

## نقش حسابداران در پیاده سازی اقتصاد مقاومتی

رویا دارابی<sup>۱</sup>، احمد مخمل باف<sup>۲\*</sup>، زهرا نظیفی<sup>۳</sup>

<sup>۱</sup> دانشیار گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

<sup>۲</sup> باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران (نویسنده مسئول)

<sup>۳</sup> گروه حسابداری، واحد مشهد، مرکز بجنستان، دانشگاه آزاد اسلامی، بجنستان، ایران

### چکیده

اقتصاد مقاومتی اصطلاحی است که در سال ۱۳۸۹ اولین بار از سوی مقام معظم رهبری در دیدار با جمعی از کارآفرینان کشور مطرح شد. اقتصاد مقاومتی در حقیقت اقتصادی را ترسیم می کند که توانایی مقابله با شوک های وارد شده بر اقتصاد را دارد. در پیاده سازی اقتصاد مقاومتی، شفاف سازی، ثبات و سلامت اداری و مالی و به دنبال آن مبارزه با فساد و تقلب همواره باید انجام شود که در این راستا افراد حوزه حسابداری نقش مهمی ایفا می کنند؛ زیرا دانش، تخصص و تحصیلات مرتبط را برای ثبات و سلامت مالی و مبارزه با فساد، تقلب و پولشویی در شفافیت گزارشگری مالی و حسابداری مالی و صرفه جویی هزینه ها در حسابداری مدیریت دارا هستند. جهت رسیدن به شرایط مطلوب در این زمینه وضع حسابداری و گزارشگری مالی شرکت ها برای افشای اطلاعات اقلام مندرج در صورت های مالی تقویت و قوانین و مقررات الزام آوری جهت ضمانت اجرای آنها و توجه به اخلاقیات در حسابداری ضروری خواهد بود. از اینرو این مقاله پس از تبیین اقتصاد مقاومتی، چگونگی تاثیرگذاری فعالیت های حسابداران در تحقق سیاست های مذکور، مشکلات و موانع موجود بر سر راه را به بحث گذاشته است و در نهایت راهکارهای پیشنهادی از سوی صاحب نظران حرفه را بیان می دارد.

**واژه های کلیدی:** حسابداری، اقتصاد مقاومتی، شفافیت مالی، فساد مالی، مدیریت هزینه.

## ۱. مقدمه

به دنبال 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 خوش کلام خسروشاهی، ۱۳۹۵)؛ به طوری که سیاست‌های اقتصاد مقاومتی به عنوان مکمل سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی ابلاغ شد تا با اجرای آنها مسیر دستیابی به اهداف و آرمان‌های نظام اسلامی هموار شود. براساس ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی، بایستی قوانین و مقررات لازم در راستای فراهم آوردن زمینه‌ها و فرصت‌های مناسب برای نقش آفرینی 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 (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۶). در ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی ارتباط تنگاتنگی با حوزه حسابداری جهت جلوگیری از فساد مالی و افزایش شفافیت گزارشگری مالی وجود دارد. در ادامه بعد از تبیین مفهوم اقتصاد مقاومتی، به چگونگی و جایگاه حوزه‌های مختلف حسابداری در پیاده‌سازی بندهای مذکور سیاست‌های اقتصاد مقاومتی پرداخته می‌شود و در نهایت بعد از ذکر موانع و چالش‌های پیاده‌سازی، راهکارهایی جهت برون رفت پیشنهاد می‌گردد.

## ۲. تبیین مفهوم اقتصاد مقاومتی

اقتصاد مقاومتی یعنی تشخیص حوزه‌های فشار یا در شرایط کنونی تحریم و در پی آن تلاش برای کنترل و بی‌اثر کردن و در شرایط آرمانی تبدیل چنین فشارهایی به فرصت که به طور قطع باور و مشارکت همگانی و اعمال مدیریت‌های عقلایی و مدیرانه پیش شرط و الزام چنین موضوعی است. اقتصاد مقاومتی کاهش وابستگی‌ها و تأکید روی مزیت‌های تولید داخلی و تلاش برای خوداتکایی است. اقتصاد مقاومتی مفهومی است که در پی مقاوم‌سازی، بحران‌زدایی و ترمیم ساختارها و نهادهای فرسوده و ناکارآمد موجود اقتصادی مطرح می‌شود (فشاری و پورغفار، ۱۳۹۳). منظور از اقتصاد واقعی یک اقتصاد مقاومتی فعال و پویاست نه یک اقتصاد منفعل و بسته. چنانکه مقاومت برای دفع موانع پیشرفت و کوشش در مسیر مهم حرکت و پیشرفت تعریف می‌شود (جانستون<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵). حمایت از تولید ملی که نیازمند برنامه‌ریزی استراتژیک و راهبردی، مبتنی بر مردمی کردن اقتصاد از طریق میدان دادن بیشتر به فعالان بخش خصوصی و رفع موانع و مشکلات این بخش می‌باشد و در این میان توجه به نخبگان و فراهم نمودن زمینه‌ها و امکانات مناسب برای نخبگان در عرصه صنعت، تجارت و کشاورزی جهت خوداتکایی در کسب فناوری‌ها و تکنولوژی‌های نوین برخی از مهمترین محورهای اساسی و مهم اقتصاد مقاومتی می‌باشند. بندهای سوم، نهم، شانزدهم و نوزدهم ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی که ارتباط بیشتری با موضوع مورد بررسی دارند به شرح ذیل بیان می‌گردند:

- ✓ محور قراردادن رشد بهره‌وری در اقتصاد با تقویت عوامل تولید، توانمندسازی نیروی کار، تقویت رقابت‌پذیری اقتصاد، ایجاد بستر رقابت بین مناطق و استان‌ها و به کارگیری ظرفیت و قابلیت‌های متنوع در جغرافیای مزیت‌های مناطق کشور؛
- ✓ اصلاح و تقویت همه‌جانبه نظام مالی کشور با هدف پاسخگویی به نیازهای اقتصاد ملی، ایجاد ثبات در اقتصاد ملی و پیشگامی در تقویت بخش واقعی؛
- ✓ صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی کشور با تأکید بر تحول اساسی در ساختارها، منطقی‌سازی اندازه دولت و حذف دستگاه‌های موازی و غیرضروری و هزینه‌های زاید؛
- ✓ شفاف‌سازی اقتصاد و سالم‌سازی آن و جلوگیری از اقدامات، فعالیت‌ها و زمینه‌های فسادزا در حوزه‌های پولی، تجاری، ارزی (مشایخ و همکاران، ۱۳۹۳).

<sup>۱</sup> Johnston, D. C

در خصوص اقتصاد مقاومتی می توان ۵ الگو به صورت زیر ارائه داد:

۱. اقتصاد موازی: می توان از حضور همزمان نهادهای دولتی، سازمان های مردم نهاد، خیریه و بنگاه های خصوصی در عرصه های مختلف از جمله بهداشت و سلامت یا حتی در عرصه دفاعی و امنیتی کشورهای توسعه یافته غربی نام برد.
۲. اقتصاد ترمیمی که در پی مقاوم سازی، آسیب زدایی، خلل گیری و ترمیم ساختارها و نهادهای اقتصادی است. به عنوان مثال غرب پس از ۲ شوک نفتی ۱۹۷۹ و ۱۹۸۳ اقدام به جایگزینی سوخت های فسیلی با سایر سوخت های نوین نمود به طوری که امروزه با قیمت های بالای ۱۰۰ دلار نیز دچار شوک نفتی نمی شود (اینس، ۱۹۹۵).
۳. اقتصاد دفاعی: زمانی به اقتصاد مقاومتی دست یافته می شود که ابزارها و شیوه های هجمه دشمن را پیشاپیش شناخته و براساس آنها استراتژی مقاومت علیه آنان تدوین و اجرا شود.
۴. اقتصاد الگو: این رویکرد چشم اندازی کلان به اقتصاد جمهوری اسلامی ایران دارد و یک اقدام بلندمدت را شامل می شود. بر این اساس در الگوی اسلامی ایرانی پیشرفت، یکی از مؤلفه های مهم الگو می بایست متضمن مقاومت و تحقق آن باشد. در این مقوله اقتصاد مقاومتی مشتمل بر اقتصاد کارآفرینی و ریسک پذیری و نوآوری می شود.
۵. و اقتصاد کارآفرینی و تحقیق و توسعه (فشاری و پورغفار، ۱۳۹۳).

اگرچه در سیاست های اقتصاد مقاومتی به طور مستقیم به حسابداری اشاره نشده اما برخی از اصول آن با حسابداری ارتباط تنگاتنگی دارد. بندهای سوم، نهم، شانزدهم و نوزدهم ابلاغیه سیاست های کلی اقتصاد مقاومتی از جمله مواردی است که در ارتباط با حوزه های مختلف حسابداری می باشد. در این بندها به ترتیب به رشد بهره وری در اقتصاد، اصلاح و تقویت نظام مالی کشور، شفاف سازی اقتصاد و سالم سازی آن اشاره شده است.

### ۳. حسابداری و محیط اجتماعی

حسابداری همزاد تمدن است و پیشینه ای به درازای تاریخ دارد. این محیط است که حسابداری را شکل می دهد. به بیان دیگر، الگوها و اشکال مختلف حسابداری با ارزش های مختلف اجتماعی، مذهب، سیستم های اقتصادی و تاریخچه و پیش زمینه هایی که محیط را شکل می دهد در ارتباط است. عوامل محیطی از جمله سیستم های قانونی، منابع تامین مالی خارجی، سیستم های مالیاتی، تورم، رویدادهای سیاسی و اقتصادی در رویه های حسابداری استفاده می شود. یکی دیگر از عوامل محیطی، فرهنگ است. بر اساس نظر پرا<sup>۳</sup> (۱۹۸۹) هر سیستم حسابداری محصول محیط و شرایط خاص است و توسعه و تکامل حسابداری در هر جامعه ای تابعی از عوامل محیطی و اجتماعی آن جامعه است (ابراهیمی رومنجان و همکاران، ۱۳۹۳).

جا دارد به آزمونی تجربی در خصوص تعامل بین فرهنگ و محیط اجتماعی و حسابداری اشاره گردد؛ گری و وینت<sup>۴</sup> (۱۹۹۵) به بررسی تاثیر فرهنگ بر افشای اطلاعات حسابداری (بعد پنهانکاری/ شفافیت اطلاعات) در ۲۷ کشور پرداختند. آنان میزان افشای یکسری اقلام مالی و غیرمالی (اعم از اختیاری و غیراختیاری) را به عنوان تعریف عملیاتی پنهانکاری/ شفافیت اطلاعات در نظر گرفتند. به این ترتیب که هرگاه در صورت های مالی شرکت های موجود در یک جامعه تعداد بیشتری از این اقلام افشا شود، میزان پنهانکاری حسابداری در آن جامعه کمتر خواهد بود. گری و وینت با محاسبه میانگین شاخص های افشا در میان

<sup>۲</sup> Innes, S

<sup>۳</sup> perera

<sup>۴</sup> Gray, S.J. and H.M. Vint, H.M

شرکت های مورد مطالعه، دست به طبقه بندی شرکت ها (وجوامع) براساس درجه افشای اطلاعات زدند. سپس با استفاده از تحلیل رگرسیون خطی بر روی ارقام مربوط به شاخص های افشا و شاخص های فرهنگی/ اجتماعی محاسبه شده توسط هافستد، به بررسی تاثیر فرهنگ بر افشای اطلاعات حسابداری پرداختند. نتایج تحقیق آنان موید وجود روابط قوی بین ارزش های فرهنگی جوامع (به خصوص اجتناب از بی اطمینانی و فردگرایی) و میزان افشای اطلاعات حسابداری در کشورهای مورد بررسی بود. هدف پژوهش نوروش و دیانتی دیلمی (۱۳۸۲) در رابطه با نحوه ارتباط ابعاد فرهنگی با ارزش های حسابداری در کشور ایران بود که نشان دهنده پایین بودن قدرت توضیحی مدل گری در کشور ایران بود؛ دلیل آن نیز شاید بدین خاطر باشد که حسابداری در ایران و در نتیجه نیازهای جامعه تکامل نیافته و در واقع روش ها و رویه های حسابداری مورد استفاده در این کشور عاریه گرفته از روش ها و رویه هایی است که در کشورهای توسعه یافته دنیا ابداع و اجرا شده اند.

#### ۴. نقش حسابداران در اقتصاد و کاربرد حسابداری در اقتصاد مقاومتی

در سطح عمومی، حوزه حسابداران کشور با تولید و پالایش اطلاعات مبنای تصمیم گیری مسوولان، نقش اساسی در افزایش اعتبار اطلاعات ایفا می کنند. علاوه بر آنکه با استقرار و نظارت بر اجرای نظام کنترل های داخلی از سوء استفاده، اتلاف و عدم کارایی نیز جلوگیری می شود، نقش حسابداران و حسابرسان در شفاف سازی عملیات، کاهش ریسک سرمایه گذاری ها، اعمال مدیریت بهینه، توسعه فرهنگ حسابداری و رعایت قوانین و مقررات، فساد زدایی و نظارت بر حسن اجرای سیاست ها نیز کاملاً چشمگیر است. همچنین حسابداران در حوزه آسیب شناسی موانع و نیازمندی های تحقق اقتصاد مقاومتی، آگاهی بخشی به ذینفعان برای تامین منابع مالی در پروژه های کلان اقتصادی، ارائه تحلیل ها و راهکارهای کارشناسی در زمینه مالی، توجه به کیفیت خدمات، توجه به نیاز ذینفعان، مشارکت و همکاری با نهادها و سازمان های ذیربط می توانند اثرگذار باشند. به طور خاص سیاست های کلی اقتصاد مقاومتی، محورهایی را مطرح می کند که حسابداران نقش اساسی در تحقق آن می توانند ایفا کنند از جمله آن «فعالسازی کلیه امکانات و منابع» و «رشد بهره وری»، «سهم برای عادلانه عوامل در زنجیره تولید و تولید تا مصرف»، «اصلاح و تقویت همه جانبه نظام مالی کشور»، «برنامه ریزی تولید ملی»، «افزایش ارزش افزوده»، «صرفه جویی در هزینه های عمومی کشور»، «اصلاح نظام درآمد دولت»، «شفاف سازی اقتصاد و سالم سازی آن»، «شفاف و روان سازی نظام قیمت گذاری»، «به روز سازی شیوه های نظارت بر بازار» را می توان نام برد (مشایخ و همکاران، ۱۳۹۳).

در رابطه با سرفصل های یادشده به طور قطع نقش حوزه حسابداری در «شناسایی جامع امکانات و منابع و تقویم مالی صحیح آن» می تواند اطلاعات مناسبی از این منابع و امکانات را در اختیار بگذارد؛ به طور مثال «حسابداری مدیریت و حسابرسی عملیاتی»، در خدمت رشد بهره وری، استفاده از «هزینه یابی بر مبنای فعالیت» و «تقویت کنترل های داخلی و سیستم های مالی مناسب» در راستای شفاف سازی عوامل هزینه در زنجیره تولید تا مصرف و «تامین اطلاعات دقیق و مناسب» جهت تقویت نظام مالی، برنامه ریزی تولید ملی و افزایش ارزش افزوده، «شفافیت در عوامل هزینه» و «استفاده از تحلیل های مالی و مقایسه اطلاعات از طریق بهینه کاوی» در خدمت نشان دادن زمینه های لازم برای صرفه جویی، «کمک در تعیین مالیات حقه» در راستای افزایش سهم درآمدهای مالیاتی، اجرای وظایف حسابرسان در زمینه «مدیریت ریسک ثقلب»، «مبارزه با پول شویی»، «استانداردهای برخورد با موارد عدم اجرای قوانین و مقررات» و «افشای موارد فساد»، در جهت شفاف سازی و سالم سازی اقتصاد نقش جدی در «تعیین قیمت واقعی تمام شده محصولات» و در راستای روان سازی نظام قیمت گذاری و نهایتاً «استفاده از فن آوری اطلاعات و استقرار حسابرسی مداوم»، در به روزآوری شیوه های نظارت بر بازار و فعالیت های اقتصادی قابل طرح است. خدمات حوزه حسابداری در جهت رشد پویا و بهبود شاخص های اقتصادی و دستیابی به اهداف سند چشم انداز بیست ساله کشور ارزنده و قابل توجه است. بدیهی است ایفا کردن نقش موثر در این زمینه ها، در تقویت جایگاه حرفه حسابداری و حسابرسی کشور و افزایش قابلیت اتکای آن برای ذینفعان، کمک کننده خواهد بود (نادریان، ۱۳۹۲؛ مشایخ و همکاران، ۱۳۹۳).

## ۵. جیگاه حسابداران در پیاده سازی اقتصاد مقاومتی

با به تعریف برخی از اقتصاددانان از اقتصاد مقاومتی، این نوع اقتصاد سعی در تغییر ساختارهای اقتصادی موجود و افزایش بهره وری بر اساس جهان بینی و اهداف دارد. برای ملموس شدن موضوع از موارد کاربردی بهره گرفته می شود. به طور مثال اگر یک شرکت تولیدی با کاهش سفارش های دریافتی روبرو گردد، باید تعدیل نیروی بخش تولید را به کاهش فروش مرتبط نماید. مدیریت می تواند در صورت نیاز، کارکنان را براساس تخصص و تجارب در بخش های دیگر به کار گیرد یا تا حد امکان تأثیرات ناگوار کاهش نیروها را با آگاهی بخشی نسبت به فعالیت های رکودی شرکت کاهش دهد. در این زمینه، استفاده از مفهوم هزینه یابی بر مبنای فعالیت<sup>۵</sup> مفید خواهد بود. هزینه یابی بر مبنای فعالیت معمولاً برای هزینه های سربرار تولید مورد استفاده قرار می گیرد. در این روش تلاش می شود هزینه های سربرار با فعالیت های تولیدی مرتبط شود. تفکیک فعالیت ها براساس روش ABC می تواند به کاهش نیروهای غیرتولیدی نیز کمک کند. برقراری ارتباط بین دوایر تولید، بازاریابی و اداری باعث می شود تا به تناسب کاهش نیروهای بخش تولیدی، نیروهای بخش اداری و بازاریابی نیز کاهش یابند (میرقربانی گنجی، ۱۳۹۱). همچنین با سیاست های یادشده در اقتصاد مقاومتی، جامعه حسابداری و به ویژه حسابداران مدیریت می بایست با رویکرد مشتری مداری سعی در تولید محصولات با استراتژی نوآوری، کیفیت بالا و قیمت تمام شده پایین نمایند. اگر مطلوبیت ها و انتظارات مشتری به طور نادرست منعکس شوند نهایتاً محصول یا خدمات بوجود آمده نیاز واقعی مشتری را تامین نمی کند، لذا مشتریان به سوی کالاها و خدماتی رجوع می نمایند که نیاز آنها را پاسخگو باشد که این موضوع با سیاست های اقتصاد مقاومتی که تلاش برای تولید داخلی است همسو نمی باشد. حسابداران مدیریت می بایست با استفاده از مهندسی ارزش درصدد کاهش و یا حذف فعالیت هایی باشند که ارزش افزوده ایجاد نمی کنند زیرا با حذف فعالیت های فاقد ارزش افزوده می توانند بهای تمام شده را بدون کاستن از ارزش محصول برای مشتریان کاهش دهند. همچنین حسابداران مدیریت باید با بهره گیری از تولید ناب و تفکر ناب سعی در ریشه کن کردن اتلاف نمایند بدان معنا که با منابع کمتر، تجهیزات کمتر و ... به نتایج بیشتری دست یابند. به همین ترتیب نقش مدیران در جهت دستیابی به سیاست های اقتصاد مقاومتی که کاهش واردات و افزایش صادرات غیرنفتی است نیز تعیین کننده می باشد. در دنیای امروز که رقابت به صورت جهانی درآمده است مدیران بایستی با تغییر نگرش خود به راهکارها و استراتژی های بلندمدت بپردازند. آنها می بایست با در نظر گرفتن ارزش افزوده، عملکرد بنگاههای اقتصادی را افزایش دهند. افزایش عملکرد بنگاههای اقتصادی با بکارگیری کارت ارزیابی متوازن که یک تکنیک مدیریتی جهت پیاده سازی استراتژی های سازمان است میسر خواهد بود زیرا ابزار فوق از زوایای مختلف به سازمان از جمله نگرش مالی، انسانی، یادگیری و فرایندهای داخلی توجه می نماید. همچنین مدیران علاوه بر توجه به منابع مالی و دارایی های فیزیکی باید به منابع انسانی و ارزش های اقتصادی این نیروها نیز توجه نمایند، زیرا منابع انسانی به عنوان منبع ارزش افزوده دانش محور در جهت رشد و شکوفایی کشور موثر می باشد. در این راستا نقش بسیار مهم مسئولیت های حرفه ای و قانونی حسابرسان در تحقق اقتصاد مقاومتی برای اظهارنظر در مورد اینکه آیا صورت های مالی حسابرسی شده بر تصمیمات استفاده کنندگان تأثیر گذار بوده و بیانگر پدیده های اقتصادی است یا نه، تأثیر بسزایی دارد. بنابراین آنها به عنوان اعتباربخشان به گزارش حسابرسی می بایست به شفاف سازی هر چه بیشتر اطلاعات مالی در جهت احتراز مدیران از عدم انجام وظایف درست و کارآمد خود پرداخته، به مقابله با پولشویی بآیند، به کشف تقلب و فساد، گزارش نمودن موارد عدم رعایت قوانین و مقررات شرکت ها و بنگاه های اقتصادی تلاش نمایند. همچنین نقش حسابرسان مستقل به عنوان ابزاری کارآمد در تشخیص مالیات عادلانه و افزایش سهم درآمدهای مالیاتی دولت نیز ضروری به نظر می رسد (تارنمای مورد استفاده<sup>۶</sup>). این چنین است که حوزه حسابداری مدیریت می تواند به اقتصاد مقاومتی در راستای سیاست های آن گام مفیدی بردارد و باعث افزایش بهره وری و صرفه جویی هزینه ها گردد.

<sup>۵</sup> ABC<sup>۶</sup> <http://aftabnews.ir/fa/news/۲۶۶۴۰۸/>

در بند نوزدهم ابلاغیه سیاست های کلی اقتصاد مقاومتی بر ارتقای شفافیت اقتصاد و سالم سازی آن تاکید شده است. اصولاً سالم سازی به منظور جلوگیری از اقدامات فسادزاست و شفافیت زمینه کاهش فساد را فراهم می آورد (لیندستد و نارین<sup>۷</sup>، ۲۰۱۰). برای آگاهی مردم از تصمیم ها و نتایج فعالیت های دولت سازوکارهایی اندیشیده شده است. یکی از مهمترین سازوکارهای شفاف سازی و هموارسازی جریان اطلاعات از مسئولان به مردم، حوزه گزارشگری مالی در حسابداری می باشد (زرگر، ۱۳۹۱). شفافیت همراه با حسابداری خوب باعث زیر فشار قرار گرفتن دولت برای مدیریت درست و دقیق امور مالی می شود (کردستانی و معنوی مقدم، ۱۳۹۵). تدوین کنندگان اصول و ضوابط حسابداری و وضع کنندگان مقررات بازار سرمایه به منظور حمایت از منافع سرمایه گذاران، شرکت ها را موظف به افشای اطلاعاتی می کنند. با پیاده سازی استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی در کشور گام بسیار بزرگی در حوزه گزارشگری و بعد شفافیت آن به وقوع می پیوندد. چراکه این استانداردها جهانی بوده و دیگر راهی برای رسوخ فساد مالی نخواهد گذاشت. یکی از مهمترین دلایل اقامه شده برای وضع مقررات افشای اطلاعات در حوزه حسابداری، عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیریت و سایرین است. از طرفی ایده شفافیت، توسعه حسابداری در بخش عمومی را تحت تاثیر قرار داده است؛ به طوریکه حسابداری بخش عمومی در بسیاری از کشورها از نقدی به تعهدی تغییر یافته و یا در حال تغییر به تعهدی است (بیوندی و لپسلی<sup>۸</sup>، ۲۰۱۴). حسابداری تعهدی باعث کاهش فساد مالی در سازمان های دولتی شده و بدین صورت در سازمان ها شفافیت افزایش می یابد. تاکید خاص بر شفافیت به عنوان ارتقای پاسخگویی عمومی در نظر گرفته شده است (کاپل<sup>۹</sup>، ۲۰۰۵). از آنجا که حسابداری تعهدی نسبت به نقدی ارائه کننده اطلاعاتی جامع تر (گاتری<sup>۱۰</sup>، ۱۹۹۸)، پایدارتر و با کیفیت تر (دیوان محاسبات آمریکا<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۰) است، موجب آگاهی مدیریت نسبت به دامنه وسیع تری از مسائل می شود (پلیت و باکرت<sup>۱۲</sup>، ۲۰۰۴). این چنین است که حوزه گزارشگری مالی در حسابداری و حسابداری تعهدی موجبات ارتقای شفافیت اقتصاد و سالم سازی سازمان های دولتی و غیردولتی را فراهم می سازد.

## ۶. موانع قابل رفع توسط حسابداران برای پیاده سازی اقتصاد مقاومتی

بنا به مبانی نظری از موانع پیاده سازی اقتصاد مقاومتی در کشور می توان به عدم شفافیت صورت های مالی، فعالیت های فسادزا در سازمان ها و ارگان های دولتی، هزینه ها و قیمت های بالای کالاها و خدمات و در نهایت بهره وری پایین می باشد. حوزه حسابداری با مدنظر قرار دادن موارد زیر کمک شایانی به رفع موانع پیاده سازی اقتصاد مقاومتی می تواند داشته باشد:

### ▪ به روز نمودن مبالغ صورت های مالی

با توجه به اینکه مبالغ مندرج در صورت های مالی به روز نیست و بدون شک حسابداران از کاهش قدرت خرید پول آگاهی کامل دارند، ولی با این وجود هیچ اقدامی برای تدوین استاندارد در این زمینه تاکنون توسط حسابداران انجام نشده است. این امر می تواند ناشی از عدم تجدید ارزیابی به دلیل ترس از پرداخت مالیات، عدم پذیرفتن استانداردهای بین المللی، دشوار بودن فرایند ارزش گذاری باشد. حسابداری، مبنای اندازه گیری ارزش دارایی ها و بدهی ها است و تصمیم گیران اقتصادی، انتظار دارند ترازنامه، بیانگر ارزش روز بدهی ها و دارایی ها باشد که این نگرش به حسابداری، مسوولیت سنگینی را بر عهده حسابداران می گذارد. حسابداران بر این باورند که عادت های جاری ولی غیرمعقول را نپذیرند؛ اگر همانند گذشته اندیشید، به

<sup>۷</sup> Lindstedt and Naurin

<sup>۸</sup> Biondi, L. and I. Lapsley

<sup>۹</sup> Koppell, J. G

<sup>۱۰</sup> Guthrie, J

<sup>۱۱</sup> US Government Accounting Office

<sup>۱۲</sup> Pollitt and Bouckaert

طور قطع همانند گذشته کسب خواهد شد، باید به سمت آینده رفت زیرا آینده به سمت فرد حرکت نخواهد کرد. حسابداری باید در دنیایی که همواره در حال حرکت است قابل استفاده باشد (پرتوی، ۱۳۹۲؛ مشایخ و همکاران، ۱۳۹۳).

#### ▪ ضرورت حسابداری تعهدی در نهادهای دولتی

در حال حاضر بدهی ها و درآمدهای دولت پس از تحقق ثبت می شود، در حالی که بسیاری از پروژه ها و طرح های دولت تعهداتی است که مصوب شده و با این بودجه شاید ۲۰ سال دیگر هم محقق نشود، اما در هیچ جا به عنوان بدهی دولت ثبت نشده است (حسینی، ۱۳۹۲؛ مشایخ و همکاران، ۱۳۹۳).

#### ▪ استقرار کنترل های داخلی

در جهت افزایش شفافیت و جلوگیری از مفاسد اقتصادی حسابداران و حسابرسان باید در ایجاد و افزایش کیفیت کنترل داخلی، به شرکت ها به خصوص شرکت های بورسی کمک کنند. در جهت بهبود کنترل های داخلی شرکت های بورسی منشور کمیته حسابرسی، حسابرسی داخلی و نمونه گزارش مدیریت در خصوص کنترل های داخلی به شرکت های تحت نظارت سازمان بورس ابلاغ شده است که انتظار این است که حسابرسان نسبت به کنترل ها و استقرار کنترل ها اظهار نظر کنند (صالح آبادی، ۱۳۹۲؛ مشایخ و همکاران، ۱۳۹۳).

#### ▪ به کارگیری درس هایی از حسابداری مدیریت ژاپنی ها

از آنجا که در شرکت های مختلف اموری چون بهره وری، کیفیت و تولید به روش های مختلفی انجام می گیرد، بنابراین هر شرکت نیازمند سیستم حسابداری مدیریتی خاص خودش است (منطبق با خواسته ها و شرایط خاص خود) از این رو می توان ادعا کرد که نباید یک روش یکسان برای حسابداری مدیریت وجود داشته باشد. در رابطه با کاهش هزینه/کاهش قیمت حسابداران باید قبل از مرحله سیکل عمر محصول در مرحله برنامه ریزی برای تولید، هزینه ها را بررسی کنند؛ بنابراین آنان نقش کلیدی در مرحله برنامه ریزی برای تولید دارند اما در حال حاضر آخرین گروهی که در فرآیند تولید به کار گرفته می شوند حسابداران هستند و معمولاً در پایان آنچه را که در فرآیند تولید اتفاق افتاده است را گزارش می کنند (مشایخ و همکاران، ۱۳۹۳).

#### ▪ رونق بازار سرمایه

یکی از مهمترین بخش های اقتصادی کشور، بازار سرمایه است که ارتباط نزدیکی با ساختار اقتصادی کشور داشته و قوت و ضعف آن می تواند نشاندهنده وضعیت اقتصادی کشور باشد. توسعه بازار سرمایه می تواند نقش مهمی در رشد درآمد ملی کشور و رفاه عمومی جامعه ایفا کند. مدیریت انتقال ریسک و توزیع آن، شفافیت اطلاعات، کشف قیمت، ایجاد بازار رقابتی و جمع آوری سرمایه ها و پس اندازهای کوچک برای تامین سرمایه مورد نیاز فعالیت های اقتصادی از جمله کارکردهای اساسی بورس به شمار می روند و از جمله مزایای بورس می توان به رشد تولید ناخالص ملی، مهار تورم، کمک به رشد صنعتی کشور و هدایت پس اندازهای سرگردان اشاره کرد (میرزاخانی، ۱۳۹۲؛ مشایخ و همکاران، ۱۳۹۳)؛ از اینرو جهت پیاده سازی اقتصاد مقاومتی، رونق بازار سرمایه و رفع مشکلات آن با غیردولتی کردن بازار و بکارگیری تجربیات کشورهای موفق در بازار می توان در پیشبرد اقتصاد مقاومتی گام برداشت.

#### ۷. چالش های حسابداری در اقتصاد مقاومتی

بنا به توضیحات ذکر شده، حسابداران برای تحقق سیاست های اقتصاد مقاومتی چالش ها و مشکلات به شرح ذیل دارند:

## ✓ پذیرش و همگرایی کامل با استانداردهای بین المللی IFRS

که باید شرایطی را در کشور فراهم کرد تا سرمایه گذاران خارجی بتوانند اطلاعات مالی شرکت های ایرانی را با سایر کشورها مقایسه کنند که در راستای تحقق این امر باید به سمت استانداردهای بین المللی حرکت کرد (صالح آبادی، ۱۳۹۲؛ مشایخ و همکاران، ۱۳۹۳).

## ✓ استفاده از XBRL

از مهمترین مزیت های بهره گیری از زبان گزارشگری تجاری توسعه پذیر می توان به افزایش شفافیت اطلاعات، قابلیت اتکا به صورت های مالی، دقت در داده های مالی، کاهش هزینه های گزارشگری و نظارت و افزایش تصمیم گیری اثربخش اشاره نمود که با حمایت حسابرسان و حسابداران می توان زبان گزارشگری تجاری توسعه پذیر را در تمامی بخش ها (مالیات، بانک ها و ... ) پیاده سازی کرد (صالح آبادی، ۱۳۹۲؛ مشایخ و همکاران، ۱۳۹۳).

## ✓ استفاده از معیارهای مناسب جهت ارزیابی عملکرد

بهتر است از معیار بازده فروش (ROS) جهت ارزیابی عملکرد مالی استفاده شود در حالی که در شرکت های ما هنوز از معیار بازگشت سرمایه (ROI) استفاده می شود.

## ✓ نقش حسابداران در فعالیت های تجاری

حسابداران باید نقش فعال تری را در فعالیت های تجاری ایفا کنند و در اموری چون مدیریت هزینه ها، بودجه بندی و امور دیگر حسابداری مدیریت، بیشتر فعالیت کنند.

## ✓ کارایی و اثربخشی حسابداری

حسابداران باید تمرکز و توجه بیشتری روی وظایف حسابداری مدیریتی داشته باشند که این باعث موفقیت بلندمدت شرکت ها می شود در حالی که اکنون حسابداران بیشتر روی حسابداری تاریخی تمرکز دارند (مشایخ و همکاران، ۱۳۹۳).

## ۸. راهکارهای پیشنهادی و اجرایی

با توجه به شرایط خاص اقتصادی کشور و مشکلات مربوط به تحریم های بین المللی، تولید داخلی از اهمیت فوق العاده ای برخوردار است. یکی از راه های بهبود تولید داخلی، استفاده از ظرفیت های بورس اوراق بهادار است که ذیلا برخی از راهکارهای اجرایی توسعه بورس اوراق بهادار ذکر می گردد:

- تقویت سیستم اطلاع رسانی بورس به منظور ارائه اطلاعات مورد نیاز سرمایه گذاران و اطلاعات شرکت هایی که قرار است وارد بورس شوند؛
- کاهش نرخ سود بانکی جهت ارزانتر شدن منابع مالی و کاهش هزینه های مالی و افزایش سودآوری شرکت ها؛
- بهبود اطلاع رسانی رسانه های عمومی با هدف جمع آوری سرمایه های اندک افراد و سوق دادن این سرمایه ها به سوی اهداف اقتصادی؛
- گسترش فعالیت بورس اوراق بهادار در شهرستان ها به منظور ترغیب ساکنانشان به سرمایه گذاری در بورس؛
- ایجاد تنوع در ابزارهای مالی بورس جهت توزیع و کاهش ریسک سرمایه گذاری در بورس؛



- تهیه و تصویب قوانین و مقررات لازم به منظور جلوگیری از سوء استفاده از اطلاعات محرمانه، انتشار اخبار نادرست و...
- کاهش تورم و ثبات ارزش پول کشور به منظور کاهش فعالیت های غیرمولد و سوق دادن سرمایه ها از فعالیت های غیر مولد به بورس؛
- تقویت وضع حسابداری و گزارشگری مالی شرکت ها برای افشای اطلاعات اقلام مندرج در ترازنامه، صورتحساب سود و زیان و سایر گردش های مالی شرکت ها؛
- تاکید بر همگرایی بازارهای پول و سرمایه به وسیله حمایت مالی بازار بانکی از سرمایه گذاران (مشایخ و همکاران، ۱۳۹۳).

در ادامه به راهکارها و راهبردهایی مناسب جهت تحقق اقتصاد مقاومتی با رویکرد سبک زندگی در سطح خرد پرداخته می شود:

- مدیریت مصرف و اصلاح الگوی مصرف؛
- مصرف کالای داخلی.

## ۹. نتیجه گیری

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 فرصت ها است. با توجه به این که فشار بر نظام مالی یکی از مهمترین این تهدیدها است، تقویت همه جانبه نظام مالی کشور می تواند این تهدید را به فرصت تبدیل و دستیابی به اقتصاد مقاومتی را تسهیل کند. در این راستا در بند نهم ابلاغیه سیاست های کلی اقتصاد مقاومتی تقویت همه جانبه نظام مالی کشور مدنظر قرار گرفته است. اگرچه در این ابلاغیه به طور خاص اشاره ای به حسابداری نشده است، اما واضح است که حسابداری به عنوان یکی از کلیدی ترین زیربخش های نظام مالی، نقشی بی بدیل در دستیابی به اهداف اقتصاد مقاومتی دارد. از آنجا که هدف حسابداری، تامین اطلاعات برای تصمیم گیری اقتصادی است (البته می توان هدف حسابداری را چیز دیگری تعریف کرده و از زیر بار مسوولیت شانه خالی کرد، همانند حسابداران و حسابرسیانی که در شرایط کنونی گواهی می دهند «صورت های مالی از همه جهات با اهمیت، به نحو مطلوب تهیه شده است.») لذا باید با همکاری دولتمردان، وزارت اقتصاد و مجلس برای اصلاح همه جانبه نظام مالی کشور (بند ۸ سیاست های ابلاغی) و از میان برداشتن موانع موجود تلاش نمود زیرا در غیر این صورت باید به جرات اعلام کرد ترازنامه ها و صورت های سود و زیان برای تصمیم گیری گمراه کننده است. از آنجایی که حسابداری محصول نیاز بشر است و وظیفه آن ارزیابی وقایع گذشته، حال و پیش بینی آینده است؛ بنابراین باید متناسب با فرهنگ، قانون، شرع و مسائل اجتماعی و سیاسی و منطبق با محیط اقتصادی تعریف و اجرا شود.

## ۱۲. منابع

۱. ابراهیمی رومنجان، مجتبی؛ زین الدینی میمند، فاطمه؛ خراشادی، محمد. (۱۳۹۳). تعامل فرهنگ و حسابداری، دومین همایش ملی رویکردی بر حسابداری، مدیریت و اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد فومن و شفت.
۲. اکرمی، رحمت اله؛ فعال قیومی، علی، قدیریان آرانی، محمدحسین. (۱۳۹۶). تبیین نقش حسابداری بخش عمومی در تحقق اقتصاد مقاومتی، فصلنامه سیاست های مالی و اقتصادی، سال ۵، شماره ۱۷، صص ۷۳ - ۹۶.
۳. زرگر، یعقوب. (۱۳۹۱). شفافیت در بخش عمومی، حسابرس، ش ۵۹، صص ۹۷ - ۱۰۳.

۴. فشاری، مجید؛ پورغفار، جواد. (۱۳۹۳). بررسی و تبیین الگوی اقتصاد مقاومتی در اقتصاد ایران، مجله اقتصادی، شماره های ۵ و ۶، صص ۲۹ - ۴۰.
۵. کردستانی، غلامرضا؛ معنوی مقدم، امیرهادی. (۱۳۹۵). مالیه بخش عمومی پای صحبت یان بال، حسابرس، شماره ۸۳، صص ۶ - ۱۱.
۶. مشایخ، شهناز؛ حقیقی ملکسری، رقیه؛ حمداللهی، رقیه. (۱۳۹۳). نقش حسابداران و بورس در تحقق سیاست های اقتصاد مقاومتی، دومین همایش ملی رویکردی بر حسابداری، مدیریت و اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد فومن و شفت.
۷. میرزاخانی، حسن، راستاد، مهدی: جایگاه بورس در اقتصاد مقاومتی، سال ۱۳۹۲، خبرگزاری اقتصادی ایران. [www.Econews.ir](http://www.Econews.ir)
۸. میرقربانی گنجی، موسی. (۱۳۹۱). مدیریت هزینه و شناسایی عوامل قابل کاهش هزینه: ضرورتی آشکار در راستای افزایش بهره وری و افزایش سوددهی، مدیریت صنعت هوشمند، سال ۱۵، شماره ۸، پیاپی ۱۳۸، صص ۲۵ - ۲۹.
۹. نوروش، ایرج و زهرا دیانتهی دیلمی ۱۳۸۲. بررسی تاثیر فرهنگ بر ارزش های حسابداری در ایران (آزمون تجربی مدل گری). فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی دانشگاه تهران. سال دهم. شماره ۳۳. صص ۳ - ۴۰.
۱۰. هروانی، حسین؛ خوش کلام خسروشاهی، موسی. (۱۳۹۵). اقتصاد مقاومتی و راهبرد جمهوری اسلامی ایران جهت مقابله با رویکردهای خصمانه امریکا و عربستان سعودی در بازار نفت. سیاست های مالی و اقتصادی، سال چهارم، ش ۱۵، صص ۴۳ - ۷۰.
۱۱. تارنمای مورد استفاده:

<http://aftabnews.ir/fa/news/۲۶۶۴۵۸/>

۱۲. Innes, S. (۱۹۹۵), *Creating the Commonwealth: The Economic Culture of Puritan New England* New York: Norton.
۱۳. Johnston, D. C. (۲۰۰۵), "Richest Are Leaving Even the Rich Behind", *New York times*, PP. ۱،۱۷, June, ۵.
۱۴. Pollitt, C. and G. Bouckaert (۲۰۰۴), *Public Management Reform: A Comparative Analysis*, Oxford University Press, USA.
۱۵. Public Sector, Vol. ۲۱, Dublin. US Government Accounting Office (USGAO) (۲۰۰۰), *Budgeting: Experiences of Other Nations and Implications for U S* (Diane Publishing, Darby).
۱۶. Guthrie, J. (۱۹۹۸), "Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector—Rhetoric or Reality", *Financial Accountability & Management*, Vol. ۱۴, No. ۱, pp. ۱-۱۹.
۱۷. Gray, S.J. and H.M. Vint, H.M. ۱۹۹۵. The impact of culture on accounting disclosures: some international evidence. *Asia-Pacific Journal of Accounting*. Vol. ۲۱: ۳۳-۴۳.
۱۸. Lindstedt, C. and D. Naurin (۲۰۱۰), "Transparency is Not Enough: Making Transparency Effective in Reducing Corruption", *International political science review*, Vol. ۳۱, No. ۳, pp. ۳۰۱-۳۲۲.
۱۹. Biondi, L. and I. Lapsley (۲۰۱۴), "Accounting, Transparency and Governance: the Heritage Assets Problem", *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. ۱۱, No. ۲, pp. ۱۴۶-۱۶۴.
۲۰. Koppell, J. G. (۲۰۰۵), "Pathologies of Accountability: ICANN and the Challenge of „Multiple Accountabilities Disorder“", *Public administration review*, Vol. ۶۵, No. ۱, pp. ۹۴-۱۰۸.