

## **A study of the convergence perspective of European Public Sector Accounting Standards with International Public Sector Accounting Standards**

**Javad Yousefi Berahman**

Department of Accounting, Koosha University of Applied Science and  
Technology, Tehran, Iran || Yousefi505152@gmail.com

**Received: 2021/04/21 Accepted: 2021/05/31**

### **Abstract**

The publication of the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) has led countries in different parts of the world to converge with it. In this regard, some leading countries and others have not yet taken action, given the possible effects of convergence and the changes that should take place. The European Union is no exception to this rule, and many countries in the EU, such as France, Finland, etc., still use cash or combined accounting. They have not yet moved on to accrual accounting, which is required to implement IPSAS. Of course, there are other issues such as the appointment of the European Public Sector Accounting Standards Authority (EPSAS), public debt management and financial sustainability assessment, which undermine the integration of EPSAS with IPSAS. Convergence may have fundamental consequences for the (monetary) EU, as public sector accounting and public finance are key elements of its institutional framework. This paper provides analysis and perspectives on the process of continuous harmonization of public sector accounting in Europe, attention to governance and its content, as well as its implications for the European economy and society.

**Keywords:** Public sector accounting, Public finances, European Union, Accrual accounting.

## بررسی مسائل و چشم‌انداز همگرایی استانداردهای حسابداری بخش عمومی اروپا با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

جواد یوسفی برهمن

گروه حسابداری دانشگاه جامع علمی کاربردی کوشا، تهران، ایران

Yousefi505152@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۰۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۳/۱۰

### چکیده

انتشار استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS) موجب شده تا در مناطق مختلف جهان، کشورها در صدد همگرایی با آن اقدام نمایند. در این راستا برخی کشورها، پیشرو و برخی دیگر با توجه به آثار احتمالی همگرایی و تحولاتی که می‌بایست صورت گیرد، هنوز اقدامی انجام نداده‌اند. اتحادیه اروپا نیز از این قاعده مستثنی نبوده و بسیاری از کشورها در این اتحادیه همچون فرانسه، فنلاند و غیره همچنان از حسابداری نقدی و یا حسابداری ترکیبی استفاده می‌کنند و به سمت حسابداری تعهدی که لازمه پیاده‌سازی IPSAS است، نرفته‌اند. البته موضوعات دیگری همچون تعیین مقام ناظر و کنترل‌کننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی اروپا (EPSAS)، مدیریت بدهی‌های عمومی و ارزیابی پایداری مالی نیز وجود دارد که همگرایی EPSAS با IPSAS را تحت تأثیر قرار می‌دهد. همگرایی ممکن است پیامدهای بنیادینی برای اتحادیه (پولی) اروپا داشته باشد، زیرا حسابداری بخش عمومی و مالیه عمومی، عناصر اساسی چارچوب نهادی آن هستند. مقاله حاضر تحلیل‌ها و چشم‌اندازهایی را درباره فرایند هماهنگ‌سازی مستمر حسابداری بخش عمومی در اروپا، توجه به حاکمیت و محتوای آن، و همین‌طور پیامدها و عواقب آن در اقتصاد و جامعه اروپا ارائه می‌نماید.

**واژگان کلیدی:** حسابداری بخش عمومی، مالیه عمومی، اتحادیه اروپا، حسابداری تعهدی.

## ۱. مقدمه

شورای اروپا از طریق قانون تصویب‌نشده‌ای درباره الزامات چارچوب بودجه‌ای کشورهای عضو (دستورالعمل شورا، ۲۰۱۱) فرایند هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی اروپا (EPSAS) را به صورت رسمی آغاز کرد؛ کمیسیون اروپا (EC) در ارتباطات خود با ادعای «مدیریت کیفیت قوی آمار اروپا» آن را تبلیغ و در آوریل ۲۰۱۱ منتشر کرد (کمیسیون اروپا، ۲۰۱۱).

این کمیسیون در راستای طرح پیشنهادی‌اش برای دستورالعمل شورا درباره الزامات چارچوب بودجه‌ای کشورهای عضو از پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی صحبت می‌نماید. به عقیده اعضای این کمیسیون، الزامات مورد اشاره، اطلاعات مورد نیاز را برای گردآوری داده‌های مبتنی بر سیستم اروپایی حساب‌های ملی و منطقه‌ای (ESA) برای تمام زیربخش‌های دولت فراهم می‌کنند. این پروژه عناصر مورد نیاز برای ایجاد حساب‌های سه‌ماهه دولت و جداول ارتباطی بین گزارش‌های مبتنی بر وجوه نقدی و داده‌های سه‌ماهه سازگار با ESA را در بر می‌گیرد. اداره آمار اروپا در نظر دارد در چارچوب استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی که مشوق حسابداری بخش عمومی مبتنی بر مبنای تعهدی و نزدیک به اصول مبتنی بر ESA است، نقشی فعال ایفا کند.

بنابر گفته اداره آمار اروپا، بحران بدهی خارجی اروپا، لزوم گزارش‌گری دقیق‌تر، شفاف‌تر، و قابل مقایسه‌تر داده‌های مالی را پررنگ کرده است. دستورالعملی از شورای اروپا در سال ۲۰۱۱ با عنوان (دستورالعمل چارچوب‌های بودجه) منتشر شد که قوانینی برای چارچوب بودجه کشورهای عضو تعیین کرده است که برای جلوگیری از کسری بیش از حد دولت‌ها ضرورت دارد. در این بستر، از این کمیسیون خواسته شده که مناسب بودن استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی برای کشورهای عضو را تا دسامبر ۲۰۱۲ ارزیابی کند.

از سال ۲۰۱۳، کمیسیون اروپا ارزیابی‌اش را به این شورا و پارلمان اروپا ارسال کرده است. گزارش کمیسیون اروپا (۲۰۱۳)، که مستند کاری کارمندان نیز ضمیمه آن بود، مبتنی بر اطلاعاتی بود که از مشورت با خدمات کمیسیون، سازمان‌های بین‌المللی، کارشناسان کشورهای عضو، و سایر طرف‌های ذینفع به دست آمده بود. این گزارش در نتیجه‌گیری می‌گوید که حتی اگر IPSAS در کشورهای عضو اتحادیه اروپا به شکل فعلی قابل پیاده‌سازی نباشد، استانداردهای IPSAS بازنمایانگر مناسبی برای توسعه بالقوه EPSAS، براساس سیستم حاکمیتی قوی اتحادیه اروپا است. در ادامه، همگرایی استانداردهای اروپایی حسابداری بخش عمومی با نهاد بین‌المللی و چشم‌اندازها و پیامدهای این موضوع مورد بحث قرار خواهد گرفت.

## ۲. همگرایی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

در حال حاضر، اتحادیه اروپا از نظارت بین دولتی خود بر مالیه عمومی از طریق ESA خبر می‌دهد. سیستم ESA اطلاعات حسابداری ملی را براساس روش‌های مالی ارائه می‌کند. به ادعای اعضای کمیسیون اروپا در خصوص دستورالعمل چارچوب‌های بودجه که پیش‌تر مطرح شد، روش‌های حسابداری کامل و قابل اطمینان حسابداری بخش عمومی برای تمام زیربخش‌های دولت (احتمالاً براساس مبنای تعهدی) پیش شرط تولید این آمار است، اگرچه این مورد به گردآوری قبلی داده‌های وجوه نقدی یا هم‌ارز آن تکیه دارد.

علاوه‌براین، گزارشگری و حسابداری بخش عمومی با کنترل‌های داخلی و حسابرسی‌های مستقل ارتباط مستقیمی ندارد؛ انتظار می‌رود که این کنترل‌ها از تأمین داده‌های خام برای اهداف آماری و کاربرد قوانین مالی اروپا براساس این آمار اطمینان حاصل کنند.

دستورالعمل چارچوب‌های بودجه در نتیجه‌ی بحران بدهی حاکمیتی (ملی) اروپا که بعضی از کشورهای عضو، به‌ویژه یونان، را تحت‌تأثیر قرار داده بود شتاب گرفت. در ژانویه ۲۰۱۰، اداره آمار اروپا گزارشی درباره بدهی و آمار کسری دولت یونان ارائه داد (کمیسیون اروپا، ۲۰۱۰) که دو مجموعه مرتبط از مشکلات را نشان می‌دهد:

مشکلات مرتبط با ضعف آماری و مشکلات مرتبط با شکست مؤسسات مهم یونان به طور کلی. با این حال، براساس همین گزارش، بی‌کیفیتی آمارهای مالی یونان (و آمارهای اقتصاد کلان به صورت کلی) مختص وضعیت یونان بود و به تمام کشورهای عضو مربوط نمی‌شد.

بنابراین، از منظر کلی‌تر، اصلاح حسابداری و گزارشگری بخش عمومی در اروپا چندان با بحران بدهی حاکمیتی اروپا در زمینه تحول کلی مدیریت عمومی و فرایند مستمر شکل‌گیری چارچوب نهادی اروپا ارتباط ندارد. این فرایند از دهه نود میلادی تحت تأثیر جنبش «مدیریت عمومی نوین» (پولیت، ۲۰۱۴؛ بیوندی و ساورچیا، ۲۰۱۴؛ نیوبری، ۲۰۱۴) و همین‌طور تحت‌تأثیر مالی‌سازی اقتصادها و جوامع از جمله مدیریت‌های عمومی بوده است، که در اروپا و خارج از آن در حال اجراست (نیوبری، ۲۰۱۴؛ راب و نیوبری، ۲۰۰۷).

در ارتباط با شکل‌گیری چارچوب نهادی اروپا، می‌توان موردی مشابه با آنچه در حسابداری و گزارشگری بخش خصوصی اتفاق افتاد ایجاد کرد. این چارچوب از طریق دو دستورالعمل اروپایی در دهه نود تصویب شد (چهارمین دستورالعمل شورا در ۱۹۷۸ درباره حساب‌های سالیانه برخی انواع شرکت‌ها، و هفتمین دستورالعمل شورا در ۱۹۸۳ درباره حساب‌های تلفیقی) و استقلال بیشتری به کشورهای عضو داده شد. از ۱۹۹۵، کمیسیون اروپا (۱۹۹۵) مدعی اولویت دادن به پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IAS) شد. پس از آن، فرایندی اصلاحی شروع شد که به پذیرش اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری

مالی (IRFS) برای حساب‌های تلفیقی شرکت‌های ثبت شده در اروپا و واگذاری تدوین استاندارد بخش خصوصی به هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) انجامید. مطالعات نشان می‌دهد که کمیسیون اروپا حامی مالی بزرگ IASB است و اتحادیه اروپا مهم‌ترین پذیرنده IFRS به شمار می‌آید، در حالی که سایر قدرت‌های بزرگ، مثل چین، هند، ژاپن، و آمریکا، ترجیح داده‌اند که نهادهای تدوین استاندارد و استانداردهایشان را در جای خود حفظ کنند (کنویویوم، ۲۰۱۳). چارچوب نهادی اروپا، مسائل بزرگی در خصوص مدل حسابداری مرجع و همین‌طور حاکمیت فرایند تدوین استانداردهای حسابداری بخش خصوصی ایجاد کرد (هاس، ۲۰۱۳؛ بیوندی، ۲۰۱۲، ب، مایستات، ۲۰۱۳).

در ارتباط با بخش عمومی، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB) منتشر می‌شود، که کمیته ثابت فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) است. بنابر گفته هیئت‌مدیره IPSASB، بخش کلیدی راهبرد IPSASB، همگرایی IPSASB با استانداردهای IFRS تدوین شده در IASB است. برای تسهیل این راهبرد، IPSASB رهنمودها یا قوانینی برای اصلاح استانداردهای IFRS برای استفاده در واحدهای تجاری بخش عمومی ایجاد کرده است.

گزارش کمیسیون اروپا (۲۰۱۳) موازین مشخصی با گزارش‌های بخش خصوصی ایجاد می‌کند و مدعی آن است که استانداردهای حسابداری بخش عمومی اروپا، الهام‌گرفته از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و حسابداری بخش خصوصی است.

پیوندهای بین بخش‌های خصوصی و عمومی در تمام کشورهای اتحادیه اروپا نیاز شدیدی را برای گزارشگری مالی یکپارچه بین این بخش‌ها به وجود می‌آورد. سیستم‌های حسابداری تعهدی مانند سیستم معرفی شده در IPSASB قویاً به استانداردهای حسابداری بخش خصوصی متصل‌اند. دولت‌ها باید به همان کیفیت و شفافیت بالای گزارشگری مالی در بخش خصوصی دست پیدا کنند.

### ۳. پیامدها و چشم‌اندازهای حاصل از مالیه عمومی

وضعیت کشوری همانند یونان به واسطه بدهی حاکمیتی آن منجر شد که عملکرد روان مبادله بدهی حاکمیتی اروپا در تمام کشورهای عضو را مختل کند. یونان دیگر قادر به سامان‌دهی وضعیت بدهی‌اش در بازار نبود و مجبور بود وارد فرایند نجات سرمایه (جلوگیری از عدم توانایی پرداخت دیون) با مدیریت مشترک کمیسیون اروپا، بانک مرکزی اروپا، و صندوق بین‌المللی پول شود. این مذاکره مجدد در خصوص بدهی یونان با سیاست‌های ریاضت اقتصادی و اصلاحاتی همراه بود که در تجدیدساختار بدهی حاکمیتی<sup>۱</sup> (SDR) در مالیه بین‌المللی معمول است.

1. Sovereign debt restructurings

امروزه، مقامات اروپایی ظاهراً به گسترش قوانین مالی مرتبط با سیاست‌های ریاضت اقتصادی در تمام کشورهای عضو، به جز بریتانیا، علاقه‌مندند که آنها را به نوعی به بخش ساختاری چارچوب نهادی اروپا تبدیل می‌کند (بیوندی، ۲۰۱۳). کمیته حقوق اجتماعی شورای اروپا (ECSR) به نوبه خود در گزارش سالانه منتشرشده در سال ۲۰۱۴ اشاره می‌کند که سیاست‌های عمومی اروپا از سال ۲۰۰۹ قادر نبوده‌اند جلوی افزایش عمومی فقر در سرزمین‌های اروپایی را بگیرند. این کمیته (ECSR، ۲۰۱۳) حدود ۱۸۰ مورد نقض مقررات منشور اجتماعی اروپا در زمینه دسترسی به سلامت و حفاظت اجتماعی در ۳۸ کشور اروپایی را شناسایی کرده است. در کشورهای دریافت‌کننده کمک مالی، این کمیته متوجه چند مورد نقض (به ویژه در خصوص دستمزدها و مزایای اجتماعی) شده است. این کمیته نتیجه می‌گیرد که: بحران اقتصادی در اروپا و تدابیر ریاضت اقتصادی که در پاسخ به آن اتخاذ شد، بر روی احترام عملی به حقوق بشر، به ویژه احترام به حقوق اجتماعی و اقتصادی، تأثیر منفی گذاشت. حقوق مرتبط با سلامت، امنیت اجتماعی، و حفاظت اجتماعی با تعهدات حاصل از اقدامات مهم بودجه‌ای مستلزم آن، در این وضعیت به‌طور ویژه آسیب‌پذیر است (ECSR، ۲۰۱۳).

در نتیجه‌گیری‌های ECSR در سال ۲۰۰۹، هشدار مشابهی داده شده است:

این کمیته در نتیجه‌گیری‌هایش در سال ۲۰۰۹، در بررسی نهایی گزارش‌های دولتی درباره این حقوق منشوری، بیانیه جاه‌طلبانه‌ای منتشر کرد که بر حفاظت کامل از این حقوق، در شرایط ریاضت بودجه، تأکید می‌کرد. این کمیته عنوان کرد: «کاهش حفاظت از حقوق شناسایی‌شده در منشور نباید از پیامدهای بحران اقتصادی باشد. بنابراین، دولت‌ها موظف بودند برای تضمین عملی حقوق این منشور در دوره زمانی‌ای که ذینفعان به بیشترین حمایت نیاز دارند، تمام گام‌های لازم را بردارند» (ECSR، ۲۰۱۳). در واقع، اندازه بدهی یونان برای ایجاد چنین بحران سیستمی کافی نبود. به علاوه، اقتصاد اروپا، به طور کلی، در مقایسه با سایر نقاط دنیا، نقطه‌ضعف بزرگی در اقتصاد کلان بروز نداد (مانند کسری تجاری ناکارآمد یا کاهش ارزش مخرب نرخ ارز). این موضوع بستگی دارد به راهبردهای تجاری سوداگران، از جمله موقعیت‌های بسیار اهرمی از طریق قراردادهای مشتقه، اثرات نهادی تنزل رتبه یونان به اوراق قرضه بنجل توسط سازمان‌های رتبه‌بندی (از آوریل ۲۰۱۰) در عملیات بانک مرکزی، سرمایه‌گذاران نهادی، و احساسات بازار و شرایط کلی بازارهای مالی و واسطه‌های مالی که تحت فشار بحران مالی جهانی قرار گرفته‌اند. در این بستر، بانک مرکزی اروپا سیاست‌های پولی و مالی استثنایی را برای آرام کردن این شرایط آغاز کرد (دراچی، ۲۰۱۲).

بحران بدهی حاکمیتی که دامن‌گیر کشورهای عضو اروپا شده است مشکلات مرتبط با هماهنگی بازار مالی عمومی را آشکار می‌کند. کشورهای عضو (که از افزایش جریان‌های سرمایه با کاهش تفاوت نرخ‌ها در دوران رونق، در پی معرفی ارز مشترک (یورو)، موقتاً سود کرده بودند) بعداً با تهی شدن ناگهانی

جریان‌های سرمایه، اختلال در نقدینگی و افزایش تفاوت نرخ‌ها در دوران رونق، در پی ورشکستگی یونان، مواجه شدند (بیوندی و فاتتاکی، ۲۰۱۲؛ استیگلیتز و هیمان، ۲۰۱۴).

با این حال، کمیسیون اروپا (۲۰۱۳) در گزارش خود این مشکلات مرتبط با هماهنگی بازار را نادیده می‌گیرد و بر تقویت مبنای رقابتی در صدور بدهی حاکمیتی توسط کشورهای عضو پافشاری می‌کند. این گزارش، این مبنای رقابتی را یکی از دلایل اصلی در توجیه نیازهای اطلاعاتی مورد ادعای «مالکان» این بدهی‌ها می‌داند:

دولت‌ها تعهد عام‌المنفعه‌ای به شرکت‌کنندگان در بازار (مالکان اوراق بدهی دولتی و سرمایه‌گذاران بالقوه) دارند که اطلاعات به‌موقع و قابل اطمینان و قابل مقایسه‌ای درباره عملکرد و موقعیت مالی‌شان فراهم کنند، همانند تعهداتی که شرکت‌های ثبت‌شده بورسی به شرکت‌کنندگان در بازار سهام دارند. همچنین، لازم است یک حداقل سطحی در راستای مقایسه‌پذیری بین‌المللی وجود داشته باشد، به‌ویژه زمانی که اوراق دولتی در بازار مالی جهان با هم رقابت می‌کنند. برای این کار، به سیستمی مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیاز است که در سطح جهان پذیرفته‌شده باشد. با رجوع به مقاله 114 TFEU، در می‌یابیم که حسابداری تعهدی هماهنگ، شفافیت بیشتری برای عملکرد صحیح بازار داخلی در خدمات مالی ارائه می‌کند، که بدون آن این خطر وجود دارد که مالکان اوراق دولتی بدون درک صحیح سطح ریسک مرتبط وارد تراکنش‌ها شوند. این نیز به نوبه خود به ریسک همه‌گیری منجر می‌شود که ممکن است مانع بزرگی برای پایداری مالی باشد.

گزارش کمیسیون اروپا (۲۰۱۳) سپس استدلال می‌کند که کشورهای عضو باید بر سر منابع مالی‌ای که ادعا می‌شود و در دسترس است با هم رقابت کنند:

معرفی مجموعه جدیدی از استانداردهای حسابداری دولتی موجب تقویت آزادی انتقال سرمایه در بازار داخلی می‌شود و به سرمایه‌گذاران در مقایسه فعالیت‌های مالی دولت‌ها کمک می‌کند، و به تبع آن، به کشورهای عضو اجازه می‌دهد در شرایط برابر بر سر منابع مالی موجود در بازارهای اتحادیه، و همین‌طور در بازارهای سرمایه جهان، با هم رقابت کنند.

این دیدگاه غیرمعمول درباره بدهی‌های حاکمیتی اروپا، هم رابطه ویژه بین مبنای پولی و بدهی خارجی را انکار می‌کند و هم وابستگی‌هایی که از تشکیل یک اتحاد پولی و یا اقتصادی بین کشورهای عضو ایجاد شده‌اند. به‌علاوه، برای هماهنگی بین بدهی‌ها و سیاست‌های مالیاتی که می‌توانند مؤلفه‌های مهم راهبرد ادغام مالی در سطح اتحادیه اروپا باشند و اثربخشی اقدام ملی را بهبود ببخشند، هیچ مرجعی ایجاد نشده است (مونتی، ۲۰۱۰). در حقیقت، در معاهدات تلفیقی شکل‌دهنده اتحادیه اروپا عنوان شده است: «این اتحادیه انسجام و اتحاد اقتصادی، اجتماعی، و سرزمینی در بین کشورهای عضو را ارتقا خواهد داد» (اتحادیه اروپا، ۲۰۱۲).

مبنای بازار مالی اتحادیه (پولی) اروپا، نقشی در ریشه تاریخی آن ندارد. به‌ویژه آنکه این جهت‌گیری با معاهده رم که حامی حرکت آزاد سرمایه بود شروع نشد. براساس این معاهده، قرار بود لغو محدودیت‌های سرمایه بین کشورهای عضو: (۱) «به میزانی باشد که عملکرد صحیح بازار مشترک را تضمین کند» و (۲) «تأمین مالی مستقیم یا غیرمستقیم کشور عضو یا مراجع منطقه‌ای یا محلی نباید در کشورهای عضو دیگر صادر شود مگر آنکه آن کشورها در مورد آن به توافق رسیده باشند». جهت‌گیری مبتنی بر بازار ظاهراً با دستورالعمل شورا در سال ۱۹۸۸، برای حذف کنترل‌های انتقال سرمایه تا اواسط ۱۹۹۰ شروع می‌شود که بخشی از راهبرد جدید برای ایجاد «یک بازار» اروپایی است که امروزه جانشین «جامعه اقتصادی» اروپایی شده است.

گزارش کمیسیون اروپا (۲۰۱۳)، با اتخاذ مبنای بازار مالی، یک هویت بین بدهی‌های خصوصی و عمومی، مدیریت مالی خصوصی و عمومی، و حسابداری و گزارشگری عملکردهای مالی مربوطه فرض می‌کند. در نتیجه، می‌توان از مبنای بازار برای درک هر کدام از موارد فوق استفاده کرد. در حقیقت، انتظار می‌رود که حاکمیت نهادی، تضاد منافع بالقوه بین وام‌دهندگان و «مستضعفان، بیکاران، سالمندان، بیماران» را، که همه از حوزه‌های مشروع نهاد دائمی مدیریت عمومی هستند، حل کند (ECSR، ۲۰۱۳).

#### ۴. پول و حسابداری: چارچوب نهادی اتحادیه (پولی) اروپا

اولویت دادن به دیدگاه مبتنی بر بازار در مورد مالیه عمومی و حسابداری منجر به تحول اجتماعی اقتصادی می‌شود، زیرا سیستم‌های حسابداری، مواردی همچون قوانین، مشوق‌ها، و بازنمایی‌هایی ارائه می‌کنند که عملاً فعالیت‌های سازمان‌یافته پایه را شکل می‌دهند؛ لذا این سیستم‌ها را «پاسخگو» می‌سازند. حسابداری به‌عنوان شیوه حاکم بر این فعالیت‌ها (موجودیت‌ها) از راه دور، از طریق اقدام نظارتی‌اش، در اینجا نقش متمایزی ایفا می‌کند (هاپوود، ۱۹۸۳؛ بورشل و همکاران، ۱۹۸۰؛ رابسون، ۱۹۹۲؛ هاپوود و میلر، ۱۹۹۴؛ نور ستینا و پردا، ۲۰۰۵). حسابداری و گزارشگری، سیاست‌های عمومی را تعیین نمی‌کنند. در حقیقت، استانداردهای حسابداری «قوانین بازی» تأثیرگذار بر سیاست‌های عمومی را مشخص می‌کنند (یا در آن مشارکت دارند). این قوانین تعیین می‌کنند که کدام سیاست قابل قبول است، و به‌ازای هر سیاست، ارزیابی ضمنی و نمونه‌ای دارند که در چارچوب آنها قابل اجراست.

این اقدام نظارتی نقش ایده‌آل و ویژه‌ای دارد. با در نظر گرفتن پاسخگویی مالی (پولی)، بازنمایی حسابداری تعریفی از پایداری بدهی دولتی ارائه می‌کند و مشخص می‌کند که چه چیزی در مدیریت عمومی و حوزه‌های آن (از جمله بدهکاران) در رویدادها و شرایط مختلف قابل قبول و مجاز است. دیدگاه مبتنی بر

بازار ادعا می‌کند که «پول حرف می‌زند». در حقیقت، پول و روش به دست آمدن پول حائز اهمیت است. پول وارد کار مدیریت عمومی شد و با قانون حسابداری (چارچوب حسابداری مرجع) همراه بود. بنابراین، از منظر اجتماعی-اقتصادی، حسابداری نحوه ورود، پردازش، و هزینه شدن پول در فرایند کاری مدیریت عمومی را تعریف و کنترل می‌کند. پول از قبل برای این فرایند کاری وجود ندارد، بلکه عملاً درون آن تولید و به کار گرفته می‌شود. بدین ترتیب، از منظر سازمانی، حسابداری، حاکمیت قانونی‌ای را تعریف می‌کند که این قدرت پولی را در مقابل حوزه‌های مدیریت عمومی پاسخگو می‌سازد (بیوندی، ۲۰۱۰). در این بستر، دیدگاه مبتنی بر بازار درباره مالیه عمومی و حسابداری، یک چارچوب حسابداری مرجع ویژه فراهم می‌کند. این چارچوب بر شرایط کاری مدیریت عمومی و ارزیابی کلی آن، از جمله در شرایط مالی، مداخله می‌کند (مایستون، ۱۹۹۳؛ لاپسلی و همکاران، ۱۹۹۸؛ برودبنت و لاگلین، ۲۰۰۳).

در پروژه EPSAS باید مشخص شود که آیا همگرایی EPSAS با IPSAS که به نوعی IFRS را در بخش عمومی وارد می‌کند، مورد پذیرش است یا خیر، و اگر آری، به چه میزان. در سطح محتوا، پروژه EPSAS باید مدل مرجع حسابداری بخش دولتی کشورهای عضو (بیوندی، ۲۰۱۲) را مشخص کند؛ IPSAS اولویت مسلمی برای رویکرد ترازنامه‌ای و هم‌سویی بین استانداردهای حسابداری بخش خصوصی و دولتی قائل است. هر دو گزینه ممکن است پیامدهای بنیادینی برای اتحادیه (پولی) اروپا داشته باشند، زیرا حسابداری و مالیه عمومی عناصر اساسی چارچوب نهادی آن هستند. ادعا می‌شود که این موضوع به دلیل ارائه تحلیل‌ها و دیدگاه‌هایی درباره هماهنگ‌سازی حسابداری دولتی در اروپا در جزئیات EPSAS نقش داشته است. مقالات گردآوری شده دو هدف دارند: مطالعات موردی ملی و نظرات دیگر درباره مسائل و پیامدهای این پروژه هماهنگ‌سازی. به‌ویژه، بیوندی و ساورکیا (۲۰۱۴) سیستم حسابداری موجود در جوامع اروپا را تحلیل کرده‌اند؛ کالمیل (۲۰۱۴) جایگاه فرانسه را نشان می‌دهد، در حالی که اولاسویرتا (۲۰۱۴) تجربه فنلاند را تحلیل می‌کند.

نظرات جونز و کاروانا مبتنی بر تجربه پیشرو در نیوزلند است. موساری (۲۰۱۴) با توضیح کلی درباره استانداردهای برپایه تحقیقات پیشین به کارش خاتمه می‌دهد. در تمامی این پژوهش‌ها ۴ موضوع مهم مطرح است که به آنها خواهیم پرداخت:

(۱) راهبری تدوین EPSAS؛ (۲) مبنای صحیح حسابداری؛ (۳) بازنمایی و مدیریت بدهی‌های عمومی، از جمله بدهی دولتی و مقررات بازنشستگی؛ و (۴) ارزیابی پایداری مالی از طریق مانده خالص دارایی‌ها و بدهی‌ها.

**۱,۴. راهبری تدوین EPSAS**

مسئله اول به راهبری فرایند تدوین استانداردهای بخش عمومی اروپا مربوط می‌شود. کدام مرجع باید EPSAS را مشخص و آن را کنترل کند؟ این اختیار را می‌توان به IPSASB تفویض کرد، زیرا همین موضوع در مورد هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در بخش خصوصی صادق بوده است. با این حال، این اختیار را می‌توان به اداره آمار اروپا، به سازمان‌های اروپایی تازه تأسیس، به ترکیبی از نهادهای نظارتی ملی، یا به دیوان محاسبات اروپا اعطا کرد.

**۲,۴. مبنای صحیح حسابداری**

مسئله دوم به رابطه بین مبنای نقدی و مبنای تعهدی حسابداری مربوط می‌شود. با اینکه IPSAS از جایگزینی کامل مبنای تعهدی به جای مبنای نقدی حمایت می‌کند، بعضی کشورهای عضو، مثل فرانسه (کامل، ۲۰۱۴)، فنلاند (اوسلاویرتا، ۲۰۱۴)، و بریتانیا (جونز و کاروانا، ۲۰۱۴) ترکیبی از آنها را ترجیح داده‌اند. حتی اتحادیه اروپا این روش ترکیبی را برای سیستم حسابداری خودش حفظ کرده است (بیوندی و ساورکیا، ۲۰۱۴). در نتیجه، گزارشگری، ظاهراً مکمل بودجه در سیستم حسابداری بخش دولتی است و نه جایگزین آن.

**۳,۴. بازنمایی و مدیریت بدهی‌های عمومی**

مسئله سوم به بخش بدهی‌ها در ترازنامه مربوط می‌شود. به تبعیت از مدل IPSAS که رویکرد ترازنامه‌ای را حفظ می‌کند، نتایج پرسشنامه‌ای که برای کمیسیون اروپا (۲۰۱۲) آماده شده روی جنبه دارایی تمرکز می‌کند: هدف اصلی پرسش‌نامه استانداردهای حسابداری، ارزیابی هر گروه از استانداردهای حسابداری براساس ویژگی‌های معمول استاندارد بود که مستقیماً از IPSAS الهام گرفته شده بودند. شباهت‌ها از لحاظ ارائه صورت‌های مالی (IPSAS 1)، زمان ثبت، اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها، با تأکید ویژه بر اموال، ماشین‌آلات، و تجهیزات (IPSAS 16)، در کنار مقررات مربوط به بدهی‌ها و دارایی‌ها (IPSAS 19)، ارزیابی شده‌اند.

در واقع، کل بخش بدهی مهم به نظر می‌رسد، چون انتشار بدهی حاکمیتی به لحاظ سیستمی در تأمین بودجه و تأمین مالی مجدد هزینه‌های عمومی در طول زمان کاربرد دارد. روش‌های به‌کاررفته برای محاسبه و کنترل کل بخش بدهی (بدهی تأمین‌شده، ذخایر تأمین‌شده و تأمین‌نشده، از جمله تعهدات بازنشستگی و بیمه تأمین اجتماعی)، شیوه سازمان‌دهی اقتصادی خدمات دولتی، از جمله تعریف عملکرد و پایداری‌شان در طول زمان را شکل می‌دهند. این موضوع به‌ویژه در طرح‌های بازنشستگی اجتماعی و بازنشستگی کارمندان اهمیت دارند که تا حد زیادی در زمان حاضر تأمین‌نشده هستند و با مبنای نقدی حسابداری کنترل می‌شوند.

**۴.۴. ارزیابی پایداری مالی**

مسئله چهارم به مفهوم مانده خالص بین دارایی‌ها و بدهی‌ها مربوط می‌شود. مانده خالص، شاخص اصلی در رویکرد ترازنامه‌ای است. در راهنمای روش‌های توصیه‌شده (RPG) که IPSASB در سال ۲۰۱۳ منتشر کرده است، مانده خالص جزو شاخص‌های پایداری مالی بلندمدت است که چنین تعریف شده است: «ارزش خالص یک واحد سازمانی (یا گروهی از واحدها) [که] برابر است با مقدار کلی دارایی‌های آن منهای مقدار کلی بدهی‌های معوقه‌اش». استفاده از آن در مدیریت عمومی به طور کلی، تراز منفی پولی و بلندمدتی به همراه دارد، چون از انتشار بدهی دولتی و تأمین مالی مجدد برای تأمین مداوم هزینه‌های عمومی در طول زمان استفاده می‌شود. دیدگاه IPSASB در سال ۲۰۱۳ در واقع شامل تأمین مالی مجدد بدهی در بعد پایداری مالی است:

این بعد [بدهی] توجه را به ظرفیت نهاد تجاری در تحقق تعهدات مالی‌اش در زمان موعد یا تأمین مالی مجدد یا افزایش بدهی در صورت نیاز متمرکز می‌کند. همچنین توجه را بر این متمرکز می‌کند که آیا واحد تجاری در مقابل اعتماد وام‌دهندگان و بازار و ریسک نرخ بهره، آسیب‌پذیر است یا خیر (IPSASB، ۲۰۱۳).

این نوع تراز منفی در فرانسه (کامل، ۲۰۱۴)، فنلاند (اولسویرتا، ۲۰۱۴)، بریتانیا (جونز و کاروانا، ۲۰۱۴) و جوامع اروپایی (بیوندی و ساورکیا، ۲۰۱۴) رخ داده است. بدین ترتیب، مخارج عمومی را دارایی فعلی پوشش نمی‌دهد، بلکه درآمد آتی و استقراض آتی پوشش می‌دهد. در زمان حاضر، سیاست عمومی تثبیت‌شده و عموماً نزد سرمایه‌گذاران پذیرفته شده است، اگرچه در حقیقت با بازنمایی و کنترلش از طریق شاخص مانده خالص مغایرت دارد. این سیاست نشان‌دهنده ویژگی مهم حسابداری و کنترل بخش دولتی در مقایسه با بخش خصوصی است. این ویژگی پرسش‌های دیگری مطرح می‌کند: از جمله آنکه آیا می‌توان، و آیا باید، از مانده خالص برای محاسبه و کنترل بدهی دولتی (بدهکاری‌ها) استفاده کرد، که به معنی تحول بنیادین اقتصاد و مدیریت مالیه عمومی در اروپاست؟

**۵. نتیجه‌گیری**

سیستم‌های حسابداری به‌عنوان ابزار و روش بازنمایی، هماهنگی و سازماندهی بخش دولتی و اقدامات عمومی مخصوص آن، نقشی پنهان اما اساسی دارند. بنابراین، اصلاحات حسابداری و مالی باعث پیاده‌سازی و تغییر شکل سیاست‌های دولتی و همین‌طور عملکرد و موجودیت مدیریت عمومی می‌شوند. همان‌طور که بیان شد در مارس ۲۰۱۳، کمیسیون اروپا پروژه مرتبطی را با هدف ایجاد استانداردهای هماهنگ با عنوان استانداردهای حسابداری بخش عمومی اروپا و پیاده‌سازی آنها در کشورهای عضو کلید زد. در فاصله سال‌های ۱۹۹۵ تا ۲۰۰۲، پروژه مشابهی برای تدوین استانداردهای حسابداری بخش خصوصی محقق شده

بود که به پذیرش و پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی انجامید. در پروژه EPSAS باید مشخص شود که آیا تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی باید از الگوی مشابهی پیروی کند تا با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی همگرا شود یا خیر. این انتخاب ممکن است پیامدهای بنیادینی برای اتحادیه (پولی) اروپا داشته باشد، زیرا حسابداری بخش عمومی و مالیه عمومی، عناصر اساسی چارچوب نهادی آن هستند. هدف از این موضوع فراهم کردن تحلیل‌ها و چشم‌اندازهایی درباره فرایند هماهنگ‌سازی مستمر حسابداری بخش دولتی در اروپا، توجه به حاکمیت و محتوای آن، و همین‌طور پیامدها و عواقب آن در اقتصاد و جامعه اروپاست. به نظر می‌رسد مهم‌ترین موضوع در این رابطه ابتدا همگرایی کامل EPSAS با IPSAS می‌باشد که البته می‌بایست متولی آن در اتحادیه اروپا مشخص گردد و سپس گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی می‌باشد که این موضوع نیز باید برای برخی کشورهای عضو که در حال حاضر از روش نقدی و یا ترکیبی استفاده می‌کنند، توجیه عملی داشته باشد.

#### منابع

- Biondi, Y. (2010). Money without value, accounting without measure: How economic theory can better fit the economic and monetary system we live in, chapter 3. In M. Amato, L. Doria, & L. Fantacci (Eds.), *Money and calculation: Economic and sociological perspectives*. London: Palgrave.
- Biondi, Y. (2012a). Should business and non-business accounting be different? A comparative perspective applied to the new French governmental accounting standards. *International Journal of Public Administration (IJPA)*, 35(9), 603–619.
- Biondi, Y. (2012b). Problems with fair value accounting: Critique and alternatives. *The Quarterly Review of Corporation Law and Society*, 9(1), 63–69.
- Biondi, Y. (2013a). Governmental accounting and austerity policies: Accounting representations of public debt and deficit in Europe and abroad. *Accounting, Economics and Law Research Network Conference, SASE Annual Meeting, University of Milano, 27–29 June 2013; 8<sup>th</sup> International EIASM Public Sector Conference, Edinburgh, UK, 2–4 September, 2014.*
- Biondi, Y. (2013b). Hyman Minsky's financial instability hypothesis and the accounting structure of economy. *Accounting, Economics and Law: A Convivium*, 3(3), 141–166.
- Biondi, Y. (2014). The strange case of Doctor Jekyll (Alias the UK HM Treasury) and Mr Hyde (Alias its Public Debt Management) in the aftermath of the global financial crisis. *12th World Congress of the International Association for Accounting Education and Research (IAAER), Firenze, Italy, 13–15 November 2014.*

- Biondi, Y. & Fantacci, L. (2012). Les banques sont-elles solubles dans le marché? A propos de la comptabilisation de la dette greque à sa "juste valeur." *Economies et Sociétés, série K*, 2(3), 571–584.
- Broadbent, J. & Laughlin, R. (Eds.). (2003). Public private partnerships. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, special issue, 16(3).
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., & A. Hugges. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 14, 1–22.
- CONVIVIUM. (2013). Local or global accounting? Perspectives on international accounting, politics and the polity. *Accounting, Economics and Law: A Convivium, Thematic Issue*, 3(2).
- Haas, J. (2013). Towards a comprehensive appraisal of global accounting harmonization: About the "desirability" of IFRS – A comment on Ramanna's "The international politics of IFRS harmonization". *Accounting, Economics and Law: A Convivium*, 3(2), 53–68.
- Hopwood, A. G. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8, 287–305.
- Hopwood, A. G. & Miller, P. (1994). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Knorr Cetina, K. & Preda, A. (2005). *The sociology of financial markets*. Oxford: Oxford University Press.
- Lapsley, I. Brunsson, N. & Miller, P. (Eds.). (1998). Transforming the public sector. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, special issue, 11(3).
- Mayston, D. (1993). Principals, agents and the economics of accountability in the new public sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(3), 68–96.
- Pollitt, C. (2014), *Managerialism Redux?*, Keynote address to the 8th International Public Sector EIASM Conference, Edinburgh.
- Robb, A. & Newberry, S. (2007). Globalization: Governmental accounting and International Financial Reporting Standards. *Socioeconomic Review*, 5(4), 725–754.
- Robson, K. (1992). Accounting numbers as "inscription": Action at a distance and the development of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 17(7), 685–708.
- Stiglitz, E. J. & Heymann, D. (Eds.). (2014). *Life after debt. The origins and resolutions of debt crises*. Houndmills, UK: Palgrave MacMillan.