

Review of international developments in public sector accounting with a look at developments in Uzbekistan

Hamid Ardeshiri

Department of Accounting, Yasuj Technical and Vocational University,
Kohgiluyeh and Boyer-Ahmad, Iran || Ardeshiry2008@gmail.com

Received: 2021/05/04 Accepted: 2021/06/20

Abstract

Public sector accounting has undergone many changes. From changes in the methods used by governments to the implementation of international standards for transparency and performance improvement. Examining the experiences of other countries (both developed and developing) in this regard will lead to better understanding and appropriate decision making. On the other hand, differentiating methods and principles in private sector accounting creates a redoubled effort to uniformize and assimilate public sector accounting principles in international approaches. This article examines the approach of Uzbekistan, as well as some international developments regarding the principles used in public sector accounting. Creating a unique legal basis for the public sector in the process of implementing the government budget, creating and coordinating the mechanism of localization of the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) to improve accounting and reporting practices, are some of the things that are seriously pursued in this country. Although many countries continue to use the cash or adjusted basis in the public sector, it seems that the growing trend in public sector accounting is towards accrual accounting, which is used globally. Governments are often advised to use the IPSAS framework based on International Accounting Standards (IAS) and International Financial Reporting Standards (IFRS) to reap the benefits of its international recognition and acceptance.

Keywords: Public sector accounting reforms, Transition economics, International Public Sector Accounting Standards, Budget, Uzbekistan.

بررسی تحولات بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با نگاهی به تحولات کشور ازبکستان

حمید اردشیری

گروه حسابداری دانشگاه فنی و حرفه‌ای یاسوج، کهگیلویه و بویراحمد، ایران

Ardeshiry2008@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۱۴ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۳/۳۰

چکیده

حسابداری بخش عمومی تحولات فراوانی را تجربه کرده است. از تغییر در مبناهای مورد استفاده دولت‌ها گرفته تا پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی در جهت شفافیت و بهبود عملکرد. بررسی تجارب سایر کشورها (اعم از توسعه یافته و در حال توسعه) در این خصوص به شناخت بهتر و تصمیم‌گیری مناسب خواهد انجامید. از طرف دیگر تمیز دادن روش‌ها و اصول در حسابداری بخش خصوصی، تلاشی مضاعف برای یکنواختی و همگون‌سازی اصول حسابداری بخش عمومی در رویکردهای بین‌المللی ایجاد می‌کند. مقاله حاضر ضمن بیان برخی تحولات بین‌المللی در مورد مبناهای مورد استفاده در حسابداری بخش عمومی، رویکرد کشور ازبکستان را نیز بررسی می‌کند. ایجاد مبنای حقوقی منحصر به فرد برای بخش عمومی در روند پیاده‌سازی بودجه دولت، ایجاد و هماهنگی مکانیزم بومی‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS) برای بهبود شیوه‌های حسابداری و گزارشگری، از مواردی هستند که با جدیت در این کشور پیگیری می‌شوند. با وجود اینکه بسیاری از کشورها همچنان از مبنای نقدی یا تعدیل شده در بخش عمومی استفاده می‌کنند، به نظر روند روبه‌رشد تحولات حسابداری بخش عمومی به سمت مبنای حسابداری تعهدی است که در سطح جهانی مورد استفاده قرار می‌گیرد. اغلب به دولت‌ها توصیه می‌شود چارچوب IPSAS مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IAS) و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) را به کار ببندند تا از مزایای تأیید و مقبولیت بین‌المللی آن بهره‌مند شوند.

واژگان کلیدی: اصلاحات حسابداری بخش عمومی، اقتصاد گذار، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، بودجه، ازبکستان.

۱. مقدمه

بسیاری از کشورها در بازنگری حسابداری بخش عمومی سرمایه‌گذاری کرده‌اند که اغلب از آن به عنوان مدیریت مالی عمومی نوین نام می‌برند (گوتتری و همکاران، ۱۹۹۹). در اقتصاد گذار، حسابداری بخش عمومی علی‌رغم تفاوت در روش‌های نقدی و تعهدی انتخاب شده، در بستر یکنواختی به لحاظ اصلاح قرار دارد. فرایندهای اصلاحی در استانداردها و اصول بنیادی، مبانی و شیوه‌های اتخاذ، متفاوت است. طیف متنوعی از نهادهای دولتی ملی و فراملی نیز پروژه‌ها و فرایندهایی را با هدف تصویب IPSAS و IFRS یا قوانین ویژه حسابداری منطبق با این استانداردهای بین‌المللی در دست اجرا دارند. اصلاحات حسابداری بخش عمومی بستگی زیادی به عوامل و اهداف دولت برای ایجاد سیستم حسابداری نوین دارد. یکی از ویژگی‌های سیستم حسابداری بخش عمومی، برتری دولت در تأمین منابع است. بسیاری از اقتصادها از حسابداری بخش خصوصی برای بخش عمومی با ویژگی‌های خاص استفاده می‌کنند. با این حال، هدف مشترک اصلاحات، ایجاد حاکمیت عمومی بهتر می‌باشد (ابراهیمو و باکیوا، ۲۰۱۶).

حسابداری بخش عمومی، ارتباطات مالی قوی‌تر و روابط عمومی-خصوصی را با اعمال صورتهای مالی متفاوت برای هر دو بخش به منظور ایجاد شفافیت و پاسخگویی تضمین می‌کند. بررسی‌ها نشان داده‌اند که حسابداری بخش عمومی با چالش روش‌های حسابداری نقدی و تعهدی روبروست. برخی اقتصادهای در حال توسعه و گذار به دنبال ایجاد نوعی از روش‌های حسابداری نقدی می‌باشند که در حقیقت از اصول حسابداری تجاری جدا شده است. اقتصادهای توسعه‌یافته و نوظهور با لغو اصول حسابداری نقدی در بخش عمومی، به طور فزاینده‌ای حسابداری تعهدی را اتخاذ می‌کنند. اصلاحات حسابداری بخش عمومی در اقتصادهای گذار در حال پیشرفت می‌باشند. بخش‌های خصوصی که تازه تأسیس شده‌اند، کاهش مالکیت دولتی، مشارکت نسبتاً جدید بخش خصوصی، روابط مالی قوی‌تر با مشاغل و افراد، همگی مستلزم تفکیک سیستم‌های حسابداری به بخش عمومی و حسابداری تجاری است. در این میان در بین کشورهای آسیایی، ازبکستان دارای اقتصادی گذار با رشد سریع اقتصادی و تدریجاً در حال اتخاذ حسابداری بخش عمومی مطابق با استانداردهای بین‌المللی و بهترین رویکردها است. در این کشور رویکرد گذار بصورت متوالی بوده و همچنین تحولات در محیط کسب و کار، منجر به بازنگری کارایی سیستم حسابداری موروثی شوروی سابق شد و نیاز به تغییراتی برای نوسازی اصول قدیمی حسابداری را نشان داد.

مقاله حاضر، اصول، استانداردها و روش‌های حسابداری بخش عمومی که در سطح بین‌المللی شناخته شده را مورد مطالعه قرار می‌دهد و عناصر و جنبه‌های مرتبط را برای بهبود بیشتر شیوه‌های حسابداری بخش عمومی پیشنهاد می‌کند. چنین مطالعاتی به توسعه دانش و از طرفی شناخت تجربه سایر کشورها در خصوص حسابداری بخش عمومی کمک خواهد کرد. در ادامه، ابتدا مروری خواهیم داشت بر ادبیات حاکم

در این زمینه، سپس تفاوت در تجربه‌های بین‌المللی و مسیرهای اصلاح را بررسی خواهیم کرد. نهایتاً چشم‌انداز حسابداری بخش عمومی در کشوری مانند ازبکستان بیان می‌گردد.

۲. مروری بر ادبیات

گرچه مطالعات برون‌مرزی حسابداری بخش عمومی موضوع جدیدی برای محققان نمی‌باشد، اما توجه دولت‌ها را جلب کرده و از اهمیت خاصی در اقتصاد برخوردار است. مطالعات متعددی به حسابداری و پاسخگویی بخش عمومی اختصاص یافته است که جنبه‌های مختلف حسابداری دولتی، امور مالی، عملکرد نهادهای دولتی و مقامات را برای افزایش پاسخگویی و شفافیت نشان داده است. برخی از آن‌ها بر حسابداری بخش عمومی نوین به عنوان بخشی از اصلاحات مالی عمومی در اقتصادهای توسعه‌یافته متمرکز شده‌اند، در حالی که برخی دیگر تأثیر حسابداری بخش عمومی مورد قبول در اقتصادهای در حال توسعه را مورد مطالعه قرار داده‌اند. با این حال، تعداد معدودی پژوهش در زمینه اقتصادهای گذار وجود دارد که در آن شیوه‌های حسابداری بخش عمومی به تازگی معرفی شده باشند.

براجی (۲۰۰۹) ارتباط و اهمیت تغییر سیستم‌های پاسخگویی بخش عمومی را مورد بررسی قرار داد و دریافت در بحث خدمات اجتماعی، استفاده از معیارهای حسابداری ممکن است پیچیدگی و ابهام نتایج آنها را بیش از حد ساده کرده و آشکال جامع‌تری از پاسخگویی را طلب کند.

بیوندی (۲۰۱۴) شیوه‌های حسابداری بخش عمومی در اروپا را براساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی اروپا (ESPAS) مطالعه کرد و دریافت که اصول و مدل‌های حسابداری همانند پیامدهای آن‌ها بر فعالیت خدمات عمومی فائق آمده است.

پادوانی و لاکوزی (۲۰۲۱) وضعیت کشور ایتالیا را از لحاظ همسویی روش‌های حسابداری دولتی با استانداردهای بین‌المللی و در زمان بروز بحران‌ها بررسی کردند و معتقد بودند هیچ مطالعه‌ای اطلاعات مبتنی بر حسابداری تعهدی کامل را در پیش نگرفته است و تأکید بیشتر بر استفاده از روش نقدی است، دلیلش نیز احتمالاً پیچیدگی، تازگی نسبی و در حاشیه‌ماندگی حسابداری تعهدی در امور مالی است. باین وصف، پاسخگویی دولتی کمتر مورد توجه قرار می‌گیرد.

۳. حسابداری بخش عمومی: تفاوت در تجربه بین‌المللی و مسیرهای اصلاح

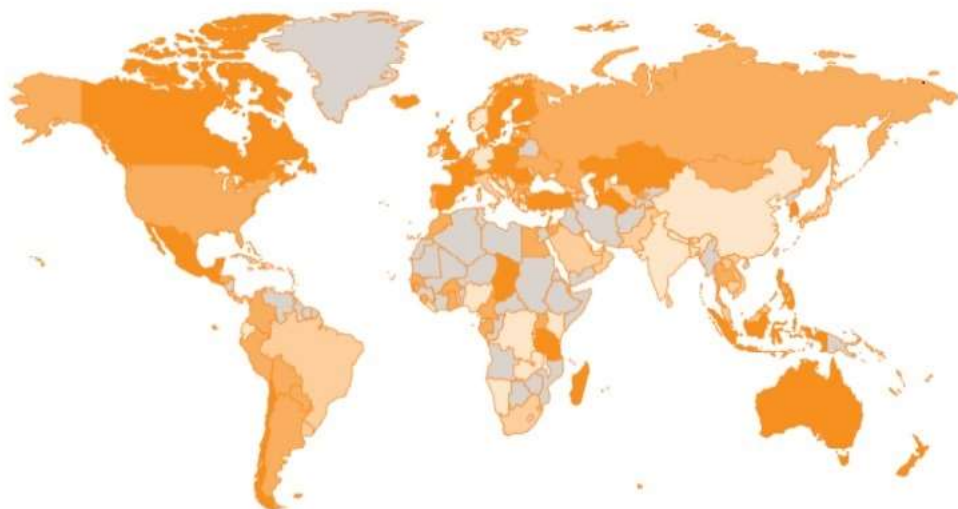
در بیست سال گذشته اصلاحات مهمی در سیستم‌های حسابداری و گزارشگری ادارات دولتی در سناریوی بین‌المللی، همراه با تنش در جهت هماهنگ‌سازی بین‌المللی و اعمال استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی رخ داده است (روسی و همکاران، ۲۰۱۲). کاربردهای متداول حسابداری بخش عمومی در جهت روش‌های پذیرش (کامل یا جزئی) رویکردها (IFRS، EPSAS، IPSAS یا IAS)، بین کشورها

متفاوت است. موضع حسابداری بخش عمومی نیز در چهار گروه بزرگ طبقه‌بندی شده که از دو شیوه اصلی حسابداری نقدی و تعهدی ریشه گرفته است. هر کشوری که حسابداری بخش عمومی را به همراه حسابداری تجاری اجرا می‌کند از هر چهار روش اصلی استفاده می‌کند: حسابداری نقدی، حسابداری تعهدی، حسابداری تعدیل شده (شکل ۱). حسابداری نقدی روش اصلی مورد استفاده در بخش عمومی بسیاری از کشورها بوده و هست. حسابداری بخش عمومی عمدتاً براساس روش نقدی و تلاش برای نظم بخشیدن به فعالیت‌های مالی دولت از دیدگاه مالی اعمال می‌شود. همان‌طور که در بررسی جهانی PwC مشخص شد، در سال ۲۰۱۳ تقریباً نیمی از دولت‌ها (۴۸٪) از روش‌های حسابداری نقدی استفاده می‌کردند، در حالی که نیمی دیگر (۵۲٪) از حسابداری تعهدی یا تعهدی تعدیل شده پیروی می‌کردند.

حسابداری نقدی حسابداری نقدی تعدیل‌شده حسابداری تعهدی تعدیل‌شده حسابداری تعهدی

شکل ۱. سلسله روش‌های حسابداری بخش عمومی
PwC (۲۰۱۳)

روند روبه‌رشد تحولات حسابداری بخش عمومی به سمت روش حسابداری تعهدی است که در سطح جهانی مورد استفاده قرار می‌گیرد. اغلب به دولت‌ها توصیه می‌شود چارچوب IPSAS مبتنی بر IFRS/IAS را به کار ببندند تا از مزایای تأیید و مقبولیت بین‌المللی آن بهره‌مند شوند. همچنین با ارائه دیدی جامع از دارایی‌ها و بدهی‌های دولت و ارزیابی اقتصادی عملکرد دولت، اعتبار صورت‌های مالی دولت را افزایش می‌دهد (PwC، ۲۰۱۳). "کریستیانس، رینیروز و رول" دریافتند که علی‌رغم تفاوت در روش‌های حسابداری، شباهت‌ها و اولویت‌های مشترک اقتصادی وجود دارد (شکل ۲). استرالیا، فرانسه، لیتوانی، هلند، نیوزلند، نروژ، سوئد، سوئیس و انگلستان به طور کامل به IPSAS پیوستند. از طرف دیگر پرتغال، اسپانیا، دانمارک و فنلاند روش‌های حسابداری تعهدی را در خط مشی خود دور از خط مشی IPSAS یا IFRS عرضه کردند.



شکل ۲. چشم‌انداز حسابداری بخش عمومی در سطح بین‌المللی

رنگ طوسی: حسابداری نقدی (۲۷ کشور)

رنگ صورتی: حسابداری نقدی تعدیل شده (۳۰ کشور)

رنگ نارنجی کم‌رنگ: حسابداری تعهدی تعدیل شده (۲۶ کشور)

رنگ نارنجی پررنگ: حسابداری تعهدی (۳۷ کشور)

بررسی جهانی PwC (۲۰۱۵)

همان‌طور که در شکل ۲ نشان داده شده است، اقتصادهای در حال توسعه و گذار به سمت روش حسابداری تعهدی گام برمی‌دارند. اقتصادهای توسعه یافته با تشخیص پذیرش استانداردهای بین‌المللی با روش‌های نوین حسابداری، معیارهای شفافیت و پاسخگویی بخش عمومی را پیش می‌برند.

۴. چشم‌انداز حسابداری بخش عمومی در ازبکستان

ازبکستان از سال ۱۹۹۱ اصلاحات توسعه محور را برای ادغام کامل جنبه‌های اقتصاد بازار آزاد انجام می‌دهد. شرایط اجتماعی-اقتصادی و سیاسی مناسب و توسعه تدریجی گذار به اقتصاد بازار در مدت زمان کوتاهی فراهم شد. تسریع اصلاحات اقتصادی در ازبکستان و ادغام آن در سیستم اقتصادی جهانی مستلزم بهبود منظم مبنای قانونی و تطابق با بهترین شیوه‌های بین‌المللی است. یکی از حوزه‌های اصلی تمرکز اصلاحات اقتصادی در مقیاس وسیع، سیستم حسابداری و مالی عمومی بود که پیش‌نیازهای اتخاذ اصول بازار و تنوع مالکیت بود. عدم تمرکز مالکیت عمومی و ایجاد بخش خصوصی مستلزم ایجاد دو سیستم

مختلف حسابداری برای هر دو بخش بود: در این راستا حسابداری تجاری برای شرکت‌های بخش خصوصی و حسابداری بخش عمومی برای نهادهای دولتی و دریافت‌کنندگان سرمایه از بودجه عمومی مشخص شده است. بنابراین دولت ازبکستان برای بهبود سیستم بودجه‌ای، اقداماتی انجام داده و قوانین محتاطانه‌ای را وضع کرده است.

وزارت دارایی در این کشور مسئول ایجاد استانداردهای حسابداری بخش عمومی است. این کشور یک استراتژی اصلاح مدیریت مالی عمومی را با یک دوره گذار به استانداردهای بین‌المللی پیش‌بینی شده برای سال‌های ۲۰۰۹-۲۰۱۸ تصویب کرده است. پروژه اصلاح سیستم بودجه در این کشور، ابتکاری مشترک بین پروژه توسعه سازمان ملل متحد و وزارت دارایی و بخش مهمی از استراتژی اصلاحات، با هدف مطابقت استانداردهای ملی حسابداری بخش عمومی ازبکستان (NPSAS) با IPSAS می‌باشد. در حال حاضر مشخص نیست که در ساختار بخش عمومی این کشور، آیا استاندارد خاصی در راستای IPSAS تصویب شده است یا خیر؛ اما به گفته انجمن حساب‌برسان ازبکستان، دولت متعهد است که IPSAS را تا سال ۲۰۲۲ به طور کامل تصویب کند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)، ۲۰۲۰).

ایجاد مبنای حقوقی منحصر به فرد برای بخش عمومی در روند پیاده‌سازی بودجه دولت، ایجاد و هماهنگی مکانیزم بومی‌سازی IPSAS برای بهبود شیوه‌های حسابداری و گزارشگری، تقویت مبانی قانونی موجود و بررسی عوامل محرک به طور علمی، به عنوان اهداف و راهبرد اصلی پیشرفت در این کشور محسوب می‌شوند. بهبود سیستم حسابداری در زمینه بودجه ملی و ارائه مطابقت کامل آن با استانداردهای بین‌المللی نیز شامل مواردی همچون بررسی تجربی و نظری در اتخاذ استانداردهای بین‌المللی است و به منظور کاهش پیچیدگی روش‌های حسابداری و گزارشگری در سازمان‌های دولتی می‌باشد. در ازبکستان، حسابداری و گزارشگری در امور خزانه‌داری بودجه دولت مطابق با تمام الزامات قانونی اجرا می‌شود. امروزه مسائلی همچون قوانین حاکم بر سازماندهی و انجام حسابداری در سازمان‌های بودجه محور و معرفی آنها، بهینه‌سازی حسابداری برآورد هزینه‌ها و روش‌های گزارشگری آنها در سازمان‌های بودجه محور و بهبود عملکرد در امور خزانه‌داری بودجه یک دولت مطابق با استانداردهای بین‌المللی، بسیار مهم هستند.

۵. نتیجه‌گیری

مقایسه و مطالعات مسیرهای موفق کشورهای خارجی در سیستم حسابداری بخش عمومی منجر به چندین نکته آموزنده مبتنی بر شواهد شده است. معیارهای زیر باید به منظور بهبود روش‌شناسی حسابداری بودجه‌ای مطابق با استانداردهای بین‌المللی در سازمان‌های بودجه محور، از نظر اهمیت در اولویت قرار گیرند:

۱. لحاظ نمودن روش تشکیل سیاست حسابداری در بهینه‌سازی حسابداری بخش عمومی در واحدهای بخش عمومی.
 ۲. براساس ویژگی‌های استانداردهای بین‌المللی، ایجاد برنامه منحصر به فرد حسابداری در امور خزانه‌داری بودجه یک دولت با توجه به طبقه‌بندی درآمدها و مخارج بودجه آن دولت.
 ۳. ایجاد و اجرای استانداردهای حسابداری ملی معتبر و کامل در بخش عمومی که بتواند به همه الزامات و شرایط استانداردهای بین‌المللی پاسخ دهد.
 ۴. براساس استانداردهای بین‌المللی، معرفی سیستم حساب‌های واحد در امور حسابداری خزانه‌داری بودجه عمومی مطابق با طبقه‌بندی درآمدها و مخارج بودجه عمومی.
- راه‌حل‌ها برای مسائل فوق در راستای حسابداری در سازمان‌های بودجه محور و بهبود روش گزارشگری آن‌ها قابل ملاحظه است. یافته‌های کلیدی حاصل از مجموعه بررسی‌ها و مطالعات، به بهبود و توسعه روش‌های حسابداری و گزارشگری در واحدهای بخش عمومی براساس استانداردهای بین‌المللی کمک می‌کند. قدر مسلم توسعه سیستم حسابداری در واحدهای بخش عمومی براساس IPSAS گامی بزرگ در جهت توسعه اقتصادی بیشتر در بلندمدت خواهد بود و در کوتاه‌مدت نیز منجر به افزایش عملکرد اطلاعات حسابداری بودجه‌ای در دولت خواهد شد.

منابع

- Biondi, Y. (2014). Harmonising European Public Sector Accounting Standards (EPSAS): Issues and Perspectives for Europe's Economy and Society. *Account. Econ. Law*, 4(3), 165-178.
- Bracci, E. (2009). Accountability in the Public Sector: From Despair to Where? Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1387036>.
- Guthrie, J., Olson, O. & Humphrey, C. (1999). Debating developments in new public financial management: the limits of global theorizing and some new ways forward. *Financ Account Manage*, 15(3), 209-228.
- Ibragimov, K. & Bakieva, I. (2016). Public Sector Accounting Reforms and Developments in Uzbekistan. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(7), 147-150.
- IFAC. (2020). Uzbekistan: Adoption of International Standards. Available at: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/uzbekistan>.
- PwC. (2015). PwC Global Survey on Accounting and Financial Reporting by Central Governments. 2nd Edition.

Rossi, M. F., Aversano, N. & Christiaens, J. (2012). Accounting and Reporting Systems in the Public Administrations in Europe vis-a-vis the IPSAS' Conceptual Framework Issue: Traditional Systems. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2150852>.