویژگی‌ها منحصر به چنین دارایی نیستند): ارزش فرهنگی، زیست‌محیطی و تاریخی آنها به‌طور کامل بر اساس قیمت‌های بازار قابل انعکاس نیست؛ ممکن است قانون ممنوعیت و محدودیت‌های شدیدی را برای فروش این نوع دارایی‌ها وضع کرده باشد؛ ارزش آنها با گذشت زمان افزایش می‌یابد و ممکن است برآورد عمر مفید آنها دشوار باشد و در برخی موارد ممکن است به صدها سال برسد.

	استاندارد ۱۷: اموال، ماشین آلات و تجهیزات	استاندارد ۳۱: دارایی‌های نامشهود
	برآورد عمر مفید آنها دشوار باشد و در برخی موارد ممکن است به صدها سال برسد.	
طبقه‌بندی	<p>نوع اول: دارایی‌های میراث ملی مانند یک ساختمان تاریخی که علاوه بر ارزش خود به‌عنوان میراث ملی دارای منافع اقتصادی آتی یا پتانسیل خدماتی نیز هستند؛ ممکن است همانند سایر اقلام در دسته اموال، ماشین آلات و تجهیزات شناسایی و اندازه‌گیری شوند.</p> <p>نوع دوم: دارایی‌های میراث ملی مانند بناهای ویران شده منافع اقتصادی آتی و پتانسیل خدماتی آنها محدود است که بر مبنای اندازه‌گیری آنها تأثیر می‌گذارد.</p>	<p>نوع اول: دارایی‌های نامشهود میراث ملی مانند حق الامتیاز پرداختی برای ثبت یک بنا که علاوه بر ارزش خود به‌عنوان میراث ملی دارای منافع اقتصادی آتی یا پتانسیل خدماتی نیز هستند؛ ممکن است همانند دارایی‌های نامشهود دیگر شناسایی و اندازه‌گیری شود.</p> <p>نوع دوم: منافع اقتصادی آتی یا پتانسیل خدماتی محدود دارایی‌های نامشهود میراث ملی بر مبنای اندازه‌گیری آنها مؤثر است.</p>

#### شناسایی

مطابق با نظر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، شناخت دارایی‌های میراث ملی نیاز نیست و شناسایی و عدم شناسایی این نوع دارایی‌ها بستگی به صلاحدید تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی دارد.

#### اندازه‌گیری

در صورت شناسایی دارایی به‌عنوان دارایی‌های میراث ملی، به کار بردن استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۷ و ۳۱ الزامی نیست. تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی در استفاده از سایر مبنای اندازه‌گیری آزاد هستند.

#### افشا

در صورت شناسایی یک دارایی به‌عنوان دارایی‌های میراث ملی، موارد زیر باید در صورت‌های مالی افشا شوند:

- ۱- مبنای اندازه‌گیری دارایی؛
- ۲- روش استهلاک در صورتی که دارایی استهلاک‌پذیر باشد؛

۳- ارزش ناخالص دفتری؛

۴- استهلاک و استهلاک انباشته دارایی در پایان دوره، در صورت وجود و

۵- مقایسه مبلغ دفتری در ابتدا و پایان دوره و سازگاری آنها با هم.

### شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های میراث ملی در چارچوب مفهومی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

تعاریف، شناسایی و مبانی اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها در چارچوب مفهومی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در نگاره ۲ ارائه شده است.

#### نگاره (۲): شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها

دارایی عبارت است از منبعی که در حال حاضر توسط واحد اقتصادی در نتیجه یک رویداد گذشته کنترل می‌شود. بدهی تعهد فعلی واحد تجاری برای خروج منابع است که از یک رویداد گذشته ناشی می‌شود.	تعریف
یک مورد که تعریف دارایی یا بدهی را احراز کند و قابل اندازه‌گیری باشد.	شناسایی
چارچوب مفهومی مبانی اندازه‌گیری زیر را برای اندازه‌گیری دارایی پیشنهاد می‌کند: بهای تمام شده تاریخی، ارزش بازار، ارزش جایگزینی و خالص ارزش فروش.	مبانی اندازه‌گیری

### ۲- قوانین حسابداری اتحادیه اروپا

در رابطه با حسابداری دارایی‌های میراث ملی در قوانین حسابداری اتحادیه اروپا هیچ استاندارد جداگانه‌ای وجود ندارد. در این رابطه قانون هفتم با عنوان اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در مورد دارایی‌های میراث ملی بحثی به میان نیاورده است. همچنین، قانون ششم این دارایی‌ها را جزء دارایی‌های نامشهود به حساب نمی‌آورد.

### ۳- استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

از آنجایی که دارایی میراث ملی یک موضوع خاص بخش عمومی است، در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مورد بررسی قرار نگرفته‌اند. ممکن است برخی از شرکت‌ها مواردی مانند تابلوی نقاشی که دارای ارزش ملی هستند را گزارش کنند، اما اصول شناسایی و اندازه‌گیری آن مشابه سایر دارایی‌های شرکت خواهد بود که بسته به نوع دارایی از استاندارد شماره ۱۶ با عنوان اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات استفاده می‌شود یا طبق استاندارد ۳۸ در سرفصل دارایی‌های نامشهود قرار می‌گیرد.

#### ۴- استانداردهای حسابداری ملی آمریکا

در استانداردهای حسابداری ملی آمریکا، قاعده کلی در مورد دارایی‌های میراث ملی این است که این اقلام به قیمت‌های فعلی شناخته و اندازه‌گیری شوند.

#### راهنمای آماری مالیه عمومی ۲۰۱۴

طبقه‌بندی انجام شده در راهنمای آماری مالیه عمومی ۲۰۱۴ در ارتباط با میراث ملی عبارتند از: دارایی‌های میراث ملی: راهنمای آماری مالیه عمومی در صندوق بین‌المللی پول دارایی‌های میراث ملی را به‌عنوان دارایی‌هایی تعریف می‌کند که دولت قصد دارد آنها را به دلیل اهمیت تاریخی، فرهنگی، آموزشی، هنری یا معماری تا زمان نامشخص نگه دارد. علاوه بر این تعریف، هیچ اطلاعاتی در رابطه با شناخت و ارزیابی دارایی‌های میراث ملی ارائه نمی‌شود.

ارزشیابی: راهنمای آماری مالیه عمومی اشیای با ارزش را به‌عنوان دارایی تولید شده با ارزش قابل توجه تعریف می‌کند که با هدف تولید یا مصرف مورد استفاده قرار نمی‌گیرند، اما به مرور زمان برای آنها ذخیره ارزش نگهداری می‌شود. با توجه به این مطالب انتظار می‌رود که ارزش واقعی این اشیای با گذشت زمان که از لحاظ فیزیکی در شرایط بدی قرار می‌گیرند، کاهش پیدا نکند. اشیای با ارزش اشاره شده در این استاندارد شامل موارد زیر می‌شود:

۱- طلا و سایر سنگ‌ها و فلزات قیمتی که قرار نیست به‌عنوان مواد اولیه و تجهیزات در

فرآیندهای تولید استفاده شوند.

۲- تابلوهای نقاشی، مجسمه‌ها و سایر اشیای شناسایی شده به‌عنوان آثار هنری یا عتیقه‌جات،

۳- جواهرات با ارزشی که در ساخت آنها از سنگ‌ها و فلزات قیمتی استفاده شده است.

اشیای با ارزشی که در تعریف بالا اشاره شده‌اند زمانی که در تولید استفاده شوند (مانند نمایش اشیای قیمتی در موزه)، در طبقه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات قرار می‌گیرند. با توجه به این ارزیابی، اشیای با ارزش زمانی که بازار منظمی برای آنها وجود دارد، باید به قیمت‌های فعلی بازار، شامل هزینه‌های انتقال مالکیت مانند هزینه‌های نمایندگی یا کارمزد، ارزیابی شوند. در غیر این صورت، مبالغی که بابت بیمه آنها در برابر آتش‌سوزی، سرقت و سایر خطرات پرداخت می‌شود نیز باید به ارزش آنها اضافه گردد.

سیستم حساب‌های ملی<sup>۱</sup> ۲۰۰۸

در سیستم حساب‌های ملی واژه میراث ملی به این معنا استفاده نشده است. با این حال، این دارایی‌ها شامل دو طبقه زیر هستند:

بناهای تاریخی: در فصل دهم سیستم حساب‌های ملی اشاره شده است که بناهای تاریخی به دلیل اهمیت خاص تاریخی، ملی، منطقه‌ای، محلی، مذهبی یا نمادین قابل شناسایی هستند. این مکان‌ها برای عموم مردم در دسترس هستند و اغلب از بازدیدکنندگان این بناها هزینه دریافت می‌شود که با این تعریف منبع درآمدی برای دولت به حساب می‌آیند. برخی دیگر از این آثار غیرانتفاعی هستند که شرکت‌ها یا خانوارها، به‌طور معمول برای ارائه خدمات فرهنگی یا سرگرمی از آنها استفاده می‌کنند. با توجه به شناخت و اندازه‌گیری آثار ملی در حساب‌ها، تعمیر بناهای تاریخی نیاز به سرمایه داشته و استهلاک این دارایی‌ها باید بر اساس طول عمر آنها محاسبه شود.

ارزشیابی: در سیستم حساب‌های ملی نیز اشیای ارزشمند مانند کارهای هنری قابل شناسایی هستند. این اقلام به‌عنوان کالاهای بادوام گران‌قیمت که برای حفظ ارزش خریداری می‌شوند و در تولید قابل مصرف نبوده و با گذشت زمان از لحاظ فیزیکی خراب نمی‌شوند، تعریف می‌گردند. آثار هنری، سنگ‌ها و فلزات قیمتی و جواهرات ساخته شده از این نوع سنگ‌ها و فلزات جزء این دسته محسوب می‌شوند. هدف از نگهداری اشیای قیمتی این است که با گذشت زمان قیمت آنها نسبت به قیمت سایر کالاها و خدمات افزایش یابد یا حداقل کاهش پیدا نکند.

با توجه به ارزیابی سیستم حساب‌های ملی مشخص می‌شود که نقش اصلی این اشیاء ذخیره ارزش یعنی ارزش‌گذاری اشیای با ارزش با قیمت‌های فعلی است. تا جایی که بازارهای در دسترس برای این اقلام وجود داشته باشد، باید آنها را با قیمت واقعی یا برآوردی که در چنین بازارهایی برای آنها پرداخت می‌شود، ارزیابی کرد. در نهایت، در بند ۴۳-۱۳ ذکر شده است که در صورت عدم وجود بازار در دسترس روش مناسب برای ارزیابی این اقلام مبلغ بیمه‌ای است که در برابر آتش‌سوزی، سرقت و غیره برای آنها پرداخت می‌شود.

---

1. System of National Accounts

سیستم حساب‌های اروپا<sup>۱</sup> ۲۰۱۰

تنها اشاره مستقیم سیستم حساب‌های اروپا به دارایی‌های میراث ملی در بند ۲۰ حساب‌های دولت است. سیستم حساب‌های اروپا توضیح می‌دهد که برخی از دارایی‌ها بیشتر مختص دولت هستند، مانند دارایی‌های میراث ملی، آثار باستانی، دارایی‌های زیرساختی و غیره.

در فصل هفتم سیستم حساب‌های اروپا اشاره می‌کند که بناهای تاریخی به دلیل اهمیت خاص تاریخی، ملی، منطقه‌ای، محلی، مذهبی یا نمادین قابل شناسایی هستند. آنها به‌عنوان میراث عمومی شناسایی می‌شوند، زیرا در دسترس عموم مردم هستند، نه به دلیل مالکیت بخش عمومی. بناهای تاریخی به‌عنوان بناها یا مکان‌هایی با اهمیت خاص باستان‌شناسی، تاریخی یا فرهنگی تعریف می‌شوند.

مطابق با طبقه‌بندی دارایی‌ها در سیستم حساب‌های اروپا ۲۰۱۰، بناهای عمومی در زیر مجموعه سایر دارایی‌ها قرار می‌گیرند که این دارایی‌ها نیز در گروه دارایی‌های ثابت هستند. این بدان معناست که هیچ‌گونه ارائه جداگانه‌ای از دارایی‌های میراث ملی وجود ندارد. بنابراین، هر دارایی در طبقه سایر دارایی‌ها قرار گیرد قوانین ارزیابی کلیه دارایی‌های ثابت، یعنی ارزش فعلی دارایی در مورد آن نیز صدق می‌کند.

دسته اشیای با ارزش نیز در سیستم حساب‌های اروپا وجود دارد و تعریف اشیای با ارزش با سیستم حساب‌های ملی و راهنمای آماری مالیه عمومی نیز مطابقت دارد. در پیوست ۱-۷ سیستم حساب‌های اروپا، اشیای با ارزش به‌عنوان زیرمجموعه‌ای جداگانه از دارایی‌های غیرمالی تولیدی نشان داده شده‌اند. این بدان معنی است که برخلاف بناهای عمومی، اشیای با ارزش به‌طور جداگانه در گزارش آماری سیستم حساب‌های اروپا ارائه می‌شوند.

در سیستم حساب‌های اروپا، اشیای با ارزش بدین شرح دسته‌بندی می‌شوند:

فلزات و سنگ‌های گران‌بها: هدف از نگهداری این اقلام استفاده از آنها در فرایندهای تولیدی به‌عنوان مواد اولیه نیست.

عتیقه‌جات و سایر آثار هنری: تابلوی نقاشی، مجسمه و غیره که به‌عنوان آثار هنری و عتیقه شناخته می‌شوند.

سایر اشیای با ارزش: سایر اشیای قیمتی که در طبقات یاد شده قرار نمی‌گیرند مانند جواهرات با ارزشی که از سنگ‌ها و فلزات قیمتی ساخته شده‌اند.

1. European System of Accounts

مطابق با بند ۴۹-۷ اشیای با ارزش مانند آثار هنری، عتیقه‌جات، جواهرات، سنگ‌های قیمتی و سایر فلزات با ارزش با قیمت جاری ارزیابی می‌شوند. اگر بازارهای سازمان یافته‌ای برای این دارایی‌ها وجود داشته باشد، باید به قیمت‌های واقعی یا برآوردی آنها با کسر حق‌الزحمه یا کارمزد نمایندگان، در صورت فروش در بازار، ارزیابی شوند. در غیر این صورت باید آنها را با قیمت‌های جایگزینی تا سطح قیمت جاری ارزیابی کرد.

#### ۵- هیئت استانداردهای حسابداری فدرال کشور آمریکا

در استاندارد شماره ۲۹ بیان شده است که دارایی‌های میراث ملی با ویژگی‌های زیر قابل تعریف است: این دارایی‌ها دارای اهمیت تاریخی، طبیعی، فرهنگی، آموزشی، هنری هستند که به طور نامحدود حفظ می‌شوند. نمونه‌هایی از این دارایی‌ها در این استاندارد شامل موزه‌ها، بناهای یادبود، کتابخانه‌ها، پارک‌ها و ... بیان شده است. دارایی‌های میراث ملی ممکن است برای دو هدف مورد استفاده قرار گیرند: (۱) ماهیت میراث ملی و (۲) استفاده از این دارایی‌ها. در این استاندارد بیان شده است که هزینه‌های خرید، بازسازی و یا بهبود دارایی‌های میراث ملی باید مورد شناسایی قرار گیرند. همچنین، نیازی به شناسایی دارایی‌های میراث ملی اهدایی نیست. در این استاندارد بیان شده است که هزینه‌های مربوط به خرید، بهبود یا بازسازی دارایی‌های میراث ملی چندمنظوره (دارایی‌های میراث ملی که توسط دولت فدرال مورد استفاده قرار می‌گیرند همانند ساختمان خزانه‌داری کل آمریکا) باید به ارزش منصفانه سرمایه‌ای شده و در طول استفاده از این دارایی‌ها مستهلک گردند. همچنین، افشاء کامل و دقیقی در مورد دارایی‌های میراث ملی به ویژه دارایی‌های میراث ملی چندمنظوره صورت گیرد. این افشاء شامل چگونگی استفاده از دارایی‌های میراث ملی چندمنظوره توسط نهادهای دولتی، سیاست‌های مربوط به تملک، نگهداری، استفاده و ... از این دارایی‌ها، شرح هر یک از گروه‌های اصلی، برای هر یک از گروه‌های عمده از این دارایی‌ها شامل واحدهای فیزیکی نگهداری شده، ارزش منصفانه دارایی‌های اهدایی در صورت شناخته شدن و شرایط دارایی‌ها و ... است.

#### ۶- هیئت استانداردهای حسابداری بخش عمومی آمریکا

در استاندارد شماره ۳۴ استانداردهای حسابداری بخش عمومی، بیان شده است که هیچ تعریف کلی در مورد میراث ملی وجود ندارد و نیازی به شناسایی و سرمایه‌ای نمودن گنجینه‌های تاریخی



که در قالب مجموعه‌های تاریخی نگهداری می‌شوند، نیست. بنابراین، چنانچه در دولت‌های ایالتی و شهرداری‌های آمریکا، گنجینه‌های تاریخی شناسایی شوند، هزینه‌های صورت گرفته باید سرمایه‌ای شوند. همچنین، گنجینه‌های ملی اهدایی در صورت شناسایی به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شوند. در این استاندارد بیان شده است که نیازی به مستهلک کردن مجموعه‌های بزرگ و یا موارد منفرد پایان‌ناپذیر نخواهد بود. برای مجموعه‌هایی که سرمایه‌ای نشده‌اند، در مورد دلایل عدم سرمایه‌ای نمودن این مجموعه‌ها باید افشاء صورت گیرد. همچنین، برای دارایی‌های ثابت معمول که سرمایه‌ای شده‌اند باید افشاء صورت گیرد.

#### ۷- استانداردهای کانادا

در بخش ۳۱۵۰ استانداردهای بخش عمومی کشور کانادا با عنوان دارایی‌های ثابت مشهود بیان شده است، آثار هنری و گنجینه‌های تاریخی در صورت‌های مالی بخش عمومی به‌عنوان دارایی‌های ثابت مشهود شناسایی نمی‌شوند، زیرا برآورد معقولی از منافع اقتصادی آتی این دارایی‌ها در دسترس نیست. در یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی بخش عمومی، ماهیت آثار هنری و گنجینه‌های تاریخی نگهداری شده توسط دولت باید افشاء گردد.

در بخش ۴۴۴۰ استانداردهای بخش عمومی کشور کانادا با عنوان مجموعه‌های نگهداری شده برای سازمان‌های غیرانتفاعی بیان شده است که به رسمیت شناختن آثار هنری و گنجینه‌های تاریخی که در قالب مجموعه‌های هنری نگهداری می‌شوند، الزامی نیست، اگرچه منعی ندارد. آثار هنری و گنجینه‌های تاریخی که در قالب مجموعه‌های هنری نگهداری نمی‌شوند، چنانچه شناسایی شوند، به‌عنوان هزینه و در صورت عدم اطلاع از هزینه‌های انجام شده به ارزش منصفانه ارزیابی می‌شوند. در مورد مجموعه‌های هنری باید افشاء مناسبی در مورد این مجموعه‌ها، سیاست‌های حسابداری دنبال شده، جزئیات هرگونه تغییر قابل توجه در مورد این مجموعه‌ها، هزینه‌ها و ... صورت گیرد.

#### ۸- استانداردهای کشور نیوزلند

در استاندارد شماره ۳ و استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶ نیوزلند، تعریف مشخصی از دارایی‌های میراث ملی ارائه نشده است. خزانه‌داری کل نیوزلند در سال ۲۰۰۲، دارایی‌های فرهنگی

و میراث ملی را به دلیل ماهیت آن‌ها تعریف نموده است. در این تعریف بیان شده است که دارایی‌های فرهنگی و میراث ملی دارایی‌هایی هستند که به لحاظ تاریخی، فرهنگی، جغرافیایی، علمی و ... از اهمیت ویژه‌ای برای جامعه برخوردار است. در این استانداردها، بیان شده است که دارایی‌های میراث ملی در صورت‌های مالی بخش عمومی باید شناسایی و اندازه‌گیری شوند. این دارایی‌ها به هنگام شناسایی اولیه با بهای تمام شده اندازه‌گیری می‌شوند. ارزیابی مجدد این دارایی‌ها با استفاده از ارزش منصفانه، ارزش بازار و بهای جایگزینی مجاز شمرده شده است. همچنین، دارایی‌های میراث فرهنگی اهدایی، به ارزش منصفانه اندازه‌گیری خواهد شد. در مورد این دارایی‌ها نیازی به افشا وجود ندارد.

#### ۹- استانداردهای کشور استرالیا

در استاندارد شماره ۱۱۶ بخش عمومی کشور استرالیا بیان شده است که چنانچه دارایی‌های میراث ملی دارای منافع اقتصادی آتی باشند و بتوان ارزش آن را به‌طور قابل‌اتکا اندازه‌گیری نمود، در صورت‌های مالی بخش عمومی شناسایی شوند. در مورد اندازه‌گیری این دارایی‌ها در این استاندارد بیان شده است که، دارایی‌های میراث ملی در زمان شناسایی اولیه به بهای تمام‌شده و دارایی‌های میراث ملی اهدایی در زمان شناسایی اولیه به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شوند. همچنین، در این استاندارد بیان شده است که نیازی به افشا خاصی در مورد این دارایی‌ها نیست.

#### ۱۰- چارچوب حسابداری ملی بخش عمومی فرانسه

استانداردهای حسابداری دولتی درباره دارایی‌های میراث ملی در سال ۲۰۱۳ تصویب شد و از سال ۲۰۱۶ به اجرا در آمده است. در مقدمه استاندارد شماره ۱۷ از استانداردهای مذکور، بیان شده است که ارائه تعریف از دارایی‌های میراث ملی به دلیل کمبود اطلاعات در چارچوب گزارشگری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و به دلیل گستردگی و مبهم بودن این دارایی‌ها، دشوار است. برخی از ویژگی‌های دارایی‌های میراث ملی را می‌توان شناسایی کرد، اما این ویژگی‌ها به تنهایی معیار کافی برای تعریف دامنه دارایی‌های منقول و غیرمنقول را فراهم نمی‌کنند. در نتیجه، این استاندارد با مراجعه به قوانین و مقرراتی که وضعیت حقوقی خاص دارایی‌های میراث ملی را در نظر می‌گیرد و به ثبت و طبقه‌بندی آنها می‌پردازد، تعریفی را برای این دارایی‌ها ارائه

می‌دهد. استانداردهای حسابداری دولتی برای شناسایی دارایی‌های میراث ملی معیاری را تعیین نکرده است و کلیه دارایی‌های شناسایی شده بر اساس اصول بیان شده در بالا در صورت‌های مالی شناسایی می‌شوند.

در این استاندارد برای شناسایی اولیه، خالص ارزش دارایی‌های شناسایی شده در اول ژانویه ۲۰۱۳ به ارزش نمادین آنها تعیین و اگر قبل از آن شناسایی نشده باشند، ارزش آنها یک یورو تعیین گردید. برای دارایی‌های خریداری شده یا به دست آمده پس از این تاریخ، دو روش اندازه‌گیری اولیه ممکن است اعمال شود:

- بهای تمام شده تحصیل: برای دارایی‌های به دست آمده در یک معامله نقدی استفاده می‌شود.
- برآورد ارزیاب: برای دارایی‌های به دست آمده در یک معامله غیرنقدی اعمال می‌شود.

همچنین برای اندازه‌گیری‌های بعدی، دارایی‌های میراث ملی در تاریخ گزارش به مبلغ شناسایی شده اولیه اندازه‌گیری می‌شوند. برای این نوع دارایی‌ها در زمان تجدید ارزیابی، استهلاک یا کاهش ارزش شناسایی نمی‌شود. برخلاف سایر دارایی‌ها، هزینه انجام شده بابت حفظ و نگهداری دارایی‌های میراث ملی به حساب این دارایی منظور نمی‌شود و هنگامی که این نوع دارایی‌ها تحت مرمت یا بازسازی قرار می‌گیرند، باید تعیین کرد که بازسازی عمده یا عادی، بوده است. به عبارتی:

بازسازی: به عنوان یک دارایی مشهود جدا از دارایی اصلی شناخته می‌شود.

تعمیرات اساسی: هزینه‌های انجام شده برای تعمیر دارایی اصلی ممکن است به عنوان ذخیره برای نگهداری یا یک جزء ثانویه از دارایی اصلی شناخته شود.

تعمیر و نگهداری عادی: به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شود.

هزینه‌های سرمایه‌ای انجام شده برای دارایی‌های میراث ملی، برنامه استهلاک خاص خود را دارد. استهلاک این هزینه‌ها در طول عمر مفید و مطابق با برنامه استهلاک در تاریخ گزارش شناسایی خواهد شد.

موارد افشا در استانداردهای حسابداری دولتی نیز شامل افشای میراث ملی، ارائه جدولی که تغییرات دارایی‌های مشهود را نشان دهد و شامل یک بخش جداگانه برای دارایی‌های میراث ملی

باشد و در نهایت، ارزش دارایی‌های میراث ملی و تاریخ ارزیابی آنها باید افشا شود. اگر این دارایی‌ها دچار زوال قابل توجهی شده باشند، واحد تجاری باید افشای مناسبی از آن در یادداشت‌های همراه ارائه دهد. همچنین، اطلاعاتی در رابطه با فروش دارایی‌های میراث ملی، قابل افشا است.

### ۱۱- لیتوانی

همانند استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، استاندارد شماره ۱۲ تحت عنوان اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و استاندارد شماره ۱۳ با عنوان دارایی‌های نامشهود درباره دارایی‌های میراث ملی قابل اجرا هستند. استاندارد شماره ۱۲ دارایی‌های میراث ملی مشهود را در سه دسته طبقه‌بندی می‌کند:

۱- دارایی‌های منقول

۲- دارایی‌های غیرمنقول و

۳- سایر دارایی‌های با ارزش

برای دو طبقه اول از رویکردی مبتنی بر قوانین استفاده می‌شود و تمامی اقلام میراث ملی به ثبت می‌رسند، اما برای دسته آخر از رویکردی مبتنی بر اصول استفاده می‌شود. استاندارد ۱۳ دارایی‌های میراث ملی را در دسته دارایی‌های نامشهود قرار نمی‌دهد.

دارایی‌های میراث ملی ثبت شده باید شناسایی شوند. دارایی‌های میراث ملی که به ثبت نرسیده‌اند لازم است قبل از شناسایی، تعریف دارایی مشهود یا نامشهود را همراه با معیارهای شناسایی دارایی احراز کنند. بدهی‌های مربوط به دارایی‌های میراث ملی در حال حاضر نیازی به شناسایی ندارند. اگرچه اندازه‌گیری دارایی‌های میراث ملی در لیتوانی از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی پیروی می‌کند، اندازه‌گیری دارایی‌های مشهود در این استانداردها تابع موارد زیر است:

۱- اگر دارایی از طریق معامله نقدی کسب شده باشد با بهای تمام شده تاریخی اندازه‌گیری شود.

۲- در صورت کسب دارایی در معامله غیرنقدی از نهاد بخش دولتی، دارایی به مبلغ منتقل شده جهت به دست آوردن آن در حساب‌های واحد تجاری اندازه‌گیری می‌شود.

۳- هنگامی که دارایی در معامله غیرنقدی با یک نهاد غیردولتی کسب شده باشد، از ارزش

منصفانه دارایی استفاده می‌شود.

۴- اگر ارزش منصفانه دارایی به طور قابل اتکا در دسترس نباشد، دارایی به ارزش یک یورو به صورت نمادین اندازه گیری می شود.

دارایی های نامشهود میراث ملی به بهای تمام شده اندازه گیری می شوند، مگر اینکه از طریق معاوضه کسب شده باشند. در این صورت، این دارایی ها در تاریخ کسب به ارزش منصفانه حساب می شوند یا اگر تعیین ارزش منصفانه غیرممکن باشد به ارزش یک یورو و به شکل نمادین، ارزش گذاری می شوند. ارزش نمادین یک یورو در لیتوانی از اهمیت برخوردار نیست و توصیه می شود حداقل برای دارایی های میراث ملی از مبانی اندازه گیری مناسب تری استفاده شود.

برای اندازه گیری های بعدی نیز دارایی های میراث ملی مشهود در نهایت با ارزش منصفانه اندازه گیری می شوند. این ارزش منصفانه در صورت بیمه بودن دارایی می تواند بر اساس ارزش بیمه باشد. دارایی های میراث ملی مستهلک نمی شوند و فقط در صورت آسیب دیدن از ارزش آنها کاسته می شود. ارزش منصفانه به صورت دوره ای و سالانه ارزیابی می شود. هزینه های بعدی حتی اگر به بهبود قابل توجه دارایی منجر شود، هزینه دوره تلقی می گردد. دارایی های نامشهود میراث ملی با عمر مفید محدود مستهلک می شوند و برای دارایی های با عمر مفید نامحدود کاهش ارزش در دوره های بعدی شناسایی می شود. هزینه های بعدی تعهد شده هزینه دوره محسوب می شوند، مگر اینکه واحد تجاری بتواند به طور قابل اتکا تشخیص دهد که چنین هزینه هایی منجر به بهبود قابل توجه دارایی نامشهود شده و منافع اقتصادی آتی ایجاد می کند.

افشای اطلاعات زیر برای دارایی های مشهود میراث ملی نیاز است:

۱- افشای جداگانه دارایی های منقول و غیرمنقول و سایر اشیای با ارزش در زیر دارایی های مشهود گنجانده شوند.

۲- آخرین تاریخ تخمین ارزش منصفانه؛

۳- تعیین ارزش منصفانه دارایی های میراث ملی منقول و غیرمنقول بر اساس ارزش بیمه آنها.

۴- در صورت غیرقابل تعیین بودن موارد بالا دارایی های منقول و غیرمنقول به ارزش نمادین یک یورو باید محاسبه شوند.

برای دارایی های نامشهود میراث ملی الزامات خاصی مشخص نشده است و موارد ذکر شده برای

افشای سایر دارایی های نامشهود میراث ملی استفاده خواهد شد.

## ۱۲- استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران

در استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره ۵ و ۷ با عنوان دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود به بررسی نحوه شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌های میراث ملی در بخش عمومی ایران پرداخته شده است. بندهای مربوط به نحوه شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌های میراث ملی در این دو استاندارد به ترتیب شامل موارد زیر است: بند ۵) این استاندارد واحد گزارشگر را به شناسایی دارایی‌های میراث ملی که به نحوی متفاوت تعریف و معیارهای شناخت دارایی‌های ثابت مشهود (دارایی‌های نامشهود) را احراز می‌کند، ملزم نمی‌نماید. چنانچه واحد گزارشگر دارایی‌های میراث ملی را شناسایی کند، باید الزامات افشای این استاندارد را بکار گیرد، امام ملزم به رعایت الزامات اندازه‌گیری این استاندارد نیست.

بند ۶) برخی دارایی‌های به دلیل اهمیت فرهنگی، محیطی یا تاریخی آنها به‌عنوان دارایی میراث ملی شناخته می‌شود. از جمله این دارایی‌ها می‌توان به بناها و آثار تاریخی، اماکن باستانی، مناطق حفاظت شده و آثار هنری اشاره کرد. اغلب، دارایی‌های میراث ملی دارای ویژگی‌های خاصی از جمله موارد زیر هستند: الف. احتمال نمی‌رود که ارزش فرهنگی، محیطی، آموزشی و تاریخی آنها را بتوان صرفاً در قالب مبالغ پولی مبتنی بر قیمت بازار بیان کرد.

ب. اغلب برای فروش آنها، محدودیت‌ها یا ممنوعیت‌های شدید قانونی یا کیفی وجود دارد.  
پ. اغلب آنها قیمت جایگزینی ندارند و امکان دارد ارزش آنها طی زمان افزایش یابد: حتی اگر کیفیت فیزیکی آنها کاهش یافته باشد.  
ت. برآورد عمر مفید آنها غالباً دشوار است.

ث. به ندرت با هدف ایجاد جریان‌های نقدی ورودی نگهداری می‌شوند.

بند ۷ از استاندارد ۵ و بند ۸ از استاندارد ۷ برخی از دارایی‌های میراث ملی (دارایی‌های میراث ملی نامشهود)، دارای منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه آتی نیز هستند. در چنین مواردی می‌توان آنها را بر مبنایی مشابه با سایر اقلام دارایی‌های ثابت مشهود (دارایی‌های نامشهود) شناسایی و اندازه‌گیری کرد. در مورد سایر دارایی‌های نامشهود مرتبط با میراث ملی، خدمات بالقوه یا منافع آتی محدود به ویژگی‌های میراثی آنها است. وجود هر دو مورد، خدمات بالقوه یا منافع اقتصادی آتی می‌تواند بر انتخاب مبنای اندازه‌گیری تأثیر بگذارد (استاندارد حسابداری بخش عمومی، ۵ و ۷).

### نتیجه گیری

امروزه، شناسایی و اندازه گیری میراث ملی توسط دولت‌ها، به امری مهم و چالش برانگیز تبدیل شده است. در این پژوهش با توجه به تعریف دارایی‌های میراث ملی، به بررسی نحوه شناسایی و اندازه گیری این دارایی‌ها توسط نهادهای استاندارد گذار مختلف در سطح جهان پرداخته شد. با توجه به بررسی‌های صورت گرفته نشان داده شد که در استانداردهای مختلف، دارایی‌های میراث ملی با توجه به ویژگی‌های منحصر به فردی که دارند تعریف شده‌اند. همچنین، در پژوهش‌های صورت گرفته پیشین از میراث ملی به‌عنوان دارایی، بدهی و یا کالای عمومی نام برده شده است و نهادهای استاندارد گذار مختلف در سطح جهان ضوابطی را برای شناسایی و اندازه گیری میراث ملی در نظر گرفته‌اند که در زیر به مهم‌ترین آنها اشاره شده است.

هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی، دارایی‌های میراث ملی را در دو گروه دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود طبقه‌بندی می‌نماید و بیان می‌کند که شناسایی و اندازه گیری این دارایی‌ها در صورت‌های مالی الزامی نیست. هیئت استانداردهای حسابداری انگلستان، دارایی‌های میراث ملی را در قالب سایر دارایی‌ها طبقه‌بندی می‌کند و همانند سایر دارایی‌ها با آنها برخورد می‌نماید. بر اساس قوانین حسابداری اتحادیه اروپا، میراث ملی نه جزء دارایی‌های ثابت مشهود طبقه‌بندی می‌شود و نه جزء دارایی‌های نامشهود و ضوابط شناسایی و اندازه گیری برای این دارایی‌ها در نظر نمی‌گیرد. قاعده کلی در مورد این دارایی‌ها در استانداردهای ملی کشور آمریکا بر این منوال است که اینگونه دارایی‌ها باید در صورت‌های مالی شناسایی و بر اساس قیمت‌های فعلی اندازه گیری شوند. در استانداردهای حسابداری آمریکا بیان شده است که هزینه‌های مربوط به خرید، بهبود و بازسازی دارایی‌های میراث ملی چندمنظوره باید به ارزش منصفانه سرمایه‌ای شده و مستهلک گردند. استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیز شناسایی این دارایی‌ها را الزامی نمی‌داند. استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران نیز با این دارایی‌ها همانند استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی برخورد می‌نماید.

با توجه به مطالب بیان شده در این پژوهش، به استاندارد گذاران پیشنهاد می‌شود، تعریف مشخص و جزئی‌تری از دارایی‌های میراث ملی و انواع آن به عمل آورند و با توجه به طبقه‌بندی مشخص از این دارایی‌ها، نحوه شناسایی و اندازه گیری طبقات مختلف دارایی‌های میراث ملی در صورت‌های مالی و یا افشا آن در یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی مورد بررسی قرار داده و ضوابط مشخصی تعیین کنند. با توجه به اهمیت شناسایی و اندازه گیری دارایی‌های میراث ملی در صورت‌های مالی بخش عمومی، به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود که پژوهش‌های بیشتری در این زمینه انجام داده و به ارائه مدلی عملی و کاربردی برای شناسایی و اندازه گیری این دارایی‌ها مبادرت ورزند.

## منابع

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵: دارایی‌های مشهود

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷: دارایی‌های نامشهود

## References

- Accounting Standards Board (ASB). (2007). Statement of principles for financial reporting: interpretation for public benefit entities. ASB Publications.
- Accounting Standards Board (ASB). (2009). FRS 30Heritage assets. FRC Publications.
- Barton, A. D. (2000). Accounting for public heritage facilities—assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13, 219– 235.
- Barton, A. D. (2004). How to profit from defence: a study in the misapplication of business accounting to the public sector in Australia. *Financial Accountability & Management*, 20(3), 281-304.
- Barton, A. D. (2005). The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18, 434–440.
- Carnegie, G. D., & Wolnizer, P. W. (1996). Enabling accountability in museums. *Museum Management and Curatorship*, 15(4), 371-386.
- Carnegie, G. D., & Wolnizer, P. W. (1995). The financial value of cultural, heritage and scientific collections: an accounting fiction. *Australian Accounting Review*, 5(9), 31-47.
- Ellwood, S. (2003). Bridging the GAAP across the UK public sector. *Accounting and Business Research*, 33(2), 105-121.
- Ellwood, S. (2009). Accounting for (a) public good: public healthcare in England. *Financial Accountability & Management*, 25(4), 411-433.
- Ellwood, S., & Newbury, S. (2006). A bridge too far: a common conceptual framework for commercial and public benefit entities. *Accounting and Business Research*, 36(1), 19-32.
- Ellwood, S., & Greenwood, M. (2016). Accounting for heritage assets, Does measuring economic value "kill the cat"?. *Critical Perspective on Accounting*, 38, 1-13.
- European System of Accounts (ESA) (2010) - Eurostat (2010).
- Ferri, P., & Zan, L. (2014). Ten years after: The rise and fall of managerial autonomy in Pompeii. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4-5), 368-387.
- Financial Reporting Council (FRC). (2013). FRS 102 The financial reporting standard applicable in the UK and the Republic of Ireland.
- Getty Conservation Institute (1999). In R. Mason (Ed.), Economics and heritage conservation Los Angeles: Getty Conservation Institute.



- Getty Conservation Institute (2000). In E. Avrami, & R. Mason (Eds.), Values and heritage conservation Los Angeles: Getty Conservation Institute.
- Getty Conservation Institute (2002). In M. De la Torre (Ed.), Assessing the values of cultural heritage Los Angeles: Getty Conservation Institute.
- Government Finance Statistics Manual (GFSM) (2014). IMF (2014).
- Hines, R. D. (1988). Financial accounting: in communicating reality, we construct reality. *Accounting, organizations and society*, 13(3), 251-261.
- Hodges, R., & Mellett, H. (2003). Reporting public sector financial results. *Public Management Review*, 5(1), 99-113.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons?. *Public administration*, 69(1), 3-19.
- Hood, C. (1995). The "new public management" in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, organizations and society*, 20(2-3), 93-109.
- Hooper, K. C., Kearins, K. N., & Green, R. (2005). Knowing the price of everything and the value of nothing: accounting for heritage assets. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 62, 181-184.
- International Public Sector Accounting Standards (IPSAS, 17). "Property, plant and equipment".
- International Public Sector Accounting Standards (IPSAS, 31). "Intangible assets".
- Lapsley, I. (2009). New public management: The cruellest invention of the human spirit? 1. *Abacus*, 45(1), 1-21.
- Mautz, R. K. (1988). 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), 31-37.
- Napier, C. J., & Giovannoni, E. (2021). Accounting for heritage assets: Thomas Holloway's picture collection, 1881-2019. *The British Accounting Review*, 53(2), 100944.
- Pallot, J. (1990). The nature of public assets: a response to Mautz. *Accounting Horizons*, 4(2), 79-85.
- Public Sector Accounting Standards in Iran (standard 5): "Tangible assets". (*In Persian*)
- Public Sector Accounting Standards in Iran (standard 7): "Intangible assets". (*In Persian*)
- System of National Accounts (SNA) (2008) - UN (2008).
- Wild, S. (2013). Accounting for Heritage, Cultural and Community Assets-Alternative Metrics from a New Zealand Māori Educational Institution. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 7(1), 3-22.
- Zan, L. (2002). Renewing Pompeii, year zero. Promises and expectations from new approaches to museum management and accountability. *Critical perspectives on accounting*, 13(1), 89-137.