مجله اقتصادی
شماره‌های ۱ و ۲، فروردین و اردیبشهت ۱۳۹۹، صفحات ۴۷-۵

کاراتر کردن مدیریت دارایی‌های بخش عمومی

افشین جنانی
کارشناس ارشد اقتصاد
afsmoj@yahoo.com

دولت‌ها مسئول ارائه خدمات عمومی با کیفیت و با مطلوب‌ترین شرایط به شهروندان خود هستند. آن‌ها در کنار دیگر وظایف خود، مسئولیت مدیریت پرتفوی دارایی‌های عمومی را نیز به عهده دارند. این مقاله کارا مدیریت کردن دارایی‌های بخش عمومی را که یکی از چالش‌های مهم مالی در کرواسی است، بررسی می‌کند و درصدد تسهیل درک بهتر مدیریت دارایی‌های عمومی به عنوان بخشی جدایی‌ناپذیر از اصلاحات در بخش دولتی است. فقدان اطلاعات موثق در مورد دارایی‌های عمومی موجود مانع از تعیین ارزش دارایی‌ها، بودجه‌ریزی برای دارایی‌ها، فعالیت‌های مدیریتی و ارزیابی عملکرد پرتفوی دارایی‌های عمومی می‌شود. درنتیجه دارایی‌ها به صورت اتفاقی و گاه واکنشی اداره می‌شوند. با شروع از این مفهوم که مسئولان باید کاملاً در برابر مردم پاسخگو باشند، پیش‌شرط‌های لازم برای آغاز صحیح مدیریت دارایی‌های عمومی در کرواسی را پیشنهاد می‌کنیم. این مدل می‌تواند به کشورهایی که با ناکارآمدی مدیریت دارایی‌های عمومی روبه‌رو هستند نیز کمک کند.

واژگان کلیدی: دارایی‌های بخش عمومی، رجیستری دارایی‌های عمومی، گزارش‌دهی تعهدی، مدیریت حرفه‌ای دارایی‌ها، کرواسی

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

۱. مقدمه

از دهه ۱۹۸۰ بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته و درحال‌توسعه به دلیل ناکارایی و ناکارآمدی بخش عمومی به اصلاحات مدیریت بخش دولتی پرداختند (ECA,2003). دولت‌ها به طور مداوم تحت فشار بودند تا هم‌زمان با افزایش هزینه‌ها و بهبود کیفیت خدمات به تقویت پاسخگویی عمومی نیز بپردازند (بارت، ۲۰۰۴).

چندین کشور مانند نیوزلند، استرالیا و انگلستان برای جدا شدن از الگوی سنتی بوروکراتیک مدیریت دولتی اقدامات قابل توجهی انجام دادند (هود، ۱۹۹۱). این اقدامات عبارت‌اند از:

- محدود کردن هزینه‌های عمومی؛
- فروش دارایی‌های عمومی؛
- برون‌سپاری خدماتی که قبلاً به طور انحصاری بخش عمومی به شرکت‌های خصوصی ارائه می‌کردند؛
- -تقویت و بهبود معیارهای اندازه‌گیری عملکرد دارایی‌های بخش عمومی، بودجه‌ریزی مبتنی بر خروجی و نتیجه- محور و حسابداری از نوع تجاری (گوتری و همکاران، ۱۹۹۹).

این اصلاحات تحت عنوان مفاهیم مدیریت عمومی جدید (NPM) و مدیریت مالی عمومی جدید (NPFM) شناخته می‌شوند که در راستای بهبود کارایی، اثربخشی و پاسخگویی در بخش دولتی هستند. تشویق به کارآمدی مدیریت در بخش دولتی به یکی از موضوعات غالب در ادبیات بین‌المللی تبدیل شده است (وایز، ۱۹۹۷؛ کلاسن، ۲۰۰۲).

حسابداری بخش دولتی در کشورهای مختلف به سیستم حسابداری آن کشور خاص بستگی دارد و توسط بسیاری از نهادهای بخش دولتی شامل واحدهای حسابداری دولتی (مرکزی و محلی)، دپارتمان‌ها، آژانس‌ها، وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های تجاری دولتی (GBE ها) که در این مقاله به آن‌ها شرکت‌های دولتی (SOE ها) گفته می‌شود، استفاده می‌شود. به طور کلی بسته به ماهیت و استانداردهای حسابداری بخش عمومی، در سراسر جهان کشورها از دو مجموعه استاندارد زیر استفاده می‌کنند: ۱. استانداردهای بین‌المللی گزارش‌دهی مالی (IFRS)؛ ۲. استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS). شرکت‌های دولتی که نحوه ایجاد و عملیات در آن‌ها بسیار شبیه به شرکت‌های بخش خصوصی است، موظفند تا روش‌های کامل حسابداری

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

تعهدی را در IFRS اعمال کنند و سایر نهادهای بخش عمومی (غیرانتفاعی) به استفاده از استاندارد (ISPSAS) ترغیب می‌شوند.

نهادهای بخش عمومی دولت به طور سنتی از حسابداری نقدی استفاده می‌کردند. از دهه ۱۹۹۰ متعاقب با پیشرفت حسابداری دولتی در نهادهای خاص بین‌المللی مانند فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) کمیسیون اتحادیه اروپا و صندوق بین‌المللی پول، بحث در خصوص مزایای تغییر روش به حسابداری تعهدی شکل گرفت. بر اساس این دیدگاه که نیاز به استانداردهای جهانی باکیفیت برای تقویت گزارش‌دهی مالی وجود دارد، انجمن استانداردهای حسابداری بخش دولتی (ISPASB) با تمرکز بر حسابداری تعهدی، البته با اشاره به این نکته که همچنان گزارش‌دهی بر مبنای حسابداری نقدی لازم است، برنامه استاندارد خود را در سال ۱۹۹۶ راه‌اندازی کرد. این انجمن تاکنون ۲۶ مجموعه استاندارهای حسابداری برای نهادهای دولتی منتشر کرده است. این استانداردها برای همه نهادهای بخش عمومی غیر از شرکت‌های تجاری دولتی اعمال می‌شود.

هدف ISPASB ایجاد همگرایی با IFRS که انجمن استانداردهای حسابداری منتشر کرده و پذیرش و حفظ روش‌های IFRS ضمن در نظر گرفتن موضوعات خاص بخش عمومی است.

طبق گفته مایک هاتهورن رئیس IPSASB از ژانویه ۲۰۰۷ «... ایجاد همگرایی IPSAS با IFRS برای بخش دولتی، یکی از مهم‌ترین راهبردها در توسعه برنامه استانداردهای ما است (IFAC,2008)»؛ بنابراین IPSAS نشان‌دهنده مجموعه‌ای از روندها و نظرات بین‌المللی در مورد توسعه حسابداری دولتی است. این روندها همچنین به هماهنگی حسابداری و آمار اشاره دارد که منجر به مقایسه شفاف، استاندارد و قابلیت مقایسه بین‌المللی در سیستم‌های گزارش‌دهی می‌شود. این امر باعث کاهش گوناگونی در سیستم‌های حسابداری و همچنین کیفیت گزارش‌های دولت، به‌ویژه در مورد هزینه‌های عمومی، می‌شود (IPSASB, 2005). بر این اساس، در نظر گرفتن حسابداری تعهدی برای آمارهای مالی دولت مسیری است برای برقراری پیوند مفهومی و کاربردی بین گزارش‌دهی مالی و آماری که از هزینه‌های عمومی انجام می‌شود (GFSM, 2001).

بال و همکاران (۱۹۹۹) اهمیت پیامدهای اصلاح مدیریت مالی بخش دولتی بر مصارف بودجه را به‌خوبی بیان کرده‌اند. مطالعه آن‌ها به تشویق کنترل کارا بر منابع و هزینه‌های عمومی و تقویت پاسخگویی برای مدیریت فعالانه منابع عمومی اشاره دارد. تانزی و پراکاش (۲۰۰۰) معتقدند در

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

مواقعی که مؤسسات دولتی بدون آنکه هزینه‌ای برای استفاده از دارایی‌های عمومی (زمین، ساختمان و غیره) در نظر بگیرند، از آن‌ها استفاده می‌کنند، کارایی هزینه‌های عمومی ممکن است نادرست باشد. گزارش‌دهی مالی تعهدی در میان کشورهایی که درگیر اصلاحات در مدیریت بخش دولتی هستند غالب است (هود، ۱۹۹۵؛ کریستنسن، ۲۰۰۲). لودر و جونز (۲۰۰۳) صریحاً بر اصلاحات حسابداری دولتی در چندین کشور اروپایی و کمیسیون اروپا تمرکز می‌کنند. آن‌ها اشاره می‌کنند که اصلاحات حسابداری در بخش عمومی شامل معرفی حسابداری تعهدی به سازمان‌های دولتی است.

در سه دهه گذشته، ادبیات بین‌المللی بیشتر بر بررسی موضوع کارایی بخش دولتی در کشورهای توسعه‌یافته و به طور عمده بر مفهوم درآمد عمومی و برنامه‌ریزی هزینه‌ها و واقعی‌سازی مسائل مربوط به گزارش‌دهی مالی بر مبنای تعهدی یا نقدی متمرکز بوده‌اند. تصویب حسابداری نقدی در دولت عمومی کرواسی در سال ۱۹۹۳ مطابق با تجربه کشورهای قاره اروپا بود که بر مدیریت پول، کنترل بودجه و کنترل پرداخت‌ها تأکید می‌کردند. (واشیچ و همکاران، ۲۰۰۸) معتقدند جنبه‌های انتخاب و اجباری بودن مبنای نقدی مبتنی بر این واقعیت است که کلیه اطلاعات موجود در صورت‌های مالی باید معیارهای کیفی برای اجرای بودجه و کنترل نقدینگی باشند. در برنامه‌ریزی و کنترل هزینه‌های عمومی نتایج مورد غفلت واقع شده بود. در سال ۲۰۰۱ کرواسی یک مدل حسابداری تعهدی اصلاح‌شده را برای گذار تدریجی به حسابداری تعهدی و پذیرش کامل آن مبتنی بر IPSAS در بخش عمومی معرفی کرد؛ بنابراین اجرای کامل حسابداری تعهدی نشان‌دهنده تعدیل بیشتر سیستم حسابداری به روند اصلی اصلاح سیستم حسابداری بین‌المللی است. این کار امکان انجام حسابداری را برای کلیه دارایی‌های بخش دولتی فراهم می‌سازد. چارچوب حسابداری در کرواسی بر اساس سیستم مبتنی بر قانون است و استانداردهای ملی حسابداری بخش عمومی در آن وجود ندارد. با توجه به عدم وجود استانداردهای ملی حسابداری در بخش دولتی، استفاده از IPSASبه اجبار تصویب نشد و طبق مقررات کرواسی اجرای برخی راه‌حل‌های حسابداری مشخص‌شده توسط IPSAS توصیه شده است (واشیچ و همکاران، ۲۰۰۸)

در این مقاله سعی شده به اهمیت اصلاح مدیریت دارایی‌های بخش دولتی تأکید شود تا نشان دهد چگونه تصویب حسابداری تعهدی کامل می‌تواند به گزارش‌دهی، فرآیندهای کنترل و

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

مدیریت دارایی‌های عمومی کمک کند و شکاف موجود در تحقیقات پیرامون اصلاحات بخش عمومی در کشورهای درحال‌توسعه را با تمرکز بر کشور کرواسی پر کند. ما معتقدیم که وقتی دولت به ارائه خدمات عمومی می‌پردازد، نه تنها از پول مالیات‌دهندگان استفاده می‌کند بلکه از دارایی‌های عمومی نیز استفاده می‌کند؛ دارایی‌هایی که دولت باید به نمایندگی از دارندگان دارایی‌های عمومی، یعنی شهروندان، آن‌ها را مدیریت و ثروت ملی را حفظ کند.

با وجود آنکه در کرواسی تلاش‌های خاصی برای اجرای مدیریت دارایی‌های عمومی صورت گرفته است، به نظر مدیریت دارایی‌های عمومی بخشی جدایی‌ناپذیر از اصلاحات در بخش دولتی به‌درستی انجام نشده است. اولین پیش‌شرط به‌کارگیری دارایی‌های عمومی برای تولید درآمدهای عمومی این است که به طور واضح انواع مختلف دارایی‌ها در سبد دارایی‌های عمومی مشخص شوند و مؤلفه‌های حقوقی دارایی تعیین شود. این امر به معنای آن است که حق مالکیت باید از حقوق کنترل جدا شود (گروبیشیچ و همکاران، ۲۰۰۸). در کرواسی برخی از دارایی‌های عمومی به‌درستی طبقه‌بندی، ثبت و ارزش‌گذاری نشده‌اند. اختلال قابل توجه در حقوق دارایی‌ها همراه با ناآگاهی مقامات عمومی از دارایی‌های متعلق به عموم مردم، منجر به توقعات غیرقابل اجرا در مورد بهتر شدن استفاده از دارایی‌های عمومی می‌شود. برخی از دارایی‌های عمومی به هیچ وجه استفاده نشده‌اند. برخی از دارایی‌ها بدون توجه به هزینه واقعی و نرخ سودآوری آن‌ها ادعا می‌شود که بی‌فایده هستند. برخی از دارایی‌های عمومی برای پوشاندن شکاف‌های بودجه یا جلب نظر انتخاب‌کنندگان برای اجرای پروژه‌های خاص فروخته می‌شوند. به طور کلی، کارایی مدیریت دارایی‌های عمومی مورد توجه مقامات دولتی قرار نگرفته است.

در این مقاله به موارد لازم برای کاراتر کردن مدیریت دارایی‌های عمومی در کرواسی که می‌تواند به افزایش کارایی کل بخش دولتی منجر شود، اشاره می‌شود. طبقه‌بندی دارایی‌های عمومی و ایجاد سیستم ثبت آن‌ها موجب تقویت تشخیص و ارزش‌گذاری دارایی‌های عمومی و مدیریت حرفه‌ای آن‌ها می‌شود. تصمیم‌گیری در مورد دارایی‌های عمومی منوط به جمع‌آوری داده‌های مربوط به کلیه دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌های دولت در هر واحد دولتی از کل مجموعه دولت است (پالت، ۱۹۹۲). از آنجا که اطلاعات مهم‌ترین منبع در فرآیند مدیریت است، یک سیستم جامع اطلاعات حسابداری برای برنامه‌ریزی درآمدهای عمومی و هزینه‌ها، ارزیابی

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

عملکرد و کنترل مدیریت دارایی‌ها بسیار مهم است (لیکرمن، ۱۹۹۴). این امر اطمینان می‌دهد سوابق ثبت اسناد عمومی و صورت‌های مالی به صورت روزانه وجود دارد؛ بنابراین نقش حسابداری و گزارش‌دهی مالی در انجام اصلاحات مدیریت دارایی بخش عمومی، بخشی از اصلاحات گسترده مدیریت مالی بخش عمومی، امری اجتناب‌ناپذیر است (باند و دنت، ۱۹۹۸؛ بارت، ۲۰۰۴؛ کاریداد، ۲۰۰۵).

ساختار مقاله به شرح زیر است: بخش دوم ارتباط بین NPM و جریان اصلی مدیریت دارایی‌های عمومی را بیان می‌کند؛ بخش سوم مقررات و عملکردهای مدیریت دارایی در کرواسی را بیان کرده و نیاز به بهبود آن‌ها را توضیح می‌ده؛. اهمیت طبقه‌بندی، ارزیابی و استفاده صحیح از دارایی‌های عمومی در بخش چهارم مقاله مورد بحث قرار گرفته است؛ بر اساس پیش‌شرط‌های گفته‌شده برای کارا کردن مدیریت دارایی‌های عمومی در بخش چهارم، قسمت پنجم مدلی را برای مدیریت دارایی‌های عمومی در کرواسی ارائه می‌دهد؛ بخش آخر به نتیجه‌گیری و معرفی برخی موضوعات خاص برای بحث و پژوهش‌های بیشتر اختصاص دارد.

۲. اهداف مدیریت دارایی‌های عمومی

به غیر از SOE که همیشه ملزم به تهیه اسناد مبتنی بر استانداردهای حسابداری تعهدی برای انطباق با آن‌ها است، فرآیندهای مدیریت و کنترل در بخش دولتی با فرآیندهای مربوطه در بخش تجاری متفاوت است. برخلاف بخش خصوصی، مدیریت در بخش عمومی عمدتاً به سمت:

- ایجاد یک چارچوب قانونی، نهادی و کنترل؛
- کنترل بازار شکل‌گرفته در مرزهای ملی و اداره امور داخلی و خارجی؛
- مدیریت درآمدهای مالیاتی جمع‌آوری‌شده و هدایت این درآمدها به مصرف عمومی، بازپرداخت بدهی‌های عمومی و سرمایه‌گذاری‌های عمومی؛
- حفظ میراث ملی برای نسل‌های آینده و دستیابی به اهداف راهبردی ضمن حمایت از منافع ملی؛
- ارائه کالاها و خدمات عمومی و اطمینان از نیازهای عمومی.

دولت مدرن در یک کشور دموکراتیک نماینده ملت است؛ به این معنی که برخی مقامات رسمی در تصمیم‌گیری‌های عمومی برای منافع جمعی، مسئول و پاسخگوی اقدامات خود در برابر

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

عموم هستند (رانسون و استوارت، ۱۹۸۹). اگرچه معمولاً مدیریت دارایی‌های عمومی وظیفه مستقیم عمومی نمایندگان نیست، ولی به طور غیرمستقیم در دستیابی به بسیاری از کارکردهای دولت، مانند ارائه کالاها و خدمات عمومی، حفظ میراث ملی، دستیابی به اهداف استراتژیک و وظایف عملیاتی روزانه نمایندگان ارتباط دارد. از اوایل دهه ۱۹۹۰، مدیریت و کنترل در سازمان‌های دولتی به مدیریت و کنترل در سازمان‌های تجاری شباهت بیشتری پیدا کرده است. صرف‌نظر از نحوه برخورد دولت‌ها، ساختار بخش عمومی، مسئولیت‌ها و الزامات گزارش‌دهی دستخوش تغییرات بزرگی شده است. به گفته آزوما (۲۰۰۲) اصلاحات مدیریت بخش دولتی بر موارد زیر دلالت دارد:

- بخش دولتی نهادی تجاری است که به استمرار فعالیت‌های خود به طور کارا می‌پردازد؛
- ترویج رقابت بیشتر و استفاده کارا از دارایی‌های عمومی در ارائه خدمات عمومی؛
- استفاده از «مدیریت مبتنی بر عملکرد» که به جای تکیه بر ورودی‌ها، بر مدیریت و کنترل نتایج تأکید دارد؛
- معرفی حسابداری تعهدی و به‌کارگیری کارایی بازار و اصول حکمرانی خوب در بخش دولتی.

در حالی که مدیریت بخش خصوصی با برآورده کردن نیازهای تعداد محدودی از افراد سروکار دارد، اقدامات مدیریت عمومی در دامنه وسیع و گسترده‌تر است و پیامدهای آن جمعی است (رانسون و استوارت، ۱۹۸۹). سازمان مدیریت عمومی در هر سطح از دولت شامل گروه‌های مدیریتی است که تمامی مؤسسات دولتی را پوشش می‌دهند. به دلیل تعدد سطوح مدیریتی، سازمان مدیریت عمومی به طور معمول بروکراتیک و کند عمل می‌کند. بدین ترتیب، یکی از تأکیدات اصلاحات در بخش عمومی این است که مدیریت بخش دولتی باید مطابق اصول مدیریتی حاکم بر بخش خصوصی فعالیت کنند (لندزبرگ، ۲۰۰۴). بسیاری از اصلاحات NPM بر این نکته تأکید دارند که در ابتدا باید اصلاحات در بخش خصوصی توسعه داده شده و اجرا شود و سپس به تدریج، اصلاحات به بخش عمومی «منتقل» و اجرا شوند. به عنوان مثال، در این زمینه می‌توان به سه سبک ارزیابی بخش دولتی که نشأت گرفته از سبک ارزیابی *هاپوود* برای بخش سودآور هستند، اشاره کرد. در کشورهای آنگلوساکسون معرفی روش‌های مدیریت بخش خصوصی در بخش دولتی منجر به پذیرش کامل حسابداری تعهدی در گزارش دهی و بودجه شده و موجب تغییر تأکید روند بودجه از ورودی‌های نقدی به سمت خروجی‌ها و نتایج شده است (لوت، ۱۹۹۶؛ سیمپکینز، ۱۹۹۸؛

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

هپ‌ورث، ۲۰۰۲؛ ابث، ۲۰۰۲). این امر بر ضرورت به‌کارگیری حسابداری هزینه‌ای و مدیریتی در بخش دولتی برای ارزش‌گذاری دارایی‌ها و فعالیت‌ها تأکید می‌کند. بنابراین، این اصلاحات گامی در جهت ارتقای درک از روش‌ها، اصول، استانداردها و توصیه‌های حسابداری هستند.

بهبود سیستم اطلاعات مربوط به دارایی‌های بخش عمومی یک بخش از رویکرد NPM است. نیاز به شناخت دارایی‌های عمومی و استفاده کارا از دارایی‌های عمومی در بسیاری از کشورها، چه در سطح مرکزی و چه محلی، عمدتاً مبتنی بر این ایده است که دولت و مردم باید تصویر کاملی از آن‌ها داشته باشند و دولت در مدیدیت منابع عمومی از طرف همه شهروندانش، مسئول است؛ بنابراین، برای تصمیم‌گیری منطقی و اطمینان از کنترل بهتر فعالیت‌های بخش عمومی، یک بانک اطلاعاتی به‌روز شده در مورد همه دارایی‌های عمومی لازم است. تورنکرفوت (۱۹۶۵) مدیریت دارایی‌های عمومی را «ابزار جهت‌دهی و راهنمایی بهره‌گیری از دارایی‌ها با هدف بهینه کردن بازده آن‌ها توصیف می‌کند. همیشه نیاز نیست که این بازده مالی باشد و ممکن است برحسب منافع اجتماعی، موقعیت، اعتبار، قدرت سیاسی یا دیگر اهداف باشد.» در حالی که فرد باید مسئولیت مالکیت دارایی‌های خصوصی را بپذیرد. در بخش عمومی، مالکیت و مسئولیت‌های مرتبط با آن، پیامدهای اجتماعی گسترده‌تری دارند (دنت، ۱۹۹۷).

بسیاری از کشورهای پیشرفته به عنوان نخستین گام کسب بینش در خصوص دارایی‌هایی که باید ثبت شوند، از سیستم ثبت دارایی‌ها استفاده کرده‌اند. به نظر ما در کشورهای کوچک نیازی به سیستم ثبت غیرمتمرکز دارایی‌های عمومی که ممکن است موجب افزایش هزینه‌های ثابت غیرضروری برای ثبت اطلاعات و به‌روزرسانی آن‌ها شود، نیست. به‌کارگیری ثبت متمرکز دارایی‌ها در فرآیند مدیریت دارایی‌های عمومی راه‌حلی بهتر از داشتن پایگاه داده‌های متعدد و پراکنده در تعداد زیادی از واحدهای محلی است. اگرچه داشتن رجیستری متمرکز دارایی‌های عمومی موجب تمرکززدایی نتایج در به‌کارگیری دارایی‌های عمومی نمی‌شود، اما از سوءاستفاده از نتایج دارایی‌های عمومی برای کسب منافع خصوصی جلوگیری می‌کند. برخی از نهادهای عمومی و مقامات محلی دارایی‌های عمومی را با روشی غیرمسئولانه مدیریت می‌کنند؛ زیرا در آنجاها هیچ ثبت متمرکز یا کاملی در مورد دارایی‌های عمومی وجود نداشته و امکان رسیدگی بسیار کم است.

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

بنابراین اصل شفافیت که همچنین به عنوان حکمرانی خوب شناخته می‌شود، یک پیش‌شرط اساسی برای مدیریت کارای بخش عمومی است (هپورث، ۲۰۰۲؛ کاریداد، ۲۰۰۵).

بنابراین مدیران عمومی باید با توجه به منافع ذی‌نفعان خود، یعنی شهروندان، بهترین شیوه‌های مدیریت بخش خصوصی را به کار گیرند. در کرواسی به غیر از منابع طبیعی و فرهنگی، بسیاری از دارایی‌های به‌اصطلاح «روزمره» وجود دارد که برای حمل‌ونقل، کار و زندگی و برای فعالیت‌های روزمره مؤسسات دولتی استفاده می‌شوند.

۳. قوانین و مقررات مدیریت دارایی‌های عمومی در کرواسی

منابع کرواسی به طبقه‌بندی و لیست کردن اقلام خاصی از دارایی‌ها پرداخته‌اند که در برخی کتب از آن‌ها به عنوان دارایی‌های غیرمولد غیرنقد نام برده شده است. اسنادی وجود دارد که نشان می‌دهد برخی دارایی‌های دیگر بین کاداستر و دارایی‌ها ثبت شده هستند و یا توسط صاحبان آن‌ها، کاربران یا مدیران نگهداری می‌شوند. علی‌رغم وجود تلاش‌هایی که برای ثبت دارایی‌های عمومی انجام‌شده، هنوز ثبت کامل و متمرکز دارایی‌های دولت وجود ندارد. ناقص بودن سوابق دارایی‌های عمومی تا حدودی ناشی از اختلال در ثبت زمین است. اختلال در سوابق همچنین نتیجه تناقض قوانین حقوقی است که به‌ندرت بر تعهدات منتفع‌شوندگان از تملک دارایی اعمال می‌شود.

پس از اعلام استقلال کرواسی در سال ۱۹۹۱، اقتصاد برنامه‌ریزی‌شده به اقتصاد بازارمحور تغییر یافت و این امر باعث تغییر بسیاری از قوانین شد. دولت برای تصاحب بسیاری از شرکت‌های دولتی که قبلاً مالکیت جمعی داشتند، نامزد شده بود. برای تسریع روند بازسازی بازار، نهادی تخصصی به نام صندوق خصوصی‌سازی کرواسی تأسیس شد. این صندوق تحول در مالکیت، ارزش دفتری و خصوصی‌سازی شرکت‌های دولتی را طبق قانون تحول و خصوصی‌سازی اجرا کرد. درواقع قانون خصوصی‌سازی از طریق تحول در مالکیت، سهام دولت در شرکت‌های دولتی را از سهام موجود در صندوق خصوصی‌سازی کرواسی و برخی نهادهای عمومی دیگر جدا کرد. پس از تغییر مالکیت شرکت‌های دولتی، صندوق خصوصی‌سازی کرواسی و برخی مؤسسات دولتی دیگر، که نهادهای خاص دولتی نیز نامیده شده‌اند، با هدف مشخص و تعیین‌شده برای خصوصی‌سازی کامل سهامشان در شرکت‌های دولتی، صاحبان رسمی شرکت‌های دولتی شدند. به‌هرحال نقش رهبری در فرآیند خصوصی‌سازی شرکت‌های دولتی متعلق به صندوق خصوصی‌سازی کرواسی است.

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

در ابتدا مجلس کرواسی، که به کنترل کار صندوق نیز می‌پرداخت، هیئت‌مدیره صندوق خصوصی‌سازی کرواسی را انتخاب کرد. از زمان اصلاحات در قانون صندوق خصوصی‌سازی کرواسی در سال ۱۹۹۶، دولت ضمن ارائه گزارش به مجلس، اعضای هیئت‌مدیره صندوق خصوصی‌سازی را معرفی می‌کند. جدا از تلاش دولت برای فروش بنگاه‌های اقتصادی به منظور پر کردن خلأ موجودی در تراز پرداخت‌ها و بازسازی ساختاری و ایجاد اشتغال جدید، بسیاری از مؤسسات جدید در بودجه، حقوق مالکیت دارایی عمومی را یا با احکام ویژه دولت و یا با قوانین جدید به دست آورده‌اند. حقوق مالکیت کسب‌شده به صندوق خصوصی‌سازی کرواسی و نهادهای خاص دولتی امکان مدیریت مستقل و تملک دارایی‌های عمومی را می‌دهد. این امر اغلب موجب عدم شفافیت و پذیرش مسئولیت در خصوص خسارت‌های واردشده به شرکت‌های دولتی خصوصی شده یا به کل جامعه است.

جدا از تأسیس صندوق خصوصی‌سازی کرواسی، در سال ۱۹۹۲ جهت مدیریت دارایی‌های عمومی دولت جمهوری کرواسی، دفتر دارایی‌های دولت مرکزی تأسیس شد. نقش این دفتر مدیریت سبد دارایی‌ها عمومی، شامل ساخت‌وسازها، ساختمان‌های اداری، دارایی‌ها مسکونی، استراحتگاه‌ها، تفرج‌گاه‌ها، وسایل نقلیه حمل‌ونقل، بناهای تاریخی، آثار هنری، مبلمان و تجهیزات است. مدیریت این دارایی‌های عمومی مربوط به دارایی‌ها و مستغلات عمومی و فروش آپارتمان‌ها، اجاره‌نامه، مبادله، هدایا، خریدوفروش وسایل نقلیه حمل‌ونقل و کمک‌های مالی و همچنین حل مسائل حقوقی مربوط به کلیه دارایی‌های عمومی است که وضعیت حقوقی آن‌ها تاکنون حل نشده بود.

با آنکه دفتر مرکزی مدیریت دارایی‌های دولتی دائماً از نهادهای خاص دولتی خواسته بود تا به ارائه مستندات لازم در مورد دارایی‌های که در پرونده‌های آن‌ها و یا تحت مدیریت آن‌ها بود اقدام کنند، این تلاش‌ها ناموفق بودند. احتمالاً ترس از دست دادن قدرت در بین کارمندان نهادهای خاص دولتی دلیل اصلی امتناع از پذیرش تعهدات بود. از زمان تأسیس دفتر مرکزی مدیریت دارایی‌های دولت، این دفتر در تلاش برای تکمیل کردن ثبت دارایی‌های عمومی و رفع مشکلات حقوقی دارایی‌های است که به‌درستی ثبت و ارزش‌گذاری نشده‌اند.

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

برخلاف دفتر مرکزی مدیریت دارایی‌های دولتی که نهادی بودجه‌ای است و تأمین مالی آن از طریق بودجه صورت می‌گیرد، صندوق خصوصی‌سازی کرواسی می‌تواند هزینه‌های خود را از جریان‌های مالی جمع‌آوری‌شده توسط فرآیند خصوصی‌سازی تأمین مالی کند. با آنکه هر دو نهاد در برابر دولت مسئول هستند، هیئت‌مدیره صندوق خصوصی‌سازی کرواسی مجاز است به طور مستقل تصمیم‌گیری کند و دارایی‌هایی با ارزش تخمینی صد برابر بیشتر از مقدار مجاز برای خریدوفروش دارایی‌ها توسط دفتر مرکزی مدیریت دارایی‌های دولتی را خصوصی‌سازی کند. به دلیل فشار هزینه‌های مالی مجاز، دفتر مرکزی مدیریت دارایی‌های دولتی صرفاً به یک مؤسسه تعویض حق مالکیت تبدیل شد که مستندات لازم را برای تصمیمات دولت در خصوص تملک دارایی‌های عمومی تهیه می‌کند. در عین آنکه صندوق خصوصی‌سازی کرواسی امتیاز مدیریت دارایی‌های عمومی را دارد، دفتر مرکزی مدیریت دارایی‌های دولتی نقش مهمی در تهیه مستندات قانونی استفاده از دارایی‌ها عمومی و توسعه مناطق صنعتی، برای دولت دارد. علی‌رغم داشتن دفتر مرکزی مدیریت دارایی‌های دولتی که یک مؤسسه رسمی طراحی‌شده برای مدیریت دارایی‌های دولتی است، دولت برای دستیابی به اهداف مدیریت دارایی‌های خاص، نهادهای جدیدی را تأسیس کرده است. درنتیجه، رجیستری دارایی‌های عمومی از فرآیند مدیریت دارایی‌های عمومی جدا شد. علاوه بر این، این شرایط با دستور دولت مبنی بر انتقال برخی املاک از دفتر مرکزی مدیریت دارایی‌های دولتی به صندوق خصوصی‌سازی کرواسی جهت فروش آن‌ها بدتر شد. سرانجام در سال ۲۰۰۰ قانون خصوصی‌سازی اصلاح شد و به موجب آن پرتفوی دارایی‌های عمومی به عنوان سهام و سهام ویژه نهادهای خاص دولتی و همچنین سهام و سهام جمهوری کرواسی در شرکت‌های دولتی تعریف شد. علاوه بر اینکه صندوق خصوصی‌سازی وظیفه مدیریت دارایی‌ها را دارد، تنها نهاد دولتی است که حق مدیریت دارایی‌های دولت و مؤسسات دولتی را بر اساس مجوز دولت کسب کرده است.

صندوق خصوصی‌سازی کرواسی بیشترین قدرت را جهت مدیریت دارایی‌های عمومی دارد اما اکثر دارایی‌های تحت مدیریت آن عملاً دیگر عمومی تلقی نمی‌شوند. حتی بدتر از آن، تا به امروز هم پاسخگویی قانونی و عملی در مورد مدیریت دارایی‌های عمومی صورت نگرفته است. قانون آنچه در عمل اتفاق می‌افتد، حقوق رسمی مالکیت را از صاحبان واقعی عمومی دارایی‌های عمومی،

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

یعنی شهروندان، جدا کرده است. با این حال، اعلام شده است که روند خصوصی‌سازی تا پایان سال ۲۰۰۷ توسط برنامه ملی ادغام جمهوری کرواسی به اتحادیه اروپا تکمیل می‌شود؛ هرچند که تاکنون روند الحاق انجام نشده است. علاوه بر این، دارایی‌های عمومی قابل ملاحظه‌ای متعلق به سایر نهادهای دولتی ویژه است که این مؤسسات عمومی مختلف توسط احکام دولت یا مجلس برای اجرای وظایف تعیین شده‌اند.

تاکنون تنها یک تلاش برای متمرکز کردن سوابق دارایی‌های عمومی و استفاده از آن‌ها در فرآیند توسعه کشور وجود داشته است. این کار از طریق ارائه پیش‌نویس قانون صندوق دارایی کرواسی در ژوئیه ۲۰۰۳ انجام شد که در آن پیشنهاد تحول صندوق خصوصی‌سازی کرواسی به صندوق دارایی کرواسی داده شده بود. هدف این کار تکمیل فرآیند خصوصی‌سازی و مدیریت دارایی‌های عمومی باقی‌مانده بود. در پیش‌نویس قانون صندوق دارایی، دارایی‌های عمومی به عنوان سهام دولت و صندوق خصوصی‌سازی کرواسی در شرکت‌های دولتی و املاک تعریف شده‌اند. در حالی که به اجاره، فروش و سایر ابزارهای تملک دارایی، ابزارهای مدیریت دارایی‌های عمومی گفته می‌شود. این بدان معنی بود که صندوق دارایی کرواسی به صورت یک صندوق سرمایه‌گذاری در املاک و مستغلات فعالیت می‌کند و درآمد آن در پایان سال به بودجه دولت منتقل می‌شود. اگرچه این پیش‌نویس مسئله صاحبان واقعی دارایی‌های عمومی را حل نمی‌کرد ولی حقوق مالکیت موجود نهادهای خاص دولتی را بدون تغییر نگه می‌داشت. به غیر از دارایی‌های عمومی که هم‌اکنون در قوانین حاکم تعیین شده‌اند، در خصوص امور عملیاتی نهادهای خاص دولتی در پرتفوی دارایی‌های عمومی، پیش‌نویس قانون صراحتاً ترکیب پرتفوی دارایی‌های عمومی را مشخص نکرده است؛ همچنین مشکل اجرای تکنیک‌های ارزش‌گذاری دارایی‌های عمومی حل نشده است. ساختار سازمانی مدیریت دارایی پیشنهاد شده و فرآیند انتخابات مدیریت صندوق دارایی کرواسی شبیه به روند این کار در صندوق خصوصی‌سازی کرواسی است. با وجود این، اگر این پیش‌نویس تصویب می‌شد، تغییر مسئولیت قانونی برای مدیریت دارایی‌های عمومی از دولت به هیئت‌مدیره صندوق دارایی کرواسی، موفقیت اصلی این پیش‌نویس بود. همچنین این امر به یکپارچگی داده‌های مربوط به سهام نهادهای خاص دولتی در شرکت‌های دولتی و اطلاعات مالکیت مربوط به املاک و مستغلات در جمهوری کرواسی کمک می‌کرد. با فرض اینکه در آینده

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

نزدیک اکثر شرکت‌های بزرگ خصوصی‌سازی شوند، پیش‌بینی می‌شود از وظایف صندوق خصوصی‌سازی کرواسی کاسته می‌شود و نقش این صندوق به سمت مدیریت دارایی‌های عمومی دوباره تعریف شود. بخش‌های بعدی این مقاله به موضوعات مربوط به کارا کردن مدیریت دارایی‌های عمومی می‌پردازد. موضوعاتی از قبیل آنکه: کدام سازمان عمومی وظیفه مدیریت دارایی‌های باقی‌مانده را بر عهده دارد؟ چگونه سازمان‌های عمومی موجود که در حال حاضر نقش ناظران یا متولیان دارایی‌های عمومی خاص را دارند، در مدل جدید مدیریت دارایی‌های عمومی قرار می‌گیرند؟ کدام دارایی‌ها و تحت چه شرایطی باید در زمره دارایی‌های عمومی قابل مدیریت قرار گیرند؟ ارزش آن‌ها چقدر است؟ کدام دارایی‌ها باید از پرتفوی دارایی‌های عمومی مستثنا شوند؟ دارایی‌های مختلف در زمان مناسب، چگونه ارزیابی می‌شوند و چه کسی انجام این کار را به عهده دارد؟ چه ابزارهایی برای مدیریت دارایی‌های عمومی در دسترس و قابل استفاده است؟

٤. بستر لازم برای مدیریت جدید دارایی‌های عمومی از نگاه بین‌المللی

هر کشور اهداف مدیریت عمومی و مدیریت دارایی‌های عمومی خود را دارد. سیاست‌های مدیریت دارایی‌های عمومی به دلایل فرهنگی و تاریخی متفاوت هستند؛ اندازه سبد دارایی‌های عمومی، ساختار سازمانی دولت، سطح دموکراتیک‌سازی، برداشت از نقش مدیریت عمومی و روش‌های حسابداری متفاوت‌اند. با وجود این اختلافات، پیش‌شرط‌های مشترکی وجود دارد که برای انجام کارآمد فعالیت‌های مدیریت دارایی‌های عمومی ضروری به نظر می‌رسند. این پیش شرط‌ها عبارت‌اند از:

- ثبت رجیستری دارایی‌های عمومی؛
- طبقه‌بندی دارایی‌های عمومی؛
- شناخت و سنجش دارایی‌های عمومی؛
- تشکیل پرتفوی دارایی‌های عمومی؛
- نهادینه کردن و حرفه‌ای‌گرایی در مدیریت دارایی‌های عمومی؛
- اندازه‌گیری هزینه و نتایج.

این پیش‌شرط‌ها (علی‌الخصوص شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های عمومی و هزینه و نتایج) به وجود و کیفیت چارچوب گزارش‌دهی مالی بستگی دارد. کرواسی به دلیل تمرکز امور مالی

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

عمومی، بالا بودن میزان استفاده از حسابداری دولتی در آن و تأمین هزینه‌های عمومی از طریق بودجه مرکزی، مورد جالبی برای مطالعه است. در کرواسی چارچوب قانون‌گذاری مربوط به توسعه حسابداری دولت قانون بودجه (مالی) و مقررات، تعیین می‌شود. واقعیت این است که اجرای برنامه IPSAS که در مقررات کرواسی توصیه شده است، از داشتن حمایت قانونی برای پیروی از IPSAS یا تهیه چارچوب ملی روش‌های حسابداری بخش عمومی اطمینان می‌دهد.

پیش نیازهای فوق‌الذکر مطابق با تجربیات کشورهای توسعه‌یافته و درحال‌توسعه توصیف می‌شوند.

٤-۱. ثبت دارایی‌های عمومی

ثبت دارایی‌های عمومی می‌تواند به صورت متمرکز یا غیرمتمرکز باشد. سطح تمرکز بستگی به ساختار سازمانی دولت دارد که مربوط به اندازه کشور است. صرف‌نظر از درجه تمرکز پیش‌بینی می‌شود استفاده از ثبت دارایی‌های عمومی، نشان‌دهنده اطلاعات کلیه دارایی‌های عمومی و بدهی‌های مربوطه باشد. نیوزیلند، استرالیا، بریتانیا و فرانسه از کشورهای شناخته‌شده در زمینه ایجاد بانک‌های اطلاعاتی دارایی‌ها هستند (تانزی و پرکاش، ۲۰۰۰). ثبت دارایی‌های عمومی در استرالیا و نیوزیلند در جریان اصلاحات در بخش دولتی توسعه یافت (باوین، ۱۹۹۹؛ تانزی و پرکاش، ۲۰۰۰). انگلیس نیز نمونه خوبی از توسعه ثبت دارایی‌های عمومی است. ثبت ملی دارایی‌ها که نشان‌دهنده لیست کاملی از دارایی‌های متعلق به وزارتخانه‌های دولتی و سازمان‌های دولتی انگلستان است، نقشی مهم در شفافیت و پاسخگویی این کشور از منظر بین‌الملل دارد. نقش ثبت‌نام دارایی‌های ملی دستیابی به شفافیت بیشتر و تصمیم‌گیری بهتر در مدیریت منابع عمومی، مدیریت هزینه‌های نگهداری و هزینه فرصت‌های دارایی‌های عمومی، بهترین استفاده از همه چیزهایی که متعلق به عموم است و کنترل برنامه‌های تملک دارایی‌های غیرنقدی از طریق اطمینان از اختصاص منابع به جاهایی که می‌توان بیشترین استفاده را از آن‌ها کرد، است.

تانزی و پراکاش (۲۰۰۰) اهداف خاص دولت ایتالیا را در رابطه با مدیریت دارایی‌های عمومی بیان می‌کنند. این اهداف در فرمان سال ۱۹۸۵ منتشر شده و به موجب آن باید موارد مربوط به مالکیت هر دارایی، ثبت موقعیت و وضعیت هر دارایی، برآورد ارزش دارایی‌ها، درآمدی که ایجاد می‌کنند و بهره‌وری بالقوه دارایی‌ها بررسی شود.

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

صرف‌نظر از سن فناوری اطلاعات و استفاده از رایانه در جهان، بسیاری از مقامات عمومی به ثبت دارایی‌ها به نحوی که بتواند کل ارزش دارایی‌های متعلق به آن‌ها را نشان دهد، نمی‌پردازند و یا به طور ناقص به ثبت دارایی‌های عمومی می‌پردازند؛ بنابراین نظارت و کنترل نحوه استفاده از دارایی‌های عمومی دشوار است؛ به‌خصوص در کشورهای مانند کرواسی که حجم قابل توجهی از موجودی دارایی‌های عمومی را در اقتصاد برنامه‌ریزی‌شده قبلی داشته‌اند. به دلیل عدم ثبت مجموع دارایی‌ها، دارایی‌های عمومی در بانک‌های اطلاعاتی مؤسسات مختلف دولتی و مقامات محلی پراکنده‌اند. از درآمد بودجه برای تأمین هزینه‌های عملیاتی و ثابت این مؤسسات و مقامات تخصیص داده می‌شود. اکثر صرف‌نظر از سودآوری این مؤسسات که می‌توانند از مدیریت دارایی‌های عمومی کسب کنند با آن‌ها به عنوان مراکز هزینه برخورد می‌شود. با این حال، سود بالقوه یک دارایی ممکن است برای دولت انگیزه ایجاد کند تا به جلوگیری از استفاده بیهوده دارایی‌های عمومی بپردازد. برای جلوگیری از سوابق مضاعف یا سه‌گانه دارایی‌های عمومی یک رجیستری متمرکز از کل دارایی‌های عمومی لازم است. همان‌طور که تانزی و پراکاش (۲۰۰۰) بیان کرده‌اند، ایجاد یک کاداستر رسمی از دارایی‌های عمومی باعث افزایش بهره‌وری بخش عمومی می‌شود و می‌تواند باعث حصول به اهداف زیر شود:

- ارزش دارایی‌های متعلق به دولت را تعیین می‌کند که این امر می‌تواند به سازمان‌های رتبه‌بندی در تعیین رتبه اعتباری آن دولت کمک کند؛
- محاسبه ترازنامه یا ارزش خالص دولت را تسهیل می‌کند؛
- احتمال گم‌شدن برخی دارایی‌های عمومی را کاهش می‌دهد؛
- به دولت اجازه می‌دهد تا با اعمال هزینه سرمایه به آژانس‌های عمومی یا مؤسساتی که از دارایی‌های عمومی استفاده می‌کنند، آن‌ها را مجبور به استفاده کارا از این دارایی‌ها کند؛
- بستری مهم برای گسترش حسابداری تعهدی جهت شمول استفاده از هزینه‌های سرمایه است.

اگرچه میزان تأثیر ثبت یک دارایی بر کارایی بیشتر مدیریت دارایی‌های عمومی موضوعی قابل بحث است، بدیهی است که بدون وجود بانک اطلاعاتی که شامل کلیه داده‌های مالی و داده‌های مربوط به دارایی‌های عمومی باشد، تصمیم‌گیری نهایی در خصوص برخی از موارد خاص مدیریت عمومی امکان‌پذیر نیست. ثبت ناقص دارایی‌های عمومی باعث می‌شود فرآیند نظارت و کنترل

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

استفاده از دارایی‌ها بسیار دشوار شود و باعث می‌شود استفاده از دارایی‌های عمومی بدون بررسی قبلی و بدون بررسی نیازهای عمومی انجام گیرد. جهت دستیابی به پاسخگویی، اطمینان از اینکه دولت می‌داند چه چیزی را تحت تملک دارد، آن‌ها کجا هستند و چگونه استفاده می‌شوند، پیش‌شرط لازم برای تشخیص دارایی‌های عمومی و معیار برای اهداف حسابداری است؛ بنابراین با آنکه تا یک نقطه خاص، دستیابی به پاسخگویی برای مدیریت دارایی‌های عمومی بدون هیچ‌گونه بررسی و ادغام دارایی‌ها ممکن است ولی تصمیم‌گیری در مورد روش‌های جدید و مختلف استفاده از دارایی‌ها ممکن نیست.

٤-۲. ثبت دارایی‌های عمومی

به همراه ثبت دارایی‌ها، طبقه‌بندی آن‌ها به منظور ایجاد پرتفوی دارایی‌های عمومی قابل مدیریت امری مهم است. این پرتفو می‌تواند پایه روش‌های ارزش‌گذاری دارایی‌های عمومی قرار گیرد. درست مثل بخش خصوصی دارایی‌های عمومی را نیز می‌توان به دو قسمت دارایی‌های مشهود یا نامشهود تقسیم کرد. تمامی دارایی‌های عمومی باید بدون در نظر گرفتن آنکه چه کسی مسئولیت آن‌ها را بر عهده دارد و بدون توجه به امکانات و راه‌هایی که برای تعیین ارزش واقعی آن‌ها به کار گرفته می‌شود، در سیستم ثبتی دارایی‌های عمومی لحاظ شوند. با در نظر گرفتن این موضوع که داشتن یک بانک اطلاعاتی از دارایی‌های عمومی شامل حداقل مهم‌ترین آن‌ها برای هر کشور ارجح است، طبقه‌بندی دارایی‌های مختلف ضروری است. در کشورهای مختلف انواع گوناگونی از طبقه‌بندی دارایی‌ها وجود دارد؛ زیرا برخی از کشورها شک دارند چه نوع دارایی‌های عمومی را باید در پرتفوی خود بگنجانند و چگونه آن‌ها را ارزش‌گذاری کنند.

بر اساس استفاده از دارایی‌ها، می‌توان آن‌ها را به دارایی‌های بلااستفاده و دارایی‌هایی که مقامات دولت برای ارائه خدمات عمومی استفاده می‌کنند، طبقه‌بندی کرد. IPSAS قاعده‌ای برای طبقه‌بندی و ارزش‌گذاری دارایی‌ها ارائه کرده است. مثلاً، IPSAS 1 به ارائه صورت‌های مالی مربوط به دارایی‌های جاری و غیرجاری و طبقه‌بندی جداگانه آن‌ها در صورت وضعیت مالی پرداخته است. تمایز بین دارایی‌های نقدی و دارایی‌های غیرنقدی به عنوان هدف اصلی برای نگهداری دارایی‌ها است. در IPSAS 21 به اختلال در دارایی‌های غیرنقدی اشاره شده است و IPSAS 26 به اختلال در دارایی‌های نقدی اشاره می‌کند. IPSAS 17 به دارایی‌های کارخانه‌ها و

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

تجهیزات در طبقه‌بندی‌های جداگانه مانند زمین، ساختمان‌های عملیاتی، جاده‌ها، ماشین‌آلات، شبکه‌های انتقال برق، وسایل نقلیه موتوری، تجهیزات اداری، مبلمان و لوازم و موارد دیگر می‌پردازد. IPSAS 19 به مقررات مربوط به دارایی‌ها و بدهی‌های احتمالی اشاره می‌کند و در آن بیان شده است که اطلاعات در مورد دارایی‌های احتمالی در یادداشت‌های مالی باید به نحوی ذکر شود که به کاربران امکان دهد تا به ماهیت، زمان و میزان آن‌ها پی ببرند.

با در نظر گرفتن محدودیت‌های صورت‌وضعیت مالی و این واقعیت که شهروندان مالک واقعی و نهایی دارایی‌های عمومی هستند، این مقاله دارایی‌های کرواسی را به صورت زیر طبقه‌بندی می‌کند: زیرساخت‌های عمومی، املاک و مستغلات، دارایی‌های مالی (سهام شرکت‌های دولتی، پول نقد و انواع اوراق بهادار)، دارایی‌های میراثی، منابع طبیعی، و دارایی‌های نظامی ارتش. بسته به نوع طبقه‌بندی دارایی‌ها مدل‌های ارزش‌گذاری مختلفی را می‌توان به‌کار برد. به عنوان مثال، ارزش سهام در شرکت‌های دولتی بهداشتی مطابق اصل نگرانی مداوم ارزش‌گذاری می‌شوند، در حالی که دارایی‌های خاص در بخش عمومی (دارایی‌های میراثی، منابع طبیعی، زیرساخت‌ها و دارایی‌های نظامی) باید با توجه به ویژگی‌های خاص آن‌ها ارزش‌گذاری شوند. اگرچه قانون حسابداری کرواسی چنین دارایی‌هایی را در حساب‌ها لحاظ نمی‌کند، لذا این گروه از دارایی‌ها اغلب شناسایی نمی‌شوند و در گزارش‌های مالی نمی‌آیند. علاوه بر این، خرید دارایی‌های ثابت نیز به سرمایه تبدیل نمی‌شود؛ بنابراین در وضعیت فعلی، گزارش مالی دولت کرواسی بر اساس مدل مبتنی بر حسابداری تعهدی اصلاح شده است که فقط نتایج حاصل از شناسایی و ارزش‌گذاری دارایی‌های مالی را نشان می‌دهد.

فارغ از آنکه منشأ تأمین مالی چه چیزی باشد، استفاده از هر دارایی عمومی متناظر با یک بدهی است که باید هنگام استفاده از دارایی مورد تحلیل سودآوری قرار گیرد. کاراتر کردن استفاده از دارایی‌ها به معنی اجتناب از افزایش بدهی‌هایی است که در صورت عدم استفاده از آن‌ها حاصل می‌شود. در IPSAS ها به انواع مختلف بدهی اشاره شده است. به عنوان مثال IPSAS 1 در خصوص صورت‌های مالی بیان می‌کند که بدهی‌ها باید به صورت جامع و به ترتیب نقدینگی یا تمایز بین بدهی‌ها، به عنوان طبقه‌بندی جداگانه در صورت وضعیت مالی ارائه شوند. علاوه بر این، مقررات IPSAS در خصوص بدهی‌ها و دارایی‌های احتمالی آن است که اطلاعات در مورد

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

دارایی‌های احتمالی در یادداشت‌های مالی ذکر شود. IPSAS 23 در خصوص درآمد حاصل از معاملات غیرارزی (مالیات و نقل و انتقالات) به تعهدات ناشی از معاملات غیرارزی که منطبق بر تعریف بدهی‌ها هستند، اشاره می‌کند.

به طور کلی، جدا از مدیریت ذخایر ارزی و صدور ارز داخلی که به بانک ملی کرواسی واگذار شده است و ذخایر کالایی که توسط اداره کل ذخایر کالا در وزارت اقتصاد، کار و کارآفرینی مدیدیت می‌شود، کلیه بدهی‌های دیگر که ناشی از استفاده یا عدم استفاده از دارایی است باید به عنوان دارایی‌های عمومی خاص تلقی شوند.

٤-۳. شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌های عمومی

به منظور تعیین ارزش دفتری و ارزش اقتصادی، هر دارایی عمومی باید به‌درستی شناسایی و ارزش‌گذاری شود. متداول‌ترین روش برای شناسایی دارایی‌های عمومی و ارزش‌گذاری آن‌ها استفاده از IFRS ها در بخش‌های دولتی و منافع نهادهای خاص دولتی در شرکت‌های دولتی و استفاده از IPSAS برای سایر دارایی‌های عمومی است. با این حال، تعدد مفاهیم حسابداری در جهان، مانعی برای وحدت اجرای گزارش‌دهی مالی در بخش دولتی است. شناخت و ارزش‌گذاری دارایی‌های عمومی اطلاعات بهتری در مورد مدیریت هزینه‌های عمومی ارائه می‌دهد؛ زیرا در خصوص مدیریت بهتر منابع (دارایی‌ها و بدهی‌ها و همچنین هزینه‌ها) اطمینان می‌دهد. بعضی اوقات، فقط به دلیل آنکه استفاده از دارایی‌های خریداری شده یا به‌جا مانده از گذشته بر هزینه‌های بودجه جاری تأثیر نمی‌گذارد، با این دارایی‌ها طوری رفتار می‌شود که گویی ارزش آن‌ها صفر بوده و ثبت نمی‌شوند (تانزی و پرکاش، ۲۰۰۰).

همان‌طور که لیکرمن بیان کرده است (۲۰۰۳)، به جای گزارش نقدی دریافت‌ها و پرداخت‌ها، حساب‌های منابع تقریباً باید به همان شکل حساب‌های تجاری و شامل ترازنامه، صورت سود و زیان و اطلاعات مربوط به گردش پول و برخی اطلاعات اضافی در خصوص بخش عمومی باشند. با وجود این، در خصوص اکثر دارایی‌های عمومی گرایش‌ها به حساب‌های درست و ارزش پولی آن‌ها وجود دارد و بنابراین آن‌ها در ترازنامه باقی نمی‌مانند (اسمیت، ۲۰۰۷). در مقاله اسمیت به ارزش‌گذاری دارایی‌های زیر در بخش عمومی اشاره شده است: دارایی‌های نظامی، دارایی‌های میراثی و منابع طبیعی. چنین دارایی‌هایی در گزارش‌های مالی زمانی به رسمیت شناخته می‌شوند که

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

بر مبنای حسابداری تعهدی باشند. بدین ترتیب حسابداری تعهدی ابزاری برای تشکیل پایگاه اطلاعاتی کامل و کیفی شناسایی دارایی‌های خاص عمومی است و به عنوان یک کاتالیزور برای اصلاحات سیستم اطلاعات حسابداری بخش دولتی است (بارت، ۲۰۰۴).

به منظور دستیابی به کنترل بهتر و تقویت پاسخگویی در بخش عمومی بسیاری از کشورها یا مبنای حسابداری تعهدی را مطابق با اکثر الزامات IPSAS، در گزارش‌دهی عمومی و بودجه‌ریزی خود پذیرفته‌اند (زلاندنو، انگلستان، استرالیا، کانادا، فنلاند، ایسلند) یا حسابداری تعهدی را گزارش‌دهی مالی بخش عمومی پیاده‌سازی کرده و در حال آماده‌سازی برای انتقال به بودجه‌ریزی تعهدی هستند (دانمارک، سوئیس، سوئد). به گفته ملور (۱۹۹۶)، گزارش‌های تعهدی دولت تصویری کامل‌تر از منابع تأمین مالی دولت ارائه کرده و به ارزیابی عملکرد مالی و وضعیت مالی دولت، پایداری سیاست‌ها متخذه و مسائل مربوط به حقوق بین نسلی کمک می‌کند. یکی دیگر از مزایای گزارش‌دهی تعهدی این است که توجه سیاست‌گذار را به کل ترازنامه و نه فقط پول نقد یا جریان یا بدهی معطوف می‌کند. علاوه بر این، اطلاعات مربوط به دارایی‌ها و بدهی‌ها که تهیه حسابداری تعهدی را فراهم می‌کنند، برای نظارت بر جنبه‌های منافع مالکیت مانند حیات مالی، بازده سرمایه‌گذاری و نگهداری سرمایه لازم هستند (پالوت، ۲۰۰۱: ۳۸۴). به‌علاوه، اگر همه شرکت‌های بخش خصوصی سوابق مالی و فیزیکی دارایی‌هایی را که مالک هستند و از آن‌ها استفاده می‌کنند را ثبت کنند، چرا باید با دارایی‌های بخش دولتی متفاوت رفتار شود؟ هنگامی‌که دولت به تهیه کالاها و خدمات به مردم می‌پردازد، باید موضوع مالکیت منابع عمومی که استفاده می‌کند، شفاف باشد. روش پالوت (۱۹۹۲) فرض می‌کند که دارایی‌های عمومی به مثابه دارایی‌های خصوصی هستند و مالکیت بنگاهای دولتی مشابه مالکیت اشخاص و بنگاه‌های خصوصی است.

تعیین ارزش بازاری برای برخی از دارایی‌های بخش عمومی به دلیل عدم دادوستد آن‌ها، دشوار است. برخی از نهادهای بخش دولتی مقادیر قابل توجهی از این گونه دارایی‌ها دارند. با آنکه جای دادن یک ارزش معنی‌دار و قابل اعتماد از دارایی‌های عمومی خاص (مانند دارایی‌های میراث و منابع طبیعی) در ترازنامه بسیار دشوار است و ممکن است روند ارزش‌گذاری چنین دارایی‌هایی بسیار پرهزینه باشد، این واقعیت که سازمان‌ها موظفند در مورد چگونگی مراقبت از دارایی‌های

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

عمومی خاص گزارش دهند، تضمین می‌کند که هیچ‌کس نمی‌تواند ارزش دارایی‌ها را برای شهروندان به چالش بکشد (اسمیت، ۲۰۰۷).

همان‌طور که قبلاً تأکید شد، در سیستم گزارش‌دهی مالی دولت کرواسی حسابداری تعهدی اصلاح شده به عنوان انتقال تدریجی از مبنای نقدی به حسابداری تعهدی انجام می‌شود. اگرچه حسابداری تعهدی اصلاح‌شده پایه‌ای مناسب برای به‌روزرسانی سیستم اطلاعات حسابداری موجود در کرواسی است، ولی در حال حاضر قادر به تشخیص همه دارایی‌های عمومی نیست. هزینه‌های مربوط به خرید دارایی‌های ثابت تبدیل به سرمایه نمی‌شوند و فقط در زمان ابتیاع لحاظ می‌شوند. این بدان معنی است که دارایی‌ها بر اساس برآورد طول عمر اقتصادیشان مستهلک نمی‌شوند.

صورت‌های مالی ادغام‌شده دولت کرواسی شامل صورت مالی بودجه محلی و دولت مرکزی است. صورت‌های مالی تلفیقی دولت مرکزی صورت‌های مالی تلفیقی وزارتخانه‌ها، صندوق‌های فرابودجه‌ای و سایر نهادهای دولتی مرکزی (به عنوان مثال ادارات و آژانس‌ها) را شامل می‌شود. خزانه‌داری وزارت دارایی کرواسی مسئولیت مالی ادغام صورت‌های مالی را در سطح کشور بر عهده دارد. صورت‌های مالی تلفیقی یا غیرتلفیقی شرکت‌های دولتی در صورت مالی بودجه جمهوری کرواسی لحاظ نمی‌شوند. با آنکه قانون حسابداری کرواسی نه الزامی برای استفاده از حسابداری تعهدی دارد و نه آن را ممنوع کرده است، آن‌ها غالباً در گزارش‌های مالی دولت یا نهادهای عمومی شناسایی و یا ارزش‌گذاری نمی‌شوند. دو عقیده غالب (واشیچک، ۲۰۰۴:۱۹۸) برای تأیید این مدعا عبارت‌اند از:

- نظر صائبی در مورد اینکه آیا باید در صورت‌های مالی زیرساخت‌ها و دارایی‌های میراثی را حساب کنیم یا نه وجود ندارد؛
- این موضوع که آیا یک مقدار قابل اعتماد و اندازه‌گیری اجازه می‌دهد تا یک دارایی در صورت‌های مالی شناسایی و در تحلیل‌ها از آن استفاده شود، مورد ابهام است.

تا آنجا که به بازتاب واقعی حساب‌ها مربوط می‌شود، پیش‌بینی می‌شود دارایی‌های منحصربه‌فردی در بخش عمومی به عنوان اقلام خارج از ترازنامه باقی بمانند (اسمیت، ۲۰۰۷). منحصربه‌فرد بودن آن‌ها به معنای آن است که ارزش‌گذاری به طریقی قابل اعتماد و معنی‌دار غیرممکن است. با وجود این، تعیین ارزش هر دارایی عمومی به تخصیص مناسب منابع به هزینه‌های

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

نگهداری، حفاظت و هزینه‌های اقتصادی آن کمک می‌کند، اگرچه این کار گاهی به معنی ارزش‌گذاری دارایی ارزش‌ناپذیر است، اغلب فراموش می‌شود که پس از شناسایی دارایی‌های عمومی خاص قرار نیست که آن‌ها در صورت‌های مالی واحد تجاری که دارایی‌ها را کنترل یا اداره می‌کنند گنجانده شوند. با این حال این دارایی‌ها باید در سیستم ثبتی دارایی‌های عمومی قرار گیرند. علاوه بر این، دارایی‌ها باید سالانه و یا هنگامی‌که استفاده از آن‌ها تغییر می‌یابد دوباره ارزش‌گذاری شوند. ارزیابی مجدد دارایی‌ها قابلیت مقایسه ارزش آن‌ها را با مالکیت خصوصی دارایی‌ها فراهم می‌کند و از منظر تحلیل هزینه- فایده اطمینان ایجاد می‌کند که آن‌ها درست ارزش‌گذاری شده‌اند.

با وجود محدودیت‌های اندازه‌گیری و شناسایی مربوط به دارایی‌های عمومی خاص و منحصربه‌فرد، سوابق مالی مربوط به شرکت‌های دولتی در کرواسی در مقایسه با حساب‌های مالی برخی سازمان‌های دولتی شفاف‌تر و کامل‌تر است. دلیل این امر این است که شرکت‌های دولتی از استانداردهای گزارش‌دهی بخش خصوصی استفاده می‌کنند. با توجه به هدف نهایی خزانه‌داری کرواسی مبنی بر حرکت تدریجی به‌سوی گزارش‌دهی مالی بخش عمومی بر مبنای حسابداری تعهدی کامل، اجرای مبنای حسابداری تعهدی برای مدیریت دارایی‌های عمومی تصمیمی غیرمعمول یا غیرمنطقی نخواهد بود. اگر نهادهای بخش دولتی ملزم به ارائه گزارش در مورد نحوه مدیریت دارایی‌های عمومی باشند، این امر می‌تواند شفافیت، استاندارد بودن، پاسخگو بودن و مدیریت بلندمدت دارایی‌های عمومی را تضمین کند.

در میان طیف گسترده‌ای از استانداردها و مطالعات راهنما که هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابداری بخش عمومی انجام داده‌اند، هدف مطالعه «گزارش‌دهی مالی دولت: تجربیات و مسائل و حسابداری» کمک به دولت‌ها در مسائل مربوط به گزارش‌دهی مالی در مورد دارایی‌های بخش دولتی است. این مطالعه شامل شرح مفصلی از حسابداری مبنای تعهدی و نقدی است و مثال‌هایی را در خصوص تهیه صورت‌های مالی با استفاده از هر دو روش ارائه می‌دهد. مبنای حسابداری تأثیر عمده‌ای بر اینکه آیا دارایی‌های خاص در صورت‌های مالی گزارش شده‌اند یا خیر دارد. اگرچه حسابداری نقدی ممکن است برای مدیریت و کنترل درآمد عمومی و هزینه‌ها، مناسب باشد ولی نمی‌تواند برای برنامه‌ریزی، بودجه‌بندی، مدیریت و کنترل دارایی‌ها و بدهی‌های عمومی مناسب باشد. اگر شناسایی دارایی‌های بخش دولتی همچنان بر مبنای نقدی صورت گیرد، طرف مدیریتی

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

دارایی‌های عمومی مورد غفلت قرار می‌گیرد؛ بنابراین برای شناسایی و طبقه‌بندی دارایی‌های عمومی از مبنای تعهدی به عنوان کامل‌ترین روش ثبت دارایی‌های عمومی و بدهی‌های مربوط، درآمد و هزینه‌ها استفاده می‌کنیم.

اجرای حسابداری تعهدی عاملی مهم برای مدیریت کیفی و ثبت اطلاعات شفاف در دارایی‌های عمومی است و شرط لازم برای مدیریت، برنامه‌ریزی و سنجش عملکرد دارایی‌های عمومی و کنترل دولت و مجلس بر درآمدها و هزینه‌های عمومی است. ما معتقدیم تمام دارایی‌های عمومی ارزشمند از جمله سهام دولت و برخی مؤسسات دولتی در شرکت‌های دولتی که در فهرست دارایی‌های عمومی ثبت می‌شوند، باید در یک اداره عمومی ادغام و مدیریت شوند. ثبت تعهدی دارایی‌های عمومی و ادغام آن‌ها در سیستم ثبت دارایی‌ها تنها راه برای مدیریت و کنترل فعالیت‌های مدیریت دارایی‌های عمومی و حفظ ثروت ملی است.

٤-٤. ساخت پرتفوی دارایی‌های عمومی

پیش‌فرض اصلی در مدیریت پرتفوی این است که باید ترکیب سهام در آن تعیین شود و این امر در مورد سبد دارایی‌های عمومی نیز صادق است.

با توجه به IFRS ها و همچنین IPSAS هایی که مطابق آن‌ها تنظیم شده‌اند، تعریف و ترکیب دارایی‌ها در صورت‌وضعیت مالی یک نهاد به‌وضوح مشخص شده‌اند؛ بنابراین شکی نیست که از دید گزارش‌دهی مالی در صورت‌وضعیت مالی از طبقات اصلی دارایی‌ها در تشکیل و نگهداری پرتفوی دارایی‌های عمومی استفاده می‌شود.

به دلیل اختلالات فعلی در ثبت دارایی‌های عمومی، پرتفوی دارایی‌های عمومی نمی‌تواند در کوتاه‌مدت ثبت شود و دارایی‌های عمومی قابل مدیریت و غیرقابل مدیریت بر اساس آنکه آیا ارزش آن‌ها در آینده مشخص شده‌اند یا نشده‌اند، تفکیک می‌شوند. دارایی‌های قابل مدیریت آن‌هایی هستند که با توجه به فرصت‌های استفاده جایگزین ارزش‌گذاری شوند، در حالی که ارزش‌گذاری دارایی‌های عمومی غیرقابل مدیریت تا زمان ایجاد بستر قانونی و رفع محدودیت‌های مربوط به حقوق مالکیت به تعویق می‌افتد. پرتفوی دارایی عمومی قابل مدیریت را پرتفوی فعال نیز می‌نامند؛ در حالی که پرتفوی دارایی‌های عمومی غیرقابل مدیریت شامل ثبت‌های ناقص است که

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

در حال تکمیل هستند. در صورت تکمیل ثبت دارایی‌های عمومی غیرقابل مدیریت، آن‌ها به پرتفوی دارایی‌های عمومی قابل مدیریت منتقل می‌شوند.

علاوه بر ارزش‌گذاری حسابداری که یک تخمین از ارزش استاتیک به دست می‌دهد، مشکلاتی مربوط به ارزش‌گذاری ارزش پول مبتنی بر زمان به‌ویژه وقتی که از دارایی‌های عمومی مختلف استفاده می‌شود؛ یعنی خلاف آنچه دولت برای مدت طولانی تصور می‌کرد، نه خصوصی‌سازی شرکت‌های دولتی بدون در نظر گرفتن مشکلات موجود مدیریتی تنها راه‌حل موجود است و نه مشارکت‌های دولتی و خصوصی کدر دو سال گذشته بسیار رایج شده‌اند. در تعدادی از خصوصی‌سازی‌ها در کرواسی ارزش زمانی پول برای شرکت‌های دولتی که به فروش گذاشته می‌شوند، به‌درستی به عنوان هزینه سرمایه‌گذاری خریداران در نظر گرفته نمی‌شود. علاوه بر این، روند خصوصی‌سازی برخی بانک‌ها و شرکت‌های ارتباطات نسبتاً هموار پیش رفته است، اما این روند در شرکت‌های دارای بار بدهی بزرگ، مشکلات عظیمی داشته است و بسیاری از این شرکت‌ها هنوز هم به دنبال یک مالک هستند. به طور مشابه هنگام انتخاب ابزار مشارکت دولتی و خصوصی برای ارائه خدمات عمومی بهتر، هزینه و فایده آن به اندازه کافی خوب تخمین زده نمی‌شود. با این حال، همان‌طور که در انگلیش و گاتری بیان شده است (۴۹۸: ۲۰۰۳)، در مقایسه همه گزینه‌های ممکن برای استفاده از دارایی‌ها، هر دو روش خصوصی‌سازی (فروش)- کامل یا جزئی- و مشارکت عمومی و خصوصی به هر شکل که باشند (اعطای امتیاز، اجاره، فروش جزئی یا سرمایه‌گذاری)، برخی از گزینه‌های استفاده از دارایی‌های عمومی که باید توجه شود، نادیده می‌ماند.

باید در مورد دارایی‌های مولد درآمد و سهام دولت در شرکت‌های دولتی، امکان‌سنجی استفاده از هر دارایی عمومی، هم به صورت ایستا و هم پویا، صورت گیرد؛ اما اگر هر دارایی به طور جدا ارزش‌گذاری شود، این سؤال مطرح می‌شود که آیا هزینه‌های این کار بیشتر از منافع آن نیست؟ واضح است مادامی‌که دارایی‌های مشابه در یک طبقه باشند، جواب منفی است. نکته مهم آن است که باید دارایی‌هایی با ظرفیت ایجاد درآمد بزرگ و دارایی‌های با اهمیت ملی جداگانه ارزیابی شوند.

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

اگرچه موضوعات ارزش‌گذاری دارایی‌های عمومی فراتر از محدوده این مقاله است؛ اساساً جهت ارزش‌گذاری سه رویکرد دارایی، درآمد و بازار پیشنهاد شده است (بوند و دنت، ۱۹۹۸). روش ارزش‌گذاری که پذیرفته می‌شود به این بستگی دارد که آیا در بازار معادل‌های همسان یک دارایی عمومی وجود دارد یا نه؟ بنابراین، ارزش‌گذاری دارایی عمومی را می‌توان بر اساس جایگزینی کاهش ارزش هزینه بهینه‌شده یا بر اساس هزینه‌های جایگزین استفاده محاسبه کرد (استایلز، ۲۰۰۰). قضاوت در مورد بهترین استفاده جایگزین برای یک دارایی عمومی یا مجموعه‌ای از آن‌ها، به مقایسه خالص ارزش فعلی دارایی‌ها از نظر مدیریت مالی و تحلیل هزینه- فایده اجتماعی بستگی دارد. رایج‌ترین سناریوها برای استفاده جایگزین از دارایی‌های عمومی در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول ۱. استفاده‌های جایگزین برای دارایی‌های عمومی

سهام دولت در شرکت‌های دولتی	زمین‌ها، جنگل‌ها، مراتع، تاکستان‌ها	ساخت‌وسازها	دارایی‌های زیرساختی و منابع معدنی	میراثی
امتیاز	امتیاز	امتیاز	سرمایه‌گذاری	سرمایه‌گذاری
سرمایه‌گذاری شامل تجدید ساختار	سرمایه‌گذاری	سرمایه‌گذاری	سرمایه‌گذاری	اجاره
فروش	فروش	فروش	فروش جزئی	
اجاره	اجاره	اجاره	اجاره	اجاره
ورشکستگی و انحلال				

در جدول (۱) سهام شرکت‌های دولتی مطابق با اصول گزارش‌دهی IFRS ثبت می‌شوند، در حالی که برای همه دارایی‌های عمومی دیگر خارج از گزارش‌های مالی شرکت‌های دولتی IPSAS اعمال می‌شود. ترکیب ارزیابی‌های اقتصادی و ارزش اقتصادی دارایی‌های عمومی، گزینه‌های مختلف استفاده از دارایی‌های عمومی را تعیین می‌کنند که باید هرچه سریع‌تر در سیستم ثبتی دارایی‌های عمومی به‌روز شوند. به گفته تانزی و پراکاش (۶: ۲۰۰۰) اگر موجودی کامل از دارایی‌های عمومی ایجاد شود، ثبت کامل دارایی‌های عمومی قابل دستیابی است و در صورت اختصاص ارزش بازاری به هریک از این دارایی‌ها می‌توان با استفاده از ارزش‌های هزینه، استفاده از

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

این دارایی‌ها را در هر فعالیتی مشخص کرد و در صورتی که مؤسسات بخش عمومی آزادانه بتوانند از این دارایی‌ها با بیشترین کارایی استفاده کنند، می‌توان به طور قابل توجهی بهره‌وری بخش عمومی را بهبود بخشید و بازده منابع متعلق به دولت را به حداکثر رساند. فقط در صورت عدم امکان‌پذیری این کار و نبود دلیل محکم اجتماعی یا سیاسی برای نگه‌داشتن این دارایی‌ها در بخش دولتی، آنگاه می‌توان گزینه فروش را در نظر گرفت.

٤-٥. نهادینه‌سازی و حرفه‌ای شدن در مدیریت دارایی‌های عمومی

ایجاد مدیریت دارایی‌های عمومی در هر کشور متفاوت است. اصولاً در جهان گرایش به ایجاد نهادهای ویژه برای مدیریت دارایی‌های عمومی وجود دارد. آن‌ها بیشتر در مالکیت ایالت، دولت مرکزی یا شهرداری هستند و میزان پاسخگویی آن‌ها به بالاترین سطح مدیریت عمومی و مردم متأثر از پیشینه‌های فرهنگی و تاریخی آن‌ها با یکدیگر فرق می‌کنند. مثلاً، شعبه مشاوره تجاری در استرالیا به عنوان بخش سهام‌داری و فروش دارایی گروه مدیریت دارایی در وزارت دارایی و امور اداری استرالیا تأسیس شد. کار این شعبه نظارت و مدیریت سهام دولت در مؤسسات دولتی و مشاوره در مورد انتصاب و پاداش هیئت‌مدیره و مدیران اجرایی است. اهداف گروه مدیریت دارایی مدیریت استرالیا، مدیریت تجارت و دارایی‌های غیردفاعی دولت، پیاده‌سازی و مدیریت فروش یا واگذاری این دارایی‌ها و انجام عملیات بیمه و مدیریت ریسک پرتفوی مالی دولت است؛ در ضمن تلاش برای دستیابی به مسئولیت‌پذیری بیشتر و شفافیت نسبت به مردم، مدیریت هزینه‌ها و منافع و مدیریت ریسک در مدیریت دارایی‌های عمومی معرفی شده‌اند.

در سال ۱۹۸۸ هنگامی‌که دولت نیوزلند دفتر مدیریت بدهی نیوزلند را به منظور بهبود مدیریت ریسک همراه با مدیریت بدهی دولت تأسیس کرد، مدیریت ریسک وارد بخش دولتی شد. به‌علاوه این دفتر مسئولیت کنترل بدهی دولت و کل جریان نقدی و همچنین مسئولیت مجموعه دارایی‌های ملی را بر عهده دارد. تجربه نیوزلند مؤکد آن است که سیستم اطلاعاتی دارایی‌های بخش عمومی تنها منحصر به شناسایی دارایی‌ها نیست، بلکه به فعالیت‌های مدیریت دارایی آن‌ها نیز مربوط می‌شود. علاوه بر این خزانه‌داری نیوزلند با انتشار مطالب زیادی در مورد مدیریت مالی، ارزش‌گذاری دارایی‌ها و هزینه گذاری آن‌ها به ادبیات موجود کمک کرده است. این مطالعات توصیه‌هایی برای تشویق کارایی بلندمدت مدیریت دارایی و هزینه ارائه می‌کنند.

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

در چین کمیسیون مشاور دارایی‌های دولت و نظارت بر مدیریت آن‌ها به منظور هدایت و پیشبرد اصلاحات و تجدید ساختار شرکت‌های دولتی، نظارت بر افزایش ارزش دارایی‌های دولتی در شرکت‌های تحت نظارت، تقویت مدیریت دارایی‌های دولتی و پیشبرد تعدیل استراتژیک بخش‌های اقتصادی تشکیل شد. در سال ۲۰۰۷ چین با الهام از مدل هلدینگ تماسک سنگاپور (یک شرکت سرمایه‌گذاری دولتی که توسط متخصصان اداره می‌شود)، صندوق ثروت ملی ۲۰۰ میلیارد دلاری خود را که شرکت سرمایه‌گذاری چین تأمین مالی کرده بود تأسیس کرد (مارتین، ۲۰۰۸). بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته و درحال‌توسعه صندوق‌های ثروت ملی خود را راهی برای حفظ و افزایش ارزش دارایی‌های عمومی مانند منابع غیرتجدید پذیر (نروژ، ایالات متحده آمریکا) و دارایی‌های مالی (سنگاپور، چین) تأسیس کرده‌اند. مطابق توصیف آلن و رادوُ (۱۴: ۲۰۰۷) شرکت‌هایی که پرتفوی دارایی‌های عمومی متمرکز در صندوق‌های ثروت ملی را اداره می‌کنند، دارای ویژگی‌هایی به شرح جدول (۲) هستند.

جدول ۲. ویژگی‌های مشترک شرکت‌های مدیریت دارایی‌های عمومی در جهان

آن‌ها بر اساس یک قانون تأسیس، منشور یا قرارداد ایجاد می‌شوند.
آن‌ها دارایی‌های عمومی را مدیریت می‌کنند که ممکن است برای منافع خصوصی استفاده نشوند.
آن‌ها به جهت سیاسی تا حدی مستقل عمل می‌کنند.
آن‌ها در مدیریت بودجه خود، در چارچوب قوانینی که دولت تعیین کرده است مختارند.
تأمین مالی آن‌ها از طریق منابع درآمدی خودشان، درآمد اختصاصی و نقل‌وانتقال از بودجه دولت صورت می‌گیرد.
آن‌ها طبق عرف و قانون، پاسخگو به عامه مردم هستند.

مشخصات ذکرشده حاکی از این است که در به‌کارگیری این شرکت‌ها باید به مسئله استقلال مدیریتی آن‌ها توجه کرد؛ به عبارت دیگر، مدیریت دارایی‌های عمومی نباید فقط بر اساس اصول سیاسی، بلکه باید طبق روال مدیریت مالی اعمال شود. وجود مدیریت حرفه‌ای موجب می‌شود که بخش عمومی، سرمایه‌گذاری را به همان روش سرمایه‌گذاران در بخش خصوصی با در نظر گرفتن تحلیل هزینه- فایده در آینده و بازگشت ریسک انجام دهند.

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

٤-٦. معیار هزینه و نتایج

اگر سال کاری در ۳۱ دسامبر به پایان برسد، روند برنامه‌ریزی و بودجه از اول ژانویه سال بعد شروع می‌شود. برنامه‌ریزی هزینه‌های عمومی برای تمامی سطوح دولت بر اساس هزینه سال گذشته است و این به معنی آن است که در هرسال به خاطر ترس از دست دادن زمان بر سرکار بودن، تلاش‌های قابل توجهی در سطوح مختلف دولت عمومی و مؤسسات برای جذب هرچه بیشتر پول صورت می‌گیرد. مجلس درگیر تصویب بودجه سالیانه و بازنگری‌های گاه‌به‌گاه آن در صورت انحراف چشمگیر درآمد یا هزینه‌های بودجه از مندرجات برنامه است. هنگامی که یک مؤسسه عمومی مقداری پول اضافی دریافت می‌کند، به منظور معقول نگه داشتن مالیات، مؤسسه دیگری مجبور است از این امر صرف‌نظر کند. در تخصیص درآمد مالیاتی بیش از آن که نیازهای واقعی مردم مد نظر باشد، چانه‌زنی مد نظر است. همچنین برای آزمایش وفاداری سطوح دولت به حزب سیاسی حاکم، مناطق مرفهی وجود دارند. بدین ترتیب، همیشه جایی برای اتهامات در خصوص مغرضانه بودن تخصیص درآمد عمومی وجود دارد. با اینکه پیش‌بینی می‌شود هر حزب حاکمی کشور را به روش خود اداره کند، در صورت عدم اندازه‌گیری نتایج هزینه‌های عمومی، فرآیند مدیریت مناسب و کنترل صحیح هزینه‌ها عملاً غیرممکن است. تاکنون هیچ نماینده‌ای برای استفاده ناکافی یا خیلی پرهزینه از اموال عمومی و دارایی‌های عمومی که مسئول آن بوده، محکوم نشده است.

به طور کلی اجرای اصول کارایی بازار و حکمرانی خوب یکی از اصول مدیدیت عمومی جدید است. این به معنای اطمینان از مدیریت کارآمد است که با اندازه‌گیری نتایج و ورودی‌ها و مقایسه هزینه‌های عمومی و درآمد حاصل از منابع عمومی به دست می‌آید. به عنوان مثال، دولت استرالیا چارچوب استراتژیک مدیریت مالی را بر اساس نتایج و خروجی‌ها و حسابداری تعهدی پذیرفته است. مهم‌ترین مزیت چنین چارچوبی، توسعه پایگاه اطلاعاتی زیربنای کلیه فعالیت‌های بخش دولتی است. اجرای حسابداری تعهدی: مدیریت دارایی‌ها (منابع)، مدیریت بدهی، مدیریت هزینه، مدیریت نتایج (نتایج) و مدیریت نقدینگی را امکان‌پذیر کرده است. بهبود مدیریت منابع عمومی منجر به کارآمدتر شدن و ارائه بهتر خدمات عمومی می‌شود (لیونز، ۲۰۰۴). عدم استفاده از دارایی‌های عمومی یا استفاده غیرمولد از آن‌ها وقتی که بتوان آن‌ها را به صورتی سودآور استفاده کرد، نشان‌دهنده استفاده نامناسب از منابع عمومی است. به گفته تانزی و پراکاش (۲۰۰۰)، این امر

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

ممکن است فعالیت‌های خاصی را ایجاد کند که از منظر بودجه ارزان به نظر می‌رسند، در حالی که آن‌ها از دیدگاه منابع گران هستند. دلیل این امر آن است که استفاده از دارایی‌های عمومی برای انجام فعالیت‌ها و برنامه‌های بخش عمومی، بسته به اینکه بودجه به صورت نقدی یا تعهدی باشد، به عنوان هزینه بودجه‌ای در نظر گرفته نشده است و استفاده از آن‌ها مجانی تلقی شده‌اند. ارزیابی برنامه‌ها به معنی ارزیابی فعالیت نهادهای دولتی است که برای منافع نفع شهروندان کار می‌کنند. استفاده ناکافی از اطلاعات هزینه و حسابداری مدیریت باعث کاهش کیفیت مدیریت عمومی و تصمیمات مدیریتی می‌شود و در نتیجه مالیات‌دهندگان باید عواقب اقتصادی و مالی احتمالی آن را تحمل کنند (واشیچ و دیگران، ۲۰۰۸).

۵. پیشنهادی برای کارآمدتر کردن مدیریت دارایی‌های عمومی در کرواسی

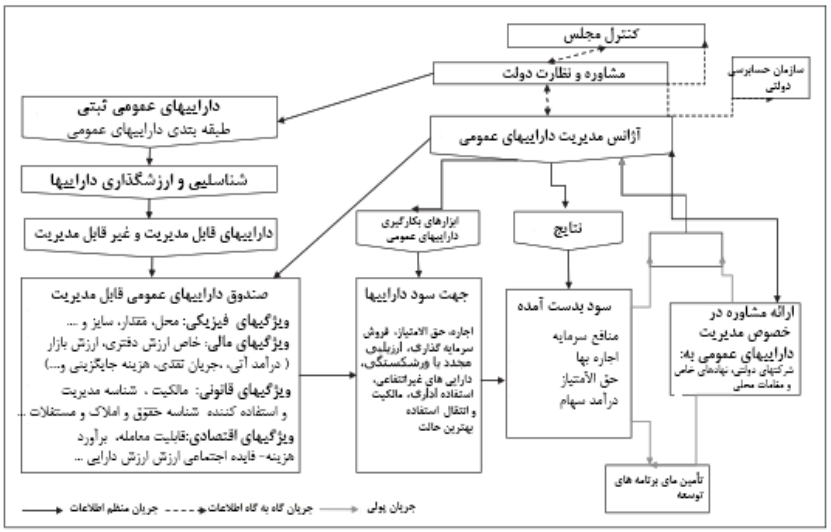
تا به اینجا، مقاله روی ثبت دارایی‌های عمومی، طبقه‌بندی دارایی‌های عمومی، تشکیل پرتفوی دارایی‌های عمومی، فرصت‌های استفاده از دارایی‌ها و برخی راه‌حل‌های نهادی برای مدیریت دارایی‌های عمومی تمرکز داشت؛ اما برای بهبود یک مدل مدیریت دارایی‌های عمومی پایدار و کاربردی، هنوز هم چند سؤال وجود دارد که باید به آن‌ها پاسخ داده شود؛ ثبت دارایی‌های عمومی باید به چه صورت باشد؟ قرار است چه نهادی متولی مدیریت دارایی‌های عمومی شود و چه کسی پاسخگو خواهد بود؟ برای مؤسسات مختلفی که برای مدیریت طبقات مختلف دارایی‌های عمومی در مدل مدیریت دارایی‌های عمومی پیشنهادی تعیین می‌شوند، چه اتفاقی می‌افتد؟ روش مناسب برای تخصیص درآمدها و هزینه‌های حاصل از مدیریت دارایی‌های عمومی آنچه خواهد بود؟

در نمودار (۱) مدل پیشنهادی مدیریت دارایی‌های عمومی نشان داده شده است که در آن فلش‌های سیاه نماینگر جریان مداوم اطلاعات و فلش‌های سیاه منقطع جریان گاه‌به‌گاه اطلاعات را نشان می‌دهند که به طور عمده در قالب گزارش‌های سالانه هستند. فلش‌های خاکستری جریان پولی را نشان می‌دهند. سمت چپ نمودار (۱) دارایی‌های عمومی ثبتی را نشان می‌دهد که شامل دارایی‌های عمومی قابل مدیریت و دارایی‌های عمومی غیرقابل مدیریت است. دارایی‌های عمومی قابل مدیریت دارایی‌های صندوق دارایی‌های عمومی را تشکیل می‌دهند که اداره دارایی‌های عمومی آن را اداره می‌کند. این آژانس همان‌طور که در قسمت میانی نمودار (۱) نشان داده شده است مناسب‌ترین استفاده از دارایی‌های عمومی را تعیین می‌کند. نتایج پولی صندوق دارایی‌های

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

عمومی قابل مدیریت، در سمت راست نمودار (۱)، با هزینه‌ای که باید به آژانس مدیریت دارایی عمومی داده شود کاهش می‌یابد. همین امر در مورد نتایج پولی که آژانس برای نظارت بر فعالیت‌های مدیریت دارایی‌های عمومی در شرکت‌های دولتی، نهادهای ویژه دولتی یا مقامات محلی انجام می‌دهد، صادق است. این فعالیت‌ها به منظور اطمینان از مناسب‌ترین استفاده از دارایی‌های عمومی در ارائه خدمات به شهروندان و با به‌کارگیری تحلیل هزینه- فایده صورت می‌گیرد. بخش باقی‌مانده نتایج پولی استفاده از دارایی‌های عمومی برای تأمین مالی پروژه‌های مختلف به‌کار می‌رود. کل فرآیند مدیریت دارایی‌های عمومی شامل نگهداری از دارایی‌های عمومی ثبتی، فعالیت‌های آژانس مدیریت دارایی‌های عمومی و به تأمین مالی پروژه‌های توسعه، تحت نظارت منظم دولت و نظارت گاه‌به‌گاه مجلس است. توضیحات مفصل در خصوص مدل پیشنهادی مدیریت دارایی‌های عمومی در زیر ارائه شده است.

نمودار ۱. مدل پیشنهادی مدیریت داراییهای عمومی در کرواسی



همان‌طور که در سمت چپ نمودار (۱) نشان داده شده است، دارایی‌های عمومی ثبتی (رجیستری) شامل دارایی‌های عمومی قابل مدیریت و غیرقابل مدیریت است. بعضی از دارایی‌های عمومی موجود در رجیستری به دلیل ثبت ناقص برخی از ویژگی‌های آن‌ها به عنوان دارایی‌های غیرقابل مدیریت تعیین می‌شوند. به منظور طبقه‌بندی در صندوق دارایی‌های عمومی قابل مدیریت

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

باید ویژگی‌های مکانی، مالی، حقوقی و اقتصادی دارایی عمومی به طور کامل ثبت شود. از آنجا که در وضعیت فعلی کرواسی، رجیستری کلیه دارایی‌های عمومی که دفتر مرکزی اداره دولتی مدیریت املاک دولتی اداره می‌کند و همچنین رجیستری سهام شرکت‌های دولتی ناقص است و از آنجا که سوابق موجود دارایی‌های عمومی و مدیریت آن‌ها در نهادهای مختلف دولتی پراکنده است، بسیاری از دارایی‌های عمومی ویژگی‌های لازم را برای طبقه‌بندی آن‌ها در زمره دارایی‌های عمومی قابل مدیریت ندارند. از این رو منطقی است که انتظار داشته باشیم در آغاز ایجاد مدیریت دارایی‌های عمومی، رجیستری شامل بسیاری از دارایی‌های عمومی غیرقابل مدیریت باشد. به‌تدریج باید دارایی‌های عمومی دارای تمام ویژگی‌های لازم برای تصمیم‌گیری قابل اعتماد در مورد استفاده از آن‌ها را به صندوق دارایی‌های عمومی قابل مدیریت اضافه کرد. کلیه مؤسسات عمومی و مقامات مرکزی یا محلی که در حال حاضر از دارایی‌های عمومی استفاده می‌کنند و یا آن‌ها را مدیریت و یا ثبت می‌کنند باید به رجیستری دارایی‌های عمومی دسترسی داشته باشند تا با ارائه سوابق موجود در خصوص دارایی‌های عمومی به تکمیل داده‌های موجود در مورد دارایی‌های عمومی کمک کنند. این مورد عمدتاً به ویژگی‌های فیزیکی و قانونی دارایی‌ها مربوط است و بدون آن ویژگی‌های مالی و اقتصادی قابل تعیین نیستند. با افزایش مداوم تعداد دارایی‌های عمومی قابل مدیریت در رجیستری، درآمد ناشی از به‌کارگیری آن‌ها در امر تولید نیز افزایش می‌یابد؛ بنابراین فرض می‌شود که صندوق دارایی‌های عمومی قابل مدیریت یک صندوق سرمایه‌گذاری است که گزارش‌دهی مالی آن از گزارش عملکرد آژانس مدیریت دارایی‌های عمومی که صندوق را مدیریت می‌کند، جداست.

با آنکه عموماً در ادبیات یا تجربیات به ویژگی‌های فیزیکی، مالی و قانونی دارایی‌های عمومی قابل مدیریت در رجیستری، پرداخته شده است ولی ویژگی جدید مدل ما اضافه کردن ویژگی‌های اقتصادی دارایی‌های عمومی به صندوق مدیریت دارایی‌های عمومی است. به منظور استفاده کارا از منابع عمومی، اضافه کردن ویژگی‌های اقتصادی به گزینه‌های مختلف استفاده از دارایی‌های عمومی موجب می‌شود تا در به‌کارگیری آن‌ها ارزش اقتصادی لحاظ شود. ویژگی‌های اقتصادی دارایی‌های عمومی بیانگر پتانسیل خدمات دارایی‌های عمومی و ارزش‌گذاری آن‌ها نه فقط از منظر مالی بلکه از دیدگاه تحلیل هزینه- فایده اجتماعی شهروندان است.

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

از دیدگاه ما ارزش بزرگ دارایی‌های عمومی در کرواسی نیازمند قضاوت حرفه‌ای در مورد ارزش‌گذاری و استفاده از آن‌ها به منظور دستیابی به نسبت بهینه سود / هزینه دارایی‌های عمومی برای مالکان آن‌ها، یعنی شهروندان است. مدیریت دارایی‌های عمومی مؤید تصمیم‌گیری خوب و دستیابی به نتایج مناسب در مورد استفاده از آن‌ها و همچنین تصمیم‌گیری در مورد استفاده بیشتر از درآمد آتی آن‌ها است. برای دستیابی به این اهداف نیازمند مشارکت تیم‌های بین رشته‌ای از متخصصان در زمینه‌های اقتصادی، حقوقی و فنی است و نیاز به گفتن ندارد که پاداش این کار با مقایسه سطح درآمد بازار داده می‌شود. به گفته هپورث (۳۹:۲۰۰۳) «در حالی که حساب‌های تعهدی کیفیت بهتری از اطلاعات مالی را ارائه می‌دهند، باید در کشور توانایی و تخصص شناسایی و بحث در مورد پیامدهای آن کیفیت بهتر اطلاعات مالی وجود داشته باشد. بعید به نظر می‌رسد که این توانایی و تخصص برای اطمینان از اجرای درست حسابداری تعهدی و اینکه نتایج آن به سود دولت روز دستکاری نمی‌شود، وجود داشته باشد».

علاوه‌بر مسئولیت حرفه‌ای که بر عهده آژانس مدیریت دارایی‌های عمومی است، باید این مسئولیت در دستگاه‌های حاکمیتی، یعنی دولت کرواسی یا مجلس کرواسی، نیز ایجاد شود. در این راستا باید مدیر صندوق دارایی‌های عمومی قابل مدیریت و آژانس مدیریت دارایی‌های عمومی به طور رسمی انتخاب شود. این انتخاب مادامی که دارایی‌های عمومی تحت مدیریت صندوق دارایی‌های عمومی، همچنان در مالکیت عمومی است، نافی امکان مالکیت جزئی مؤسسات خصوصی بر صندوق دارایی‌های عمومی نیست. به نظر ما مجلس عهده‌دار تصویب دستورالعمل‌های کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت مدیریت دارایی‌های عمومی است و دولت مسئولیت نظارت بر اجرای عملی دستورالعمل‌ها را به عهده دارد. دولت باید هرچند وقت یک‌بار از فعالیت آژانس مدیریت دارایی‌های عمومی مطلع شود و گزارش‌های سالانه در مورد دارایی‌های عمومی قابل مدیریت صندوق و آژانس مدیریت دارایی‌های عمومی و همچنین گزارش‌های مربوط به وضعیت تکمیل رجیستری آن‌ها باید هم به دولت و هم به مجلس ارسال شود. حتی اگر اهداف آژانس مدیریت دارایی‌ها مطابق با اهداف استراتژیک مجلس باشد، آژانس مدیریت دارایی‌ها باید مستقل از عملیات روزانه دولت و مجلس باشد؛ زیرا نه دولت و نه مجلس نمی‌توانند وظایف مدیریت دارایی‌های عمومی را انجام دهند. با وجود این، نهادهای حاکم در واکنش به اقدامات خود در برابر

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

رأی‌دهندگان، باید روند مدیریت دارایی‌های عمومی را کنترل کنند و همچنین مناسب بودن مدیریت دارایی‌های عمومی را در مقایسه با اهداف از پیش تعیین شده استراتژیک در برنامه توسعه اقتصادی کشور ارزیابی کنند.

در کرواسی تعداد زیادی از سازمان‌های دولتی و نهادهای دولتی خاص وجود دارند که به شکلی اقدام به مدیریت دارایی‌ها می‌کنند. علاوه بر این، مقامات محلی مؤسساتی نیز ایجاد کرده‌اند که به مدیریت دارایی‌های عمومی می‌پردازند. همه آن‌ها یا مانند شرکت‌های دولتی که مسئولیت برق، بزرگراه‌ها و پارک‌های طبیعی را به عهده دارند، به عنوان اپراتورهای مدیریت عمل می‌کنند و یا واحدهای خاص دولتی هستند که برای اجرای پروژه‌های استراتژیک در سطح کشور یا دولت محلی تعیین شده‌اند. موضع ما در مورد این مسئله این است که کلیه شرکت‌های دولتی که عموماً به عنوان شرکت‌های دولتی خاص تأسیس شده‌اند باید کار خود را از سر بگیرند، اما متخصصان مدیریت آژانس مدیریت دارایی‌های عمومی باید در هیئت‌های نظارتی باشند.

ما نه فکر می‌کنیم نهادهای عمومی موجود که درگیر برخی دارایی‌های خاص هستند باید کاملاً از بین بروند و به یک مؤسسه واحد (آژانس مدیریت دارایی‌های عمومی) جدیدالتأسیس تبدیل شوند و نه پیشنهاد می‌کنیم که یک آژانس مدیریت دارایی باید مسئولیت مدیریت کل دارایی‌های عمومی را در کل کشور عهده‌دار باشد. با این حال، منطقی به نظر می‌رسد نهادهای ویژه دولتی که تا به امروز درگیر مدیریت دارایی‌های عمومی بودند، به عنوان مثال، صندوق خصوصی‌سازی کرواسی و اداره مدیریت املاک دولتی، در آینده نقش اصلی را در مدیریت دارایی‌های عمومی آینده ایفا می‌کنند. اگر نهادهای ویژه دولتی که تاکنون مدیریت برخی دارایی‌های عمومی را بر عهده داشته‌اند، فرآیند مدیریت دارایی‌های عمومی را ادامه دهند، نقش آن‌ها را باید با احکام نظارتی به طوری تغییر داد که این نهادهای عمومی دیگر به عنوان مالک معرفی نشوند و فقط مدیران دارایی‌های عمومی باشند. از آنجا که تا به امروز صندوق خصوصی‌سازی کرواسی و اداره مدیریت املاک دولتی به مدیریت دارایی‌های عمومی پرداخته‌اند، پیش‌بینی می‌شود آن‌ها دارایی‌های عمومی را یا به عنوان بخشی از آژانس مدیریت دارایی‌های عمومی و یا به عنوان شرکای بیرونی مدیریت کنند. به دلیل آنکه گزینه برون‌سپاری برای مدیریت دارایی‌های عمومی برای سایر نهادهای ویژه دولتی که مدیریت برخی از دارایی‌های عمومی به آن‌ها واگذار شده در دسترس

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

است، آن‌ها لزوماً از مدیریت دارایی‌های عمومی مستثنا نیستند. این امر خصوصاً در مورد شرکت‌های دولتی که با استفاده از برخی دارایی‌های عمومی مانند زیرساخت‌ها فعالیت تجاری انجام می‌دهند و یا نهادهای دولتی خاص مانند وزارتخانه‌هایی که دارایی‌های عمومی باارزش مانند میراث فرهنگی را مدیریت می‌کنند، صادق است به هرحال، اگر صندوق خصوصی‌سازی کرواسی و اداره مدیریت املاک دولتی به آژانس مدیریت دارایی‌های عمومی منتقل نشود، برای اطمینان از کارا بودن مدیریت دارایی‌های عمومی بایستی آژانس مدیریت دارایی‌های عمومی با جزئیات بیشتری کار آن‌ها را بررسی کند. وجود آژانس مدیریت دارایی‌های عمومی در هیئت نظارت بر یک شرکت دولتی به این معنی است که آژانس مدیریت دارایی‌های عمومی مجاز است برای کنترل فعالیت‌های مدیریت، به اسناد مالی و سایر گزارش‌های شرکت دسترسی دائمی داشته باشد و با مدیریت شرکت در تعامل باشد. همین امر برای کنترل فعالیت‌های سایر دولت‌های خاص یا مقامات محلی درگیر در فرآیند مدیریت دارایی‌های عمومی صادق است. در مورد مقامات محلی، آن‌ها یا باید تمام دارایی‌های خود را حفظ کرده و مدیریت خود را ضمن گزارش‌دهی در مورد فعالیت‌های مدیریت دارایی‌های عمومی خود به آژانس مدیریت دارایی‌های عمومی اجرا کنند و یا مدیریت دارایی‌های عمومی خود را به آژانس مدیریت دارایی‌های عمومی بسپارند. بسیار مهم است که هم‌پوشانی فعالیت‌های مدیریت دارایی‌های عمومی برخی از نهادهای ویژه دولتی متوقف شوند به این ترتیب مناسب‌ترین استفاده از دارایی‌های عمومی تضمین شده و پاسخگویی در مورد آن‌ها تضمین می‌شود.

صرف‌نظر از اینکه آژانس مدیریت دارایی‌های عمومی همه دارایی‌های عمومی را مدیریت کند یا مدیریت برخی دارایی‌های عمومی به شرکت‌ها و یا نهادهای ویژه دولتی واگذار شود، آژانس مدیریت دارایی‌های عمومی کنترل کلی بر فعالیت‌های مدیریت دارایی‌های عمومی را حفظ می‌کند؛ بنابراین داده‌های مربوط به دارایی‌های عمومی که مدیریت آن‌ها بر عهده نهادهای ویژه یا شرکت‌های دولتی هستند، بخشی از رجیستری هستند اما در زمره صندوق دارایی‌های عمومی که آژانس مدیریت دارایی‌های عمومی اداره می‌کند، محسوب نمی‌شوند.

«در فرآیندهای رسمی که بایستی وجود داشته باشد، نباید روند موازی غیررسمی و فساد سیستمی موجود باشد (هپورث ۴۳: ۲۰۰۳). رجیستری متشکل از دارایی‌های عمومی قابل مدیریت و

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

غیرقابل مدیریت است و پس از آنکه کارمندان آژانس رجیستری دارایی‌های عمومی را با توجه به ویژگی‌های آن‌ها تشکیل دادند، تصمیم‌گیری در خصوص چگونگی استفاده از دارایی‌های عمومی، نظارت بر عملکرد صندوق و کنترل نتایج حاصله از دارایی‌های عمومی موجود در صندوق دارایی‌های عمومی قابل مدیریت با متخصصان صندوق مدیریت دارایی‌های عمومی است. در طول دوره استفاده از دارایی‌ها، ویژگی‌های آن‌ها تغییر می‌کند و باید رجیستری با هر تغییری در آن به ترتیب ثبت و به‌روز شود. هنگامی که با تغییر فرصت‌های سرمایه‌گذاری مرتبط با دارایی‌ها یا تغییر در نیازهای عمومی، استفاده اقتصادی از دارایی عمومی به پایان می‌رسد، همین امر صادق است.

نکته مهم آن است که تمام دارایی‌های عمومی را نباید به منظور استفاده تجاری قرار داد (قسمت میانی که در نمودار (۱) نشان داده شده است). برخی از آن‌ها برای مقاصد عمومی و به عنوان دارایی‌های غیرانتفاعی استفاده می‌شوند. با این حال، عملکردهای برخی از دارایی‌های عمومی تغییر خواهد یافت و برخی از دارایی‌ها به عنوان موتور محرک دارایی‌های سودمحور مشخص می‌شوند؛ به عبارت دیگر، پرتفوی دارایی‌های عمومی قابل مدیریت با طبقه‌بندی دارایی و انتخاب معیارهای استفاده از پیش تعیین شده دست می‌آید، دستیابی به تنوع در پرتفوی دارایی‌ها با ریسک بازده آن‌ها اندازه‌گیری می‌شود.

درآمد خالص (به عنوان مثال افزایش سرمایه، اجاره‌نامه، هزینه‌های حق‌الامتیاز و درآمد سهام) حاصل از به‌کارگیری دارایی‌های عمومی با هزینه‌ای که به آژانس مدیریت دارایی عمومی پرداخت می‌شود، کاهش می‌یابد. بخش باقی‌مانده از درآمد خالص برای تأمین مالی پروژه‌های مختلف توسعه در سراسر کشور نگهداری می‌شود. توصیه می‌شود برای آنکه تصمیم‌گیری در مورد پروژه‌های سرمایه‌گذاری استراتژیک به روشی عادلانه و شفاف صورت گیرد، به سودآوری پروژه‌ها و میزان برآوردن نیازهای اجتماعی توجه شود.

از آنجا که مدیریت دارایی‌های عمومی یکپارچه مؤکد مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌های مربوط به آن‌ها است، روشن است که مدیریت دارایی‌های عمومی بدون مدیریت بدهی‌های مربوط به آن‌ها مانند هزینه‌های بازسازی، نگهداری، هزینه‌های قانونی و ... ممکن نیست. از این رو باید شواهد مناسب در مورد کلیه درآمدها و هزینه‌ها و همچنین ورودی‌ها و خروجی‌ها به شکلی که برای گزارش‌دهی امور مالی مناسب باشد، به‌دقت ثبت شود؛ بنابراین، باید جدا از اعمال حسابداری

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

سین‌تتیک (کمی) برای صندوق دارایی‌های عمومی قابل مدیریت، ورودی‌های مالی تحلیلی برای دارایی‌های عمومی خاص نگهداری شوند و به طور هم‌زمان روش تحلیلی حسابداری می‌تواند با اعمال معیارهای تعیین اولویت سرمایه‌گذاری‌ها اعمال شود. این کار می‌تواند بر اساس محل دارایی‌هایی که درآمد خالص ایجاد می‌کنند صورت گیرد. اصل غالب این است که منافع عمومی یک منطقه با استفاده از دارایی‌های عمومی به دست می‌آید، در حالی که برخی از سرمایه‌گذاری‌های توسعه‌ای دارای مزایای کشوری هستند (به عنوان مثال بزرگراه‌ها)؛ به عبارت دیگر، نتایج حاصل از به کار بستن دارایی‌های عمومی باید تا حد امکان غیرمتمرکز باشد.

با اجرای حکمرانی خوب در بخش دولتی، مدیریت عمومی انتخاب‌شده شهروندان پاسخگوی استفاده شفاف و کارآمد از منابع عمومی خواهند شد. این امر مؤکد آن است که کنترل دولت و پارلمان بر فعالیت‌های مدیریت دارایی‌های عمومی ضمن به حداقل رساندن هزینه‌های عمومی و بار بودجه، به حداکثر سازی نتایج و دستیابی به اهداف اقتصادی برنامه‌ریزی‌شده منجر می‌شود (بارت، ۲۰۰۴).

٦. نتیجه‌گیری

در این مطالعه به مشکل مربوط به تعدد مؤسسات مدیریت دارایی‌های عمومی در کرواسی اشاره شد. کمبود داده‌ها و پایگاه اطلاعات منجر به پراکندگی فرآیندهای کاری و ناهماهنگی اقدامات شده است که همراه با عدم تخصص در حسابداری و تخصص مالی در زمینه منابع و روش تخصیص هزینه در بخش عمومی کرواسی، مانع کارایی مدیریت دارایی‌های عمومی است. مشکلات مربوط به مدیریت دارایی‌های عمومی به شرح زیر شناسایی شده است:

- رجیستری فعلی دارایی‌های عمومی در کرواسی ناقص است، ثبت برخی از دارایی‌ها رجیستری غیرضروری است، در حالی که برای برخی دیگر یا اطلاعات وجود ندارد و یا در مکان‌ها یا مؤسسات مختلف پراکنده است؛
- در تعریف دارایی‌های عمومی سوءتفاهم وجود دارد و طبقه‌بندی آن‌ها مناسب نیست؛
- حسابداری تعهدی اصلاح‌شده، حسابداری دارایی‌های عمومی را مشکل کرده؛ زیرا این امر باعث شده تشخیص مناسب و ارزش‌گذاری دارایی‌های عمومی ناممکن شود؛

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

- تفکیک سود و هزینه در مدیریت دارایی‌های عمومی مشاهده می‌شود، سود در ابتدا به شرکت‌های دولتی و نهادهای ویژه دولتی می‌رود و پس از آن از طریق بودجه اختصاص می‌یابد، در حالی که هزینه‌ها در بودجه برنامه‌ریزی شده‌اند؛
- مجوزهای متعددی برای تملک، مدیریت و استفاده از دارایی‌های عمومی وجود دارد؛
- مدیریت تجاری دارایی‌های عمومی محدود به خصوصی‌سازی، در بعضی موارد حق‌المتیاز و اخیراً مشارکت‌های خصوصی- عمومی است و روش‌های جایگزین برای استفاده از دارایی‌ها به‌ندرت مورد توجه یا اجرا قرار می‌گیرند؛
- مدیریت دارایی‌های عمومی مستقیماً به دولت محول شده است؛
- اصول ارزش‌گذاری و افراد لایق برای مدیریت فرآیندهای ارزش‌گذاری دارایی‌های عمومی وجود ندارد.

با توجه به این دلایل،در این تحقیق، یک مدل مدیریت دارایی‌های عمومی ایجاد کردیم که می‌تواند به منظور بهبود مدیریت دارایی‌های عمومی و درنهایت کارایی بخش عمومی کرواسی استفاده شود. بخش اصلی مدل ایجاد یک رجیستری مرکزی از دارایی‌های عمومی است که حاوی اطلاعات قابل اعتماد در مورد همه آن‌ها باشد. بدین منظور ابتدا دارایی‌های عمومی را شناسایی کرده و به طبقه‌بندی آن‌ها بر اساس IPSAS می‌پردازیم و به‌علاوه اطلاعات مربوط به دارایی‌های عمومی شامل ویژگی‌های فیزیکی، مالی، قانونی و ویژگی‌های اقتصادی را به‌گونه‌ای که بتوان یک دارایی را در سبد دارایی‌های عمومی قابل مدیریت طبقه‌بندی کرد، شناسایی می‌کنیم. پس از افزودن ارزش فرصت‌های جایگزین استفاده از دارایی‌های عمومی، مبنای لازم برای مدیریت موفق دارایی‌های عمومی ایجاد می‌شود. تنها حلقه مفقوده، انتصاب مدیریت حرفه‌ای و لزوم تغییر مقررات است. به نظر میرسد مزایای این طرح پیشنهادی ارزش تلاش برای اجرای آن را دارد. اجرای این مدل، اختلالات موجود در ثبت و ارزش‌گذاری دارایی‌های عمومی را مرتفع می‌کند. این امر باعث افزایش سطح پاسخگویی ارگان‌ها در خصوص استفاده از دارایی‌های عمومی می‌شود و بنابراین به ایجاد مدیریت دارایی حرفه‌ای آن‌ها کمک می‌کند. با توجه به این واقعیت که بخش عمومی ناکارآمد بوده و غالباً در اقدامات خود بی‌اثر است، به این نتیجه می‌رسیم که لازم نیست بخش‌های عمومی و خصوصی به روش‌های مختلفی سازمان‌دهی و مدیریت شوند. تفاوت غالب بین عملکرد

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

بخش دولتی و خصوصی این است که دولت‌ها وظایف عمومی خود را با استفاده از فعالیت‌های درآمدزا در بودجه انجام می‌دهند. اجرای اصول پول‌سازی در بخش خصوصی و اصول حاکمیتی در بخش دولتی، پاسخگویی سازمانی را افزایش داده و منجر به استفاده کارا از منابع عمومی و ارائه خدمات عمومی با کیفیت بهتر می‌شود. اصلاح مدیریت دارایی‌های بخش عمومی بخشی از یک روند بلندمدت اصلاحات بخش عمومی است و عموماً با اجرای حسابداری تعهدی در گزارش‌دهی مالی بخش عمومی همراه است، اما گزارش‌دهی تعهدی به خودی خود نمی‌تواند تغییرات اساسی مورد نیاز برای تحقق مزایای کامل اصلاحات مالی و سایر اصلاحات مدیریتی را داشته باشد(ملور، ۱۹۹۶)؛ اما در وضعیت فعلی بر اساس حسابداری تعهدی که انجام می‌شود و اصول مدیریت سنتی که حاکم است، مدل پیشنهادی مدیریت دارایی‌های عمومی در کرواسی به موارد زیر منجر می‌شود:

- یک سیستم اطلاعاتی استاندارد با داده‌های جامع در مورد دارایی‌های عمومی، مانند آنچه در ساختار رجیستری دارایی‌های عمومی پیشنهاد شده است؛
- روش‌های یکپارچه و استاندارد در گزارش‌دهی مالی؛
- بهبود قابلیت قیاس بین‌المللی گزارش‌های دولتی
- هماهنگی سیستم گزارش‌دهی آماری، حسابداری و گزارش‌دهی مالی؛
- کنترل آسان‌تر مدیریت منابع محدود و فعالیت نهادهای خاص دولتی؛
- شخصی‌سازی پاسخگویی برای مدیریت دارایی‌های عمومی؛
- درک این نکته که دارایی‌های عمومی به دلایل اقتصادی و اجتماعی فعلی و بالقوه، ارزش فوق‌العاده‌ای برای عموم دارند؛
- بهبود کیفیت خدمات عمومی و کاهش هزینه‌های بودجه؛
- قابلیت مقایسه اقتصاد ملی از نظر هزینه‌های عمومی نتایج به‌دست‌آمده در سطح بین‌المللی.

مدل مورد نظر همه چیز درباره یک رجیستری جامع، تکنیک‌های مدیریت مالی و ارزش‌گذاری آن‌ها و مدیریت حرفه‌ای، سازمان‌یافته و کارای دارایی‌های عمومی را شامل است. ما فهمیده‌ایم که مدیریت حرفه‌ای دارایی‌های عمومی هم از منظر وظایف یک مدیر خوب و پاسخگویی عمومی و هم از نظر آشتی دادن اهداف مختلف مدیران و کاربران مختلف، کاری دشوار است. این یک کار کوتاه‌مدت نیست بلکه یک فرآیند بلندمدت است که دستخوش تغییرات

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

می‌شود. مهم نیست که فرآیند ایجاد مدیریت حرفه‌ای دارایی‌های عمومی چقدر هزینه می‌برد، زمان آن فرا رسیده است که مؤسسات دولتی در خصوص فعالیت‌هایی که به خاطر آن‌ها ایجاد شده‌اند و مقامات محلی در خصوص فعالیت‌هایی که به آن‌ها محول شده است، کار را شروع کنند. وظایف آن‌ها نباید به عنوان نامه‌های مرده در اسناد حقوقی بایگانی شود. ما معتقدیم که زمان آن رسیده است که حکومت و مدیریت عمومی با توجه به کیفیت نتایجی که به شهروندان ارائه می‌دهند، پاداش بگیرند. علاوه بر این، مدل ما می‌تواند راهنمایی برای سایر کشورهایی که مانند کرواسی با ناکارایی بخش عمومی و علی‌الخصوص ناکارایی مدیریت دارایی‌های عمومی مواجه هستند، باشد.

منابع

- **ABS. (2002).** Implementation of accrual accounting in Australian government finance statistics and the national accounts. OECD Meeting of National accounts experts, Paris, 8-11 October.
- **Allen, R. & Radev, D. (2007).** "Managing and Controlling Extrabudgetary Funds". OECD Journal on Budgeting, Vol. 6 (4), PP. 1-30.
- **Athukorala, S. L. & Reid, B., (2003).** "Chapter 4: DMC Government Accounting" in Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries. Manila: ADB,PP. 29-37. Available from: [http://www.adb.org/Documents/ Reports/Accrual_Budgeting_-Accounting/chap04.pdf].
- **Awty, A. (2003).** Mean, lean reform. Australia, Australian Society of Practising Ac- countants [online]. Available from: [http://www.cpaaustralia.-com.au/cps/rde/xchg/SID-3F57FECA-6FB905F0/cpa/hs.xsl/724_4339_ENA_-HTML.htm].
- **Azuma, N. (2002).** "The Role of the Supreme Audit Institution in NPM: International Trend". Government Auditing Review, 10.
- **Ball, I. [et al.]. (1999).** "Reforming Financial Management in the Public Sector". Pol- icy Study, PP. 258 – part 3. Reason Public Policy Institute.
- **Barret, P. (2004).** "Financial Management in the Public Sector – How Accrual Ac- counting and Budgeting enhances Governance and Accountability". CPA Forum: Chal- lenge of change: Driving governance and accountability. Singapore.
- **Bavin, T. (1999).** Cadastre 2014 Reforms in New Zealand. "New Zealand Institute of Surveyors & FIG Commission VII Conference & AGM. Bay of Islands, 9-15th October.

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

- **Benčić, Z. (i sur.). (2006).** Koncept i izvedbene sastavnice modela integralnog uprav- ljanja državnom imovinom u Republici Hrvatskoj. Projektna studija. Zagreb: Ekonomski institut.
- **Bond, S. & Dent, P. (1998).** "Efficient management of public sector assets – The call for correct evaluation criteria and techniques". Journal of Property Valuation and In- vestment, Vol. 16 (4), PP. 369-385.
- **Caridad, M. (2005).** "The system and the use of accrual accounting in the local au- thorities of the United Kingdom, Sweden and Spain" in G. Rimmel, 28th Annual Congress of the European Accounting Association – Collected abstracts. Gothenburg: BAS Pub- lishing House.
- **Carlin, T. M. (2005).** "Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector". Financial Accountability and Managament, Vol. 21 (3), PP. 309-336.
- **CIPFA. (1982).** Capital Accounting in Local Authorities – The Way Forward. London: Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.
- **Dent, P. (1997).** "Managing public sector property assets: the valuation issues". Prop- erty management, Vol. 15 (4), PP. 226-233.
- **ECA. (2003).** Public Sector Management Reforms in Africa: Lessons Learned. Ethio- pia: Development Policy Management Division.
- **English, L. & Guthrie, J. (2003).** "Driving privately financed projects in Australia: what makes them tick?". Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 16 (3), PP. 493-511.
- **Goddard, A. (2005).** "Accounting and NPM in UK Local Government – Contribu- tions towards governance and accountability". Financial Accountability and Management, Vol. 21 (2).
- **Grubišić, M., Nušinović, M. & Roje, G. (2008). "**From Accountable Government to Public Asset Management Reform and Welfare". Privredna kretanja i ekonomska poli- tika, Vol. 18 (117), PP. 58-117.
- **Guthrie, J., Olson, O. & Humphrey, C. (1999).** "Debating Developments in New Public Financial Management: The Limits of Global Theorising and Some New Ways Forward". Financial Accountability and Management,Vol. 15 (3-4), PP. 209-228.
- **Hepworth, N. (2002).** "Changes to accrual accounting in central government (with par- ticular regard to the experiences of the United Kingdom)" [online]. Working paper. Avail- able from: [http://www.cipfa.org.uk/international-/download/pres_nh_15apr02.pdf].
- **Hepworth, N. (2003).** "Preconditions for Successful Implementation of Accrual ac- counting in Central Government". Public Money and Management, January, PP. 37-43.
- **Hood, C. (1991).** "A Public Management for All Seasons?". Public Administration, Vol. 69 (1), PP. 3-19.
- **IFAC. (1996).** "Perspectives on accrual accounting". Occasional Paper. New York: In- ternational Federation of Accountants – PSC.

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

- **IFAC. (2000a).** IPSAS 1 Presentation of Financial Statement. New York: Internation- al Federation of Accountants.
- **IFAC. (2000b).** Study 11, "Governmental Financial Reporting: Accounting Issues and Practices". New York: International Federation of Accountants.
- **IFAC, 2000c.** Study 12, "Perspectives on Cost Accounting for Governments". New York: International Federation of Accountants.
- **IFAC. (2001).** IPSAS 17 Property, Plant and Equipment. New York: International Fed- eration of Accountants.
- **IFAC. (2002a).** IPSAS 19 Provisions, Contingent Liabilities, Contingent Assets. New York: International Federation of Accountants.
- **IFAC. (2002b).** "Resource accounting: Framework of Accounting Standard Setting in the UK Central Government Sector". Occasional Paper. New York: International Feder- ation of Accountants – PSC.
- **IFAC. (2003).** Study 14, "Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government entities". New York: International Federation of Ac- countants.
- **IFAC (2004).** IPSAS 21 Impairment of Non-cash-generating Assets. New York: Inter- national Federation of Accountants.
- **IFAC. (2005).** International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Statis- tical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence [online]. New York: International Federation of Accountants. Available from: [http://www.ifac.org/Members/DownLoads-/Research_Report_IPSASs_and_Statistical_ Bases_of_Reporting.pdf].
- **IFAC. (2006).** IPSAS 23 Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Trans- fers). New York: International Federation of Accountants.
- **IFAC. (2008).** IFAC's International Public Sector Accounting Standards Board Ad- vances Global Convergence [online]. New York: International Federation of Accountants. Available from: [http://www.ifac.org/MediaCenter-/?q=node/view/554].
- **IFAC. (2008).** IPSAS 26 Impairment of Cash-generating Assets. New York: Interna- tional Federation of Accountants.
- **IMF. (2001).** Government Finance Statistics Manual 2001 [online]. Washington: In- ternational Monetary Fund. Available from: [http://www.imf-.org/external/pubs/ft/gfs/man- ual/pdf/all.pdf].
- **IMF. (2001).** Revised code of Good Practices on FiscalTransparency. [online]. Wash- ington: International Monetary Fund. Available from: [http://www-.imf.org/external/np/ fad/trans/code.pdf].
- **IMF. (2007).** Code of Good Practices on Fiscal Transparency [online]. Washington: International Monetary Fund. Available from: [http://www.imf-.org/external/np/pp/2007/ eng/051507c.pdf].
- **Kern, S. (2007).** "Sovereign Wealth Funds - State Investments on the Rise" [online]. Deutsche Bank Research. available from: [http://www.dbresearch-.com/PROD/DBR_IN- TERNET_ENPROD/PROD0000000000215270.pdf].

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

- **Klausen, K. (1997).** NPM in the Nordic Countries – a Vitalization of or an End to the Scandinavian model. International Public Management Network (IPMN) Summer Work- shop on 'Public Management on the Pathway to New Theory and Practice', Germany.
- **Landsberg, E. B. (2004).** "The Nonprofit Paradox: For-Profit Business Models in the Third Sector" [online]. The International Journal of Not-for-Profit Law, Vol. 6 (2), January. Available from: [http://www.icnl.org/knowledge-/ijnl/vol6iss2/special_7.htm].
- **Likierman, A. (1994).** Resource accounting and budgeting in the UK: Current devel- opments. Workshop on Accounting and Accountability in the 'New European Public Sec- tor', EIASM, Edinburgh, Scotland.
- **Likierman, A. (2003).** "Planning and Controlling UK Public Expenditure on a Re- source Basis". Public Money and Management, January, PP. 45-50.
- **Lyons, M. (2004).** Towards Better Management of Public Sector Assets. A Report to the Chancellor of the Exchequery. London: HM Treasury.
- **MacLullich, K. (2004).** "The relationship between economic performance and ac- counting system reforming the CEE region: the cases of Poland and Romania". Discus- sion Paper, 2004/06.
- **Mellor, T. (1996).** "Why governments should produce balance sheets". Australian Journal of Public Administration, Vol. 55 (1).
- **Michaud, O. R. (1998).** Efficient Asset Management: A Practical Guide to Stock Port- folio Optimization and Asset Allocation. Oxford: Oxford University Press.
- **Ministarstvo financija (2009).** Okružnica o predaji i konsolidaciji financijskih izvještaja proračuna i korisnika proračuna za razdoblje od 1.siječnja do 31. prosinca
- 2008. godine [online]. Zagreb: Ministarstvo financija. Dustupno na: [http://www.teb.hr/include/pdf/okruznice/Okruznica_1-12_2008.pdf].
- **O'Flynn, J. (2007).** "From New Public Management to Public Value: Paradigmatic Change and Managerial Implications". The Australian Journal Of Public Administration,Vol. 66 (3), PP. 353-366.
- **Olson, O., Christopher, H. & Guthrie, J. (2001).** "Caught in an evaluatory trap:a dilemma for public services under NPFM". The European Accounting Review, Vol. 10 (3),PP. 505-522.
- **Pallot, J. (1992).** "Elements of a theoretical framework for public sector accounting". Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 5 (1), PP. 38-59.
- **Pallot, J. (1996).** "Innovations in national government accounting and budgeting in New Zealand". Research in Governmental and Nonprofit Accounting, Vol. (9), PP. 323-348.
- **Pallot, J. (2001).** "A Decade in Review: New Zealand's Experience with Resource Ac-counting and Budgeting". Financial Accountability and Management, Vol. 17 (4), PP. 383-400.

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

- **Pravilnik** o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, NN 27/05. Zagreb: Narodne novine.
- **Pravilnik** o proračunskom računovodstvu i računskom planu, NN 27/05. Zagreb: Narodne novine.
- **Pravilnik** o utvrđivanju korisnika proračuna i o vođenju registra, NN 80/04. Zagreb: Narodne novine.
- **Premchand, A. (1994).** Toward Effective Government Accounting. Washington: IMF.
- **Ranson, S. & Stewart, J. (1989).** "Citizenship and Government: The Challenge for Management in the Public Domain". Political Studies, Vol. 37, PP. 5-24.
- **Reilly, F. K. & Brown, K. C. (2006).** Investment Analysis and Portfolio Management. Cincinnati: Thompson South- Western.
- **Robinson, M. (1998).** "Accrual Accounting and the Efficiency of the Core Public Sec- tor". Financial Accountability and Management, Vol. 14 (1), PP. 21-37.
- **Roje, G. (2007).** "The Role of Accrual Financial Reporting and Budgeting Basis in Public Sector Financial Management Reforms: Croatian Experience and International Trends" in Giuffre Editore, A., ed. Proceedings of the 8th International Conference - Im- proving business reporting: new rules, new opportunities, new trends. Milano: Giuffre Editore, PP. 489-516.
- **Simpkins, K. (1998).** Budgeting and accounting issues – New Zealand. The Interna- tional Federation of Accountants Public Sector Committee, Executive forum, Washing- ton, 1998.
- **Smith, P. (2007).** "Money and the monuments". Accountancy, Vol. 139 (1362), PP. 22-26.
- **Styles, M. D. G. (2000).** "Best value advanced asset management – an Australian per- spective". The APWA International Public Works Congress "Innovations in Urban Infra- structure".
- **Tanzi, V. & Prakash T. (2000).** "The Cost of Government and the Misuse of Pub- lic Assets". Working paper WP/00/180. Washington: International Monetary Fund.
- **Thorncroft, M. (1965).** Principles of estate management. London: The College of Es- tate Management.
- **Vašiček, V. (2004).** "Stanje i pravci razvoja računovodstva proračuna" u: S. Tadijančević i B. Cota, ur. Zbornik referata XXXIX. simpozija HZRiF – Financijski i računovodstveni aspekti korporativnog upravljanja u profitnim i neprofitnim subjektima. Zagreb: HZRiFD,
- PP. 192-201.
- **Vašiček, V., Vašiček, D. & Roje, G. (2008).** Development of Governmental Account- ing. The 12th World Congress of Accounting Historians – Accounting History and Culture: From the Past to the Present. Istanbul: Turkey.
- **Wise, R. L., 2002.** "Public Management Reform: Competing Drivers of Change". Public Administration Review, Vol. 62 (5).

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]

- **Wynne, A. (2003).** Do private sector financial statements provide a suitable model for public sector accounts. The European group of public administration annual conference on "Public Law and the Modernising State". Portugal: Oeiras.
- **Wynne, A. (2004).** "Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting?" [online]. The ACCA Chartered Association of Certified Accountants, UK - A century of innovation and responsibility in accounting 1904 -2004. Available from: [http://www.accaglobal.com/doc-/publicsector/ps_doc_009.pdf].
- **Zakon** o Hrvatskom fondu za privatizaciju, NN 84/92. Zagreb: Narodne novine.
- **Zakon** o izmjenama i dopunama Zakona o privatizaciji, NN 73/00. Zagreb: Narodne novine.
- **Zakon** o pretvorbi društvenih poduzeća, NN 19/92. Zagreb: Narodne novine.
- **Zakon** o privatizaciji, NN 21/96. Zagreb: Narodne novine.

[Downloaded from ejip.ir on 2024-04-19]