

The effect of the new financial management system in the public sector on its subsystems

Mehdi Agha Mohammad¹, Gholamreza Kordestani², Hossein Kazemi³

¹Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran
mahdi1977@chmail.ir

²Professor of Accounting, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran
kordestani@soc.ikiu.ac.ir (Corresponding Author)

³Assistant Professor of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran || kazemiho@yahoo.com

Received: 2022/06/24 Accepted: 2022/08/24

Abstract

Financial management systems are placed in a wide set of processes and institutions and are affected by this set. Most of the developing countries have valid laws and regulations in the field of financial management of the public sector, but they are not implemented well, which has created a problem. The main purpose of this research is to investigate the new financial management system and evaluate its current situation in the public sector of the country. The current research is a mixed type of research. In the past, financial management in the public sector included reports on the resources and expenditures of the public sector, the application of the modern public financial management approach in accordance with the environmental characteristics of the country can lead to the integration of information systems, more realistic financial statements and ease of decision-making by creditors in investment opportunities as well as improving accountability through reporting on performance, assessing the ability to fulfill government and budget obligations. Financial management is an ideal method to control the financial activities of an organization. The modern public financial management approach in accordance with the environmental characteristics can make the information systems coherent and increase the ability to respond by presenting reports on performance, evaluating the ability to fulfill government and budget obligations. Also, modern financial management improves allocation management in the public sector and time management. In addition, it leads to improvement in the management of budget resource allocation, accuracy in measuring the cost of services and time management. If reforms are implemented without considering the nature of the country's public sector, it can lead to adverse consequences such as lack of creativity in the public sector, class divide, contradiction in performance criteria and financial corruption.

Keywords: Financial Management, Public Sector, New Financial Management, Budgeting.

تأثیر نظام مدیریت مالی نوین در بخش عمومی بر زیر نظام‌های آن

مهدی آقامحمد^۱، غلامرضا کردستانی^۲، حسین کاظمی^۳

^۱ گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران

mahdi1977@chmail.ir

^۲ استاد حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران

kordestani@soc.ikiu.ac.ir (نویسنده مسئول)

^۳ استادیار، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران

kazemiho@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۰۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۰۲

چکیده

نظام‌های مدیریت مالی در مجموعه‌ای وسیع از فرآیندها، نظام‌ها و نهادها جای گرفته‌اند و از این مجموعه اثر می‌گیرند. اکثر کشورهای در حال توسعه، قوانین و مقررات زمینه مدیریت مالی بخش عمومی متقنی دارند؛ ولی به‌خوبی اجرا نمی‌گردد که خود یک مشکل ایجاد کرده است. هدف اصلی این پژوهش، بررسی نظام مدیریت مالی نوین و ارزیابی وضعیت موجود آن در بخش عمومی کشور می‌باشد. تحقیق حاضر از نوع تحقیقات آمیخته است. در گذشته مدیریت مالی در بخش عمومی شامل گزارش‌هایی در زمینه منابع و مصارف بخش عمومی بوده و کاربرد رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین متناسب با ویژگی‌های محیطی کشور می‌تواند سبب یکپارچگی سیستم‌های اطلاعاتی باشد؛ واقع‌بینانه‌تر شدن صورت‌های مالی و سهولت تصمیم‌گیری اعتباردهندگان در فرصت‌های سرمایه‌گذاری و همچنین ارتقای توان پاسخ‌گویی از طریق ارائه گزارش‌هایی در باب عملکرد، ارزیابی توان ایفای تعهدات دولت و بودجه شود. مدیریت مالی یک روش ایده‌آل برای کنترل فعالیت‌های مالی یک سازمان می‌باشد. رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین متناسب با ویژگی‌های محیطی می‌تواند سبب منسجم شدن سیستم‌های اطلاعاتی و افزایش توان پاسخ‌گویی از طریق ارائه گزارش‌هایی در باب عملکرد، ارزیابی توان ایفای تعهدات دولت و بودجه شود. همچنین مدیریت مالی نوین باعث بهبود در مدیریت تخصیص در بخش عمومی و مدیریت زمان می‌گردد. علاوه بر این، به بهبود در مدیریت تخصیص منابع بودجه‌ای، دقت در اندازه‌گیری بهای تمام‌شده خدمات و مدیریت زمان منجر می‌شود. چنانچه اصلاحات بدون در نظر گرفتن ماهیت بخش عمومی کشور اجرا شود، می‌تواند پیامدهای نامطلوبی همچون عدم رشد خلاقیت در بخش عمومی، شکاف طبقاتی، تناقض در معیارهای عملکرد و فساد مالی را به دنبال داشته باشد.

واژگان کلیدی: مدیریت مالی، بخش عمومی، مدیریت مالی نوین، بودجه‌ریزی.

۱. مقدمه

طرفداران اولیه مدیریت مالی نوین در بخش عمومی به دنبال محدود کردن وظایف دولت به برخی از امور نظیر ارائه محصولات و خدمات و صیانت از قوانین بوده است. طی سال‌های اخیر، مباحث مربوط به مدیریت مالی نوین در بخش عمومی به سوی توجه به راهکارهایی می‌باشد که موجب ارتقای ارزش‌های موردنظر در بخش عمومی (کارایی و اثربخشی) گردد. این تغییر در دیدگاه، موجب تشکیل ساختار جدیدی شده است که بر روابط و مسئولیت‌های مختلف کلیه ذینفعان بخش عمومی تأثیرگذار است. در این دیدگاه، ارائه خدمات بخش عمومی از طریق نهادهای بخش بازرگانی، یکی از عوامل اساسی مکانیسم حاکمیتی بوده که بر کارایی و خروجی‌ها تمرکز می‌کند. مفهوم پاسخگویی از دو عامل اصلی پاسخگویی و لزوم اجرا تشکیل شده است. این مفهوم در جوانب مختلف سیاسی، اداری مدیریتی، قانونی و حرفه‌ای مطرح شده است. پاسخگویی سیاسی به تقاضا برای دموکراسی اشاره می‌نماید که از سوی قانون گذران بر فعالان سیاسی و مدیران بخش عمومی وارد می‌گردد و پاسخگویی را در خصوص کلیه اقدامات آن‌ها طلب می‌نماید. پاسخگویی اداری مدیریتی به فرآیندهای کنترلی نظارتی بر فعالیت‌های نهاد تأکید دارد. این نقش نظارتی، مبتنی بر رابطه سازمان یافته و قانونی بین سطوح مختلف اختیارات در سلسله‌مراتب سازمانی است. پاسخگویی قانونی شامل اعمال کنترل قانونی بر سطح گسترده‌ای از فعالیت‌های مدیریتی بخش عمومی می‌باشد. این پاسخگویی مبتنی بر رابطه رسمی بین نهادهای ناظر بیرونی و اعضای سازمان است. در این سیستم، ناظر قانونی در جایگاه تصویب مقررات الزام‌آور و اعمال محدودیت بر بخش دولتی قرار می‌گیرد. پاسخگویی حرفه‌ای به مکانیسم‌های کنترل اشاره می‌نماید که بر صلاحیت حرفه‌ای و مهارت اعضای نظارت دارند. کشور ایران، کشوری است که به موجب آن مسئولین بخش عمومی (رئیس دولت و اعضای شورای شهر و غیره) بارأی مردم انتخاب می‌شوند. از سوی دیگر مهم‌ترین وظیفه بخش عمومی و حاکمیت در هر کشوری بهبود کیفیت پاسخ‌گویی و افزایش آگاهی اجتماعی به منظور جلب رضایت مردم می‌باشد. با توجه به وظیفه مسئولین کشور در این حوزه و با توجه به اینکه مردم در اتخاذ تصمیمات سیاسی خود (مانند رأی دادن) به کیفیت پاسخ‌گویی مسئولین توجه می‌کنند، ضرورت دارد تا از تمامی راهکارهایی که موجب بهبود فرآیند پاسخ‌گویی بخش عمومی می‌شود، استفاده شود که به نظر می‌رسد یکی از این راهکارهای ضروری استفاده از رویکرد جدید نظام مدیریت مالی یعنی "مدیریت مالی نوین در بخش عمومی" است. تخصیص بهینه منابع در بخش عمومی و مدیریت صحیح بر منابع و مصارف از مصادیق مهم عدالت اجتماعی در هر کشوری محسوب می‌گردد. نظام مدیریت مالی در زمینه مدیریت بر منابع و مصارف بخش عمومی نقش مهمی را در ارتقای عدالت اجتماعی ایفا می‌کند. به همین دلیل ارائه یک الگوی مناسب به منظور توسعه مدیریت مالی نوین در بخش عمومی حائز اهمیت ویژه است. باین‌وجود توسعه الگو در خصوص مفاهیمی که تاکنون تحقیقاتی پیرامون آن انجام نشده است، دشوار است و ابتدا لازم است تا

مبانی نظری کافی پیرامون آن ایجاد شود. از این رو ضرورت دارد تا با استفاده از نظریه زمینه بنیان مبانی نظری و الگوی اجرایی در ارتباط با مفهوم مدیریت مالی نوین در بخش عمومی تدوین و ارائه شود. هدف مدیریت مالی عمومی افزایش رفاه عمومی، کاهش فقر و افزایش کارایی و اثربخشی است. مدیریت مالی در بخش عمومی در گذشته شامل گزارش‌هایی در زمینه منابع و مصارف بخش عمومی بوده است و به‌طور ویژه متصدیان بخش عمومی به آن اهمیت نمی‌دادند. امروزه به‌کارگیری نظام مدیریت مالی در بخش عمومی اهمیت فزاینده‌ای یافته است زیرا طیف پاسخ‌خواهان از بخش عمومی نسبت به دنیای قدیم رشد بسیار زیادی داشته است. مطابق با نظریه ذی‌نفعان، تمامی سازمان‌های جامعه لازم است تا در تمام فعالیت‌های خود از جمله پاسخ‌گویی یا ایفای وظیفه مباشرت، به منافع تمام گروه‌های ذی‌نفع از جمله سهامداران، مشتریان، عرضه‌کنندگان، کارکنان و نهادهای حمایت از محیط‌زیست و حقوق بشر توجه نمایند (حساس یگانه، ۱۳۹۲). علاوه بر این پاسخ‌گویی بخش عمومی در سطح کلان نشان‌دهنده سطح و کیفیت پاسخ‌گویی دولت و حاکمیت می‌باشد. به همین دلیل بهبود فرآیند پاسخ‌گویی در بخش عمومی و ارتقای سطح آن بسیار حائز اهمیت است و می‌تواند به بهبود کیفیت پاسخ‌گویی در این بخش کمک کند. چنانچه بخواهیم مدیریت مالی سنتی در بخش عمومی را تعریف نماییم، می‌توانیم آن را به‌عنوان دانش کاربردی تعریف کنیم که گزارش‌ها تعیین‌شده‌ای را به‌منظور رفع تکلیف قانونی خود در زمینه منابع و مصارف به‌صورت سالانه ارائه می‌نمود و به نیازهای اطلاعاتی شهروندان و تأمین این اطلاعات بی‌تفاوت بود. بدیهی است که پاسخ‌گویی بخش عمومی به شیوه سنتی امروزه مورد قبول ذی‌نفعان نیست زیرا ذی‌نفعان نمی‌توانند براساس چنین اطلاعاتی تصمیمات بهینه‌ای را اتخاذ کنند. یک راهکار به منظور تقویت زیربنای پاسخ‌گویی در بخش عمومی، استفاده از رویکرد جدید نظام مدیریت مالی، یعنی مدیریت مالی نوین است (کلارک و همکاران، ۲۰۲۰).

۲. مدیریت مالی عمومی و نظریه‌ها

در سده بیستم، سهم مخارج دولتی از درآمد ملی در اکثر کشورها، صرف‌نظر از سطح توسعه اقتصادی آن‌ها، افزایش یافته است. شناخت دلایل چنین رشدی، راهنمای مناسبی برای سیاست‌گذاران در جهت کنترل میزان دخالت دولت در فعالیت‌های اقتصادی تلقی می‌شود. به‌تازگی تحول نظریه‌های اثباتی در بخش عمومی، اغلب تحت عنوان مکتب انتخاب عمومی، طیف وسیعی از مباحث عقلایی و سیاسی را در این خصوص ایجاد کرده است. در این بخش، مهم‌ترین نظریه‌های مربوط به دلایل رشد بخش عمومی تشریح می‌شود (بال، ۲۰۱۱).

۱،۲. قانون واگنر

واگنر، اقتصاددان قرن نوزدهم، تلاش بر این داشت که سهم بخش عمومی را در تولید ناخالص ملی مشخص کند و آن، چیزی است که به «قانون واگنر» شهرت یافته است. البته واگنر نظرات خود را به صورت قانون بیان نداشت؛ بلکه اقتصاددانان بعدی نظر وی را قانون واگنر خواندند. واگنر معتقد بود: «همچنان که جامعه صنعتی می‌شود، مجموعه ارتباطات قانونی، بازرگانی، و اجتماعی بسیار پیچیده‌تر می‌گردد. در عین حال، نقش دولت در برقراری نظام تشکیلاتی و کنترل این پیچیدگی‌ها بسیار بااهمیت جلوه می‌کند. وظایف حفاظتی و برقرار نظام تشکیلاتی، خودبه‌خود مستلزم رشد اندازه بودجه عمومی است».

اساس کار و گفته واگنر تجربی است. وی رشد بخش عمومی را در چند کشور اروپایی، آمریکا و ژاپن در قرن نوزدهم مورد بررسی قرارداد و عوامل تعیین‌کننده نسبت مخارج عمومی به تولید ناخالص ملی را برحسب عوامل سیاسی و اقتصادی بیان داشت. البته بایستی توجه داشت که واگنر در قرن نوزدهم می‌زیست و در این قرن، اطلاعات مربوط به ناتوانی بازار و عوامل خارجی بسیار ابتدایی بود. به‌رحال واگنر متوجه شد که با صنعتی شدن سیستم اقتصادی، ماهیت رابطه بین گسترش بازار و عوامل تشکیل‌دهنده بازار پیچیده شده و نیاز به ایجاد قراردادها و قوانین تجاری دارد و در نتیجه یک سیستم اداری و قضایی برای رسیدگی به موارد پیش‌گفته باید ایجاد شود. همچنین شهرنشینی و توسعه شهرها در کنار افزایش ازدحام در مناطق شهری، ایجاد عوامل خارجی و پدیده ازدحام می‌کند که در همه موارد، دخالت و مقررات دولت را لازم دارد. واگنر رشد مخارج عمومی بر تعلیم و تربیت، فرهنگ، بهداشت و رفاه را برحسب کشش درآمدی تقاضا مشخص می‌کند. از نظر وی، کشش درآمدی چنین خدماتی بالا است. از این رو، با افزایش درآمد واقعی در اقتصاد مخارج عمومی بر این خدمات به نسبت بیشتری افزایش می‌یابد.

قانون واگنر در سال‌های پس از جنگ جهانی دوم، هنگامی که دولت‌های کشورهای صنعتی به‌طور چشمگیری رشد کردند، توجه اقتصاددانان را به خود معطوف کرده است (تنزی و شاک نجت، ۲۰۰۰).

به‌طور کلی، واگنر سه دلیل اصلی برای مداخله بیشتر دولت در اقتصاد را ذکر کرده است (هنرکسون، ۱۹۹۳):

۱. صنعتی شدن و نیز مدرنیزه شدن منجر به جانشینی بخش عمومی برای بخش خصوصی می‌شود. هرچه ارتباطات جامعه پیچیده‌تر می‌شود، نیاز به حمایت عمومی و فعالیت‌های تنظیمی بیشتر می‌شود. به‌علاوه، تقسیم کار و شهرنشینی همراه با صنعتی شدن مستلزم مخارج بیشتر روی الزامات قراردادی و نیز قانون و مقررات به‌منظور تضمین کارایی عملکرد اقتصاد، است.
۲. واگنر بیان داشت که رشد درآمد حقیقی، منجر به افزایش نسبی کشش درآمدی مخارج فرهنگی و رفاهی می‌شود. وی عقیده داشت که به‌خصوص در زمینه‌های آموزشی و رفاهی، تولیدکننده‌های جمعی نسبت به تولیدکننده‌های خصوصی به مراتب به نحوی کارا تر عمل می‌کنند.

۳. وی اذعان داشت که توسعه اقتصادی و تحولات فناورانه ایجاد می‌کنند که به منظور افزایش کارایی اقتصاد، دولت مدیریت انحصارات طبیعی را عهده‌دار شود. همین‌طور، در برخی موارد نظیر راه‌آهن، مقیاس موردنیاز سرمایه‌گذاری به اندازه‌ای بزرگ است که بخش خصوصی قادر نیست آن را به‌طور مناسبی تأمین مالی نماید.

در مطالعات تجربی، رشد اقتصادی به‌عنوان شاخصی برای صنعتی شدن توسعه اقتصادی به کار گرفته می‌شود.

این عقیده که بخش عمومی گرایش دارد نسبت به درآمد ملی رشد کند، در اقتصاد بخش عمومی نهادینه شده است؛ و این به‌ندرت مورد پرسش واقع می‌شود.

۲.۲. نظریه پیکاک و وایزمن

نظریه پیکاک و وایزمن (۱۹۶۱) به «تئوری چرخ‌دنده‌ای رشد مخارج دولت»^۱ معروف است. آن‌ها مالیات را محدودیتی برای مخارج دولت تلقی می‌کنند. از این‌رو با افزایش درآمد، درآمد مالیاتی - با نرخ مالیات ثابت - نیز افزایش می‌یابد. به همین ترتیب، مخارج عمومی با تولید ناخالص ملی افزایش می‌یابد. بنابراین، در زمان‌های معمولی، مخارج عمومی یک‌روند فزاینده تدریجی دارد. اما در مواقع غیرعادی، در این روند فزاینده و تدریجی خللی ایجاد می‌شود. پیکاک و وایزمن اذعان دارند که در یک نظام مبتنی بر دموکراسی که مردم در مورد سطح بار مالیاتی مناسب دارای نقطه‌نظر هستند، افزایش هزینه عمومی دولت‌ها به‌شدت محدود می‌شود. اما در شرایط نامطلوب اجتماعی نظیر جنگ، قحطی، زلزله، سیل و غیره دولت‌ها ناگزیر به افزایش یک‌باره هزینه‌های خود می‌باشند که هرچند از نرخ موردقبول تجاوز می‌کند ولی تحت شرایط خاص موردقبول مردم قرار می‌گیرد. در نتیجه نسبت هزینه‌های عمومی به تولید ناخالص ملی جهشی ناگهانی داشته و همچنین ترکیب هزینه‌های دولت نیز تغییر خواهد یافت. با پایان حوادث فاجعه‌آمیز، نرخ مناسب مالیاتی به سطح اولیه خود باز نگشته و از این‌رو، هزینه‌های عمومی نیز به‌عنوان یک اثر بازگشتی به سطح قبلی خود باز نخواهد گشت. این امر باعث به وجود آمدن نوسان در رشد مخارج دولتی و همچنین جانشینی مخارج عمومی به‌جای مخارج خصوصی می‌گردد که به آن اثر جابجایی می‌گویند. آن‌ها نظریه خود را چنین بیان می‌کنند که: «شهروندان و دولت در خصوص اندازه مطلوب مخارج عمومی و سطح مقدور مالیات دولتی قضاوت‌های متفاوتی دارند. این اختلاف دیدگاه می‌تواند از طریق اختلالات اجتماعی که منجر به حذف تصورات اولیه و ایجاد اثر جابجایی می‌شوند، تعدیل گردند. در دوره‌های بحران، مردم سطوح مالیاتی و نیز روش‌های افزایش درآمد را خواهند پذیرفت؛ اگرچه در زمان صلح و آرامش غیرقابل تحمل هستند. این پذیرش، هنگامی که اختلال ناپدید می‌شود، همچنان به قوت خود باقی می‌ماند. بنابراین، آمارهای درآمد و مخارج دولتی نشان می‌دهند که پس از دوره‌های تزلزل اجتماعی، یک جابجایی به وجود

1. The ratchet theory of government costs growth

می‌آید. پس از اتمام بحران، ممکن است مخارج دولت تنزل کند اما احتمال اینکه به سطح سابق برگردد، بسیار ضعیف است. دولت ممکن است اقدام به شروع فعالیت‌هایی کند که پیش‌ازین قصد انجام آن‌ها را داشته است اما به دلیل اینکه از نظر سیاسی قادر به افزایش درآمدهای لازم برای چنین اقداماتی نبوده است، دست نگه داشته است».

اثر جابجا کننده در تجزیه و تحلیل رشد دولت‌ها به اندازه کافی مورد توجه واقع نشده است. این اثر می‌تواند رشد چشمگیر دولت‌های اکثر کشورهای توسعه یافته بعد از جنگ جهانی را توجیه نماید^۱.

۳،۲. نظریه بامول

این ایده از یک مدل رشد نامتعادل که توسط ویلیام بامول (۱۹۶۷) پیشنهاد شد، اقتباس شده است. فرض بر این است که اقتصاد مشتمل بر دو بخش - بخش مترقی و بخش غیر مترقی - است. در بخش مترقی محصولات تولید می‌شود که نیروی کار صرفاً به عنوان یک نهاده در تولید چنین محصولاتی به کار گرفته می‌شود و در واقع جزئی از آن‌ها به حساب نمی‌آید. از طرف دیگر، بخش غیر مترقی، محصولاتی را تولید می‌کند که نیروی کار بخشی از چنین محصولاتی را شکل می‌دهد.

سپس، فرض می‌شود که دستمزدها در هر دو بخش با نرخ یکسانی افزایش می‌یابند. با این فرض، بایستی هزینه تولید هر واحد محصول در بخش غیر مترقی نسبت به بخش مترقی افزایش یابد. اکنون، با فرض اینکه بخش عمومی سهم بالایی از محصولات غیر مترقی جامعه را تولید می‌کند و نیز چنانچه کشش قیمتی این محصولات پائین و کشش درآمدی آن‌ها بالا باشد، می‌توان رشد نسبی مخارج عمومی را توجیه کرد.

مطالعات فراوانی موضوع افزایش پیوسته قیمت نسبی خدمات دولتی را به اثبات رسانده‌اند و در حال حاضر بی‌کشش بودن تقاضای قیمتی خدمات دولتی به عنوان حقیقتی ثابت در ادبیات انتخاب عمومی، مقبول است.

۳. مدل‌های توسعه روستو و ماسگریو

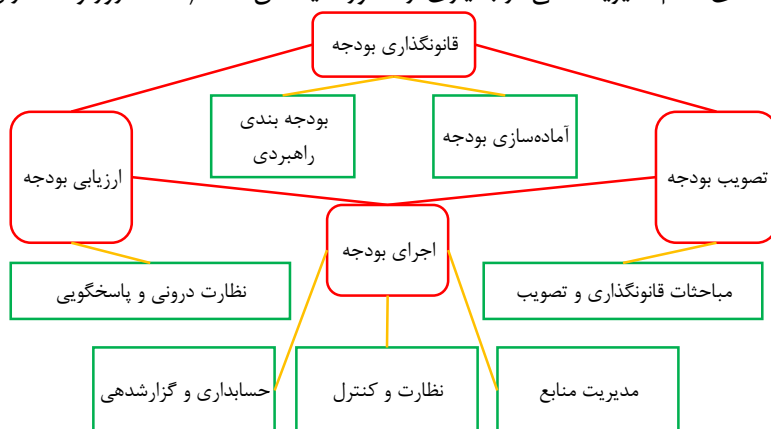
ماسگریو (۱۹۶۹) و روستو (۱۹۶۰) اذعان داشتند که رشد مخارج عمومی ممکن است مرتبط با الگوهای رشد و توسعه اقتصادی جوامع باشد. در مراحل اولیه رشد و توسعه اقتصادی، سرمایه‌گذاری بخش عمومی به عنوان نسبتی از کل سرمایه‌گذاری در اقتصاد بالا است. بنابراین، دیده می‌شود که بخش عمومی هزینه‌های زیر بنایی اقتصاد مانند راه، سیستم‌های حمل و نقل، قوانین و مقررات، بهداشت و تعلیم و تربیت و سایر سرمایه‌گذاری‌ها در سرمایه‌گذاری را تأمین می‌کند. گفته می‌شود که این مخارج برای رفتن به مراحل خیز لازم است. در اواسط مراحل توسعه، دولت به سرمایه‌گذاری و عرضه‌ی کالاهای سرمایه‌ای

1. Auerbach (2011)

ادامه می‌دهد، اما این بار سرمایه‌گذاری دولت مکمل رشد سرمایه‌گذاری خصوصی است. البته در تمام مراحل توسعه، شکست بازار نیز وجود دارد که می‌تواند مانعی برای رسیدن به حد اشباع باشد. بنابراین افزایش فعالیت دولت برای مقابله با شکست بازار نیز ضروری است. ماسگریو بر این عقیده است که در طول دوره توسعه نسبت کل سرمایه‌گذاری به تولید ناخالص ملی افزایش و نسبت سرمایه‌گذاری بخش عمومی به تولید ناخالص ملی کاهش می‌یابد. روستو بر این عقیده است که وقتی اقتصاد به مرحله بلوغ رسید، ترکیب مخارج عمومی از مخارج زیربنایی به مخارج تعلیم و تربیت و بهداشت و خدمات رفاهی عوض می‌شود. از طرف دیگر، در مرحله مصرف انبوه نیز برنامه‌های بهبود درآمدی و سیاست‌های طراحی‌شده برای توزیع مجدد رفاه به نحو نسبت به سایر اقلام مخارج عمومی، رشد خواهد کرد. مدل‌های ماسگریو و روستو، نظری کلی بر پروسه توسعه است. به‌هرحال، اطلاعات حاکی از آن است که تغییرات سهم مخارج دولت و ترکیبات مختلف مخارج عمومی در دوره توسعه تغییر پیدا می‌کند.

۴. نظام مدیریت مالی

نظام‌های مدیریت مالی در مجموعه وسیع‌تری از فرآیندها، نظام‌ها و نهادها جای گرفته‌اند و از این مجموعه اثر می‌گیرند. به‌عنوان مثال، قواعد سیاسی‌ای که نحوه کارکرد بودجه را تعیین می‌کنند یا همپوشانی مدیریت منابع انسانی با مدیریت مالی دولت را در نظر بگیرید. نظام‌های مدیریت مالی همچنین بخشی از مجموعه وسیع‌تر فرآیندهای سیاست‌گذاری ملی هستند که، با تولید نقشه‌ها و رهنمودها، تخصیص منابع دولتی را جهت‌دهی می‌کنند. این اثرپذیری‌ها در کشورهای مختلف متفاوت است و این امر مدیریت مالی را به موضوعی اختصاصی برای هر کشور تبدیل می‌کند. باوجود تفاوت‌های ناشی از ویژگی‌های خاص هر کشور، برخی از فرآیندهای نظام مدیریت مالی در بسیاری از کشورها یکسان است (مت اندروز و همکاران، ۲۰۱۴).

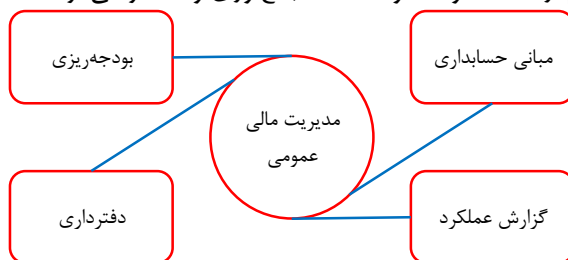


شکل ۱. نمودار مفهومی نظام مدیریت مالی (منبع: یافته‌های پژوهش)

۱.۴. تأثیر مدیریت مالی عمومی بر زیر نظام‌های آن

در سیستم‌های حسابداری بسیاری از کشورها و یا حداقل در سطح معینی از فعالیت‌های دولتی آن‌ها، وجوه تشابه بسیاری مشاهده می‌گردد. درهرحال بانفوذ و استقرار نظام مدیریت عمومی نوین، تغییرات درخور ملاحظه‌ای به شرحی که در ادامه آمده است، در سیستم‌های حسابداری ایجاد شده است:

- مبنای حسابداری، که حرکت به سمت بکارگیری مبنای تعهدی آغاز می‌گردد.
- بودجه‌ریزی، که شامل برنامه‌ها و طرح فعالیت‌ها و نهایتاً تأمین مالی فعالیت‌ها می‌باشد
- دفترداری، قواعد و رویه‌هایی که جهت حفظ و نگهداری صحیح پرداخت‌ها و دریافت‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرند؛ گزارشگری مالی، گزارشگری اطلاعات مالی که بیانگر نتایج و آثار تصمیمات اتخاذ شده قبلی می‌باشند. این موضوع شامل اطلاعات موردنیاز درون‌سازمانی و صورت‌های مالی قابل‌انتشار به بیرون سازمان را شامل می‌گردد.
- گزارشگری عملکرد، در این نوع گزارش‌ها اطلاعاتی در خصوص عملکرد بخش عمومی با محوریت موضوعاتی از قبیل کیفیت و کمیت محصولات و خدمات ارائه شده و همچنین اقتصادی بودن، کارا بودن و اثربخش بودن مکانیسم ارائه محصولات و خدمات، جمع‌آوری و منتشر می‌گردد.



شکل ۲. مدل مفهومی تأثیر مدیریت مالی عمومی بر زیر نظام‌های آن (منبع: یافته‌های پژوهش)

۲.۴. مبنای نقدی و تعهدی حسابداری

با اتحاد مدیریت مالی نوین در بخش عمومی، سیستم‌های حسابداری نیازمند تغییرات و تحولاتی جهت حمایت از شیوه مدیریتی جدید خواهند گردید. به عبارت دیگر مبنای حسابداری نقدی که تاکنون جهت پاسخ به نیازهای اطلاعاتی سازمان متمر ثمر بوده است دیگر قادر به پاسخگویی در شرایط تحول نبوده و سیستم‌های جدیدی مبتنی بر حسابداری بر مبنای تعهدی باید معرفی گردند. با وقوع تحولات، نیازهای اطلاعاتی به شدت افزایش یافته و سیستم‌های حسابداری مبتنی بر مبنای نقدی و سنتی، دیگر قادر به پاسخگویی به اهداف تصمیم‌گیری نمی‌باشند. به‌طور مثال، مدیریت عمومی نوین بر کاهش هزینه‌ها تأکید ویژه داشته و خواهان کسب اطلاعاتی تفصیلی در خصوص بهای تمام شده محصولات و خدمات قابل ارائه می‌باشد که بدون شک سیستم‌های حسابداری مبتنی بر مبنای نقدی قادر به پاسخگویی به این نیاز

نمی‌باشند. از دیگر مشکلات استفاده از مبنای نقدی حسابداری عدم توانایی آن در پیش‌بینی اطلاعات مربوط به دوره‌های آتی می‌باشد. درحالی‌که این‌گونه اطلاعات برای ارزیابی تداوم فعالیت‌های آتی بسیار حیاتی و ضروری می‌باشند (پسینا، ۲۰۰۸؛ فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۰۸).

بدون شک تغییر در مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی درگرو صرف زمان و سرمایه‌گذاری قابل‌ملاحظه در سیستم‌های اطلاعاتی، جمع‌آوری اطلاعات و آموزش افراد می‌باشد. یکی دیگر از جنبه‌های بااهمیت مدیریت عمومی نوین، جایگزینی حسابداری نقدی با حسابداری تعهدی در فرآیند گزارشگری مالی می‌باشد. در اغلب ادبیات مربوط به تحولات، ویژگی اصلی این تحولات در بخش عمومی و حسابداری این بخش، استفاده از حسابداری بر مبنای تعهدی بوده است. بسیاری از کشورها از قبیل نیوزلند، استرالیا، بریتانیا، اسپانیا، سوئد، کانادا، فرانسه، بلژیک، ایرلند و فنلاند، حسابداری تعهدی را برای کل و یا بخشی از دولت خود مورد استفاده قرار داده‌اند. در ادبیات موضوع، استفاده از مبنای جدید حسابداری از مزایای بسیاری برخوردار است. با این حال در بسیاری از موارد استفاده از مبنای تعهدی در گزارشگری مالی بخش عمومی مورد انتقاد نیز قرار گرفته است. اما بسیاری از نویسندگان اظهار داشتند که در مجموع مزایای استفاده از مبنای تعهدی نسبت به معایب آن بیشتر بوده است. در حال حاضر بسیاری از کشورها استفاده از سیستم تعهدی را در بخش عمومی آغاز نموده و کشورهای استفاده‌کننده از مبنای نقدی کامل، تقریباً بسیار اندک می‌باشد. با مراجعه به ادبیات موضوع درمی‌یابیم که معمولاً دو دلیل رایج موجب حرکت به سوی حسابداری تعهدی شده است. اول اینکه حسابداری تعهدی موجب افزایش شفافیت اطلاعاتی شده و موجب افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی دولت می‌گردد. در این صورت قابلیت مقایسه بین بخش بازرگانی و بخش عمومی و بهای تمام‌شده خدمات و محصولات قابل ارائه از سوی بخش عمومی با بخش بازرگانی تسهیل می‌گردد. دومین دلیل به قابلیت محاسبه کامل بهای تمام‌شده فعالیت‌ها و بهبود در تصمیم‌گیری در خصوص تخصیص منابع، هماهنگی و کنترل برمی‌گردد. در هر حال انتظار بر این است که قدرت تصمیم‌گیری بهتر موجب افزایش نتایج عملکردی می‌گردد (آلن، ۲۰۰۹).

۳،۴. اثرات اقتصادی فعالیت‌های دولتی

البته باید عنوان کرد که برخی معتقدند که حسابداری تعهدی که در نهادهای بخش بازرگانی مورد استفاده قرار می‌گیرد بدون انجام برخی تعدیلات، قابلیت استفاده در بخش عمومی را ندارد. این گروه معتقدند که حسابداری تعهدی متناسب با ویژگی‌های محیطی بخش عمومی نبوده و در خصوص برخی از دارایی‌ها مانند آثار تاریخی، ذخایر، پارک‌ها، جاده‌ها و سایر دارایی‌های علمی، فرهنگی و اجتماعی با مشکلاتی مواجه می‌گردد. چراکه این اقلام به علت جریان نقد خروجی که برای نگهداری و حفظ قابلیت خدمت‌دهی آن‌ها وجود دارد، بیشتر از اینکه ماهیت دارایی داشته باشند، ماهیت بدهی پیدا کرده‌اند و شاید این جواب سؤالی

باشد که عنوان می‌کند "چرا حسابداری تعهدی به اشکال مختلف در بین کشورها متداول شده است؟" مونسن و نازی (۱۹۹۶) معتقدند که حسابداری نقدی سه ویژگی اصلی دارد: (۱) کنترل نقدی و مدیریت وجوه نقش اصلی را در این مبنا ایفا می‌نماید (۲) بودجه در اقتصاد بخش عمومی از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار بوده و یکی از وظایف اصلی حسابداری، کنترل و هدایت اجرای بودجه مصوب قوه مقننه است (۳) عدم تهیه ترازنامه جامع در سطح کل دولت. از سوی دیگر مونسن و نازی معتقدند، از آنجایی که مهم‌ترین اصل در حسابداری تعهدی اصل تطابق است و مخارج و درآمدهای نهادهای انتفاعی بخش بازرگانی ارتباط مستقیم و شفافی با یکدیگر داشته و نوعی ارتباط علت و معلولی بین هزینه‌ها و درآمدها ایجاد می‌گردد، در نتیجه می‌توان مبنای حسابداری تعهدی را مورداستفاده قرارداد. این در حالی است که نهادهای بخش عمومی، به علت ویژگی‌های محیطی و پیچیدگی موجود در ماهیت فعالیت‌هایی ناگزیر شد که از سیستم خاصی از حسابداری موسوم به کمرال استفاده نماید. تمرکز اصلی این سیستم بر جریانات نقدی بوده و به‌رغم آنکه اطلاعات مربوط به دریافتی‌ها و پرداختی‌ها را نیز نگهداری و گزارش می‌کند، اما اصل تطابق را مورداستفاده قرار نمی‌دهد. از این‌رو مونسن و نازی بر این اعتقادند که بکار بردن حسابداری تعهدی در بخش عمومی نمی‌تواند تحول و نوآوری در این بخش تلقی گردد، چراکه در بسیاری از موارد نمی‌توان رابطه علی و معلولی بین هزینه‌های بخش عمومی با درآمدهای آن ایجاد کرد و به‌عبارت‌دیگر تحقق اصل تطابق در بخش عمومی بسیار دشوار می‌نماید و بدین ترتیب ایشان توصیه می‌نمایند که استفاده از حسابداری تعهدی در برخی از فعالیت‌های دولتی معنادار می‌باشد و از این‌رو، به‌کارگیری حسابداری تعهدی به‌عنوان مدل اصلی حسابداری در دولت‌ها را به‌عنوان نوآوری تلقی نمی‌کنند (ماین، ۲۰۰۶).

اگرچه معرفی سیستم حسابداری تعهدی می‌تواند حرکتی موفقیت‌آمیز به‌سوی تحولات بخش عمومی تلقی گردد ولی صرفاً تکیه بر آن به‌تنهایی نمی‌تواند اثربخش باشد، چراکه تغییر مبنای حسابداری به‌عنوان گام اول تغییرات، قادر به تغییر فرهنگ مالی سازمان و نگرش مدیران در مصرف منابع نمی‌باشد. شاید دلیل اصلی این ادعا، بکار بردن مبنای نقدی در نظام بودجه‌ریزی می‌باشد. در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر مبنای نقدی، مصرف تمامی منابع نقدی بودجه شده از اهمیت خاصی برخوردار بوده و این دیدگاه موجب کاهش توجه به تحقق اهداف عملکردی (نتایج، کارایی و اثربخشی) خواهد شد. بسیاری از کشورهایی که به‌کارگیری سیستم حسابداری تعهدی را موردپذیرش قرار داده‌اند، علاقه‌مندند که مبنای تعهدی را برای تنظیم بودجه نیز بکار برند. چنین موضعی این اطمینان را به وجود می‌آورد که مفهوم مدیریت عمومی نوین در زمینه تفویض اختیار و مسئولیت‌ها، در هر دو سیستم بودجه‌ریزی و حسابداری قابل‌ردیابی خواهد بود. شالوده‌تئوریک بودجه‌ریزی تعهدی توسط لادر (۲۰۰۱) بنا نهاده شد و بعدها به‌صورت پایلوت (آزمایشی) در دولت‌های محلی آلمان مورد استفاده قرار گرفت. همچنین محققان زیادی بیان نمودن استفاده از مبنای تعهدی در بودجه‌ریزی، بین کشورها رواج پیدا کرده و کشورهایی از قبیل نیوزلند، بریتانیا، استرالیا، هلند،

ایتالیا و بسیاری از دولت‌های ایالتی و محلی آمریکا تلاش کردند که از بودجه‌ریزی تعهدی استفاده نمایند (بارتن و همکاران، ۲۰۰۳).

۴.۴. دفترداری

استفاده از ثبت دوطرفه سنگ بنای یک سیستم حسابداری تعهدی تلقی می‌گردد، اما در برخی از کشورها به بهانه تسهیل در ثبت و نگهداری رویدادها به بخش عمومی این اجازه داده شده است که بدون استفاده از ثبت دوطرفه حسابداری، گزارش‌های مالی را براساس مبنای تعهدی تهیه نمایند. این امر موجب ایجاد مشکلاتی در تهیه صورت‌های مالی و عدم وجود پشتوانه کافی برای صورت‌های مالی می‌گردد.

۵. گزارشگری مالی

در آغاز فرآیند تحول، اغلب توجهات به سوی تغییر در نظام گزارشگری مالی و حرکت آن به سوی مبنای تعهدی جلب می‌شود. لاندن (۲۰۰۱) حدود ۲۰ سال پیش استفاده از حسابداری بازرگانی را در بخش عمومی آلمان پیشنهاد داد و نه تنها دلایل تئوری لازم را برای این تغییر ارائه نمود بلکه راهکارهای فنی، به منظور غلبه بر مشکلات احتمالی پیش رو را بیان کرد. کشور نیوزلند نیز در خصوص تحول در نحوه گزارشگری مالی دولت‌های مرکزی و محلی خود پیشگام بوده است و به دنبال آن برخی دیگر از کشورها به درجات مختلف، اقدام به تغییر و تحولاتی در نظام گزارشگری مالی خود نمودند. تحول در نظام حسابداری بدون توجه به استانداردهای موردنیاز، امکان‌پذیر نخواهد بود و بدین ترتیب به منظور افزایش قابلیت مقایسه و جلوگیری از تفسیر به رأی حسابداران، هیأت‌های تدوین استانداردهای حسابداری تشکیل گردید. وجود استانداردهای یکسان و استفاده از آنها، موجب کاهش تفاوت‌ها و افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات منتشرشده از سوی کشورهای مختلف می‌گردد.

در بسیاری از کشورها، بخش بازرگانی از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRS) استفاده می‌نمایند و در بخش عمومی استانداردهایی مشابه با بخش بازرگانی، با ویژگی‌های خاص این بخش مورد استفاده قرار می‌گیرد. بسیاری معتقدند که در آینده، حسابداری بخش عمومی، همگرایی بسیاری با استانداردهای بخش بازرگانی اتفاق خواهد افتاد و شاید صرفاً در مواردی خاص واگرایی حاصل آید. البته برخی نیز با این رویکرد موافق نبوده و معتقدند که این روند بهترین راه‌حل نیست (لادر، ۲۰۰۱).

۱.۵. گزارشگری عملکرد

پاسخگو بودن نسبت به عملکرد، بخش اصلی و بسیار ضروری مدیریت مالی نوین در بخش عمومی است. بنابراین اندازه‌گیری عملکرد، نقش کلیدی و بسیار مهمی را در سیستم جدید ایفا می‌نماید. باوجود برخی

مخالفت‌ها، بسیاری از دانشگاهیان معتقدند که اطلاعات عملکردی باید جمع‌آوری شده و در سطح درون و برون سازمان منتشر شوند به طوری که مورد استفاده مدیران، شهروندان و سایر ذینفعانی که قادر به درک فعالیت‌ها می‌باشند، قرار گیرند. رشد روزافزون نیاز به اطلاعات عملکردی موجب گردید که تهیه و انتشار اطلاعات مربوط به عملکرد به صورت اجباری مورد توجه ویژه قرار گیرد. هیئت استانداردهای حسابداری دولتی امریکا (GASB) با به کارگیری مفهوم پاسخگویی، انتشار معیارهایی در خصوص نتیجه و خروجی را برای مقاصد عمومی گزارشگری مالی خارجی ضروری دانست.

۲.۵. تأثیر حسابداری بر حرفه (کسب‌وکار)

طی چند سال اخیر، نظام بودجه‌ریزی، حسابداری و گزارشگری مالی تحت تأثیر پارادایم جدید مدیریت مالی نوین در بخش عمومی قرار گرفته‌اند. بدون شک، نوآوری‌های به وقوع پیوسته در زمینه حسابداری بخش عمومی، از جمله تحولات بسیار مهم در این بخش تلقی می‌گردد. این تحولات کلیدی شامل الف: آغاز گزارشگری مالی و بودجه‌ریزی، براساس مبنای تعهدی. ب: اندازه‌گیری و ارزیابی نتایج و خروجی‌ها و مقایسه آن‌ها با اهداف از قبل تعیین شده.

ج: به کارگیری سیاست‌های نوین افشای اطلاعات باهدف مطلع نمودن ذینفعان از طرح‌ها و نتایج اجرای. د: اتخاذ و پذیرش استانداردهای حسابداری می‌باشد.

رویارویی با این فرآیند جدید، حسابداران بخش عمومی را ملزم به اجرای برخی وظایف جدید کرد به نوعی که اطلاعات مورد نیاز مدیران را در این محیط جدید فراهم آورند. به طور مثال، پایش یک واحد خدمات‌رسانی از طریق اندازه‌گیری هزینه‌های خدمات، منابع مالی، نتایج و خروجی‌های آن امکان‌پذیر گشته و عملکرد یک واحد طی یک دوره زمانی و یا از طریق مقایسه با سایر واحدهای مشابه، مورد ارزیابی قرار گرفتند. پیدایش این قابلیت‌ها از یک سو موجب افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی واحدهای بخش عمومی گردید و از سوی دیگر حسابداران بخش عمومی را ملزم به ترک روش‌ها و رویکردهای سنتی و اتخاذ رویکردهای جدید نمود (شفیع‌زاده، ۱۳۹۵).

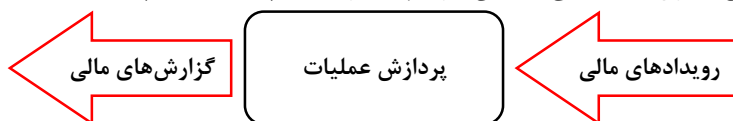
تجربه نشان داده است که برخی از کشورها، در این مسیر تلاش بسیاری جهت یکسان‌سازی و یا حداقل همگرایی سیستم‌های حسابداری بخش عمومی و بخش بازرگانی، داشته‌اند. ایجاد این تشابه و به حداقل رساندن تفاوت‌ها موجب گردید که حسابداران شاغل در نهادهای بخش‌های خصوصی و عمومی به راحتی با یکدیگر جایگزین شده و بازار حرفه مالی تحت تأثیر قرار گیرد. از سوی دیگر نقش مدیران مالی بخش عمومی از اهمیت بیشتری برخوردار گردید و بنگاه‌های بخش عمومی که وظیفه تأمین کالا و خدمات را برای شهروندان بر عهده‌دارند توجه خود را معطوف به اثربخشی هزینه‌ها و کارایی در ارائه محصولات خود به شهروندان معطوف کرده و در نتیجه حسابداران می‌بایست قادر به ارائه اطلاعاتی در خصوص برآیندهای

اقتصادی طرح‌ها به میزان باشند (پسینا، ۲۰۰۸؛ فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۰۸). همانند تغییراتی که در حوزه حسابداری رخ داده است، اجزای حسابرسی نیز تحت پارادایم جدید مدیریت عمومی نوین از تغییرات خاصی برخوردار گردیده‌اند. به‌منظور مدیریت بهینه یک سازمان می‌بایست سیستم‌های کنترل داخلی اثربخش، و فرآیندهای حاکمیتی در نظر گرفته شود. حسابرسی داخلی به‌منظور بررسی و بازنگری سیستم‌های کنترلی و فراهم آوردن اطمینانی معقول برای مدیریت نسبت به اثربخشی این نظام‌ها، مورد استفاده قرار می‌گیرد. در حال با حاکمیت پارادایم جدید مدیریت عمومی نوین، نقش حسابرسی داخلی به‌شدت افزایش یافته است. حسابرسی داخلی به‌ویژه در قالب حاکمیت شرکتی نقش مهمی را در بررسی کنترل‌های داخلی ایجادشده توسط مدیریت بر عهده دارد. اهمیت حسابرسی داخلی تا حدی است که به‌عنوان یک منبع مهم برای بهبود مسئولیت پاسخگویی دولت مرکزی بریتانیا یاد می‌شود و پیشنهاد می‌دهد که تمامی دولت‌های مرکزی می‌بایست به حسابرسی داخلی مستقل مجهز شده و علاوه بر اینکه به کمیته حسابرسی می‌بایست دائماً گزارشگری نماید، برنامه کاری آن نیز توسط کمیته حسابرسی مورد بررسی و بازنگری قرار گیرد (چامپوکس و همکاران، ۲۰۰۶).

تغییرات کلیدی که حسابرسی داخلی را در محیط مدیریت عمومی نوین تحت تأثیر قرار داده است شامل کار در حوزه حکومتی و بخش عمومی از اهمیت بیشتری برخوردار شده است. در این حوزه غالباً حسابرسی داخلی به دنبال نشان دادن نقاط ضعف مدیریت در ساختار تحت نظارت بوده و تلاش دارد که روش‌های بهبود را به مدیریت ارائه دهد؛ کار در حوزه مدیریت ریسک احتمالاً در محوریت فعالیت حسابرسی داخلی قرار گرفته و ریسک فعالیت‌های مدیریتی را مورد اندازه‌گیری قرار می‌دهد؛ کار در حوزه کنترل‌های داخلی گسترش پیدا نموده و کنترل‌های مالی و غیرمالی مورد توجه قرار می‌گیرند؛ ارتباط حسابرسان داخلی با کمیته‌های حسابرسی در فضای مدیریت عمومی نوین از اهمیت ویژه‌ای برخوردار می‌باشد؛ حسابرسی داخلی در فعالیت‌هایی از قبیل برنامه‌ریزی استراتژیک، مشارکت فعال داشته و از فرآیندهایی که اطلاعاتی را در خصوص کنترل‌های کلیدی، ریسک و غیره فراهم می‌آورند، آگاهی کامل را حاصل می‌نماید؛ از حسابرسی داخلی در کنار حسابرسی مستقل به‌منظور اندازه‌گیری عملکرد استفاده می‌گردد. همان‌طور که بیان شد، در شرایط مدیریت عمومی نوین، حسابرسی داخلی در بخش عمومی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار بوده و بخصوص در فرآیندهای حاکمیتی و مدیریت ریسک از کاربردهای مناسبی برخوردار می‌باشد. همان‌طور که در بخش بازرگانی ویژگی‌ها و شرایط حرفه‌ای و نیز استقلال حسابرسان داخلی از اهمیت برخوردار است، در بخش عمومی نیز به این ویژگی‌ها بسیار توجه می‌گردد. نکته قابل توجه و حیاتی این است که رئیس حسابرسی داخلی می‌بایست از قدرت و استقلال کافی جهت ارائه گزارش‌های خود به مدیریت ارشد را داشته باشد.

با شکل‌گیری تحولات ناشی از مدیریت مالی نوین در بخش عمومی، محیط فعالیت حسابرسان مستقل

تغییر کرده و حساب‌برسان با چالش‌هایی جدید مواجه می‌گردند که حساب‌برسان جهت مواجهه با این گونه چالش‌ها نیازمند کسب مهارت‌های بیشتر و تغییر در رویکردها و روش‌های خود می‌باشند. عمده تغییراتی که در زمینه حسابرسی مستقل به وجود آمده شامل تغییر مبنای حسابداری به مبنای تعهدی در زمینه بودجه‌ریزی، حسابداری و گزارشگری مالی موجب گردید که حساب‌برسان علاوه بر اینکه نیازمند آشنایی با چارچوب جدید می‌باشند می‌بایست از قابلیت ویژه جهت ارزیابی و قضاوت نسبت به آن برخوردار باشند. علاوه بر این گاهی از آن‌ها درخواست می‌شود که در برخی موارد مشورت‌های لازم را ارائه دهند. به‌طور فزاینده‌ای از حساب‌برسان تقاضا می‌گردد که در خصوص مسائلی از قبیل اقتصادی بودن، کارا بودن و اثربخشی عملیات نیز اظهارنظر نمایند. به‌عبارت‌دیگر، حساب‌برسان علاوه بر اینکه نسبت به شیوه انتقال کالاها و محصولات و روش‌های دستیابی به بیشترین ارزش را موردبررسی قرار دهد. می‌بایست روش‌های صرفه‌جویی در منابع موردنیاز را نیز شناسایی نماید. از دیگر نقش‌های مهم حساب‌برسان مستقل پس از وقوع تحولات، به حوزه ارزیابی عملکرد در بخش عمومی برمی‌گردد. قبل از رخداد تحولات غالباً فعالیت‌های حسابرسی مستقل محدود به ارزیابی سیستم‌های مورد استفاده جهت جمع‌آوری و ارائه داده‌ها می‌باشد. فرآیندهای حاکمیتی از دیگر جوانبی است که از حساب‌برسان مستقل خواسته می‌شود که دیدگاه خود را در این زمینه بیان نمایند. همان‌طور که در زمینه حسابرسی داخلی عنوان گردید، بررسی موضوعات حاکمیتی غالباً به موضوعات مدیریت ریسک برمی‌گردد. در محیط جدید، گزارشگری به کمیته حسابرسی، از جمله وظایف مهم حساب‌برسان مستقل تلقی می‌گردد. حساب‌برسان مستقل نمی‌توانند نسبت به برنامه‌های استراتژیک مشتریان خود بی‌اعتنا باشند و در این زمینه همکاری لازم را خواهند داشت. با گسترش تحولات در مسئولیت پاسخگویی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار شده و حساب‌برسان مستقل می‌بایست گزارشگری مالی سازمان را از این منظر موردبررسی قرار دهند. در دیدگاه سنتی، از حساب‌برسان مستقل درخواست می‌شود که در خصوص صورت‌های مالی اظهارنظر نمایند اما پس از وقوع تحولات، از حساب‌برسان خواسته می‌شود که در خصوص اطمینان بخشی کنترل‌های داخلی سازمان نیز اظهارنظر نمایند (FEE، ۲۰۰۶).



شکل ۳. مدل مفهومی سیستم اطلاعاتی حسابداری

۶. پیشینه پژوهش

کردستانی و فتاحی (۱۴۰۰) در مقاله خود به‌عنوان تبیین نقش حسابداری بخش عمومی در دوره پسا مدیریت عمومی نوین به بررسی و مقایسه مدل‌های مختلف مدیریت عمومی و سپس نقش حسابداری در توسعه و تحول‌های این مدل‌ها پرداختند. همچنین، اصلاحات و تحول‌های حسابداری بخش عمومی را

همزمان با تحول‌های صورت گرفته در مدیریت بخش عمومی برجسته و راه‌های ممکن برای گسترش پژوهش‌های حسابداری بخش عمومی را معرفی می‌کند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که تحول‌های عظیمی در مدل مدیریت عمومی نوین شکل گرفته است. اکثر پژوهشگران این تحول‌ها را گذار از دوره مدیریت عمومی نوین دانسته و در این راستا بر این باور هستند که حسابداری بخش عمومی نیز شاهد اصلاحات گسترده‌ای خواهد بود. علاوه بر این، نقش حسابداری بخش عمومی در این تغییرات نیز قابل توجه خواهد بود. این پژوهش، با معرفی دوره پسا مدیریت عمومی نوین، سعی در برجسته ساختن نقش و اصلاحات حسابداری در این زمینه نمود.

یوسفی برهن (۱۴۰۰) در تحقیقی به‌عنوان بررسی مسائل و چشم‌انداز همگرایی استانداردهای حسابداری بخش عمومی اروپا با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بیان نمودن که حسابداری بخش عمومی و مالیه عمومی، عناصر اساسی چارچوب نهادی آن هستند. و همچنین تحلیل‌ها و چشم‌اندازهایی را درباره فرایند هماهنگ‌سازی مستمر حسابداری بخش عمومی در اروپا، توجه به حاکمیت و محتوای آن، و همین‌طور پیامدها و عواقب آن در اقتصاد و جامعه اروپا ارائه دادند. یوسفی برهن بیان داشت سیستم‌های حسابداری به‌عنوان ابزار و روش بازنمایی، هماهنگی و سازمان‌دهی بخش دولتی و اقدامات عمومی مخصوص آن، نقشی پنهان اما اساسی دارند. بنابراین، اصطلاحات حسابداری و مالی باعث پیاده‌سازی و تغییر شکل سیاست‌های دولتی و همین‌طور عملکرد و موجودیت مدیریت عمومی می‌شوند.

برزگر (۱۳۹۰) در مطالعه خود به نقش و اهمیت گزارشگری پایدار در راستای ایفاء مسئولیت پاسخ‌گویی در نهادهای بخش عمومی با رویکرد توسعه پایدار و یکپارچه‌کردن پایداری در مدیریت بخش عمومی می‌پردازد. در ابتدا، مفهوم پاسخگویی عمومی و تحولات آن در دو دهه اخیر با نگرش انتقادی و ضرورت توجه به ابعاد توسعه پایدار در سازمان‌های بخش عمومی بیان شده و سپس با مروری بر محتوای گزارشگری پایدارسازی آن‌ها، به‌ضرورت و اهمیت آن در حاکمیت بخش عمومی در عصر جدید می‌پردازد. همچنین، محرک‌ها و محدودیت‌های توسعه گزارشگری پایدار و ضرورت تدوین چارچوب مفهومی، اصول و رهنمودهای خاص برای آن در بخش عمومی را مطرح نموده و چالش‌های مرتبط به آن از دیدگاه بودجه دولت‌ها، حقوق بین‌دوره‌ای و دیدگاه ذینفعان موردبحث قرار می‌گیرد. نهایتاً به پیشرفته‌ای اخیر در گزارشگری پایداری سازمان‌های بخش عمومی در سطح جهانی اشاره گردیده و به‌طور خاص پتانسیل‌های گزارشگری پایدار در ایفاء مسئولیت پاسخ‌گویی بخش عمومی تبیین و اجمالاً ضرورت پرداختن به این مقوله نوظهور در بخش عمومی ایران اشاره شده است.

باباجانی (۱۳۹۰) در تحقیق خود به ارزیابی فرایند تشخیص و شناسایی درآمد‌های شهرداری تهران جهت تعیین مبنای مناسب تشخیص و شناسایی درآمدها پرداخت و به این نتیجه رسید که در حال حاضر، درآمد‌های شهرداری تهران، برای استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده با محدودیت‌هایی مواجه است. این

در حالی است که اگر سیاست‌ها و خط‌مشی‌های محدودکننده اصلاح شود، زمینه الزام برای به‌کارگیری مبنای تعهدی تعدیل‌شده در شناسایی درآمدهای شهرداری تهران فراهم می‌شود.

محمدی (۱۳۸۷) برخی از چالش‌های حسابرسی عملکرد در بخش دولتی ایران را ذکر کرده است. وی معتقد است که تنظیم نکردن بودجه کل کشور بر مبنای عملیات، عدم تبیین جایگاه نظارت در قوانین کشور، نبود شاخص‌های مناسب، حاکمیت تفکر اقتصاد دولتی، استقرار نیافتن حسابرسی داخلی، وجود نظام نامناسب مالی و ناآشنایی مدیران دولتی با حسابرسی عملکرد و فواید آن، از جمله چالش‌های حسابرسی عملکرد در بخش دولتی ایران است.

باباجانی و باغومیان (۱۳۸۶) در تحقیق خود به‌ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن در بخش عمومی ایران پرداختند و نتایج حاصل از تحقیق خود را این‌گونه بیان نمودند: می‌توان گفت که شالوده نظام پاسخگویی بر مبنای حسابداری مورد استفاده در آن است. از سوی دیگر، ملاحظه شده است که مناسب‌ترین مبنای قابل استفاده در حسابداری بخش عمومی، مبنای تعهدی کامل یا حداقل تعهدی تعدیل‌شده است. اما، به‌رغم تحولات دو دهه اخیر در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی در جهان، هنوز در ایران از مبنای حسابداری نقدی تعدیل‌شده استفاده می‌شود و حتی اصلاحات ایجادشده در نظام بودجه‌ریزی کشور نیز این وضعیت را تغییر نداده است. به‌این ترتیب، می‌توان نتیجه گرفت که ایجاد تحول بنیادین در نظام حسابداری اساسی در نگرش مقام‌های مسئول درباره فرهنگ پاسخگویی و اعتقاد راسخ و راستین آنان به ایفای عملی مسئولیت پاسخگویی در برابر شهروندان، یعنی پاسخ خواهان یا صاحبان واقعی حق است.

باباجانی (۱۳۸۴) در مقاله خود به نام گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی به بررسی تحولات نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌ها و حکومت‌های محلی کشورهای توسعه‌یافته و بعضاً در حال توسعه صورت گرفته است، افزایش مطالبات شهروندی در خصوص پاسخ‌خواهی و تغییر نگرش دولت‌مردان و سیاست‌مداران منجر به افزایش سطح پاسخ‌گویی و شکل‌گیری نظام نوین گزارشگری مالی بخش عمومی گردیده است.

آخوندی و هادیزنور (۱۳۸۴) در تحقیق خود به بررسی نظام کسب درآمد شهرداری‌های کشور پرداختند و در این راستا نظام وصول کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه را مورد بررسی قرار دادند. نتیجه این تحقیق ارائه الگوهای مناسب به‌منظور بهبود سیستم وصول مالیات توسط شهرداری‌های کشور بوده است.

۷. نتیجه‌گیری

در سال‌های اخیر تحولات چشمگیری در نظام مدیریت مالی در بخش عمومی در کشورهای توسعه یافته

و بعضاً در حال توسعه صورت گرفته است که منجر به شکل‌گیری نظام نوین مالی در بخش عمومی گردید. و نظام‌های نوین گزارشگری مالی کشورهای توسعه یافته و بعضاً در حال توسعه، استفاده از مبنای تعهدی و تأکید بر اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی، مورد توجه اساسی قرار گرفته است. سیستم‌های مدیریت مالی عمومی قوی برای ارائه خدمات عمومی و مدیریت اقتصادی پایدار و مؤثر ضروری هستند. دولت‌ها وقتی پاسخگو و مؤثر خواهند بود که به‌وسیله سیستم‌های خوب مدیریت مالی عمومی، پشتیبانی شوند. همچنین سیستم‌های مدیریت مالی عمومی خوب برای اطمینان از اینکه به‌منظور نیل به اهداف توسعه به کار گرفته شده‌اند، ضروری هستند (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و همکاران، ۲۰۱۴). در صورت اجرای افراطی، بدون در نظر گرفتن ماهیت بخش عمومی، پیامدهای نامطلوبی از جمله تعارض در معیارهای عملکرد، شکاف طبقاتی، خدشه‌دار شدن نقش توزیعی و عدالت اجتماعی و فساد مالی و عملیاتی را در پی خواهد داشت. لازم به ذکر است که انجام این فرایند نیاز به فشار صحیح از طرف دولت‌ها و سازمان‌های خارجی دارد، زیرا این مجموعه‌ای از تغییرات نیست که بتوان انتظار داشت دولت‌ها به اراده خود آن را انجام دهند. همچنین نیاز به عمل اعضای حرفه در سطح ملی و بین‌المللی وجود دارد. علاوه بر نیاز به تغییر در همه سطوح ملی، فشار بین‌المللی برای انجام آن قطعاً مؤثر خواهد بود. فشار هم‌زمان همان‌طور که در توسعه استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی و تبدیلشان به یک الگوی بین‌المللی اثربخش بود، در این مورد نیز قطعاً مؤثر خواهد بود (کردستانی و معنوی مقدم، ۱۳۹۵).

منابع

- آخوندی، عباس؛ هادیزنور، بهروز. (۱۳۸۴). بازنگری ساختاری نظام درآمدی مدیریت مالی کلانشهر تهران. شرکت خدمات ایرانیان، به پیشنهاد مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهرداری تهران.
- باباجانی، جعفر؛ باغومیان. رافیک. (۱۳۸۶). ضرورت به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران. بیک نور، ۵(۴)، ۱-۲۵.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۴). گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی. دانش حسابداری و حسابرسی، ۴(۱۷)، ۱۴-۳۹.
- برزگر، قدرت‌اله. (۱۳۹۰). نقش گزارشگری پایدار در مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی. اولین همایش ملی رویکردهای نوین در حسابداری دولتی.
- حساس یگانه، فرهاد. (۱۳۹۲). سازمان مصوبات کمیته حسابرسی عملیاتی: آشنایی با حسابرسی عملیاتی، شماره ۱۰.
- شفیع‌زاده، علی. (۱۳۹۵). حسابداری عمومی. شرکت چاپ و نشر کتاب‌های درسی ایران: تهران.

کردستانی، غلامرضا؛ فتاحی، یاسین. (۱۴۰۰). تبیین نقش حسابداری بخش عمومی در دوره پسا مدیریت عمومی. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۲(۲)، ۴۲-۶۰.

کردستانی، غلامرضا؛ معنوی مقدم، امیرهادی. (۱۳۹۵). بررسی مدیریت مالی نوین بخش عمومی: گذشته، حال و آینده. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۲۳، ۳-۱۷.

محمدی، معبود. (۱۳۸۷). برخی چالش‌های حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ایران. دانش حسابرسی، ۲۵(۱)، ۴۷-۵۳.

یوسفی، برهمن. (۱۴۰۰). بررسی مسائل و چشم‌انداز همگرایی استانداردهای حسابداری بخش عمومی اروپا با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۲(۴)، ۱۱-۲۲.

Alkaraan, F. (2018). Public financial management reform: an ongoing journey towards good governance. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16(4), 585-609.

Allen, R. (2009). The challenge of reforming budgetary institutions in developing countries (No. 9-96). Washington, DC: International Monetary Fund.

Andrews, M. (2014). Why Distributed End Users Often Limit Public Financial Management Reform Success. CID Working Paper Series.

Ball Ian, IFAC CEO, (2011), Trust and accountability in public financial management, CIPFA'S 1st international conference

Barton, A. (2003). Accrual accounting in government: a review of its applications, achievements and problems, and proposals for reform. CPA Australia.

Champoux, M. (2006). Accrual accounting in New Zealand and Australia: issues and solutions. Briefing Paper, (27), 1-24.

Henrekson, M. (1993). Wagner's law-a spurious relationship? *Public finance*, 46(3).

IPSASB. (2014). The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. International Public Sector Accounting Standards Board, the International Federation of Accountants.

Joseph, E. (2020). Accrual Accounting and Resource Allocation: A General Equilibrium Analysis. 17th.

Lüder, K. (2002). Research in Comparative Governmental Accounting Over the Last Decade—Achievements and Problems— (pp. 1-21). Springer US.

Mayne, J. (2006). Audit and evaluation in public management: challenges, reforms, and different roles. *The Canadian Journal of Program Evaluation*, 21(1), 11.

- Organization for economic cooperation and development, (2014), Public Financial Management: An overview, <http://www.oecd.org/dac/effectiveness/pfm.htm>.
- Pesina, K. (2008). Keeping an Eye on Sub-national Governments: Internal Control and Audit at Local Levels. WBI working paper series. Washington, DC: World Bank, PP. 1-29.
- Tanzi, P. (2000). Policy Diffusion and Performance-based Budgeting. *International Journal of Public Administration*, 41(7), 528-534.