

نقش حسابداری در فرایند مسئولیت پاسخگویی واحدهای بخش عمومی

داریوش فروغی^۱

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی - واحد شهرکرد

احمد سودانی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی - واحد شهرکرد

چکیده- در دهه هشتاد میلادی با پیدایش نهضت مدیریت عمومی نوین به عنوان یک پارادایم اصلاح گرایانه در جهت اجرای هرچه بهتر وظایف واحدهای بخش عمومی برخی کشورها نظیر استرالیا و نیوزلند با تغییر نظام حسابداری خود به مدل شبه بازرگانی به عنوان کشورهای پیشرو در گزینش این تفکر، بستر و زیرساخت لازم را جهت برقراری مطلوب این حوزه مدیریت نوین فراهم آوردند. در این بین واحدهای بخش عمومی استرالیا و نیوزلند در راستای بکارگیری مدل حسابداری تعهدی اقدام به شناسایی و اندازه‌گیری^۲ دارایی‌ها و منابع تحت کنترل خود به واحد پولی نمودند. ناتوانی روش‌ها و رویه‌های فعلی حسابداری در برآورد و ارزش‌گذاری^۳ منابعی همچون آثار باستانی، تاریخی، هنری و... که به عنوان سمبل و نشانه‌های فرهنگی و تاریخی یک ملت بحساب آمده باعث گردیده که مقامات و مدیران این واحدها در تعیین ارزش پولی این دارایی‌های غیرمالی^۴ از روش‌های غیر متعارف و غیر قابل قبول از منظر حسابداری جهت برآورد آنها استفاده نموده که این امر انتقادهای بیشماری را بر ویژگی‌های کیفی گزارشات مالی این گونه واحدها وارد ساخته است؛ که سرانجام مقامات و مراجع استانداردگذاری دو کشور را مجاب نمود، تا زمانی که اندازه‌گیری این دارایی‌ها با شواهد و مدارک قابل قبول و دارای پشتوانه انجام نگیرد شناسایی آنها تحت عنوان دارایی در متن گزارشات مالی از سوی واحدهای بخش عمومی منع شده و این واحدها فقط می‌توانند که ارزش پولی آنها و روش‌های ارزش‌گذاری و اندازه‌گیری به همراه دلایل افشاء در یادداشت‌های پیوست ارائه نمایند که این امر از سوی مخالفان نوعی عقب‌نشینی از بکارگیری کامل مدل گزارش‌گری شبه بازرگانی قلمداد می‌شود.

واژه‌های کلیدی: ارزش‌گذاری - حسابداری تعهدی - دارایی‌های غیرمالی - مسئولیت پاسخگویی

۱. نویسنده مسئول. d.foroghi@gmail

2. Measurement

3. valuation

۴. در این مقاله منظور از دارایی‌های غیرمالی آثار و میراث باستانی و تاریخی نگه‌داری شده در موزه‌ها است non financial assets

مقدمه

در دهه هشتاد میلادی برخی کشورهای اروپایی از جمله انگلیس با تشریح مزایای حسابداری تعهدی اعلام نمودند که اگر مدل گزارشگری واحدهای انتفاعی در واحدهای بخش عمومی بکار گرفته شود، باعث می‌شود شفافیت و سودمندی گزارشات مالی این واحدها افزایش یافته و در جهت اجرای عدالت اجتماعی گامی رو به جلو داشته باشند. همچنین واحدهای بخش عمومی با بکارگیری این مدل گزارشگری می‌توانند که مسئولیت پاسخگویی خود را افزایش داده و موجب بهبود سیستم گزارشگری خود گردند. در این بین برخی کشورها از جمله انگلیس و کانادا بطور اعم و استرالیا و نیوزلند بطور اخص به عنوان طرفداران جدی بکارگیری مدل گزارشگری بازرگانی در واحدهای عمومی استانداندها و رویه‌های موجود خود را تعدیل و اصلاح نموده تا زمینه و بستر مناسب را جهت انتقال به این مدل گزارشگری فراهم نمایند.

یکی از وظایف و نقش‌های مهم حسابداری اندازه‌گیری و ارزش‌گذاری منابع و دارایی‌های یک واحد گزارشگر و احتساب آن به واحد پولی بوده که با استفاده از مدارک و شواهد قابل اتکا آن را انجام می‌دهند. در واحدهای بخش عمومی به دلیل اینکه خدمات و کالاهای متنوعی را به عموم جامعه بطور رایگان عرضه می‌نمایند استفاده از روش‌های اندازه‌گیری معمول و مرسوم در مدل حسابداری واحدهای انتفاعی با مشکلات و چالش‌هایی همراه است که از جمله آن می‌توان به چگونگی ارزش‌گذاری و اندازه‌گیری منابع و اقلامی اشاره کرد که جایگزین مشابهی برای آنها وجود نداشته و یا اینکه یک واحد بخش عمومی توان کنترل و بکارگیری این منابع در عملیات خود ندارد، را ذکر کرد. گزارشگری دارایی‌های غیرمالی نظیر آثار و میراث فرهنگی، باستانی، تاریخی و... در گزارشات مالی یکی از مشکلات و نارسایی‌های واحدهای بخش عمومی به حساب آمده که در اغلب مواقع به صورت پیچیده و یا حتی به روش اختیاری انجام می‌شوند. حسابداری در مورد شناسایی و ارزش‌گذاری این دارایی‌ها فعلاً نقش راهنما را داشته زیرا که ناتوانی روش‌ها و رویه‌های فعلی حسابداری در تعیین ارزش اجتماعی و فرهنگی این منابع منجر به این شده که مقامات و مدیران این گونه واحدها از سایر روش‌ها جهت اندازه‌گیری و ارزش‌گذاری استفاده نموده که این امر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری را با ابهام روبرو ساخته است. به عنوان مثال اگر موزه‌ای دارای یک کتاب خطی متعلق به دوران باستان باشد و این کتاب نشان‌دهنده آداب و سنت‌های یک جامعه به حساب آید بالطبع ارزش-گذاری اقتصادی این اثر به طور شفاف و قابل اتکا امکان‌پذیر نمی‌باشد. موافقان بکارگیری مدل حسابداری بازرگانی از جمله کارنینگ^۱ و مانینز^۲ در واحدهایی بخش عمومی همچون موزه‌ها که منابع و دارایی‌های عمده

1- carnegie

2- moninze

آنها از جمله آثار هنری، باستانی، تاریخی و... بوده معتقدند که: تعیین و تبدیل دارایی‌های غیرمالی به واحد پولی و انعکاس آنها در گزارشات مالی باعث می‌گردد که مدیران این واحدها از میزان ارزش دارایی‌ها و منابع در اختیار خود آگاه شده و هزینه بالایی را که سالانه صرف حفظ و حراست از آنها می‌کنند را قابل توجیه نموده و بدین صورت مسئولیت پاسخگویی خود را به انجام رسانند. آنها همچنین بیان می‌نمایند که واحدهای بخش عمومی به قصد انتفاع و مبادلات تجاری این دارایی‌ها را شناسایی نمی‌کنند در نتیجه تعیین قیمت پولی آنها اگرچه با رویه‌ها و روش‌های حسابداری قابل قبول انجام نمی‌گیرد ولی مربوط بودن گزارشات و سودمندی آنها از بین نمی‌رود.

(کارنینگ و مانینز، ۱۹۹۴) ولی مخالفان بکارگیری مدل حسابداری بازرگانی اعتقاد دارند که تبدیل و ارزش‌گذاری دارایی‌های غیرمالی به واحد پولی باعث نامربوط شدن گزارشات مالی شده و گمراهی استفاده-کنندگان را در پی خواهد داشت. یا به عبارتی دیگر ناتوانی رویه‌ها و روش‌های موجود در حسابداری فعلی جهت ارزش‌گذاری و اندازه‌گیری این اقلام بصورت قابل اتکا و با شواهد و مستندات کافی گزارشات مالی را مبهم نموده و اگر این منابع به عنوان سبیل و نشانه‌های فرهنگی و تاریخی یک کشور بحساب آید و جهت ارزش‌گذاری آنها مصالح و منافع جامعه بر رویه‌ها و روش‌های حسابداری ترجیح داده شود این گزارشات شکل غیر واقعی‌تر و نامربوط‌تری به خود می‌گیرد و استفاده‌کنندگانی که خواهان تصمیم‌گیری مالی هستند را با مشکل مواجه می‌کند. آنها همچنین بیان می‌نمایند که این شیوه، مدل گزارشگری شبه بازرگانی در واحدهای عمومی را در حد حرف باقی خواهد گذاشت (گاتریک^۱، ۱۹۹۸)

علی‌ایحال از زمانی که انعکاس و ارزش‌گذاری دارایی‌های غیرمالی در گزارشهای بخش عمومی نظیر موزه‌ها و کتابخانه‌ها پیشنهاد شده همواره بحث بر چگونگی ارزش‌گذاری و انعکاس آنها در صورت‌های مالی این واحدها با انتقادهای بیشماری روبرو بوده که بعضاً برخی از این انتقادهای منجر به این شده برخی واحدهای بخش عمومی جهت حفظ مطلوبیت سیستم گزارشگری مالی خود به ارزش‌گذاری این اقلام در یادداشت‌های پیوست اکتفا نمایند و از انعکاس آنها در متن صورت‌های مالی به عنوان دارایی اجتناب ورزند. در نمونه‌های ذیل به برخی واحدهای بخش عمومی استرالیا و نیوزلند اشاره می‌نمایم که در راستای استقرار نظام حسابداری تعهدی از روش‌ها و رویه‌های غیر قابل قبول و غیر متعارف از منظر حسابداری جهت ارزش‌گذاری منابع تحت کنترل خود نموده که این نوع ارزش‌گذاری باعث بروز مشکلات و نارسایی‌هایی را در شیوه گزارشگری آنها رقم زده است.

۱- واحدهای بخش عمومی استفاده‌کننده از مدل حسابداری شبه بازرگانی

۱-۱- موزه استرالیا و موزه ویکتوریا

موزه ویکتوریا در ملبورن و موزه استرالیا در سیدنی واقع شده که از لحاظ اندازه باهم برابر می‌باشند. موزه ویکتوریا در طی سال ۲۰۰۱ دارایی‌های غیرمالی خود را به مبلغ ۲۱۷ میلیون دلار ارزش‌گذاری نموده و این در حالی است که موزه استرالیا ارزش دارایی‌ها و منابع غیرمالی خود را به مبلغ ۴۱۷ میلیون دلار ارزش‌گذاری و در گزارشات مالی منعکس نمود. ولی یک نکته در یادداشت‌های پیوست گزارشات مالی موزه استرالیا جالب توجه بود و آن این بود که به صراحت اعلام شده که به دلیل عدم وجود دلایل و مدارک قابل قبول جهت شناسایی و ارزش‌گذاری پولی این دارایی‌ها از نظر متخصصین و کارشناسانی استفاده شده که در تعیین ارزش پولی این آثار ملاحظات اجتماعی و فرهنگی را مبنای کار خود قرار دادند. ولی با این وجود در یکی از روزنامه‌های محلی اعلام شد که ارزش این دارایی‌های غیرمالی بیش از آن چیزی است که در گزارشات مالی این موزه منعکس شده است که شاید یکی از دلایل آن ارزش بالای اجتماعی این منابع بوده که از نظر جامعه دارای ارزش بالایی بوده و کارشناسان جهت ارزش‌گذاری این اقلام آن را سرلوحه کار خود قرار داده‌اند.

۱-۲- کتابخانه انجمن ولز

کتابخانه انجمن ولز ارزش منابع و دارایی‌های غیرمالی خود را در سال ۲۰۰۰ به مبلغ ۲۰۸۴ میلیون دلار برآورد و در گزارشات مالی منعکس کرد. این کتابخانه دارای کتاب‌های خطی و تاریخی بوده که به عنوان دارایی‌ها و منابع منحصر به فرد و ویژه از آنها یاد می‌شود. در یادداشت‌های پیوست همراه گزارشات مالی این کتابخانه بطور صریح عنوان شده که این دارایی‌ها براساس مدارک قابل اتکا ارزش‌گذاری و اندازه‌گیری نشده است و هدف از برآورد آنها توجیه کردن هزینه‌های بالایی است که جهت حفظ و حراست آنها سالانه هزینه می‌شود. همچنین این ارزش‌گذاری اگرچه با استفاده از روش‌های متعارف و قابل قبول حسابداری انجام نشده ولی مدیران این واحد اعلام کرده‌اند که هدف این برآورد این است که به عموم جامعه نشان داده شود که این آثار از ارزش بالایی برخوردار بوده و بدین طریق هزینه‌هایی را که برای حفظ و حراست این گونه منابع سالانه صرف می‌کنند را توجیه‌پذیر نموده و بدین صورت شفاف‌سازی نموده و مسئولیت پاسخگویی خود را انجام دهند.

۲-۳- کتابخانه ملی نیوزلند

کتابخانه ملی نیوزلند در راستای بکارگیری مدل حسابداری شبه بازرگانی به شناسایی و ارزش‌گذاری منابع و دارایی‌های غیرمالی خود نمود. این کتابخانه در سال ۲۰۰۳ ارزش دارایی‌های خود را به مبلغ ۵۲۱ میلیون دلار

ارائه نمود. این ارزش‌گذاری براساس نظر کارشناسان و مورخانی انجام گردید که در برآورد کردن این آثار و منابع ملاحظات اقتصادی را در نظر نگرفته و بعدها مشخص گردید که هدف اصلی این ارزش‌گذاری معرفی کردن این موسسه به عنوان بزرگترین کتابخانه نیوزلند بوده که بدین طریق خواهان کسب و افزایش اعتبار و شهرت خود در نزد جامعه می‌باشد و در نتیجه همین گزارشگری نادرست و غیرواقعی انتقادهایی توسط استفاده‌کنندگان و تحلیلگران بر ویژگی‌های کیفی این اطلاعات ارائه گردید. ولی موافقان این نوع گزارشگری اعتقاد داشتند که این واحد به دنبال فعالیت‌های تجاری نبوده و ارزش‌گذاری این منابع برای فروش انجام نشده‌اند و فقط جهت کسب اعتبار نزد جامعه این شیوه بکار گرفته شده است. در نتیجه نمی‌توان مدیران این کتابخانه را مورد انتقاد قرار داد.

۴-۲- موزه نیوزلند و شهر بالارنت

دارایی‌هایی که در یک موزه نگه‌داری می‌شوند اغلب منحصر به فرد بوده که دارای شرایط و ویژگی‌های خاصی از جمله عدم وجود دارایی مشابه، عدم خرید و فروش در چرخه عملیات و.. می‌باشد. و اگر این آثار به فرهنگ و آداب و سنت‌های ملی یک جامعه مربوط شود، ارزش اجتماعی آنها افزایش یافته و ارزش‌گذاری این اقلام با مشکلات و پیچیدگی‌هایی همراه است. موزه نیوزلند دارنده آثار مشهوری همچون ساعت کاپیتان جمر کوک (دریانورد و کاشف قاره اقیانوسیه) و اسکله‌ای بنام فارلپ که در دهه ۱۹۳۰ میلادی سریع‌ترین اسب دنیا آن را به یدک می‌کشید، می‌باشد. این آثار و دارایی‌ها که منحصر به فرد بوده و قابلیت جایگزینی ندارند به ترتیب به مبلغ ۳ و ۱ میلیون دلار ارزش‌گذاری شده‌اند. ساعت کاپیتان جمر کوک براساس یک مزایده بین‌المللی و اسکله فارلپ توسط گروهی از متخصصان و مورخان استرالیایی ارزش‌گذاری شده‌اند. در راستای این ارزش‌گذاری سئوالات و انتقادهایی به شیوه تعیین ارزش آنها انجام شد ولی مقامات و تهیه‌کنندگان گزارشات مالی این واحدها اعلام داشتند که جهت بالا بردن میزان درک استفاده‌کنندگان از گزارشات مالی اقدام به تبدیل این آثار به واحد پولی نموده که این امر موجب می‌گردد میزان پاسخگویی مقامات افزایش یافته و جامعه از ارزش این آثار آگاه گردند. نمونه دیگر از ارزش‌گذاری دارایی‌های غیر پولی مربوط به جویبی بود که در سال ۱۸۳۰ توسط یک معدن کار، پرچم ایالت بالارنت بر آن برافراشته شد. ارزش این چوب بالغ بر ۱ میلیون دلار ارزش‌گذاری گردید و شهردار بالارنت اعلام نمود که یکی از اهداف مهم این ارزش‌گذاری افزایش اعتبار و کسب شهرت این شهر بود. این مقام شهر همچنین اعلام نمود که این ارزش-گذاری دارای هیچ مدرک و شواهد قابل قبولی نیست و به همین دلیل آنرا در متن گزارشات مالی به عنوان دارایی شناسایی و ثبت نگردید و فقط در یادداشت‌های همراه بدان اشاره شد و در ادامه ذکر گردید که این

چوب فقط بخاطر داشتن ارزش اجتماعی برآورد گردیده ولی چون که انعکاس آن در گزارشات مالی ممکن است که مربوط بودن و سودمندی اطلاعات را از بین ببرد از احتساب آن به عنوان دارایی خودداری گردید.

۵-۲- شهر وارن بول

در طی سال‌های ۱۹۹۳-۱۹۹۴ میلادی شهرداری شهر وارن بول ارزش تعداد ۱۰۰۰ اصله درخت کاشته شده در بزرگراه‌ها و خیابان‌ها را به مبلغ ۶ میلیون دلار ارزش گذاری نمود یا به عبارتی دیگر ۶۰۰۰ دلار به ازای هر اصله درخت. شهرداری شهر وارن بول جهت برآورد این درختان از کارشناسان علم گیاه شناسی استفاده نموده ولی این منابع را به عنوان دارایی در متن گزارشات مالی شناسایی ننمود بلکه فقط در یادداشت‌های همراه گزارشات مالی به این منابع اشاره گردید. یکی از دلایل عدم انعکاس آنها به عنوان دارایی در متن گزارشات مالی عدم وجود کنترل بر این منابع اعلام گردید ولی با این وجود شهرداری وارن بول اعلام نمود که هدف از این ارزش گذاری افزایش هزینه‌هایی است که جهت رشد و حراست از این گیاهان و درختان سالانه هزینه شده که بدین طریق عموم شهروندان را مطلع نموده و بدین صورت مسئولیت پاسخگویی خود را به انجام برسانند. در این بین زمانی که طی آتش‌سوزی سال ۱۹۹۴ تعداد ۴ اصله درخت این شهر از بین رفت، یکی از روزنامه‌های محلی اعلام کرد که: "این آتش‌سوزی ۲۴۰۰۰ دلار به شهر آسیب زد" موافقان این ارزش گذاری اعلام کردند که اگرچه درختان و گیاهان کاشته شده در شهر را نمی‌توان جزء دارایی‌های این شهر لحاظ کرد ولی این منابع بر سطح زندگی شهروندان و همچنین بر بازدیدکنندگان و مراجعان به این شهر تاثیر گذاشته و جذابیت خاصی به شهر وارد می‌کنند پس لحاظ کردن این منابع به واحد پولی باعث می‌گردد که شهروندان از میزان هزینه‌های انجام شده آگاه شده و خواهان این باشند که مقامات جهت مراقبت و نگهداری مطلوب از آنها اقدامات لازم را انجام دهند که این امر به نحو مطلوبی می‌تواند مسئولیت پاسخگویی مقامات را در پی خواهد داشت.

مسئولیت پاسخگویی در واحدهای بخش عمومی

ارزش گذاری مجموعه آثار هنری، ادبی، باستانی، تاریخی و ... نگهداری شده در واحدهایی همچون موزه‌ها و کتابخانه‌های بخش عمومی تلاش و کوششی است که مقامات جهت افزایش دامنه مسئولیت پاسخگویی و با هدف شفاف‌سازی منابع تحت کنترل خود انجام می‌دهند. موافقان این امر ادعا می‌نمایند که اگرچه رویه‌ها و روش‌های موجود حسابداری برای ارزش گذاری این دارایی‌ها قابلیت استفاده ندارند لیکن احتساب آنها به مبلغ پولی باعث می‌گردد که مقامات با آگاه شدن از میزان ارزش منابع تحت نظر خود شفافیت و مسئولیت پاسخگویی خود را ارتقا بخشند. بطور کلی موافقان بکارگیری این مدل حسابداری به دو مورد ذیل اشاره می‌کنند:

۱- با توجه به اینکه هدف و لازمه تشکیل واحدهای عمومی کسب سود و انتفاع نیست در نتیجه واحدهای بخش عمومی جهت سودمندی این گزارشات به شناسایی و ثبت اقلام و دارایی‌های غیرمالی خود روی آورده که این امر موجب شده که مقامات و استفاده‌کنندگان از میزان بهای آنها آگاه شده که این امر به نوبه خود شفافیت و اعتبار این گزارشات را بالا می‌برد و باعث می‌گردد در جهت حفظ و صیانت از این دارایی‌ها اقدامات و رویه‌های مناسب‌تری را به کار می‌گیرند.

۲- مقامات و مدیران واحدهای بخش عمومی با آگاه شدن از ارزش دارایی‌های غیرمالی خود میزان هزینه و مخارجی را که سالانه صرف حفظ و صیانت از آنها می‌نمایند را توجیه‌پذیر نموده که این امر شفافیت و افزایش دامنه پاسخگویی مدیران را به همراه خواهد داشت.

در این زمینه پارکر^۱ اعلام نمود که: ما تایید می‌کنیم که متحدالشکل کردن سیستم حسابداری در واحدهای انتفاعی و عمومی نقطه عطف و کمال ماست ولی این روند بایستی با در نظر گرفتن ماهیت موجودی این واحدها و در نظر گرفتن منافع و مصالح عموم جامعه و طی یک دوره معقول انجام گیرد. (پارکر، ۱۹۹۶)

ارزش‌گذاری و اندازه‌گیری سایر دارایی‌ها در سایر واحدهای بخش عمومی نیز خالی از اشکال نیست. به عنوان نمونه اگر بخواهیم شبکه جاده‌ای یک کشور را اندازه‌گیری و ارزش‌گذاری نماییم به اطلاعاتی از قبیل بهای زمین زیر آسفالت نیاز داریم که با توجه به وسیع بودن شبکه جاده‌ای برخی کشورها هزینه و زمان زیادی را فقط برای شناسایی این دارایی‌ها باید انجام داد که این کار از نظر اقتصادی مقرون به صرفه نبوده و ضمناً حتی با شناسایی آنها چون که حق کنترل و مالکیت بر آنها وجود ندارد شناسایی این دارایی‌ها در گزارشات مالی ایجاد ابهام می‌کند. با توجه به این مشکلات و چالش‌ها استانداردهای حسابداری استرالیا با انتشار بیانیه‌ای در سال ۱۹۹۶ به واحدهای بخش عمومی اعلام نمود که در شناسایی و انعکاس شبکه جاده‌ای در گزارشات مالی حق انتخاب دارند. همچنین در ادامه به صراحت ذکر شده که یکی از نیازها و لازمه این شناسایی دارای حق کنترل بر این دارایی‌ها است پس اگر واحدی نتواند این حق را برای خود بطور شفاف لحاظ نماید در نتیجه نبایستی این دارایی‌ها را در گزارشات مالی به عنوان دارایی شناسایی و ثبت کند. به طور کلی مخالفان این روش ارزش‌گذاری معتقدند که ارزش‌گذاری و شناسایی دارایی‌های غیرمالی در گزارشات مالی نه تنها مفید نبوده بلکه باعث مخدوش شدن گزارشات مالی می‌گردد. مخالفان بکارگیری مدل گزارشگری شبه بازرگانی در واحدهای عمومی معتقدند که هدف اصلی و وجودی واحدهای انتفاعی و عمومی با هم متفاوت است لذا دارای دارایی‌ها و منابع متفاوتی بوده که ارزش‌گذاری و اندازه‌گیری این منابع و دارایی‌ها با روش‌های یکسان

1- Parker

و مشابه امکان‌پذیر نیست. لذا بکارگیری حسابداری مرسوم در واحدهای انتفاعی در واحدهای بخش عمومی در حد حرف باقی خواهد ماند و با بکارگیری آن مشکلات و پیچیدگی‌هایی را برای مدیران واحدهای بخش عمومی به ارمغان خواهد آورد. بطور کلی مخالفان جهت مخالفت با بکارگیری مدل حسابداری شبه بازرگانی در واحدهای بخش عمومی به موارد ذیل اشاره می‌نمایند:

۱- معمولاً برای احتساب و پولی کردن دارایی‌های غیر مالی از روش‌های غیر متعارف و غیر معمول و پیچیده استفاده شده که این امر ممکن است اطلاعات مالی را گمراه کننده سازد. این امر ممکن است که مسئولیت اصلی واحدهای بخش عمومی را با ابهام روبرو کند و این تفکر را در مدیران این واحدها متبلور سازد که اگر ارزش این دارایی‌ها افزایش یابد در نتیجه آنها عملکرد مطلوبی از خود به نمایش گذاشته و مسئولیت پاسخگویی خود را به نحو مطلوب جلوه دهند.

۲- ممکن است که واحدهای بخش عمومی جهت شناسایی و ارزش گذاری دارایی‌های غیر مالی هزینه و زمان زیادی را جهت برآورد آنها صرف نمایند که این امر ممکن است از لحاظ اقتصادی مقرون به صرفه نباشد.

۳- گزارش دارایی‌های غیر مالی در متن گزارشات مالی ممکن است برای استفاده کنندگانی که خواهان تصمیم‌گیری مالی باشند و تنها منبع اطلاعاتی آنها گزارش‌های مالی سالانه این واحدها است را با مشکل مواجه کند.

۴- اطلاق آثار و مجموعه‌های هنری، ادبی، تاریخی، باستانی و... به عنوان دارایی با تعریف دارایی از منظر هیات تدوین استانداردهای حسابداری منطبق نیست.

۵- انعکاس دارایی‌های غیر مالی در متن صورت‌های مالی ممکن است که بروز سوءاستفاده‌های مالی را در پی داشته باشد و مدیران با هدف حفاظت از این دارایی‌ها کار خود را توجیه نمایند.

به موازات انتقادات پیشماری که به نحوه شناسایی و ارزش‌گذاری دارایی‌های غیر مالی گردید، هیات تدوین استانداردهای حسابداری استرالیا در بند مفهومی شماره ۴ موسوم به عناصر صورت‌های مالی سال ۱۹۹۶ شناخت دارایی را به شرح ذیل ارائه کرده است:

یک قلم فقط زمانی به عنوان دارایی و فقط زمانی در ترازنامه منظور می‌شود که :

۱- جریان ورودی منافع اقتصادی آتی ناشی از دارایی محتمل باشد.

۲- دارایی دارای بهای تمام شده یا ارزش دیگری باشد که بصورت قابل اتکاپذیر قابلیت سنجش داشته باشد.

همچنین این هیات، ارزش‌گذاری دارایی‌های غیر مالی و سایر دارایی‌ها مثل زمین زیر آسفالت را تا زمانی - که بصورت اتکاپذیر قابلیت اندازه‌گیری نداشته و ارزش‌گذاری آنها با شواهد و مدارک معتبر انجام نگیرد،

احتساب پولی آنها به همراه روش‌ها و دلایل ارزش‌گذاری را فقط به یادداشت‌های پیوست محدود نموده و واحدهای بخش عمومی را از بکارگیری آنها در متن صورت‌های مالی منع کرده است.

نقش حسابداری تعهدی در مسئولیت پاسخگویی

حسابداری تعهدی به عنوان یک نظام مطلوب در قابل فهم کردن گزارشات مالی به عنوان مطالبه جدی مقامات و مدیران واحدهای بخش عمومی است که با بکارگیری آن بتوانند شفافیت و سودمندی اطلاعات مندرج در گزارشات مالی را افزایش دهند. استرالیا و نیوزلند به عنوان طرفداران و حامیان جدی حسابداری تعهدی، جهت اصلاح نظام حسابداری واحدهای بخش عمومی و انتقال به حسابداری مرسوم در واحدهای انتفاعی استانداردهای یگانه‌ای را برای هر دو بخش با اندک تعدیلات خاصی منتشر نمودند. رامن، گانینگ و وات^۱ (۱۹۹۷) اعلام نمودند که: علیرغم وجود تفاوت‌های محیطی بین واحدهای انتفاعی و عمومی لیکن حسابداری بازرگانی مرسوم در واحدهای انتفاعی می‌تواند در واحدهای عمومی بکار گرفته شود و باعث افزایش شفافیت و سودمندی گزارشات مالی گردد.

با توجه به اینکه افزایش کارایی واحدهای بخش عمومی به چگونگی بکارگیری استانداردها و بیانیه‌های منتشره از سوی نهادهای حرفه‌ای بستگی دارد ولی در اغلب مواقع مدیران واحدهای بخش عمومی بنا به دلایلی از بکارگیری این استانداردها امتناع می‌ورزند. مطالعات چاوز و سینکلر^۲ (۱۹۹۴) نشان می‌دهد که استانداردهای صادره بیشتر با ماهیت و ویژگی محیطی واحدهای انتفاعی سازگار است در نتیجه واحدهای بخش عمومی در بکارگیری این استانداردها با مشکل برخورد نموده لذا در قبال پذیرش این استانداردها مقاومت نشان می‌دهند که یکی از این مشکلات این است که مدیران واحدهای بخش عمومی بایستی سیاست‌ها و استراتژی‌های مدیران واحدهای انتفاعی را سرلوحه کار خود قرار دهند که این امر با توجه به ماهیت وجودی و تشکیل و اهداف واحدهای عمومی سازگار نمی‌باشد. هیات تدوین استانداردهای حسابداری استرالیا با وضع و تدوین استانداردهای گزارشگری، واحدهای بخش عمومی را ملزم نموده که آنها را بکار گرفته تا حرکت و تغییر به سوی نظام حسابداری تعهدی هموار گردد.

استانداردهای گزارش‌گری استرالیا تحت شماره AA31 و AA29، AA27 بطور صریح و شفاف اعلام نموده که: مسئولیت پاسخگویی واحدهای بخش عمومی ارائه خدمات به شهروندان بوده که به عنوان وظیفه اصلی این واحدها محسوب می‌گردد که با بکارگیری این استانداردها ارتقا پیدا کرده و شفافیت بیشتری به

1- Raman & ganing & whatt

2- Chawez & cinkler

خود می‌گیرد. معمولاً کارایی واحدهای بخش عمومی را با میزان کالای خریداری شده و اینکه این کالاها و خدمات چه تاثیری بر رفاه اجتماعی شهروندان گذاشته مورد سنجش قرار می‌گیرد حال اگر بخواهیم مدل گزارش‌گری بازرگانی را در واحدهای عمومی بکار گیریم بایستی دلایل منطقی و قابل قبولی را برای مصرف این هزینه‌ها ارائه نموده و مدارکی دال بر اینکه آیا این هزینه‌ها دارای پشتوانه قابل قبولی باشد را ارائه نماییم.

باتر^۱ (۲۰۰۲) اعلام نمود: که اصلاح سیستم حسابداری در واحدهای بخش عمومی استرالیا توسط واحدهایی آغاز گردید که وانمود می‌کردند بکارگیری مدل حسابداری شبه بازرگانی مرسوم در واحدهای انتفاعی باعث می‌شود که شفافیت اطلاعاتی افزایش یافته و گزارشات مالی این واحدها سودمندی و مربوط بودن بیشتری خواهند داشت ولی گسترش و بسط این مدل گزارش‌گری در واحدهای عمومی در حد حرف و ادعا باقی ماند زیرا که مشکلات و نارسایی‌های مطرح شده در ارزش‌گذاری دارایی‌های غیرمالی موجود در موزه‌ها و کتابخانه و... با مدل گزارش‌گری حسابداری بازرگانی همخوانی ندارد.

همچنین مخالفان ارزش‌گذاری دارایی‌های غیرمالی و انعکاس آنها در گزارشات مالی معتقدند که به دلیل فقدان رویه‌ها و روش‌های واحد و قابل قبول جهت ارزش‌گذاری و اندازه‌گیری این دارایی‌ها باعث می‌شود که مدیران این واحدها از روش‌ها و رویه‌های بعضاً سلیقه‌ای و اختیاری استفاده کرده که این امر نه تنها سودمند نبوده بلکه باعث می‌شود که منابع و دارایی‌های این گونه واحدها غیر واقعی در گزارشات مالی انعکاس یابند همچنین این شیوه ارزش‌گذاری ممکن است که مدیران را تشویق کند که بی انضباطی و عدم شفافیت مالی واحدهای مطبوع خود را در پشت این ارزش‌گذاری غیرواقعی و غیرقابل تایید از نظر اصول پذیرفته شده حسابداری پنهان نمایند. نکته بعدی که منتقدان این مدل ارزش‌گذاری به آن اذغان دارند این است که تایید ارزش دارایی‌های غیرمالی توسط حسابرس مستقل گزارش‌های مالی امکان‌پذیر نبوده در نتیجه ایشان برای اثبات مبلغ این دارایی‌ها مجبور است که از سایر روش‌های ارزیابی استفاده کرده که این امر مشکلاتی از قبیل اختلاف بین مبلغ ارزش‌گذاری توسط حسابرس با مبلغ مندرج در گزارش‌های مالی و... را به دنبال خواهد داشت.

مخالفان بکارگیری مدل حسابداری شبه بازرگانی در واحدهای عمومی اذغان دارند که تا زمانی که به سئوالات و ابهامات مطرح شده ذیل پاسخ قطعی و روشن داده نشود بکارگیری این نظام حسابداری در این واحدها مطلوب و مناسب نخواهد.

- ۱- چگونه می‌توان با ارزش‌گذاری دارایی‌های غیرمالی و انعکاس آنها مسئولیت پاسخگویی را ارتقا بخشید؟ مخالفان اعتقاد دارند اگرچه ارزش‌گذاری کردن دارایی‌های غیرمالی کاری قابل تقدیر است ولی چون که این ارزش‌گذاری از لحاظ رویه‌ها و روش‌های حسابداری قابل قبول نمی‌باشد در نتیجه مربوط بودن و سودمندی گزارشات مالی از بین می‌رود.
- ۲- دارایی‌های غیرمالی ارزش‌گذاری شده چگونه توسط حساب‌رسان مورد ارزیابی و تایید قرار گیرند؟
- ۳- با توجه به این که دارایی‌های غیرمالی براساس شواهد قابل اتکا ارزش‌گذاری نشده‌اند چگونه برای اتخاذ تصمیم‌گیری‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان بکار گرفته شوند؟
- ۴- چگونه دارایی‌هایی که توسط روش‌ها و رویه‌های قابل قبول حسابداری ارزش‌گذاری نشده‌اند شفافیت اطلاعاتی را به همراه خواهد داشت؟

سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی استرالیا

بعد از روشن شدن چالش‌ها و نارسایی‌های بکارگیری حسابداری تعهدی در واحدهای بخش عمومی، اکنون تفاوت‌های میان حسابداری نقدی و تعهدی را در بخش عمومی بررسی می‌کنیم. به طور سنتی، دولت‌ها بر مبنای حسابداری نقدی عمل می‌کنند. این موضوع نشان می‌دهد که وجوه عمومی باید در مسیرهای تعیین شده و به میزان تخصیص یافته توسط مجلس، مصرف شود. حسابداری نقدی، دریافت‌ها، پرداخت‌ها و مانده‌های نقدی را در زمان مبادله وجه نقد ثبت می‌کند؛ بنابراین صورت‌های مالی مبتنی بر حسابداری نقدی به صورت سنتی، منابع دریافت وجه نقد و تخصیص به مخارج نقدی را نشان می‌دهد و آن را با مخارج بودجه شده مقایسه می‌کند.

در حسابداری تعهدی شناسایی درآمدها و هزینه‌ها در دوره‌ای شناسایی می‌شود که کسب شده‌اند یا رخ داده‌اند، نه در دوره‌ای که دریافت یا پرداخت شده‌اند. از این رو، تفاوت اصلی میان این دو سیستم حسابداری، زمان شناسایی مبادلات است. ماهیت حسابداری تعهدی، انتقال زمان ثبت مبادلات و شناسایی هزینه‌ها به دوره‌ای است که روی داده‌اند. هزینه استهلاک دارایی در طول عمر مفید آن با بهای تمام شده خرید یا هزینه‌های جایگزینی آن برابر است. به طور مشابه، هزینه‌های بازنشستگی (و سایر هزینه‌های مربوط به کارمندان) که به عنوان هزینه ثبت شده با وجه نقدی برابر است که در آینده بابت آنها پرداخت می‌شود. زمانبندی (و ثبت ارقام حسابداری) مبادلات برای تصمیم‌گیری‌ها و پاسخگویی مدیران حیاتی است. به نظر می‌رسد که برای تصمیم‌های دولت ارقام حسابداری تعهدی از ارقام حسابداری نقدی کارآمدتر باشد. اکنون برای آشنایی با سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی، چهار بخش سیستم حسابداری تعهدی استرالیا را بررسی می‌کنیم:

استرالیا یکی از کشورهای پیشرو در گزینش و اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی است. مقامات دولت این کشور جهت بکارگیری مدل گزارشگری شبه بازرگانی اصلاحاتی در حسابداری بخش عمومی در موضوعات زیر ایجاد کرده‌اند (گاتریک، ۱۹۹۸)

۱- گزارش‌های مالی تعهدی

گزارشگری مالی تعهدی به تهیه صورت‌های مالی و گزارش‌های سالانه بر مبنای اطلاعات تعهدی اشاره دارد. صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی، اطلاعات حسابداری جامع‌تری نسبت به اطلاعات حاصل از سیستم سنتی حسابداری نقدی ارائه می‌دهد. صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی برای یک بخش، شامل صورت عملیات، صورت برنامه، صورت دارایی‌ها و بدهی‌ها، صورت جریان‌های نقدی، صورت مبادلات حساب‌های مستقل و یادداشت‌های همراه و مدارک مربوط به مدیر و حسابرس مستقل است. اگرچه ادعا می‌شود گزارش‌های مالی تعهدی برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و هدف‌های پاسخگویی سودمند است، اما در بخش خصوصی نیز دستیابی به این موارد، از طریق ارائه صورت‌های مالی تعهدی تردیدآمیز است. از سوی دیگر، تهیه نسبت‌هایی که تنها بینشی در مورد هزینه‌ها و اثربخشی ارائه می‌دهند و در بیشتر مواقع برای اندازه‌گیری خروجی‌ها و برآمدهای محیطی بخش عمومی بوده ممکن است سودمند نباشد. بیشتر اطلاعات تهیه شده از طریق گزارشگری مالی با مبنای تعهدی، نظیر ارزیابی دارایی‌ها و حقوق مالکانه، نمی‌تواند در تصمیم‌گیری درباره عملکرد، پاسخگویی یا تصمیم‌های تامین مالی در بخش دولتی مورد استفاده قرار گیرد.

۲- سیستم‌های مدیریتی تعهدی

معرفی حسابداری تعهدی در واحدهای عمومی برای تغییر فناوری و همچنین فرهنگ موجود در این واحدها الزاماتی به همراه دارد. سرمایه‌گذاری در سیستم‌های اطلاعاتی و استخدام یا تربیت کارکنان با مهارت‌های مناسب از جمله این الزامات است. معرفی حسابداری تعهدی الزام دارد که سرمایه‌گذاری جدی در سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت به منظور حمایت از نیازهای بودجه‌ای و ارتقای رویه‌های مدیریتی انجام شود. این امر، تغییری فرهنگی توسط مدیران از طریق درک و پذیرش چگونگی استفاده از اطلاعات اضافی و مزایای بالقوه حاصل از آن و تعهد به تغییر را می‌طلبد. برخی تلاش‌های مورد نیاز در این زمینه عبارتند از: تعدیل سیستم‌های اطلاعاتی یا اجرای سیستم جدید در واحدهای بخش عمومی؛ الزام برای آموزش؛ نیاز به کارکنان جدید با مهارت‌های مالی و حسابداری، بالا بردن مسئولیت پاسخگویی، کمک به رویه‌های مالی و عملکرد مالی بهتر؛ مدیریت بدهی؛ مدیریت موجودی کالا؛ و اندازه‌گیری بهای تمام شده کامل خدمات که بعضی مزایای بالقوه ایجاد یک سیستم مدیریتی تعهدی هستند.

یک استدلال برای برگزیدن سیستم مدیریت تعهدی آن است که امکان می‌دهد هزینه کامل خدمات یا هزینه‌های واقعی محاسبه شود. یک نمونه در این مورد، محاسبه بهای تمام شده ساختمان مدرسه مورد استفاده برای برنامه‌های آموزشی است. در سیستم نقدی، کل هزینه‌های ساخت یا خرید ساختمان به عنوان بخشی از پرداخت‌های طی سال برای کارها و خدمات صرف شده ثبت می‌شود. در این سیستم کاهش ارزش دارایی (یعنی هزینه استهلاک) یا افزایش بهای ساختمان در سال‌های بعد، به جز مخارج تکراری برای تعمیر و نگهداری ساختمان ثبت نمی‌شود.

در سیستم مدیریت تعهدی، از مدیران واحدهای عمومی انتظار می‌رود که ساختمان را به عنوان دارایی ثبت کنند و سپس بخشی از بهای تمام شده آن را به عنوان هزینه سالانه (استهلاک) تخصیص دهند که موجب افزایش بهای خدمات ارائه شده در سال بعد می‌شود. همچنین موجب تخصیص بهای تمام شده ساختمان طی عمر مفید آن نیز می‌گردد. این امر به نوبه خود منجر به تمرکز دانش، فناوری و مهارت‌ها نزد حسابداران آموزش دیده می‌شود، اما مدیران در رابطه با نشانه‌های متضاد ارائه شده توسط دو مجموعه موازی ارقام حسابداری تولید شده، سردرگم می‌شوند. تضاد به ویژه زمانی بسیار احساس می‌شود که مدیران در برابر بهای خدمات اندازه‌گیری شده بر مبنای تعهدی پاسخگو باشند و بر اساس این ارقام تصمیم‌گیری کنند، اما بر اساس مبنای نقدی، وجوه نقد دریافت کنند.

۳- گزارشگری جامع دولت

همانند گزارش‌های سالانه واحدهای عمومی مسائل بسیاری نیز در رابطه با گزارشگری برای کل دولت وجود دارد. برای تهیه صورت سود و زیان و ترازنامه در ارائه فعالیت‌های مالی جامع دولت، سیستم حسابداری تلفیقی به کار می‌رود. به نظر می‌رسد سیستم حسابداری تعهدی، نتایج عملیات و ارزش ویژه را با رویه‌های صورت سود و زیان و ترازنامه در واحدهای تجاری اندازه‌گیری کند. گزارشگری جامع دولت به دیدگاه کلی درباره وضعیت مالی دولت در حوزه‌ای خاص اشاره دارد و از طریق تلفیق صورت‌های مالی و مبادلات واحدهای تجاری تحت کنترل حوزه‌های دولتی تهیه می‌شود.

۴- بودجه‌بندی تعهدی

بودجه‌بندی تعهدی کامل به این معنی است که بودجه‌ها و تخصیص منابع مالی با ارقام حسابداری تعهدی صورت می‌گیرد. تفاوت میان رقم‌های نقدی و تعهدی می‌تواند با اهمیت باشد. اگر الگوی بودجه تعهدی، برای تخصیص منابع نقدی، انتخاب شود، به نظر می‌رسد ناساز و ویژه‌ای در اندازه‌گیری بهای تمام شده برنامه‌ها در زمان تورم وجود داشته باشد. محاسبه کسری یا مازاد بودجه تحت تاثیر روشی قرار می‌گیرد که دولت مخارج سرمایه‌ای یا جاری را ثبت می‌کند و نیز نوع سیستم حسابداری که با آن گزارشگری می‌کند. به طور

سنتی ماموران دولت، بودجه‌ها را بر مبنای نقدی تخصیص می‌دادند. پیشنهاد شده است که این وضعیت به مبنای تعهدی تغییر کند که هزینه‌هایی چون استهلاک یا حقوق معوق کارمندان را در بودجه سالانه در نظر بگیرد. این امر موجب تاکید بر تخصیص منابع بر مبنای ارقام تعهدی به جای تخصیص وجه نقد توسط مجلس می‌شود.

دیدگاه‌ها در بکارگیری حسابداری تعهدی در واحدهای بخش عمومی

منطق زیربنای تغییرات این است که سیستم حسابداری سنتی تاکید اندکی بر رعایت محدودیت‌های خرج کردن و مسئولیت‌پذیری در برابر جریان‌های نقدی و مانده‌ها داشت. طرح سنجش عملکرد شامل خروجی‌ها، اثربخشی و نتایج فعالیت‌هاست و با بررسی تعهدات درازمدت و کل وضعیت مالی، مدیران را مسئول هزینه‌یابی کامل عملیات می‌کند. اطلاعات تعهدی برای بررسی دقیق هزینه‌یابی کامل، خدمات و شاخص اثربخشی عملکرد برنامه‌ریزی شده نگهداری می‌شوند. این استدلال اهمیت خاصی برای حامیان این اصلاحات داشته است که حسابداری تعهدی دید دقیق‌تری از خدمات دولت ارائه می‌کند. گفته می‌شود دولت با استفاده از حسابداری نقدی قادر است خدماتی ارزان‌تر از بخش خصوصی ارائه کند، زیرا هزینه‌های غیرنقدی مانند استهلاک را حذف می‌کند. این نظر این واقعیت را نادیده می‌گیرد که تفاوت بین ارقام حسابداری بر مبنای نقدی و تعهدی فقط زمان است. بنابراین طی زمانی تقریباً طولانی نمی‌توان منطقاً انتظار داشت که تفاوت انباشته با اهمیتی میان هزینه‌های گزارش شده توسط دو مبنا وجود داشته باشد.

بارت^۱ (۱۹۹۸) اشاره کرده است که پیامدهای به‌کارگیری حسابداری تعهدی، هفت دسته است: اول، تعریف جامع‌تر هزینه برنامه‌های دولت، که منجر به پیامد دوم یعنی تاکید بر کنترل هزینه‌ها و اندازه‌گیری اثربخشی می‌شود. سوم، ارقام تعهدی اثر مهمی بر تعیین روش قیمت‌گذاری برای حساب استفاده‌کننده دارد؛ پیامد چهارم، نیاز به نشان دادن بهره‌وری بیشتر در مذاکرات چانه‌زنی کاری است؛ اثر پنجم، ایجاد پاسخگویی بیشتر برای منابع مورد استفاده و سرمایه‌گذاری شده نهادهای بخش عمومی است؛ در حالی که ششمین پیامد، ایجاد پاسخگویی برای اثرات رو به پایین سیاست‌های بدهی‌هاست که به اهمیت اندازه‌گیری سرمایه بین طبقه - ای اشاره دارد. و در نهایت، اندازه‌گیری اثر مالی سیاست‌های دولت برای برآوردهای اولیه، که منافع فزاینده برای صورت ظاهری آن یعنی بودجه دارد.

افزون بر موضوعات پیش گفته، باید اذعان کرد که گزینش سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخگویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و قابلیت مقایسه عملکرد

مدیریت در حوزه‌های مختلف منجر می‌شود. این تغییرات مهم، ریشه در تغییر نگاه حسابداری بخش عمومی از تغییرات وجه نقد به وقوع رویدادهایی دارد که منجر به تغییرات وجه نقد می‌شوند. در واقع، اصطلاح حسابداری تعهدی، نشانه‌ای از یک دسته تغییرات بسیار گسترده‌تر است. (کان^۱، ۱۹۹۶)

نتیجه‌گیری

هدف اصلی این مقاله به نحوه استقرار نظام حسابداری تعهدی در واحدهای بخش عمومی ارتباط داشت که به موازات آن مقامات و مدیران به شناسایی و ارزش‌گذاری دارایی‌هایی غیرمالی در راستای بکارگیری مطلوب مدل حسابداری شبه بازرگانی پرداخته‌اند. معمولاً این دارایی‌ها جزء میراث ملی و فرهنگی هر کشور محسوب شده که دارای ارزش اجتماعی بالایی دارند. به دلیل ویژگی‌هایی از قبیل عدم وجود جایگزینی، ملاحظات ملی و سیاسی، عدم وجود بازاری جهت مبادله آنها و... ارزش‌گذاری این دارایی‌ها با رویه‌ها و روش‌های متعارف و موجود حسابداری بطور قابل اتکا امکان‌پذیر نیست؛ در نتیجه واحدهایی که این گونه دارایی‌ها را نگه‌داری می‌کنند با استفاده از روش‌های غیر متعارف حسابداری اقدام به شناسایی و ارزش‌گذاری آنها نموده و در گزارشات مالی تحت عنوان دارایی‌های غیرمالی ثبت می‌نمایند. این شیوه گزارش‌گری موافقان و مخالفانی به همراه داشته که هر کدام آنها با تشریح دلایل خود موافقت یا مخالفت خود با این شیوه ابراز داشتند. بطور کلی موافقان این شیوه گزارش‌گری به دو دلیل عمده اشاره می‌نمایند:

۱- مدیران از ارزش و بهای این دارایی‌ها آگاه شده و

۲- هزینه‌های بالایی که سالانه جهت حفظ و حراست از آنها صرف می‌کنند را قابل توجیه نمایند.

که این امر شفافیت اطلاعاتی را به همراه داشته و باعث ارتقای مسئولیت پاسخگویی می‌گردد. ارزش‌گذاری دارایی‌های غیرمالی اگرچه با استفاده از شواهد و مدارک قابل تایید انجام نمی‌گیرد ولی با توجه به اینکه هدف اصلی واحدهای بخش عمومی کسب سود و بکارگیری آنها در عملیات تجاری نیست در نتیجه نه تنها گزارشات مالی را مخدوش نمی‌کند بلکه مدیران و مقامات را تشویق می‌کند که جهت افزایش توان بالقوه گزارشات مالی به دنبال شناسایی هرچه بیشتر این دارایی‌ها باشند و ضمناً همواره به دنبال روش‌ها و رویه‌های مناسبی باشند تا بدین طریق ضمن کاهش انتقادات به شیوه ارزش‌گذاری مربوط بودن و سودمندی اطلاعات افزایش یابد. واقعیت این است که سیستم حسابداری تعهدی در بیشتر موارد راه‌حل بهتری برای مسائل مهمی نظیر تخصیص منابع یا هزینه‌های مشترک میان برنامه‌ها ارائه نمی‌کند و ممکن است در واقعیت منجر به ایجاد اطلاعات گم‌کننده و نادرست برای استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی شود. بنابراین بسیاری از مسائل مربوط به مزایای بالقوه اصلاحات سیستم حسابداری تعهدی حل نشده باقی مانده است؛ از جمله آن شیوه ارزیابی دارایی‌ها در بخش عمومی است. این نظریه بارها مورد تاکید قرار گرفته است که تعریف ارائه شده از

دارایی‌ها با توجه به منافع اقتصادی آنها ممکن است برای بسیاری از دارایی‌های تحت کنترل بخش عمومی مناسب نباشد. برای دارایی‌هایی مانند مجموعه‌های هنری، جاده‌ها، پل‌ها، کتابخانه‌ها، پارک‌ها و ... ارزیابی پولی مناسب نیست. آیا به عنوان نمونه ارزیابی یک میلیون دلار برای یک چوپ پرچم مربوط به شهر بالارنت که در بالا بدان اشاره گردید به معنی آن است که می‌توان آنرا به این مبلغ فروخت و آنرا در جریان عملیات به کار گرفت؟ آیا این ارزش‌گذاری برای این دارایی مناسب است؟ آیا لحاظ کردن مصالح و منافع جامعه بر واقعیات اقتصادی و حسابداری شفافیت مالی را به بار می‌آورد؟ آیا این شیوه اندازه‌گیری و ارزش‌گذاری مسئولیت پاسخگویی مقامات را ارتقا می‌بخشد؟ و

به طور سنتی، مبنای حسابداری مورد استفاده در بخش عمومی، مبنای نقدی است. این سیستم حسابداری و گزارشگری، اطلاعاتی ارائه می‌کند که نشان می‌دهد چه میزان وجه نقد دریافت شده است و چگونه این وجوه تخصیص داده شده‌اند.

ادعا می‌شود که در سیستم حسابداری تعهدی، تاکید بیشتری بر اثربخشی و نتایج عملکرد می‌شود و مدیران، مسئول هزینه‌یابی کامل عملیات می‌شوند؛ همچنین سیستم حسابداری تعهدی بهتر می‌تواند تعهدات درازمدت و کل وضعیت مالی را منعکس کند. افزون بر این مسائل، باید اذعان کرد که گزینش سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی منجر به افزایش پاسخگویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و قابلیت مقایسه عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف می‌شود. این تغییرات مهم ریشه در تغییر نگاه حسابداری بخش عمومی از تغییرات وجه نقد به وقوع رویدادهایی دارد که منجر به تغییرات وجه نقد می‌شود. اما توجه به این نکته ضروری است که فعالیت‌های بخش عمومی، جنبه‌های دیگری نیز دارد؛ همچون توزیع رفاه، ایجاد فرصت‌های برابر، تامین مالی برای حفظ و گسترش زیرساخت‌ها و حفاظت و نگهداری محیط زیست که به نظر می‌رسد با گرایش بخش عمومی به سمت معیارهای بخش خصوصی و در راس آن سودآوری که هدف و زیربنای سیستم حسابداری تعهدی است این جنبه‌های مهم نادیده گرفته می‌شود. همچنین حسابداری بازرگانی سرشار از مشکلاتی است که تاکنون بارها سبب سوءتخصیص‌های مالی مهم در بخش خصوصی شده است. بسیاری از مسائل و معایب سیستم حسابداری تعهدی هنوز حل نشده باقی مانده است و لازم است در کوشش برای تغییر مبنای حسابداری در بخش عمومی، این مسائل در نظر گرفته شود. با وجود فراوانی حامیان گزینش سیستم حسابداری تعهدی، پیدایش حسابداری مدیریت تعهدی و گزارشگری مالی تعهدی خالی از انتقاد نبوده است. مزایای حسابداری بازرگانی برای واحدهای دولتی چندان آشکار نیست، به‌ویژه آن که آنها به دنبال سودآوری و وضعیت مالی نیستند، منتقدان، برای مثال، آیکن و

کاپیتانیو^۱ (۱۹۹۵)، لوییز^۲ (۱۹۹۵)، و متیوزو^۳ (۱۹۹۲) در برابر گزارشگری مالی تعهدی برای واحدهای دولتی استدلال می‌کنند که:

➤ هدف واحدهای دولتی سودآوری نیست، بنابراین سود معیار مناسبی برای سنجش عملکرد آنها شمرده نمی‌شود؛

➤ ساختار مالی مبتنی بر حسابداری تعهدی برای دولت مناسب نیست (برای نمونه، اهرم‌ها شاخص آسیب-پذیری محسوب نمی‌شوند)؛

➤ در بخش دولتی، سرمایه در گردش، شاخص توانایی ادامه فعالیت نیست. این موضوع با تمایل مجلس برای ادامه تخصیص اعتبار در ارتباط است؛

و سخن آخر اینکه برای استقرار مطلوب نظام حسابداری تعهدی در واحدهای بخش عمومی ابتدا تفاوت‌های محیطی و تنوع استفاده‌کنندگان واحدهای انتفاعی و عمومی شناسایی شده و با درک ماهیت وجودی این نهادها مقیاس‌ها و شاخص‌های مناسبی برای ارزیابی عملکرد مدیران هر دو بخش ترسیم شده تا از دوگانگی عملکرد آنها جلوگیری گردد.

منابع و مآخذ:

۱- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۱). مبانی نظری حسابداری و گزارش‌گری مالی شهرداری‌ها. جلد دوم، تهران: مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران.

- 2- Aiken G and Capitanio H. (1995). Public and private sector accounting - the non-identical twins, Australian AccRev, 9(2): PP 22-31
- 3- Australian Accounting Standards Board AASB1045 Land Under Roads: 1996
- 4- Australian Accounting Standards Board AA 27, AAS29A and AA31: 1996
- 5- Baret M. (1998). Public management: the New Zealand model, Auckland Australian Accounting Research, Feb pp: 35-42
- 6- conn J. (1996). Change in the public sector: A Review of recent alternative accounting research. AccAuditAccountability, June (2): pp 10-31
- 7- Gatrice, H. (1998). Financial reporting by local government, Melbourne Australian Accounting Research, march, pp 52-60
- 8- Gatrice J. (1998). Accounting for public heritage facilities assets or liabilities of, The Government Acc Audit Accountability, Nov, 13(2) pp: 219-225
- 9- Garry D, Carnegie A, Brian P. (2012). accountable in the public sector. school of business, university of ballarat, Australia, june 2012, pp: 905-927

1- Aiken&Capitanio

2- Lewis

3- Mathews&Maa

- 10- Lewis P. (1995). Government accountability and performance measurement. *Ritic Perspect Acc* 14, PP: 171–86.
- 11- Library Council of New South Wales. Annual report: 2000
- 12- Museum of balarent Annual report: 1990
- 13- Mathews G and Maa J. (1995). Disclosing new worlds: a role for social and environmental accounting and auditing. *Acc Organ Society* Aug pp: 217–241.
- 14- Museum Victoria. Annual report; 2001
- 15- National museum of New Zealand. Annual report: 2003
- 16- Parker, LD. (1996). Broad scope accountability: the reporting priority. *Australian Acc Rev*, 6(1): 3–15.
- 17- Raman G, Ganing B, Whatt G. (1997). Financial reporting by local governments, *Australian Accounting Resresearch*, july, pp 125-130
- 18- Reporting Australian Museum. Annual report: 2001
- 19- Sinclair A, Chwez J. (1994). The chameleon of accountability: forms and discourses. *Acc Organ Society*, march, pp 90-105
- 20- Symbol of Eureka given \$1m pricetag by Council. *The Courier*. Aug 2000
- 21- Thomson, A. (1995). City trees \$6 m value. In: *The Warrnambool Standard*; March, PP 1-5