

The explanation of the role of public sector accounting in post-new public management

Gholamreza Kordestani¹, Yasin Fattahi²

¹Professor of Accounting, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran || kordestani@soc.ikiu.ac.ir (Corresponding Author)

²PhD Student of Accounting, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran || Y.fattahi73@gmail.com

Received: 2021/07/11 Accepted: 2021/07/29

Abstract

The aim of this study is to highlight the role of accounting in different models of public management and its modification in line with these developments. This study, first examines and compares the different models of public management and then the role of accounting in the development and evolution of these models. Also, the reforms and evolutions of public sector accounting will highlight the public sector in line with developments taking place in public sector management and introduces possible solutions for the development of public sector accounting research. The findings of this study show that tremendous changes have been made in the new public management model. Most researchers consider these developments as a post-new public management period and in this regard, they believe that public sector accounting will also witness extensive reforms. This study tries to highlight the role and reforms of accounting in this field by introducing a post – new public management.

Keywords: Public value, Public sector accounting, Post-new public management, New public management.

تبیین نقش حسابداری بخش عمومی در دوره پسا مدیریت عمومی نوین

غلامرضا کردستانی^۱، یاسین فتاحی^۲

^۱استاد حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران

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

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

Y.fattahi73@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۴/۲۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۵/۰۷

چکیده

هدف این پژوهش، برجسته ساختن نقش حسابداری در تحول مدل‌های مختلف مدیریت عمومی و اصلاحات آن همراستا با این تحول‌ها است. این پژوهش، ابتدا به بررسی و مقایسه مدل‌های مختلف مدیریت عمومی و سپس نقش حسابداری در توسعه و تحول‌های این مدل‌ها می‌پردازد. 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 دارد.

واژگان کلیدی: ارزش عمومی، حسابداری بخش عمومی، پسا مدیریت عمومی نوین، مدیریت عمومی نوین.

۱. مقدمه

از دهه ۱۹۸۰، مرزهای بخش عمومی و روش‌های مدیریت و بودجه‌بندی آن، ساختارهای حکومتی، مسئولیت‌ها، کنترل‌ها و مفاهیم حسابداری به طور چشمگیری تغییر کرده است. به دنبال این تغییرات، سیستم‌های حسابداری با تقاضاهای در حال تغییر حاکمیت عمومی تطبیق داده شده‌اند؛ به طوری که کاربرد و محتوای این سیستم‌ها را به طور آشکار تحت تأثیر قرار داده است. نیاز روز افزون به پاسخگویی سیاسی و مالی، مجموعه کامل‌تر و گسترده‌تری از سیستم‌های مدیریت و حسابداری را می‌طلبد تا بتواند برای تصمیم‌گیری و بهبود پاسخگویی، بازخوردی ارائه دهد (الکاران، ۲۰۱۸). پژوهش حسابداری در بخش عمومی، شاهد تحول‌های عظیمی در سه دهه گذشته بوده است. اما بحثی که به تازگی مورد توجه قرار گرفته است، بررسی آینده حسابداری بخش عمومی است که به مباحث نظری بیشتری نیاز دارد. مرور مطالعات پیشین در حوزه حسابداری بخش عمومی، علاوه بر تشکیل بانک اطلاعاتی جامع، موجب افزایش اطلاعات پژوهشگران درباره موضوعات، روش پژوهش و یافته‌های دارای اهمیت برای مطرح کردن پیشنهادها برای پژوهش‌های آتی و کاربردی در سازمان‌ها و نهادهای عمومی می‌شود. همچنین، می‌تواند برای تدوین‌کنندگان استانداردها و رویه‌های حسابداری بخش عمومی و مدیران دولتی مفید واقع شود (مرادی و صفی‌خانی، ۱۳۹۵). در این پژوهش، با انعکاس مسیرهای مختلف پیش‌روی حسابداری بخش عمومی، به مقایسه تغییرات آن در مدل مدیریت عمومی نوین^۱ و مدل پسا مدیریت عمومی نوین^۲ پرداخته می‌شود. زیرا، نقش حسابداری بخش عمومی در مدیریت نوین، پیدا است و این دو پارادایم به مرور و در طی زمان از همدیگر تأثیر پذیرفته‌اند (برگمن و همکاران، ۲۰۱۹).

کاربرد حسابداری در مدیریت عمومی نوین در پژوهش‌های حسابداری اخیر در بخش عمومی مورد بحث قرار گرفته است (کارتالیس و همکاران، ۲۰۱۶؛ پاولسون، ۲۰۱۲؛ واتکینس و آرینگتون، ۲۰۰۷؛ مدل و همکاران، ۲۰۰۷؛ لویلین و نورسوکوت، ۲۰۱۱؛ لاپسلی، ۲۰۰۲؛ برینگال و مدل، ۲۰۰۰؛ و برانسون، ۱۹۹۳). از طرف دیگر، استکولینی (۲۰۱۸) بر این باور است که مدیریت عمومی نوین، ممکن است یک دوره طلایی برای دانش حسابداری بخش عمومی بوده باشد. با این حال، امکان دارد مدیریت عمومی نوین، به عنوان یک قفس طلایی^۳ در زمینه حسابداری عمل کند و این امر، مستلزم پژوهش بیشتر درباره تأثیر مدیریت عمومی نوین بر حوزه حسابداری است (استکولینی، ۲۰۱۸ و استکولینی، ۲۰۱۶). بنابراین، این سؤال مطرح می‌شود که حسابداری بخش عمومی، فراروی مدیریت عمومی نوین به کدام سمت رفته و چه تغییراتی داشته است. با نگاه آینده‌نگر به این موضوع، می‌توان یک مسئله مطرح کرد و در پی پاسخگویی به آن بود. از این رو، هدف پژوهش حاضر تبیین این مسئله است که حسابداری در دوران پسا مدیریت عمومی نوین،

1. New public management
2. Post - New Public Management
3. Golden cage

چه تغییراتی دارد و چه نقشی ایفا می‌کند؟ پاسخگویی به این سؤال، مستلزم بررسی پژوهش‌های موجود در این زمینه است. باید به این نکته توجه کرد که مدیریت عمومی نوین، به‌طور کلی در پژوهش‌های حسابداری چگونه مورد بحث قرار گرفته و تأثیر آن بر محیط حسابداری چگونه بوده است؟ سپس راه‌های گذار از دوران مدیریت عمومی نوین و پیشرفت نمودن از طریق مسیرهای مختلف پیش‌رو در پژوهش‌های حسابداری بخش عمومی، در قالب یک بحث بین رشته‌ای با تمرکز بر مفهوم «عمومی بودن» را بررسی کرد (برگمن و همکاران، ۲۰۱۹). این امر مستلزم جلب توجه بیشتر به بخش عمومی در پژوهش‌های حسابداری است. در بطن این پژوهش‌ها، «عمومی بودن» به عنوان مفهومی مهم و اساسی، زمینه‌ای را برای انجام پژوهش‌ها، بیشتر کرده است و منجر به تعامل بیشتر با تحول‌های جاری در مدیریت عمومی، سیاست‌های عمومی و مسائل اجتماعی می‌شود.

در این راستا، ممکن است پژوهشگران حسابداری بخش عمومی بررسی کنند که حسابداری چه اهمیتی در محیط اجتماعی دارد؟ به عبارتی، تأثیر حسابداری بر خلق و حفظ ارزش عمومی، تولید همزمان و ترکیبی از خدمات عمومی، ریاضت اقتصادی، بحران اقتصادی و مدیریت عملکرد قابل بررسی است. این مهم، ممکن است به بهبود درک استفاده‌کنندگان از نقش حسابداری در تدوین سیاست‌های عمومی و اجتماعی کمک کند. از این‌رو، انجام پژوهش‌های مفهومی برای درک موضوع اصلی و سپس انجام پژوهش‌های تجربی در این زمینه می‌تواند تأثیر مدیریت عمومی نوین در حسابداری و به تبع آن درک نقش حسابداری در جامعه را نشان دهد.

تاکنون پژوهش‌های زیادی در رابطه با حسابداری بخش عمومی انجام شده است که بر نقش حسابداری تأکید داشته‌اند و اهمیت آن را برجسته کرده‌اند (کوادرادو و همکاران، ۲۰۲۰؛ برگمن و همکاران، ۲۰۱۹؛ استکولینی، ۲۰۱۸؛ استکولینی، ۲۰۱۶؛ هیندمن و همکاران، ۲۰۱۴؛ جاکوبس، ۲۰۱۴؛ گودارد، ۲۰۱۰؛ هامفری و همکاران، ۱۹۹۳؛ بهبهانی‌نیا، ۱۳۹۶؛ مرادی و صفی‌خانی، ۱۳۹۵). اما تاکنون پژوهشی به‌طور واضح به بررسی مبانی نظری بکارگرفته شده درباره نقش حسابداری در مدیریت عمومی نوین و مقایسه پیشرفت‌های پیش‌رو در دوران پسا مدیریت عمومی نوین نپرداخته است. از این‌رو، پژوهش حاضر در نظر دارد در قالب یک پژوهش مفهومی این خلأ پژوهشی را پر کند.

در ادامه مدیریت عمومی نوین معرفی می‌شود. سپس تغییرات و نقش حسابداری در مدیریت عمومی نوین تشریح و بعد از آن گذار از مدیریت عمومی نوین معرفی و ویژگی‌های آن مورد بحث قرار می‌گیرد. سپس تغییرات و نقش حسابداری در دوران مدیریت عمومی نوین و پسا مدیریت عمومی نوین، مورد بحث و مقایسه قرار می‌گیرد. در پایان بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

۲. مدیریت عمومی نوین

مدیریت عمومی نوین را برخی از صاحب نظران نوعی پارادایم جهانی یا فلسفه اداری، عده‌ای دیگر انقلابی در مدیریت عمومی، برخی نوعی تئوری و تعدادی یکی از مدل‌های اصلی انجام اصلاحات در مدیریت امور عمومی و جمعی رویکردی نوین در اداره عمومی می‌دانند که به هر حال به پدیده‌ای جهانی در نظام‌های مدیریتی حاکم بر بخش عمومی تبدیل شده است (محمدزاده سالطه و لیبسی، ۱۳۹۸). تعدادی از صاحب نظران، مدیریت دولتی نوین را رویکرد حاکم غالب در سطح جهانی می‌دانند (سالارزهی و ابراهیم‌پور، ۱۳۹۱). در دهه ۱۹۸۰ و اوایل دهه ۱۹۹۰، تحول‌هایی در بخش‌های امور دولتی در کشورهای پیشرفته شکل گرفت. این تحول در زمینه تغییر شکل سلسله مراتبی و بوروکراتیک اداره امور دولتی شکل گرفت که به نوعی مدیریت دولتی را قابل انعطاف و مبتنی بر رویکرد بازار ساخت و تغییری همه جانبه در نقش مدیریت جامعه و رابطه بین دولت و شهروندان ایجاد کرد. مدیریت عمومی نوین، به معنای ظهور یک حوزه علمی جدید در بخش امور عمومی است (بووارید، ۲۰۰۲).

در مدیریت عمومی نوین محور اصلی، مطالعه اصلاحات اداری در قلمرو بخش عمومی و مدیریت دولتی است و در بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه که نهضت مدیریت عمومی نوین فراگیر شده است، از آن به عنوان انقلاب مدیریتی یاد می‌شود (آمدو، ۲۰۰۲). خصوصی‌سازی، واگذاری بخشی از تصدی‌گری‌ها به بخش خصوصی، ایجاد شرکت‌های مستقل، کوچک‌سازی دولت و تعدیل نیروی کار از محورهای اصلی مدیریت عمومی نوین در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه است (سالارزهی، ۱۳۹۹).

بیش از ۳۰ سال است که مدیریت عمومی نوین، یکی از پرکاربردترین سیستم‌ها برای اصلاح و بهبود ساختار کلی بخش عمومی بوده است. با این حال، با پیشرفت‌های صورت گرفته رشد دانش بشری در زمینه مدیریت، تقریباً بیش از ۱۰ سال است که مدیریت عمومی نوین مورد انتقاد^۵ قرار گرفته است (ریتر و کلنک، ۲۰۱۹). بر این اساس، یک روند فزاینده علمی شکل گرفته که مدیریت عمومی نوین را «مرده» می‌داند و ادعا می‌کند که یک روند جدید اصلاحات، به نام «دوره پسا مدیریت عمومی نوین» شکل گرفته است (کولاک، ۲۰۱۹). پارادایم جدید، همانند سایر پارادایم‌های قبلی در زمینه مدیریت بخش عمومی، اصلاحاتی را تجویز می‌کند. از جمله پیامدهای بکارگیری اصلاحات تجویز شده در سلسله مراتب پارادایم‌های مدیریت عمومی نوین، باعث تغییر در سیستم حسابداری بخش عمومی و حتی بخش خصوصی نیز شده است. این تحول‌ها بر کسی پوشیده نیست و می‌توان نقش حسابداری و سیستم گزارشگری را در آن دخیل دانست. زیرا سیستم حسابداری یکی از عوامل مهم در پیشرفت و دستیابی به اهداف تمام

۵. انتقادات وارد شده بر مدیریت عمومی نوین، خارج از حوصله پژوهش حاضر است.

سیستم‌های مدیریتی بخش عمومی و خصوصی محسوب می‌شود. بر این اساس، در پژوهش حاضر تلاش می‌شود در بخش‌های بعدی نقش حسابداری و اصلاحات انجام شده در این سیستم که یکی از مقتضیات مدیریت عمومی نوین و پسا مدیریت عمومی نوین است، مورد بحث و مقایسه قرار گیرد.

۱،۲. تحول‌ها و نقش حسابداری در مدیریت عمومی نوین

از دهه ۱۹۸۰، مرزهای بخش عمومی و روش‌های مدیریت و بودجه‌بندی آن، ساختارهای حکومتی، مسئولیت‌ها، کنترل‌ها و مفاهیم حسابداری به طور چشمگیری تغییر یافته‌اند (دی‌بروجین و وان‌هلدن، ۲۰۰۶). نظام‌های حسابداری با تقاضاهای در حال تغییر حاکمیت عمومی، تطبیق داده شده‌اند که کاربرد و محتوای این نظام‌ها را به طور آشکار تحت تأثیر قرار داده‌اند. نیاز رو به افزایش به پاسخگویی سیاسی و مالی، مجموعه کامل‌تر و گسترده‌تری از سیستم‌های مدیریت و حسابداری را می‌طلبد تا بتواند برای تصمیم‌گیری و بهبود پاسخگویی بازخوردی ارائه دهد. گرایش به گزارشگری مالی در بخش عمومی، با جهانی شدن موضوع بهسازی مدیریت منابع مالی و پاسخگویی در این بخش، افزایش یافته است (کردستانی و ایرانشاهی، ۱۳۸۸). این ادبیات نقش حسابداری به عنوان یک سیستم گزارشگری مالی در سلسله مراتب مدیریت بخش دولتی را برجسته می‌سازد، زیرا وجود یک سیستم گزارشگری مالی شفاف و کارا، همواره در دولت‌ها دارای اهمیت بوده و آگاهی افراد برای استفاده از منابع عمومی را افزایش می‌دهد.

با درک اهمیت سیستم گزارشگری مالی، کشورهای در حال توسعه نیز اجرای سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی را در بخش عمومی آغاز کرده‌اند. حسابداری به عنوان یک سیستم گزارشگری کارا، می‌تواند در افزایش اتکاپذیری اطلاعات مالی، اطمینان عمومی و جذب سرمایه‌گذاری خارجی مفید باشد (تیکل، ۲۰۱۰). همچنین، از آنجایی که امروزه با افزایش فشار برای بهبود پاسخگویی و شفافیت عملکرد، دولت‌ها به رویکردهای نوین مدیریت روی آورده‌اند، طراحی و اجرای موفقیت‌آمیز این رویکرد، همبستگی زیادی با ویژگی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی دارد (دی‌ژسوس و ایرادو، ۲۰۱۲). به عبارت دیگر، اجرای موفقیت‌آمیز این رویکرد، نیاز مبرمی به سیستم حسابداری دارد. بدین صورت که با شروع بکارگیری رویکرد نوین در مدیریت عمومی، حسابداری تعهدی به عنوان یکی از ارکان مهم این رویکرد منجر به افزایش کیفیت گزارشگری مالی و تهیه اطلاعات قابل مقایسه می‌شود. های و کوردری (۲۰۱۸) بر این باورند که تغییرات در حسابداری بخش عمومی، در توسعه مدیریت عمومی نوین نقش اساسی ایفا کرده است. مدیریت عمومی نوین، در مقایسه با مفاهیم سنتی مدیریت عمومی، مبتنی بر یک مفهوم پاسخگویی عمومی بوده است که شامل رویکرد متفاوتی درباره اعتماد و عدم اعتماد در تعاملات اجتماعی و اقتصادی در یک سبک متفاوت از «پیاده‌سازی حسابداری» است (موساری و سورتینو، ۲۰۱۷). بنابراین، پیاده‌سازی حسابداری در ساختارهای مختلف مدیریت عمومی، نقش و کاربرد حسابداری را نشان می‌دهد. این موارد

علاوه بر نشان دادن نقش حسابداری، تغییرات سیستم حسابداری را همزمان با تغییرات صورت گرفته در ساختارهای اجتماعی، اقتصادی، فرهنگی و سیاسی نشان می‌دهد و نقش آن را برجسته می‌کند. همان‌طور که قبلاً بحث شد، سلسله مراتب تکامل مدیریت عمومی، تاکنون دستخوش تغییرات زیادی شده است. بدین‌گونه که بعد از مدیریت عمومی با رویکرد سنتی و بعد از دهه ۱۹۸۰، رویکرد مدیریت عمومی نوین رواج یافت. یکی از دلایل مهم این تغییر، نیاز مبرم به پیشرفت و پیدایش نقاط ضعف سیستم سنتی بخش عمومی برای پاسخگویی در سطوح مختلف بود. به همین صورت از دهه ۲۰۰۰ به بعد، و بخصوص بعد از ۲۰۱۰، با پیدایش کم و کاستی‌های مدیریت عمومی نوین که حاصل از نیاز استفاده‌کنندگان بود، اصلاحاتی در این زمینه شروع شد و یک نظام جایگزین با ویژگی‌های موردنیاز با عنوان دوران پسا مدیریت عمومی نوین ظهور کرد. در تمام این ساختارها حسابداری نقش اساسی در پیشبرد اهداف داشته و همزمان با تغییرات صورت گرفته در این ساختار، اصلاحات لازم سیستم حسابداری نیز متناسب با این ساختارها شکل گرفته است. مثلاً همزمان با تغییر از رویکرد سنتی به رویکرد نوین در مدیریت عمومی، سیستم حسابداری مورد استفاده از مبنای نقدی به مبنای تعهدی تغییر یافت. بنابراین، می‌توان گفت همبستگی زیادی بین سیستم حسابداری و مدیریت عمومی وجود دارد. از این‌رو، مطالعه بر اصلاحات سیستم حسابداری و نقش آن در دوران پسا نوین بخش عمومی، لازم است که در ادامه به آن پرداخته می‌شود.

۳. معرفی و ویژگی‌های دوران پسا مدیریت عمومی نوین

دوران پسا مدیریت عمومی نوین، در پژوهش‌های اخیر حوزه مدیریت، اقتصاد، مالی و بین‌رشته‌ای مورد بحث قرار گرفته است (لاپوته و واندوال، ۲۰۲۰؛ ریتز و کلنک، ۲۰۱۴؛ کولاک، ۲۰۱۹؛ اگریگ و ترون‌دال، ۲۰۱۶؛ پاول و بروملی، ۲۰۱۵؛ کریستنسن، ۲۰۱۵). در محیط اقتصادی و مدیریتی ایران، هنوز پژوهشی به طور واضح به این موضوع پرداخته است. با این حال بررسی اصلاحات ارکان این ساختار (مدیریت عمومی) همزمان با تغییرات انجام شده در سطح کلی ساختار مورد نظر، ضرری به نظر می‌رسد. همان‌طور که در بخش‌های قبلی به اصلاحات و نقش حسابداری در رویکردهای سنتی و نوین مدیریت عمومی پرداخته شد، در این بخش، اصلاحات و نقش حسابداری در دوران پسا مدیریت عمومی نوین مورد بررسی قرار می‌گیرد.

با گذشت زمان، در پی شکست‌های مدیریت عمومی نوین در کشورهای آنگلو ساکسون، هنوز بحث و گفتگو در مورد اینکه آیا مدیریت عمومی نوین زنده است یا خیر، ادامه دارد. یا اگر پارادایم‌های مختلفی در حال ظهور هستند، چه ویژگی‌هایی دارند و چه عواملی در تغییر این ساختار دخیل هستند؟ با این حال، هنوز اکثر پژوهشگران اعتقاد دارند که علی‌رغم تأثیرات غیر منتظره و ناخواسته مدیریت عمومی نوین، تأثیرات آن هنوز در در زندگی مردم کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه مشهود است.

برخی از این پژوهشگران تغییرات محلی در تصویب و اجرای مدیریت عمومی نوین را برجسته کرده‌اند (سیامی‌نامینی، ۲۰۲۰؛ چادھاری و شیل، ۲۰۱۷؛ سهستد، ۲۰۰۲). برخی دیگر بر این باورند پارادایم جدیدی برای غلبه بر مدیریت عمومی نوین در حال پیدایش است (لاپونته و واندوال، ۲۰۲۰؛ ریتز و کلنک، ۲۰۱۹؛ کولاک، ۲۰۱۹؛ اگبرگ و ترونالد، ۲۰۱۶؛ پاول و بروملی، ۲۰۱۵؛ کریستنسن، ۲۰۱۲). گروه دیگری از نویسندگان نیز بر این باورند که یک شکاف پارادایمی قابل مشاهده وجود دارد که به موجب آن مدیریت عمومی نوین، نمی‌تواند الگوی غالب در ارائه خدمات عمومی باشد، اما هنوز الگوهای نوینی به وجود نیامده است که جایگزین مناسبی برای آن باشد (یه و لین، ۲۰۱۸؛ ادوارد و همکاران، ۲۰۱۶؛ راسینو، ۲۰۱۴). در این پژوهش سعی بر این نیست که رویکرد جدیدی از مدیریت بخش عمومی معرفی یا منسوخ تلقی شود، اما تلاش می‌شود تغییرات انجام شده در راستای تکامل مدیریت بخش عمومی و نقش حسابداری در این تکامل مورد بحث قرار گیرد. با این حال، کشورهای آنگلوکساکسون تقریباً مدیریت عمومی نوین را عملاً منسوخ و پارادایم جدیدی تحت عنوان دوران پسا مدیریت عمومی نوین جایگزین کرده‌اند و سعی دارند آن را در ساختار یک پارادایم جدید مدیریت عمومی معرفی کنند. مدل جدید، بر مفهوم «عمومی شدن» و «ارزش عمومی» متمرکز شده است.

اصلاحات صورت گرفته در زمینه مدیریت عمومی در رویکرد جدید (دوران پسا مدیریت عمومی نوین)، اغلب شامل عناصری از قبیل بهبود در هماهنگی‌های سازمان، افزایش ظرفیت هدایت مدیر، بهبود توانایی‌های مدیریت شبکه و تقویت پاسخگویی است که در پژوهش‌های اخیر به عنوان پیشنهادی کاربردی معرفی شده‌اند و در کشورهای آنگلوکساکسون و کشورهای در حال توسعه بکار گرفته شده‌اند. به‌عنوان مثال، لاج و گیل (۲۰۱۱) اصلاحات جدید مدیریتی را در کشور نیوزیلند مطرح و بیان کردند شیوه مدیریت عمومی، از چارچوب مدیریت عمومی نوین فاصله گرفته و اصلاحاتی در جهت بهبود را تجربه کرده است. علاوه بر این، هاجنال و رُستا (۲۰۱۵) بر اساس یک نظرسنجی در سطح مدیران اجرایی ۱۶ کشور اروپایی، به این نتیجه رسیدند که مدیریت عمومی نوین از چارچوب نظری اولیه خود فاصله گرفته است. بدین صورت که لایه‌های جدیدی از مفاهیم نظری و عملی جدیدی همچون مواردی که تحت تأثیر پیشرفت در فناوری و تحول‌های اجتماعی و سیاسی هستند، به آن اضافه شده‌اند و در مواردی مانند شیوه مدیریتی مدیران، اصلاحاتی صورت گرفته و همچنین، مواردی مانند رسیدگی به بحران‌ها و مشکلات، حذف و اصلاحات جدیدی جایگزین شده‌اند. همچنین، تیان و کریستنسن (۲۰۱۹) با بررسی سیستم مدیریت دولتی چین در طول ۴۰ سال گذشته، به این نتیجه رسیدند که دوران تغییر مدیریت عمومی نوین، در حال آموزش است و تنها اصلاحاتی که زیاد به چشم می‌خورد، یکپارچه‌سازی در سطح حکمرانی کشور است. چراکه در سالیان اخیر، نحوه دولتی‌داری در چین به یک فرایند تک حزبی تبدیل شده است.

بر این اساس، اصلاحات انجام شده در مدیریت عمومی نوین، در راستای تأکید بیشتر بر پاسخگویی عمومی بوده و بر مفاهیم کارایی و استفاده مؤثر از منابع تمرکز دارد. از آنجا که تلاش برای افزایش پاسخگویی عمومی با استفاده از منابع موجود نیازمند یک سیستم ثبت، اندازه‌گیری و گزارشدهی به ذینفعان است، بنابراین، سیستم حسابداری از چنین توانایی برخوردار بوده و می‌توان نقش حیاتی در دستیابی به این مهم را ایفا کند. به عقیده ریتر و کلینک (۲۰۱۹) حسابداری در کاهش پیامدهای منفی ناشی از مدیریت عمومی نوین، نقش مهمی دارد و همچنین، با گردآوری شواهد لازم و ضروری، کنترل سیاسی ناکافی مدیران و کارمندان دولت را بهبود می‌بخشد. از سوی دیگر، باتوجه به اینکه در مدیریت عمومی نوین تمرکززدایی یک فرایند پیچیده محسوب می‌شود، تعیین یک مدل جامع برای پاسخگویی ساده نیست. بنابراین، زفرا-گومز و همکاران (۲۰۱۲) بر این باورند که رسیدن به خودمختاری مالی و درک پاسخگویی محلی، بدون ابزارهای به‌روز و سازگار با اصلاحات انجام شده یا پیش‌رو (مثل سیستم حسابداری) در مدیریت عمومی، امکان‌پذیر نیست. لذا برای درک پاسخگویی دقیق و متناسب با نیاز ذینفعان در دولت‌های محلی، اصلاحات در مدیریت عمومی نوین مورد نیاز است.

تهیه و ارائه اطلاعات مفید و قابل فهم، یکی از مؤلفه‌های مهم مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی در مدیریت عمومی نوین است (بروسکا و مونتسینوس، ۲۰۰۶) همچنین، این اطلاعات نقش مهمی در درک و اجرای درست پاسخگویی مالی دارند (وانگ، ۲۰۰۲). از دهه ۱۹۹۰، سیستم‌های گزارشگری مالی، همواره یکی از معیارهای مهم برای ارزیابی عملکرد مالی، تصمیم‌گیری اقتصادی، اجتماعی و سیاسی در بخش عمومی بوده است و به دولت‌ها کمک کرده است تا پاسخگویی عمومی خود را به خوبی انجام دهند. موارد گفته شده نقش حسابداری را در دوران تکامل مدیریت بخش عمومی را برجسته و خاطر نشان می‌کند که تغییرات و اصلاحات انجام شده در سیستم حسابداری، همزمان با تغییرات انجام شده در زمینه مدیریت بخش عمومی به صورت یک امر کاملاً ضروری شکل گرفته است. اصلاحات انجام شده در مدیریت عمومی نوین، به طور خلاصه در جدول ۱ آمده است. در بخش بعدی، تغییرات صورت گرفته به صورت مقایسه‌ای در دوره‌های مختلف مدیریت عمومی ارائه می‌شود.

جدول ۱. اصلاحات انجام شده در مدیریت عمومی نوین و شرایط گذار از آن

شرح
۱. بهبود در هماهنگی‌های سازمان
۲. افزایش ظرفیت هدایت مدیران
۳. بهبود توانایی‌های مدیریت شبکه
۴. تقویت پاسخگویی
۵. تغییر رویکردهای مدیریتی مدیران
۶. رسیدگی به بحران‌ها

شرح
۷. یکپارچه‌سازی حکمرانی
۸. تأکید بیشتر بر پاسخگویی عمومی
۹. کارایی و استفاده مؤثر از منابع

۴. مقایسه حسابداری بخش عمومی در سلسله مراتب پارادایمی مدیریت بخش عمومی

ریشه انقلاب مدرن در علوم‌های مختلف، به کتاب گالیله در مورد ریاضیات در سال ۱۶۳۸ باز می‌گردد. جایی که گالیله این ایده را مطرح کرد که همه پدیده‌ها را می‌توان به زبان ریاضی بیان کرد. به طور مشابه، هنگامی که به لطف جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها، درک بهتری از همه فعالیت‌های روی زمین ایجاد شود و امکان بهینه‌سازی این فعالیت‌ها فراهم آید، عصر تازه‌ای ظهور خواهد کرد. اطلاعات به عنوان منبعی ضروری در نظر گرفته خواهند شد. نیروی بخار، نیروی پیش برنده قرن نوزدهم بود؛ همچنین، نفت همین نقش را در قرن بیستم بازی کرد و داده‌ها نیز نقش مشابهی برای قرن بیست و یکم خواهند داشت. بر این اساس سیستم‌های جمع‌آوری، اندازه‌گیری، تجزیه و تحلیل و حتی ارائه آن‌ها، باید همگام با تحول‌های صورت گرفته به‌روز شوند (شواب، ۱۳۹۶).

حکمرانی عمومی، از موارد متعددی مثلاً فناوری دیجیتال، رسانه‌های نو، اقتصاد دیجیتال، شکل‌گیری سیستم‌هایی برای نظارت بین‌المللی و گسترده (مثلاً استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی) بر روی مبادلات، مبارزه با پولشویی، راهکارها و مدیریت منابع برای آموزش و پیشرفت، فرهنگ و روابط بین‌جوامع و غیره تأثیر می‌پذیرد. این تحول‌ها، نیازمند اطلاعات است و حسابداری به عنوان یک سیستم برای جمع‌آوری، اندازه‌گیری و پردازش اطلاعات، نقش مهمی در این زمینه ایفا می‌کند. بنابراین، می‌توان گفت حسابداری برای همگام شدن با تحول‌های صورت گرفته و کمک به بخش عمومی همزمان با این تحول‌ها، نیازمند اصلاحاتی است که با این تحول‌های موازی حرکت کند. به عبارت دیگر، باید حسابداری همزمان با تحول‌های صورت گرفته در شیوه‌های مدیریت بخش عمومی، تحول پیدا کند. حتی این امکان وجود دارد که حسابداری مثل سایر حرفه‌های دیگر، در آینده‌ای قابل پیش‌بینی بخاطر پیشرفت تکنولوژی، از دست انسان خارج شده و کاملاً در اختیار ربات‌ها قرار گیرد. در این صورت انسان فقط توانایی نظارت خواهد داشت و قابلیت مقایسه اطلاعات تهیه شده بیشتر خواهد شد. چراکه ربات‌ها فقط از یک برنامه نوشته شده عمومی پیروی کرده و دست انسان‌ها از دستکاری‌های زیاد در سیستم گزارشگری مالی تا حدی کوتاه بماند که این موضوع در مدیریت بخش عمومی، می‌تواند تأثیرات مثبت فراوانی به همراه داشته باشد (پورا برهیمی، ۱۳۹۶). حتی این امکان وجود دارد که یک منشأ کلی (مثلاً یک سازمان) در سطح یک ایالت، کشور و حتی تمام دنیا توانایی بررسی و تجزیه و تحلیل این اطلاعات را داشته باشد. لذا، باتوجه به میزان تأثیرگذاری سیستم حسابداری در گزارشگری و به تبع آن پایداری و رشد اقتصادی در سطح همان ایالت،

کشور و حتی کل دنیا، می‌توان شاهد یک پایداری کلی در سطح اقتصاد جهان بود. علاوه بر این، با افزایش ارزش اطلاعات حسابداری، درخواست برای تعیین ارزش پولی شفاف‌تری برای اطلاعات و به خصوص اطلاعات در سطح یک شرکت، شکلی جدی به خود خواهد گرفت. تبدیل حریم شرکتی به حق مالکیت برای حفاظت بهتر از آن، یکی از راه‌های محتمل است. شرکت‌ها برای استفاده از اطلاعات شخصی، مجبور به اخذ مجوزهای شفاف‌تری خواهند بود و عدم حفاظت از اطلاعات مربوط به حریم شخصی یا سوء استفاده از این اطلاعات، با ضرر و زیان اقتصادی بیشتری همراه خواهد شد (پوراابراهیمی، ۱۳۹۶).

شتاب تغییرات در کسب و کارهای بخش خصوصی و خصوصی شدن فرایندهای عمومی که یکی از جنبه‌های نوآوری در مدیریت عمومی نوین نیز محسوب می‌شود، می‌تواند فراتر از این مهم ظاهر شده و می‌تواند به طور کلی توان اداره، کنترل و مدیریت را از دست بخش عمومی برباید. همچنین، تعاملات اقتصادی بین‌المللی در سطح کشورهای رقیب، روندهایی را ایجاد می‌کند که بدون شک مدیریت بخش عمومی را تحت تأثیر قرار داده و در این راستا باید ابزارهای مورد استفاده در مدیریت بخش عمومی، توانایی تحمل و هدایت این جریان‌ها را داشته باشد. یکی از این ابزارها، حسابداری بخش عمومی است که باید مرحله به مرحله و همزمان با این جریان‌ها به‌روز شود. بنابراین، تغییر از مدیریت عمومی نوین به دوران پسا مدیریت عمومی نوین، ابزار مهمی مثل حسابداری را که یکی از ستون‌های مدیریت عمومی است، دستخوش تغییر می‌کند.

با این حال، توجه به این نکته خیلی مهم است که فقط رخدادهای نیستند که آینده را شکل خواهند داد؛ بلکه رخدادهای رفتارها (تصمیمات، مفروضات و غیره) و ریشه‌ها (سابقه، چارچوب‌ها و ساختارهای تاریخی) نیز می‌توانند آینده را تحت تأثیر قرار دهند. از این‌رو، حسابداری بخش عمومی باید توانایی تجزیه و تحلیل رخدادهای رفتارها و ریشه‌ها را داشته باشد و بتواند به نحو مطلوب آن‌ها را همزمان با تحول‌های بخش عمومی بکار گیرد (پوراابراهیمی، ۱۳۹۶). در این زمینه، تمرکز اصلی بر مباحث اقتصادی گوناگون اعم از اقتصاد اشتراکی، اقتصاد سریع و اقتصاد دیجیتال، می‌تواند ساختار آینده را بهتر شکل دهد. بر این اساس، حسابداری به عنوان یک ابزار مهم اقتصادی و مدیریت در بخش عمومی، می‌تواند مهم‌ترین نقش را ایفا کند. موارد گفته شده می‌تواند نویدبخش تغییر چارچوب ذهنی درباره ساختارها و ابزارهای مدیریت بخش عمومی باشد و می‌توان گفت که مدیریت در بخش عمومی، در حال فاصله گرفتن از مدیریت عمومی نوین است و باتوجه به نقش برجسته حسابداری در مدیریت عمومی، می‌توان گفت حسابداری بخش عمومی نیز در حال تحول است.

قبل از این بخش، مدیریت عمومی در سطح سنتی، نوین و پسا مدیریت عمومی نوین، بحث شد. همچنین، به نقش حسابداری در این مدل‌ها اشاره شد. در این بخش، تلاش شد نقش و ویژگی‌های حسابداری در

این دوره‌ها برجسته شود. تغییرات و اصلاحات حسابداری بخش عمومی، همزمان با تحول‌های شکل گرفته در مدیریت بخش عمومی، در جدول ۲ خلاصه شده است.

جدول ۲. مقایسه سیستم حسابداری در مدل‌های مختلف مدیریت عمومی

ردیف	ویژگی‌های سیستم حسابداری	سنتی	مدیریت عمومی نوین	دوره پس‌مدیریت عمومی نوین
۱	حسابداری به عنوان یک سیستم گزارشگری مالی	ابزاری برای جمع‌آوری اطلاعات و ارائه آن بوده است.	در این دوره، سیستم حسابداری علاوه بر جمع‌آوری، اندازه‌گیری و ارائه اطلاعات مفید، نقش مهمی در افزایش توان مدیریتی و کاربردی در هدایت فعالیت‌های اقتصادی داشته است. استفاده از حسابداری برای تحقق اهداف پاسخگویی، ارزیابی عملکرد، بودجه‌ریزی عملیاتی، حسابرسی عملکرد و کنترل‌های داخلی. تغییر در میناهای حسابداری و استفاده از تکنیک‌ها و مجموعه‌های کامل‌تر و گسترده‌تری از سیستم‌ها، بخصوص در حسابداری مدیریت	علاوه بر دارا بودن ویژگی‌های یک سیستم گزارشگری مالی، حسابداری در این دوره، شاهد تحول‌هایی مبنی بر مفهوم عمومیت و گسترش ویژگی‌های متنوع حسابداری به عنوان یک سیستم گزارشگری مالی.
۲	حسابداری به عنوان ابزاری مهم برای پاسخگویی	از حسابداری به عنوان یک ابزار اداری استفاده می‌شد و اهداف پاسخگویی، کمتر مورد توجه قرار داشت.	نقش مهم حسابداری با استقرار سیستم‌های مناسب مالی و حسابداری برای پاسخگویی عمومی، سیاسی و مالی.	نقش مهم حسابداری با استقرار سیستم‌های مناسب مالی و حسابداری برای پاسخگویی عمومی، سیاسی و مالی. توجه بیشتر به خدمات عمومی و ایفای نقش حسابداری در آن، ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی را برجسته‌تر می‌کند.
۳	حسابداری به عنوان یک سیستم جامع و یکپارچه	استفاده از حسابداری به عنوان سیستم‌های جداگانه و عدم یکپارچه‌سازی در آن.	استفاده از حسابداری به عنوان یک سیستم گزارشگری مالی یکپارچه و منسجم، جهت اجرای وظایف مدیریت عمومی و ایفای مسئولیت پاسخگویی. در این زمینه حسابداری به ویژگی تمرکززدایی در مدیریت عمومی نوین کمک کرده است.	استفاده از سیستم‌های یکپارچه حسابداری و نقش تکنولوژی در این زمینه، حسابداری را به یک سیستم گزارشگری و نظارتی یکپارچه تبدیل کرده است. برای مثال، نمونه استانداردهای حسابداری بین‌المللی قابل اجرا در تمام کشورها، بخصوص در بخش عمومی (شکل‌گیری سیستم‌هایی برای نظارت بین‌المللی و گسترده).

ردیف	ویژگی‌های سیستم‌های حسابداری	ستی	مدیریت عمومی نوین	دوره پسا مدیریت عمومی نوین
۴	حسابداری و ابزاری برای نظارت	از حسابداری به عنوان یک سیستم نظارتی، کمتر استفاده می‌شد.	رونق حسابرسی و نقش حسابداری در رفع تضاد منافع بین گروه‌های مختلف، نشان دهنده استفاده از سیستم حسابداری به عنوان یک ابزار نظارتی است. طراحی و اجرای حسابرسی مبتنی بر عملکرد و بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی، نشان دهنده این مهم هستند.	علاوه بر نقش حسابداری در این زمینه در دوره مدیریت عمومی نوین، تغییرات و پیشرفت‌ها در زمینه استانداردگذاری، تکنولوژی و تکنیک‌ها، نقش نظارتی حسابداری را بیش از پیش پررنگ‌تر می‌کند.
۵	حسابداری و ساختارهای اقتصادی	تهیه و ارائه اطلاعات در سطح محیط‌های اقتصادی برای تصمیم‌گیری ذینفعان	نقش مهم حسابداری در تعاملات اقتصادی و کمک به ثبات رشد اقتصادی. همچنین، سیستم حسابداری به عنوان یک ابزار شفاف در سطح اقتصاد، به تصمیم‌گیری بهینه کمک شایانی کرده است.	حسابداری نقش مهمی در پیشرفت اقتصاد دیجیتال، اقتصاد بین‌الملل، اقتصاد اشتراکی و اقتصاد سریع داشته است و برای ایفای این نقش مهم، سیستم حسابداری شاهد تحول‌های گسترده‌ای خواهد بود.
۶	حسابداری و ابزاری مهم برای اجرای حاکمیت خوب	سیستم حسابداری از دیرباز و در تمام دوره‌های مدیریت در بخش عمومی، به عنوان یک سازوکار تأثیرگذار در اجرای وظایف حاکمیتی نقش داشته است.	علاوه نقش حسابداری در دوره‌های مختلف برای اجرای وظایف حاکمیت، حسابداری نقش مهمی در اجرای مسئولیت پاسخگویی داشته و منجر به اجرای حاکمیت خوب شده است.	تحول‌های حسابداری بخش عمومی و همگام شدن آن با تغییرات تکنولوژی، اجرای حاکمیت خوب و ارزیابی آن را تسهیل می‌کند.
۷	حسابداری و جامعه	-	حسابداری به عنوان یک ابزار مهم برای پاسخگویی، گویای رابطه نزدیک حسابداری و جامعه است.	مفهوم عمومیت در دوران پس از مدیریت عمومی نوین، گویای نقش مهم حسابداری در جامعه بوده و سعی در آموزش مبانی ساده و عمومی در حسابداری، ارزیابی خدمات و عملکرد ارائه شده بخش عمومی را بیش از پیش تسهیل می‌کند.
۸	سرعت تحول‌های حسابداری و پیامدهای تکنولوژی	باتوجه به نقش کم‌رنگ تکنولوژی در این دوران، حسابداری رابطه چندان زیادی با تکنولوژی نداشته و بیشتر از سیستم‌های دستی برای امورات حسابداری استفاده شده است.	تغییرات تکنولوژی و پدید آمدن زبان‌های برنامه نویسی، حسابداری را از حالت دستی خارج کرده و آن را به یک سیستم یکپارچه و دقیق تبدیل کرده است که از کارایی بالایی نیز برخوردار است.	علاوه بر تأثیر تکنولوژی در دوران مدیریت عمومی نوین بر حسابداری و فاصله گرفتن از سیستم دستی برای اجرای حسابداری، نقش مهم پیشرفت‌های اخیر و پیش‌رو، حسابداری را دچار تحول بزرگی کرده و بر این اساس نیز پیش‌بینی می‌شود که در آینده‌ای نه چندان دور، انجام حسابداری از دست انسان‌ها خراج شود.

منبع: یافته‌های حاصل از پژوهش حاضر.

۵. نتیجه‌گیری

پژوهش‌های حسابداری در بخش عمومی، شاهد تحول‌های عظیمی در سه دهه گذشته بوده است. با این حال، سرعت توسعه و پیشرفت‌ها به قدری قابل توجه بوده که همچنان پیش‌بینی آینده حسابداری در بخش عمومی، سخت به نظر می‌رسد. در پژوهش‌های مربوط به مدیریت بخش عمومی، مباحث مالی و حسابداری، همواره بخش‌های جدایی‌ناپذیر محسوب شده و از آن‌ها به عنوان یک ابزار کاربردی در پارادایم‌های مختلف مدیریت عمومی نوین یاد شده است. از طرف دیگر، تحول‌ها و انقلاب‌های پارادایمی در دوره‌های گذشته، حال و آینده در زمینه مدیریت عمومی، باعث شده که همزمان با این تحول‌ها، ابزارهای کاربردی در این ساختار نیز شاهد تحول‌های زیادی همگام با اصلاحات انجام شده در ساختار مدیریت عمومی باشند. علاوه بر این، می‌توان گفت حسابداری به عنوان یک نقطه قوت در تمام ساختارها، همواره نقش مهمی در اجرای اصلاحات داشته و همراستا با این اصلاحات، تحول‌های سیستمی زیادی در آن شکل گرفته است.

در این پژوهش، دوره‌های مدیریت عمومی که شامل دوره سنتی (گذشته)، دوره مدیریت عمومی نوین (گذشته و حال) و دوره پسا مدیریت عمومی نوین (حال و آینده) و نقش حسابداری در آن‌ها، مورد بحث و مقایسه قرار گرفت. در این زمینه نقطه نظرات پژوهشگران مختلف مورد توجه قرار گرفت. دیدگاه‌های مختلف راجع به اصلاحات جدید در مدیریت عمومی، و به خصوص اصلاحات صورت گرفته در مدیریت عمومی نوین، نشان می‌دهد که صاحب‌نظران در این زمینه به سه گروه عمده تقسیم می‌شوند.

در این راستا پژوهشگران اعتقاد دارند که علی‌رغم تأثیرات غیر منتظره و ناخواسته مدیریت عمومی نوین، تأثیرات آن هنوز در در زندگی مردم کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه مشهود است. گروه اول، بر این باورند که تغییرات محلی در تصویب و اجرای مدیریت عمومی نوین، بخش عمده اصلاحات را شکل داده و فقط این اصلاحات را برجسته کرده‌اند. به عبارت دیگر، اصلاحات را به عنوان یک پیش‌شرایح برای تغییر پارادایم محسوب نکرده‌اند. گروه دوم، بر این باورند پارادایم جدیدی برای غلبه بر مدیریت عمومی نوین در حال پیدایش است. در این خصوص اکثر پژوهشگران در کشورهای توسعه یافته که دارای سیستمی منظم برای مدیریت بخش عمومی هستند، طرفدار این دیدگاه بوده و آن‌ها پیدایش یک پارادایم جدید را بعضاً پذیرفته و برخی دیگر از آن‌ها نیز این موضوع را برای آینده‌ای نزدیک پیش‌بینی کرده‌اند. گروه سوم از نویسندگان نیز معتقدند که یک شکاف پارادایمی قابل مشاهده وجود دارد که به موجب آن مدیریت عمومی نوین، نمی‌تواند الگوی غالب در ارائه خدمات عمومی باشد، اما هنوز الگوهای نوینی به وجود نیامده است که جایگزین مناسبی برای آن باشد.

در این پژوهش تلاش شد نقش حسابداری در اجرای هر کدام از این پارادایم‌ها و علاوه بر این، نقش آن در توسعه مدل‌های مختلف مدیریت بخش عمومی برجسته شود و انتظارات از ایفای نقش حسابداری در دوران پسا مدیریت عمومی نوین تبیین گردد.

منابع

- بهبهانی‌نیا، پریسادات. (۱۳۹۶). سیر تحقیقات حسابداری بخش عمومی در ایران و جهان. پژوهش حسابداری و حسابرسی، ۷(۱)، ۵۳-۶۶.
- پوراابراهیمی، آرش. (۱۳۹۶). تغییربزرگ تکنولوژی تا سال ۲۰۵۰، امین‌الضرب: تهران.
- سالارزهی، حبیب‌الله. (۱۳۹۹). مدیریت ارزش عمومی: پارادایم نوین در مدیریت دولتی بر پایه ارزش‌های عمومی. پژوهش‌های مدیریت عمومی، ۱۳(۴۷)، ۱۸۹-۲۱۸.
- سالارزهی، حبیب‌الله؛ ابراهیم‌پور، حبیب. (۱۳۹۱). بررسی سیر تحول در پارادایم‌های مدیریت دولتی: از پارادایم مدیریت دولتی سنتی تا پارادایم حکمرانی خوب. مدیریت دولتی، ۴(۹)، ۴۳-۶۲.
- شواب، کلوس. (۱۳۹۶). انقلاب صنعتی چهارم. ترجمه ایرج نبی‌پور، دانشگاه علوم پزشکی بوشهر: بوشهر.
- کردستانی، غلامرضا؛ ایرانشاهی، علی‌اکبر. (۱۳۸۸). بررسی عوامل مؤثر بر به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی. دانش حسابرسی، ۲۸، ۱۰-۲۱.
- محمدزاده سالطه، حیدر؛ لیثی، علیرضا. (۱۳۹۸). آینده حرفه حسابداری در بخش عمومی با روش تحلیل سناریو. حسابداری دولتی، ۵(۲)، ۱۰۹-۱۲۰.
- مرادی، محمد؛ صفی‌خانی، رضا. (۱۳۹۵). تحلیل پژوهش‌های حسابداری بخش عمومی در ایران و جهت‌گیری تحقیقات آتی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳(۴)، ۵۴۷-۵۷۴.
- مشکینی، نفیسه؛ کردستانی، غلامرضا. (۱۳۹۸). پیامدهای به‌کارگیری رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین. مدیریت دولتی، ۱۱(۲)، ۲۳۱-۲۵۰.
- Alkaraan, F. (2018). Public financial management reform: an ongoing journey towards good governance. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16(4), 585-609.
- Amado, R. (2002). New Ethical Challenges under the new reform movements in the public administration sector. *Public administration and public policy*, 99, 139-150.
- Bergmann, A., Fuchs, S. & Schuler, C. (2019). A theoretical basis for public sector accrual accounting research: current state and perspectives. *Public Money & Management*, 39(8), 560-570.
- Bovaird, T. (2002). *Public Management and Governance*. Edited by Eran Vigoda at Public Administration: An Interdisciplinary Critical Analysis, Publication of Marcel Dekker.

- Brignall, S. & Modell, S. (2000). An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector'. *Management accounting research*, 11(3), 281-306.
- Brunsson, N. (1993). Ideas and actions: Justification and hypocrisy as alternatives to control. *Accounting, Organizations and Society*, 18(6), 489-506.
- Brusca, I. & Montesinos, V. (2006). Are citizens significant users of government financial information? *Public Money and Management*, 26(4), 205-209.
- Chowdhury, A. & Shil, N. C. (2017). Public sector reforms and new public management: Exploratory evidence from Australian public sector. *Asian Development Policy Review*, 5(1), 1-16.
- Christensen, T. (2012). Global ideas and modern public sector reforms: A theoretical elaboration and empirical discussion of a noninstitutional theory. *The American Review of Public Administration*, 42(6), 635-653.
- Çolak, Ç. D. (2019). Why the New Public Management is Obsolete: An Analysis in the Context of the Post-New Public Management Trends. *Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave*, 19(4), 517-536.
- Cuadrado-Ballesteros, B. & Bisogno, M. (2020). Public sector accounting reforms and the quality of governance. *Public Money & Management*, 41(3), 1-11.
- De Bruijn, H. & Van Helden, G. J. (2006). A plea for dialogue driven performance- based management systems: evidence from the Dutch public sector. *Financial Accountability & Management*, 22(4), 405-423.
- De Jesus, M. J. & Eirado, J. S. B. (2012). Relevance of accounting information to public sector accountability: A study of Brazilian federal public universities. *Tékhne*, 10(2), 87-98.
- Edwards, M. G., Soo, C. & Greckhamer, T. (2016). Public Value Management: A Case Study of Transitional Change in Disability Sector Reform in Western Australia. *Australian Journal of Public Administration*, 75(2), 176-190.
- Egeberg, M., & Trondal, J. (2016). Why strong coordination at one level of government is incompatible with strong coordination across levels (and how to live with it): The case of the European Union. *Public Administration*, 94(3), 579-592.

- Goddard, A. (2010). Contemporary public sector accounting research—An international comparison of journal papers. *The British Accounting Review*, 42(2), 75-87.
- Hajnal, G. & Rosta, M. (2015). NPM and post-NPM in the view of European administrative elites: Towards understanding the relationship of public management reform doctrines. In *IRSPM Annual Conference Session on Modeling Public Service Change*, 3, 1-24.
- Hay, D. & Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40, 1-15.
- Humphrey, C., Miller, P. & Scapens, R. W. (1993). Accountability and accountable management in the UK public sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(3), 7-29.
- Hyndman, N., Liguori, M., Meyer, R. E., Polzer, T., Rota, S. & Seiwald, J. (2014). The translation and sedimentation of accounting reforms. A comparison of the UK, Austrian and Italian experiences. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4-5), 388-408.
- Jacobs, L. R. (2014). The contested politics of public value. *Public Administration Review*, 74(4), 480-494.
- Kartalis, N., Tsamenyi, M. & Jayasinghe, K. (2016). Accounting in new public management (NPM) and shifting organizational boundaries. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(2), 248-277.
- Kurtenbach, J. M. & Roberts, R. W. (1994). Public sector research in accounting: a review and synthesis. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 6(2), 216-253.
- Lapsley, I. (2002). Accounting and the new public management: instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity? *Financial Accountability & Management*, 15(3- 4), 201-207.
- Lapuate, V. & Van de Walle, S. (2020). The effects of new public management on the quality of public services. *Governance*, 33(3), 461-475.
- Llewellyn, S. & Northcott, D. (2005). The average hospital. *Accounting, Organizations and Society*, 30(6), 555-583.
- Lodge, M. & Gill, D. (2011). Toward a new era of administrative reform? The myth of post- NPM in New Zealand. *Governance*, 24(1), 141-166.

- Modell, S., Jacobs, K. & Wiesel, F. (2007). A process (re) turn? Path dependencies, institutions and performance management in Swedish central government. *Management Accounting Research*, 18(4), 453-475.
- Mussari, R. & Sorrentino, D. (2017). Italian public sector accounting reform: A step towards European public sector accounting harmonisation. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 7(2), 137-153.
- Paulsson, G. (2012). The role of management accountants in new public management. *Financial Accountability & Management*, 28(4), 378-394.
- Powell, W. W. & Bromley, P. (2015). New institutionalism in the analysis of complex organizations. *International encyclopedia of the social & behavioral sciences*, 2, 764-769.
- Racino, J. A. (Ed.). (2014). *Public administration and disability: Community services administration in the US*. CRC Press.
- Reiter, R. & Klenk, T. (2019). The manifold meanings of ‘post-New Public Management’—a systematic literature review. *International Review of Administrative Sciences*, 85(1), 11-27.
- Sehested, K. (2002). How new public management reforms challenge the roles of professionals. *International Journal of Public Administration*, 25(12), 1513-1537.
- Siami-Namini, S. (2020). *The New Public Management: Administrative Reform in Iran*. Available at SSRN: 3534437.
- Steccolini, I. (2016). Public sector accounting: From “old” new public management to a paradigmatic gap: Where to from here. In presentation held at the APIRA Conference, RMIT, 15.
- Steccolini, I. (2018). Accounting and the post-new public management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(1), 255-279.
- Tian, X. & Christensen, T. (2019). Beyond NPM to Post-NPM? A Study of China’s Government Reforms over the Past 40 Years. *American Review of Public Administration*, 49(7), 855-865.
- Tickell, G. (2010). Cash to Accrual Accounting: One Nations Dilemma. *International Business & Economics Research Journal*, 9(11), 71-78.
- Wang, X. (2002). Assessing administrative accountability: Results from a national survey. *The American Review of Public Administration*, 32(3), 350-370.

- Watkins, A. L. & Arrington, C. E. (2007). Accounting, new public management and American politics: Theoretical insights into the national performance review. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(1), 33-58.
- Yeh, H. S. & Lin, W. I. (2018). Disability employment services under new public management: A comparison of Australia and Taiwan. *International Social Work*, 61(3), 437-450.
- Zafra-Gómez, J. L., Rodriguez Bolivar, M. P. & Munoz, L. A. (2013). Contrasting new public management (NPM) versus post-NPM through financial performance: A cross-sectional analysis of Spanish local governments. *Administration & Society*, 45(6), 710-747.