

# استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی: چالش‌های پیش‌روی کشورهای در حال توسعه

دکتر رافیک باغومیان  
سجاد نقدی

## مقدمه

گسترش مبادلات دولت‌ها در عرصه بین‌المللی و جهانی شدن اقتصاد، برخورداری از یک نظام گزارشگری را که با استفاده از استانداردهای منسجم و یکنواختی تهیه شده باشد، ضروری ساخته است. بدین منظور، هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی<sup>۱</sup> در راستای حل مشکلات حسابداری بخش عمومی و تدوین استانداردهای یکنواخت در سطح بین‌المللی، تشکیل شد. فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۲</sup> از فرایند تشکیل هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و تدوین استانداردهای شفاف و با کیفیت در نظام حسابداری بخش عمومی حمایت و از تصویب استانداردهای منسجم و یکنواخت در محدوده تمامی واحدهای بخش عمومی، چه دولت مرکزی و چه دولت محلی، استقبال کرده است. در ادامه نیز با وقوع تحول‌ها و اصلاحات در بخش عمومی کشورهای مختلف، از اواخر دهه ۱۹۹۰ به تدریج گزارشگری مالی براساس استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی<sup>۳</sup> آغاز شد (Oulasvirta, 2014).

در چند سال اخیر و به‌خصوص در کشورهای آسیایی از جمله سنگاپور، ویتنام، امارات متحد عربی، سریلانکا و چین، پذیرش این استانداردها آغاز و حتی به مرحله پیاده‌سازی در نظام گزارشگری بخش عمومی رسیده است. با وجود این، برخی از کشورهای توسعه‌یافته از جمله ایالات‌متحد و بریتانیا، از پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

امتناع و همچنان از استانداردهای ملی خود استفاده می‌کنند. در این زمینه، دلایل مختلفی از سوی پژوهشگران در راستای نپذیرفتن استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ارائه شده است که بیشتر دلایل ارائه‌شده بر شباهت استانداردهای تدوین‌شده بخش عمومی با استانداردهای بخش بازرگانی تمرکز دارد.

پژوهشگران به این نکته اذعان دارند که هرچند استفاده از استانداردهای مشترک در بخش‌های عمومی و بازرگانی به استفاده‌کنندگان برای فهم صورت‌های مالی یاری می‌رساند، ولی باید توجه داشت که بخش عمومی نیز دارای ویژگی‌هایی است که در تهیه صورت‌های مالی بخش عمومی باید مورد توجه قرار گیرد. به‌منظور بررسی این مورد، در ادامه **استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۶ (IPSAS 6)** که در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی کاربرد دارد، بررسی خواهد شد.

اما وضعیت در مورد کشورهای در حال توسعه تا حدودی متفاوت است. کشورهای در حال توسعه از جمله هندوستان، سریلانکا و مغولستان در ازای دریافت وام از نهادهای بین‌المللی، ملزم شده‌اند تا استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را در نظام حسابداری بخش عمومی خود لازم‌الاجرا کنند. صرف‌نظر از چالش‌ها و محدودیت‌های عمده‌ای که این کشورها در زمان پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با آن روبه‌رو هستند، پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی مزیت‌های مختلفی را برای این کشورها در پی دارد. برای مثال، اودا (Ouda, 2003) معتقد است که تمامی کشورهای در حال توسعه از جمله کشورهای آسیایی، از مشکلات ناشی از فساد و تقلب رنج می‌برند.

به اعتقاد یونوسا (Yunusa, 2014)، پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ممکن است تقلب و فساد در دستگاه‌های دولتی را کاهش دهد. با این حال، پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و لازم‌الاجرا کردن آن به‌آسانی میسر نیست و کشورها باید پیش از پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، هزینه و منفعت ناشی از پیاده‌سازی آن را ارزیابی کنند. تقریباً تمامی استانداردهای مصوب هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به جز یک مورد براساس رویکرد تعهدی است. از اینرو قبل از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی باید رویکرد تعهدی جایگزین رویکرد نقدی شود که در بسیاری از کشورهای در حال توسعه از سالیان طولانی کاربرد دارد. با این حال، کشورهای یادشده در پیاده‌سازی رویکرد تعهدی در نظام حسابداری بخش عمومی خود با مشکلات زیادی از جمله نبود زیرساخت‌های سخت‌افزاری و نرم‌افزارهای مورد نیاز و همچنین کمبود متخصصان مالی و حسابداری روبه‌رو هستند که همه این عوامل به‌تنهایی یا در کنار هم، پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را با چالش بزرگی روبه‌رو کرده است (Yunusa, 2014).

برخی از صاحب‌نظران معتقدند که پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در کشورهای مختلف، بخشی از اصلاحات گسترده در نظام حسابداری بخش عمومی محسوب می‌شود. به همین دلیل در ادامه به‌صورت مختصر اصلاحات در نظام حسابداری بخش عمومی مورد ارزیابی قرار گرفته و در نهایت پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در کشورهای در حال توسعه و به‌خصوص کشورهای آسیایی و چالش‌های پیاده‌سازی آن، مورد بررسی واقع شده است (Ball et al., 2012).

### اصلاحات در نظام حسابداری بخش عمومی

در راستای اجرای اصلاحات و ایجاد تحول در نظام حسابداری بخش عمومی، ضروری است تا چارچوب حسابداری بخش عمومی تغییرهای گسترده‌ای به‌شرح زیر داشته باشد (Ball et al., 2012):

۱- استفاده از رویکرد تعهدی به‌جای رویکرد نقدی، و

۲- به‌کارگیری و لازم‌الاجرا کردن استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی.

در رویکرد تعهدی، معاملات و سایر رویدادها در زمان وقوع (و نه در زمان دریافت و یا پرداخت وجه نقد) شناسایی می‌شوند. تقریباً همه استانداردهای منتشرشده از سوی هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی مبتنی بر

## روند بین‌المللی پذیرش

کشورهای مختلف در عرصه بین‌المللی برای سالیان متمادی استانداردهای اجرایی در بخش خصوصی و عمومی را در محدوده کشور خود تصویب و لازم‌الاجرا می‌کردند. بعد از جهانی شدن اقتصاد و تجارت، نیاز به استانداردهای هماهنگ و یکنواخت در سطح دنیا احساس شد که این امر باعث شکل‌گیری هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی توسط فدراسیون بین‌المللی حسابداران گردید. بعد از این فرایند، کشورهای متعددی در دنیا داوطلب استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شدند. در سال‌های اخیر نیز کشورهای زیادی به‌ویژه کشورهای در حال توسعه آسیایی مانند اندونزی و چین، در راستای لازم‌الاجرا کردن این استانداردها در مرحله برنامه‌ریزی قرار گرفته‌اند. فدراسیون بین‌المللی حسابداران در سپتامبر ۲۰۰۷ در گزارشی که در مرکز اطلاع‌رسانی رسمی<sup>۴</sup> خود منتشر کرد، فهرستی از تمام کشورهایی که استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را اجرا یا در مرحله برنامه‌ریزی برای اجرا بودند، معرفی کرد. فهرست یادشده، براساس ادعای فدراسیون بین‌المللی حسابداران معتبرترین و

رویکرد تعهدی است. از اینرو پیش از پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، ابتدا باید رویکرد تعهدی در نظام حسابداری بخش عمومی استقرار یابد. با توجه به اینکه رویکرد تعهدی ذهنی‌تر از رویکرد نقدی است، لذا به استانداردهای منسجم و جامعی نیاز است تا چالش‌ها و پیچیدگی‌های ناشی از پیاده‌سازی رویکرد تعهدی به حداقل برسد. برای مثال در رویکرد تعهدی، در تخمین و ارزیابی ارزش دارایی‌ها و به‌خصوص دارایی‌های زیربنایی و تاریخی (برای مثال، تخت جمشید در ایران) به استانداردهای جامعی نیاز است. در این زمینه، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷ در ارتباط با شناسایی و گزارشگری تجهیزات و دارایی‌های ثابت در بخش عمومی، تدوین و منتشر شده است.

موفقیت دولت‌های مختلف در پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تا حدود زیادی بستگی به حمایت‌های مدیریتی و دولتی دارد. سطح پذیرش اصلاحات مذکور در کشورهای مختلف، متفاوت بوده است. در این ارتباط، می‌توان کشورها را در سطح بین‌المللی به گروه‌های مختلفی به شرح زیر طبقه‌بندی کرد:

۱- برخی از کشورها مانند ایالات متحده رویکرد تعهدی را به جای رویکرد نقدی به‌کار گرفته‌اند؛ اما استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را لازم‌الاجرا نکرده‌اند.

۲- برخی دیگر از کشورها مانند چین و اندونزی، هم رویکرد تعهدی را پیاده‌سازی کرده‌اند و هم استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را اجرا می‌کنند.

۳- برخی دیگر از کشورها نیز همچنان از رویکرد نقدی در نظام حسابداری بخش عمومی خود استفاده می‌کنند. این کشورها از استانداردها و رویه‌های ملی خود پیروی می‌کنند.

در مورد کشورهای دسته اول و دوم، ذکر این نکته ضروری است که درجه استقرار رویکرد تعهدی در بین کشورهای مختلف، متفاوت است. برخی از کشورها مانند زلاندنو و استرالیا، رویکرد تعهدی کامل را اجرا کرده و برخی دیگر از کشورها مانند اندونزی نیز رویکرد تعهدی تعدیل‌شده را مورد استفاده قرار داده‌اند.

## پذیرش استانداردهای بین‌المللی

### حسابداری بخش عمومی

ممکن است

تقلب و فساد را در

دستگاه‌های دولتی

کاهش دهد



از میان کشورهای که استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را لازم‌الاجرا کرده‌اند، برخی این استانداردها را بدون هیچ‌گونه تعدیلی در بخش عمومی خود لازم‌الاجرا کرده‌اند؛ ولی کشورهایی مانند اندونزی نیز وجود دارند که استانداردهای لازم‌الاجرا در نظام حسابداری بخش عمومی آنها بر مبنای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و همراه با تعدیل‌هایی است. چنین تعدیل‌هایی ریشه در قوانین داخلی، رویه‌های داخلی موجود و منابع انسانی این کشورها دارد (Monir et al., 2003). برخی دیگر از کشورها از جمله رومانی نیز تنها تعدادی از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را مورد استفاده قرار داده‌اند. در رومانی تنها استانداردهای شماره ۱، ۲، ۶، ۱۲، ۱۷ و ۱۹ از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی رعایت می‌شود.

### کشورهای در حال توسعه

در کشورهای توسعه‌یافته مانند ایالات‌متحد و ژانندو، استانداردهای حسابداری بخش عمومی به‌وسیله نهاد استانداردگذار داخلی (برای مثال، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی در ایالات‌متحد) تدوین و لازم‌الاجرا می‌شود. استانداردهای ملی برخی از کشورهای توسعه‌یافته از جمله ژانندو و استرالیا، شباهت اساسی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

قابل‌اتکاترین اطلاعات در زمینه شناسایی و معرفی کشورهای است که استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را به اجرا گذاشته‌اند (IFAC, 2007).

در این فهرست به شناسایی و توضیح مختصر در ارتباط با پنجاه کشوری که استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را به اجرا درآورده‌اند یا در مرحله اجرای آن هستند، پرداخته شده است. همچنین، در این گزارش با اشاره به پنج کشور ایالات‌متحد، بریتانیا، استرالیا، ژانندو و کانادا، بیان شده که این پنج کشور استانداردهایی را در بخش عمومی خود به‌کار می‌گیرند که بخش اعظم آن با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی سازگار است.

در مارس ۲۰۱۳ و در گزارش منتشرشده از سوی دیلویت (Deloitte)، شرح مفصلی در ارتباط با صد و ده کشور جهان و وضعیت آنها در پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ارائه شد. نکته مهمی که در این گزارش وجود دارد آن است که بیشتر کشورهای بررسی‌شده، کشورهای در حال توسعه‌ای هستند که در مرحله برنامه‌ریزی در راستای استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی قرار دارند. در جدول ۱ نامهای تعدادی از این کشورها به‌همراه وضعیت پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در آنها ارائه شده است.

جدول ۱- وضعیت پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در برخی از کشورهای در حال توسعه

کشور	وضعیت پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی
ویتنام	در حال برنامه‌ریزی در راستای پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی.
اسلواکی	استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را به مرحله اجرا گذاشته است.
سنگاپور	استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را به مرحله اجرا گذاشته است.
فیلیپین	استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را به مرحله اجرا گذاشته است.
کویت	در حال برنامه‌ریزی در راستای پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی است.
مونتنگرو	برنامه‌ای در راستای پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ندارد.
لتونی	استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را به مرحله اجرا گذاشته است.
هندوراس	در حال برنامه‌ریزی در راستای پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی است.
گوآتمالا	در حال برنامه‌ریزی در راستای پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی است.



## استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

به معیاری جهت ارزیابی کیفیت

نظام حسابداری بخش عمومی

کشورهای در حال توسعه

تبدیل شده است

اندونزی، فیلیپین و تایلند ملزم بودند تا در برابر کمک‌های هنگفت صندوق بین‌المللی پول، اصلاحاتی را در بخش عمومی خود به منظور افزایش کارایی، بهره‌وری، شفافیت و پاسخ‌گویی انجام دهند (Harun, 2012).

با بررسی وضعیت حسابداری بخش عمومی کشورهای در حال توسعه، می‌توان ادعا کرد که تمام آنها از جمله کشورهای آسیایی از مشکلات ناشی از فساد و تقلب رنج می‌برند. در زمینه امور مالی نیز نقاط ضعف عمده‌ای در نظام حسابداری بخش عمومی این کشورها وجود دارد. بنابراین، محدودیت‌های موجود در نظام حسابداری و نظام کنترل داخلی بخش عمومی موجب شده است تا فساد و تقلب افزایش پیدا کند. با افزایش تقلب و اختلاس در کشورهای در حال توسعه، سازمان‌های بین‌المللی مانند بانک جهانی در پی تشکیل کمیته‌ای در راستای مبارزه با تقلب شده‌اند. این کمیته‌ها خواستار اصلاحات در نظام حسابداری این کشورها و در ادامه پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شده‌اند. اهمیت پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به اندازه‌ای رسیده است که برخی پژوهشگران مانند چن (Chan, 2006)، اعتقاد دارند که استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به معیاری برای ارزیابی کیفیت نظام حسابداری بخش عمومی کشورهای در حال توسعه تبدیل شده است.

### چالش‌های به‌کارگیری استانداردها در کشورهای در

#### حال توسعه

کشورهای در حال توسعه در راستای پذیرش استانداردهای

بخش عمومی دارد؛ اما در مورد برخی کشورهای دیگر (برای مثال، ایالات متحده)، بین استانداردهای بخش عمومی آنها و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، تفاوت‌هایی وجود دارد. با وجود این، نکته‌ای که در مورد کشورهای توسعه‌یافته وجود دارد آن است که این کشورها به ندرت در معرض فشارهای داخلی و خارجی در راستای به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی قرار دارند (Chan, 2006).

اما در مورد کشورهای در حال توسعه، شرایط تا حدودی متفاوت است. سازمان‌های بین‌المللی مانند بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول، فشارهای مضاعفی را برای پذیرش و لازم‌الاجرا کردن استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به کشورهای در حال توسعه وارد می‌کنند. به اعتقاد **گادفری و همکاران** (Godfrey et al., 1999) این نهادها در راستای ایجاد نوآوری در نظام حسابداری و بودجه‌بندی، تأثیر فراوانی بر کشورهای در حال توسعه دارند. برای مثال، در سال ۱۹۹۱ بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول در قبال پرداخت وام به مصر خواستار تغییرهایی در شرایط سیاسی و خصوصی‌سازی برخی از نهادهای دولتی آن شده بود. در سال‌های ۱۹۹۷ و ۱۹۹۸ نیز پس از وقوع بحران مالی در برخی کشورهای آسیایی از جمله کره جنوبی و اندونزی، این کشورها در راستای بهبود وضعیت اقتصاد خود کمک‌های مالی فراوانی از صندوق بین‌المللی پول دریافت کردند. این کشورها ملزم بودند تا در قبال درخواست بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول، نظام مالی و حسابداری و مدیریت بخش عمومی خود را بهبود بخشند. در این ارتباط، کشورهایی مانند کره جنوبی،

این مورد به اندازه‌ای اهمیت دارد که کشور پیشرفته‌ای مثل اسپانیا نیز بعد از تغییر نظام حسابداری بخش عمومی، به دلیل کمبود نیروی حسابداری متخصص با مشکلات بزرگی روبه‌رو شد (Montesinos et al., 1996).

مشکل کمبود نیروی حسابداری متخصص و نبود برنامه‌ای در راستای آموزش آنها در برخی از کشورها و به خصوص کشورهای آسیایی، عامل بازدارنده مهمی در راستای پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی محسوب می‌شود. لذا قبل از انجام اصلاحات در بخش عمومی، اطمینان از وجود حسابداران حرفه‌ای و کفایت و تخصص آنها می‌تواند مشکلات ناشی از پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی را به حداقل برساند (Ouda, 2003). در نتیجه بعد

بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با چالش‌های بزرگی روبه‌رو هستند که در ادامه برخی از این محدودیت‌ها بررسی و ارزیابی می‌شود.

البته طبیعی است که در زمان تغییر و تحول، تمام کارکنان و مقام‌های اجرایی کشورهای در حال توسعه از پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی حمایت نکنند. مقاومت این افراد در مقابل تغییرها و اصرار بر ادامه استفاده از رویه‌های سنتی را می‌توان عامل بازدارنده مهمی در پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی عنوان کرد (Yunusa, 2014).

عامل بازدارنده دوم، هزینه پیاده‌سازی و موارد تعدیل در استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر اساس شرایط هر کشور خاص است. استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی برای هدایت اصلاحات حسابداری در بخش عمومی طراحی و اجرا شده است؛ با این حال در بیشتر کشورهای در حال توسعه‌ای که وضعیت اقتصادی آن به‌طور کلی با وضعیت اقتصادی کشورهای توسعه‌یافته متفاوت می‌باشد، ضروری است که منابعی صرف انجام مطالعه‌های پژوهشی و نگارش و تصویب استانداردهای حسابداری دولتی شود. از اینرو ضروری است استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی مطابق با ویژگی‌های اقتصادی و اجتماعی کشورهای مختلف، تعدیل و بومی‌سازی شود.

عامل بازدارنده سوم، توسعه و پیاده‌سازی برخی از نرم‌افزارها مانند برنامه‌های نرم‌افزاری مرتبط با اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی است. به همین منظور، دو راه پیش روی دولت‌ها قرار دارد؛ اول اینکه برنامه فعلی را حفظ کنند و به تدریج آن را ارتقا دهند و دوم اینکه برنامه نرم‌افزاری جدیدی را به جای برنامه نرم‌افزاری قبلی مستقر کنند. با توجه به اینکه در بیشتر کشورهای در حال توسعه وضعیت سیستم اطلاعاتی حسابداری مناسب نیست و بیشتر فعالیت‌ها به صورت دستی انجام می‌شود، از اینرو به نظر می‌رسد که راهکار دوم مناسب‌تر باشد (Ouda, 2003).

یکی از دشواری‌های اساسی در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی و استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی، کمبود نیروی انسانی متخصص در امور حسابداری و مالی است.

## موفقیت دولت‌های مختلف

### در پذیرش

### استانداردهای بین‌المللی

### حسابداری بخش عمومی

### تا حدود زیادی بستگی به

### حمایت‌های مدیریتی و دولتی

### دارد



(Christiaens et al., 2009).

به نظر می‌رسد دشواری‌هایی در ارتباط با این استانداردها وجود دارد که نیازمند بررسی‌های بیشتر است. استانداردها باید براساس چارچوبی سازگار و منجسم باشند که بین ویژگی‌های بخش عمومی و خصوصی تمایز قائل شود.

### نتیجه‌گیری

در کشورهای در حال توسعه، اهمیت پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به مرحله‌ای رسیده است که برخی پژوهشگران از جمله چن (Chan, 2006)، اعتقاد دارند که پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی می‌تواند معیاری در ارزیابی کیفیت نظام حسابداری بخش عمومی محسوب شود. سازمان‌های بین‌المللی از جمله بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول در ازای وام‌دهی به کشورهای در حال توسعه، خواستار اصلاحاتی در نظام حسابداری این کشورها و در ادامه پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شده‌اند.

در واقع یکی از دلایل اصلی اصلاحات نظام حسابداری بخش عمومی در کشورهای در حال توسعه، فشارهای جانبی از سوی نهادهای بین‌المللی از جمله صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی است. اهمیت پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی برای بانک جهانی به حدی است که اگر کشورها از پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و اصلاحات در نظام حسابداری بخش عمومی خود سر باز زنند، از دریافت وام محروم می‌شوند. در ایران نیز بارها درخواست دولت برای دریافت وام از بانک جهانی رد شده است. به عنوان مثال، در سپتامبر ۲۰۱۰ بود که مدیر عامل وقت شرکت مهندسی آب و فاضلاب ایران در گفت‌وگو با خبرگزاری فارس، مخالفت بانک جهانی با درخواست وام ۳۰۰ میلیون دلاری ایران برای فاضلاب تهران را اعلام کرد.

همان‌گونه که بحث شد، فرایند استانداردگذاری در بخش عمومی به‌طور کامل تحت تأثیر فرایند استانداردگذاری در بخش خصوصی بوده است. هیئت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی از استانداردهای بخش خصوصی به‌عنوان

از آنکه طرح اصلاحات در بخش عمومی از سوی مقام‌های دولتی و مدیریتی تأیید و اجرایی شد، باید نسبت به آموزش و استخدام نیروی حسابداری متخصص که از ویژگی‌های بخش عمومی آگاهی دارند، اقدام شود.

### انتقادهای وارد شده

هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تنها هیئت استانداردگذار بخش عمومی در سطح بین‌المللی است. استانداردهای تدوین شده از سوی این نهاد مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی<sup>۵</sup> به همراه مجموعه‌ای از تعدیل‌های متناسب با شرایط بخش عمومی است. در ارتباط با گزارشگری در سطح دولت، هیئت مذکور به‌تازگی استانداردهایی در خصوص تهیه و ارائه صورت‌های تلفیقی منتشر کرده است. هرچند این استانداردها شامل رهنمودهای جزئی نیز هستند، ولی فرض‌های زیربنایی پشتوانه آنها با مشکلاتی روبه‌روست که چارچوب تهیه صورت‌های مالی تلفیقی را نامناسب ساخته است.

برای مثال در استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۶ که استخراج شده از استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۷ (IAS 27) (تلفیق در بخش خصوصی) است، صورت‌های مالی تلفیقی شامل صورت‌های مالی دولت و نهادهای تحت کنترل آن است. کنترل در این استاندارد بدین صورت تعریف شده است: «توانایی اداره سیاست‌های مالی و عملیاتی نهادهای دیگر و کسب منفعت از فعالیت‌های آنهاست».

باید توجه داشت که هر دو شرط، یعنی «توانایی» و «منفعت» باید فراهم باشد. این در حالی است که مفهوم کنترل در بخش عمومی به دو دلیل زیر گسترده‌تر از بخش بازرگانی است.

- توانایی اداره ممکن است طبق قوانین و قراردادهای رسمی نیز ایجاد شود.
- کسب منفعت لزوماً به منفعت‌های مالی محدود نمی‌شود و شامل هدفهای اجتماعی نیز خواهد بود.

به‌همین دلیل، واحدهای زیادی هستند که طبق این استاندارد شرایط کنترل توسط دولت را ندارند، ولی باید در محدوده تهیه صورت‌های مالی تلفیقی قرار گیرند

به همین دلیل، کشورهای در حال توسعه قبل از پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی باید شرایط و وضعیت کشور خود را مورد ارزیابی قرار دهند. در این زمینه، برخی از کشورها مانند اندونزی بعد از انجام اصلاحات در نظام حسابداری بخش عمومی و پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، به دلیل کمبود نیروی حسابداری متخصص با دشواری‌هایی روبه‌رو شدند.

ایران از جمله معدود کشورهایی است که انجام اصلاحات در بخش عمومی خود را آغاز نکرده است. از سوی دیگر، با تجزیه و تحلیل نظام حسابداری بخش عمومی کشور می‌توان نقاط ضعف فراوانی را در آن شناسایی کرد. نظام حسابداری فعلی ایران مبتنی بر رویکرد نقدی است که به دلیل محدودیت‌های ذاتی آن، گزارش‌های مالی استخراج‌شده از شفافیت کمتری برخوردار است.

با توجه به سابقه طولانی بانک جهانی در ترغیب کشورها برای انجام اصلاحات در بخش عمومی، می‌توان به این نتیجه رسید که یکی از دلایل اصلی خودداری بانک جهانی در وام‌دهی به ایران، نظام حسابداری مبتنی بر رویکرد نقدی و همچنین نپذیرفتن استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی می‌باشد.

در راستای انجام اصلاحات در نظام حسابداری بخش

معیاری برای استانداردگذاری در بخش عمومی استفاده می‌کند. در ارزیابی استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۶ مشخص شد که هیئت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی به‌هنگام تدوین استانداردها در برخی از موارد ویژگی‌های بخش عمومی را در نظر نمی‌گیرد؛ به‌گونه‌ای که بخش بزرگی از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ریشه در استانداردهای بخش بازرگانی دارد. این موضوع، انگیزه اصلی پژوهش‌های برخی از پژوهشگران نیز بوده است؛ به‌طوری که برخی از آنها ادعا دارند استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی از کیفیت لازم در نظام حسابداری بخش عمومی برخوردار نیستند.

برای مثال، **اولاسویرتا (Oulasvirta)** معتقد است که دلیل پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در کشورهای در حال توسعه، ریشه در الزام سازمان‌های بین‌المللی مانند بانک جهانی دارد؛ از اینرو پذیرش این استانداردها از سوی این کشورها، دلیلی بر انسجام بیشتر و برتری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی نیست.

با بررسی پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در کشورهای مختلف می‌توان به این نتیجه رسید که پیاده‌سازی آن به آسانی میسر نیست و مستلزم مطالعه و پژوهش و همچنین برنامه‌ریزی‌های دقیقی است.

## ایران از جمله

معدود کشورهایی است که

انجام اصلاحات

در بخش عمومی خود را

آغاز نکرده است





Scheid J-C (eds) Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity. Paris: Expert Compatible Media, 2006, 31-42

• Christiaens J., P. Van Cauwenberge, and J. Rommel, **Debate: IPSAS 6 and 22—New Standards for Whole of Government Accounting?** Public Money & Management, 29 (4), 2009, 216-218

• Deloitte, **IPSAS in Your Pocket**, www.iasplus.com, 2013

• Godfrey A., P. Devlin, and A. Merruche., **Diffusion-Contingency Model for Government Accounting Innovations**, Paper presented at the 7th CIGAR Conference, Tilburg University, the Netherlands, June 1999, 24-25

• Harun H., **Public Sector Accounting Reforms in the Indonesian Post-Suharto Era**, for the Degree of Doctor of Philosophy at The University of Waikato, 2012

• IFAC, **IPSAS Adoption by Governments**, www.ifac.org, 2007

• Monir M., and W. Sutiyono, **Public Sector Financial Management Reform: A Case Study of Local Government Agencies in Indonesia**, Australasian Accounting, Business and Finance Journal, 7(4), 2013, 97-117

• Montesinos V., J. Bagues, and M. Vela, **Governmental Accounting in Spain: Evolution and Reforms**, in Chan et al. (eds.), Governmental and Nonprofit Accounting, Greenwich, CT: JAI Press, 9, 1996, 219-238.

• Ouda A., and G. Hassan, **Public Sector Accounting and Budgeting Reform: The Main Issues Involved with Special Focus on the Arab World**, Working Paper for the Expert Consultative Meeting on Public Administration and Public Accounting Development, Beirut, United Nations, 2003

• Oulasvirta L., **Public-Sector Accounting and the International Standardization Process of Presenting Financial Statements**, Halduskultuur – Administrative Culture 11 (2), 2010, 227-238

• Oulasvirta L., **The Reluctance of a Developed Country to Choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC**, A critical Case Study Critical Perspectives on Accounting, 25, 2014, 272-285

• Yunusa A., **The Challenges of Adopting International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) by Nigeria**, Journal of Social Sciences and Public Policy, 6(2), 2014, 29 – 39

عمومی در ایران و با توجه به شرایط کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته و تجارب آنها در انجام اصلاحات و همچنین پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، می‌توان پیشنهادهای زیر را ارائه داد:

۱- در فرایند پیاده‌سازی مبنای تعهدی بهتر است از رویکرد مرحله‌ای استفاده شود. برای مثال، مبنای تعهدی ابتدا در شهرداری‌ها پیاده شود و در ادامه محدوده دیگری از بخش عمومی را شامل شود. رویکرد مرحله‌ای در کشورهای مختلفی مانند چین نیز پیاده شده و در عمل موفقیت‌آمیز بوده است. با توجه به شرایط فعلی حسابداری بخش عمومی در ایران و محدودیت‌های فراوان موجود از جمله ضعف‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری و کمبود حسابداران متخصص در بخش عمومی، استفاده از رویکرد سریع (جهش یکباره) که در کشوری همچون زلاندنو پیاده شده است، پیشنهاد نمی‌شود.

۲- در کشورهای در حال توسعه مانند ایران که وضعیت اقتصادی و اجتماعی آنها به‌طور کلی با وضعیت اقتصادی و اجتماعی کشورهای دیگر تفاوت دارد، ضروری است منابعی صرف انجام مطالعات پژوهشی و نگارش و تصویب استانداردهای حسابداری دولتی شود؛ لذا اگر قرار است روزی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در ایران لازم‌الاجرا شود، بهتر است این استانداردها همراه با تعدیل‌هایی متناسب با شرایط بخش عمومی کشور پذیرفته و اجرا شود.



#### پانوشتها:

- 1- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)
- 2- International Federation of Accountants (IFAC)
- 3- International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)
- 4- www.ifac.org
- 5- International Financial Reporting Standards (IFRS)

#### منابع:

- Ball I., and G. Pflugrath, **Government Accounting: Making Enron Look Good**, World Economics Journal, 13 (1), 2012, 1-18
- Chan J., **IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries**, In: Lande E and