

سیستم‌های حسابداری دولتی در اروپا

محمد وحدانی

عضو هیات علمی دانشگاه بجنورد

در این مقاله سعی شده طبقه‌بندی سیستم‌های حسابداری دولتی در برخی کشورهای اروپایی ارائه شود. تحقیقات انجام شده در این زمینه نشان‌دهنده دو نوع متداول سیستم حسابداری دولتی است: مدل آنگلو ساکسون^۱ و مدل آلمانی^۲. سایر کشورهای اروپایی، وضعیتی بین این دو مدل را پذیرفته‌اند، هر چند بسیاری از آنها به مدل اول نزدیک‌ترند. سیستم‌های سنتی اروپایی بر مبنای اصل محافظه‌کاری است و سیستم آنگلو ساکسون عمدتاً بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای اهداف گزارشگری تاکید دارد.



مقدمه

از اواخر دهه‌ی ۱۹۸۰ تغییر اساسی در شیوه‌ی حسابداری دولتی به وجود آمد که در بیش‌تر کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۳ مشاهده شده است. در برخی موارد، اصلاحات، اجرای پروژه‌های خاص و ابتکاراتی نو، مشاهده شده که موجب بازنگری در بخش عمومی شده است. تحولاتی که در انگلستان (ابتکاراتی که در حوزه‌ی مدیریت مالی، حسابداری منابع و بودجه بندی منابع) و در برخی شهرهای آلمان (پروژه‌های کنترلی) یا در سوئد و حتی فنلاند رخ داده است، نمونه‌هایی از این موضوع است. در موارد دیگر این تغییرات بیش‌تر در روش‌هایی رخ داده است که عمدتاً تحت تاثیر عوامل بیرونی به وجود آمده بود و به طور مستقیم به حسابداری ارتباط نداشته‌اند. (فوئرتس و مانوز، ۲۰۰۲)

سوئد و اسپانیا راه‌حل‌های خاص خود را برای حل مشکلات مربوط به بازار سرمایه داشته‌اند، آلمان از کمیته‌ی استانداردگذاری کشور خود استفاده کرده است. بنابراین به نظر می‌رسد حسابداری کم‌ویش تحت تاثیر قواعد محلی یا ملی نیز باشد، هرچند تمایل به جهت‌گیری آن در راستای اهداف بین‌المللی است. (دارکی، ۲۰۰۱).

همه‌ی این مثال‌ها حسابداری دولتی مدرنی را نشان می‌دهد که اصلاحات در آن‌ها جهت‌گیری یکسانی دارد و به سمت پیاده‌سازی سیستم‌های حسابداری بر مبنای تعهدی پیش می‌رود. اما این اصلاحات به شیوه‌ی یکسانی رخ نداده است. در هر کشور، این فرایندها در نتیجه‌ی ابتکاراتی منحصر به فرد و طی روش‌هایی مجزا انجام شده است.

بنابراین، می‌توان گفت تفاوت موجود در سیستم‌های حسابداری دولتی عمدتاً ناشی از دلایل تاریخی و سیاسی سیستم‌های اداری عمومی است که با روش‌های مختلف گسترش یافته‌اند. (کریستیانس، ۲۰۰۰) همان‌طور که گفته شد سیستم‌های حسابداری تا حدودی تحت تاثیر بازار سرمایه است. همچنین تغییرات محیطی به طور خاص پایه و اساس تنظیمات مربوط به سیستم حسابداری است.

نهادهای قانون‌گذار مانند اتحادیه‌ی اروپا، کمیته‌ی استانداردهای بین‌المللی حسابداری و کمیسیون بورس و اوراق بهادار نیز اهمیت بالایی دارند. (دارسی، ۲۰۰۱)

در این مقاله سعی بر آن است که تصویری از وضعیت کنونی سیستم‌های حسابداری دولتی در اروپا ارائه، مدل‌های حسابداری عمومی شناسایی و اثرات آن‌ها در کشورهای مختلف تحلیل شود.

بنابراین، هدف از نگارش این مقاله طراحی مجموعه‌ای



طبقه‌بندی شده از سیستم‌های حسابداری است که به ما این امکان را بدهد تا بتوانیم اهدافی که هنوز بدان نیازمندیم، مانند رعایت هماهنگی، بررسی یکنواختی در سطوح مختلف دولت و شناسایی وضعیت‌های حسابداری را در شرایطی که اختلافات اساسی وجود دارد، اندازه‌گیری کنیم.

معیارهای طبقه بندی

موضوع طبقه‌بندی سیستم‌های حسابداری دولتی در حوزه‌ی حسابداری بین‌المللی بحث جدیدی نیست. شماری از نویسندگان، سیستم‌های حسابداری را با شیوه‌هایی مشخص طبقه‌بندی یا شناسایی کرده‌اند، از جمله از طریق تحقیقات میدانی یا پژوهش بررسی سیر تحولات تاریخی. اما تحقیقاتی بیش‌تر پذیرفته می‌شوند که ماهیت میدانی داشته‌اند. بخش عمده‌ی تحقیقات میدانی نیز مبنی بر تحلیل اطلاعاتی در مورد رویکردهای حسابداری است. (فوئرتس و مانوز، ۲۰۰۲)

مهم‌ترین ویژگی‌هایی که در این نوع تحقیقات مورد نظر بوده شامل این موارد است:

- ۱- محیط فرهنگی
- ۲- انواع فرایندهای تدوین استاندارد
- ۳- رویکردهای مختلف حسابداری
- ۴- الزامات گزارشگری مالی مختلف (دارسی، ۲۰۰۱)

۵- رویه‌های اطلاعاتی

۶- رویه‌های اندازه‌گیری

۷- فرایند مقرراتی (فوئرتس و مانوز، ۲۰۰۳)

۸- روابط بین‌الملل (نابس، ۲۰۰۳)

اولاً رسیدن به هماهنگی بیشتر برای پاسخ‌گویی به سوالات و درخواست‌های احتمالی و ثانیاً بهره‌برداری از منافعی است که این طبقه‌بندی با استفاده از ویژگی‌های خاص آنرا آسان‌تر می‌کند. به عنوان مثال حسابداران می‌توانند در موضوعات از تجربیات دیگر کشورها که از سیستم مشابه استفاده می‌کنند برای پیش‌بینی مشکلات و راه‌حل‌های احتمالی آن منتفع شوند. (دارسی، ۲۰۰۱)

پیشینه‌ی تحقیقات

الکساندر و آرچر معتقدند که مفهوم مدل حسابداری آنگلو ساکسون "رویکردهای تکنیکی و مفهومی مشابهی است که دارای رابطه‌ای مستحکم در سیاست‌های بین‌المللی مقررات حسابداری" است. آنان چهار فرضیه را برای بررسی این مدل در نظر گرفته بودند.

این فرضیات شامل رویکردهای مفهومی، روش‌های حسابداری، روابط بین‌المللی و سیستم‌های مقرراتی بوده است. تحقیقات انجام‌شده‌ی این دو بر روی کشور آمریکا و انگلیس بوده است که در بسیاری موارد با هم شباهت دارند، هر چند سیستم مقرراتی آن‌ها تفاوت‌های حائز اهمیت را داراست. (نابس، ۲۰۰۳)

در تحقیقی که فوئرتس و مانوز در سال ۲۰۰۲ بر روی کشورهای آلمان، اتریش، بلژیک، اسپانیا، فنلاند، هلند، پرتغال، انگلستان، ولز و اسکاتلند انجام داده اند اطلاعاتی در مورد هر دو سیستم حسابداری محلی و ملی این کشورها گردآوری کرده‌اند. نتایج تحقیق آن‌ها به طور کلی به ۳ قسمت تقسیم شده: الف) بررسی حسابداری دولتی مرکزی ب) بررسی حسابداری محلی و در نهایت ج) بررسی مقایسه‌ای سیستم‌های حسابداری این دو سطح دولت در یک مقیاس اروپایی.

این محققان در ابتدا به بررسی هر یک از زیرسیستم‌ها و میزان گرایش آنها به مدل‌های موجود پرداخته و در هر سطح مدل‌های موجود و وضعیت زیرسیستم‌ها را با هم قیاس کرده و در نهایت به یک استدلال منطقی با توجه به سیر اطلاعات بدست آمده می‌رسند.

الف - حسابداری دولت مرکزی در اروپا

از دیدگاه نظری می‌توان درباره‌ی این موضوع بحث کرد که مشخصات سیستم‌های حسابداری متاثر از یک مجموعه از عوامل محیطی است که می‌تواند روی یک کشور تأثیر بگذارد (عوامل خاص) یا یک اثر مشترک که می‌تواند روی چندین کشور تأثیر بگذارد (عوامل مشترک). در این بخش، برخی عوامل مشترک و تأثیر این عوامل بر سیستم‌های حسابداری دولت‌های مرکزی اروپایی نشان داده شده است.

در بخش عمده‌ی این تحقیقات بر سیستم‌های حسابداری دولتی به عنوان "سیستم" به مفهوم دقیق کلمه متمرکز نشده است. سیستم حسابداری مجموعه‌ای از اصول، قوانین و عملکردهای وضع شده‌ای است که اطلاعات مالی را در دوره‌ی معین و به‌موقع فراهم می‌آورد. به منظور دستیابی به طبقه‌بندی صحیح سیستم‌های حسابداری باید "کل" آن را در نظر داشته باشیم.

لذا در مطالعه‌ی حاضر ارائه‌ی طبقه‌بندی سیستم‌های حسابداری دولتی اروپایی مبنی بر تنظیمات صورت گرفته در زیرسیستم‌هایشان است.

زیرسیستم‌هایی شامل: الف) زیرسیستم مقرراتی ب) زیرسیستم‌های اندازه‌گیری عملکرد ج) زیرسیستم اطلاعاتی عملکرد. تعریف این زیرسیستم‌ها را می‌توان چنین بیان کرد: زیرسیستم مقرراتی متصدی ایجاد، برون‌داد و مطلوبیت تنظیمات حسابداری است که تولید و انتشار اطلاعات حسابداری را تعیین می‌کند.

زیرسیستم اندازه‌گیری عملکرد معیار قابل مشاهده‌ای است که از فرایند تشخیص، اندازه‌گیری و ارزیابی حسابداری تبعیت می‌کند. جریان‌ات اقتصادی، تعهدات، مطالبات و دیگر تغییرات در ساختار موسسه که از معاملات انجام‌شده‌ی آن ناشی می‌شود، همگی طی این فرایند قابل اندازه‌گیری است. زیرسیستم رویه‌های اطلاعاتی، متصدی تعیین مقدار و انواع اطلاعات حسابداری است که برای کاربران فراهم شده است. (فوئرتس و مانوز، ۲۰۰۲)

انواع مدل‌های حسابداری دولتی در اروپا

تحقیقات انجام شده در اروپا عمدتاً وجود دو سیستم حسابداری را تبیین می‌کند: مدل آنگلو ساکسون و مدل آلمانی. فرایند گزارشگری در سیستم آنگلو ساکسون با دیگر رویکرد اروپایی متفاوت است. سیستم‌های سنتی اروپایی بر مبنای اصل محافظه کاری است و در طرف دیگر سیستم آنگلو ساکسون عمدتاً بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای اهداف گزارشگری تأکید دارد. هر چند که هر دو گروه از استانداردهای بین‌المللی استفاده می‌کنند.

گروهی که بر سیستم آنگلو ساکسون تأکید دارند بر این باورند که این سیستم ابزار بهتری برای آگاهی دادن به بازار سرمایه است. بحث اصلی بر تمایز این دو گروه ناشی از

زیرسیستم رویه‌های اطلاعاتی

دو مدل انگلوساکسون و آلمانی از لحاظ رویه‌های اطلاعاتی تقریباً موقعیت یکسانی دارند که می‌توان در نمودار یک مشاهده کرد. اما تغییرات مشخصی که می‌تواند در وضعیت نسبی کشورها دیده شود نیز حائز اهمیت است. به طوری که متغیرهای مربوطه فقط در چهار کشور اتریش، فنلاند، اسپانیا و ایتالیا ایجاد می‌شوند.

سه کشور نخست، وضعیت نسبی شان را به گونه‌ای تغییر می‌دهند که اندکی به مدل آلمانی نزدیک می‌شوند. از طرف دیگر ایتالیا بیشتر به مدل انگلوساکسون نزدیک است. در واقع می‌توان دید که دو مدل حسابداری کاملاً متفاوت، آلمانی و انگلوساکسون، وجود دارد اما اکنون گروه سوم از کشورها نیز نمایان می‌شود: اتریش، اسپانیا و فنلاند که به طور متوسط بین این دو مدل واقع شدند.

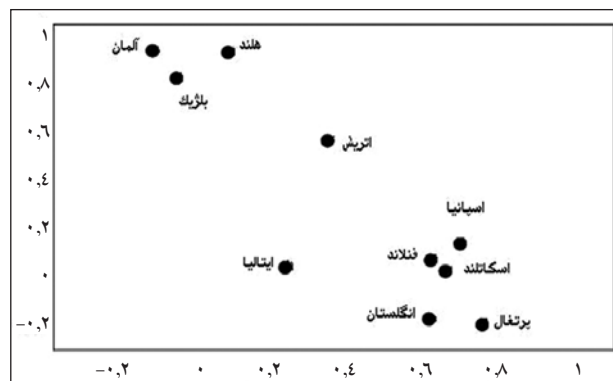
نمودار ۱: مدل‌های حسابداری در دولت‌های مرکزی اروپایی - رویه‌های اطلاعاتی



زیرسیستم رویه‌های اندازه‌گیری

نمودار دو نتایج به دست آمده از تحلیل رویه‌های اندازه‌گیری را نشان می‌دهند.

نمودار دو: مدل‌های حسابداری در دولت‌های مرکزی اروپایی - رویه‌های اندازه‌گیری



در این مورد هم می‌توان تمایز دو مدل رایج آلمان

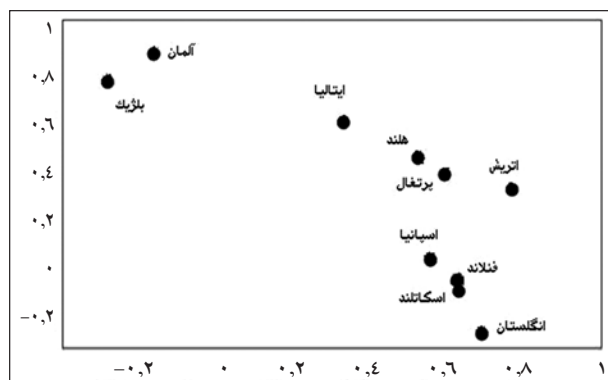
وانگلستان را دید. اما نتایج ارائه شده برای کشورهای مورد بررسی تغییر چندانی ندارند. تغییرات عمدتاً در ایتالیا مشاهده می‌شوند که اندکی به مدل آلمانی متمایل است. این در حالی است که کشور اتریش وضعیت نسبی بین این دو قطب دارد.

زیرسیستم فرایند مقرراتی

بررسی‌های میدانی صورت گرفته، تغییرات قابل توجهی در وضعیت نسبی کشورهای اروپایی خاص را نشان می‌دهد. به ویژه تغییرات مربوطه، در مورد اتریش، هلند، ایتالیا، و پرتغال دیده می‌شود.

دو کشور اول به مدل انگلوساکسون متمایلند در حالی که دو کشور آخر به مدل آلمان نزدیک‌اند. این چگونگی‌ها به تغییر دو قطبی‌های مشخص شده در نمودار سه کمک می‌کند که به رویه‌های اندازه‌گیری اشاره دارد. با توجه به فرایند مقرراتی می‌توان دید که گروه سه گانه‌ای از کشورها وجود دارد: آن‌هایی که از مدل انگلوساکسون پیروی می‌کنند (انگلستان، اسکاتلند، فنلاند و اسپانیا)، و آن‌هایی که نزدیک به مدل آلمان هستند (بلژیک و آلمان) و گروه حد واسطی که از کشورهای باقی‌مانده تشکیل شده است (ایتالیا، اتریش، هلند و پرتغال).

نمودار ۳: مدل‌های حسابداری در دولت‌های مرکزی اروپایی - فرایند مقرراتی

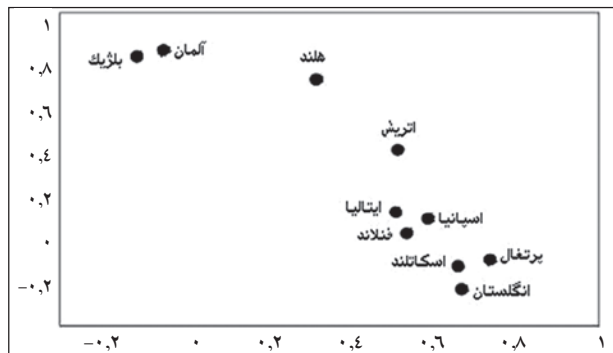


نتایج بررسی سیستم‌های حسابداری دولت مرکزی

بررسی‌های صورت گرفته در بخش اول، به روشنی وجود دو مدل حسابداری متفاوت را در محدوده دولت‌های مرکزی اروپا نشان می‌دهد: مدل آلمانی و مدل انگلوساکسون.

به طور کلی در بررسی کشورهای یادشده، تمایل بیشتری به سمت مدل دوم در قیاس با مدل اول دیده می‌شود. اما در بررسی رویه‌های اطلاعاتی و فرایند مقرراتی می‌توان دید که کشورهای مختلف وضعیت حد واسطی بین این دو مدل را به کار بسته‌اند.

نمودار ۴: مدل‌های حسابداری در دولت‌های مرکزی اروپایی



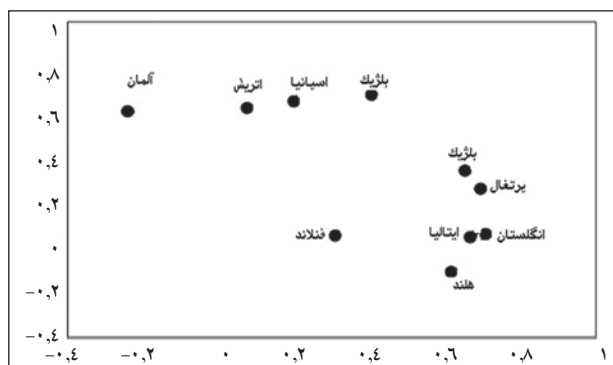
ب) حسابداری دولتهای محلی در اروپا

همانند بخش پیشین که به مطالعه‌ی سیستم‌های حسابداری در دولت‌های مرکزی اختصاص داده شد، بررسی حسابداری دولت‌های محلی بر اساس به‌کارگیری بررسی عوامل رویه‌های اطلاعاتی، رویه‌های اندازه‌گیری و فرایند مقرراتی به طور جداگانه شرح داده می‌شود.

زیرسیستم رویه‌های اطلاعاتی

اتریش، بلژیک، اسپانیا به اندازه‌ی کافی و اسکاتلند کم‌تر به روش مدل آلمانی گرایش دارند. در حالی‌که فنلاند، ایتالیا، پرتغال و هلند به مدل آنگلو ساکسون نزدیک‌ترند. در بیان کلی نمودار پنج ما را قادر می‌سازد که ببینیم زمانی که فقط رویه‌های اطلاعاتی در نظر گرفته می‌شود، مدل حسابداری آلمانی تأثیر بیشتری را نشان می‌دهد. این نتیجه با نتیجه‌ی به‌دست آمده از بررسی مدل‌های حسابداری به‌کار گرفته شده توسط دولت‌های مرکزی اروپایی، قابل مقایسه است. (به نمودار یک نگاه کنید)

نمودار ۵: مدل حسابداری در دولت‌های محلی اروپایی - رویه‌های اطلاعاتی

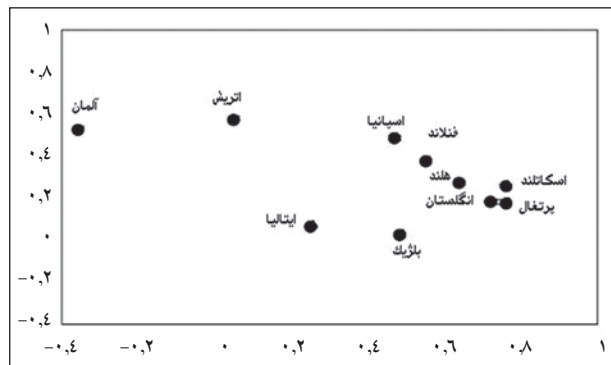


زیرسیستم رویه‌های اندازه‌گیری

بر اساس بررسی‌ها تنها مورد شایان توجه مربوط به بلژیک است که از مدل آلمانی فاصله دارد و به مدل آنگلو ساکسون نزدیک‌تر است. بقیه‌ی کشورها، تحت تأثیر آنگلو ساکسون،

نزدیک به انگلستان واقع شده‌اند حتی مانند فنلاند باز هم نزدیک‌تر می‌شوند. به عنوان نتیجه‌ی این بررسی‌ها، سیستم‌های حسابداری ساختار دوقطبی تری را می‌پذیرند و بنابراین آلمان از تمامی کشورهای اروپایی جدا می‌شود. در حقیقت فقط اتریش است که با توجه به رویه‌های اندازه‌گیری اندکی به آلمان نزدیک است.

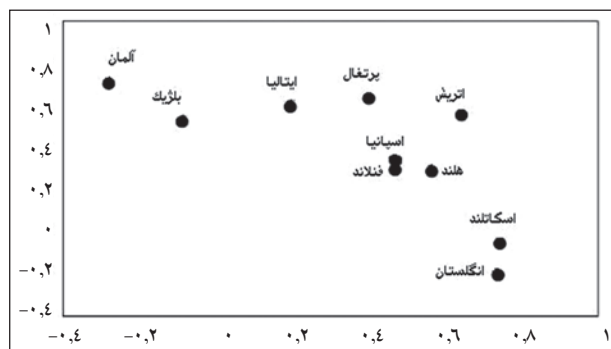
نمودار ۶: مدل حسابداری در دولت‌های محلی اروپایی - رویه‌های اندازه‌گیری



زیرسیستم فرایند مقرراتی

بلژیک، ایتالیا و پرتغال دستخوش تغییرات قابل توجهی روی نمودار می‌شوند و خیلی به مدل تنظیمی آلمانی نزدیک می‌شوند. به عبارت دیگر اتریش و به میزان کم‌تر اسپانیا دستخوش فرایندی در طرف مقابل قرار می‌گیرند و به شدت به انگلستان نزدیک می‌شوند.

نمودار ۷: مدل‌های حسابداری در دولت‌های محلی اروپایی - فرایند مقرراتی



نتایج تحلیل سیستم‌های حسابداری دولت‌های اروپایی

بررسی عوامل یادشده، وجود دو الگوی رایج که در شکل‌گیری سیستم‌های حسابداری به کار رفته توسط دولت‌های اروپایی را نشان می‌دهد. مدل آنگلو ساکسون در این سطح نسبت به دولت‌های مرکزی اعمال نفوذ بیشتری دارد. در بیان کلی، کشورهای اروپایی، به‌ویژه با توجه به رویه‌های اندازه‌گیری، به اولین مدل از این دو مدل گرایش بیشتری دارند.



با این حال، در جنبه‌های خاص مرتبط با فرایند مقرراتی، چند کشور از قبیل بلژیک، ایتالیا و پرتغال به مدل آلمانی بسیار نزدیک می‌شوند.

نمودار ۸: مدل‌های حسابداری در دولت‌های محلی اروپایی



ج) سیستم‌های حسابداری به‌طور کلی

جایگاه کشورها با توجه به دو مدل اصلی حسابداری تقریباً ثابت است. با این حال تغییرات شایان توجهی می‌توان دید. هنگامی که ما به سطح دولت محلی نگاه می‌کنیم این تغییرات در بلژیک، هلند و اسپانیا اثرگذار است. دو کشور اولی به مدل آنگلو ساکسون نزدیک می‌شوند. اما اسپانیا در سطح دولت مرکزی نسبت به سطح محلی، نزدیک به مدل آنگلو ساکسون قرار داده می‌شود.

نتایج

اصلاحات در حسابداری آنی نیستند. در بیان کلی، تغییر حسابداری فرایندی است که طی زمان تحقق می‌یابد. با نگاه از این جنبه، دسته‌بندی سیستم‌های حسابداری را نمی‌توان ثابت در نظر گرفت. اما ناگزیر از بازنگری منظم و دائمی است. این را به‌طور خاص می‌توان در زمینه‌ی حسابداری دولتی مشاهده کرد که در فرایند اصلاحاتی که بیش از چند سال است در مقیاس بین‌المللی و به‌خصوص در اتحادیه‌ی اروپا انجام شده مشاهده کرد.

در این زمینه، هدف اصلی این مقاله ارائه‌ی تصویری کلی از وضعیت کنونی سیستم‌های حسابداری دولتی در اروپا، هم

در سطح دولت مرکزی و هم دولت‌های محلی بوده است. با بررسی‌های انجام‌شده نتایج زیر به دست آمده است:

- دو مدل اساسی و اصلی هم در دولت‌های مرکزی و هم در موسسات محلی (مدل آنگلو ساکسون و آلمانی) دیده می‌شود. بقیه‌ی کشورهای اروپایی در موقعیت حد واسط بین آن‌ها، هرچند نزدیک‌تر به مدل اول، قرار می‌گیرند.
- موقعیت کشورهای مختلف با توجه به این مدل‌ها براساس سطوح مختلف دولت، تغییر چندانی نمی‌کند. فقط در بلژیک و هلند تغییرات بسیار زیاد است، این دو کشور در حوزه‌ی محلی به مدل آنگلو ساکسون نزدیکند و هنگامی که به سطح دولت مرکزی می‌آیند، به مدل آلمانی نزدیک می‌شوند.

به علت فرایند مقرراتی نیست که براساس سطح دولت مدل حسابداری تغییر می‌کند بلکه ناشی از عملیات اطلاعاتی و عملیات اندازه‌گیری است. (فوئرتس و مانوز، ۲۰۰۲)

empirical investigation”, Accounting, Organizations and Society

3- Fuertes. I & Munoz. M , 2002 , “CLASSIFICATIONS OF GOVERNMENTAL ACCOUNTING SYSTEMS IN EUROPE”, Annual Conference of the European Group of Public Administration in (Potsdam, Alemania), Germany

4- Jones.M, 2009, “Sources of power and infrastructural conditions in medieval governmental accounting”, Accounting, Organizations and Society

5- Nobes.C”, 2003, On the myth of “Anglo-Saxon” financial accounting: a comment”, The International Journal of Accounting

پی‌نوشت‌ها:

- 1 - Anglo-Saxon
- 2 - German
- 3 - Organization For Economic Cooperation & Development

منابع و ماخذ

1- Christiaens, J. (2000): “Municipal accounting reforms in Flanders: an empirical study of the outcomes”. In Comparative issues in Local Government Accounting

2- d’Arcy. A, 2001 , “Accounting classification and the international harmonisation debate — an