

## Creation and development of standardized charts of accounts in public sector accounting

**Saeed Rezaee**

M.A. in Governmental Financial Management, Tehran Central Branch, Islamic  
Azad University, Tehran, Iran || saeed\_jcvd2004@yahoo.com

Received: 2022/05/23 Accepted: 2022/07/05

### **Abstract**

In the public sector, the chart of Accounts (CoA) is important for controlling accounting records. They are the basis for preparing correct and reliable financial statements and consolidated reporting. Standardized CoA at the national level are desirable, but it is necessary to consider the specificities of different public sector areas as well as harmonization with budget classifications and Government Financial Statistics (GFS). Having extensive international guidelines for each country in order to create and develop its own CoA and at the same time, strengthening the harmonization of public sector financial reporting, better comparison of financial effects in difficult periods such as the period of the pandemic of covid 19 makes it possible. This article deals with creating a standardized charts of accounts (CoAs) in public sector accounting and reporting. This article specifically focuses on the issues related to the role that CoAs have or should have at the national level. It also focuses on their main technical points as well as the expected effect of using them as an accounting tool on the accuracy of accounting records and finally on the reliability and applicability of the financial information obtained from them for different purposes. Also, the evidences obtained from a survey about the preparers and compilers of accounting standards at the national and international level in countries such as Belgium, Brazil, Estonia and Portugal are presented.

**Keywords:** Public sector accounting, Budget, Chart of public sector accounts, Government financial statistics.

## ایجاد و توسعه فهرست حساب‌های استاندارد شده در حسابداری بخش عمومی

سعید رضائی

کارشناس ارشد مدیریت مالی دولتی، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران  
saeed\_jcvd2004@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۳/۰۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۴/۱۴

### چکیده

در بخش عمومی، فهرست حساب‌ها (CoA) برای کنترل سوابق حسابداری اهمیت دارند. آنها تکیه گاهی برای تهیه صورت‌های مالی صحیح و قابل اعتماد و گزارشگری تلفیقی می‌باشند. CoAهای استاندارد شده در سطح ملی مطلوب هستند، اما لازم است ویژگی‌های حوزه‌های مختلف بخش عمومی و همچنین هم‌آهنگ‌سازی با طبقه‌بندی‌های بودجه و آمارهای مالی دولت (GFS) نیز در نظر گرفته شوند. برخورداری از رهنمودهای گسترده‌ی بین‌المللی برای هر کشور به‌منظور ایجاد و توسعه CoA مربوط به خود و در عین حال، تقویت هم‌آهنگ‌سازی گزارشگری مالی بخش عمومی، مقایسه‌ی بهتر اثرات مالی در دوره‌های دشواری مثل دوره‌ی همه‌گیری کووید ۱۹ را امکان‌پذیر می‌سازد. مقاله‌ی حاضر به ایجاد فهرست حساب‌های استاندارد شده (CoAs) در حسابداری و گزارشگری بخش عمومی می‌پردازد. در این مقاله به‌طور خاص بر موضوعات مربوط به نقشی که CoAها در سطح ملی دارند یا باید داشته باشند، نکات فنی اصلی آنها و نیز تأثیر مورد انتظار برای استفاده از آنها به عنوان یک ابزار دفترداری بر صحت سوابق حسابداری و نهایتاً بر قابل اتکا بودن و کاربردی بودن اطلاعات مالی حاصل از آنها در اهداف مختلف، تمرکز می‌شود. همچنین شواهد بدست آمده از یک نظرسنجی در مورد تهیه‌کنندگان و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری در سطح ملی و بین‌المللی در کشورهایی نظیر بلژیک، برزیل، استونی و پرتغال ارائه شده‌اند.

**واژگان کلیدی:** حسابداری بخش عمومی، بودجه، فهرست حساب‌های بخش عمومی، آمارهای مالی دولت.

## ۱. مقدمه

در کل دنیا، کشورها طی دهه‌های اخیر اصلاحات مربوط به حسابداری و مدیریت مالی در بخش عمومی را آغاز کرده‌اند. این جنبش شامل یک روند جهانی برای معرفی حسابداری تعهدی است. برخی کشورهای پذیرنده استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی؛ شکاف موجود با حسابداری بازرگانی را کم نموده و در عین حال برای افزایش هم‌آهنگ‌سازی جهانی در زمینه‌ی گزارشگری مالی در بخش عمومی نیز تلاش می‌کند (بروسکا و مارتینز، ۲۰۱۵؛ پولزر و همکاران، ۲۰۲۲؛ مؤسسه رسمی حسابداری و مالیه عمومی<sup>۱</sup> فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۲۱).

از آنجایی که فهرست حساب‌ها (CoAs) بخش جدایی‌ناپذیر هم‌آهنگ‌سازی رویه‌های حسابداری و گزارشگری بخش عمومی هستند، توانمندسازهایی حیاتی بشمار می‌آیند. برای مثال کمیسیون اروپا<sup>۲</sup> مقاله-ای را با پیرامون استانداردهای حسابداری بخش عمومی اروپا<sup>۳</sup> منتشر نموده که به پیگیری رویکردهای ملی برای هم‌آهنگ‌سازی CoAها می‌پردازد (اداره کل آمار اتحادیه اروپا<sup>۴</sup>، ۲۰۱۷). در این مقاله، فرصت‌ها و چالش‌های مربوط به هم‌آهنگ‌سازی CoAها، در حداقل سه کشور عضو اتحادیه اروپا بررسی شده‌اند. این اداره آمار چنین استدلال کرد که CoA در سطح ملی (مثلاً در سطوح مختلف دولت) باید قواعد و زبان حسابداری هم‌آهنگ را پی‌ریزی نماید؛ همچنین یک CoA استاندارد شده ممکن است سبب بهبود صحت سوابق حسابداری شود و قابلیت مقایسه، قابل اتکا بودن در سطح کلی و نیز کیفیت گزارشگری مالی را افزایش دهد. همچنین می‌تواند روند انجام تلفیق و ایجاد صورت‌های مالی تلفیقی را تسهیل نماید. موسسات مالی جهانی مانند صندوق بین‌المللی پول<sup>۵</sup> (۲۰۱۱) نیز نقش CoAها را بررسی کرده‌اند. به پیشنهاد آنها، CoAها با ساختار بودجه و به ویژه طبقه‌بندی بودجه یک "رابطه همزیستی" دارند. بدین ترتیب یک اشتباه در طراحی CoA می‌تواند بر توانایی سیستم مدیریت مالی عمومی<sup>۶</sup> برای ارائه اطلاعات مالی مناسب به منظور اتخاذ تصمیمات کلیدی، تأثیری طولانی مدت بگذارد.

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، دستورالعملی برای CoA ارائه نمی‌دهند. با این حال برخی از کشورهای دارای سیستم‌های حسابداری بخش عمومی که با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی هم‌گرا می‌باشند (مانند بلژیک، برزیل، استونی، یونان و پرتغال)، CoAهای استاندارد شده‌ی ملی را ایجاد نموده‌اند (اداره کل آمار اتحادیه اروپا، ۲۰۱۷).

<sup>1</sup> IPSAS

<sup>2</sup> CIPFA

<sup>3</sup> IFAC

<sup>4</sup> European Commission

<sup>5</sup> EPSAS

<sup>6</sup> EUROSTAT

<sup>7</sup> IMF

<sup>8</sup> PFM

بحران‌های جهانی اخیر مثل همه‌گیری کووید ۱۹، پیامدهای مالی بزرگی را برای دولت‌ها به همراه داشته‌اند. تاکید مجدد بر اهمیت ایجاد یک گزارشگری مالی و حسابداری قابل اتکا، شفاف و قابل مقایسه، مثلاً از طریق ساختاردهی مناسب سیستم‌های حسابداری بخش عمومی، امری ضروری است. اینکه آیا یک فهرست حساب حقیقتاً سبب تسهیل تمام این موارد می‌شود یا خیر، نیاز به بحث بیشتری دارد. هدف مقاله‌ی حاضر این است که با بررسی ایجاد CoAهای استانداردشده‌ی ملی در حسابداری و گزارشگری بخش عمومی، به این بحث کمک نماید.

## ۲. ایجاد فهرست حساب‌ها در حسابداری بخش عمومی

CoAها به طور کلی فهرست‌های سازمان یافته‌ای از عناوین حساب‌ها و ساختارهای کدگذاری عددی مربوطه هستند که برای ثبت داده‌های مالی مانند درآمدها و هزینه‌ها و همچنین برای توصیف دارایی‌ها و بدهی‌هایی که سیستم دفتر کل را تشکیل می‌دهند، استفاده می‌شوند. آنها "برای طبقه‌بندی، ثبت و گزارش اطلاعات در مورد برنامه‌های مالی، معاملات و رویدادها به روشی منظم و منسجم" اهمیت دارند و دامنه و محتوای آنها باید "برای پشتیبانی از نیازهای کاربران یا ذینفعان گوناگون" تعریف و حفظ گردند (صندوق بین‌المللی پول، ۲۰۱۱).

طبق نظر مورا و همکاران (۲۰۱۲) ساختاردهی یک CoA باید بواسطه‌ی حساب‌هایی که اقلام مالی را هم به صورت کیفی (بر اساس ماهیت عناصر تشکیل‌دهنده‌ی اقلام، مانند پول و دارایی) و هم به صورت کمی (بیان اجزاء در قالب مقدار) بیان می‌کنند، صورت گیرد. همچنین باید شامل موارد زیر باشد:

- عنوان تمام حساب‌های ضروری و ترتیب قرارگیری آنها در یک سیستم؛
- اعلام توابع اختصاص یافته به هر یک از حساب‌های تشکیل‌دهنده‌ی فهرست، که با عنوان "راهنمای حساب‌ها" نیز شناخته می‌شود؛ و
- ایجاد روال عادی سوابق، که توسط مدیریت ایجاد شده است.

علی‌رغم اعلام کمیسیون اروپا در سال ۲۰۱۳ و با توجه به پذیرش EPSAS/IPSASها، نقش CoAها در فرآیند کاری که در جهت هم‌آهنگ‌سازی حسابداری بخش عمومی انجام می‌شود، در ادبیات بررسی نشده است:

ایجاد یک فهرست حساب جدید، گامی اساسی در پذیرش حسابداری تعهدی است. فهرست حسابی که به خوبی طراحی شده باشد، می‌تواند به تولید اطلاعات مالی برای اهداف مختلف به نحو کارآمد، کمک نماید (کمیسیون اروپا، ۲۰۱۳a).

CoA مبنایی برای سیستم‌های اطلاعات حسابداری در نهادهای بخش عمومی و دولت‌ها به‌شمار می‌آید. همچنین به عنوان ابزاری برای بهبود قابلیت مقایسه در نظر گرفته می‌شود که ثبات رویه بهتر را برای

رویه‌های حسابداری و گزارشگری مالی امکان‌پذیر می‌سازد. طبق توضیح مورا و همکاران (۲۰۱۲) آماده-سازی یک CoA در بخش عمومی اهداف اصلی زیر را شامل می‌شود: کنترل و استانداردسازی سوابق حسابداری و تلفیق حساب‌ها، و نیز افشای سرمایه‌سهمداران و تغییرات آن. CoA با هدف ایجاد گزارش‌های استانداردشده، امکان تولید اطلاعاتی را فراهم می‌سازد که به تصمیم‌گیری توسط مدیران دولتی و پاسخگویی کمک مؤثری نموده و به عوام اجازه می‌دهد تا بر مدیریت نهادهای عمومی نظارت داشته باشند.

با استفاده از CoA می‌توان داده‌های مالی را به صورتی یکپارچه در طبقه‌بندی‌های عملیاتی مانند خطوط تولید، مراکز هزینه، توابع عملیاتی یا سایر دسته‌های خاص در یک سازمان بخصوص، دسته‌بندی و گردآوری نمود. بنابراین برخی از مقالات بر استفاده از CoAهای یکپارچه به عنوان مبنایی برای حسابداری بهای تمام شده تأکید می‌کنند که اجازه می‌دهد از آن در حوزه‌هایی مانند فعالیت‌های بهداشت همگانی، اطلاعات مربوط به هزینه و فایده، و مصارف و نتایج یارانه‌های سیستم سلامت عمومی، برای برنامه‌ریزی و اهداف تحلیلی استفاده شود (هنور و همکاران، ۲۰۱۵). مقالات مذکور بر این موضوع نیز تأکید دارند که عدم یکپارچگی در CoAها، چگونه می‌تواند مقایسه سیستم‌ها و برنامه‌ها را دشوار سازد (کارت‌رایت، ۲۰۱۸). صندوق بین‌المللی پول (۲۰۱۱) نیز به صراحت اعلام کرده است که "احتمالاً این (CoA) حیاتی‌ترین عنصر یا رکن اصلی یک سیستم مدیریت مالی بخش عمومی کارآمد است". بنابراین صندوق بین‌المللی پول وجود CoA را برای مدیریت موثر بودجه که شامل پیگیری و گزارشگری اجرای بودجه می‌شود، حیاتی می‌داند.

سال‌هاست که دولت‌ها و نهادهای بخش عمومی از CoA یکپارچه برای اهداف بودجه‌ریزی استفاده می‌کنند و آن را اغلب به صورت طبقه‌بندی بودجه‌ی مرجع، از سازمان‌های بین‌المللی (مثلاً صندوق بین‌المللی پول) می‌گیرند. دولت‌ها علاوه بر گزارشگری بودجه، حساب‌های ملی خود را نیز بر اساس طبقه‌بندی حساب‌های استانداردشده برای آمارهای مالی، بر اساس سیستم‌های حساب‌های ملی که در سطح بین‌المللی پذیرفته شده‌اند مثل سیستم حساب‌های ملی سازمان ملل<sup>۱</sup> یا سیستم حساب‌های اروپایی اتحادیه اروپا<sup>۲</sup> آماده می‌کنند. گسترش سیستم‌های PFM برای حسابداری و گزارشگری مالی تعهدی و همین‌طور برای هم‌آهنگ‌سازی حسابداری مالی، حداقل در سطح ملی مستلزم وجود CoAهاست.

یکپارچگی در سطح کشور، امکان استانداردسازی فرآیندها و مقایسه صورت‌های مالی را فراهم نموده و ایجاد حساب‌های تلفیقی را تسهیل می‌کند. یکی از چالش‌های اصلی این حوزه این است که در اکثر کشورها، به ندرت در حسابداری بخش عمومی عمل تجمیع یا تلفیق حساب‌ها به شیوه‌ای جامع انجام

<sup>1</sup> SNA<sup>2</sup> ESA

می‌شود. از طرف دیگر، چندین کشور بودجه‌های تجمیع شده و تلفیقی و همچنین گزارشگری‌های بودجه را همراه با تغییرات ارائه می‌دهند و برخی کشورها سطوح مختلف دولت را نیز در نظر می‌گیرند. کارایی این فرآیند از طریق طبقه‌بندی‌های بودجه استاندارد شده، بهبود می‌یابد. بعلاوه کشورها با اهداف آماری حساب‌ها را تلفیق می‌کنند، یعنی موقعیتی که در آن اگر CoA ها به خوبی طراحی شده باشند می‌توانند از گردآوری آمارهای مالی دولت حمایت نمایند، زیرا بحث در مورد یکپارچگی به صورتی ویژه بر این نوع تلفیق تمرکز دارد.

البته مغایرت گیری بین حساب‌های حسابداری، بودجه‌ریزی و آمار، موضوع مهمی است که هنوز در سطح ملی حل نشده است (کمیسون اروپا، ۲۰۱۳b). چندین کشور برای ایجاد این تطبیق به جداول ارتباطی متوسل می‌شوند. این امر به فراخوانی برای تطبیق در جهت یکپارچه‌سازی CoA ها به منظور ردیابی تراکنش‌های بین بودجه‌ریزی و حسابداری و در نهایت تطبیق با گزارشگری‌های آماری نیاز دارد و برای انجام این کار لازم است از درک روابط بین این سیستم‌های گزارشگری حمایت گردد (دایکو و ماتی، ۲۰۲۱). بدین ترتیب ایجاد CoA هایی با جزئیات کافی از دیدگاه یک تهیه‌کننده، بعدی اساسی در ایجاد پیوند بین سیستم‌های حسابداری و بودجه به شمار می‌آید. احتمال دارد این پیوند در زمینه‌ی مقابله و تطبیق دادن عناصر مربوط به مخارج، ردیابی معاملات خاص و آنالیز هزینه‌ها در همه سطوح و همچنین برای بخش‌هایی خاص، از طرف CoA ها حمایت گردد (کاروانا و دایکو، ۲۰۲۲).

معمولاً زمان و پیچیدگی فرآیند (یعنی تعداد زیادی نهاد که غالباً متنوع نیز می‌باشند) و ایجاد وقفه در سری‌های زمانی در فرآیند تعویض، چالش‌های مهم دیگری برای پذیرش یا انطباق COA ها در بخش عمومی هستند. هم‌آهنگ‌سازی نیز شدیداً به زمان صرف شده برای طبقه‌بندی و نگاشت صحیح از حساب‌ها یا عناصر بستگی دارد، اگر تعداد حساب‌ها، عناصر و نهادها زیاد باشد ممکن است کار هم‌آهنگ‌سازی دشوار گردد.

در مجموع از مقالات چنین برمی‌آید که تا کنون به مسائل مربوط به CoA ها و ایجاد آنها توجه گردیده و تمرکز نیز بر اهداف و ابعاد فنی و ساختار آنها بوده است. به هر حال برای بررسی نحوه توسعه‌ی بیشتر CoA ها بر اساس یک مبنای بی نقص و صحیح، لازم است دیدگاه افرادی که عمدتاً در ایجاد CoA ها دخیل هستند یعنی تدوین‌کننده‌های استانداردهای حسابداری و تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی نیز در نظر گرفته شوند. تدوین‌کننده‌های استاندارد بین‌المللی فقط ارائه دستورالعمل‌های کلی را در نظر دارند (اداره کل آمار اتحادیه اروپا، ۲۰۱۷) اما ممکن است لازم باشد که تهیه‌کنندگان و تدوین‌کننده‌های استانداردهای حسابداری ملی، در مورد ایجاد یک CoA یکپارچه در هر کشور فکر کنند (کمیسون اروپا، ۲۰۱۳b).

<sup>1</sup> GFS

### ۳. ایجاد فهرست حساب‌های استاندارد شده در بخش عمومی: نتایج تجربی

در سال ۲۰۱۹ یک نظرسنجی انجام شد تا شواهد تجربی مربوط به نقش CoA های استاندارد شده در حسابداری بخش عمومی جمع‌آوری گردند. این نظرسنجی برای توسعه دهندگان بالقوه‌ی CoA ها ارسال شد: تدوین‌کننده‌های استاندارد ملی، بین‌المللی مانند (IPSASB) و اروپایی مانند (Eurostat) برای (EPSAS) و برخی تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی در سطح دولت ملی در چهار کشور. از جمله بلژیک، برزیل، استونی و پرتغال، که به دلیل رویکردها و عادات حسابداری ملی خود، CoA های هماهنگ ملی را (که در کل بخش عمومی اعمال می‌گردند) ایجاد نموده و در عین حال، سیستم‌های حسابداری بخش عمومی خود را نیز با IPSAS تطبیق داده‌اند. سطحی از جزئیات که در اکثر کشورها برای طبقه‌بندی یا کدگذاری حساب‌ها در نظر گرفته می‌شود حداقل پنج رقم است.

این نظرسنجی ۱۱ سؤال اصلی داشت و با استفاده از یک لینک ارسال شده از طریق ایمیل، انجام شد. اهداف نظرسنجی ۱۵ پاسخ دهنده بودند که ۱۰ نفر از آنها پاسخ دادند.

دلایل اصلی برای ایجاد CoA استاندارد در حسابداری بخش عمومی که همه پاسخ دهندگان به آنها اشاره نمودند عبارت بودند از:

- مسائل مربوط به استانداردسازی حساب‌ها و رویه‌های حسابداری. از نظر تمام پاسخ دهندگان، مبنای ایجاد رویه‌ها و سوابق حسابداری یکپارچه، ایجاد روال‌های حسابداری و نیز تسهیل توسعه‌ی سیستم‌های مناسب برای فناوری اطلاعات و کنترل، وجود یک ساختار مشترک و استاندارد شده برای حساب‌های کل یک کشور می‌باشد. البته لزوم توجه نهادها به ویژگی‌های خود که ضرورت وجود تمهیدات ویژه برای برخی از حوزه‌های بخش عمومی را نشان می‌دهد نیز امری ثابت شده است.
- تسهیل ثبت سوابق حسابداری و تهیه صورت‌های مالی. یک CoA استاندارد شده، دستیابی به داده‌های منسجم و قابل مقایسه برای صورت‌های مالی را حمایت می‌کند. ترکیبی از ملزومات یک مبنای یکپارچه اما درخور برای تلفیق کردن داده‌ها در صورت‌های مالی و همچنین شرح تحلیلی حساب‌ها در CoA، امکان ردیابی تراکنش‌های خاص را برای گروه‌های خاصی از نهادهای بخش عمومی و نیز شناسایی بهتر این تراکنش‌ها، از جمله آنهایی که باید در حساب‌های تلفیقی حذف شوند، فراهم خواهند ساخت.
- تسهیل تولید حساب‌های تلفیقی و صورت‌های مالی تلفیقی دولت (WGA). پاسخ دهندگان اکثراً استانداردسازی حساب‌ها را امری ایده‌آل می‌دانستند. البته در عمل به نظر می‌رسد که ایجاد CoA توسط کشورها همراه با کدها و رویه‌های استاندارد شده و دقیق‌تر برای حساب‌ها به منظور تولید حساب‌هاب تلفیقی و WGA، نیازی اساسی بشمار می‌آید. در نظر گرفتن ارتباط با CoA های بکار گرفته

شده توسط نهادهای بخش عمومی و همچنین شرکت‌های تجاری نیز موضوع مهمی می‌باشد زیرا آنها باید صورت‌های مالی را برای تلفیق کردن داده‌ها با نهاد کنترل‌کننده، آماده سازند.

- فعال کردن پیوند بودجه‌ها و کنترل بودجه و نیز گردآوری GFS. برخی از پاسخ دهندگان، به مزایای مذکور و همچنین حمایت CoAها از حسابداری بها، اشاره کردند. در همه کشورها و عمدتاً در آنهایی که بودجه‌ها هنوز بر مبنای نقدی بودند، پیوند با طبقه‌بندی‌های بودجه یک موضوع مهم بشمار می‌آمد. بر اساس نتایج حاصل از آنالیز، گزینه‌های مربوط به داشتن حساب‌هایی مشابه یا متفاوت برای بودجه‌ریزی و نیز برای ارائه برخی تراکنش‌ها یا موقعیت‌ها (حسابداری یا بودجه‌ریزی) در نظر گرفته می‌شدند. امکان ایجاد پیوند با حساب‌های ملی یا GFS و حتی هم‌ترازی با آنها، به‌ویژه در کشورهای اتحادیه اروپا که از سیستم اروپایی حساب‌های ملی و منطقه‌ای<sup>۱</sup> استفاده می‌کردند (نه در برزیل)، در نظر گرفته شد.

در مجموع، پاسخ دهندگان، یک CoA استاندارد شده را به عنوان ابزاری مهم (یا فناوری حسابداری) برای بهبود صحت در سوابق و افزایش قابل اتکا بودن اطلاعات، حمایت از اطمینان بخشی حسابرسی و کاهش هزینه‌های تهیه گزارش‌های مالی، تصدیق نمودند. قابل درک بودن و قابل مقایسه بودن اطلاعات (از جمله با بودجه) از موضوعات دیگری بودند که عموماً تسهیل آنها توسط CoA اثبات شده بود؛ استانداردهای، امکان ردیابی تراکنش‌ها را فراهم نموده و شفاف‌سازی اطلاعات را بهبود می‌بخشد. پاسخ دهندگان اذعان داشتند که CoA، به سیستم دفترداری، توانایی پیوند با ابعاد گوناگونی از طبقه‌بندی‌ها از جمله موارد زیر در سیستم حسابداری را اعطا می‌کند: طبقه‌بندی اقتصادی، طبقه‌بندی کارکردی-آماری<sup>۲</sup> و سایر طبقه‌بندی‌های آماری، و اخیراً نیز برای "بودجه‌ریزی سبز" (کمسیون اروپا، ۲۰۲۲). آنها بر این موضوع نیز توافق داشتند که CoA رویه‌های کنترل و حسابرسی را نیز تسهیل می‌کند.

در پایان، پاسخ دهندگان بیان داشتند که در حوزه حسابداری بخش عمومی، CoA حساب‌های ویژه مربوط به تراکنش‌های بخش عمومی و کنترل عناصر ترازنامه را در بر می‌گیرد. سطح استانداردسازی CoA در مقابل جزئیات، به اطلاعات مورد نیاز حوزه قضایی بستگی دارد که باید در آن اعمال گردد. در همه کشورهای مورد بررسی، پاسخ‌دهندگان بر بعضی سفارشی‌سازی‌ها به عنوان الزامی در موارد خاص تأکید داشتند، اما بر وجود یک ساختار اساسی و متمرکز به منظور حفظ یکپارچگی نیز قاطعانه تأکید گردید.

<sup>۱</sup> سیستم اروپایی حساب‌های ملی و منطقه‌ای (ESA 2010) جدیدترین چارچوب حسابداری اتحادیه اروپا سازگار بین‌المللی برای توصیف سیستماتیک و دقیق یک اقتصاد است. ESA 2010 در ۲۶ ژوئن ۲۰۱۳ در یک مجله رسمی منتشر شد. در سپتامبر ۲۰۱۴ اجرا شد. از آن تاریخ به بعد، انتقال داده‌ها از کشورهای عضو به یورواستات از قوانین ESA 2010 پیروی می‌کند.

<sup>۲</sup> COFOG



## ۴. نتیجه‌گیری

به طور خلاصه می‌توان گفت که هم‌آهنگ‌سازی CoAها در داخل کشورها امری منطقی است و ایجاد CoAها در سطح ملی به گنجاندن ویژگی‌های مربوط به تراکنش‌های بخش عمومی و ایجاد پیوند با اقلام صورت‌های مالی و بودجه، نیاز دارد. پیوند با آمار برای کشورهای عضو اتحادیه اروپا که در آنها یک انضباط مالی مشترک با استفاده از ارقام GFS تحت نظارت می‌باشد، موضوع مهمی است. CoAها در کنترل، استانداردسازی سوابق حسابداری و تلفیق حساب‌ها نقش دارند. طی نظرسنجی ارائه شده، جنبه‌های آماری مهم و گسترده‌تری در رابطه با سطح تلفیق حساب‌ها و ادغام طبقه‌بندی‌ها مشخص شدند. نقش جدید مهمی نیز در رابطه با بودجه‌ریزی سبز در حال ظهور می‌باشد.

البته هنوز در سطح اتحادیه اروپا، یک CoA استاندارد اتخاذ نشده است؛ زیرا این CoA فاقد انعطاف‌پذیری کافی برای تطابق با شرایط کشورها می‌باشد؛ در عوض ایده این است که اصولی مشترک و یا بهترین رویه‌ها ایجاد گردند تا کشورهای عضو این اتحادیه در هنگام ایجاد CoA خود، از آنها پیروی نمایند (کمیسون اروپا، ۲۰۱۳b).

رابطه بین حسابداری، بودجه‌ریزی و GFS در مقالات به بحث گذاشته شده‌اند (کاروانا و همکاران، ۲۰۱۹). اما در سطح بین‌المللی، بحث در مورد ارتقاء دستورالعمل‌های عمومی مربوط به CoAها، آن هم به طور مشترک با جامعه آماری، یک مسیر پژوهشی برای انجام بررسی و کاوش خواهد بود.

شرایط کنونی که ناشی از یک بیماری همه‌گیر است، فشار بیشتری را در جهت ایجاد اصلاحات در حسابداری بخش عمومی و مخصوصاً بر لزوم در نظر گرفتن گزینه‌هایی برای ایجاد پیوند بین بودجه‌ریزی و حسابداری (و GFS) وارد می‌کند. گزارشگری مالی صحیح در مورد سیاست‌های مالی که تحت حمایت یک سیستم حسابداری هم‌آهنگ در بخش عمومی (از جمله CoAهای مناسب در سطح ملی) باشد، برای سازماندهی بهتر حسابداری و بودجه‌ریزی، اهمیت بسیار زیادی دارد و کنترل اثرات مالی در آینده و حمایت بهتر از PFM طی دوران‌های چالش برانگیز را امکان‌پذیر می‌سازد.

کوهن و همکاران (۲۰۲۱) در مقاله‌ای بر این موضوع تمرکز کردند که کووید ۱۹ چگونه می‌تواند برای ایجاد اصلاحات در حسابداری بخش عمومی در جهت اجرای حسابداری تعهدی هم‌آهنگ، مانند یک شتاب‌دهنده عمل کند، یعنی از طریق IPSAS/EPAS؛ این فرصتی است که در پی بحران مالی ۲۰۰۸ از دست رفت. کشورهای مختلف باید با پیروی از استانداردهای حسابداری یکسان و بر اساس یک پارادایم حسابداری مشابه در بخش عمومی، رویدادها و تراکنش‌های اقتصادی مشابهی را ثبت نمایند. همچنین یکی از ضرورت‌های پژوهشی این است که CoAهای استاندارد شده در سطح ملی چگونه می‌توانند با پیروی از اصول کلی در چارچوب IPSAS/EPAS سبب بهبود گزارشگری و پاسخگویی در مورد تأثیرات همه‌گیری بر عملکرد مالی و ارزش خالص هر کشور شوند.

همچنین احتمالاً برای نقش حمایتی فناوری، انجام تحقیقات بیشتر ضروری می‌باشد؛ مثلاً در مورد ابزارهای استفاده شده برای مشاوره، استخراج و سازماندهی اطلاعات بدست آمده از یک پایگاه داده (مانند بلاکچین)، همراه با دیجیتالی‌سازی که موجب حمایت و توانمندسازی نقش CoAها و حرفه حسابداری گردیده و به طور بالقوه سبب افزایش شفافیت، تقویت پاسخگویی و بهبود نظارت همراه با دسترسی کامل به داده‌ها می‌شود.

## منابع

- Brusca, I., & Martínez, J. C. (2015). Adopting International Public Sector Accounting Standards: A challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 724–744.
- Cartwright, W. S. (2008). A critical review of accounting and economic methods for estimating the costs of addiction treatment. *Journal of Substance Abuse Treatment*, 34, 302–310.
- Caruana, J., & Dabbicco, G. (2022). New development: The role of the accountancy profession in saving our planet. *Public Money & Management*, 42(7). <https://doi.org/10.1080/09540962.2022.2073062>
- Caruana, J., Dabbicco, G., Jorge, S., & Jesus, M. A. (2019). The development of EPSAS: Contributions from the literature. *Accounting in Europe*, 16 (2), 146–176.
- Cohen, S., Manes Rossi, F., Caperchione, E., & Brusca, I. (2021). Debate: If not now, then when? Covid-19 as an accelerator for public sector accrual accounting in Europe. *Public Money & Management*, 41(1), 10–12. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1834714>
- Dabbicco, G., & Mattei, G. (2021). The reconciliation of budgeting with financial reporting: A comparative study of Italy and the UK. *Public Money & Management*, 41(2), 127–137. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1708059>
- European Commission. (2013a). Towards implementing harmonized public sector accounting standards in member states, the suitability of IPSAS for the member states. Report from the Commission to the Council and the European Parliament [COM(2013) 114 final].
- European Commission. (2013b). Note for the attention of Prof. Dr Andreas Bergmann, comments on the Consultation paper: IPSASs and Government Finance Statistics reporting guidelines. ESTAT/D-3/FL/JV/ eb D (2013) 896453.

- European Commission. (2022). European Commission green budgeting reference framework. [https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/economy-finance/european\\_commission\\_green\\_budgeting\\_reference\\_framework.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/economy-finance/european_commission_green_budgeting_reference_framework.pdf)
- EUROSTAT. (2017). EPSAS issue paper on the national approaches to harmonization of chart of accounts. Paper by PwC on behalf of Eurostat, EPSAS WG 17/12. European Commission.
- Honoré, P. A., Leider, J. P., Singletary, V., & Ross, D. A. (2015). Taking a step forward in public health finance: Establishing standards for a uniform chart of accounts crosswalk. *Journal of Public Health Management and Practice*, 21(5), 509–513.
- IFAC/CIPFA. (2021). International public sector financial accountability index: 2020. <https://www.ifac.org/publications/international-public-sector-financial-accountability-index-2021-status-report>.
- IMF. (2011). Chart of accounts: A critical element of the public financial management framework. Prepared by Julie Cooper and Sailendra Pattanayak. Fiscal Affairs Department.
- Moura, P. A. A., Lima, D. V., & Ferreira, L. O. G. (2012). Chart of accounts and convergence with international standards: A comparative study of proposals of the Brazilian and Spanish Governments. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 15(1), 3–16.
- Polzer, T., Grossi, G., & Reichard, C. (2022). Implementation of the international public sector accounting standards in Europe. Variations on a global theme. *Accounting Forum*, 46(1), 57–82

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی