



## بررسی جایگاه و نقش حسابداری عمومی در کاهش فساد و ایجاد شفافیت

آرمین صالحی<sup>۱</sup>، پرویز سعیدی<sup>۲</sup>

### چکیده

از فساد و عدم شفافیت به‌عنوان یک مشکل اساسی در هر ساختار یاد می‌شود که فارغ از نوع و جایگاه یک کشور یا شرکت در سطوح خرد و کلان قابل رخ دادن است. پدیده‌ای که از پیدایش آن را به نخستین دیوان‌سالاری و ساختار دولتی مرتبط می‌سازند. این پدیده با اثرگذاری منفی که بر هر ساختاری دارد به‌عنوان یکی از جدی‌ترین موانع رشد و پیشرفت از آن یاد می‌شود. عدم رشد، جلوگیری از رقابت و تشدید انحصار از جمله پیامدهای فساد و عدم شفافیت است. حسابداری عمومی به‌عنوان یکی از مهم‌ترین بخش‌های حسابداری در این زمینه دارای نقش و جایگاه ویژه‌ای است. در واقع این نوع حسابداری از یک‌سو فضای کمی را برای فساد باقی می‌گذارد و شفافیت همراه با حسابداری خوب باعث زیر فشار قرار گرفتن دولت برای مدیریت درست و دقیق امور مالی می‌شود و از سوی دیگر در حسابداری عمومی نیز حسابداری تعهدی دستیابی به شفافیت را تسهیل نموده و پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی به‌طور مستقیم و غیرمستقیم باعث افزایش شفافیت می‌گردد. هدف این مقاله ارائه مطالبی در حوزه حسابداری بخش عمومی و جایگاه آن در کاهش فساد و ایجاد شفافیت است. این مقاله ضمن پرداختن به فساد از دیدگاه‌های گوناگون به انواع آن پرداخته و جایگاه شفافیت را در حوزه‌های حسابداری بخش عمومی مطرح و در پایان با نتیجه‌گیری و پیشنهادها پایان می‌پذیرد.

واژگان کلیدی: حسابداری عمومی، حسابداری تعهدی، فساد، شفافیت.

۱- دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد گرگان، گرگان، ایران

۲- گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علی آباد کتول، علی آباد کتول، ایران

## ۱- مقدمه

فساد اداری که نقطه مقابل سلامت اداری است، پدیده‌ای است که گریبان گیر اکثر جوامع اعم از توسعه یافته و در حال توسعه است. به عبارت دیگر می‌توان گفت، فساد اداری پدیده‌ای همزاد دولت‌ها است. یعنی از زمانی که فعالیت‌های بشر شکل سازمان‌یافته و منسجمی به خود گرفت، از همان زمان فساد اداری نیز جزء لاینفک از متن سازمان ظهور کرده است. و کنکاش پیرامون آن نشان می‌دهد که فساد با تأثیر منفی بر کارایی و اثربخشی نظام مدیریت اداری سبب به هدر رفتن منابع ملی و در نتیجه کاهش اثربخشی دولت در هدایت امور و سلب اعتماد مردم به دستگاه‌های دولتی و غیردولتی می‌شود (اعتباریان و همکاران، ۱۳۹۳). فساد هزینه انجام کارها را افزایش می‌دهد و رشد رقابت‌پذیری را دشوار می‌سازد. فساد اداری مانع سرمایه‌گذاری می‌شود و مسیر رشد و توسعه اقتصادی را با موانع بسیار مواجه می‌سازد و از طریق هدایت ناصواب استعدادهای و منابع بالقوه و بالفعل انسانی به سمت فعالیت‌های نادرست برای دستیابی به درآمدهای سهل‌الوصول، زمینه رکود در تمام ابعاد را فراهم می‌سازد (عباس‌زادگان، ۱۳۸۳). برخی از صاحب‌نظران، فساد اداری را آن دسته از فعالیت‌های کارکنان و مسئولان دولت می‌دانند که اولاً به منافع عمومی لطمه بزند و ثانیاً هدف از انجام آن، رساندن فایده به عامل (کارمند اقدام کننده) یا به شخص ثالثی باشد که عملی را برای این اقدام اجیر کرده است. بر این اساس آرنولد روگو<sup>۱</sup> و اچ دی لاسول<sup>۲</sup> چنین اظهار می‌دارند که یک دستگاه فاسد در تمام ساختار نظام اجتماعی اختلال ایجاد می‌کند (حقیقتیان و همکاران، ۱۳۹۱). حسابداری و بویژه حسابداری عمومی با توجه به نقش تعیین‌کننده‌ای که در محاسبات کشوری دارد دارای اهمیت ویژه‌ای در مساله فساد و شفافیت است. خروجی حسابداری یعنی گزارشگری مالی نشان از اهمیت ویژه و حساس این بخش دارد. گزارشگری مالی در شفافیت مالی و بهبود تصمیم‌گیری‌ها اثر گذار است. چه در دولت چه در بخش خصوصی تصمیمات مدیران بر اساس محاسبات و گزارش‌های یک حسابدار اتخاذ می‌شود. از این رو در این مطالعه در پی پاسخ به این سوال خواهیم بود که حسابداری عمومی چه نقش و جایگاهی در کاهش فساد و ایجاد شفافیت داشته و در واقع چگونه می‌تواند در این زمینه ایفای نقش کند؟. در این راستا پس از پرداختن به مفاهیمی مانند فساد مالی و شفافیت به بررسی جایگاه حسابداری عمومی پرداخته و در نهایت با توجه به مطالب مطرح شده پیرامون این موضوع نتیجه‌گیری می‌شود.

## ۲- پیشینه تحقیق

در خصوص حسابداری بخش عمومی و نقش آن در کاهش فساد و ایجاد شفافیت تاکنون پژوهش‌هایی انجام شده که در جدول ذیل به‌طور خلاصه به تعدادی از این مطالعات اشاره می‌شود.

**جدول ۱- خلاصه پژوهش‌های حسابداری بخش عمومی**

محقق	سال	عنوان تحقیق	روش	نتیجه تحقیق	
۱	شیلد	۱۹۹۷	بررسی تحقیقات حسابداری مدیریت بخش عمومی آمریکای شمالی	تحلیلی	از بین ۱۵۲ مقاله منتشرشده، تنها ۶/۶ درصد به حوزه حسابداری مدیریت دولتی اختصاص داشت که به مفهوم رویکرد مدیریت عمومی نوین توجه کرده بودند.
۲	کوالسکی و دیرسمیت	۲۰۰۹	بررسی مقالات حسابداری مدیریت دولتی	تحلیلی	در مطالعات به سازمان‌های دولتی نسبت به سازمان‌های غیرانتفاعی کمتر توجه می‌شود.
۳	ابوبکر و صالح	۲۰۱۱	بررسی تحقیقات حسابداری بخش عمومی در مالزی	تحلیلی	بیشتر تحقیقات حسابداری بخش عمومی، در کشورهای توسعه‌یافته صورت گرفته و سهم کشورهای در حال توسعه کم است.
۴	مرادی و صفی خانی	۱۳۹۵	تحلیل پژوهش‌های حسابداری بخش عمومی در ایران و جهت‌گیری تحقیقات آتی	تحلیلی	سهم تحقیقات حسابداری بخش عمومی در ۲۱ نشریه‌ی بررسی شده ۳ درصد است.
۵	بهبهانی نیا	۱۳۹۶	سیر تحقیقات حسابداری بخش عمومی در ایران و جهان	روش تحلیلی	به بررسی جامع مطالعات انجام شده پرداخته شده است.
۶	مهرانی و همکاران	۱۳۹۷	تبیین فرایند تغییر حسابداری بخش عمومی با رویکرد نظریه ساخت-یابی (مطالعه موردی دانشگاه تهران)	مورد پژوهشی و تحلیل محتوای کیفی	ویژگی‌های عاملیت فعال در امر تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران، در مقایسه با ویژگی‌های عاملیت منفعل آن و نیز ویژگی‌های ساختار غیرحمایتگر از تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران، در مقایسه با ساختار حمایتگر آن، پرکارتر بوده‌اند.

1- Arnold Rogow

2- H.D Lasswell

### ۳- تعریف فساد و فساد اداری

فساد عبارت است از عملی یا تصمیمی که موجب شود تا خارج از ضوابط قانونی، تعداد افراد متأثر از نتایج منفی عمل یا تصمیم، از تعداد افراد برخوردار از نتایج مثبت آن بیش‌تر باشد. در جوامع گوناگون، براساس نظام ارزشی و فرهنگ خود، تعاریف گوناگونی از فساد به عمل آورده‌اند. در زبان فارسی برای فساد معانی مختلفی از جمله: «تباهی»، «ستم»، «مال کسی را گرفتن»، «گزند»، «زیان»، «ظلم و ستم»، «شرارت» و «بدکاری» ذکر شده است (افضلی، ۱۳۹۰). ریشه‌ی فساد فعل لاتین "Rumpere" به معنای «شکستن» است. بنابر این در فساد چیزی می‌شکند یا نقض می‌شود. این چیز ممکن است رفتار اخلاقی یا شیوه‌ی قانونی یا غالباً مقررات اداری باشد. فساد طبق تعریفی که در فرهنگ وبستر آمده عبارت است از «پاداشی نامشروع که برای وادار کردن فرد به تخلف از وظیفه تخصیص داده می‌شود». بانک جهانی و سازمان شفافیت بین الملل، فساد را سوء استفاده از اختیارات دولتی (قدرت عمومی) برای کسب منافع شخصی (خصوصی) می‌دانند. این تعریف مورد توافق عمومی در جهان است. از نظر هانتینگتون<sup>۱</sup>، فساد اداری به مجموعه رفتارهای آن دسته از کارکنان دولتی اطلاق می‌شود که در جهت منافع غیرسازمانی، ضوابط و عرف پذیرفته شده را نادیده می‌گیرند. به عقیده کلینتگارد<sup>۲</sup> منظور از منافع غیرسازمانی، منفعت شخصی است که مأمور دولتی به خاطر آن از وظایف رسمی خود تخلف می‌کند. ویتو تانزی<sup>۳</sup> بر این باور است که یک مسئول یا کارگزار دولتی هنگامی مرتکب فساد اداری شده است که در اتخاذ تصمیمات اداری تحت تأثیر منافع شخصی یا روابط و علایق خانوادگی و دلبستگی‌های اجتماعی قرار بگیرد (ملک محمدی و حق شناس، ۱۳۹۲). به‌طور خلاصه می‌توان گفت فساد عبارت است از انجام هر عملی که با هنجارهای پذیرفته شده و ارزش‌های مورد قبول و یا مکتوب جامعه مخالف است و ضرری را بر پیکره جامعه وارد می‌کند. این ضرر ممکن است مالی، جانی، روانی و... باشد.

### ۳-۱- انواع فساد

فساد مالی دارای شکل‌ها و نمودهای مختلفی می‌باشد. شکل‌های اصلی فساد مالی، رشوه، اختلاس، تقلب و جعل، و اخاذی می‌باشد که هر یک از این‌ها تنها بعضی از ابعاد اصلی پدیده‌ی فساد مالی را مشخص و تبیین می‌کنند که در ادامه به هر یک پرداخته می‌شود.

**الف. رشوه:** عبارت از وجهی (نقدی یا جنسی) است که در یک رابطه‌ی آلوده و فاسد، داده یا گرفته می‌شود. نفس دادن یا گرفتن رشوه تخلف محسوب می‌شود و به نحوی جوهره‌ی فساد مالی معنی می‌شود.

**ب. اختلاس:** برداشت افراد از منابع عمومی است که مدیریت همان منابع به آنها سپرده شده است اختلاس هنگامی شکل می‌گیرد که کارکنان ناسالم و فاسد، منابع عمومی را حیف و میل یا از آن سوءاستفاده کنند. وقتی که در اموال عمومی اختلاس می‌شود، حق جامعه پایمال می‌گردد. بنابراین، اختلاس شکلی از فساد مالی و سوء استفاده از قدرت است.

**ج. سوءاستفاده از موقعیت:** سوءاستفاده از موقعیت، فرایندی است که در آن بعضی از صاحب منصبان به‌طور سازمان‌یافته از پست و موقعیت سیاسی و اجتماعی خود برای تعمیم، تضمین و گسترش منافع شخصی سوءاستفاده می‌کنند.

**د. تقلب:** یک جرم اقتصادی است که مستلزم نوعی کلاهبرداری، فریب یا دروغ است. تقلب و دست‌کاری یا ایجاد اختلال در اطلاعات شفاف و صحیح، همان اختلال در حقایق و امور کارشناسی از سوی افرادی است که در پی نفع شخصی و خصوصی خویش‌اند. تقلب وقتی روی می‌دهد که فردی که مسئولیت اجرای دستور یا انجام وظایف واگذار شده از سوی مافوق و مدیر خود را دارد جریان اطلاعات را به سمت منافع شخصی خود تغییر دهد.

**ه. اخاذی:** به‌عنوان یکی از نمودهای مفساد مالی، عبارت است از استفاده از زور، توسل به خشونت یا تهدید برای اخذ پول و منابع دیگر. نکته‌ی مهمی که در تعاریف مربوط به فساد مالی بایستی متذکر شد، آن است که انجام فعالیت‌های فسادآلود را تنها کارکنان و افراد زیر مجموعه‌ی دولت و نهادهای عمومی صورت نمی‌دهند، بلکه اشخاصی که خارج از چارچوب دولت قرار دارند و به نحوی خواهان رفع مشکلات مرتبط با دولت هستند و از روش‌های غیرقانونی استفاده می‌کنند نیز به این معضل و عارضه منتسب می‌باشند. این افراد که امکان دارد یک شخص یا یک بخش خصوصی مستقل باشند، برای جلب همکاری یک فرد یا مسئول در داخل مجموعه‌ی دولت، به منظور نقض قوانین و مقررات و ضوابط اداری و یا تغییر در قوانین و مقررات برای نفع شخصی دست به کار می‌شوند. در این حالت، فساد، رفتاری است که به دلیل جاه‌طلبی‌های فردی، معرف انحراف شخصی از شیوه‌ی عمل درست و عادی انجام وظیفه می‌باشد که به انحای مختلفی صورت می‌گیرد. بنابراین، عارضه فساد مالی را ممکن است، بخش خصوصی و عمومی و زیر مجموعه‌های آن، به تنهایی و یا مشترک صورت دهند و نمی‌توان مقصر را یکی از این دو

1- Huntington  
2- Clintgard  
3- Vito Tanzi

بخش معرفی کرد؛ هر چند که اغلب، عامل و عاملان بروز و شیوع مفاسد مالی را دولت و کارکنان آن معرفی می‌کنند (قناعی، ۱۳۸۸).

**۷. کلاهبرداری:** کلاهبرداری نوع دیگری از فساد مالی است که اعضای یک شرکت از آن برای منافع شخصی سوءاستفاده می‌کنند. این نوع از کلاهبرداری هم در بخش‌های عمومی و هم در بخش‌های خصوصی دیده می‌شود (سگراوز<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳). کلاهبرداری بردن مال غیر با توسل به وسایل متقلبانه است و به لحاظ تسلط بر مال غیر با سرقت و خیانت در امانت مشابه است، اما دارای خصوصیات ویژه‌ای است که آن را از جرایم مذکور جدا می‌کند. از جمله به کار بردن وسیله متقلبانه، اغفال مالباخته و تسلیم مال از طرف وی به کلاهبردار ویژگی خاص کلاهبرداری است که در سایر جرایم وجود ندارد. به لحاظ اینکه جرم مذکور به روش‌های مختلف واقع می‌شود، تحولات اجتماعی در تغییر چهره‌های مختلف کلاهبرداری نقش مؤثر و مستقیم دارد و لازم است در بررسی این جرم به نکات مذکور توجه بیشتری شود تا هم حقوق متهمان حفظ شود و هم کلاهبرداران با اغفال مخاطبین خود اموال آنها را به یغما نبرند.

## ۲-۳- سلامت اداری و شاخص‌های آن

به استناد ماده ۲۸ قانون "ارتقای سلامت اداری و مالی" شورای دستگاه‌های نظارتی کشور، شاخص‌های اندازه‌گیری میزان سلامت اداری و مالی را تعیین و بر این اساس ارائه نموده است:

- |                        |  |
|------------------------|--|
| ۱- شفافیت              | ۶- شایسته‌سالاری                       |
| ۲- نظارت و کنترل داخلی | ۷- قانون‌گرایی                         |
| ۳- پاسخگویی            | ۸- استقرار توسعه سامانه‌های الکترونیکی |
| ۴- انضباط اداری و مالی | ۹- الگوی مصرف و بهره‌وری               |
| ۵- آموزش               |  |

از شاخص‌های نه گانه اندازه‌گیری سلامت نظام اداری و مالی می‌باشد (خبره، ۱۳۹۲).

## ۴- شفافیت

تعاریف بسیاری از شفافیت ارائه شده است. شفافیت در کتاب لغت به وضعیتی اطلاق شده که درک امری را آسان می‌سازد. در فرهنگ آکسفورد شفافیت این گونه تعریف شده است: "باز بودن یا گشودگی مؤسسات (Openness) (دسترسی آسان به عملیات داخل شرکت)، آشکار بودن مؤسسات (وضوح)، صداقت و قابلیت درک آسان." در این تعریف منظور از باز بودن یا گشودگی مؤسسات، دسترسی آسان به عملیات داخل شرکت، و منظور از آشکار بودن مؤسسات، وضوح اطلاعات است. همچنین تعاریف متعدد دیگری نیز ارائه شده است که بسته به اینکه بر چه مفهومی استوار هستند، می‌توان آنها را در سه طبقه به شرح زیر از یکدیگر متمایز نمود:

**الف. تعاریف مبتنی بر ذی‌نفعان:** ویش واناث و کافمن (۱۹۹۹) شفافیت را "افزایش جریان بموقع و قابل اتکا اطلاعات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی که در دسترس همه ذینفعان مربوط باشد" تعریف کرده‌اند. همچنین آنها عدم شفافیت را به‌عنوان "مانع عمده از دسترسی به اطلاعات، ارائه نادرست اطلاعات یا ناتوانی بازار در کسب اطمینان از کفایت مربوط بودن و کیفیت اطلاعات ارائه شده" تعریف کرده‌اند. دیدگاه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی<sup>۲</sup> گسترده‌تر است و شفافیت را به‌عنوان "ارتباط متقابل بین شرکت‌ها و سایر گروه‌های ذینفع" بیان می‌کند (OECD, 2002).

**ب. تعاریف مبتنی بر پاسخگویی:** گروه تخصصی شفافیت در دانشگاه بروکینگز شفافیت را به‌عنوان "درجه‌ی گشودگی و باز بودن مؤسسات بیان کرده است. یعنی میزان نظارت و ارزیابی اعمال افراد داخل شرکت (مانند مدیران) توسط افراد خارج شرکت (مانند سهامداران)". در تعریف فلورینی<sup>۳</sup> (۱۹۹۹) از شفافیت، پاسخگویی بر جسته‌تر شده است. وی شفافیت را به‌عنوان "افشای اطلاعاتی توسط شرکت‌ها که برای ارزیابی آن‌ها مربوط باشد" تعریف کرده است. از دیدگاه وی شفافیت ابزاری برای تسهیل فرآیند ارزیابی عملکرد شرکت‌ها است. تاکید برحق دسترسی به اطلاعات (با در نظر داشتن حریم هر دو طرف تهیه‌کننده و استفاده‌کننده) و امکان ارزیابی عملکرد شرکت‌ها با استفاده از این اطلاعات در تعاریف مذکور برجسته‌تر شده است. درواقع

1- Segraes

2- Organization for Economic Cooperation and Development

3- Florini

شفافیت ارتباطی تنگاتنگ با پاسخگویی دارد و علت تقاضا برای شفافیت این است که بازار شرکت ها را بابت سیاست های اتخاذ شده و عملکرد آنها مسئول می‌داند.

**ج. تعریف شفافیت با تاکید بر اجرای قوانین و مقررات:** سازمان تجارت جهانی اطمینان از دسترسی به شفافیت در قراردادهای بین المللی تجاری را مستلزم سه پیش شرط اساسی می‌داند: (۱) اطلاعات درباره قوانین، مقررات و سایر رویه ها به‌طور عموم منتشر شده باشد، (۲) مطلع کردن گروه های ذی نفع از قوانین و مقررات مربوط و تغییرات در آنها، و (۳) اطمینان از اینکه قوانین و مقررات به صورت یکپارچه، بی‌طرفانه و معقول اجرا می‌شود. به‌طور خلاصه تعاریف شفافیت را می‌توان در جدول ذیل ارائه نمود.

**جدول ۲. تعریف شفافیت از نگاه پژوهشگران و سازمان های مختلف**

نکات کلیدی	تعریف شفافیت	سال	پژوهشگر / سازمان
دسترسی به اطلاعات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی	افزایش جریان بموقع و قابل اتکا اطلاعات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی که در دسترس همه ذینفعان مربوط باشد	۱۹۹۹	ویش واناث و کافمن
ارتباط متقابل	ارتباط متقابل بین شرکت‌ها و سایر گروه‌های ذینفع	۲۰۰۲	سازمان همکاری و توسعه اقتصادی
پاسخگویی	افشای اطلاعاتی توسط شرکت ها که برای ارزیابی آن ها مربوط باشد	۱۹۹۹	فلورینی
نظارت، ارزیابی	درجه‌ی گشودگی و بازبودن موسسات. یعنی میزان نظارت و ارزیابی اعمال افراد داخل شرکت (مانند مدیران) توسط افراد خارج شرکت (مانند سهامداران)	۲۰۰۵	گروه تخصصی شفافیت دانشگاه بروکینگز

## ۵- حسابداری عمومی، فساد و شفافیت

فدراسیون بین المللی حسابداران در این زمینه که حسابداران چگونه می‌توانند نقش بزرگی در کاهش فساد در سراسر جهان ایفا کنند، نتایج مطالعه‌ی جدید خود را منتشر کرده است. یافته‌های این مطالعه تحت عنوان "حرفه‌ی حسابداری، ایفای نقش مثبت در مبارزه با تقلب" نشان می‌دهد، افزایش در شاخص شفافیت بین‌المللی و بهبود شاخص فساد جهانی، با سهم بالای حسابداران در مبارزه‌ی واقعی با تقلب، همبستگی مثبت دارد. این شاخص از سال ۱۹۹۵، طی یک فرآیند ارزیابی دقیق و کارشناسی شده، هر ساله رتبه بندی کشورها را با توجه به سطح ادراکشان از فساد، مشخص نموده و نتایج نظرسنجی عمومی در این باره را منتشر می‌نماید. همچنین نتایج مطالعاتی که با عنوان «سوءاستفاده از قدرت عمومی برای منافع شخصی» انجام گرفته است، نشان می‌دهد در کشورهایی با ساختار حاکمیتی قوی‌تر، نتایج بهتر این شاخص با عملکرد حسابداران در زمینه‌ی تقلب، به‌طور چشمگیری مرتبط است. از این رو می‌توان گفت از زمانی که سازمان‌های حرفه‌ای حسابداری در عرصه‌های مختلفی همچون، اقتصاد، اخلاق حرفه‌ای، آموزش و پژوهش و نظم و انضباط جهانی حضور دارند، شاهد افزایش شاخص شفافیت بین المللی هستیم. با توجه به نقش پراهمیت حسابداران در جلوگیری از فساد، اهمیت وجود استانداردهای حسابداری که راهنمای عمل حسابداران است آشکار می‌شود (میرجعفری و همکاران، ۱۳۹۷).

پروفیسور بال رییس انجمن حسابداری و امور مالی و استاد حسابداری و خطی مشی‌های 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 معنوی مقدم، ۱۳۹۵). ایده شفافیت توسعه حسابداری در بخش عمومی را تحت تأثیر قرار داده است (بیوندی و لپسلی، ۲۰۱۴) بطوری که حسابداری بخش عمومی در بسیاری از کشورها از نقدی به تعهدی تغییر یافته است (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۶).

درواقع طرفداران حسابداری تعهدی باور دارند که پذیرش حسابداری تعهدی در بخش عمومی دستیابی به شفافیت را تسهیل می‌کند (بیوندی و لپسلی، ۲۰۱۴). نمونه بارز این امر کشور نیوزلند است که با تمرکز بر حسابداری شفاف چندین سال است که به وسیله سازمان بین المللی شفافیت به‌عنوان یکی از سه کشور برتر دارای کمترین فساد انتخاب می‌گردد (کردستانی و معنوی مقدم، ۱۳۸۵).

در مجموع برای ارتقای شفافیت اقداماتی نظیر اصلاح روش بودجه‌ریزی، تعیین ارتباط هزینه‌ها و خروجی‌ها یا نتایج ارزیابی خروجی‌ها یا نتایج بر اساس شاخص‌های کیفی (هود، ۱۹۹۶) انجام شده است. از آنجایی که مبنای تعهدی نسبت به نقدی ارائه

1- Biondi and Lapsley  
2- Pollitt and Bouckaert

کننده اطلاعات جامع تر و با کیفیت تری است موجب آگاهی مدیریت نسبت به دامنه وسیع تری از مسائل می شود (پلیت و باکرت، ۲۰۰۴). از سوی دیگر بودجه تعهدی بخاطر آنکه سرمایه در گردش، دارایی های ثابت و استهلاک آن ها را در نظر می گیرد، تصویر دقیق تر و شفاف تری از مصرف هزینه های سرمایه ای ارائه می دهد (ملت، ۲۰۰۲).

افزایش شفافیت داخلی و خارجی از مهم ترین مزایای بودجه ریزی تعهدی و خروجی محور است (جاگلا و همکاران، ۲۰۱۱). از سوی دیگر با بکارگیری مبنای تعهدی زمینه لازم جهت بودجه ریزی عملیاتی به عنوان بهترین روش بودجه بندی پذیرفته شده در سطح بین المللی فراهم می شود (کردستانی و ایرانشاهی، ۱۳۸۸). از این رو در مجموع می توان گفت پیاده سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی به طور مستقیم و غیرمستقیم باعث افزایش شفافیت می گردد (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۶).

## ۵- نتیجه تحقیق

فساد را می توان مساله ای دانست که در تمامی دوران گریبان گیر دستگاه ها و سازمان های مختلف بوده و خود مرکزیت اندیشه ای بسیاری از دانشمندان و متفکران بوده است. از این رو فساد به فرهنگ کشورها ارتباطی نداشته و هر کشوری و با هر شرایط فرهنگی هم می تواند درگیر فساد شود (لی، ۲۰۱۳).

به عبارت دیگر از ابتدای شکل گیری نخستین گروه های انسانی تاکنون که نظام های مدرن اجتماعی شکل گرفته اند، مسئله شکل دهی و استمرار نظم و انضباط اجتماعی از مهم ترین دغدغه های مسئولان اجرایی این نظام ها بوده است و با پیچیده شدن نظام های اجتماعی، شکل انحرافات و کج رفتاری های اجتماعی نیز دگرگون شده و هم گام با تغییرات محیط بیرونی شاهد بوجود آمدن انواع کج رفتاری های مدنی نیز بوده ایم (حسن دوست و یزدان پناه، ۱۳۹۳).

با افزایش روز افزون فساد مالی در سازمان ها، شرکت ها و مؤسسات در کشورهای مختلف جهان بررسی عوامل مربوط به این موضوع و راه حل ها و روش های مبارزه با آن امری ضروری به نظر می رسد. آنچه می بایست در برنامه ریزی برای مبارزه با فساد مالی مورد توجه قرار گیرد، این است که پیشرفت و توسعه اقتصاد هر جامعه ای و در نتیجه دستیابی به توسعه جهانی در گرو داشتن اقتصادی سالم و عاری از فساد است. جامعه ای می تواند به استقلال اقتصادی دست یابد که سرمایه گذاران امنیت لازم برای سرمایه گذاری را داشته باشند تا بتوانند به رشد و توسعه کشور کمک کنند. بنابراین بررسی و توجه به فساد اقتصادی و راه های مبارزه با آن اهمیت می یابد (رحیمیان، ۱۳۹۳).

از سوی دیگر باید در نظر داشت که فساد پدیده ای نیست که بتوان تنها از یک روش آن را کنترل کرد و نیازمند مجموعه ای از روش ها و راهکارهای اجتماعی، اقتصادی و حساسی است اما در این میان به حسابداری عمومی می توان در شفاف سازی و کاهش این فساد جایگاه و اهمیت ویژه ای داد. درک این نکته که فساد چه اقداماتی را در برمی گیرد موضوعی مهم است زیرا فساد اشکال متفاوتی دارد؛ از رشوه، تقلب، پرداخت های غیرقانونی تا پولشویی، قاچاق و اشکال متعدد دیگری که اندیشه های مجرمانه می تواند خلق کند. فساد لزوماً به وسیله پول انجام نمی شود و ممکن است به شکل حمایت و طرفداری و اعمال نفوذ هم بروز کند. حسابداران به خاطر ویژگی های واقع گرایی، درستکاری، جامع نگری و همچنین خدمت به منافع عمومی، شهرتی دیرینه دارند. حسابداران در بخش خصوصی و دولتی مناصب مهمی را در اختیار دارند و همچنین به عنوان مشاوران و حسابرسان مستقل، جایگاه پراهمیتی را به خود اختصاص داده اند. گرچه وظیفه اصلی حسابداران و نقش قانونی آنان مبارزه با فساد نیست، اما سمت های حساس آنها در واحدهای اقتصادی و ویژگی های یاد شده و نقش آنها در حفظ منافع عمومی، جایگاه آنان را در تلاش های اجتماعی برای مبارزه با فساد برجسته می سازد. آیین رفتار اخلاقی که همه حسابداران ملزوم به رعایت آنهاست، موجب می شود که حسابداران شاغل در حرفه، تجارت، صنعت و دولت، بالاترین استانداردهای واقع گرایی و مراقبت های حرفه ای را به کار برند. آیین راهبری بنگاه و کنترل های مالی و دیگر کنترل های داخلی این اطمینان را پدید می آورد که حسابداران شاغل در واحدهای اقتصادی و بخش دولتی مسوولیت های خود در برخورد با فساد را با جدیت دنبال کنند. کنترل مدیریت از روشی که مدیریت امور بنگاه اقتصادی را اداره می کند، سرچشمه گرفته و در فرآیندهای مدیریتی جایگزین می شود. (دوانی، ۱۳۹۰).

- 1- Hood
- 2- Mellett
- 3- Jagalla et al.
- 4- Lee

- افضلی، ع. (۱۳۹۰)، فساد اداری و تأثیر آن بر توسعه: علل، پیامدها و راهکارهای برون رفت، مجله حقوقی بین المللی، مرکز امور بین المللی ریاست جمهوری، سال بیست و هشتم، شماره ۴۵.
- اعتباریان، الف، عمادزاده، م، روحانی، ع. (۱۳۹۳)، رابطه حسابرسی عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی، دانش حسابرسی، سال ۱۴، شماره ۵۵، صفحات ۳۰-۵.
- اکرمی، ر، قیومی، ع، قدیریان، م. (۱۳۹۶)، تبیین نقش حسابداری بخش عمومی در تحقق اقتصاد مقاومتی، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال ۵، شماره ۱۷، صفحات ۹۶-۷۳.
- بهبهانی نیا، پ. (۱۳۹۶)، سیر تحقیقات حسابداری بخش عمومی در ایران و جهان، پژوهش حسابداری، شماره ۲۴، صفحات ۵۳-۶۶.
- حقیقتیان، م، کریمی زاده، س، نظری، ج. (۱۳۹۱)، بررسی برخی عوامل اجتماعی مؤثر بر فساد اداری (مورد مطالعه: سازمان های اداری شهر یزد)، جامعه شناسی کاربردی، دوره بیست و سوم، شماره ۴.
- حسن دوست فرخانی، ه و یزدان پناه، ل. (۱۳۹۳)، بررسی گرایش دانشجویان به فساد اداری و عوامل اجتماعی مؤثر بر آن (مطالعه دانشجویان دانشگاه شهیدباهنر کرمان)، مسائل اجتماعی ایران، سال پنجم، شماره ۱.
- خیره، و. (۱۳۹۲)، راههای ارتقاء سلامت اداری و مالی و مقابله با فساد، مصوب مجمع تشخیص مصلحت نظام، سازمان بازرسی کل کشور.
- رحیمیان ن (۱۳۹۳)، بررسی فساد اقتصادی و راه‌های مبارزه با آن، مجله اقتصادی شماره ۹ و ۱۰، صفحات ۱۱۶-۱۰۳.
- عباس زادگان، م. (۱۳۸۳)، فساد اداری، تهران، دفتر پژوهش‌های فرهنگی.
- دوانی، غ، (۱۳۹۰)، حسابرسان و فساد مالی، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۲۵۱۶.
- کردستانی، غ، معنوی مقدم، الف. (۱۳۹۵)، مالیه بخش عمومی؛ پای صحبت بان بال، حسابرس، شماره ۸۳، صفحات ۱۱-۶.
- کردستانی، غ، ایرانشاهی، ع. (۱۳۸۸)، بررسی عوامل مؤثر بر به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی، دانش حسابرسی، شماره ۲۸، صفحات ۲۱-۱۰.
- مهرآنی، م، محمودی، ع، رحمانی، ع، ودادهیر، الف. (۱۳۹۷)، تبیین فرایند تغییر حسابداری بخش عمومی با رویکرد نظریه ساختاری (مطالعه موردی دانشگاه تهران)، حسابداری دولتی، شماره ۲، صفحات ۵۵-۷۴.
- مرادی، م، صفی خانی، ر. (۱۳۹۵)، تحلیل پژوهش‌های حسابداری بخش عمومی در ایران و جهت گیری تحقیقات آتی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۳، شماره ۴، صفحات ۵۴۷-۵۷۴.
- ملک محمدی، ح، حق شناس، م. (۱۳۹۲)، سیاستگذاری مبارزه با فساد اداری در جمهوری اسلامی ایران و ارائه الگوی مطلوب: مطالعه تطبیقی ترکیه و پاکستان، دوره ۴۹، شماره ۱.
- میرجعفری، م، احمدزاد، ع، حسینی، ح. (۱۳۹۷)، فساد مالی و بررسی نقش حسابداران در پیشگیری و رفع آن، دومین کنفرانس بین‌المللی تحولات نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری
- Abu Bakar, N. B. & Saleh, Z. (2011). Public sector accounting research in Malaysia: Identifying gaps and opportunities. *Journal of Research and Practice in Public Sector Accounting and Management*, 1(1), 23-42.
- 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.
- Lee, W.S. (2013). Engaging in corruption: The influence of cultural values and contagion effects at the micro level. *Journal of Economic Psychology*, 39, 287-300.
- 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.
- Hood, C. (1996), "Beyond Progressivism: A New Global Paradigm in Public Management?", *International Journal of Public Administration*, Vol. 19, No. 2, pp.151-177
- Mellett, H. (2002), "The Consequences and Causes of Resource Accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, No. 2, pp. 231-254
- 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

- Pollitt, C. and G. Bouckaert (2004), Public Management Reform: A Comparative Analysis, Oxford University Press, USA.
- Samuel, S., Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (2009). Accounting in and for US Governments and Non-profit Organizations: a Review of Research and a Call to Further Inquiry. Handbooks of Management Accounting Research, 3, 1299-1322.
- Segraves, Julie (2013), [www.ehow.com/info\\_8491730\\_types-business-corruption.html](http://www.ehow.com/info_8491730_types-business-corruption.html), Accessed on April. [Vaezoon.ir/Portal/Culture/Persian/CategoryID/13360/CaseID/97522/71243.aspx](http://Vaezoon.ir/Portal/Culture/Persian/CategoryID/13360/CaseID/97522/71243.aspx) (2012), Accessed on November
- Shields, M. D. (1997 ). Handbook of Management Accounting Research, (Vol. 2). Amsterdam, The Netherlands: Elsevier.