

## نظام حسابداری و گزارشگری مالی ازبکستان

دکتر محسن خوش‌طینت

عضر هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

یحیی شیری و ناهید محمدی

دانشجویان کارشناسی ارشد حسابداری

اطلاعات عمومی کشور ازبکستان

کشور ازبکستان در آسیای مرکزی در میان رودخانه‌های آمودریا و سیر دریا قرار گرفته است. طول این کشور از شرق به غرب حدود ۱۴۲۵ و از شمال به جنوب ۹۳۰ کیلومتر می‌باشد.

ازبکستان از طرف جنوب با افغانستان، از طرف جنوب شرقی با تاجیکستان، از شمال شرقی با قرقیزستان، از جنوب غربی با ترکمنستان و از شمال و شمال شرقی با قزاقستان همسایه است. طبق آمار ۲۰۰۵، جمعیت ازبکستان ۲۶،۸۵۱،۱۹۵ نفر اعلام شده است که بیش از ۶۰ درصد جمعیت آن در نقاط پرجمعیت شهری ساکن هستند. مذهب اصلی مردم ازبکستان، اسلام و زبان رسمی این کشور ازبکی است که شاخه‌ای از زبان ترکی موسوم به ترکی شرقی می‌باشد اما قشر تحصیلکرده و شهرنشین آن به روسی تسلط کامل دارند. زبان فارسی سومین زبان این کشور است که در بسیاری از مناطق شرقی این کشور رواج دارد. ازبکستان قریب به ۱۲۹ ملیت مختلف را در خود جای داده است ولی بیش از ۷۰ درصد جمعیت این کشور را ازبک‌ها تشکیل می‌دهند. اقلیت‌های عمده این کشور عبارت از روس‌ها، تاجیک‌ها، تاتارها، قزاق‌ها، کره‌ای‌ها، قرقیزها، اوکراینی‌ها و آلمانی‌ها هستند.

کشور ازبکستان ۴۴۷۴۰۰ کیلومتر مربع مساحت دارد که شامل ۴۲۵۴۰۰ کیلومتر مربع خشکی و ۲۲۰۰۰

ازبکستان<sup>۱</sup> در طول تاریخ به ترتیب، جزئی از حکومت‌های غزنوی، سلجوقی، خوارزمشاهی، مغول، تیموری و ازبک بوده است. در قرن چهاردهم میلادی، تیمور معروف به تیمورلند<sup>۲</sup> امپراطور حاکم را از پای در آورد و حکومت تیموریان را بنا نهاد و شهر سمرقند را به عنوان پایتخت خود برگزید. در سده نوزدهم میلادی، غرب و شمال ازبکستان تحت سلطه خان‌های خوارزم و جنوب ازبکستان تحت تسلط خان‌های بخارا بوده است. حاکمیت بر بخارا و خوارزم در سال ۱۸۶۶ تحت سلطه روسیه درآمد و به تدریج روس‌ها، نفوذ خود را به نواحی آسیای مرکزی آغاز کردند. پس از انقلاب اکتبر ۱۹۱۷، در سال ۱۹۲۴ جمهوری ازبکستان (به عنوان جزئی از اتحاد جماهیر شوروی) تشکیل شد. پس از فروپاشی اتحاد جماهیر شوروی در سال ۱۹۹۱، ازبکستان به استقلال دست یافت. زمانی که این کشور جزو خاک شوروی بود، تولید زیاد حیوانات و استخراج بی‌رویه طلای سفید، باعث مصرف بیش از حد مواد شیمیایی در زمین‌های کشاورزی و کاهش کیفیت ذخایر زیرزمینی، مسمومیت خاک‌های کشاورزی و دریاچه آرال و در نتیجه نیمه خشک شدن رودخانه اصلی این دریاچه شد. این کشور پس از استقلال، تلاش کرده تا وابستگی خود را به کشاورزی کاهش داده و به توسعه ذخایر معدنی و نفتی خود پردازد.

کیلومتر مربع مرز آبی می‌باشد. پایتخت ازبکستان، تاشکند و از شهرهای مهم آن می‌توان سمرقند و بخارا را نام برد.

#### اقتصاد ازبکستان

این کشور، بزرگ‌ترین تولیدکننده ماشین‌آلات و صنایع سنگین در آسیای میانه است و به علت دارا بودن خاک حاصلخیز و چراگاه‌های فراوان، تولیدکننده کتان، گوشت و لبنیات نیز می‌باشد. ازبکستان یکی از بزرگ‌ترین تولیدکنندگان پنبه در جهان است، ولی استفاده از آمو دریا و شاخه‌های آن برای آبیاری موجب کوچکتر شدن تدریجی دریاچه آرال و در نتیجه، کاهش در تولید پنبه شده است.

ازبکستان ذخایر معدنی و طبیعی زغال‌سنگ، نفت، آهن، و گاز طبیعی زیادی دارد.

در حال حاضر، ازبکستان بزرگ‌ترین صادرکننده کتان و پنجمین تولیدکننده آن در جهان است و تا اندازه زیادی، درآمدهای ارزی این کشور به صادرات این محصول بستگی دارد. درآمد عمده دیگر این کشور، صادرات طلا و نفت است. ازبکستان دارای شرایط مناسبی جهت کشت پنبه و سایر محصولات کشاورزی است که همین امر باعث شده که این کشور سومین صادرکننده پنبه و هفتمین تولیدکننده طلا در جهان شود.

دولتمردان این کشور پس از استقلال این کشور در سال ۱۹۹۱، تلاش کردند تا با کنترل و نظارت بیشتر بر تولید و قیمت‌ها، کشور را از زیر بار اقتصاد دستوری شوروی سابق برهانند.

این کشور با پافشاری بر واردات فناوری و جایگزین کردن آن و همچنین با نظارت شدید بر صادرات و کنترل ارز خود در خلال اقتصادی کاملاً بسته توانست به بحران‌های مالی منفی برون مرزی بوجود آمده توسط روس‌ها و آسیایی‌ها پاسخ دهد.

در سال ۲۰۰۳، دولت این کشور با پذیرفتن تبصره ۸ بنیاد پول بین‌المللی، متعهد شد تا قابلیت تبدیل ارز خود را به‌طور کامل فراهم سازد. توان بالا برای سرمایه‌گذاری در صنعت نفت و گاز این کشور توسط روسیه و چین، دورنمای روشنی از رشد اقتصادی این کشور را نمایش می‌دهد. تولید ناخالص داخلی ازبکستان طبق آمار سال ۲۰۰۵، ۵۲/۲۱ میلیارد دلار بوده است. شرکای صادراتی ازبکستان،

روسیه (۲۲ درصد)، چین (۱۴/۷ درصد)، ترکیه (۶/۴ درصد)، تاجیکستان (۶/۱ درصد)، قزاقستان (۴/۲ درصد) و بنگلادش (۴ درصد) هستند. پول رایج کشور، سوم ازبکستانی<sup>۳</sup> (UZS) است.

#### جغرافیای سیاسی

##### موقعیت راهبردی

موقعیت مرکزی و جمعیت این کشور موجب شده است که امروزه این جمهوری نقطه ارتباطی مناسبی برای کل آسیای مرکزی باشد. قسمت اعظم مرزهای ازبکستان، از جلگه‌ها می‌گذرد که به توسعه حمل و نقل و روابط اقتصادی با کشورهای دیگر کمک می‌کند. ازبکستان از موقعیت راهبردی مناسبی برخوردار است زیرا در قلب آسیای مرکزی از لحاظ جغرافیایی، در محل تقاطع اروپا در غرب و آسیا در شرق واقع شده و از شمال به روسیه محدود می‌باشد و بدینسان از موقعیت راهبردی بسیار عمده‌ای برخوردار است. ازبکستان مستقیماً به آبهای آزاد راه ندارد و کشورهای آسیای مرکزی تنها می‌توانند با عبور از خاک همسایگان خود به آب‌های آزاد جهان راه پیدا کنند.

آسیای مرکزی با خصوصیات جغرافیایی خود، زمانی مسافت مهمی از جاده معروف ابریشم را در برگرفته و در مبادله فرهنگی و اقتصادی میان شرق و غرب، سهم بزرگی را در تاریخ به خود اختصاص داده بود. سه اختراع چین در دوران باستانی یعنی قطب‌نما، باروت و دستگاه چاپ‌کننده چوبی در جهان غرب، از طریق آسیای مرکزی در اروپا اشاعه یافت و بسیاری از فرآورده‌های تمدن غرب از همین طریق در مشرق زمین رواج پیدا کرد. موقعیت ازبکستان به‌گونه‌ای است که دچار پاره‌ای از مشکلات برون مرزی است:

● تقسیم آب رودخانه‌های آمو دریا مشکلاتی بین این کشور و کشور ترکمنستان بوجود آورده است. و از طرف دیگر اقتصاد تک محصولی آن و اتکا به صدور کتان و عدم توجه به مشخص کردن مرزها با کشور قزاقستان مشکلاتی را به همراه داشته است. همچنین مذاکرات با کشور قزاقستان بر سر تعیین مرزهای دقیق دو کشور همچنان ادامه دارد.

کشور ازبکستان به دلیل داشتن اماکن زیبا و تاریخی، همه ساله جهانگردان فراوانی را به خود جذب می‌کند. از جمله

مکان‌های دیدنی ازبکستان می‌توان به این موارد اشاره کرد: موزه‌ها

از قریب به ۷۰ موزه دولتی در ازبکستان، ۱۶ موزه در تاشکند قرار دارد. در بین موزه‌ها، می‌توان به موزه لنین در تاشکند اشاره کرد که در سال ۱۹۷۰ تأسیس شده و پس از کسب استقلال در سال ۱۹۹۱، به موزه تاریخ ازبکستان تغییر نام داده است. هم‌چنین موزه هنرهای تجسمی و نمایشگاه دستاوردهای اقتصادی ملی ازبکستان، از دیگر موزه‌های تاشکند می‌باشند.

#### ایچان کالا

ایچان کالا<sup>۴</sup> شهر میانی (محصور شده با دیوارهای آجری به ارتفاع ۱۰ متر) آبادی قدیمی خیوا است. اگر چه تعداد کمی از بناهای بسیار کهن هنوز باقی مانده است، اما هنوز هم ایچان کالا، نمونه منسجم و محافظت شده‌ای از معماری اسلامی آسیای مرکزی محسوب می‌شود. بناهای استثنایی متعددی از قبیل مسجد جامع، آرامگاه‌ها و مدرسه‌ها و دو کاخ باشکوه ساخته شده در آغاز قرن نوزدهم توسط الله‌قلی خان، زیبایی خیره‌کننده‌ای به این شهر بخشیده است.

#### شهر تاریخی بخارا

شهر بخارا، واقع در جاده ابریشم، بیش از ۲۰۰۰ سال قدمت دارد. بخارا، با بافت شهری خاصی که عمدتاً دست نخورده باقی مانده است، یکی از کامل‌ترین نمونه‌های شهرهای قرون وسطی در آسیای مرکزی به‌شمار می‌رود. از بناهای تاریخی این شهر، آرامگاه مشهور اسماعیل سامانی را می‌توان نام برد که شاهکار معماری اسلامی قرن دهم محسوب می‌شود و مدرسه‌های متعددی که از بقایای قرن هفدهم هستند.

#### حسابداری و گزارشگری مالی در ازبکستان

حسابداری در اتحاد جماهیر شوروی و ازبکستان به‌عنوان بخشی از آن، در راستای تأمین نیازهای مراجع مالیاتی و آماری بوده است و اطلاعات مورد نیاز بازار اوراق بهادار و مدیران شرکت را در اقتصاد بازار آزاد فراهم نمی‌کرد. مفاهیم حسابداری رایج مانند فرض تداوم فعالیت، اصل ثبات رویه و مبنای تعهدی به ندرت در حسابداری ازبکستان مورد استفاده قرار می‌گرفت. در حسابداری

ازبکستان پیش از استقلال، اصل بهای تمام شده بسیار رایج بوده است. ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول نیز برای حساب‌های دریسافتنی لحاظ نمی‌شد و بدهی‌های مشکوک‌الوصول را فقط زمانی حذف می‌کردند که به‌طور واضحی قابل وصول نباشند. واحدهای تجاری هیچ الزامی به پاسخگویی و تهیه اطلاعات مورد نیاز سرمایه‌گذاران نداشتند و تأکید بیشتر بر دقت‌راری و نه حسابداری بوده است.

ازبکستان، پس از استقلال در سال ۱۹۹۱، یک رویکرد تدریجی را برای تجدید نظر در بازار و حرکت به سمت بازار آزاد در پیش گرفت، این رویکرد در حسابداری و گزارشگری مالی تأثیرگذار بوده و منجر به تصویب الزاماتی برای تأمین اطلاعات مورد نیاز سهامداران شد.

پیشرفت ازبکستان در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی، با بررسی جایگاه حسابداری ازبکستان در سال ۱۹۹۱، و بعد از آن مشهود است، در سال ۱۹۹۱ عمدتاً دقت‌راری در ازبکستان رایج بود و حسابداری از جایگاه مناسبی برخوردار نبود. اطلاعات مالی در مورد عملکرد و وضعیت سازمان‌ها و شرکت‌ها عموماً قابل دست‌یابی نبوده و همچنین استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی نسبت به این موضوع بی‌اطلاع بودند که دریافت اطلاعات مالی مورد نیاز از شرکت‌ها و موسسات، حق مسلم آنهاست. گزارش‌ها و صورت‌های مالی موسسات توسط اشخاص مستقل از واحد تجاری (حساب‌رسان) رسیدگی نمی‌شد و چارچوب قانونی در مورد تأمین اطلاعات، چگونگی گزارش‌دهی، مسئولیت تهیه اطلاعات، استانداردها و همچنین قانون‌گذار ناظر موجود در اقتصادهای بازار فعال، در ازبکستان وجود نداشت.

در سال ۱۹۹۱، همزمان با استقلال ازبکستان بسیاری از حسابداران اتحادیه شوروی سابق معتقد بودند که انتقال به سیستم مبتنی بر بازار آزاد، به سادگی می‌تواند صورت گیرد و سیستم حسابداری نیز به سهولت با همسوسازی فهرست حساب‌ها، اصول و استانداردها با حساب‌ها و اصول و استانداردهای پذیرفته شده بین‌المللی بهبود می‌یابد.

در سال ۱۹۹۲ نمونه‌ای فهرست حساب در روسیه تهیه شد که سعی در همسویی و هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی داشت، به‌دنبال این تغییر، فرض مبنای تعهدی و

سال ۱۹۹۱ - دریافت فهرست حساب‌های جدید از مسکو و همچنین استقلال جمهوری ازبکستان و جدایی از کشور شوروی سابق.

سال ۱۹۹۲ - تشکیل گروه همکاری توسط وزارت امور مالی جهت تهیه مقررات حسابداری و حسابرسی و تجدید نظر در فهرست حساب‌ها و تدوین مقررات مربوط به بهای تمام شده و تولید.

سال ۱۹۹۳ - رهنمودهای مقررات مربوط به بهای تمام شده و تولید برای حسابداران به منظور چگونگی تهیه صورت سود و زیان و همچنین برنامه توسعه ملل متحد و مساعدت‌های فنی به ایالت‌های مشترک‌المنافع - اتحادیه اروپا پروژه‌های تجدیدنظر حسابداری را تهیه کردند که یکی از اهداف این پروژه‌ها، فراهم کردن زمینه آموزش حسابداری و حسابرسی برای بیش از ۱۰۰۰۰۰ حسابدار بود.

سال ۱۹۹۴ - تشکیل نخستین مرکز آموزشی به کمک انگلستان، در دانشکده اقتصاد ایالت تاشکند و تهیه فهرست حساب‌های جدید که بخش‌هایی از اصول حسابداری غرب را نیز در برداشت.

سال ۱۹۹۶ - تصویب قانون حسابداری که این قانون اصول حسابداری عمومی، نقش‌ها و مسئولیت‌های واحدهای اقتصادی و همچنین نحوه عمل حسابداری و الزامات گزارشگری مالی را تبیین کرده است. این قانون برای سازمان‌های بخش خصوصی و عمومی قابل استفاده بود. عمده‌ترین بخش این قانون مربوط به الزامات حسابداری و گزارشگری مالی و تدوین استانداردهای حسابداری توسط وزارتخانه امور مالی و همچنین بانک مرکزی است.

سال ۱۹۹۷ - تاسیس مراکز آموزشی بیشتر در موسسه تعاونی سمرقند و موسسه اقتصادی و مهندسی اندیجان<sup>۱۲</sup>.

سال ۱۹۹۸ - انتشار نخستین مجموعه از استانداردهای حسابداری ملی<sup>۱۳</sup>، مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی.

سال ۲۰۰۰ - انتشار قانون حسابرسی، این قانون روش‌های دریافت گواهی‌نامه حسابرسی و نیز قوانین، مسئولیت‌ها و تعهدات حساب‌برسان را مشخص می‌کرد. در این سال، تجدید نظر در فهرست حساب‌ها و هماهنگ‌سازی آن با استانداردهای بین‌المللی صورت گرفت و همزمان با ۶۵ تصویب فهرست حساب‌های جدید در سال ۲۰۰۰

ثبت ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول و نگهداری حساب‌هایی برای شناسایی و انتشار سهام در روسیه رایج گشت. ازبکستان نیز رویه روسیه را در پیش گرفت و در سال ۱۹۹۲ فهرست حساب‌های جدید را تنظیم کرد. تهیه این فهرست حساب‌ها، مبتنی بر کار گروه کارشناس بین‌المللی ملل متحد<sup>۵</sup> و استفاده از برخی از اصول حسابداری رایج در غرب بود.

به رغم تهیه فهرست حساب‌های مناسب برای بهبود فرایند حسابداری شامل ثبت رویدادهای مالی و همچنین شناسایی به موقع، اندازه‌گیری و گزارشگری، نیاز به تکمیل فهرست حساب‌ها احساس می‌شد، از آنجایی که ازبکستان دارای سیستم حسابداری سنتی بود دولت تصمیم به وضع قوانین و الزاماتی برای تغییر سیستم حسابداری گرفت و اولین گام برای پیاده‌سازی الزامات و قوانین، تنظیم برنامه‌های آموزشی گسترده و البته کوتاه‌مدت بود.

در سال ۱۹۹۲، کارگروهی به سرپرستی وزارت امور مالی<sup>۶</sup> برای تهیه پیش‌نویس قانون جدید تشکیل شد. کارگروه طبق برنامه توسط ملل متحد<sup>۷</sup> و مساعدت‌های فنی به ایالت‌های مشترک‌المنافع اتحادیه اروپا<sup>۸</sup> حمایت می‌شد. اعضای این کارگروه شامل اعضای وزارت امور مالی، کمیته مالیات ایالتی<sup>۹</sup>، انجمن حسابداران و حساب‌برسان<sup>۱۰</sup> و برنامه توسعه ملل متحد و مساعدت‌های فنی به ایالت‌های مشترک‌المنافع - اتحادیه اروپا، بودند. فعالیت این گروه از ژانویه ۱۹۹۴ آغاز شده و تا دسامبر ۱۹۹۵ ادامه یافت. در طی دو سال همکاری، اعضای گروه اقدامات زیر را انجام دادند:

(۱) تهیه قانون حسابداری، که در این قانون در مورد شکل ارائه صورت‌های مالی توضیح داده شده بود.

(۲) مقررات مربوط به بهای تمام شده و تولید<sup>۱۱</sup> و اختصاص آن به تولیدات.

(۳) تجدیدنظر در فهرست حساب‌های سال ۱۹۹۲.

(۴) پیش‌نویس قانون حسابرسی.

علاوه بر کارهای نام برده پیشنهادهایی برای تدوین استانداردهای مبادلات ارزی و دوره‌های تورمی مطرح شد. بیشتر الزامات حسابداری و حسابرسی ازبکستان در طی سال‌های ۱۹۹۶ تا سال ۲۰۰۰ به وجود آمده است که در زیر به آنها اشاره می‌شود:

شکل‌های جدیدی برای دفاتر روزنامه و سایر دفاتر ثبت ایجاد و استفاده از شکل جدید توسط تمام شرکت‌ها الزامی شد. نخستین مجموعه از استانداردهای حسابرسی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی، در این سال تهیه شد. رویدادهای مهم دیگر در سال ۲۰۰۰، عضویت انجمن حسابداران و حساب‌رسان در فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۱۴</sup> (IFAC) بود.

### نظام حسابداری ازبکستان

توانین دولتی، مقررات و سایر الزامات

قانون حسابداری سال ۱۹۹۶ بر نظام حسابداری ازبکستان حکمفرما می‌باشد. این قانون در سال ۱۹۹۵ به مجلس ارائه و در ۳۰ آگوست ۱۹۹۶ به تصویب رسید و از اول ژانویه سال ۱۹۹۷ لازم‌الاجرا شد. قانون حسابداری ۱۹۹۶ بر رویه‌های حسابداری و گزارشگری مالی نظارت دارد. عمده‌ترین بخش این قانون مربوط به الزامات حسابداری و گزارشگری مالی است. این قانون، واحدهای تجاری را ملزم به داشتن سیستم گزارشگری داخلی و روش‌های دفترداری مناسب، سیستم گزارشگری خارجی و سیستم مناسب محاسبه مالیات کرد. در قانون حسابداری سال ۱۹۹۷، تهیه صورت‌های مالی ترازنامه، صورت سود و زیان، گزارش دارایی‌های ثابت، صورت تغییرات دارایی‌های ثابت، صورت جریان وجوه نقد، صورت حساب سرمایه و یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی، الزامی شد. در بند ۱۹ قانون حسابداری آمده است که صورت‌های مالی را باید به مقامات مالیاتی، مالکان شرکت، نمایندگان آمارگیری و سایر افراد دیگر مطابق قوانین و مقررات تسلیم کرد. به طور کلی، نظام حسابداری ازبکستان از قوانین و مقررات زیر تاثیر پذیرفته است:

مقررات بهای تمام شده و تولید مصوب سال ۱۹۹۳، فهرست حساب‌های سال ۲۰۰۰، استانداردهای حسابداری ملی ازبکستان، قانون شرکت‌های سهامی و حمایت از حقوق سهامداران<sup>۱۵</sup> مصوب سال ۱۹۹۶ و قانون شرکت‌های بازرگانی و تضامنی<sup>۱۶</sup> مصوب سال ۱۹۹۲.

مقررات بهای تمام شده و تولید مصوب سال ۱۹۹۳، برخلاف سایر کشورهای عضو اتحادیه جماهیر شوروی، ازبکستان تجدیدنظر در حسابداری را با هدف تفکیک در

حسابداری مالیاتی و حسابداری مالی مناسب می‌دانست و هدف این تفکیک را جلوگیری از تضییع اطلاعات مالی به خاطر اطلاعات مالیاتی دانست. این تفکیک از طریق این قانون صورت گرفته است.

### استانداردهای حسابداری ملی

یکی از جنبه‌های مهم اصلاح حسابداری در ازبکستان، توسعه و بسط استانداردهای ملی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی است. مسئولیت طراحی و تدوین استانداردهای ملی با وزارت امور مالی می‌باشد.

قانون شرکت‌های سهامی و حمایت از حقوق سهامداران مصوب سال ۱۹۹۶: این قانون الزامات گزارشگری و حسابداری خاصی را برای شرکت‌های سهامی تدوین کرده است و الزام می‌کند که گزارش‌های سالانه باید قبل از انتشار حسابرسی شوند. گزارش‌های سالانه در دسترس تمام سهامداران بوده و باید به صورت الکترونیکی منتشر شود. قانون شرکت‌های بازرگانی و تضامنی مصوب سال ۱۹۹۲: این قانون الزامات حسابداری و گزارشگری خاصی را برای شرکت‌های تجاری و تضامنی تصویب کرده است.

### اصول و مبانی حسابداری

بند ۶ قانون حسابداری مصوب سال ۱۹۹۶، اصول اساسی حسابداری ازبکستان را به شرح زیر برای شرکت‌ها و سازمان‌های خصوصی و عمومی، معرفی می‌کند: نگهداری ثبت‌های حسابداری بر مبنای سیستم ثبت دوطرفه، تداوم فعالیت، فرض واحد اندازه‌گیری، فرض مبنای تعهدی، اصل محافظه‌کاری، اصل ثبات رویه، اصل قابلیت مقایسه، اصل بی‌طرفی، اصل تطابق و اصل بهای تمام شده تاریخی.

### مدیریت دارایی‌ها و سیستم کنترل داخلی

الزامات مدیریت دارایی‌ها برای سازمان‌های بخش عمومی و خصوصی در قانون ۱۹۹۶ و استانداردهای حسابداری ملی شماره ۱۹ تصریح شده است. بر طبق بند ۱۱ قانون حسابداری ۱۹۹۶ انبارگردانی باید در موارد زیر صورت گیرد:

۱- زمانی که موجودی از طریق اجاره، خرید و فروش جابجا می‌شوند.

۲- هنگام تهیه صورت‌های مالی سالانه.

۳- زمانی که دارایی‌های فیزیکی و موجودی‌ها تجدید ارزیابی می‌شوند.

الزامات گزارشگری مالی  
الزامات گزارشگری مالی مطابق با قانون حسابداری  
۱۹۹۶، قانون واحد تجاری ۱۹۹۱ و قانون مالیات ۱۹۹۸، به  
شرح زیر می‌باشند:

- ۱) اطلاعات حسابداری باید براساس رهنمود استانداردهای حسابداری ملی تهیه شوند.
- ۲) گزارش‌های مالی سالانه واحدهای تجاری و سازمان‌ها باید در دسترس بانک‌ها و سرمایه‌گذاران و بستانکاران و اعتباردهندگان و به‌طور کلی در اختیار عموم قرار داده شوند.
- ۳) شرکت‌های سهامی عام و سازمان‌های بیمه و بانک‌ها، بازارهای مبادله کالا و سهام، صندوق‌های سرمایه‌گذاری و سایر نمایندگی‌های تامین مالی باید صورت‌های مالی حسابرسی شده را منتشر کنند.

سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری

برای ثبت و نگهداری اطلاعات حسابداری، بانکداری، حقوق و دستمزد و منابع انسانی از نرم‌افزارهای تولید داخلی و همچنین نرم‌افزارهای روسی استفاده می‌شود، به‌رغم وجود این شرایط، تولیدات اوراکل<sup>۱۷</sup> در ازبکستان از بازار خوب و قابل قبولی برخوردار است و نرم‌افزارهای این موسسه را در بسیاری سازمان‌های دولتی و واحدهای تک مالکی و سازمان‌های مالی استفاده می‌شود. همچنین در ازبکستان تمام بانک‌ها، سیستم‌های خودکار را پذیرفته و رایانه‌ای شده‌اند.

شرح	الزام قانونی	دوره ارائه	زمان تهیه	جرایم تاخیر زمانی
ترازنامه	قانون واحدهای تجاری ۱۹۹۱	فصلی	زمان تعیین شده از سوی وزارت مالی	جرایم و مجازات‌ها تاریخ‌های ارائه را مستحکم می‌کنند. برای نمونه، بیمه پرداخت‌های مالیات هنگام تاخیر ۱۰ درصد افزایش می‌یابد.
صورت عملکرد مالی	قانون واحدهای تجاری ۱۹۹۱	فصلی	زمان تعیین شده از سوی وزارت مالی	جرایم و مجازات‌ها تاریخ‌های ارائه را مستحکم می‌کنند. برای نمونه، بیمه پرداخت‌های مالیات هنگام تاخیر ۱۰ درصد افزایش می‌یابد.
صورت بستانکاران و اعتباردهندگان	قانون واحدهای تجاری ۱۹۹۱	فصلی	زمان تعیین شده از سوی وزارت مالی	جرایم و مجازات‌ها تاریخ‌های ارائه را مستحکم می‌کنند. برای نمونه، بیمه پرداخت‌های مالیات هنگام تاخیر ۱۰ درصد افزایش می‌یابد.
صورت وضعیت مالی و اقتصادی <sup>۱۸</sup> (شمار کارکنان اعتباردهندگان و...)	قانون واحدهای تجاری ۱۹۹۱	سالانه	تا ۱۵ فوریه	جرایم و مجازات‌ها تاریخ‌های ارائه را مستحکم می‌کنند. برای نمونه، بیمه پرداخت‌های مالیات هنگام تاخیر ۱۰ درصد افزایش می‌یابد.



ادامه صورت‌های مالی

تغییرات در دارایی‌های فیزیکی	قانون واحدهای تجاری ۱۹۹۱	سالانه	تا ۱۵ فوریه	جرایم و مجازات‌ها تاریخ‌های ارائه را مستحکم می‌کنند. برای نمونه، بیمه پرداخت‌های مالیات هنگام تاخیر ۱۰ درصد افزایش می‌یابد.
صورت جریان وجه نقد	قانون واحدهای تجاری ۱۹۹۱	۶ ماهه	تا ۱۵ فوریه	جرایم و مجازات‌ها تاریخ‌های ارائه را مستحکم می‌کنند. برای نمونه، بیمه پرداخت‌های مالیات هنگام تاخیر ۱۰ درصد افزایش می‌یابد.
صورت تغییرات در سرمایه	قانون واحدهای تجاری ۱۹۹۱	سالانه	تا ۱۵ فوریه	جرایم و مجازات‌ها تاریخ‌های ارائه را مستحکم می‌کنند. برای نمونه، بیمه پرداخت‌های مالیات هنگام تاخیر ۱۰ درصد افزایش می‌یابد.

تفاوت اندکی با استانداردهای بین‌المللی دارد. ازبکستان، استانداردهایی را در مورد رویه‌های حسابداری و گزارشگری مالی، درآمدها، موجودی‌ها، دارایی‌های ثابت، اجاره‌ها، دارایی‌های نامشهود، گزارشگری مالی تلفیقی و سرمایه‌گذاری در واحدهای فرعی، صورت جریان‌های نقدی، هزینه‌های تحقیق و توسعه، حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها، رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه و قراردادهای پیمانکاری منتشر کرده است، رویه عمل این استاندارد منطبق بر استانداردهای بین‌المللی است مگر در موارد زیر:

• در ارائه صورت‌های مالی، علاوه بر الزامات استانداردهای بین‌المللی، تهیه صورت تغییرات در دارایی‌های ثابت به همراه سایر صورت‌های مالی الزامی است و اما مسئله دیگری که از استانداردهای بین‌المللی متفاوت است مربوط به سال مالی می‌باشد که سال مالی باید با سال تقویمی یکسان باشد.

• استهلاک دارایی‌ها: در محاسبه استهلاک دارایی‌ها، از نرخ‌های تجدید ارزیابی مصوب برای کل کشور استفاده می‌شود.

واحدهای تجاری با سرمایه‌گذاری خارجی باید تنها گزارش‌های مالی سالانه را ارائه کنند. همه گزارش‌های مالی باید به مقامات مالیاتی، سهامداران و نمایندگان امور اداری دولت ارائه شود.

دفترداری و حسابداری

طبق آمار وزارت امور مالی در حدود ۵۰۰۰۰۰ حسابدار در بخش خصوصی و عمومی در ازبکستان وجود دارد که ۱۴۸۰۰۰ نفر از آنها حسابدار ارشد<sup>۱۹</sup> هستند. حسابدار ارشد، به حسابدارانی گفته می‌شود که الزامی برای حسابدار رسمی بودن ندارند. تعداد زیاد حسابداران در ازبکستان به دلیل به حساب آوردن دفترداران و بازرسان مالیاتی در زمره حسابداران و همچنین الزامات تحمیل شده بر سازمان‌ها از طریق قوانین و الزامات گزارشگری است که منجر به ارائه گزارش به گروه‌هایی از نمایندگان دولتی می‌شود.

رویه‌ها و استانداردهای حسابداری ازبکستان

● اجاره‌ها: اجاره‌های عملیاتی به آن دسته از اجاره‌هایی اطلاق می‌شود که مدت آنها کمتر از یک سال مالی باشد.  
● حسابداری موجودی‌ها: استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده<sup>۲۰</sup> (LIFO) منع شده است.

#### حسابرسی

تا سال ۱۹۹۱، حسابرسی اتحاد جماهیر شوروی و ازبکستان نیز به‌عنوان جزئی از آن، ماهیت یک حسابرسی را نداشت و در حقیقت نوعی بازرسی بود که تنها دفاتر با مدارک و مستندات اولیه و پشتوانه آنها تطبیق داده می‌شدند، اما این موضوع به تدریج با استقلال ازبکستان و بهبود نظام حسابداری، حسابرسی نیز در ازبکستان بهبود یافت و حسابرسی در ازبکستان براساس استانداردهای بین‌المللی صورت گرفت در این کشور تا قبل از تصویب قانون حسابرسی در سال ۲۰۰۰ گواهی‌نامه‌های حسابرسی قابل قبول منتشر نشده بود و قوانین و مقررات مدونی به‌عنوان پشتوانه حساب‌برسان و فرایند حسابرسی وجود نداشت.

#### قانون حسابرسی

قانون حسابرسی توسط مجلس و در ۲۶ مه سال ۲۰۰۰ تصویب و از ۱ سپتامبر ۲۰۰۰ لازم‌الاجرا شد. طبق قانون مذکور، فعالیت‌های حسابرسی (حسابرسی اعتباربخشی<sup>۲۱</sup>، حسابرسی عملیاتی<sup>۲۲</sup> و خدمات مربوط) و روش‌های حسابرسی بانک‌ها از مسئولیت‌های بانک مرکزی است. این قانون به‌طور واضحی ساختار، حقوق، مسئولیت‌ها و وظایف حرفه حسابرسی را نشان می‌دهد. قانون حسابرسی مصوب سال ۲۰۰۰، دو نوع گزارش حسابرسی را تعریف می‌کند: نخست، گزارش حسابرسی که اطلاعات تفصیلی در مورد فرایند رسیدگی، تخلفات گزارشگری مالی و سایر اطلاعاتی را به‌دست دهد که در طی حسابرسی به‌دست می‌آیند و این گزارش باید شامل پیشنهادهایی برای حل تحریفات و تخلفات و نیز بهبود عملیات و عملکرد اقتصادی و مالی واحد تجاری باشد. در جایی که حسابرسی بر مبنای درخواست سهامداران یا نمایندگی‌های اجرای قوانین انجام می‌شود گزارش حسابرسی برای این اشخاص باید تهیه شود. گزارش دوم حسابرسی باید در مورد اعتبار صورت‌های مالی و انطباق آنها با الزامات قانونی نتایج را مهیا سازد.

#### الزامات حسابرسی

بند ۱۰ قانون حسابرسی مصوب سال ۲۰۰۰ بیان می‌کند که سازمان‌های زیر به‌طور سالانه باید حسابرسی شوند: شرکت‌هایی که صورت‌های مالی تلفیقی ارائه می‌دهند، بانک‌ها و سایر موسسات اعتباری، شرکت‌های بیمه و صندوق‌های بازنشستگی، موسسات خیریه و سایر سازمان‌هایی که دریافت‌کننده هدایای خیریه و همچنین سایر سازمان‌ها و ارگان‌هایی که تحت تملک دولت هستند.

#### مجوز حسابرسی

در سال‌های اخیر، مجوز حسابرسی<sup>۲۳</sup> از سوی وزارت امور مالی به شرکت‌های حسابرسی اعطا می‌شود. این موسسات برای این که مجوز نامبرده را دریافت کنند باید حداقل ۲ حسابرس ارشد (دارای گواهی‌نامه) را استخدام کنند. حساب‌برسان از سوی کمیسیون اعطای گواهی‌نامه خاص<sup>۲۴</sup> تایید صلاحیت حرفه‌ای و اخلاقی دریافت می‌کنند. قانون حسابرسی جدید سال ۲۰۰۰، صدور مجوز حسابرسی را مشکل کرده است و در این قانون، بیان شده است که حسابرسی‌ها تنها باید از سوی واحدهای دارای مجوز حسابرسی، بررسی و رسیدگی شوند. همه موسسات حسابرسی باید در وزارت دادگستری<sup>۲۵</sup> به ثبت برسند. این قانون موسسات حسابرسی را از نظر قانونی مسئول کیفیت کارهایشان کرده است و آنها را به خاطر مسئولیت‌های خود در امر رسیدگی و حسابرسی ملزم به دقت در فرایند حسابرسی نموده است.

بند ۲۱ قانون حسابرسی مصوب سال ۲۰۰۰، بیان می‌کند که مجوزهای حسابرسی از سوی نماینده ایالتی مجاز صادر خواهد شد و همچنین موسسات حسابرسی ملزم شده‌اند تا از فرم‌های استاندارد و متحدالشکل استفاده کنند که استانداردهای ملی نیز در آنها گنجانده شده است. کنترل کیفیت سازمان‌های حسابرسی، الزامات صلاحیت حرفه‌ای برای مستقاضیان حسابرسی، تصویب برنامه‌های آموزشی و چارچوب عملی، انجام امتحانات حسابرسی، ابطال و منقضی کردن مجوزهای حسابرسی و انتشار اطلاعات در رسانه‌ها درباره وقفه یا فسخ مجوزهای حسابرسی، صدور و تعلیق و حذف مجوزهای صلاحیت و در نهایت تهیه لیست افراد با صلاحیت و سازمان‌های دارای مجوز حسابرسی را بر عهده دارد.



استفاده می‌کنند و حجم استفاده از وام‌های بانکی نسبتاً بالاست. در سال‌های اخیر علاوه بر سهام، اوراق بهادار دیگری نیز در این بازار مورد مبادله قرار می‌گیرد. بانک ملی ازبکستان<sup>۲۷</sup> عهده‌دار توسعه بازار سهام ازبکستان و انتشار سهام در این بازار را سازماندهی می‌کند.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Uzbekistan
- 2- Tamerlane
- 3- Uzbekistan som
- 4- Ichankala
- 5- United Nations international expert group
- 6- Ministry of Finance
- 7- United Nations Development Program
- 8- European Union-Technical Assistance to the Commonwealth of Independent States
- 9- State Tax Committee
- 10- Association of Accountants and Auditors
- 11- production/cost regulation
- 12- Andijan Institute of Economics and Engineering
- 13- National Accounting Standards
- 14- International Federation of Accountants
- 15- Law on Joint Stock Companies and Protection of Shareholder Interests
- 16- Law on Business Companies and Partnerships
- 17- Oracle
- 18- Statement of Financial and Economic Condition
- 19- Chief accountant
- 20- Last-in first-out(LIFO)
- 21- attest audits
- 22- performance audits
- 23- Auditor Licencing
- 24- Special Certifying Committee
- 25- Ministry of Justice
- 26- Republican Union of Auditors
- 27- National Bank

منابع و ماخذ:

- 1- <http://fa.wikipedia.org/wik>
- 2- <http://www.uzbakaccountants.com/>
- 3- <http://www.adb.org>
- 4- [http://www.ut.uz/eng/business/the\\_reform\\_of\\_national\\_accounting.mgr](http://www.ut.uz/eng/business/the_reform_of_national_accounting.mgr)
- 5- [http://www.economywatch.com/world\\_economy/uzbekistan/](http://www.economywatch.com/world_economy/uzbekistan/)
- 6- <http://www.uzse.com>
- 7- <http://www.iccim.org>
- 8- <http://www.ngdir.ir/>

قانون حسابرسی مصوب سال ۲۰۰۰، همچنین برای ثبت انجمن عمومی حسابرسان<sup>۲۶</sup> تشکیل شده است که سازمانی غیرانتفاعی و غیردولتی می‌باشد. اهداف انجمن شامل کمک به توسعه و حمایت از حسابرسان حرفه‌ای و دفاع از علایق آنهاست و نقش عمده آن مشارکت در طراحی و تایید برنامه‌های آموزشی و ساختار آزمون‌های تعیین صلاحیت و کنترل و نظارت بر این آزمون‌ها و همچنین ارائه پیشنهادهایی در مورد بهبود قانون حسابرسی می‌باشد.

### حسابرسی بانک‌ها

بانک مرکزی مسئول سرپرستی عملیات سازمان‌های بانکی است و در ارتباط با فرایند حسابرسی، بانک مرکزی مسئول تنظیم قوانین برای هدایت عملیات بانکی و گزارش‌های سالانه می‌باشد. بانک مرکزی حق دریافت گزارش‌ها و سایر اسناد بانک‌ها و همچنین دریافت اطلاعات در مورد عملیات و معاملات آنها را دارا است. بانک مرکزی، همچنین مسئولیت تنظیم الزامات حسابرسی داخلی برای بانک‌ها، ارائه رهنمودهایی به بانک‌ها جهت بهبود روش‌ها و فعالیت‌ها و تعیین الزامات صلاحیت حرفه‌ای برای رئیس و حسابداران اصلی بانک‌ها و شعبات آنها را عهده‌دار می‌باشد.

بازرسی بانک‌ها توسط حسابرسان منصوب شده از سوی بانک مرکزی انجام می‌شود اما در مورد بانک‌های خصوصی این قاعده فسخ می‌شود و آنها در انتخاب و انتصاب حسابرسان آزاد هستند.

موسسات بزرگ حسابرسی

۴ موسسه از ۵ موسسه بزرگ حسابرسی جهان در ازبکستان حضور دارند. طبق آمار سال ۲۰۰۴، ۸۰۰ موسسه حسابرسی ثبت شده در ازبکستان وجود دارد که از بین آنها ۲۲۰ موسسه وابسته به نمایندگی‌های دولتی هستند.

بورس اوراق بهادار ازبکستان

بازار اوراق بهادار ازبکستان در سال ۱۹۹۴ در شهر تاشکند ازبکستان افتتاح شد. این بازار، محلی برای مبادله اوراق بهادار و سرمایه‌گذاری وجوه می‌باشد. در این بازار اوراق بهادار، همه شرکت‌های سهامی همراه به دادوستد اوراق بهادار نمی‌پردازند. عمده شرکت‌ها در ازبکستان برای تامین مالی وام‌های بانکی به جای انتشار اوراق بهادار