**فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی**

**سال پنجم، شماره ۱۷، بهار ۱۳۹۶، صفحات ۹۶ - ۷۳**

# تبیین نقش حسابداری بخش عمومی در تحقق اقتصاد مقاومتی

**سید رحمت‌الله اکرمی**
دکتری مدیریت دانش
srakrami@yahoo.com
**علی فعال قیومی**
دکتری حسابداری
alifaal@alumni.ut.ac.ir
**محمدحسین قدیریان آرانی**
دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شیراز (نویسنده مسئول)
ghadirian.a.88@gmail.com

تقویت همه‌جانبه نظام مالی کشور یکی از بندهای ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی است. از آن‌جا که حسابداری یکی از کلیدی‌ترین اجزای نظام مالی محسوب می‌شود، هدف اصلی این مطالعه تبیین نقش حسابداری و مبنای تعهدی در تحقق بخشیدن به اهداف اقتصاد مقاومتی است. پژوهش حاضر از انواع پژوهش‌های کیفی است و مبانی علمی آن با استفاده از روش کتابخانه‌ای گردآوری شده است. بنابراین از لحاظ گردآوری داده‌ها، پژوهش حاضر نوعی پژوهش آرشیوی است. یافته‌های مطالعه حاضر نشان داد که با به کارگیری حسابداری تعهدی می‌توان در راستای تقویت نظام مالی کشور (بند نهم ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی) زمینه‌های لازم برای ارتقای بهره‌وری، صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی کشور و شفاف‌سازی اقتصادی (موضوع بندهای سوم، شانزدهم و نوزدهم ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی) را فراهم کرد. به‌بیان دیگر، پیاده‌سازی حسابداری تعهدی اهمیت زیادی در ایجاد برخی از بسترهای لازم برای تحقق اقتصاد مقاومتی دارد. همچنین، با توجه به این که حسابداری حلقه میانی زنجیره نظام مالی محسوب می شود و ستاده آن مورد استفاده دو رکن دیگر نظام مالی (بودجه و حسابرسی) قرار می‌گیرد، چنین نتیجه‌گیری شد که تغییر مبنای حسابداری بخش عمومی نقطه آغاز حرکت در مسیر تقویت نظام مالی کشور به‌شمار می‌رود.

طبقه‌بندی JEL: M48; H62; H60; H30
واژه‌های کلیدی: اقتصاد مقاومتی، حسابداری بخش عمومی، مبنای تعهدی، نظام مالی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۱۲/۲۳ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۲/۲۹

[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]

## ۱. مقدمه

به‌دنبال افزایش تهدیدات و فشارهای اقتصادی بر ایران، الگوی اقتصاد مقاومتی از سوی مقام معظم رهبری مطرح شد. ایجاد تغییرات در اهداف، مبانی، سیاست‌ها و برنامه‌ها از الزامات حرکت در راستای دستیابی به اقتصاد مقاومتی است (هروانی و خوش‌کلام خسروشاهی، ۱۳۹۵)؛ به‌طوری‌که سیاست‌های اقتصاد مقاومتی به‌عنوان مکمل سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی ابلاغ شد تا با اجرای آن‌ها مسیر دستیابی به اهداف و آرمان‌های نظام اسلامی هموار شود. بر اساس ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی، بایستی قوانین و مقررات لازم در راستای فراهم آوردن زمینه‌ها و فرصت‌های مناسب برای نقش‌آفرینی مردم و فعالان اقتصادی، تهیه شود. ابلاغیه مذکور شامل ۲۴ سیاست کلی است که لازم است نقشه راهی برای هر یک از آن‌ها تهیه شود. اگرچه در سیاست‌های اقتصاد مقاومتی به‌طور مستقیم به حسابداری اشاره نشده اما برخی از اصول آن با حسابداری ارتباط تنگاتنگی دارد. در نتیجه، جامعه حسابداری کشور نیز همراه با سایر اقشار ملت وظیفه دارد زمینه‌های لازم برای دستیابی به اهداف یادشده را فراهم سازد.

بندهای سوم، نهم، شانزدهم و نوزدهم ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی از جمله مواردی است که در این مطالعه مورد بررسی قرار گرفته است. در این بندها به ترتیب به رشد بهره‌وری در اقتصاد، اصلاح و تقویت نظام مالی کشور، صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی کشور، شفاف‌سازی اقتصاد و سالم‌سازی آن اشاره شده است. با توجه به رابطه این موضوع‌ها با حسابداری بخش عمومی، این پرسش مطرح می‌شود که حسابداری بخش عمومی چگونه می‌تواند در تحقق بخشیدن به اصول مذکور اثربخش باشد و چه راه‌هایی در این راستا باید پیموده شود؟ بنابراین هدف پژوهش حاضر تبیین جایگاه حسابداری بخش عمومی در تحقق اقتصاد مقاومتی است. در این راستا، پس از بررسی اهمیت هر یک از اصول مذکور و نقش آن‌ها در دستیابی به اقتصاد مقاومتی، نقش حسابداری در دستیابی به هر یک از آن‌ها تبیین می‌شود. در نهایت با توجه به مطالب مطرح شده پیرامون اثرگذاری حسابداری بر هر یک از این اصول، نتیجه‌گیری و پیشنهادها ارائه می‌شود.

[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]

## ۲. شفافیت و حسابداری بخش عمومی

### ۲-۱. اهمیت ارتقای شفافیت در بخش عمومی

در بند نوزدهم ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی، بر ارتقای شفافیت اقتصاد و سالم‌سازی آن تأکید شده است. اصولاً سالم‌سازی به‌منظور جلوگیری از اقدامات فسادزاست و شفافیت زمینه کاهش فساد را فراهم می‌سازد. فساد به‌معنی استفاده ناسالم از مناصب و دارایی‌های عمومی به‌منظور کسب منفعت شخصی است (لیندستدت و نارین[1]، ۲۰۱۰).

فساد نه تنها یک مسئله اخلاقی است بلکه مانع بزرگی در برابر رشد و توسعه محسوب می‌گردد (لیندستدت و نارین، ۲۰۱۰) چرا که سبب کاهش سرمایه‌گذاری و کندی رشد اقتصادی و در نهایت عدم تحقق اهداف توسعه اقتصادی می‌شود (سلاطین و غفاری‌صومعه، ۱۳۹۵). از این‌رو سازوکارهای کنترل فساد در اقتصاد مقاومتی اهمیت بسیاری دارند. بسیاری از صاحب‌نظران شفافیت را به‌عنوان وسیله‌ای برای کنترل فساد تعریف کرده‌اند (ماورو[2]، ۱۹۹۵؛ آدس و دی‌تلا[3]، ۱۹۹۹؛ سندهولتز و کزل[4]، ۲۰۰۰؛ مانتینولا و جکمن[5]، ۲۰۰۲).

شفافیت مفهوم بی‌پرده و سرراستی نیست (بیوندی و لپسلی[6]، ۲۰۱۴) و تفسیرهای متعددی نسبت به اجزا و پیامدهای آن (از جمله مسائل مربوط به مشروعیت و صداقت) وجود دارد (هلد[7]، ۲۰۰۶). شفافیت به‌عنوان انتشار اطلاعات مربوط برای ارزیابی عملکرد سازمان‌ها (لیندستدت و نارین، ۲۰۱۰) و در اختیار گذاشتن سیاست‌ها و مقررات دولتی به‌طور شفاف در اختیار عموم نیز تعریف شده است (ژائو و همکاران[8]، ۲۰۰۳).

1. Lindstedt and Naurin
2. Mauro
3. Ades & Di Tella
4. Sandholtz & Koetzle
5. Montinola, & Jackman
6. Biondi & Lapsley
7. Hood
8. Zhao, Kim & Du

[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]

به‌هر حال، شفافیت یکی از اجزای کلیدی حاکمیت خوب به‌شمار می‌آید (ون‌بیجسترولد و استاک[1]، ۲۰۰۵؛ هود و هلد[2]، ۲۰۰۶) و فساد را که یکی از موانع توسعه است، کنترل می‌کند. در نتیجه برای تحقق بخشیدن به اقتصاد مقاومتی لازم است شفافیت در بخش عمومی ارتقا یابد. در پژوهش قلی‌پور و همکاران (۱۳۹۵) نیز تمرکز بر اصول حکمرانی خوب به‌عنوان زمینه‌ساز تحقق اهداف رقابت‌پذیری و شفافیت اقتصاد مقاومتی معرفی شده است.

## ۲-۲. نقش حسابداری بخش عمومی در ارتقای شفافیت و کاهش فساد

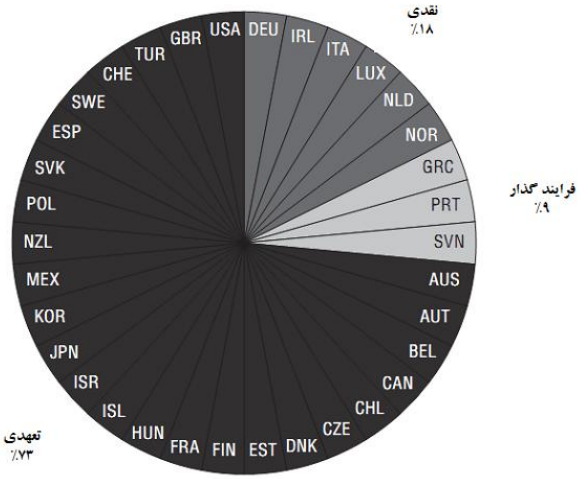
برای آگاهی مردم از تصمیم‌ها و نتایج فعالیت‌های دولت سازوکارهایی اندیشیده شده است. یکی از مهمترین سازوکارهای شفاف‌سازی عمومی و هموارسازی جریان اطلاعات از مسئولان به مردم، حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی است (زرگر، ۱۳۹۱). پروفسور بال رئیس انجمن حسابداری و امور مالی عمومی خبره و استاد حسابداری و خط‌مشی‌های بخش دولتی دانشگاه ویکتوریا معتقد است که حسابداری خوب از اهمیت بالایی برخوردار است، زیرا فضای کمی را برای فساد باقی می‌گذارد. شفافیت همراه با حسابداری خوب، باعث زیر فشار قرار گرفتن دولت برای مدیریت درست و دقیق امور مالی می‌شود (کردستانی و معنوی‌مقدم، ۱۳۹۵). ایده شفافیت، توسعه حسابداری در بخش عمومی را تحت تأثیر قرار داده است (بیوندی و لپسلی، ۲۰۱۴)؛ به‌طوری‌که حسابداری بخش عمومی در بسیاری از کشورها از نقدی به تعهدی تغییر یافته و یا در حال تغییر به تعهدی است.

بر اساس بررسی‌های انجام شده در سال ۲۰۱۶، از ۳۴ کشور عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، تنها ۶ کشور برای تهیه صورت‌های مالی سال ۲۰۱۵ از مبنای نقدی استفاده کرده‌اند، ۳ کشور در فرایند گذار به مبنای تعهدی قرار دارند و بقیه کشورهای عضو (یعنی ۷۳ درصد) از

1. Van Bijsterveld & Stolk
2. Hood & Heald

[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]

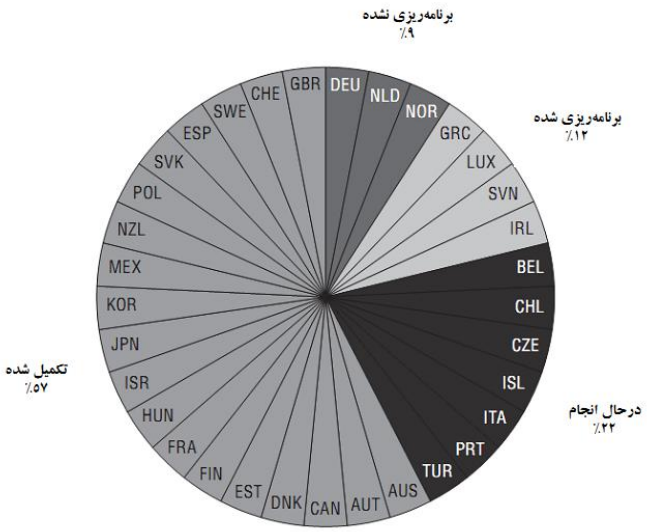
مبنای تعهدی برای گزارش‌های مالی سالانه دولت استفاده کرده‌اند. شکل (۱) این موضوع را به‌طور خلاصه نشان می‌دهد.




شکل ۱. وضعیت مبنای حسابداری برای گزارشگری مالی سالانه
در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در سال ۲۰۱۵
مأخذ: مورتی (۲۰۱۶)

همچنین، وضعیت اصلاحات در راستای حسابداری تعهدی این کشورها حاکی از این است که تنها ۳ کشور هنوز برنامه‌ای برای اجرای حسابداری تعهدی ندارد، ۴ کشور برای اجرای حسابداری تعهدی برنامه‌ریزی کرده‌اند، ۷ کشور در حال انجام اصلاحات هستند و در بقیه کشورها (یعنی ۵۷ درصد) فرایند تغییر مبنای حسابداری تکمیل شده است. شکل (۲) این موضوع را به‌طور خلاصه نشان می‌دهد.

[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]




شکل ۲. وضعیت اصلاحات در مبنای حسابداری
کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در سال ۲۰۱۵
مأخذ: مورتی (۲۰۱۶)

در حقیقت، طرفداران حسابداری تعهدی معتقدند که پذیرش حسابداری تعهدی در بخش عمومی دستیابی به شفافیت را تسهیل می‌کند (کانجینو[1]، ۱۹۹۶: ۱۵؛ و بیوندی و لپسلی[2]، ۲۰۱۴). تجربه کشور نیوزیلند نیز گواهی بر این ادعاست چراکه تمرکز بر حسابداری شفاف در این کشور موفقیت‌آمیز بوده و سال‌های متمادی است که به‌وسیله سازمان بین‌المللی شفافیت به‌عنوان یکی از سه کشور برتر دارای کمترین میزان فساد، انتخاب می‌شود (کردستانی و معنوی‌مقدم، ۱۳۸۵).

هرچند مفهوم شفافیت به‌عنوان ابزاری ضد فساد نمود پیدا کرد اما مفهوم و کاربرد آن در گذر زمان توسعه یافت. شفافیت ارزش، قواعد و رویه‌ای برای حاکمیت است و اگرچه شامل کنترل فساد می‌شود اما به آن محدود نیست (بلیند[3]، ۲۰۱۴). معنی عمیق و گسترده این اصطلاح با پاسخگویی ارتباط تنگاتنگی دارد به‌طوری که شفافیت یک گام لازم برای پاسخگویی و پیامدهای

1. Cangiano
2. Biondi and Lapsley
3. Blind

[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]

آن است (بلیند[۱]، ۲۰۱۴) و تأکید خاص بر شفافیت به‌عنوان ارتقای پاسخگویی عمومی در نظر گرفته شده است (کاپل[۲]، ۲۰۰۵). در کامل‌ترین شکل، شفافیت به‌عنوان کنترل شهروندان بر سیاست‌ها و تصمیم‌گیری‌ها در جهت حاکمیت اثربخش و مشروع تعریف شده است و شامل کنترل فساد، قانون، نظم و کیفیت بورکراتیک می‌شود. تقارن شفافیت و پاسخگویی اغلب در چارچوب بزرگتری از حاکمیت خوب رخ می‌دهد (بلیند، ۲۰۱۴).

به‌طور کلی برای ارتقای شفافیت عمومی اقداماتی نظیر اصلاح روش بودجه‌ریزی، تعیین ارتباط هزینه‌ها و خروجی‌ها یا نتایج و ارزیابی خروجی‌ها یا نتایج بر اساس شاخص‌های کیفی عملکرد (هود، ۱۹۹۶) انجام شده است. از آن‌جا که مبنای تعهدی نسبت به نقدی ارائه‌کننده اطلاعاتی جامع‌تر (گاتری[۳]، ۱۹۹۸)، پایدارتر و باکیفیت‌تر (دیوان محاسبات آمریکا[۴]، ۲۰۰۰: ۲۰۶) است، موجب آگاهی مدیریت نسبت به دامنه وسیع‌تری از مسائل می‌شود (پلیت و باکرت[۵]، ۲۰۰۴: ۷۱). افزون بر این، بودجه تعهدی و خروجی محور توجه به اثرات بلندمدت (ملر[۶]، ۱۹۹۶؛ مک‌گاف[۷]، ۱۹۹۸)، درک تلفیق دارایی‌ها، بدهی‌ها و هزینه‌ها (لیکرمن[۸]، ۲۰۰۰؛ انسی-پسینا و استکلینی[۹]، ۲۰۰۷) و استفاده بهینه از منابع (اونز[۱۰]، ۱۹۹۵) را نیز بهبود می‌بخشد. در واقع در بودجه تعهدی با توجه به در نظر گرفتن سرمایه درگردش، دارایی‌های ثابت و استهلاک آن‌ها، تصویری دقیق‌تر و شفاف‌تر از مصرف هزینه‌های سرمایه‌ای ارائه می‌شود (رابینسون[۱۱]، ۱۹۹۸؛ و ملت[۱۲]، ۲۰۰۲). همچنین، استفاده از مبنای تعهدی مقایسه هزینه‌های ارائه خدمات در داخل بخش عمومی و خارج از آن را امکان‌پذیر

1 . Blind
2 . Koppell
3. Guthrie
4. US Government Accounting Office
5 . Pollitt and Bouckaert
6. Mellor
7. McGeough
8. Likierman
9. Anessi-Pessina & Steccolini
10. Evans
11. Robinson
12. Mellett

[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]

می‌سازد (کارلین[1]، ۲۰۰۴). در نتیجه، چنین بودجه‌ای ضمن افزایش شفافیت، سطح ایفای مسئولیت پاسخگویی را نیز تقویت می‌کند (لیکرمن[2]، ۲۰۰۰؛ و کنلی و هندمن[3]، ۲۰۰۶).

افزایش شفافیت داخلی و خارجی از مهمترین مزایای بودجه‌ریزی تعهدی و خروجی‌محور است (جاگالا و همکاران[4]، ۲۰۱۱). از طرفی با به‌کارگیری مبنای تعهدی زمینه لازم جهت بودجه‌بندی تعهدی و خروجی‌محور (بودجه‌ریزی عملیاتی) به‌عنوان بهترین روش بودجه‌بندی پذیرفته شده در سطح بین‌المللی فراهم می‌شود (کردستانی و ایرانشاهی، ۱۳۸۸). بنابراین به‌طور خلاصه می‌توان گفت پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی به‌طور مستقیم و غیرمستقیم (ایجاد زمینه لازم برای بودجه تعهدی و خروجی محور) باعث افزایش شفافیت می‌شود.

افزایش شفافیت نیز از طریق کنترل یکی از موانع توسعه (فساد)، زمینه دستیابی به اقتصاد مقاومتی را فراهم می‌کند. از طرف دیگر یکی از مهمترین مزایای افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی عمومی است. واضح است که بخش عمومی در مورد دستیابی به اهداف اقتصاد مقاومتی باید پاسخگو باشد. پاسخگویی درمورد برخی از اهداف تعیین شده در ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی (همچون صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی) نیازمند شناسایی صحیح هزینه‌ها است که با پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی امکان‌پذیر می‌شود.

## ۳. بهره‌وری و حسابداری بخش عمومی

### ۳-۱. اهمیت بهره‌وری در بخش عمومی

در بند سوم ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی، بر رشد بهره‌وری تأکید شده است. باتوجه به محدود بودن منابع، رشد بهره‌وری باید تسریع شود. در نتیجه، رشد اقتصاد و افزایش استانداردهای زندگی به میزان زیادی به بهره‌وری وابسته است (والر[5]، ۲۰۰۶). بهره‌وری بخش

1. Carlin
2 . Likierman
3. Connolly & Hyndman
4. Jagalla, Becker & Weber
5. Waller

[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]

عمومی برای عملکرد اقتصادی هر کشوری به اندازه بهره‌وری در بخش خصوصی اهمیت دارد (لینا و همکاران[1]، ۲۰۱۰). تغییر در بهره‌وری بخش عمومی اثرات زیادی بر اقتصاد دارد، زیرا بخش عمومی کارفرمای بسیار بزرگی است و منابع مالیاتی را مصرف می‌کند. دلیل دیگر اهمیت بهره‌وری در بخش عمومی آن است که بخش عمومی خدمات زیاد و مهمی در اقتصاد ارائه می‌کند. در حقیقت، خدمات تجاری که بر هزینه ورودی‌ها تأثیر می‌گذارند و خدمات اجتماعی که بر کیفیت نیروی کار اثرگذار می‌باشند، توسط بخش عمومی ارائه می‌شود (ترنهیل[2]، ۲۰۰۶). دولتی بودن بخش اعظم اقتصاد ایران، اهمیت افزایش بهره‌وری در بخش عمومی کشور ما را دو چندان می‌کند به‌طوری که دستیابی به اهداف اقتصاد مقاومتی بدون توجه به افزایش بهره‌وری امکان‌پذیر نخواهد بود.

## ۳-۲. نقش حسابداری بخش عمومی در ارتقای بهره‌وری

بهره‌وری معمولاً به‌عنوان میزان خروجی ایجاد شده به ازای هر واحد ورودی تعریف شده است (بویل[3]، ۲۰۰۶). از دیدگاه سیستمی نیز بهره‌وری عبارت است از نسبت مجموع خروجی‌های یک سیستم به مجموع ورودی‌های آن. در این دیدگاه، خروجی‌ها شامل حجم و مقدار محصول تولید شده یا خدمت ارائه شده و ورودی‌ها دربرگیرنده تمامی عوامل تولید نظیر مواد اولیه، نیروی انسانی، ماشین‌آلات و... است و یا اینکه برحسب معیارهای ارزش مالی یا واحد پول رایج اندازه‌گیری می‌شود (عباسیان و مهرگان، ۱۳۸۶).

در سیستم ورودی محور انگیزه کافی برای کاهش هزینه واحدها و یا بهبود کیفیت و بهره‌وری وجود ندارد (کوریستین[4]، ۲۰۰۷). بنابراین، برای ایجاد انگیزه در افزایش بهره‌وری لازم است از سیستم‌های خروجی‌محور استفاده شود. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یکی از سیستم‌های خروجی محور است که در بخش عمومی قابلیت کاربرد دارد و می‌توان از آن به‌عنوان عاملی

1. Linna, Pekkola, Ukko & Melkas
2. Thornhill
3. Boyl
4. Curristine

[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]

انگیزشی برای افزایش بهره‌وری استفاده کرد. اگرچه بسیاری از مزایای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به‌وسیله سطوح پایین‌تری از حسابداری تعهدی کامل قابل دستیابی است (دایموند[1]، ۲۰۰۲)، اما حسابداری تعهدی به‌علت در نظر گرفتن تمامی هزینه‌ها وسیله بهتری برای ارزیابی عملکرد است و در نتیجه نتایج بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، از جمله انگیزه برای ارتقای بهره‌وری را در سازمان‌های دولتی بهبود می‌بخشد.

یکی از مسائل مربوط به بهره‌وری در بخش عمومی چگونگی اندازه‌گیری آن است (لینا و همکاران، ۲۰۱۰). با توجه به وجود چالش‌های فراوان در اندازه‌گیری بهره‌وری بخش عمومی، پیش‌تر فرض می‌شد که ورودی‌ها با خروجی‌ها برابر و در نتیجه در بخش عمومی هیچ تغییری در بهره‌وری رخ نمی‌دهد (بویل، ۲۰۰۶). این چالش‌ها هم مربوط به اندازه‌گیری ورودی‌ها و هم اندازه‌گیری خروجی‌ها می‌شود (بویل، ۲۰۰۶). مشخص کردن خروجی، مشخص کردن مجموع خروجی‌ها به تفکیک محصولات مختلف، لحاظ کردن شرایط برون‌زا (کمیسیون اروپا[2]، ۲۰۰۴) و کیفیت خروجی‌ها (بویل، ۲۰۰۶) از جمله مهمترین مسائل موجود در اندازه‌گیری خروجی‌ها هستند.

ورودی‌ها شامل سه جزء اصلی کار، کالا و خدمات و سرمایه می‌شود (اتکینسون[3]، ۲۰۰۵؛ داگلاس[4]، ۲۰۰۶) که هر کدام از آن‌ها باید به‌صورت واقعی اندازه‌گیری شود. اندازه‌گیری سرمایه به‌عنوان یک ورودی اغلب چالش برانگیز است و غالباً به‌صورت مصرف سرمایه (استهلاک سرمایه ثابت) اندازه‌گیری می‌شود (داگلاس، ۲۰۰۶). این شیوه اندازه‌گیری ایده‌آل نیست چراکه هزینه فرصت سرمایه به‌کار رفته در بخش عمومی را نادیده می‌گیرد (داگلاس، ۲۰۰۶) و پیشنهاد شده است که از جریان خدمات سرمایه استفاده شود (اتکینسون، ۲۰۰۵).

بر اساس این رویه برای اندازه‌گیری مصرف سرمایه بایستی هزینه بهره سرمایه به‌کار گرفته شده نیز لحاظ شود (داگلاس، ۲۰۰۶). اندازه‌گیری خروجی‌ها با چالش‌های مهمتری روبه‌رو هستند

1. Diamond
2. European Commission
3. Atkinson
4. Douglas

[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]

و برنامه‌های اجرا شده در کشورهای مختلف برای ارتقای شاخص‌های بهره‌وری برمبنای خروجی‌ها است (بویل، ۲۰۰۶). با این وجود، اندازه‌گیری ورودی‌ها نیز حائز اهمیت است چرا که با تغییر ورودی‌ها، خروجی‌ها نیز تغییر می‌کنند و برای مشخص شدن تغییرات بهره‌وری هر دوی آن‌ها باید اندازه‌گیری شوند.

همان‌طور که گفته شد یکی از موارد چالش‌برانگیز در اندازه‌گیری ورودی‌ها، مصرف سرمایه است که معمولاً بر اساس هزینه استهلاک سرمایه ثابت آن را در نظر می‌گیرند. از آن‌جا که در حسابداری نقدی دارایی‌های ثابت و در نتیجه استهلاک آن‌ها شناسایی نمی‌شود، استفاده از مبنای نقدی در حسابداری بخش عمومی نمی‌تواند اطلاعات لازم برای اندازه‌گیری بهره‌وری را در اختیار مدیران قرار دهد. در نتیجه مادامی که از مبنای نقدی استفاده شود اطلاعات دقیقی برای مدیریت بهره‌وری فراهم نخواهد شد. اندازه‌گیری بهره‌وری مستلزم اطلاعات کمی در مورد هزینه ورودی‌ها است. در نتیجه به یک سیستم حسابداری تعهدی نیاز است تا تمامی هزینه‌ها را ثبت کند. یکی از مهمترین مزایای حسابداری تعهدی با توجه به استفاده همزمان از معیار اندازه‌گیری منابع اقتصادی، در نظر گرفتن دارایی‌های ثابت و هزینه استهلاک آن‌ها است. بنابراین پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی با فراهم کردن اطلاعات دقیق‌تری از ورودی‌ها، یکی از نیازهای مدیریت بهره‌وری در بخش عمومی را برطرف خواهد کرد.

به‌طور خلاصه می‌توان گفت بی توجهی به بهره‌وری و مدیریت آن یکی از نقاط ضعف هر اقتصادی است. تلاش برای ارتقای بهره‌وری نیاز به برنامه‌ای مدون دارد. از جمله الزامات موفقیت هر برنامه و دستیابی به اهداف آن، ایجاد انگیزه برای اجرا و دسترسی به اطلاعات لازم برای اندازه‌گیری نتایج آن برنامه است. در نتیجه تلاش برای ارتقای بهره‌وری در بخش عمومی نیازمند ایجاد انگیزه در مدیران و اندازه‌گیری هرچه دقیق‌تر آن است. حسابداری تعهدی مزایای به‌کارگیری بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (از جمله ایجاد انگیزه برای ارتقای بهره‌وری) را افزایش می‌دهد. از طرف دیگر، برای اندازه‌گیری بهره‌وری به اطلاعاتی نیاز است که حسابداری نقدی آن را ارائه نمی‌کند اما با حسابداری تعهدی می‌توان به بخش بیشتری از اطلاعات مورد نظر دست یافت.

[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]

بنابراین، می‌توان نتیجه‌گیری کرد که پیاده‌سازی حسابداری تعهدی از طریق فراهم کردن انگیزه ارتقای بهره‌وری در مدیران و اطلاعات بیشتر و دقیق‌تر برای اندازه‌گیری آن، برخی از زمینه‌های لازم برای مدیریت و ارتقای بهره‌وری را برطرف کرده و از این منظر نیز بر دستیابی به اقتصاد مقاومتی تأثیرگذار است.

## ٤. صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی و حسابداری

### ٤-١. اهمیت صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی

در بند شانزدهم ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی، بر صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی کشور از طریق تحول اساسی در ساختارها، منطقی‌سازی اندازه دولت و حذف دستگاه‌های موازی و غیرضرور و هزینه‌های زاید تأکید شده است. با توجه به محدود بودن منابع و نامحدود بودن نیازها مدیران و مسئولان دولتی باید در مورد مشخص کردن تأمین مالی برنامه‌ها و یا کنارگذاری آن‌ها تصمیم‌گیری کنند (الوین[1]، ۱۹۹۲). در شرایطی که رشد منابع عمومی با افزایش مسئولیت‌های دولت و تقاضا برای خدمات دولتی هماهنگ نیست، صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی اهمیت بیشتری می‌یابد. بزرگ بودن بخش دولتی ایران، اهمیت صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی کشور ما را دو چندان می‌کند به‌طوری که دستیابی به اهداف اقتصاد مقاومتی بدون در نظر گرفتن این موضوع امکان‌پذیر نخواهد بود.

### ٤-٢. نقش حسابداری در صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی

صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی نیازمند شناسایی صحیح تمامی هزینه‌ها است. بنابراین، انتظار می‌رود با توجه به تأکید بر کنترل هزینه توجه مدیریت بخش عمومی به تمامی هزینه‌ها و بدهی‌ها جلب شود (کبر و همکاران[2]، ۲۰۱۰). در مبنای نقدی شرایط مالی دولت به‌صورت کامل ارائه نمی‌شود. حساب‌های نقدی استهلاک دارایی‌ها را شامل نمی‌شوند و ممکن است شرایط را

1. Alwin
2. Kober, Lee & Ng

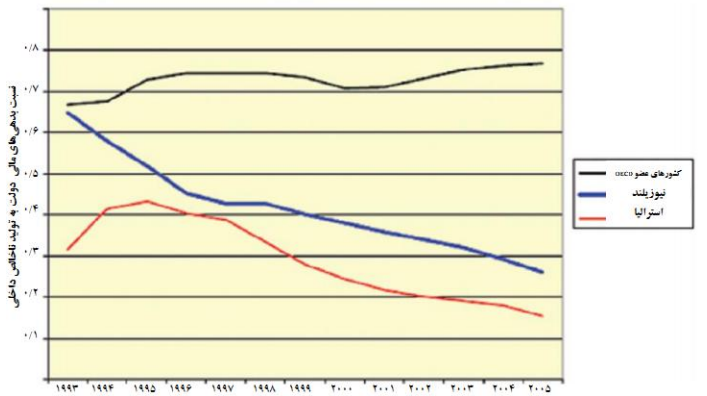
[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]

مساعدتر از واقعیت نشان دهند (شیک[1]، ۲۰۰۷). به بیان دیگر، حسابداری نقدی گمراه‌کننده است چرا که در آن تمام هزینه‌ها در نظر گرفته نمی‌شود (کبر و همکاران، ۲۰۱۰). برای مثال در صورت توجه صرف به هزینه‌های نقدی ممکن است بخش‌هایی با هزینه‌های غیرنقدی بالا ولی هزینه‌های نقدی پایین، به ظاهر کارا به‌نظر برسند و در فرایند کنترل هزینه و حذف هزینه‌های زاید، به آن‌ها به‌صورت بخش‌های غیرکارا توجه چندانی نشود.

بر خلاف سیستم نقدی، در حسابداری تعهدی تمامی هزینه‌ها اعم از نقدی و غیرنقدی شناسایی می‌شود. در نتیجه حسابداری تعهدی شناسایی همه هزینه‌های فعالیت‌ها، بهبود تصمیم‌گیری در تخصیص، هماهنگی و کنترل منابع را تسهیل می‌کند (گروت و بادینگ، ۲۰۰۸). به‌بیان دیگر، حسابداری تعهدی می‌تواند اطلاعات لازم را برای صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی ارائه کند. لازم به ذکر است حسابداری تنها یک سیستم اطلاعاتی است و اثرات این اصلاحات در صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی مشروط به استفاده از اطلاعات ارائه شده توسط این سیستم در مدیریت بخش عمومی است. نیوزیلند و استرالیا نخستین اجراکنندگان مبنای تعهدی در بخش عمومی هستند که تجربه آن‌ها در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی و استفاده از اطلاعات آن برای کاهش هزینه‌های عمومی در نمودار (۱) نشان داده شده است.

1. Schick

[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]




مأخذ: ماهادی[1] و همکاران (۲۰۱۴)

نمودار ۱. مقایسه بدهی‌های مالی دولت نیوزیلند و استرالیا با کشورهای عضو OECD

همان‌طور که در این نمودار مشاهده می‌شود در حالی که در فاصله زمانی ۱۹۹۳ تا سال ۲۰۰۵ میانگین بدهی‌های مالی کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی از ۶۶ درصد تولید ناخالص داخلی به ۷۶ درصد افزایش یافته، این نسبت در نیوزیلند از ۶۵ درصد به ۲۳ درصد و در استرالیا از ۳۲ درصد به ۲۵ درصد کاهش یافته است. این نتایج نشانه‌هایی از بالا رفتن توانایی کنترل هزینه‌های عمومی در این دو کشور به دنبال اجرای حسابداری تعهدی است. از آن‌جاکه بسیاری از کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی از سال‌های میانی دهه اول قرن ۲۱ اقدام به پیاده‌سازی حسابداری تعهدی کرده‌اند، سال‌های میانی دهه ۹۰ میلادی تا سال ۲۰۰۵ به‌عنوان بهترین دوره مقایسه کشورهای نیوزیلند و استرالیا با کشورهای یاد شده در نظر گرفته شده است.

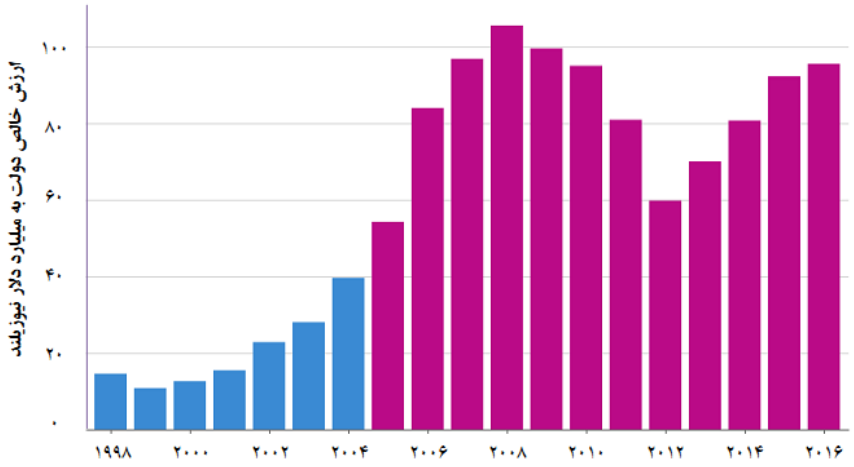
به دنبال اجرای حسابداری تعهدی در نیوزیلند، از سال‌های اولیه دهه ۹۰ به بعد این کشور مازاد بودجه داشته به‌طوری که خالص بدهی‌های دولتی از ۵۲ درصد تولید ناخالص داخلی در سال ۱۹۹۲ به ۲۶ درصد در سال ۱۹۹۷ و ۱۰ درصد در سال ۲۰۰۵ کاهش یافت. این صرفه‌جویی‌ها در هزینه های عمومی در شرایطی رخ داده که متوسط رشد تولید ناخالص داخلی این کشور ۳/۳ درصد بوده است.

1. Mahadi, Noordin, Mail, & Sariman

[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]

بیش از دو دهه پیش دولت نیوزیلند اولین مجموعه از صورت‌های مالی خود را بر مبنای تعهدی تهیه کرد که برمبنای آن‌ها ارزش خالص دولت منفی بود. از آن زمان به بعد به‌مرور ارزش خالص دولت مثبت شد و تا پیش از بحران مالی جهانی افزایش یافت. ارزش خالص دولت به علت بحران مالی جهانی روند نزولی به خود گرفت اما هیچ گاه منفی نشد. در حقیقت مازادهای ایجاد شده پیش از بحران مالی جهانی، این فرصت را در اختیار دولت این کشور قرار داد تا در سال‌های بحرانی به‌جای اتخاذ سیاست‌های ریاضت اقتصادی، هزینه‌های عمومی را افزایش دهد.

در سال‌های اخیر و پس از بهبود شرایط اقتصاد جهانی ارزش خالص دولت نیوزیلند روند رو به رشد خود را از سر گرفته است که در نمودار (۲) این رویداد به‌وضوح مشخص است. البته ادعا نمی‌شود که حسابداری و مدیریت مالی صحیح تنها دلیل این پیشرفت فوق‌العاده بوده‌اند اما به اعتقاد پروفسور بال قطعاً می‌توان گفت که بدون آن‌ها چنین اتفاقی رخ نمی‌داد (کردستانی و معنوی‌مقدم، ۱۳۹۵). به بیان دیگر، یکی از پیش‌شرط‌های لازم برای صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی، اطلاعاتی است که حسابداری تعهدی ارائه می‌کند.




مأخذ: https://figure.nz/chart/HBlyelVir8P8SBFy

نمودار ۲. ارزش خالص دولت نیوزیلند به نقل از خزانه‌داری این کشور

[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]

در استرالیا نیز افزایش کنترل مالی به دنبال پیاده‌سازی حسابداری تعهدی نتایجی مشابه داشته است. این کشور نزدیک به یک دهه (از سال‌های میانی دهه ۹۰ تا سال ۲۰۰۵) مازاد بودجه داشته است به‌طوری که خالص بدهی‌های عمومی این کشور از ۲۵ درصد تولید ناخالص داخلی به صفر کاهش یافته است. این صرفه‌جویی‌ها در هزینه‌های عمومی در شرایطی رخ داده که متوسط رشد تولید ناخالص داخلی این کشور ۳/۶ درصد بوده است.

در حقیقت دولت‌ها پیش از مشخص کردن اولویت‌های مخارج بایستی درباره موضوعات زیر اطلاعاتی داشته باشند (دیتنافر[1]، ۲۰۰۱):

- کدام برنامه‌ها از لحاظ پولی و مالی بهترند (مقرون به صرفه بودن).
- کدام برنامه‌ها بهتر کار می‌کنند (کارایی)
- کدام برنامه‌ها خدمات واقعی ارائه می‌کنند (اثربخشی)
- کدام برنامه‌ها واقعاً سازنده هستند (نتایج برنامه)
- کدام برنامه را می‌توان حذف کرد یا کاهش داد.

در اقتصاد امروزی، تمامی سطوح دولت با مشکلات جدی در تأمین مالی برنامه‌ها مواجه هستند به‌طوری که تقاضا برای خدمات دولتی روبه رشد است اما وجوه و منابع در دسترس با این رشد هماهنگ نیست. شهروندان به افزایش فشار مالیاتی تمایل ندارند اما مسئولیت‌های دولت روبه افزایش است. حسابرسی عملکرد می‌تواند نقش مهمی برای روشن شدن چنین شرایطی ایفا کند (دیتنافر، ۲۰۰۱)، چرا که این نوع حسابرسی نشان می‌دهد که آیا رویه‌ها، برنامه‌ها و مؤسسات دولتی به‌خوبی مدیریت می‌شوند و آیا به‌صورت اقتصادی، کارا و اثربخش هستند یا خیر (پلیت و همکاران[2]، ۱۹۹۹). در واقع هدف حسابرسی عملکرد قضاوت و یا انتقاد کردن از سیاست‌گذارانی نیست که اهداف برنامه‌های خاص را تعیین کرده‌اند، بلکه هدف آن شناسایی و کاهش (و در

1. Dittenhofer
2. Pollitt & Bouckaert

[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]

صورت امکان حذف) اتلاف منابع است (ملان[1]، ۱۹۹۱). بنابراین، در راستای اقتصاد مقاومتی حسابرسی عملکرد را می‌توان به‌عنوان وسیله‌ای برای کاهش هزینه‌های غیر ضروری به‌کار گرفت.

حسابرسی عملکرد به دنبال بررسی وضعیت موجود و توجه به یک وضعیت جایگزین بهتر است. حسابرسان برای پرکردن فاصله بین وضعیت واقعی (موجود) و مطلوب باید پیشنهادهایی ارائه دهند. بر اساس این الگوی حسابرسی، اثری مفید و سودمند به‌دست خواهد آمد، به‌ویژه اگر پیشنهادهای مذکور پیاده‌سازی شود (لانس‌دیل[2]، ۲۰۱۱: ۱۸۷).

حداکثرسازی منافع حاصل از توسعه حسابداری تعهدی و اطلاعات عملیاتی و تشویق مباحثه کامل درباره علت‌های شکست‌های دولت یکی از راه‌های ایجاد محیطی برای مباحثه پیرامون عملکرد است که به‌منظور توسعه حسابرسی عملکرد پیشنهاد شده است (لانس‌دیل، ۲۰۱۱: ۳۳۳). دلایل این پیشنهاد را می‌توان به این صورت توضیح داد که نقطه آغاز در حسابرسی عملکرد شناسایی و ارزیابی وضعیت موجود واحد مورد بررسی است. بخش بزرگی از شناسایی وضع موجود یک واحد، از راه سیستم‌های اطلاعاتی آن صورت می‌گیرد. برای آگاهی از وضع موجود و کارکرد یک بخش، سیستم‌های حسابداری و گزارشگری، از مهمترین منابع اطلاعاتی محسوب می‌شود.

هرچه سیستم‌های حسابداری کامل‌تر باشد، گزارش‌های آن کامل‌تر، شفاف‌تر، مربوط‌تر و به کارکرد واقعی واحد مورد رسیدگی نزدیکتر است (رحمانی و رضایی، ۱۳۹۰). بنابراین، از آن‌جا که سیستم حسابداری تعهدی کامل‌تر از سیستم‌های مبتنی بر سایر مبانی حسابداری است، پیاده‌سازی مبنای تعهدی می‌تواند نتایج اجرای حسابرسی عملکرد (از جمله شناسایی و حذف اتلاف منابع) را نیز بهبود بخشد.

به‌طور خلاصه می‌توان گفت سیستم نقدی برای کنترل هزینه و مدیریت مالی اطلاعات کافی ارائه نمی‌کند (کبر و همکاران، ۲۰۱۰) و برای حرکت در جهت صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی مناسب نیست. بر خلاف سیستم نقدی، در حسابداری تعهدی تمامی هزینه‌ها اعم از نقدی و

1. Malan
2. Lonsdale, Wilkins, & Ling

[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]

غیرنقدی شناسایی می‌شود. در نتیجه حسابداری تعهدی شناسایی همه هزینه‌های فعالیت‌ها، بهبود تصمیم‌گیری در تخصیص، هماهنگی و کنترل منابع را تسهیل می‌کند (گروت و بادینگ، ۲۰۰۸). همچنین، استفاده از حسابداری تعهدی نتایج اجرای حسابرسی عملکرد، از جمله شناسایی و حذف اتلاف منابع را نیز بهبود می‌بخشد. بنابراین، حسابداری تعهدی از منظر صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی نیز بر دستیابی به اقتصاد مقاومتی تأثیرگذار است. به بیان دیگر، از آن‌جا که برای کنترل هزینه‌های عمومی به سیستمی نیاز است که در آن تمامی هزینه‌ها ثبت و گزارش شود، پیاده‌سازی حسابداری تعهدی یکی از بسترهای لازم برای صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی را ایجاد می‌کند.

## ۵. بحث و نتیجه‌گیری

اقتصاد مقاومتی مفهومی هوشمندانه است که در برابر افزایش تهدیدات و فشارهای اقتصادی بر ایران مطرح شد. یکی از اصول اساسی در اقتصاد مقاومتی تبدیل تهدیدها به فرصت‌هاست (هروانی و خوش‌کلام خسروشاهی، ۱۳۹۵). با توجه به این‌که فشار بر نظام مالی یکی از مهمترین این تهدیدهاست، تقویت همه‌جانبه نظام مالی کشور می‌تواند این تهدید را به فرصت تبدیل و دستیابی به اقتصاد مقاوتی را تسهیل کند. در این راستا در بند نهم ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی تقویت همه‌جانبه نظام مالی کشور مد نظر قرار گرفته است. در نتیجه، مشخص کردن محورهای این تقویت بسیار حائز اهمیت است.

اگرچه در این ابلاغیه به‌طور خاص اشاره‌ای به حسابداری نشده است اما واضح است که حسابداری به‌عنوان یکی از کلیدی‌ترین زیربخش‌های نظام مالی، نقشی بی بدیل در دستیابی به اهداف اقتصاد مقاومتی دارد. از این رو، در این مطالعه سعی شد تا با توجه به بندهای مربوط به نظام مالی این ابلاغیه، نقش حسابداری بخش عمومی در تحقق بخشیدن به آن‌ها تبیین و راه‌هایی که در این راستا باید پیموده شود، مشخص گردد. در بندهای سوم، شانزدهم و نوزدهم ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی به ترتیب به رشد بهره‌وری، صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی، شفاف‌سازی اقتصاد و سالم‌سازی آن اشاره شده است که حسابداری در این زمینه‌ها می‌تواند به ایفای نقش بپردازد.

[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]

بودجه‌ریزی، حسابداری و حسابرسی سه بخش مهم نظام مالی هستند که بر اساس بند نهم ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی باید تقویت شوند. در این مطالعه، چگونگی اثرگذاری این تقویت بر افزایش شفافیت و جلوگیری از فساد (موضوع بند نوزدهم ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی)، رشد بهره‌وری (موضوع بند سوم ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی) و کاهش هزینه‌های عمومی (موضوع بند شانزدهم ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی) روشن شد. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ارتقای شفافیت و رشد بهره‌وری را به دنبال دارد. همچنین، برای کاهش هزینه‌های عمومی استقرار حسابرسی عملکرد می‌تواند نقش مهمی ایفا کند.

حسابداری تعهدی نسبت به حسابداری نقدی برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حسابرسی عملکرد اطلاعات سودمندتری را ارائه می‌کند، به‌طوری که اطلاعات تعهدی از جمله شرایط لازم برای اجرای اثربخش این دو رکن نظام مالی محسوب می‌شود. بنابراین، استفاده از حسابداری تعهدی زمینه‌ساز تقویت نظام مالی بخش عمومی در راستای دستیابی به اقتصاد مقاومتی است. به بیان دیگر، از آن‌جا که اطلاعات حسابداری مورد استفاده دو رکن دیگر نظام مالی (بودجه و حسابرسی) قرار می‌گیرد و به‌نوعی حلقه میانی زنجیره نظام مالی به‌شمار می‌رود، می‌توان تغییر مبنای حسابداری بخش عمومی را نقطه آغاز حرکت در مسیر تقویت نظام مالی کشور دانست.

بر اساس بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی موارد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، فرایند تغییر مبنای حسابداری بخش عمومی ایران از سال ۱۳۹۴ آغاز شده است. نکته قابل توجه در زمینه پیاده‌سازی حسابداری تعهدی این است که تغییر مبنای حسابداری به منابع قابل توجهی نیاز دارد. اگر تعهدات سیاسی در آغاز وجود نداشته باشد، ناتوانی در غلبه بر مشکلات آتی در ادامه فرایند تغییر مبنای حسابداری ممکن است منجر به هدر رفتن منابع کمیاب شود. همچنین، با توجه به زمان‌بر بودن فرایند گذار، ممکن است در طول این مدت تغییراتی در سطح دولت روی دهد. به همین دلیل، ادامه ارتباط با سیاست‌مداران کلیدی در سراسر فرایند گذار اهمیت زیادی دارد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران[1]، ۲۰۱۱). با توجه به اهمیت نقش حسابداری

1. IFAC

[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]

تعهدی در تحقق اقتصاد مقاومتی، می‌توان اقتصاد مقاومتی را به‌عنوان اصلی‌ترین پشتوانه سیاسی ادامه فرایند گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران قلمداد کرد و آن را ضامن توجیه سیاسی بیشتر در این زمینه دانست.

در پایان توجه به این نکته ضروری است که مبنای تعهدی ابزاری سحرآمیز برای بهبود عملکرد در بخش عمومی نیست بلکه تنها اطلاعات بهتر و دقیق‌تری درمورد هزینه‌های دولت ارائه می‌کند. به‌منظور دستیابی به بهبود مطلوب در تصمیم‌گیری‌های دولتی باید این ابزار به همراه سایر اصلاحات مدیریتی لازم به‌طور اثربخش مورد استفاده قرار گیرد (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی[1]، ۲۰۰۲: ۱۱). در نتیجه، اگرچه تغییر مبنای حسابداری را می‌توان به‌عنوان نقطه شروع حرکت در مسیر تقویت نظام مالی کشور در راستای دستیابی به اهداف اقتصاد مقاومتی قلمداد کرد، اما در ادامه این مسیر انجام اصلاحات در دیگر زیربخش‌های نظام مالی و مدیریتی نباید فراموش شود.

1. Organization for Economic Cooperation and Development

[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]

## منابع

**رحمانی، علی، و مهدی رضایی** (۱۳۹۰)، "حسابداری تعهدی، زمینه‌ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی"، *سیاسی-اقتصادی*، شماره ۲۸۳، صص ۲۷۱-۲۶۲.

**سلاطین، پروانه، و نیلوفر غفاری صومعه** (۱۳۹۵)، "تأثیر فساد بر کسر بودجه"، *سیاست‌های مالی و اقتصادی*، سال چهارم، شماره ۱۴، صص ۱۵۰-۱۳۱.

**عباسیان، عزت‌اله و نادر مهرگان** (۱۳۸۶)، "اندازه‌گیری بهره‌وری عوامل تولید بخش‌های اقتصادی کشور به روش تحلیل پوششی داده"، *تحقیقات اقتصادی*، شماره ۷۸، صص ۱۷۶-۱۵۳.

**قلی‌پور، رحمت‌اله؛ مشایخی، بیتا و امین ناصری** (۱۳۹۵)، "حاکمیت شرکتی در بخش عمومی و نقش آن در اقتصاد مقاومتی"، *سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال چهارم*، شماره ۱۴، صص ۱۳۰-۱۰۷.

**کردستانی، غلامرضا و امیرهادی معنوی‌مقدم** (۱۳۹۵)، "مالیه بخش عمومی؛ پای صحبت یان بال"، *حسابرس*، شماره ۸۳، صص ۱۱-۶.

**کردستانی، غلامرضا و علی‌اکبر ایرانشاهی** (۱۳۸۸)، "بررسی عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی"، *دانش حسابرسی*، شماره ۲۸، صص۲۱-۱۰.

**هروانی، حسین و موسی خوش‌کلام خسروشاهی** (۱۳۹۵)، "اقتصاد مقاومتی و راهبرد جمهوری اسلامی ایران جهت مقابله با رویکردهای خصمانه آمریکا و عربستان سعودی در بازار نفت"، *سیاست‌های مالی و اقتصادی*، سال چهارم، شماره ۱۵، صص ۷۰-۴۳.

**زرگر، یعقوب** (۱۳۹۱)، " شفافیت در بخش عمومی"، حسابرس، شماره ۵۹، صص ۱۰۳-۹۷.

**Ades, A. and R. Di Tella** (1999), "Rents, Competition, and Corruption", *The American Economic Review*, Vol. 89, No. 4, pp. 982-993.

**Alwin, L.F.** (1992), "Reinventing the Governmental Auditor", *Internal Auditor*, Vol. 49, No. 1, pp. 16-18.

**Anessi-Pessina, E. and I. Steccolini** (2007), "Effects of Budgetary and Accruals Accounting Coexistence: Evidence from Italian Local Governments", *Financial Accountability & Management*, Vol. 23, No. 2, pp. 113-131.

**Atkinson, T.** (2005), Atkinson Review of Government Output and Productivity for the National Accounts", *Final Report*.

[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]

**Biondi, L. and I. Lapsley** (2014), "Accounting, Transparency and Governance: the Heritage Assets Problem", *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol.11, No.2, pp. 146-164.

**Blind, P.** (2014), "Policy-driven Democratization: Geometrical Perspectives on Transparency Accountability and Corruption", *Springer*.

**Boyle, R.** (2006), *Measuring Public Sector Productivity: Lessons from International Experience*, Vol. 35, Institute of Public Administration.

**Cangiano, M.** (1996), "Accountability and Transparency in the Public Sector: the New Zealand Experience", *International Monetary Fund Working Paper*, WP/96/122, November.

**Carlin, T.M.** (2004), "Output-based Management and the Management of Performance: Insights from the Victorian Experience", *Management Accounting Research*, Vol. 15, No. 3, pp. 267-283.

**Connolly, C. and N. Hyndman** (2006), "The Actual Implementation of Accruals Accounting: Caveats from a Case within the UK Public Sector", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19, No. 2, pp. 272-290.

**Curristine, T.** (2007), *Performance Budgeting in OECD Countries. OECD Publishing*.

**Diamond, J.** (2002), "Performance Budgeting is Accrual Accounting Required?", *International Monetary Fund Working Paper*, WP/02/240, December.

**Dittenhofer, M.** (2001), "Performance Auditing in Governments", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16, No. 8, pp. 438-442.

**Douglas, J.** (2006), *Measurement of Public Sector Output and Productivity*, New Zealand Treasury.

**European Commission** (2004), "European Competitiveness Report 2004", *Commission Staff Working Document SEC (2004) 1397*, Brussels: European Commission.

**Evans, M.** (1995), *Resource Accounting and Budgeting in Government: The Policy Framework*, London: Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.

**Groot, T. and T. Budding** (2008), "New Public Management's Current Issues and Future Prospects", *Financial Accountability & Management* , Vol.24, No.1, pp.1–13.

**Guthrie, J.** (1998), "Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector–Rhetoric or Reality", *Financial Accountability & Management*, Vol.14, No.1, pp. 1-19.

**Heald, D.** (2006), Varieties of Transparency, Oxford University Press for The British Academy, No. 135, pp. 25-43.

**Hood, C.** (1996), "Beyond Progressivism: A New Global Paradigm in Public Management?", *International Journal of Public Administration*, Vol. 19, No. 2, pp.151-177

**Hood, C. and D. Heald** (2006), Transparency: The key to Better Governance?, Vol.135, Oxford University Press for the British Academy, Oxford.

**IFAC.** (2011), "Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities", *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), Study, No. 14.

[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]

**Jagalla, T.; Becker, S. D. and J. Weber** (2011), "A Taxonomy of the Perceived Benefits of Accrual Accounting and Budgeting: Evidence from German States", *Financial Accountability & Management*, Vol. 27, No. 2, pp. 134-165.
**Kober, R.; Lee, J. and J. Ng** (2010), "Mind Your Accruals: Perceived Usefulness of Financial Information in the Australian Public Sector under Different Accounting Systems," *Financial Accountability & Management*, Vol. 26, No. 3, pp. 267-298.
**Koppell, J. G.** (2005), "Pathologies of Accountability: ICANN and the Challenge of 'Multiple Accountabilities Disorder' ", *Public administration review*, Vol. 65, No. 1, pp. 94-108.
**Likierman, A.** (2000), "Changes to Managerial Decision-Taking in UK Central Government", *Management Accounting Research*, Vol. 11, No. 2, pp. 253-261.
**Lindstedt, C. and D. Naurin** (2010), "Transparency is Not Enough: Making Transparency Effective in Reducing Corruption", *International political science review*, Vol. 31, No. 3, pp. 301-322.
**Linna, P.; Pekkola, S.; Ukko, J. and H. Melkas** (2010), "Defining and Measuring Productivity in the Public Sector: Managerial Perceptions", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 23, No. 5, pp. 479-499.
**Linna, P.; Pekkola, S.; Ukko, J. and J. Melkas** (2010), "Defining and Measuring Productivity in the Public Sector: Managerial Perceptions", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 23, No. 5, pp. 479-499.
**Lonsdale, J.; Wilkins, P. and T. Ling (Eds.)** (2011), *Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government*, Edward Elgar Publishing.
**Mahadi, R.; Noordin, R.; Mail, R. and K. Sariman** (2014), "Accrual Accounting in Malaysia: What We Should Learn from Others", *Malaysian Journal of Business and Economics* (MJBE), Vol. 1, No. 2, pp. 63-76.
**Malan, R. M.** (1991), "Internal Auditing in Government", *Internal Auditor*, Vol. 48, No. 3, pp. 90-96.
**Mauro, P.** (1995), "Corruption and Growth", *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 110, No. 3, pp. 681-712.
**McGeough, F.** (1998), "Developments: Resource Accounting in Ireland", *Public Money and Management*, Vol. 18, No. 4, pp. 58-61.
**Mellett, H.** (2002), "The Consequences and Causes of Resource Accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, No. 2, pp. 231-254.
**Mellor, T.** (1996), "Why Governments Should Produce Balance Sheets", *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 55, No. 1, pp. 78-81.
**Montinola, G. R. and R.W. Jackman** (2002), "Sources of Corruption: A Cross-Country Study", *British Journal of Political Science*, Vol. 32, No. 1, pp. 147-170.
**Moretti, D.** (2016), "Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries Results of the 2016 OECD Accruals Survey", *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 16, No. 1, pp. 9-28.
**Organization for Economic Cooperation and Development** (2002), *Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments. Twenty-Third Annual Meetings of OECD Senior Budget Officials*, Washington, D.C., June 3-4.

[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]

**Pollitt, C. and G. Bouckaert** (2004), *Public Management Reform: A Comparative Analysis*, Oxford University Press, USA.

**Pollitt, C.; Girre, X.; Lonsdale, J.; Mul, R.; Summa, H. and M. Waerness** (1999), *Performance or Compliance?: Performance Audit and Public Management in Five Countries*, Oxford: Oxford University Press.

**Robinson, M.** (1998), "Accrual Accounting and the Efficiency of the Core Public Sector", *Financial Accountability & Management*, Vol. 14, No. 1, pp. 21-37.

**Sandholtz, W. and W. Koetzle** (2000), "Accounting for Corruption: Economic Structure, Democracy, and Trade", *International Studies Quarterly*, Vol. 44, No. 1, pp. 31-50.

**Schick, A.** (2007), "Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools?", *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 7, No. 2, pp. 109.

Shleifer, A. and R.W. Vishny (1993), "Corruption", *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 108, No. 3, pp. 599-617.

**Thornhill, D.** (2006), Productivity Attainment in a Diverse Public Sector. In Institute of Public Administration Seminar on Promoting Productivity in a Diverse Public Sector, Vol. 21, Dublin.

**US Government Accounting Office (USGAO)** (2000), Accrual Budgeting: Experiences of Other Nations and Implications for U S (Diane Publishing, Darby).

**Van Bijsterveld, S. C. and P.J. Stolk** (2005), *A Crucial Link in Shaping the New Social Contract Between the Citizen and the EU, Transparency in Europe II*, Ministry of the Interior and Kingdom Relations, The Hague.

**Waller, M.** (2006), "Fast Track Municipal and Service Restructuring to Help Meet new Challenges", *Demo–Journal for Local Democracy Development*, pp. 10-11.

**Zhao, J.H.; Kim, S.H. and J. Du** (2003), The Impact of Corruption and Transparency on Foreign Direct Investment: An Empirical Analysis", *MIR: Management International Review*, Vol. 43, No. 1, pp. 41-62.

[ Downloaded from qjfep.ir on 2026-09-04 ]