

حسابداری تعهدی و بودجه‌بندی عملیاتی در

# بخش عمومی



محبوبه فاطمی

## مقدمه

با توسعه وظایف دولت و افزایش سریع هزینه‌های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی اقتصاد کشور، کنترل مخارج اهمیت خود را از دست داده و نیاز به بهبود در سیستم‌های برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی، لزوم مشخص کردن هدفها و تاکید بر نتایج برای کاهش هزینه‌ها و افزایش کیفیت خدمات به وجود آمده است. تاکید بر پیامد و نتایج باعث می‌شود که استفاده‌کنندگان دید وسیعتری پیدا کنند و اطلاعات گسترده‌ای در مورد نتایج عملکرد و هزینه اجرای فعالیتها داشته باشند. این امر موجب توجه دولتمردان و سیاستگذاران به اقتصادی بودن، کارایی و اثربخشی منابع دولتی می‌شود. رویارویی با این شرایط، نه تنها نیاز به بهبود روشها و رویه‌های بودجه‌بندی موجود برای افزایش هماهنگی در این سیستم را به وجود آورده، بلکه بعد جدیدی را برای بازنگری و ارزیابی مدیریت فعالیتهای دولتی مطرح ساخته است (انصاری، ۱۳۸۷). در پاسخ به این تغییرات، بسیاری از کشورها در نظام حسابداری و بودجه‌بندی بخش عمومی خود تحول ایجاد کرده و به اجرای بودجه‌بندی عملیاتی<sup>۱</sup> و حسابداری تعهدی پرداخته‌اند.

تاکنون بحثهای زیادی پیرامون کاربرد مفاهیم تعهدی در بخش عمومی وجود داشته است. دولتها و موسسه‌های بخش عمومی در بخشهای توسعه‌یافته جهان که در حال استفاده از مبنای نقدی بوده‌اند، اکنون به سرعت به طرف سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی حرکت کرده‌اند. تعدادی از این کشورها نه تنها حسابداری بر مبنای تعهدی را اجرا کرده‌اند، بلکه استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی را نیز برای تنظیم حسابها و گزارشگری مالی دولت پذیرفته‌اند. کشورهایی مانند نیوزیلند و استرالیا

حسابداری تعهدی و بودجه‌بندی عملیاتی در بخش عمومی



## دولتهای اصلاحگرا طی دهه گذشته

### متوجه ضرورت اجرای سیستم حسابداری تعهدی

### در بخش دولتی شده‌اند



#### سیستمهای حسابداری بر مبنای نقدی و تعهدی

حسابداری نقدی<sup>۲</sup>، روش حسابداری است که اساس آن بر دریافت و پرداخت وجه نقد استوار است. در این سیستم هرگونه تغییر در وضعیت مالی موسسه، مستلزم مبادله وجه نقد است و درآمدها زمانی شناسایی و ثبت می‌شود که وجه آنها دریافت و هزینه‌ها زمانی شناسایی و ثبت می‌شود که وجه آنها پرداخت شود (رفیعی، ۱۳۸۷).

به دلیل سهولت گردآوری اطلاعات حسابداری بر مبنای نقدی، این مبنای توسط دولتها در سراسر دنیا استفاده می‌شود. در این مبنای بودجه‌ها و تخصیصهای دولت بر مبنای نقدی است و کنترل دریافتها و مخارج آسانتر صورت می‌گیرد. درک و توضیح اصول و گردآوری اطلاعات بر مبنای نقدی آسانتر و هزینه‌های عملیاتی کمتر است.

سیستم حسابداری بر مبنای نقدی با این حال، دارای محدودیتهای و کاستیهایی از جمله در دسترس نبودن اطلاعات داراییها و بدهیها، تمرکز صرف بر جریانهای نقدی دوره جاری، تطابق نداشتن هزینه‌ها و درآمدها، مشکل بودن درک اطلاعات گزارشگری دریافتها و پرداختها با جزئیات زیاد و از همه مهمتر، ایفا نشدن پاسخگویی دولت در خصوص استفاده از منابع عمومی است (SAFA, 2006).

برای استفاده مدیریت وزارتخانه یا دستگاه اجرایی، گزارشهای وجه نقد جهت اطمینان از استفاده کارایی منابع کافی نیست. از جمله مواردی که جای آن در گزارشهای در دسترس مدیریت در سیستم دولتی خالی است، توانایی ارزیابی عملکرد سازمان یا دستگاه است. برای این منظور، دولتهای اصلاحگرا طی دهه گذشته متوجه ضرورت اجرای سیستم حسابداری تعهدی<sup>۳</sup> در بخش دولتی شده‌اند (مهدوی، ۱۳۷۹).

تغییر از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی نه تنها یک تغییر سیستم حسابداری، بلکه تغییری مفهومی در به‌کارگیری اصول و استانداردهای حسابداری در مدیریت بخش عمومی است (کردستانی، ۱۳۸۸).

در حسابداری نقدی، تنها فعالیتهای مربوط به جابه‌جایی وجه نقد ثبت می‌شود، در حالی که حسابداری تعهدی، اثر کلیه فعالیتهای و وقایع را که دارای نتایج نقدی هستند، در دوره‌ای که فعالیتهای و وقایع اتفاق می‌افتد و نه در دوره دریافت یا پرداخت وجه نقد، ثبت می‌کند (مهدوی، ۱۳۷۹).

با اجرای سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی به مزایای زیر می‌توان دست یافت:

• حسابداری تعهدی برای تعیین بهای تمام‌شده و هزینه‌های واقعی اجرای برنامه‌ها، عملیات و فعالیتهای سازمانهای دولتی در قالب اعتبارات مصوب، ضروری است.

• کنترل دقیق درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و هزینه‌ها



ضروری به نظر می‌رسد. در این روش بخشی از نیازهای گزارشگری مالی بخش عمومی با بخش خصوصی مشابه‌اند، اگر چه به دلیل تفاوت‌های محیطی نیازهای گزارشگری بخش عمومی و خصوصی نمی‌تواند تطابق کامل داشته باشد. تجربه کشورهای مختلف در روی آوردن به حسابداری تعهدی این برداشت را قوت می‌بخشد که به‌کارگیری این سیستم در بخش عمومی می‌تواند به دولت در نیل به هدف اصلیش مبنی بر تلاش برای



## فرهنگ پاسخ‌خواهی و پاسخگویی

### نقش مهمی در پذیرش و به‌کارگیری

### حسابداری تعهدی در بخش دولتی دارد

بهبود رفاه مادی و معنوی کلیه شهروندان از طریق بهبود کارایی در مصرف منابع یاری دهد (مهدوی، ۱۳۷۹).

با وجود این، مشکلات متعددی در راه اجرای این سیستم وجود دارد که باید با جستجوی راه‌حل‌های مناسب، زمینه اجرای صحیح کار را فراهم آورد.

### راهکارهایی جهت حل مشکلات اجرایی حسابداری تعهدی

تعهدی با آن برخورد کرده‌اند، کمبود حسابداران متخصص در سطوح مختلف در دستگاه‌های دولتی است. حل این مشکل به‌ویژه برای کشورهای در حال توسعه، مانند ایران، به دلیل پایین بودن میزان دانش تخصصی در بخش دولتی و نبود امکان آموزش سریع افراد مورد نیاز تا اندازه‌ای دشوار است. بنابراین، قبل از معرفی حسابداری تعهدی، دولت باید امکان آموزش حسابداران بخش دولتی را فراهم آورد. این آموزش باید در برگیرنده مدیرانی که قصد استفاده از اطلاعات حسابداری تعهدی را دارند نیز باشد.

بالتر از همه، جهت اطمینان از پذیرش موفقیت‌آمیز معرفی حسابداری تعهدی، کلیه بخش‌های حکومت باید از حسابداری تعهدی حمایت و اجرای آن را تشویق کنند. بنابراین، هر پیشنهادی راجع به تغییر سیستم حسابداری

بعید است که معرفی حسابداری تعهدی، به ویژه در کشورهای در حال توسعه، با مشکلاتی همراه نباشد. بنابراین، باید به اشتباهات و مشکلات سایر کشورهایی که در حال حاضر از حسابداری تعهدی استفاده می‌کنند، توجه شود. برای مثال، می‌توان به گزارش اداره حسابرسی ملی استرالیا در سال ۱۹۹۴ و کمیته مشترک حساب‌های عمومی در سال ۱۹۹۵ اشاره کرد. اولین مشکلی که لازم است به آن توجه شود، چنانکه بیشتر کشورهای در حال گذار به سوی حسابداری

دولتی باید نیازهای اطلاعاتی موجود و پیش آمده را برطرف سازد (مهدوی، ۱۳۷۹). البته، مطلع ساختن همه بخشهای دولت از مزایای سیستم حسابداری تعهدی، امری ضروری است.

برنامه‌های آموزشی کامپیوتری نیز باید به‌گونه‌ای سازماندهی شود که منجر به افزایش سطح دانش کامپیوتری در دولت گردد (SAFA, 2006).

تغییر از سیستم حسابداری نقدی به تعهدی در تمام سطوح دولت در یک مرحله، کار بسیار عظیمی است. لذا براساس تجربه برخی کشورها مانند استرالیا و نیوزیلند (ابتدا در سطح دولتهای محلی سپس در سطح ایالتها و در نهایت دولت مرکزی) پیشنهاد می‌شود این کار طی چند مرحله، ابتدا در سطح سازمانهای دولتی کوچک و در صورت موفق بودن در سطح کل دولت، اجرا شود (SAFA, 2006).

فدراسیون کارشناسان اروپا نیز به بررسی «حسابداری تعهدی در بخش عمومی» پرداخته است. نتایج این تحقیق، از این نظریه که به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی از طریق رویکرد پایین به بالا باید انجام گیرد، حمایت می‌کند. همچنین تجربه و اصلاحات انجام گرفته در بخشهای کوچک، دولت را در اجرای طرح مزبور در سطح کلی و فراگیر یاری خواهد کرد (کردستانی، ۱۳۸۸).

آخرین و مهمترین موضوع، صرف‌نظر از مزایای هرگونه پیشنهاد در مورد اصلاح سیستم حسابداری، باید تغییراتی پذیرفته شود که با مقررات اجتماعی، فرهنگی و سیاسی نظام، براساس احکام اسلامی سازگار باشد (مهدوی، ۱۳۷۹).

فرهنگ به‌عنوان یکی از عوامل اجتماعی، سیاسی اثرگذار بر رفتار افراد تعریف شده است. تاثیر متقابل عوامل مزبور در طی زمان، به گروههایی از مردم ویژگیهای ماندگاری داده که باعث تفاوت آنها با سایرین شده است. تحقیقات از نقش با اهمیت عوامل فرهنگی در تدوین چارچوب قانونی رویه‌های حسابداری حمایت می‌کند. بنابراین به‌نظر می‌رسد فرهنگ پاسخ‌خواهی و پاسخگویی

نقش مهمی در پذیرش و به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی دارد (Hepworth, 2003).

### بودجه‌بندی عملیاتی

امروزه به‌دلیل پیچیدگی‌های فزاینده محیطی، وجود متغیرهای بی‌شمار و موثر در فرایند تصمیم‌گیری مدیران به‌ویژه مدیران بخش دولتی، تقاضای روزافزون نسبت به ارائه خدمات باکیفیت بالاتر، فشار برای پاسخگویی و شفافیت عملکرد سازمانها، نیاز به کاهش هزینه‌های جاری و موضوع افزایش بهره‌وری و اثربخشی مدیریت، کانون توجه تمام دولتها و سازمانهای بخش خصوصی به رویکردهای نوین مدیریت معطوف شده است. در قرن ۲۱ تقاضا جهت استفاده از ابزار و رویکردهایی از قبیل مدیریت فرایندها، مدیریت کیفیت و مدیریت عملکرد، نظامهای هزینه‌یابی متمرکز بر خروجی و محصول که اغلب مورد استفاده بخش خصوصی است، در دولتها و بخش غیردولتی قوت گرفته و رویکردهای خروجی محور که رویکردهای بخش خصوصی است، جایگزین رویکردهای فرایندمحور شده است.

بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه دنیا در تلاشند نظامهای بودجه‌ریزی خود را در یک فرایند بهبود یا تغییر به یک نظام عملکردمحور و یا عملیاتی که در آن ارتباط بین اعتبارات بودجه و عملکرد دستگاه اجرایی شفاف و درک‌پذیر است، نزدیکتر سازند و از این طریق پشتوانه اطلاعاتی معتبر و مطمئنی برای تصمیمهای بودجه‌ای فراهم آورند. بودجه‌ریزی عملیاتی با آگاه کردن تصمیم‌گیران به اطلاعات بهتر درباره نتایج هر برنامه و مجموعه برنامه‌هایی که برای دستیابی به هدفهای مشترکی به‌کار می‌روند، توانایی تصمیم‌گیران را در ارزیابی درخواستهای بودجه‌ای دستگاه افزایش می‌دهد. بودجه‌ریزی عملیاتی، تمامی فعالیت‌های مستقیم و غیرمستقیم مورد نیاز در برنامه و همچنین تخمین دقیق از هزینه فعالیت‌ها را در بر می‌گیرد (دامغانیان، ۱۳۸۸).

هدف اصلی نظامهای بودجه‌بندی، پاسخگویی

و ارزیابی عملکرد دولت است. این هدف در نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در قالب سه معیار **کارایی**<sup>۵</sup>، **اثربخشی**<sup>۶</sup> و **صرفه اقتصادی**<sup>۷</sup> نمایان می‌شود تا بدین ترتیب، دولت رادر جهت تحقق اهداف خود یاری رساند (قدیم‌پور، ۱۳۸۸).

بودجه‌ریزی عملیاتی از سال ۱۹۷۰ در دولتهای ایالتی ایالات متحد به‌عنوان نوآوری و ابداع به‌منظور تحول در نظام بودجه‌بندی آغاز شد و پیرو آن کشورهای دیگر نیز به تدریج این نظام بودجه‌بندی را برگزیدند. در تعریف این نظام، بیشتر پژوهشگران و کارشناسان بودجه‌بندی دولتی بر این نظر توافق دارند که بودجه‌ریزی عملیاتی، نوعی سیستم برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی است که بر رابطه بین بودجه هزینه‌شده و نتایج مورد انتظار تاکید دارد. این نظام حول دو محور «ارتباط بین شاخص عملکرد و ارزیابی» و «ارتباط بین بودجه و نتایج» می‌چرخد که در چارچوب آن، بخشهای مختلف اداری براساس استانداردهای مشخص با عنوان شاخصهای عملکرد پاسخگو هستند و مدیران در تعیین بهترین شیوه نیل به نتایج، از اختیار عمل بیشتری برخوردارند. بودجه‌ریزی عملیاتی عوامل صرفه‌جویی و اثربخشی را به ابعاد سنتی بودجه‌ریزی اضافه می‌کند و مهمترین هدف آن اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج آن است. برخی از مزایای این نظام بودجه‌ریزی عبارتند از (قدیم‌پور، ۱۳۸۸):

- شفاف‌سازی فرایند بودجه‌ریزی،
- افزایش کارایی و اثربخشی عملکرد دولت و سازمانها از طریق تمرکز منافع در جهت ضروری‌ترین و مهمترین نتایج،
- اصلاح و بهبود تصمیم‌گیری در مورد موثرترین راه برای استفاده از منابع محدود کشور،
- بهبود عملکرد از طریق پیوند بودجه و عملکرد برنامه،
- زمینه‌سازی برای کنترل اثربخشی

سازمان،

- افزایش **پاسخگویی**<sup>۸</sup> بر اساس نتایج،
- بهبود نحوه تخصیص منابع، و
- فراهم آوردن اطلاعات مربوط به هزینه‌های واحد قابل مقایسه.

## چالشها و مشکلات اجرایی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی

چالشهای اجرایی این نظام را می‌توان پشت سر گذاشت، به شرط آنکه این چالشها به خوبی درک و به شکل فعال مورد بررسی و رسیدگی قرار گیرند (دامغانیان، ۱۳۸۸). **شناسایی هزینه‌های فعالیتهای**: بسیار پیچیده است و تلاش درخور توجهی را می‌طلبد. سازمانها باید سامانه‌ای را منطبق بر استاندارد حسابداری طراحی کنند.

**تعریف فعالیت‌های هر برنامه**: سازمانها باید در مورد تعریف فعالیت‌های برنامه‌ها به صورت کلی با تقسیم آنها به اجزا تصمیم‌گیری کنند. اگر سازمان، سامانه‌ای برای تخصیص ساعتهای کاری به فعالیتها نداشته باشد باید آن را ایجاد کند.

**توجیه بودجه در برنامه عملکرد سالانه**: مدیران سازمان باید برنامه عملیاتی سالانه خود را با اطلاعات بودجه برای توجیه بودجه در مجلس تلفیق کنند. این کار مستلزم برنامه‌ریزی دقیق به‌منظور اطمینان یافتن از برطرف شدن نبود اطلاعات مربوط به عملکرد در فرایند

## بودجه‌بندی عملیاتی به عنوان بهینه‌ترین

## روش بودجه‌بندی پذیرفته‌شده

## در سطح بین‌المللی

## در کانون توجه دولتها قرار گرفته است



بزرگتر بودجه‌ریزی است.

### تغییر در نحوه تخصیص‌ها و ساختارهای بودجه‌ای:

هرگونه تغییر باید با هماهنگی و پشتیبانی دولت و مجلس صورت گیرد تا فهم برنامه عملیاتی آنان برای مجلس و ارائه گزارش هنگام تصمیم‌گیری مجلس در مورد بودجه، تعیین اعتبارات و نحوه تخصیص اعتبارات آسانتر باشد. استفاده از اطلاعات: مدیران برنامه‌ها به منظور افزایش اثربخشی خود باید در مورد نحوه استفاده از اطلاعات مالی و حسابداری هزینه، برای اداره برنامه‌های خود آموزش ببینند.

### ارتقای سیستم‌های فراوری اطلاعات: یکی از



چالش‌های بزرگ، ارتقای سامانه‌های مدیریت مالی و فناوری اطلاعات برای پشتیبانی مدیریت عملکرد است.

عوامل سیاسی همچون نوع نظام، شرایط سیاسی، توافق و هماهنگی در سطوح مختلف قوه مجریه یا مقننه در اجرای مؤثر بودجه‌بندی عملیاتی تأثیر مستقیم دارد.

### حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی عملیاتی

تدوین و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی مستلزم کاربرد حسابداری تعهدی به‌منظور

تعیین هزینه‌های واقعی برنامه‌ها و فعالیت‌هاست. در بودجه‌ریزی عملیاتی علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاه‌های ذیربط بر اساس روش‌های حسابداری بهای تمام‌شده، محاسبه و تعیین می‌شود که نیاز به حسابداری تعهدی را بیشتر می‌کند (کردستانی، ۱۳۸۸). به‌عنوان نمونه، یکی از اقلام عمده و دارای سهم در خور توجه در تعیین قیمت تمام‌شده، هزینه تامین فضای فیزیکی و ساختمانهای اداری و سایر ساختمانهای مورد نیاز است که به‌دلیل غیرجاری بودن این قبیل هزینه‌ها معمولاً به‌صورت پنهان باقی می‌ماند. همچنین، هزینه‌های فرصتهای از دست‌رفته سرمایه‌ها و عدم‌انفع‌ها و خواب سرمایه‌های حبس‌شده نیز با رویکرد تامین مالی مجدد با پشتوانه ارزشها و منافع جاری و آینده نهفته در آنها شایسته توجه است.

منطق زیربنای تغییرات این است که سامانه حسابداری سنتی تأکید اندکی بر رعایت محدودیتهای خرج کردن و مسئولیت‌پذیری در برابر جریانهای نقدی و مانده‌ها دارد. طرح سنجش عملکرد، شامل «خروجی‌ها»، «اثربخشی» و «نتایج» فعالیت‌هاست و با بررسی تعهدات درازمدت و کل وضعیت مالی، مدیران را در خصوص «هزینه‌یابی کامل» مسئول عملیات می‌داند. اطلاعات تعهدی، برای بررسی دقیق هزینه‌یابی کامل، خدمات و شاخص اثربخشی عملکرد برنامه‌ریزی شده، نگهداری می‌شوند. این استدلال اهمیت خاصی برای حامیان این اصلاحات داشته است که حسابداری تعهدی، دید دقیقتری از خدمات دولت ارائه می‌کند. گفته می‌شود دولت با استفاده از حسابداری نقدی قادر است نسبت به بخش خصوصی خدمات ارزانتری ارائه کند، زیرا هزینه‌های غیرنقدی مانند استهلاک را حذف می‌کند. بدین ترتیب این واقعیت نادیده گرفته می‌شود که تفاوت بین ارقام حسابداری بر مبنای نقدی و تعهدی، فقط زمان است. بنابراین طی زمانی تقریباً طولانی نمی‌توان به‌طور



منطقی انتظار داشت که تفاوت انباشته با اهمیتی میان هزینه‌های گزارش شده توسط دو مینا وجود داشته باشد (دامغانیان، ۱۳۸۸).

### نتیجه‌گیری

امروزه با افزایش فشار برای بهبود پاسخگویی و شفافیت عملکرد، دولتها به رویکردهای نوین مدیریت، از جمله تغییر نظامهای بودجه‌بندی خود به نظامهای عملکردمحور روی آورده‌اند. بدین ترتیب، بودجه‌بندی عملیاتی به عنوان بهینه‌ترین روش بودجه‌بندی پذیرفته‌شده در سطح بین‌المللی در کانون توجه دولتها قرار گرفته است. ویژگی و تمایز این نظام با نظامهای سنتی، تاکید روی هدفها، نتیجه‌ها و محاسبه بهای تمام‌شده فعالیتها و کاهش هزینه‌ها و افزایش کیفیت خدمات به مردم است. طراحی و اجرای موفقیت‌آمیز نظام بودجه‌بندی عملیاتی، همبستگی زیادی با ویژگیهای نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی دارد. یکی از این ویژگیها که زمینه لازم را جهت اجرای بودجه‌بندی عملیاتی فراهم می‌کند، استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری دولتی است. از طریق حسابداری تعهدی در بخش عمومی تعیین بهای تمام‌شده و هزینه‌های واقعی اجرای برنامه‌ها، عملیات و فعالیتها سازمانهای دولتی صورت می‌گیرد که پیرو آن مدیریت و کنترل صحیح منابع عمومی ایجاد می‌شود.

البته اجرای بودجه‌بندی عملیاتی و حسابداری تعهدی در بخش عمومی با مشکلاتی همراه خواهد بود که در این راه می‌توان ضمن استفاده از تجربه‌های کشورهای مختلف، با در نظر گرفتن شرایط محیطی کشور و آموزش نیروهای متخصص و برنامه‌ریزی دقیق و حمایت مقامات ذیربط بر آنها چیره شد.

بدین ترتیب، شهروندان جامعه با توجه به اطلاعات استخراج شده از چنین سیستمی، بهتر می‌توانند عملکرد مقامات منتخب را ارزیابی کنند و در نتیجه قدرت خود را به اشخاصی تفویض نمایند که از منابع عمومی به شیوه کارا تر و

موثرتری استفاده می‌کنند. به دنبال تخصیص بهینه منابع، سطح رفاه مادی و معنوی جامعه بهبود می‌یابد و دولت قادر به ایفای بهتر مسئولیت پاسخگویی خود می‌شود.

### پانوشتها

- 1- Performance Based Budgeting
- 2- Cash Basis
- 3- Accrual Basis
- 4- OECD
- 5- Efficiency
- 6- Effectiveness
- 7- Economy
- 8- Accountability

### منابع

- انصاری عبدالمهدی و مهدی زینالی، سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و ارتباط آن با مدیریت هزینه، ماهنامه حسابداری، شماره ۲۰۳، ۱۳۸۷
- دامغانیان جمال، راهکارهای بودجه‌بندی عملیاتی، ماهنامه بانک ملی ایران، شماره ۱۵۷، ۱۳۸۸
- رفیعی افسانه، کاربرد مبنای تعهدی کامل در حسابداری دولتی، فصلنامه حسابرِس، شماره ۴۰، ۱۳۸۷
- قدیم‌پور جواد و علی طریقی، بودجه‌ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابرِسی عملیاتی، فصلنامه دانش حسابرِسی، شماره ۲۸، ۱۳۸۸
- کردستانی غلامرضا و علی اکبر ایرانشاهی، بررسی عوامل موثر بر به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی، فصلنامه دانش حسابرِسی، شماره ۲۸، ۱۳۸۸
- مهدوی غلامحسین، نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران، فصلنامه حسابرِس، شماره ۷، ۱۳۷۹
- Barrett Pat, **Financial Management in the Public Sector-How Accrual Accounting and Budgeting Enhances Governance and Accountability**, August, 2004
- Hepworth N., **Precondition for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government**, Public Money and Management Review, 23(1), 2003, pp. 37-43
- McPhee Ian, **Financial Management in the Public Sector-How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability**, August, 2006
- South Asian Federation of Accountants (SAFA), **A Study on Accrual-Based Accounting for Government and PSEs in SAARC Countries**, September, 2006