

نظام مالیه عمومی در کشورهای آسیایی: مطالعه موردی ایران، چین، روسیه و اندونزی

الهه پروری *

پریسا سادات بهبهانی نیا **

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۱۴ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۰/۰۵

چکیده

هدف اصلی این مقاله، بررسی سیر تحول بودجه‌ریزی و سیستم گزارشگری مالی حسابداری بخش عمومی در چهار کشور آسیایی ایران، چین، روسیه و اندونزی است. این تحقیق، با جمع‌آوری داده‌های کیفی به روش کتابخانه‌ای، نشان می‌دهد که هر چهار کشور، تصمیم به تغییر کامل سیستم گزارشگری حسابداری مبتنی بر اقلام تعهدی داشتند و به مرور، به این سیستم گزارشگری دست یافتند. همچنین، این کشورها تصمیم به تغییر جزئی و ماندن در بودجه‌ریزی نقدی گرفتند؛ با این استدلال که بودجه نقدی ابهام کمتری دارد و تصمیم‌گیرندگان سیاسی، بودجه مبتنی بر تعهدی را نمی‌پذیرند. فرآیند تغییر، در هر چهار کشور، تحت تأثیر عوامل زمینه‌ای متعددی مانند ارزش‌های حسابداری نقدی و اصلاحات مدیریت عمومی نوین قرار گرفت. در کل، نتایج تحلیل نشان داد که ذی‌نفعان در دولت، هنگام تصمیم‌گیری درباره مفهوم بودجه‌ریزی، نسبت به تغییر گزارشگری مالی، بی‌میلی بیشتری نشان می‌دهند. همچنین، براساس نتایج این تحقیق، کل فرآیند پیاده‌سازی سیستم گزارشگری حسابداری مبتنی بر اقلام تعهدی در کشورهای چین و اندونزی، با سرعت بیشتری، نسبت به دو کشور ایران و روسیه، انجام گرفت و فرآیند اصلاحات جزئی در بودجه‌ریزی، زمان بسیار زیادی را در هر چهار کشور به خود اختصاص داده‌است.

واژه‌های کلیدی: مدیریت بودجه، نظام حسابداری بخش عمومی، نظام بودجه‌ریزی، مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت، استانداردهای حسابداری بخش عمومی

H61-G18: JEL طبقه‌بندی

* کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران
(نویسنده مسئول). Email: elaheparvari97@ut.ac.ir

** استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران.

۱. بیان مسئله

بسیاری از کشورهای آسیایی همچون ایران سیستم گزارشگری حسابداری نقدی خود را برای اهداف گزارشگری مالی در دهه‌های گذشته به یک سیستم مبتنی بر تعهدی انتقال داده‌اند، اما همچنان به استفاده از سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای نقدی ادامه می‌دهند (بروسکا و همکاران^۱، ۲۰۱۵).

مزایای حسابداری تعهدی، علی‌رغم هزینه‌بر بودن و زمان‌بر بودن تغییر مبنای آن، باعث حرکت به سوی این مبنا گردید. از مهم‌ترین مزایای این مبنا می‌توان به افزایش کیفیت گزارشگری مالی دولت، ارائه اطلاعات مالی مقایسه‌پذیر، تعیین ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها به صورت اتکاپذیر، تطابق بهتر هزینه‌ها با درآمد، افزایش اتکاپذیری اطلاعات مالی، بهبود اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد، پاسخ‌گویی (فدراسیون حسابداران جنوب آسیا^۲، ۲۰۰۶) و تصمیم‌گیری و ارتقای شفافیت در بخش عمومی اشاره کرد (کانجینو^۳، ۱۹۹۶: بیوندی و لپسلی^۴، ۲۰۱۴).

هند، پاکستان، نپال و بنگلادش استانداردهای مطابق با استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی^۵ بر مبنای نقدی را بدون اعلام تعهد به اتخاذ استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی مبتنی بر تعهدی اتخاذ کردند. کشورهای خاورمیانه - از جمله امارات - استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی مبتنی بر تعهدی را تصویب کرده یا در حال تصویب هستند. انگیزه اصلی آنها ارائه پاسخ‌گویی و شفافیت بیشتر و بهبود مدیریت مالی عمومی است (انجمن حسابداران خیره^۶، ۲۰۱۷).

در ایران، با توجه به اینکه حسابداری، حلقه میانی زنجیره نظام مالی محسوب می‌شود و ستاده آن مورد استفاده دو رکن دیگر این نظام (بودجه و حسابرسی) قرار می‌گیرد، تغییر مبنای حسابداری بخش عمومی به مبنای تعهدی، نقطه آغاز حرکت در مسیر تقویت نظام مالی کشور به‌شمار می‌رود (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۶).

1. Brusca, et al.

2. South Asian Federation of Accountants

3. Cangiano

4. Biondi & Lapsley

5. IPSAS: International Public Sector Accounting Standards

6. ACCA: The Association of Chartered Certified Accountants

از آنجا که حسابداری بر مبنای تعهدی، پیچیده‌تر از حسابداری بر مبنای نقدی است و اطلاعات جامع‌تری را ارائه می‌دهد، لذا دامنه گسترده‌ای از مسائل مهم وجود دارند که دولت‌ها در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری تعهدی در بخش عمومی با آن مواجه می‌شوند؛ از جمله این مسائل می‌توان به شناسایی دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها، برخورداری از حمایت کامل سیاسی در سطح حاکمیتی، اختصاص منابع کافی و مناسب اشاره کرد. همچنین تعهد سیاسی و کفایت سیستم‌های موجود در دولت‌ها، عواملی هستند که می‌تواند بر موفقیت تغییر در مبنای حسابداری و فرایند گذار به حسابداری تعهدی تأثیر بگذارد (کمیته بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۱، ۲۰۰۰).

هدف این تحقیق، بررسی سیر تحولات و تغییرات در سیستم حسابداری دولتی، مخصوصاً بودجه‌ریزی و سیستم گزارشگری مالی در چهار کشور آسیایی ایران، چین، اندونزی و روسیه است. همچنین، هدف دیگر این تحقیق، درک این موضوع است که چرا دولت‌های مرکزی در این کشورها، تمایل به ماندن در بودجه‌ریزی نقدی دارند، در حالی که سیستم گزارش‌دهی مالی آنها مبتنی بر مبنای تعهدی است. این تحقیق به مجموعه دانش در مورد تحقیقات تطبیقی بین‌المللی، در حسابداری بخش عمومی، کمک می‌کند و ممکن است که یک منطق مدیریت مالی اساسی را به چالش بکشد که تأکید می‌کند سیستم‌های بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی، باید منسجم باشند تا امکان مقایسه مناسب بین مسائل مالی برنامه‌ریزی شده و تحقق‌یافته را فراهم کنند (آدیکاری و گارست-نسبک^۲، ۲۰۱۶).

بخش بعدی این مقاله، چارچوب نظری را ترسیم می‌کند که به درک فرآیندهای تصمیم‌گیری در مورد انتخاب بین مبنای نقدی یا تعهدی برای بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی حسابداری بخش عمومی کمک می‌کند. در ادامه مقاله، روش تحقیق و یافته‌های تجربی در چهار کشور ایران، چین، اندونزی و روسیه ارائه می‌شود. این کشورها از بودجه‌ریزی نقدی، همراه با گزارشگری مالی تعهدی استفاده می‌کنند. بخش انتهایی مقاله، شامل تجزیه و تحلیل مقایسه‌ای و تفسیر نظری از چهار مطالعه کشوری است.

1. IFAC: International Federation of Accountants

2. Adhikari & Gårseth-Nesbakk

۲. مبانی نظری

برخی از دولت‌ها در بیست سال گذشته، بحران تأمین منابع داشتند و در گزارشگری مالی نیز، به دلیل ارتباط قوی با مدیریت منابع، از شفافیت و انضباط مالی کافی برخوردار نبودند؛ لذا استانداردهای حسابداری بین‌الملل، برای تحقق امر شفافیت مالی، توانسته با تغییرات اساسی در چارچوب مفهومی مدیریت مالی دولت، نسبت به افزایش تعامل بین گروه‌های ذی‌نفع اقدام نماید. بانک جهانی و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، از سال ۲۰۱۹، در تلاش برای استقرار نظام حسابداری تعهدی منطبق با استانداردهای حسابداری برای تضمین گزارشگری مالی دولت‌ها و پیوند آن با آمارهای مالی دولت‌اند.^۱ (کاروترز^۲، رئیس کمیته استانداردهای حسابداری بین‌الملل، ۲۰۲۰)

نظام آمارهای مالی دولت و استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌الملل، در گزارشگری مالی، مکمل یکدیگر هستند. نظام آمارهای مالی دولت، برای تحلیل‌های اقتصادی و استانداردها برای ارزیابی پاسخ‌گویی عمومی دولت کاربرد دارد. ترازنامه و صورت حساب عملیات مالی، صورت جریان منابع اقتصادی و کاربرد جریان وجوه نقد از گزارش‌های نظام آمارهای مالی و صورت وضعیت مالی، صورت تغییرات در وضعیت مالی (عملکرد مالی)، صورت تغییرات دارایی و بدهی و صورت جریان وجوه نقد، براساس استانداردهای حسابداری تهیه می‌گردد. در سیستم‌های مدیریت مالی دولت، هم از نظام آمارهای مالی دولت و هم از استانداردها در گزارشگری مالی استفاده می‌گردد. (مجدلین ال. رییس^۳، صندوق بین‌المللی پول^۴، ۲۰۱۹)

فهرست حساب‌ها ابزاری برای طبقه‌بندی، ثبت و گزارش معاملات دولتی به روش منظم و ابزاری برای پشتیبانی از فرآیند مدیریت بودجه است؛ نداشتن اطلاعات جامع در گزارش‌های مالی، امکان تصمیم‌گیری در مورد سیاست مالی را فراهم نمی‌کند؛ فهرست حساب‌ها تمامی وجوه عمومی و معاملات بخش عمومی را پوشش خواهد داد تا کنترل بودجه نیز انجام پذیرد؛ هر کشوری، باتوجه‌به نیازهای اطلاعاتی، نسبت به طبقه‌بندی سیستم حسابداری و پشتیبانی از اطلاعات مالی اقدام

1. GFS: Government Finance Statistics

2. Carruthers

3. Magdalene L. Reiss

4. IMF: International Money Fund

می‌کند؛ مراجع نظارتی و کنترلی، برای مدیریت حسابرسی، از این فهرست حساب‌ها و اطلاعات مالی تولیدشده استفاده می‌کنند؛ لذا، یکپارچگی فهرست حساب‌ها در تحقق فرآیند کنترل بودجه مؤثر است. فهرست حساب‌ها بایستی با طبقه‌بندی بودجه منطبق باشد تا چارچوب قوی برای پشتیبانی از گزارشگری مالی فراهم گردد. (هوانگ^۱ و بوکزیآ^۲، صندوق بین‌المللی پول، ۲۰۱۹).

فقدان منابع، به‌ویژه مهارت‌های حسابداری و فناوری اطلاعات و سیستم اطلاعاتی مدیریت مالی دولتی جدید، ظرفیت برای پیاده‌سازی یک سیستم حسابداری مبتنی بر حسابداری را در بسیاری از کشورها، مخصوصاً کشورهای درحال‌توسعه، محدود کرده است. برای این کشورها، اجرای کامل سیستم‌های مبتنی بر اقلام تعهدی، باید به‌عنوان یک هدف بلندمدت مد نظر قرار گیرد، و این محدودیت‌ها نباید مانع دولت‌ها برای آغاز فرایند پیاده‌سازی و اجرای اولین گام به‌سمت حسابداری تعهدی باشد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱).

مهم‌ترین محدودیت‌های پیش‌روی کشورهای درحال‌توسعه در بحث این اصلاحات عبارت‌اند از: ظرفیت‌های فعلی واحدها درخصوص سیستم‌های حسابداری و کارکنان با صلاحیت، و منابع موجود (اعم از منابع داخل یا خارج دولت) برای بهبود آن ظرفیت. وجود چنین محدودیت‌هایی در منابع، به این معنی است که استفاده از روش پیاده‌سازی گام‌به‌گام، درخصوص کشورهای درحال‌توسعه، موضوعیت بیشتری دارد (همان، ۲۰۱۱).

طالب‌نیا و همکاران (۱۳۹۰) نیز، استراتژی ترکیبی دستوری و مشارکتی، مرحله‌ای و بخشی را به‌عنوان مناسب‌ترین استراتژی اصلاحات حسابداری دولتی در ایران معرفی کردند.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۳) نیز، در مطالعه خود، نشان دادند که گذار تدریجی به‌سوی حسابداری تعهدی در بخش عمومی، بهترین راهکار برای پیمودن فرایند گذار در شرایط فعلی است. به اعتقاد آنها پیاده‌سازی تدریجی، به مهیا کردن زمان لازم برای هماهنگی همه دستگاه‌های اجرایی کشور کمک کرده و مشکلات متعدد بخش عمومی را به‌مرور زمان، برطرف کرده‌است. همچنین، این روش، با تخصیص

1. Guohua Huang
2. Bukzia

مستمر منابع، امکان استفاده صحیح و اثربخش از آنها را فراهم کرده و باعث کاهش احتمال ناتوانی در تأمین منابع مالی مورد نیاز پروژه می‌شود.

انتخاب بین مبنای نقدی یا تعهدی برای بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی، به‌عنوان گزینه‌های اساسی متفاوت، در این تحقیق در نظر گرفته شده که نیاز به یک روش انتخاب عمده دارد. این موضوع با موارد مطرح شده توسط جوهانسون و سیوربو^۱ (۲۰۰۹)، که سه فرآیند تغییر مرتبط را از هم متمایز می‌کنند، تشدید می‌شود. اولین مورد، حفظ شیوه‌های جاری است. دوم، تنوع رویه‌های موجود به‌عنوان پیش‌نیازهایی برای امکان‌پذیر ساختن جایگزینی جریان با شیوه‌های جدید است. در بعضی شرایط، مانند زمانی که ذی‌نفعان مهم از جایگزین‌هایی برای شیوه‌های فعلی حمایت می‌کنند، تغییرات از منابع خارجی سرچشمه می‌گیرند و زمانی که ذی‌نفعان داخلی مختلف، ترجیحات متفاوتی در مورد شیوه‌های جایگزین دارند، از منابع داخلی سرچشمه می‌گیرند. سومین فرآیند فرعی، انتخاب است. این نوع استدلالی است که سهامداران مهم در تصمیم‌گیری در مورد مطلوب‌ترین شیوه‌ها مطرح می‌کنند. از دیدگاه هلدن و ریچارد (۲۰۱۸)، معیارهای انتخاب مبنای حسابداری و بودجه به شرح زیر است:

- یکسان بودن سیستم حسابداری بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی؛
- سازگاری و تناسب مالی و هدایت و کنترل مالی؛
- پوشش اطلاعات مالی؛
- قابلیت استفاده از بودجه توسط ذی‌نفعان دولت؛
- ریسک دست‌کاری؛
- هزینه اجرا و استفاده

۳. مروری بر ادبیات تحقیق

مارو^۲ و همکاران (۲۰۱۹) چالش‌های اجرایی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش عمومی ایتالیا را شناسایی کردند. آنها با تحلیل مصاحبه‌ها، اسناد و گزارش‌های دولتی، به علل شکست در پیاده‌سازی این نظام پرداختند. پژوهش آنها نبود ارتباط

1. Johansson & Siverbo

2. Mauro

مناسب بین اهداف کلی و اهداف عملیاتی، کمبود منابع لازم، وجود استقلال برخی نهادها و نبود همکاری جمعی را مهمترین مشکلات پیاده‌سازی این نظام برشمردند. در زمان برنامه‌ریزی برای پیاده‌سازی این نظام، مشکل تعریف نمودن و اندازه‌گیری و ارزیابی نتایج در بخش عمومی و همچنین نیاز به تغییرات فرهنگی و ساختاری در بخش عمومی، به میزان کافی، مورد توجه قرار نگرفته بود.

هلدن و ریچارد (۲۰۱۸) در مقاله‌ای به بررسی این موضوع می‌پردازند که چرا دولت‌های مرکزی در برخی از کشورهای اروپایی (به‌ویژه انگلستان و اتریش)، از سیستم بودجه‌بندی نقدی به بودجه‌بندی تعهدی منتقل شده‌اند؛ درحالی‌که برخی دیگر کشورهای اروپایی (به‌ویژه بلژیک و پرتغال) همچنان از بودجه‌بندی نقدی استفاده می‌کنند. نتایج تحقیق نشان داد که دو کشوری که از بودجه تعهدی استفاده کردند، برای تغییر کامل ارقام تعهدی، بر اهمیت یکپارچگی کل سیستم گزارشگری و بودجه تأکید می‌کنند. در مقابل، دو کشور دیگر که ادامه بودجه نقدی را دنبال کردند، استدلال می‌کنند که بودجه‌ریزی نقدی روشن‌تر است و تصمیم‌گیرندگان سیاسی، بودجه تعهدی را نمی‌پذیرند. روند تغییر در هر چهار کشور، تحت تأثیر چندین عامل زمینه‌ای، مانند میراث حسابداری نقدی و اصلاحات قبلی مدیریت عمومی نوین، قرار داشته‌است.

جعفرنیا و جاهد (۱۳۹۴)، با استفاده از مدل سه شاخگی، موانع موجود در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را در وزارت امور اقتصادی و دارایی، به سه گروه ساختاری، رفتاری و زمینه‌ای تقسیم نمودند. این پژوهش نشان داد نبود الزامات قانونی و سیاستهای حمایتی دولت در این زمینه، از موانع زمینه‌ای اثرگذار است. از سوی دیگر، متجانس نبودن استراتژی‌های سازمانی در جهت استقرار این نظام و نبود ضمانت اجرایی برای عملیاتی‌سازی بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های الزام‌آور و همچنین، استفاده از رویکرد قیمت تمام‌شده در سیستم‌های حسابداری، از موانع ساختاری شناسایی شده‌اند. نهایتاً، نظام سنجش و ارزیابی نامتناسب با عملکردهای سازمانی از مهمترین موانع رفتاری بوده‌اند.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان «بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخ‌گویی در بخش عمومی» به بررسی تأثیر رویکرد مشارکتی در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، بر پاسخ‌گویی در بخش عمومی پرداختند. این پژوهش از نوع پیمایشی-کاربردی بود و جامعه آماری پژوهش، کارشناسان و مدیران

سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور بوده که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده، ۸۰ نفر انتخاب شدند. ابزار اندازه‌گیری پرسش‌نامه بوده و برای آزمون فرضیه‌ها، از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری و از نوع تحلیل عاملی تأییدی، با رویکرد حداقل مربعات جزئی، و نرم افزار اسمارت PLS استفاده شد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، بر پاسخ‌گویی مالی در بخش عمومی، تأثیری ندارد؛ در صورتی که تأثیر منفی بر پاسخ‌گویی عملیاتی دارد. استقرار زیرساخت‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و به‌کارگیری رویکرد مشارکتی در امر بودجه‌ریزی، موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخ‌گویی دولت در بخش عمومی است.

۴. روش‌شناسی و روش تحقیق

در تحقیق حاضر، از روش مطالعه کتابخانه‌ای برای گردآوری اطلاعات استفاده شده است. این مقاله به بررسی چهار کشور آسیایی ایران، چین، روسیه و اندونزی می‌پردازد که این کشورها به استفاده از بودجه‌ریزی مبتنی بر مبنای نقدی، همراه با گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی ادامه می‌دهند. دوره گذار از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در گزارشگری مالی حسابداری بخش عمومی برای کشورهای چین و اندونزی، نسبت به کشورهای ایران و روسیه، به طرز قابل توجهی کوتاه‌تر بوده است. تحقیقات انجام‌شده به سطح دولت مرکزی در چهار کشور منتخب محدود می‌شود. در این تحقیق از منابع داده‌های ثانویه، از جمله گزارش‌ها و اطلاعیه‌های رسمی دولت و اسناد نظارتی، نشریات دانشگاهی و حرفه‌ای در مورد اصلاحات حسابداری بخش عمومی و بودجه‌ریزی، سایت وزارت دارایی این کشورها و سایت فدراسیون بین‌المللی حسابداران، استفاده شده است و لازم به ذکر است که اطلاعات ذکر شده در این پژوهش، از مقالات و تحقیقات پیشین، تحلیل محتوا گردیده است.

۵. چهار مطالعه کشوری در سیر تحول نظام مالی عمومی

طول دوره گذار و ترتیب اصلاحات برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی می‌تواند فرآیندی بسیار زمان‌بر باشد. بسته به دسترسی به منابع لازم، دامنه اصلاحات و میزان پشتیبانی سیاسی در کشورها و حوزه‌های مختلف، زمان موردنیاز برای انجام

اصلاحات متفاوت است (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱). کشورهای مثل شیلی، آفریقای جنوبی و سریلانکا افزودن اجزای تعهدی یا افشای آنها در صورت‌های مالی را، بدون در نظر گرفتن تاریخ مشخص برای اجرای کامل حسابداری تعهدی، در دستورکار خود قرار داده‌اند. در برخی کشورها، اجرای حسابداری تعهدی در سطح دولت مرکزی، طی سه تا پنج سال (نیوزلند، اتریش و فرانسه) انجام گرفت (کوانا^۱ و همکاران، ۲۰۱۶).

در ادامه، تجربه برخی از کشورهای آسیایی، در زمینه روند اصلاحات بودجه‌ریزی و سیستم گزارشگری مالی حسابداری بخش، تشریح می‌شود. این کشورها، به این دلیل انتخاب شدند که از فرهنگ‌ها و سنت‌های اداری متفاوت و همچنین سنت‌های حسابداری متفاوت پیروی می‌کنند. علاوه بر این، مواجهه آنها با اصلاحات مدیریت عمومی متنوع است.

۱۰.۵ ایران

بودجه‌ریزی در ایران، به‌رغم یک قرن پیشینه اجرایی، با مسائل و مشکلات متعددی روبه‌رو است. بخشی از این مشکلات به فقدان روش‌ها و ابزارهای کارآمد برای بودجه‌ریزی بر می‌گردد؛ روش‌هایی که بتوانند، در شرایط پیچیده و محیط متلاطم دنیای امروز، پاسخ‌گوی نیاز سازمان‌ها و دولت باشند. بدیهی است که اتکا به رویکرد سنتی و متعارف بودجه‌ریزی در گذشته، در شرایط موجود ثمربخش نبوده، نیاز به تحول و دگرگونی در رویکردها و راهکارها احساس می‌شود (آذر و خدیور، ۱۳۹۳). از این‌رو، فرآیند تهیه و اجرای بودجه در نیم قرن گذشته، به مسئله پیچیده و دشواری در مدیریت بخش عمومی مبدل شده است که پیامدهای نامطلوب و رو به مزایای خود را بر دولت تحمیل می‌کند (دفتر مطالعات برنامه و بودجه ۳، ۱۳۹۴).

بر اساس قانون برنامه و بودجه (مصوب اسفند ۱۳۵۱)، نظام بودجه‌ریزی ایران، یک نظام بودجه‌برنامه‌ای است؛ بدین ترتیب که بودجه‌ای سالانه باید بر مبنای برنامه‌های سالانه، برنامه‌های سالانه بر مبنای برنامه‌های پنج‌ساله و برنامه‌های پنج‌ساله بر مبنای برنامه‌های بلندمدت تهیه شوند. از سال ۱۳۷۸، اصلاح نظام بودجه‌ریزی در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، مورد توجه جدی قرار گرفت و

1. Cavanagh

در یک طرح دو مرحله‌ای، که در همین زمینه تهیه و به تصویب ستاد اقتصادی دولت رسید، تهیه بودجه به روش عملیاتی، به‌عنوان یک هدف میان‌مدت، مورد توجه قرار گرفته است. به‌این ترتیب، برابر ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۸۱ (بند «ب» تبصره ۲۳)، مصوب مجلس شورای اسلامی، از سال ۱۳۸۱ به بعد، نظام بودجه‌ریزی در کشور متحول شده و روش‌های سنتی بودجه‌ریزی، جای خود را به روش بودجه‌ریزی عملیاتی داده است. با توصیه صندوق بین‌المللی پول، نظام جدیدی به نام نظام آمارهای مالی دولت در نظام مالی کشور توصیه گردیده، بودجه‌ریزی در کشور به سمت بودجه‌ریزی عملیاتی گرایش پیدا کرده است. دولت بودجه سال ۱۳۸۱ را با رویکرد بودجه‌ریزی عملیاتی ارائه نموده و به صورت شکلی (نه واقعی)، تمامی سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی کشور، به بودجه‌ریزی عملیاتی و برنامه‌ای گرایش پیدا کرده‌اند (حسن‌آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۷).

ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی، به‌صراحت و برای اولین بار، به عملیاتی‌شدن نظام بودجه‌ریزی کشور تأکید ورزید. همچنین، ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی، دولت را موظف به فراهم‌آوردن تدریجی زمینه‌های لازم برای تهیه بودجه، به روش عملیاتی، در کلیه دستگاه‌های اجرایی کرده است. سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، با اقدامی سه مرحله‌ای، ماده ۱۳۸ را اجرا نمود که مرحله اول در تهیه لایحه بودجه سال ۱۳۸۵، با هدف شفاف‌سازی، به اجرا درآمد و سازمان، از طریق فرم‌های مربوط، اقدام به جمع‌آوری اطلاعات برنامه‌ها، فعالیت‌های دستگاه‌ها، هدف‌های کمی آنها و هزینه واحد فعالیت‌ها نمود و لایحه بودجه را تقدیم مجلس شورای اسلامی کرد. سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور در مرحله دوم، که مرحله افزایش کارایی بود، به‌دنبال به‌کارگیری روش‌های هزینه‌یابی، مانند هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بود تا بدین‌وسیله، هزینه واحد فعالیت‌ها براساس فرایندها و برنامه‌ها به اجرا درآید و در مرحله سوم، هدف اثربخشی فعالیت‌های مربوط، به منظور نیل به هدف‌های برنامه‌های اقتصادی دولت بود (حسن‌آبادی و صراف، ۱۳۸۹).

جهت اجرای دقیق و اثر بخش بودجه، و نیل به عدالت اجتماعی و رشد اقتصادی، یک سیستم نظارت مالی کارآمد نیاز است. نظارت مالی به مشروعیت تحصیل و مصرف منابع برمی‌گردد و در راستای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مالی

است. این نظارت شامل سه بُعد اصلی می‌شود: ۱. نظارت بودجه‌ای؛ ۲. نظارت بر رعایت قوانین و مقررات و ۳. نظارت بر نحوه ارائه صورت‌های مالی و قابلیت اتکای آنها. براساس ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور، نظارت مالی بر دستگاه‌های اجرایی بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است. وزارت امور اقتصادی و دارایی، از طریق انتصاب ذی‌حساب در دستگاه‌های اجرایی، بر عملکرد آنها، نظارت مالی انجام می‌دهد. علاوه بر این، دیوان محاسبات و بازرسی کل کشور، مطابق اصل ۵۵ قانون اساسی ج.ا.ا. و ماده ۹۰ قانون محاسبات، وظیفه نظارت بعد از خرج را به عهده دارد. هدف اصلی از نظارت مالی، حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات مالی و محدودیت‌های بودجه‌ای و اعمال کنترل‌های لازم در راستای مصرف بهینه و درست منابع مالی در برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب است (همان، ۱۳۸۹).

یکی از ابزارهای مهم نظارت مالی در ساختار موجود، نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است. دولت موظف است، براساس ماده ۸ قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، به منظور تحقق اهداف بند ۱۲ سیاست‌های کلی ابلاغی اقتصاد مقاومتی، مبنی بر تحول اساسی در زیرساختها، اصلاح و ارتقای نظام مدیریت مالی و محاسباتی دولت نسبت به ساماندهی خزانه‌داری کل، از طریق اصلاح نظام مالی و محاسباتی، و ارتقای نظام نظارت، از طریق اصلاح سیستم مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، و ارتقا و انطباق نظام نظارت مالی متناسب با نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اقدام نماید. در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، اعتبارات بر مبنای واحدهای سازمانی و در راستای تولید و ارائه محصولات/ خدمات و یا دستیابی به پیامدها تخصیص می‌یابد و بدین ترتیب، سازمان‌ها به سمت افزایش شفافیت، در نحوه مصرف منابع، برای انجام فعالیت‌ها، تولید خروجی‌ها و دستیابی به اهداف و استراتژی‌ها و نیز پاسخ‌گویی بیشتر، سوق داده می‌شوند. کشور ما در حال گذار از نظام بودجه‌ریزی سنتی به نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است و همان‌گونه که سازوکارهای اجرایی بودجه در این نظام با روش‌های دیگر بودجه‌ریزی تفاوت دارد، نحوه نظارت بر عملکرد نیز متفاوت است. پیاده‌سازی کامل این نظام بودجه‌ریزی، احتمالاً موجب تغییراتی چندجانبه، از جمله تغییر در نقش ذی‌حسابان، تغییر در رویکرد قیمت‌تمام‌شده و گسترش هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت شده و علاوه بر این، مسیر اجرایی برای حسابرسی عملکرد را هموار

می‌سازد. اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، نیازمند اصلاحات و تغییراتی در ساختار مالی و قانونی کشور است (همان، ۱۳۸۹).

در بند ۱ ماده ۲۶ قانون الحاق دو تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، تأکید شده که وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت، مکلفاند صورت‌های مالی خود را از سال ۱۳۹۴، براساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور (تدوین‌شده توسط سازمان حسابرسی) و در چارچوب دستورالعمل‌های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی بر مبنای حسابداری تعهدی تهیه کنند. بنابراین، پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی یک جهش در گزارشگری مالی محسوب شده که اثر آن افزایش پاسخ‌گویی در برابر رویدادهای مالی در بدنه دولت خواهد بود.

اهداف اصلی نظام حسابداری بخش عمومی، قابل طبقه‌بندی در سه گروه زیر است: ۱. کمک به بخش عمومی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی؛ ۲. تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی واحدهای گزارشگر؛ ۳. ایجاد بستر لازم جهت استخراج و محاسبه دقیق بهای تمام‌شده برنامه‌ها، فعالیت‌ها، خدمات و محصولات در راستای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (نظام حسابداری بخش عمومی، ۱۴۰۱).

مدیریت بخش اعظم اقتصاد در ایران بر عهده دولت است؛ از این‌رو، مباحث حسابداری این بخش اهمیت ویژه‌ای دارد. از سوی دیگر، تغییر و تحولات اخیر در حسابداری بخش عمومی ایران، نظیر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی، که همگام با تغییرات در سطح جهانی و در راستای رویکرد مدیریت نوین عمومی است، توجه بیش از پیش به این حوزه را برجسته می‌کند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱).

۲.۵ چین

در کشور چین وزارت دارایی^۱ در ۱ نوامبر ۱۹۴۹ تأسیس شد و یک بخش در وزارت دارایی برای نظارت بر توسعه سیستم‌های حسابداری، در ۱۲ دسامبر ۱۹۴۹، تشکیل شد (یانگ^۲، ۱۹۸۸). برای مدیریت مالی عمومی، یک اصل واحد برای متمرکز کردن

1. MOF: Ministry of Finance

2. Yang

همه درآمد‌ها و هزینه‌های مالی که باید توسط دولت مرکزی اداره شود، از جمله تولید مواد غذایی، مالیات، بازرگانی و درآمد بانکی، تصویب شد. دولت به جای بازارها، قیمت کالاها و هزینه‌های کارگری را تعیین کرد. اقتصاد خصوصی یا سازوکارهای بازار تا حد زیادی از بین رفت؛ زیرا سرمایه‌داری به‌عنوان یک دشمن طبقاتی شناخته شد (شل و شامبو^۱، ۱۹۹۹). در ۹ مارس ۱۹۵۰، وزارت دارایی تصمیم خود را برای توسعه رویکردی به سبک شوروی برای حسابداری در سراسر کشور اعلام کرد که تمرکز قابل توجهی بر برنامه‌ریزی و مدیریت هزینه داشت. به این ترتیب، شیوه‌های حسابداری بخش‌های مختلف توسط سیستم‌های حسابداری صنعتی خودشان اداره می‌شد که دستورالعمل‌های خاصی را، از جمله نمودارهای حساب یکنواخت، روش‌های دفترداری، قالب‌ها و رویه‌های گزارش‌های حسابداری، تجویز می‌کرد (وزارت دارایی چین، ۱۹۵۰). در کمتر از دو ماه، ۲۲ سیستم حسابداری صنعتی تهیه و برای تأیید توسط ۱۳ بخش عمده، به وزارت دارایی ارائه شد. در ۳۰ سال اول پس از تأسیس جمهوری خلق چین (در سال ۱۹۴۹ تا ۱۹۷۹: دوره‌ای که تحت سلطه یک اقتصاد برنامه‌ریزی شده بود) اگرچه دولت چین بودجه داشت، این نقش بودجه‌ریزی عمومی، نقشی متفاوت بود. مهم‌ترین ابزار مدیریت مالی در آن زمان برنامه‌های اجباری، دستورات اجرایی و کنترل اداری سخت‌گیرانه بر شرکت‌های دولتی بود و بودجه عمومی، نقش فرعی در اقتصاد برنامه‌ریزی شده داشت (یانگ، ۱۹۸۸).

هرج و مرج سیاسی و شکست اقتصادی دوران مائو^۲، حزب کمونیست چین را بر آن داشت تا برای نجات خود، از بحران شدید قانونی پس از مرگ مائو در ۱۹۷۶، اقداماتی انجام دهد (سایچ^۳، ۲۰۱۵). اصلاحات اقتصادی در سومین جلسه عمومی یازدهمین کمیته مرکزی حزب کمونیست چین در سال ۱۹۷۸ آغاز شد. این اصلاحات، جنبشی را به دور از سیستم اقتصادی برنامه‌ریزی شده برای پذیرش اقتصاد بازار آغاز کرد. در دوران اصلاحات، هم بنیان اقتصادی کشور و هم اقدامات اداری مدیریت مالی برای دولت، دستخوش تغییرات اساسی شد. پویایی پیچیده این تکامل، زمینه اجتماعی و سیاسی متفاوتی را ایجاد کرد که بحث‌های روزافزون مربوط به عملکرد حسابداری دولت ظاهر شد. یک نگرانی عمده، مربوط به

1. Schell & Shambaugh

2. Mao

3. Saich

کمبودهای سیستم حسابداری قدیمی و به‌ویژه عملکرد گزارش بودجه‌نقدی بود. از سال ۱۹۷۸، که چین سیاست "اصلاح و گشودن" را اتخاذ کرد، اقتصاد برنامه‌ریزی‌شده، به‌تدریج، در حال از بین رفتن بود و نقش فرماندهی آن در تعیین تخصیص منابع نیز، در حال تخریب بود. درحالی‌که نقش دولت در برنامه‌ریزی اقتصادی، کاهش پیدا کرده بود، در ارائه کالاهای عمومی و خدمات به عموم مردم برجسته‌تر شد. وزارت دارایی، همچنین، با تغییراتی در سیستم حسابداری بودجه، از دهه ۱۹۸۰ به بعد، اصلاحاتی در روش‌های حسابداری و طبقه‌بندی حساب‌ها برای تقویت عملکرد مدیریت بودجه دولت انجام داد (یانگ، ۱۹۸۸).

تغییر نقش دولت، باعث افزایش آگاهی در مورد نقشی شد که بودجه در تخصیص منابع و مدیریت عمومی دارد. این امر منجر به یک سری اصلاحات بودجه در چین شد. این اصلاحات با قانون بودجه چین آغاز شد؛ قانونی کاملاً جدید، درمورد بودجه، که در سال ۱۹۹۴ تصویب شد. در سال ۲۰۰۰، اصلاح بودجه وزارتخانه‌ها برای افزایش کنترل دولت بر بودجه و شفافیت آن آغاز شد. در سال ۲۰۰۱، یک سیستم متمرکز مدیریت خزانه‌داری ایجاد شد. هدف تهیه سیستمی بود که امکان اشتراک اطلاعات مالی را در زمینه تدوین بودجه، پیش‌بینی اقتصادی و درآمد، پرداخت، مدیریت وجوه نقد و مدیریت دارایی و بدهی دولت فراهم کند. در سال ۲۰۰۲، قانون تدارکات دولتی تصویب شد و اجرای کامل آن از ژانویه ۲۰۰۳ آغاز شد. این قانون برای متمرکز و شفاف‌ساختن خریدها و کاهش فساد بود. در سال ۲۰۰۵، اصلاحات دیگری برای ایجاد سیستم طبقه‌بندی جدید، برای درآمد و هزینه در بودجه اجرا شد. این مجموعه از اصلاحات بودجه‌ای، با هدف ایجاد مکانیزمی برای کنترل و ارتقای استفاده کارآمدتر از وجوه عمومی بود. از زمان اجرای اصلاحات مختلف، نتایج مثبت اما محدودی در ایجاد زیرساخت اساسی برای سیستم بودجه، روند و قوانین مدرن حاصل شده است (وونگ^۱، ۲۰۰۷). اگرچه دولت این تغییرات را "اصلاحات" نامید (لو^۲، ۲۰۰۲)، اما بیشتر آنها، اصلاحات فنی برای سیستم بودجه موجود بدون تغییر اساسی، در اصل، مبتنی بر نقد یا هدف گزارشگری اساسی بود.

با وجود همه دستاوردهای مزبور، محدودیت اساسی اصلاحات این است که همچنان، بودجه به یک سند قانونی الزام‌آور تبدیل نشده است. کمبود صلاحیت

1. Wong

2. Lou

قانونی بودجه از چند جنبه مشهود است: به طور مداوم، بین بودجه اصلی تصویب شده توسط قانون گذار چین (کنگره ملی مردم^۱) و بودجه نهایی فاصله زیادی وجود دارد؛ افزودن و تفریغ قابل توجهی توسط دولت، به ارقام اصلی بودجه، بدون تصویب نهاد قانون گذاری انجام می شود و وجوه برای اهداف دیگری، غیر از مصوبات قانون گذار نیز، استفاده می شود (دنگ و پنگ^۲، ۲۰۱۱).

تصمیم برای اتخاذ حسابداری کل دولت مبتنی بر مبنای تعهدی در سال ۲۰۱۳، مهم ترین تغییر در حسابداری دولت چین، از زمان تأسیس جمهوری خلق چین^۳ در سال ۱۹۴۹ است. حسابداری دولت در جمهوری خلق چین، عمدتاً، از طریق سیستم گزارش بودجه نقدی از سال ۱۹۴۹ بوده است که این سیستم فقط ورودی و خروجی وجه نقد را اندازه گیری می کند و هیچ گزارشی از وضعیت مالی دولت یا عملکرد عملیاتی آن ارائه نمی دهد (فانل^۴، ۲۰۱۲).

نگرانی کلی این بود که اطلاعات حسابداری مبتنی بر نقد ممکن است، گاهی اوقات، اطلاعات گمراه کننده ای را برای اهداف ارزیابی عملکرد فراهم کند. ژانگ^۵ (۲۰۰۶) با اشاره به تجارب بین المللی پیشنهاد کرد که چین باید الگویی را اتخاذ کند که بر مسئولیت امانت داری داخلی در قوه مجریه یا دولت تأکید کند، مانند فرانسه و آلمان که در آن کشورها دولت مرکزی، درجه بالاتری از کنترل را بر دولت های محلی دارد. مفهوم "شفافیت" یکی دیگر از نقاط مرجع اصلی بحث چین بود. حسابداری نقدی نمی تواند، به طور دقیق، استفاده واقعی و کارایی کالاهای عمومی و خدمات ارائه شده توسط دولت را منعکس کند و در نتیجه، هیچ بهبودی در کارایی داخلی برای ارائه کالاهای عمومی و خدمات نمی تواند آغاز شود. از آنجاکه حسابداری نقدی، بدهی های تعهدی دولت را به رسمیت نمی شناسد، بنابراین "درمورد منابع مالی قابل استفاده واقعی دولت اغراق می کند و مشکلات مالی فعلی را می پوشاند و خطرات مالی آینده دولت را افزایش می دهد". نگرانی های زیادی نیز درمورد اندازه گیری دارایی / بدهی ها و شناسایی درآمد نیز مطرح شد (ژانگ، ۲۰۰۸: ۱۲).

-
1. National People's Congress
 2. Deng & Peng
 3. PRC: People's Republic of China
 4. Funnel
 5. Zhang

در نوامبر ۲۰۱۳، دولت چین هدف خود را برای ایجاد سیستم گزارشگری مالی کل دولت بر مبنای تعهدی، در سومین پلنوم هجدهمین کنگره کمیته مرکزی حزب کمونیست چین^۱ اعلام کرد. در دسامبر ۲۰۱۴، شورای دولتی، دستورالعمل اصلاحات را از طریق وزارت دارایی تصویب و منتشر کرد و پیشنهاد کرد که سیستم جدید گزارشگری مالی را برای یک دوره هفت ساله، از سال ۲۰۱۴ ارائه دهد. مطابق قانون بودجه جمهوری خلق چین، که در سال ۲۰۱۴ اصلاح شده است، ادارات دارایی دولت، موظف به تهیه گزارش‌های جامع مالی تعهدی به صورت سالانه بودند (ژانگ، ۲۰۲۰).

وزارت دارایی مسئول تهیه استانداردهای حسابداری بخش عمومی است. در سال ۲۰۱۴، برنامه اصلاح حسابداری دولت تعهدی، همان‌طور که توسط وزارت دارایی ارائه شده، توسط شورای دولتی تصویب شد. متعاقباً استانداردهای حسابداری دولتی-استاندارد اساسی و همچنین استانداردهای موجودی کالا، دارایی‌های سرمایه‌گذاری، دارایی‌های ثابت و دارایی‌های نامشهود، از ژانویه ۲۰۱۷، صادر و لازم‌الاجرا شد. در سال ۲۰۱۷، استانداردهای حسابداری دولتی برای زیرساخت‌های عمومی و استانداردهای حسابداری دولتی برای ذخایر دولتی صادر و از ۱ ژانویه ۲۰۱۸ لازم‌الاجرا شد. سیستم حسابداری دولت، در سال ۲۰۱۷ نیز صادر شد و از اول ژانویه ۲۰۱۹ لازم‌الاجرا شد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران).

تا سال ۲۰۲۰، هر سطح از دولت چین و همچنین تعداد زیادی از واحدهای اداری و مؤسسات خدمات عمومی تحت کنترل دولت، باید گزارش‌های خود را تغییر داده و یک مجموعه کاملاً جدید از حساب‌های تعهدی و صورت‌های مالی را فراهم می‌کردند. این تصمیم با اقدامات رایج در بسیاری از کشورهای دیگر همسو است. در این کشور پذیرش حسابداری تعهدی، از نظر اطلاعات با کیفیت بهتر برای تصمیم‌گیری و تخصیص منابع توجیه شد (ژانگ، ۲۰۲۰).

۳.۵ روسیه

در آغاز دهه ۲۰۰۰، اصلاحات ناشی از مدیریت عمومی نوین، با سرعت بالایی، فضای بخش عمومی روسیه را فرا گرفت (بورمیستروف^۲، ۲۰۰۶؛ تیموشنکو^۳، ۲۰۰۶).

1. CCP: Chinese Communist Party
2. Bourmistrov
3. Timoshenko

۲۰۰۸؛ تیموشنکو و آدیکاری^۱، ۲۰۰۹). اصلاحات سیاست شامل اصلاح ساختاری واحدهای دولتی و اصلاحات کلیه روابط فدرال و خودگردانی، راه‌اندازی و اجرای بودجه‌ریزی عملکردگرا و برنامه‌ریزی مالی میان‌مدت و همچنین، یک گام بلند، از حسابداری نقدی سنتی، به سمت حسابداری تعهدی مورد استفاده در بخش بازرگانی بود. مطالعات تجربی قبلی در زمینه روسیه نشان داده است که در آغاز هزاره، تصمیم‌گیرندگان روسیه، به‌طور چشمگیری تحت تأثیر تحولات خارج از کشور، به‌ویژه سازمان‌های بزرگ بین‌المللی، مانند صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی قرار گرفتند (تیموشنکو، ۲۰۰۶، ۲۰۰۸؛ تیموشنکو و آدیکاری، ۲۰۰۹).

اصلاح بودجه در روسیه، همراه با اصلاحات اداری و شهری و زمینه‌ای برای شروع جدید مدیریت و برنامه‌ریزی استراتژیک، به‌عنوان یک رویکرد مدیریت عمومی، در روسیه شکل گرفت (کودریاشووا^۲، ۲۰۱۴). یکی از گام‌های مشترک، در زمینه بهبود سیستم‌های بودجه، اصلاح نهادهای بودجه است که بعضاً، به‌عنوان مهم‌ترین نکته در بهبود عملکرد عمومی بخش عمومی ذکر می‌شود (شاه^۳، ۲۰۰۷). این اصلاح مهم در اصلاحیه نهادهای بودجه‌ای، در حال حاضر، در فدراسیون روسیه، در حال انجام است. به نظر می‌رسد که این مرحله از اصلاحات کلی بودجه، بحث برانگیزترین و زمان‌برترین مرحله باشد. اصلاح بودجه در فدراسیون روسیه، شامل مراحل زیر است:

- ۲۰۰۱-۲۰۰۴ اصلاح روابط بین‌بودجه‌ای (نقل و انتقالات)؛
- ۲۰۰۴-۲۰۰۸ اصلاح روند بودجه؛
- ۲۰۱۰ و در ادامه، اصلاح سیستم نهادهای بودجه‌ای (زنجیره‌ای)؛

از زمان انتخاب مجدد پوتین در سال ۲۰۰۴، اصلاحات شدت گرفتند. در این زمینه، درخواست‌ها برای افزایش کارایی، اثربخشی و پاسخ‌گویی، به‌طور گسترده‌ای، در کشور شنیده می‌شد (خداچک^۴ و تیموشنکو، ۲۰۱۸). دولت روسیه، براساس کار مشاوران بین‌المللی و تفاسیر خاص خود، در سال ۲۰۰۴، یک اصلاح مهم در

1. Adhikari
 2. Kudryashova
 3. Shah
 4. Khodachek

مدیریت ارائه داد. دولت روسیه کُد بودجه جدید معرفی کرد و روند بودجه‌ریزی را تغییر داد که باید با تمرکز بر نتایج مالی و در نتیجه با حسابداری تعهدی مرتبط شود. هدف اصلی اصلاحات را می‌توان تغییر بودجه و حسابداری دولتی دانست. به‌عنوان بخشی از سیستم مدیریت دولتی، دولت باید یک سیستم مدیریتی جدید، با تمرکز بیشتر بر نتایج داشته باشد. وزارت دارایی فدراسیون روسیه، همیشه وظیفه تعیین قوانین حسابداری و گزارشگری بخش دولتی در روسیه را بر عهده داشته است. این امر با صدور "دستورالعمل" و "مقررات" برای نحوه انجام ثبت، اندازه‌گیری و گزارش انجام می‌شود. طی دوره ۱۹۵۵-۲۰۱۱، وزارت دارایی ۱۶ دستورالعمل مختلف در مورد حسابداری بودجه تصویب کرد. تا سال ۲۰۰۴، تغییراتی در شیوه‌های حسابداری در سازمان‌های دولتی ایجاد شد، اما انقلابی نبود و تغییرات به‌صورت افزایشی ایجاد می‌شد و مبنای حسابداری بخش دولتی روسیه نقدی بود. تغییر عمده در حسابداری به‌دلیل تماس روسیه با صندوق بین‌المللی پول ایجاد شد. از آن زمان، بحث‌هایی درباره نحوه تغییر حسابداری بخش دولتی در روسیه، مطابق با الزامات صندوق بین‌المللی پول، ادامه یافت. تغییرات عمده در سال مالی ۲۰۰۴-۲۰۰۵، به‌عنوان نتیجه تصویب این مفهوم، از سوی روسیه رخ داد. این امر، منجر به بودجه‌ریزی و رویه‌های جدید حسابداری براساس طبقه‌بندی‌های آمار و اطلاعات مالی دولت شد (بورمیستروف و آنتیپووا، ۲۰۱۳). با ابتکار شعار دوبرابردن تولید ناخالص داخلی روسیه تا سال ۲۰۱۰، مجموعه‌ای از ابتکارات توسط مقامات دولتی پیشنهاد شد که نشانگر یک تغییر آشکار، در ایدئولوژی مدیریت دولتی روسیه است (خداچک و تیموشنکو، ۲۰۱۸).

بسته سیاست شامل اصلاح روند بودجه، اصلاح اداری و بازسازی شبکه عمومی بود؛ اما محدود به آن نشد. افزایش پاسخ‌گویی و گسترش استقلال مدیریتی، در بخش دولت عمومی روسیه، در رأس اقدامات این اصلاحات قرار داشت. هدف از اصلاح فرآیند بودجه، اطمینان از تخصیص و مدیریت مؤثر بودجه دولت برای تحقق اولویت‌ها و اهداف سیاست‌های کشور بود. این سیاست‌ها متنوع بودند و شامل راه‌اندازی و اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، برنامه‌ریزی مالی میان‌مدت و همچنین تبدیل حساب‌های عمومی روسیه به سمت حسابداری تعهدی بودند (تیموشنکو و خداچک، ۲۰۱۸).

در ابتدا، اصلاح نهادهای بودجه‌ای، با تغییر وضعیت اجباری، برای سال ۲۰۰۸ برنامه‌ریزی شده بود. بحران جهانی ۲۰۰۸، اصلاحاتی را در دستورکار اصلاح بودجه ایجاد کرد و اصلاح نهادهای بودجه‌ای، فقط در سال ۲۰۱۰^۱ با انتشار قانون فدرال، به شماره ۸۳-FZ، از ۸ مه ۲۰۱۰ در مورد اصلاح برخی قوانین قانونی فدراسیون روسیه، در ارتباط با بهبود وضعیت قانونی نهادهای دولتی اعلام شد. این قانون، اساس قانونی کلی را برای اصلاحات ایجاد کرد و انواع جدیدی از نهادهای بودجه را تعیین کرد. این قانون از اول مارس ۲۰۱۱ (تقریباً یک سال پس از انتشار) لازم‌الاجرا شد. طبق قانون فدرال شماره ۸۳-FZ، از ۸ مه ۲۰۱۰، کلیه نهادهای بودجه‌ای موظفاند وضعیت حقوقی خود را تغییر دهند و به یکی از این سه نوع نهاد تبدیل شوند: خودمختار، بودجه (نهادهای بودجه جدید) یا نهاد دولتی (کودریاشووا، ۲۰۱۶).

چهار قانونی که در سال‌های ۲۰۰۷، ۲۰۱۰، ۲۰۱۲ و ۲۰۱۳ به تصویب رسید، منجر به تغییرات قابل توجهی در قانون بودجه شد. این تغییرات برنامه‌های هدف را در سال ۲۰۰۷ معرفی کرد که در سال ۲۰۱۳، به برنامه‌های دولتی تبدیل شد که حاکمیت سازمان‌های بخش عمومی را تقویت و سیاست‌ها و ابزارهای توزیع مجدد را روشن می‌کرد و به آنها "روابط بین‌بودجه‌ای" گفته می‌شد. در سال ۲۰۱۲، با تصویب ویرایش جدید قانون بودجه، یک تغییر عمده در مقررات بودجه رخ داد. ویژگی اصلی این تغییر، معرفی کامل برنامه‌های ایالتی بود که تا سال ۲۰۱۴، آخرین بودجه قابل توجه "نوآوری" در سطح فدرال را نشان می‌داد (تیموشنکو و خداجک، ۲۰۱۸).

در مفهوم توسعه اقتصادی و اجتماعی طولانی‌مدت فدراسیون روسیه، برای دوره تا سال ۲۰۲۰، مشخص شد که سیستم جدید حاکمیت عمومی، باید شامل برنامه‌ریزی استراتژیک و حاکمیت نتیجه‌گرا باشد؛ زیرا باید با مکانیسم‌های تصمیم‌گیری در حوزه بودجه پیوند بخورد. پیش از این، بسیاری از مشکلات تهیه یک بودجه واقع‌بینانه از نبود استراتژی کلی بودجه، فقدان نقش استراتژیک دولت و مشکل اساسی فقدان سیاست‌های مشخص هزینه در زمینه تخصیص بودجه ناشی

1. The Federal Law No. 83-FZ of May 8, 2010 on Amending Certain Legislative Acts of the Russian Federation in Connection with Improvement of the Legal Status of State (Municipal) Institutions, Sobraniye Zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii (SZ RF), (10 May 2010) No 19, item 2291.

می‌شود (دیاموند^۱، ۲۰۰۲). اصلاح نهادهای بودجه‌ای درگیر مشکل تخصیص بودجه است. سیستم قدیمی تخصیص بودجه نمی‌تواند، در واقعیت جدید استراتژی‌های اقتصادی و اقتصادی اجتماعی جای گیرد (کودریاشووا، ۲۰۱۶).

در روسیه اصلاح حسابداری بخش دولتی در ۳ مرحله صورت می‌گیرد: اولیه، میانی و جاری. مرحله "اولیه" از سال ۱۹۹۳ تا ۲۰۰۳ ادامه داشته است. از سال ۱۹۹۸، روسیه برنامه اصلاح حسابداری را مطابق با استانداردهای بین‌المللی اجرا کرد. در این مرحله، اولین گام‌ها برای ایجاد گزارش مالی، مطابق با استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی، برداشته شد. توسعه بیشتر برنامه، مطابق با مفهوم توسعه حسابداری و گزارشگری در فدراسیون روسیه، برای میان‌مدت رخ داد. (ایوانووا و پیلپینکو^۲، ۲۰۱۶).

مرحله "میانی" بسیار پیش‌رونده بود و از سال ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۰ ادامه داشت. از آن زمان روسیه، اصلاح مرحله به مرحله فرآیند بودجه را با هدف ایجاد شرایطی برای کارآمدترین کنترل بر منابع مالی عمومی و تغییر اولویت‌ها، از "مدیریت هزینه بودجه" به "مدیریت نتیجه‌گرا" اجرا می‌کند. یکی از اصلی‌ترین جهت‌ها، مطابقت طبقه‌بندی بودجه‌ای روسیه با الزامات استانداردهای بین‌المللی و همچنین، ادغام نمودار حساب‌ها در طبقه‌بندی بودجه است. این نمودار حساب‌ها امکان حسابرسی هزینه‌ها را با توجه به عملکردها و هزینه‌ها فراهم نمود. به دستور بانک مرکزی روسیه، از سال ۲۰۰۴، همه بانک‌های روسیه موظف شده‌اند گزارش مالی روسیه را با استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی^۳ مطابقت دهند (ایوانووا و پیلپینکو، ۲۰۱۶). براساس الزامات آیین‌نامه آمار مالی دولت^۴، فدراسیون روسیه اصل حسابداری تعهدی، که شامل تهیه ترازنامه و پوشش دقیق فعالیت‌های اقتصادی و مالی دولت است را به کار گرفت تا بتواند، الزامات صندوق بین‌المللی پول در زمینه ارائه آمار را اجرا نماید. یکی از دستورات عمل‌های مهم، که نشان‌دهنده تغییر جهت انتشار حسابداری تعهدی در سیستم‌های حسابداری براساس آمار و اطلاعات مالی دولت است، در سال ۲۰۰۸ ارائه شد. این دستورالعمل، برای اولین بار، سیستم گزارشگری دولت جامع را معرفی

-
1. Diamond
 2. Ivanova & Pilipenko
 3. IFRS: International Financial Reporting Standard
 4. GFSM: Government Finance Statistics Manual

کرد، به این معنی که سطوح مختلف دولت بخش (مرکزی، منطقه‌ای و محلی) و سایر سازمان‌ها، که از بودجه دولت تأمین مالی می‌شوند، باید از همان حسابداری براساس اصل تعهدی استفاده کنند (بورمیستروف و آنتیپووا، ۲۰۱۳).

مهم‌ترین نتایج این مرحله عبارت‌اند از: اتخاذ مبنای تعهدی؛ معرفی ۲۶ رقمی بودجه‌نمودار حسابداری؛ ایجاد روش حسابداری استهلاک؛ تصویب صورت‌های مالی جدید مانند ترازنامه، صورت درآمد و هزینه، صورت جریان وجوه نقد و یادداشت توضیحی که همه اینها، کنترل مؤثرتر بر اجرای برنامه‌نویسان دولتی را تسهیل نمود. الزامات گزارشگری مالی عمومی، در قالب استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی، اجرا شد و موضوعات جدید حسابداری مانند "دارایی عمومی" معرفی شد؛ هرچند که ارقام افشا نشد (ایوانووا و پیلپینکو، ۲۰۱۶).

از سال ۲۰۱۱ تا کنون، که با عنوان مرحله "فعلی" نام برده می‌شود، قوانین حسابداری جدیدی تدوین شده است. در سال ۲۰۱۱، وزارت دارایی متعهد شد، استانداردهای حسابداری بخش دولتی را براساس استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی، توسعه دهد. از سال ۲۰۱۲، کلیه مؤسسات اعتباری، شرکت‌های بیمه، شرکت‌کنندگان در بازار اوراق بهادار و همه شرکت‌هایی که صورت‌های مالی تلفیقی خود را منتشر می‌کنند، باید طبق استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، حسابداری انجام دهند. دولت فدرال روسیه، در ژانویه ۲۰۱۲، همچنین، استاندارد شماره ۳۱ استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی را به زبان روسی ترجمه کرد و این ترجمه را در وبگاه رسمی خود (www.minfin.ru) منتشر کرد. طبق قوانین فعلی روسیه، انتشار رسمی در وب سایت برابر است با به رسمیت شناختن استانداردهای ترجمه‌شده استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی که برای استفاده حسابداران است (آنتیپووا و بورمیستروف، ۲۰۱۳). از سال ۲۰۱۶، اعلام شد که بخش تجاری روسیه، استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را پذیرفته است. نتایج اساسی این مرحله عبارت‌اند از: پذیرش اشکال جدید اشخاص حقوقی، استفاده از برنامه‌ریزی مالی و حسابداری هزینه برای وظایف دولتی؛ اجرای صورت‌های مالی اضافی جدید که عبارت‌اند از: بیانیه تعهد و اجرای بیانیه برنامه فعالیت‌های عمومی و تجاری (ایوانووا و پیلپینکو، ۲۰۱۶).

در سال ۲۰۱۹، با تصویب قانون فدرال شماره ۲۴۷-FZ، استانداردهای حسابداری فدرال برای بخش عمومی، از استانداردهای حسابداری فدرال برای سایر

نهادهای متمایز می‌شود. اختیارات تصویب این استانداردها، همچنان، در اختیار وزارت دارایی و از طریق شورای استاندارد حسابداری بخش عمومی آن است (فدراسیون بین‌المللی حسابداران).

لیست استانداردهای ملی شامل استانداردهای موجود استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی است که با حسابداری روسیه مطابقت دارد، یعنی آنالوگ‌های روسی با ۳۲ استاندارد (ایوانووا و پیلپینکو، ۲۰۱۶).

۴.۵ اندونزی

فرمان ریاست جمهوری ۱۹۹۲/۳۵ در مورد سیستم حسابداری دولت مرکزی^۱، با هدف توسعه یک سیستم جدید حسابداری دولتی، تدوین استانداردها و اصول جدید حسابداری برای بخش دولتی و ایجاد یک هیئت توسعه حسابداری در داخل وزارت دارایی براساس فرمان جدید، وزارتخانه آژانس حسابداری مالی دولتی^۲ را تأسیس کرد که مسئولیت انتقال بخش دولتی از حسابداری نقدی به سیستم جدید و آموزنده‌تر را، با استفاده از بودجه بانک جهانی، بر عهده داشت (دووی^۳، ۲۰۰۱).

اندونزی، در طول تاریخ، سیاست مالی مسئولانه و محافظه‌کارانه‌ای را حفظ کرده است که بر حفظ نظم و انضباط مالی کل متمرکز است. در سال‌های قبل از بحران مالی آسیا (۱۹۹۰)، بودجه این کشور دارای مازاد متوسط (۱-۳ درصد از تولید ناخالص داخلی) و بدهی عمومی نسبتاً کم (۲۵٪ از تولید ناخالص داخلی) بود. این کشور از نرخ بالایی از رشد اقتصادی - و در نتیجه گسترش منابع عمومی - برخوردار بود و سیاست‌های توسعه در خط مقدم بودند. بحران مالی آسیا، اقتصاد اندونزی را به شدت، تحت تأثیر قرار داد. در سال ۱۹۹۸ بیش از ۱۳ درصد از تولید ناخالص داخلی این کشور کاهش یافت. بدهی دولت، در سال ۱۹۹۷ و ۱۹۹۸، به طرز چشمگیری، افزایش یافت و در سال ۱۹۹۹ به تقریباً ۱۰۰ درصد تولید ناخالص داخلی رسید. بحران مالی، با استعفای رئیس جمهور (سوهارتو^۴ در می سال ۱۹۹۸)، آشوب سیاسی در اندونزی برانگیخت. با نهایی شدن تنظیمات جدید قانون اساسی

-
1. Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat
 2. Badan Akuntansi Keuangan Negara, or Bakun
 3. Dewi
 4. Suharto

دموکراتیک، این کشور یکسری دولت‌های پی‌درپی را تجربه کرد (بلوندال^۱ و همکاران، ۲۰۰۹).

سیستم بودجه‌ریزی اندونزی، به دنبال بحران اقتصادی و سیاسی ۱۹۹۷-۱۹۹۸، تغییر شکل اساسی یافت. این تحول شامل این موارد بود:

- یک چارچوب قانونی جدید برای بودجه‌ریزی؛
- بودجه واحد و جامع‌تر؛
- غیرمتمرکزسازی مالی گسترده و توانمندسازی دولت‌های محلی؛
- تغییر نقش مجلس در روند بودجه؛

پیش از بحران، هیچ چارچوب قانونی مؤثری برای بودجه‌ریزی در اندونزی وجود نداشت. درحقیقت، روند کار اساساً، ادامه سیستم بودجه‌ریزی استعماری هلند بود که در آن تهیه بودجه، به‌صورت داخلی، توسط فرماندار کل انجام می‌شد. ویژگی این فرآیند، فقدان شفافیت و پاسخ‌گویی بود. رؤسای جمهور بسیار قوی اندونزی پس از استقلال، این چارچوب قانونی اجرایی را پذیرفتند (بلوندال و همکاران، ۲۰۰۹).

در سال ۱۹۹۹، دولت اندونزی قانون حاکمیت محلی شماره ۱۹۹۹/۲۲ و قانون تراز مالی شماره ۱۹۹۹/۲۵ را تصویب کرد. هدف این قوانین، تأمین استقلال دولت محلی در مدیریت امور مالی و دستیابی به تعادل در کنترل منابع محلی بود. از نقطه‌نظر مدیریت عمومی نوین^۲، قوانین تلاشی برای اجرای مدیریت عمومی نوین، از نظر واگذاری روند تهیه بودجه است. این قوانین، اختیارات دولت‌های محلی را برای تعیین بودجه خود، بدون دخالت دولت مرکزی فراهم می‌کند و متفاوت با روال قبل از اصلاحات سال ۱۹۹۹ است که دولت مرکزی، اختیار تصویب کلیه بودجه‌های دولت محلی را داشت (پرابوو^۳ و همکاران، ۲۰۱۷).

پس از بحران و گذار به دموکراسی، اولین تغییر عمده، تأکید شدیدی بر اصلاح چارچوب قانونی بودجه‌ریزی داشت. یک سری از قوانین متوالی در اوایل دهه ۲۰۰۰، پس از مشاوره‌های گسترده، با مشارکت بسیاری از ذی‌نفعان، تصویب شد (بلوندال و همکاران، ۲۰۰۹). در سال ۲۰۰۱، وزیر دارایی وقت، سه دلیل اصلی را برای

1. Blöndal

2. New Public Management

3. Prabowo

شکست فرمان ریاست جمهوری ۱۹۹۲/۳۵ ارائه کرد. اولاً، فقدان نیروی انسانی حسابداری و فناوری اطلاعات در کشور، به این معنا بود که بخش دولتی اندونزی، فاقد کارکنان لازم برای اجرای موفقیت‌آمیز اصلاحات بود. دوم، از آنجایی که مقامات ارشد دولتی با سیستم حسابداری قدیمی آشنا بودند و نظر مشترکی داشتند که آنچه قبلاً کار می‌کرد، در آینده نیز ادامه خواهد داشت، حمایت سیاسی از بالا، برای پیشبرد ابتکار حسابداری مرکزی درون بخش عمومی کافی نبود. آخرین مورد این بود که از آنجا که دولت تازه، به‌طور رسمی، مجموعه‌ای از "استانداردهای حسابداری دولتی مورد قبول" را برای اندونزی تصویب کرده بود، هیچ ابزاری وجود نداشت که بتواند مبنایی برای رفتار یکنواخت معاملات اقتصادی و استانداردهای گزارش‌های دولتی باشد (هارون^۱، ۲۰۰۷).

قانون مالیات دولتی شماره ۲۰۰۳/۱۷، که در سال ۲۰۰۳ تصویب شد، دولت اندونزی را ملزم نمود که برای حل مشکلات سیستم قبلی بودجه، سیستم بودجه‌بندی جدید "عملکرد مبتنی بر سیستم بودجه" را پیاده کند. سیستم جدید بودجه‌بندی ایجاب می‌نمود که کلیه نهادهای دولتی، پیش‌نویس بودجه خود را برای وزارت دارایی تهیه کنند. به‌علاوه، یک سازمان دولتی باید، برنامه‌ها و نتایج پیش‌بینی‌شده هر برنامه را اعلام کند. برنامه‌ها باید مطابق با چشم‌انداز و مأموریت نهادهای دولتی ارزیابی شده و برنامه‌هایی که در راستای استراتژی واحدهای دولتی نیست، حذف می‌شود. در پایان دوره، عملکرد پیش‌بینی‌شده در آغاز فرآیند بودجه‌ریزی باید، با نتایج به‌دست‌آمده مقایسه شود. نتیجه ارزیابی باید منتشر شود تا عموم مردم بتوانند میزان موفقیت موجود را اندازه‌گیری کنند. تصویب سیستم جدید بودجه‌ریزی، دومین اصلاح سیستم بوده است (پرابوو و همکاران، ۲۰۱۷). دولت اندونزی اصلاح دیگری را، از طریق توسعه سیستم‌های گزارشگری مالی دولت تحت قانون مالیات دولتی شماره ۲۰۰۳/۱۷، و قانون خزانه‌داری دولت شماره ۲۰۰۴/۱، تصویب کرد. این آیین‌نامه‌ها، دولت‌ها (هم دولت مرکزی و هم دولت‌های محلی) را ملزم می‌کردند که صورت‌های مالی را براساس اصول پذیرفته‌شده حسابداری^۲ ارائه دهند (پرابوو و همکاران، ۲۰۱۷).

1. Harun

2. GAAP: Generally Accepted Accounting Principles

دومین تحول عمده، داشتن بودجه‌ای واحد و جامع‌تر بود. پیش از این، بودجه‌های معمول (عملیاتی) و توسعه‌ای (سرمایه‌ای) و فعالیت‌های خارج از بودجه قابل توجهی وجود داشت. ادغام بودجه‌های جداگانه معمول و توسعه از سال ۲۰۰۵ انجام شد. این تقسیم‌بندی، درابتدا، برای تأکید بر اهمیت توسعه بود. اما بودجه تازه یکپارچه شده مبنای تعامل بیشتر عملکردهای برنامه‌ریزی و بودجه را تشکیل داد. این کار برای جلوگیری از تکرار و کارآمدتر کردن ارزیابی معاملات، گزینه سیاسی متفاوتی بود (بلوندال و همکاران، ۲۰۰۹).

سومین تحول مهم، برنامه تمرکززدایی "انفجار بزرگ" اندونزی بود که در سال ۲۰۰۱ آغاز شد و شامل استقلال سیاسی بی‌سابقه برای مناطق و هم‌چنین انتقال کارکردهای مهم از دولت مرکزی بود. این برنامه، برای پیشبرد برنامه اصلاحات دموکراتیک، با نزدیک کردن دولت به مردم، طراحی شده بود. دولت‌های منطقه‌ای، به جای انتخاب توسط دولت ملی، مستقیماً انتخاب می‌شدند. درواقع، تمرکززدایی عملی بود که به موجب آن، وزارتخانه‌ها و سازمان‌های دولت ملی، خود را در سطح منطقه‌ای سازمان می‌دادند. تمرکززدایی به این معنی بود که دفاتر منطقه‌ای، دیگر نه به وزارتخانه‌ها و نهادهای مربوط بلکه، به خود دولت‌های منطقه‌ای تازه انتخاب شده گزارش می‌دادند.

چهارمین ستون مهم تحول پس از بحران، نقش پارلمان جدید دموکراتیک در روند بودجه بود. باین‌حال، سیاست‌های مالی در مسیری مسئولانه و محافظه‌کارانه ادامه یافت و به‌عنوان یک لنگر برای کل اقتصاد عمل کرد. درواقع، به نظر می‌رسد سیاست بودجه نقدی محتاطانه، در بهبود اقتصادی، نقش اساسی داشته است. حتی در اوج بحران مالی، کسری‌ها متوسط بود (به بالاترین سطح از ۲٫۵ درصد تولید ناخالص داخلی). این وضعیت نتیجه کاهش عمده هزینه‌ها، به منظور جبران سطح پایین‌تر درآمد، و افزایش هزینه‌های بهره برای تأمین سطح رشد بدهی‌ها بود (بلوندال و همکاران، ۲۰۰۹).

همان‌طور که در استاندارد حسابداری دولت^۱ شماره ۲۰۱۰/۷۱ آمده است، اندونزی متعهد شده است سیستم حسابداری تعهدی کامل را اتخاذ کند (دولت اندونزی، ۲۰۱۰). باین‌حال، دولت‌ها (محلی و مرکزی)، تا سال ۲۰۱۵، می‌توانند از

1. GAS: Government Accounting Standard

سیستم "مبنای نقدی به‌سمت تعهدی" برای تهیه گزارش‌های مالی دولت استفاده کنند. براساس این آیین‌نامه، دولت اندونزی از سال ۲۰۰۵ سیستم "مبنای نقدی به‌سمت تعهدی" را اتخاذ می‌کند (دولت اندونزی، ۲۰۱۰). این سیستم ایجاب می‌کند که شناسایی معاملات و سایر رویدادهای مالی، طی یک دوره گزارشگری و تهیه گزارش‌های مالی براساس "مبنای تعهدی" تهیه شوند؛ اما در پایان آن دوره، گزارش‌های مالی با در نظر گرفتن معاملات تعهدی، مانند استهلاک و هزینه‌های معوق، تنظیم شود. به‌دلیل روش فوق‌الذکر، شناسایی دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام در پایان دوره انجام می‌شد (پرابوو و همکاران، ۲۰۱۷).

طبق استاندارد حسابداری دولت شماره ۲۰۰۵/۲۴ مقررات دولت، روش کار به‌عنوان سیستم "تعهدی به عقب" تعریف شد؛ به این معنی که درآمد، هزینه‌ها و سایر حساب‌های مالی به‌صورت "نقدی" شناخته می‌شوند، درحالی‌که دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام به‌صورت تعهدی شناسایی شد (پرابوو و همکاران، ۲۰۱۷).

دولت‌های مرکزی و محلی در اندونزی، سیستم "مبنای نقدی به سمت تعهدی" را تا پایان سال ۲۰۱۴ اجرا کرده‌اند و از سال ۲۰۱۵، استانداردهای حسابداری بخش دولتی اندونزی، به‌عنوان استانداردهای کامل تعهدی تعریف شدند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران).

اگرچه اصلاحات بخش عمومی اندونزی از مدیریت عمومی نوین پیروی می‌کند، اما این اصلاحات، در چند بُعد، با ایده‌ها و اهداف مدیریت عمومی نوین، در تناقض هستند: اصلاحات بخش عمومی اندونزی، با ایجاد کارآیی و اثربخشی که ایده‌های اصلی مدیریت عمومی نوین هستند، حمایت نمی‌شوند. دوم اینکه اگرچه به‌طور رسمی، قانون مالییه امور خارجه شماره ۲۰۰۳/۱۷ بیان می‌کند که اندونزی باید، از سال ۲۰۰۴، سیستم بودجه‌ریزی عملکردی را تصویب کند؛ با این حال، مقررات سطح پایین با این متناقض است و اندونزی هنوز، از یک سیستم بودجه‌ریزی مرحله‌ای و افزایشی استفاده می‌کند و سومین ناسازگاری مربوط به اصلاح سیستم گزارشگری مالی، اتخاذ حسابداری تعهدی است که برای جلوگیری و از بین بردن فساد در دولت‌های مرکزی و محلی انجام شده است (پرابوو و همکاران، ۲۰۱۷).

دولت اندونزی با چالش‌هایی نیز، روبه‌رو است. این کشور تصمیم گرفت استانداردها را برای همه واحدها، در یک تاریخ تصویب کند؛ بنابراین، منابع کمیاب

بود و هزینه‌های مشاوره اولیه بالا بود. نبود مهارت در حسابداری تعهدی نیز، باعث ایجاد مشکل در تهیه صورت‌های مالی به‌موقع و معتبر شد. سیاستمداران و سایر ذی‌نفعان نیز، مزایای به‌دست‌آمده از گزارش‌های استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی را زیر سؤال بردند و از استفاده از صورت‌های مالی اکراه داشته‌اند و به اطلاعات موجود در بودجه و فرآیندهای تخصیص منابع، اعتماد بیشتری نشان دادند (چان، ۲۰۰۶).

باین‌حال، درس‌هایی از برنامه اصلاحات گرفته شد. اجرای قوی و استراتژی‌های انتقال موردنیاز بود، از جمله: صدور استانداردهای حسابداری با زمان کافی برای پذیرش، مشارکت ذی‌نفعان؛ ضرورت همسویی استانداردها و سیاست‌های حسابداری با چارچوب قانونی؛ و ضرورت توسعه یک سیستم مدیریت مالی یکپارچه، که از بهبود فرایندهای تجاری و الزامات استانداردهای حسابداری پشتیبانی می‌کند. همچنین، نیاز به ایجاد ظرفیت در بین کارکنان فعلی، استخدام کارکنان ماهر و قرارداد آنها در آن دسته از افرادی که به کمک نیاز داشتند، به رسمیت شناخته شد (انجمن حسابداران خبره، ۲۰۱۷).

۶. جمع‌بندی (نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادی سیاستی)

اصلاحات سیستم حسابداری در بخش عمومی، به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه، اصولاً، فرایندی زمان‌بر است و چندین سال (حداقل ۵ سال) به طول می‌انجامد. استفاده از حسابداری بر مبنای تعهدی در گزارشگری مالی، در اغلب کشورها، همانند کشورهای مورد بررسی در این پژوهش، در طول زمان انجام گرفته است و در بیشتر موارد، این زمان از مهلت تعیین‌شده اولیه بیشتر بوده است.

کل فرآیند پیاده‌سازی مبنای تعهدی در گزارشگری مالی حسابداری بخش عمومی، از زمان تصمیم تا اجرای این مبنای، برای کشورهای چین و اندونزی، نسبتاً کوتاه‌تر بود؛ بنابراین اصلاحات را به شیوه‌ای سریع‌تر مدیریت کردند. در کشورهای ایران و روسیه زمان بیشتری نیاز بود تا به مبنای تعهدی در این بخش دست یابند. اصلاحات بودجه‌ریزی محافظه‌کارانه در این دو کشور نیز، بازه زمانی طولانی‌ای را به خود اختصاص داد.

در هر چهار کشور، روند اجرا تحت تأثیر عوامل محرک و بازدارنده متعددی قرار گرفت. به‌طور کلی، فقدان منابع انسانی ماهر، در نهادهای دولتی اصلاح‌کننده، مانعی در همه موارد بود. علاوه بر آن، در ایران، فقدان روش و ابزار کارآمد نیز، باعث کندشدن روند اصلاح بودجه‌ریزی شده بود. در کشور روسیه، نبود استراتژی و سیاست‌های مشخص هزینه در زمینه تخصیص بودجه، باعث نداشتن یک بودجه واقع‌بینانه، قبل از اصلاح بودجه (در جهت عملیاتی)، در این کشور می‌شد. همچنین، ذی‌نفعان در کشور اندونزی، با زیر سؤال بردن مزایای استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی، باعث به چالش کشیده‌شدن سیستم جدید حسابداری در این کشور شدند.

انگیزه برای انجام اصلاحات در تمامی این چهار کشور، به‌دلیل کاهش اطلاعات گمراه‌کننده ناشی از حسابداری نقدی (نگرانی درمورد اندازه‌داری، بدهی و شناسایی درآمد) و کاهش فساد در دولت‌ها و به هدف افزایش شفافیت و دستیابی به پاسخ‌گویی در نحوه مصرف منابع و برای تحقق اولویت‌ها و اهداف سیاست‌های کشور، از جمله اجرای بودجه عملیاتی بود. این اصلاحات در بعضی کشورها، مانند ایران و روسیه، دارای چندین مرحله بود.

در این دولت‌ها، که گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی و بودجه‌ریزی نقدی را انتخاب کردند، تمایل به یک فرآیند اصلاحی، نسبتاً محتاطانه مشاهده می‌شود. تمایل تصمیم‌گیرندگان بودجه و سایر استفاده‌کنندگان به بودجه‌ریزی نقدی، یک مانع جدی برای حرکت به سمت بودجه‌ریزی بر مبنای تعهدی است و بر کنترل مخارج نقدی، به‌عنوان مهم‌ترین هدف بودجه‌ریزی، تأکید می‌کنند. شرایط مالی نسبتاً ضعیف (مثلاً سطح بدهی بالا) کشور در گذشته ممکن است، به‌عنوان یک محرک اضافی برای ترجیح حالت بودجه‌ریزی نقدی عمل کند؛ زیرا دولت نیاز شدیدی به کنترل مالی احساس می‌کند. دولت‌ها در این کشورها، به تجربیات نوین اصلاحات مدیریت مالی کمتر علاقه‌مند هستند و تمایل دارند از الگوهای بودجه‌ریزی سنتی (بر مبنای نقدی) پیروی کنند.

این تحقیق به جمع‌آوری شواهد غنی و ثابت درباره فرآیندهای تصمیم‌گیری درمورد مبنای نقدی یا تعهدی برای بودجه‌ریزی، در دوره گزارشگری مالی تعهدی کمک می‌کند. این چارچوب بر مفاهیم موجود درمورد اصلاحات حسابداری بخش عمومی، به‌ویژه، با برجسته‌کردن تأثیر احتمالی محرک‌ها و موانع اجرایی

یکسان نمودن مبنای گزارشگری مالی و بودجه استوار است. نتایج نشان می‌دهد که حرکت از مبنای نقدی به تعهدی برای بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی، تنها در صورتی قابل‌دستیابی است که توانایی‌های داخلی سازمان‌های بخش عمومی برآورده شود.

بیشتر اطلاعات موجود در این تحقیق، متکی بر تجزیه و تحلیل اسناد موجود مانند نشریات، سایت وزارت دارایی این کشورها و فدراسیون بین‌المللی حسابداری است. یافتن داده‌ها و اطلاعات مربوط به بودجه‌ریزی و سیستم حسابداری بخش عمومی در کشورهای آسیایی، بسیار مشکل است و به‌ندرت مطالب مرتبط با سیر تحول در این موارد، قابل‌دسترسی بود. به‌همین دلیل، تنها برای این چهار کشور مطالب مفیدی قابل جمع‌بندی و ارائه بود.

تاکنون، تصمیم در مورد شیوه بودجه‌بندی مناسب (نقدی در مقابل تعهدی) که تا حد زیادی مشروط به عوامل زمینه‌ای و مرتبط با حسابداری است، هنوز، زیر نظر تحقیقات حسابداری بخش عمومی است. با این تفاسیر، نیاز به تحقیقات تجربی بیشتری در مورد تأثیرات انتخاب بودجه نقدی یا تعهدی، بر عملکرد سیستم‌های حسابداری بخش عمومی، به دلیل اهمیت تصمیم‌گیری در این بخش برای دولت‌ها، وجود دارد.

منابع

اکرمی، سید رحمت الله؛ فعال قیومی، علی؛ قدیریان آرانی، محمد حسین. (۱۳۹۶). "تبیین نقش حسابداری تعهدی در تحقق اقتصاد مقاومتی". *فصلنامه سیاست های مالی و اقتصادی*. ۵ (۱)، ۷۳-۹۶.

آذر، آ؛ خدیور، آ. (۱۳۹۳). "رویکرد انتقادی و پسامدرن به بودجه ریزی بر مبنای عملکرد". *تهران: انتشارات مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی*.

حسن آبادی، محمد؛ نجار صراف، علیرضا. (۱۳۸۹). "مسیر بودجه ریزی عملیاتی نوین". *مجله برنامه و بودجه*، سال ۱۱، شماره ۱۰۱.

حسن آبادی، م؛ نجار صراف، ع. (۱۳۸۷). "مدل مفهومی سیستم بودجه ریزی عملکرد". *تهران: انتشارات مرکز تحقیقات و آموزش صنعتی ایران*.

جعفرنیا، ز؛ جاهد، ح. (۱۳۹۴). "شناسایی موانع استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در وزارت امور اقتصادی و دارایی". *مجله اقتصادی*، ۱۶۵ (۱۶)، ۲۵-۴۰.

دفتر مطالعات برنامه و بودجه. (۱۳۹۴). "بودجه ریزی در ایران". *تهران: انتشارات مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی*.

طالب نیا، قدرت اله؛ البرزی، محمود؛ زارعی، بتول. (۱۳۹۰). "ارائه الگوی اقتضایی برای فرایند انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در حسابداری دولتی ایران"، *دانش حسابداری*، ۲ (۲)، ۵۱-۷۳.

فدراسیون بین المللی حسابداران (۲۰۲۰).

<https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/china>.

فدراسیون بین المللی حسابداران (۲۰۲۱).

<https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/indonesia>.

کردستانی، غلامرضا؛ رحیمیان، نظام الدین؛ ایرانشاهی، علی اکبر. (۱۳۹۳). "رویکردها و عوامل مؤثر بر تدوین برنامه گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی"، *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۱ (۱)، ۹-۲۰.

وزارت دارایی اندونزی (۲۰۱۹). <https://kemenkeu.go.id/hasil-pencarian/?query=budgeting>

ACCA. (2017). *IPSAS implementation: Current status and challenges*.

Adhikari, P., & Gårseth-Nesbakk, L. (2016, June). Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. In *Accounting Forum* (Vol. 40, No. 2, pp. 125-142). No longer published by Elsevier.

- Antipova, T., & Bourmistrov, A. (2013). Is Russian public sector accounting in the process of modernization? An analysis of accounting reforms in Russia. *Financial Accountability & Management*, 29(4), 442-478.
- Biondi, L., & Lapsley, I. (2014). Accounting, transparency and governance: the heritage assets problem. *Qualitative Research in Accounting & Management*.
- Blöndal, J. R., Hawkesworth, I., & Choi, H. D. (2009). Budgeting in Indonesia. *OECD Journal on Budgeting*, 9(2), 1-31.
- Bourmistrov, A. (2006). Reforming central government accounting: A comparative study of Norway and Russia. In E. Lande, & J.-C. Scheid (Eds.), *Accounting Reform in The Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*. Coimbra: La Revue Du Trésor and Ecm (Expert-Compatible Media).
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Rossi, F. M. (2015). Comparing accounting systems in Europe. In *Public sector accounting and auditing in Europe* (pp. 235-251). Palgrave Macmillan, London.
- Cangiano, M. M. (1996). *Accountability and transparency in the public sector: The New Zealand experience*. International Monetary Fund.
- Chan, J. L. (2006) 'IPSAS and Government Accounting in Reform Developing Countries', [http://jameslchan.com/papers/ Chan2006IPSAS&GAFDC.pdf](http://jameslchan.com/papers/Chan2006IPSAS&GAFDC.pdf)>, accessed 29 October 2017.
- Deng, S., & Peng, J. (2011). Reforming the budgeting process in China. *OECD Journal on Budgeting*, 11(1), 75-89.
- Dewi, Y. (2001). Prospek dan kendala penerapan sistem akuntansi pemerintah [Prospects and obstacles to the application of a government accounting system]. *Majalah Pemeriksa*, 82, 28-31.
- Diamond, J. (2002). The new Russian budget system: a critical assessment and future reform agenda.
- Flynn, M. S., Moretti, D., & Cavanagh, J. (2016). *Implementing accrual accounting in the public sector*. International Monetary Fund.
- Funnell W, Cooper K and Lee J (2012) *Public Sector Accounting and Accountability in Australia Sydney*. Sydney, NSW, Australia: UNSW Publishing.
- Guohua Huang, Rashodha Bukzia, International Monetary Fund, 2019.
- Harun. (2007). Obstacles to public sector accounting reform in Indonesia. *Bulletin of Indonesian Economic Studies*, 43(3), 365-376.

- Ian Carruthers, Chairman of the International Accounting Standards Committee, 2020-
<https://www.ipsasb.org/news-events/2020-09/ian-carruthers-continue-leading-ipsasb-through-2024>.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2011). *Transition to the accrual basis of accounting: Guidance for public sector entities* (3rd ed).
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), Study14.
- Ivanova, N. G., & Pilipenko, V. I. (2016, December). Historical milestones within public sector accounting in modern Russia. In *Proceedings of 2016 International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT 2016)* (pp. 146-154).
- Jiwei, L. (2002). Government budgeting and accounting reform in China. *Models of public budgeting and accounting reform*, 2, 51.
- Johansson, T., & Siverbo, S. (2009). Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualisation of management accounting change. *Management accounting research*, 20(2), 146-162.
- Khodachek, I., & Timoshenko, K. (2018). Russian central government budgeting and public sector reform discourses: Paradigms, hybrids, and a “third way”. *International Journal of Public Administration*, 41(5-6), 460-477.
- Kudryashova, E. V. (2014). State Planning and Budgeting in the Russian Federation. In *Developments in Strategic and Public Management* (pp. 149-160). Palgrave Macmillan, London.
- Magdalene L. Reiss, International Monetary Fund, 2019.
- Martí, C. (2013). Performance budgeting and accrual budgeting: A study of the United Kingdom, Australia, and New Zealand. *Public Performance & Management Review*, 37(1), 33-58.
- Mauro, S. G. (2019). Public Sector Performance-Based Budgeting in Italy. In *Performance-Based Budgeting in the Public Sector* (pp. 125-140). Palgrave Macmillan, Cham.
- Ministry of Finance (2001) Accrual accounting and budgeting: Indonesian experience, Paper presented at the OECD–ASEAN Senior Budget Officials Meeting, Singapore, 19–20 November.
- Prabowo, T. J. W., Leung, P., & Guthrie, J. (2017). Reforms in public sector accounting and budgeting in Indonesia (2003-2015): confusions in implementation. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*.
- Saich T (2015) *Governance and Politics of China*. London; New York: Palgrave.

- Schell O and Shambaugh D (1999) *The China Reader: The Reform Era*. New York: Vintage Books.
- Shah, A. (Ed.). (2007). *Budgeting and budgetary institutions*. World Bank Publications.
- South Asian Federation of Accountants. (2006). *A study on accrual-based accounting for government and PSEs in SAARC countries*.
- Timoshenko, K. (2006). *Russian government accounting: Changes at the central level and at a university*. Graduate School of Business.
- Timoshenko, K. (2008). Tracing changes in central government accounting: A case of Russia. *Parte: <http://hdl.handle.net/10316.2/2733>*.
- Timoshenko, K., & Adhikari, P. (2009). Exploring Russian central government accounting in its context. *Journal of Accounting & Organizational Change*.
- van Helden, J., & Reichard, C. (2018). Cash or accruals for budgeting? Why some governments in Europe changed their budgeting mode and others not. *OECD Journal on Budgeting*, 18(1), 91-113.
- Vela, J. M., & Fuertes, I. (2000). Local government accounting in Europe: a comparative approach. In *Comparative Issues in Local Government Accounting* (pp. 87-102). Springer, Boston, MA.
- Wong, C. (2007). Budget reform in China. *OECD Journal on Budgeting*, 7(1), 1-24.
- Yang J (1988) *The Contemporary China Accounting Handbook*. Beijing: China Financial and Economic Publishing House.
- Zhang G (2008) Construction of government accounting system in China. *Accounting Research* (3): 11–18 (in Chinese).
- Zhang Q (2006) To establish a performance-assessment oriented governmental accounting system. *Accounting Research* (4): 3–8 (in Chinese).
- Zhang, E. (2020). Discourses on public sector accounting reforms in China: A brief history (1949–2019). *Accounting History*, 1032373220948627.

Public Finance System in Asian Countries: A Case Study of Iran, China, Russia, and Indonesia

Elahe Parvari *
Parisa Saadat Behbahaninia **

Received: 5 July 2022

Accepted: 26 December 2022

Abstract

This paper investigates the evolution of budgeting and public sector accounting financial reporting systems in four Asian countries: Iran, China, Russia, and Indonesia. This study shows that all four countries decided to completely change the accounting system based on accruals and eventually achieved this reporting system by collecting qualitative data in the library research method. They also decided for a partial change and for staying with cash budgeting arguing that the cash budget is less ambiguous and that political decision-makers would not accept an accrual-based budget. The change process in all four countries was influenced by several contextual factors, such as cash-accounting legacies and previous NPM reforms. Overall, the results of the analysis showed that stakeholders in the government are more reluctant towards change when it is to budgeting concepts than when it is to financial reporting. Also, according to the results of this study, the whole process of implementing an accrual-based accounting reporting system in China and Indonesia was faster than in Iran and Russia, also the process of minor reforms in budgeting has taken a lot of time in all four countries.

Keywords: Budget Management, Public Sector Accounting, system, budgeting system, Government accounting and financial reporting management, public sector accounting standards.

JEL Classification: H61-G18

* MSC in Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). Email: elaheparvari97@ut.ac.ir

** Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran.