

New public management to optimize financial reporting

Mahmood Kia

Internal Audit Manager, Parsian Lotus Investment Bank, Tehran, Iran
arash_kia_m@yahoo.com

Received: 2020/10/21 Accepted: 2020/11/25

Abstract

This article introduces a new perspective on the principles and profession of management that applies concepts, perspectives, and general and business studies to the realities of the present era. It also explores this concept by adapting back-to-the-future systems and the practical and interdisciplinary rationale for new public management in the financial sector. The emergence of new financial management in recent decades has led to different governments with different economic and political structures, various reforms in their public sector accounting system; The International Federation of Accountants (IFAC) considers accountability a prerequisite for achieving a global economy and has taken effective steps toward new financial management and its tools with the publication of new statements and standards. In this article, by reviewing the evolution in this regard, the theoretical concepts affecting accounting systems in the public sector are examined.

Keywords: New public management, Public sector accounting, Financial reporting.

مدیریت عمومی نوین در جهت بهینه‌سازی گزارشگری مالی

محمود کیا

مدیر حسابرسی داخلی شرکت تأمین سرمایه لوتوس پارسین، تهران، ایران
arash_kia_m@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۷/۳۰ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۹/۰۵

چکیده

این مقاله به معرفی نگرش جدید درباره اصول و حرفه مدیریت می‌پردازد که مفاهیم، دیدگاه‌ها و مطالعات عمومی و تجاری را در خلال واقعیات موجود در عصر حاضر به کار می‌گیرد. همچنین با اقتباس از سیستم‌های باز آینده‌گر و دورنمای منطقی کاربردی و میان رشته در رابطه با مدیریت عمومی نوین در بخش مالی به بررسی این مفهوم می‌پردازد. ظهور مدیریت مالی نوین در چند دهه اخیر موجب گردید تا دولت‌های مختلف با ساختار اقتصادی و سیاسی متفاوت، اصلاحات گوناگونی در سیستم حسابداری بخش عمومی خود بوجود آورند؛ به‌گونه‌ای که فدراسیون بین‌المللی حسابداری (IFAC)، حسابداری و پاسخگویی را لازمه دستیابی به یک اقتصاد جهانی دانست و با انتشار بیانیه‌ها و استانداردهای نوین، گام‌های مؤثری به سمت مدیریت مالی نوین و ابزارهای حاکم بر آن برداشته است. در این مقاله با بررسی سیر تحول انجام شده در این خصوص به بررسی مفاهیم نظری حاکم بر سیستم‌های حسابداری در بخش عمومی پرداخته شده است.

واژگان کلیدی: مدیریت عمومی نوین، حسابداری بخش عمومی، گزارشگری مالی.

۱. مقدمه

سیر تکامل جوامع بشری نشان می‌دهد که هستی را باید بدان صورتی توضیح داد که واقعاً هست و بدان طریق تغییر داد که قوانین تغییر و تکامل آن حکم می‌کند. تاریخ نشان می‌دهد که بسیاری از کشورها همچون کشورهای آفریقایی با وجود داشتن منابع فراوان دچار مشکلات بسیاری هستند. این در حالی است که برخی از کشورها همچون ژاپن اگر چه منابع فراوانی ندارند ولی جزء کشورهای موفق بحساب می‌آیند این مطلب نشان دهنده آن است که تفاوت در کشورهای مختلف به دلیل وجود منابع آنها نیست، بلکه به دلیل نوع رودیکردها و استراتژی‌های بکار گرفته شده توسط آنها می‌باشد. از سوی دیگر برخی محققان به رابطه بین استراتژی‌های استفاده شده در دولتهای مختلف و سیستم‌های مالی پی برده‌اند. آنان معتقدند که سیستم‌های مالی و حسابداری موجود در این کشورها به نوعی نشان دهنده نوع استراتژی بکار رفته توسط آنها می‌باشد. بوجود آمدن بحران‌های اقتصادی و سیاسی، رسوایی‌های مالی، فسادهای اداری، ظهور ایده‌های نوین و احساس نیاز به تحول منجر به ایجاد رویکرد مدیریت مالی نوین گردید. این رویکرد کارایی و اثربخشی در ارائه خدمات را محور کار خود قرار داده و تخصیص بهینه منابع محدود، استفاده از سیستم حسابداری تعهدی، تصمیم‌گیری غیرمتمرکز، بودجه‌بندی عملیاتی را از ساز و کارهای افزایش کارایی در بخش عمومی به شمار می‌آورد.

بخش دولتی از حکومت دولتی (مدیر دولتی نهادهای دولتی در تمام سطوح حکومتی، سازمان‌های نظارتی و نهادهای حکومتی که خدماتی از قبیل آموزش، بهداشت، امنیت و غیره ارائه می‌دهند) و شرکتهای دولتی تشکیل شده است (سیستم ملی حساب‌ها (SNA)، ۲۰۰۸). در کشورهای پردرآمد بخش دولتی بین ۲۰ تا ۳۰ درصد تولید ناخالص داخلی، و بالاترین میزان سهام مشاهده شده در اسکاندیناوی را به خود اختصاص می‌دهد. این میزان، بسیار بیشتر از سهم بخش صنعتی در تولید ناخالص داخلی است؛ سهم بخش صنعتی در بسیاری از کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه از قبیل استرالیا، کانادا، انگلستان، و ایالات متحده کمتر از ۱۰ درصد می‌باشد. با توجه به ارزش اقتصادی بخش دولتی، علاقه به سیاست‌های تشویقی برای نوآوری در بخش دولتی جهت بهبود بهره‌وری و بازده استفاده از منابع، کیفیت خدمات دولتی و مدنظر قراردادن طیف وسیعی از چالش‌های اجتماعی، از جمله تغییرات اقلیمی، مصائب و سختی‌های جمعیتی، ازدحام شهری و نابرابری اجتماعی و اقتصادی، رو به افزایش می‌باشد (تورفینگ و انسل، ۲۰۱۷). در طول سه دهه گذشته، مدیریت سازمانهای بخش عمومی در معرض تغییرات زیادی قرار گرفته است. واژه استفاده شده برای توصیف این تغییرات مدیریت عمومی نوین (NPM) است. در واقع NPM پاسخی به اتهاماتی بوده است که به بخش عمومی وارد شده است که آن را دیوان سالار و ناکارآمد و نامؤثر می‌دانند. NPM از یکپارچگی مفاهیم مدیریت بخش خصوصی و مکانیزم‌های بازار حمایت می‌کند (ریچارد،

۲۰۱۰). تغییرات در حسابداری بخش عمومی در توسعه مدیریت بخش عمومی NPM نقش اساسی داشته است.

NPM در مقایسه با مفاهیم سنتی مدیریت عمومی، مبتنی بر یک مفهوم متفاوت از پاسخگویی عمومی بوده است که شامل رویکرد متفاوتی در مورد اعتماد و عدم اعتماد در تعاملات اجتماعی و اقتصادی در یک سبک متفاوت از پیاده‌سازی حسابداری و زیان سیاسی است.

ظهور مدیریت مالی نوین در چند دهه اخیر موجب گردید تا دولتهای مختلف با ساختار اقتصادی و سیاسی متفاوت اصلاحات گوناگونی در سیستم حسابداری بخش عمومی خود بوجود آوردند. در همین راستا فدراسیون حسابداری بین‌المللی (IFAC)، با تأکید بر حسابداری و پاسخگویی، لازمه دستیابی به یک اقتصاد جهانی را تدوین استانداردهایی دانست که اهداف پیش گفته شده را سرلوحه خود قرار دهد. به همین منظور IFAC در سال ۱۹۸۶ میلادی هیأت استاندارد حسابداری بخش عمومی (IPSAB) را تأسیس نمود و با انتشار بیانیه‌ها و استانداردهای منطبق بر سیستم حسابداری تعهدی به سمت مدیریت مالی نوین و ابزارهای حاکم بر آن قدم برداشتند. همچنین انجمن حسابداری خبره آمریکا (AICPA) با رسمیت شناختن هیأت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) زمینه استفاده از رویکرد مدیریت مالی نوین را فراهم نمودند. به گونه‌ای که می‌توان انتشار بیانیه ۳۴ توسط (GASB) را مظهر استفاده از چنین رویکردی دانست. همچنین در سال ۱۳۸۸ هجری شمسی سازمان حسابرسی با انتشار پیش نویس چارچوب نظری گزارشگری مالی بخش عمومی با عنوان اهداف گزارشگری مالی، اقدامات لازم جهت حرکت حسابداری بخش عمومی ایران به سمت استفاده از رویکرد حسابداری تعهدی را انجام داد به گونه‌ای که تلاش‌های سازمان حسابرسی در این عرصه موجب گردید که مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی در خصوص اهداف واحد گزارشگر و عناصر صورتهای مالی تدوین و سپس ۹ بیانیه در خصوص تدوین استاندارد حسابداری دولتی منتشر شود. همچنین وزارت امور اقتصادی و دارایی به عنوان مجری حسابداری تعهدی در بخش عمومی در سال ۱۳۹۳ با تدوین سرفصل‌های حسابداری تعهدی تحت عنوان نظام حسابداری بخش عمومی اقدامات لازم جهت توسعه مدیریت مالی نوین در دستگاههای اجرایی را فراهم نمود که موافقت دیوان محاسبات کشور جهت اجرای آزمایشی نظام حسابداری بخش عمومی، مسیر پیش‌رو بیش از پیش هموارتر ساخت.

۲. مدیریت دولتی نوین

الگوی سنتی اداره امور دولتی، که پابرجاترین و موفق‌ترین نظریه مدیریت در بخش دولتی است در حال جایگزین شدن می‌باشد. دلائل بسیاری برای این جایگزینی وجود دارد. در الگوی سنتی گرایش به سوی خشکی و بوروکراتیک بودن، توجه به فرایند به جای پیامد و تأکید بر دستورالعمل‌ها به جای تأکید بر نتایج

وجود دارد. از سال ۱۹۷۰ انتقادهای مستدل و دقیقی درباره بی‌کفایتی بوروکراسی‌های خشک که زمانی به عنوان وسیله‌ای برای تحقق بالاترین سطح کارایی مورد توجه بودند، به عمل آمد. دولت‌ها توجه خود را از دستورالعمل‌های رسمی، ساختارها، اقدامات حفاظتی، به سوی نتایج معطوف کردند و کمتر درباره ابزارهای نیل به نتایج به بحث می‌پرداختند. الگوی سنتی، تقریباً پس از یکصد سال که از عمر آن می‌گذرد، در معرض فروپاشی قرار گرفته است. نظریه‌های الگوی سنتی و نحوه عمل به آن در حال حاضر، قدیمی به حساب می‌آیند و به هیچ وجه با نیازهای جامعه‌ی متحول امروز تطبیق ندارند. در دهه ۱۹۸۰ و اوایل دهه ۱۹۹۰ در پاسخ به نارسایی‌های مدل کلاسیک، یک رویکرد نوین مدیریتی در بخش دولتی ظهور کرد. این رویکرد ممکن است برخی از مشکلات و مسائل مدلی پیشین را از میان بردارد، لیکن متضمن تغییرات شگرفی در نحوه اداره بخش دولتی است (الوانی و دانایی‌فرد، ۱۳۸۸).

رویکرد مدیریتی، معانی بسیاری دارد: «مدیریت گرای» (پولیت، ۱۹۹۰)، «مدیریت دولتی نوین» (هود، ۱۹۹۱)، «اداره امور دولتی بر اساس بازار» (لن و رزنبلوم، ۱۹۹۲) و یا «دولت کارآفرین» (آزبورن و گیبلر، ۱۹۹۲). نام‌های گوناگون برای مدیریت دولتی نوین، نشانگر دیدگاه‌های مختلف درباره رویدادهای کنونی است. با وجود این، همه اینها در نکاتی نیز اشتراک دارند:

- نخست مدل را هر چه بنامیم انتقال عمده‌ای از اداره امور دولتی سنتی، به توجه بسیار زیاد به دستیابی به نتیجه‌ها و مسئولیت‌های فردی مدیران است.
- دوم، توجه صریحی به فاصله گرفتن از دیوان سالاری کلاسیک، برای انعطاف‌پذیر کردن سازمان‌ها، کارکنان، شرایط و مقررات استخدامی است.
- سوم، هدف‌های فردی و سازمانی باید به روشنی تدوین شوند، تا اندازه‌گیری از طریق شاخص‌های عملکردی (PI) امکان‌پذیر شود. به همین طریق ارزیابی سیستماتیک برنامه‌های اجرایی بیشتر صورت خواهد گرفت. سه مولفه صرفه جویی، کارایی و اثربخشی محرک‌های اصلی نکات پیش گفته‌اند.
- چهارم، کارکنان بلندپایه، به جای آنکه بدون گرایش خاص سیاسی و بی‌طرف باشند، تمایل دارند که از نظر سیاسی به دولت حاکم متعهد باشند.
- پنجم، وظایف دولت هر چه بیشتر با آزمون بازار روبرو می‌شوند، مثل واگذار کردن کارها به دیگران توسط قرارداد و این چیزی است که برخی نویسندگان آن را «هدایت کردن قایق به جای پارو زدن» خوانده‌اند. دخالت دولتی نباید همیشه به معنای انجام کار توسط ابزارهای بوروکراتیک باشد.
- ششم، روند کاستن از وظایف دولت از طریق خصوصی‌سازی نیز وجود دارد که در بعضی موارد، سرعت بسیاری دارد. این لزوماً به معنای بخشی از برنامه مدیریتی نیست، زیرا اصلاحات یاد شده ممکن است بدون کاستن از دامنه وظایف و مسئولیت‌های دولت روی دهند. ولی به هر حال، این دو مساله در یک زمان روی می‌دهند.

اشتراک همه این نکات در آنست که توجه از فرآیندها به نتایج منتقل می‌شود (الوانی و دانایی فرد، ۱۳۸۸). در سالهای اخیر علاقه روزافزونی به مطالعه مدیریت عمومی نوین (NPM)، اصلاحات، شاخص‌های عملکرد بخش عمومی (PI) و تأثیر مدرنیزه کردن اداره امور عمومی در بین ملل و جوامع، در حال گسترش می‌باشد. برای نمونه مطالعات نشان می‌دهند که نیاز برای مدرنیزه ساختن بخش عمومی، اغلب پاسخی به سطوح پایین اعتماد شهروندان به دولت می‌باشد. تصویر منفی شهروندان از دولت و اداره امور عمومی ممکن است پیامد نحوه اجرای وظایف این سازمان‌ها باشد. بدین معنی که کیفیت بهتر خدمات عمومی موجب رضایت استفاده‌کنندگان این خدمات و در نتیجه افزایش اعتماد به دولت می‌گردد. بعلاوه برخی مطالعات نشان می‌دهند که اعتماد به دولت موجب مستحکم‌تر شدن و افزایش توان سیستم‌های دموکراتیک می‌شود. باید توجه داشت که دموکراسی پایدار نیازمند مشارکت و همکاری فعال شهروندان در حوزه‌های مختلف می‌باشد. علیرغم برخی انتقادات در مورد همکاری و مشارکت شهروندان در حوزه‌های مدیریتی اداره امور، اغلب تحقیقات حاکی از نقش تأثیرگذار مشارکت شهروندان در امور اداری و سیاسی می‌باشند (ویگودا، ۲۰۰۲).

بحث اصلی این تحقیقات این است که مشارکت شهروندان در سطوح سازمانی/ بوروکراتیک و اجتماعی/ سیاسی به احتمال زیاد موجب افزایش اعتماد شهروندان به اداره امور می‌گردد چرا که مشارکت شهروندان موجب افزایش آگاهی و اطلاعات آنها در خصوص فرایندها، نتایج و دست آوردها گشته و انتظارات آنان از دولت را تعدیل می‌سازد. به احتمال زیاد پاسخگویی به شهروندان به عنوان ارباب رجوع هسته و ویژگی اصلی مدرنیزه ساختن اداره امور عمومی می‌باشد چرا که بوروکراسی پاسخگو خدمات و کالاها را با سرعت و دقت بالایی به مقصد می‌رساند. پاسخگویی در ارتباط تنگاتنگ با سرعت و دقت پاسخ به انتظارات و نیازمندی‌های ارباب رجوع می‌باشد زیرا سرعت موجب کاهش زمان انتظار و دقت باعث پاسخ مناسب به نیازها و خواسته‌های ارباب رجوع می‌گردد (اروین و همکاران، ۲۰۰۴).

اروین و استنسبری در مطالعه‌ای که در ارتباط با مزایا و معایب مشارکت شهروندان در سطوح مختلف سازمانی و اداری انجام دادند اینگونه نتیجه‌گیری کردند که ایده‌آل‌ترین شرایط برای چنین مشارکتی می‌تواند پیوندهای اجتماعی مستحکم، گروه‌های کوچک سازمان یافته محلی، میزان اهمیت و ضرورت موضوع و بلاخره تمایل افراد به مشارکت داوطلبانه می‌باشد. علیرغم انتقاداتی که توسط برخی محققان به مشارکت شهروندان ناهنجار در تصمیم‌گیری امور اداری می‌شود، در کل این مشارکت می‌تواند زیربنای ایجاد سیستم اداری دموکراتیک، سالم و متوازن گردد.

گفته شد که مشارکت افراد در فرآیندها و تصمیم‌گیری‌های اداری موجب افزایش اعتماد آنان به دولت می‌گردد. برخی از محققان معتقدند که اعتماد بیش از حد به دولت موجب نادیده گرفتن برخی اعمال و سیاست‌های ناسالم دولت می‌گردد. اگرچه سطحی از اعتماد برای قانونگذاری و اداره امور سیستم‌های

دموکراتیک لازم و ضروری می‌باشد اما اعتماد بیش از حد شهروندان به دولت موجب بروز شرایطی می‌گردد که اصول اولیه سیستم‌های دموکراتیک را با خطر روبرو می‌سازد. سطح اعتماد شهروندان به دولت عموماً با بررسی‌ها و مصاحبه‌هایی که با استفاده از شاخص‌های متعددی انجام می‌گیرد، اندازه‌گیری می‌شود. ممکن است این بررسی‌ها در سطوح کلان یا خرد صورت پذیرد. بررسی میزان اعتماد مردم به دولت در سطح کلان هر چند امری مرتبط ولی از نظر مفهومی مبهم می‌باشد. اما بررسی میزان اعتماد در سطح خرد در سازمان‌های اداری که نماینده بوروکراسی مدرن می‌باشند هم از نظر مفهومی قابل درک‌تر بوده و هم براحتی قابل اندازه‌گیری می‌باشد (بوکارت و همکاران، ۲۰۰۳).

در گذشته، شیوه‌های کنترل شده متمرکز در ساختار دولتی جوابگوی نیازهای بیشتری از شهروندان بود اما در شرایط کنونی و با توجه به گستردگی و پیچیدگی فعالیت‌های دولت بدون مشارکت و هم‌اندیشی با شهروندان در یک ساختار مشارکتی راه دیگری برای ادامه حیات در مدیریت دولتی وجود ندارد. با بهره‌گیری از نیروهای مردمی و مشارکت دادن شهروندان چرخه فعالیت‌های دولتی سرعت گرفته و به منظور نیل به این هدف باید الگوهای ساختاری دولت از سلسله مراتبی به غیر سلسله مراتبی و گروهی جهت مشارکت افراد بدهد و نگرش و تفکر درباره رهبری و مدیریت باید عوض شود و رهبری و مدیریت را به عنوان فرایندی برای توسعه، بالندگی و توانمندسازی کارکنان ببینند و آرمان مشترک برای گروه ایجاد کنند. امروزه شهروندان، انتظار دریافت خدمات با کیفیت بالاتری را دارند. بنابراین دولت‌ها باید قابلیت‌هایی برای شهروندان و ذینفعان فراهم آورند تا آن‌ها بتوانند در موضوعات عمومی مشارکت فعال‌تری داشته باشند و نهایتاً، انتظارات پرسنل سازمان‌ها تغییر کرده است و پاسخگویی به این انتظارات، شرایط جدیدی را می‌طلبد؛ پاسخگویی به این چالش‌ها نیازمند برخورداری از پارادایم‌های دولت الکترونیک، حکمرانی خوب و خدمات عمومی نوین در سطح کلان جامعه است. با این وجود، در حال حاضر مدیریت دولتی هر یک از جوامع، با توجه به فرهنگ اجتماعی، سیاسی موجود خود از یکی از این پارادایم‌ها یا مجموع آنها بهره می‌برند.

پژوهشگران متعددی به رویکرد جدید مدیریتی پرداخته‌اند. جنبه مثبت این موضوع، بیشتر متعلق به آزرورن و گیبلر می‌باشد که آن را از دیدگاه قبلی خود مبنی بر اینکه دولت باید «بازسازی شود» استنتاج کرده‌اند. این نویسندگان اعلام می‌کنند که دولت را قبول دارند و می‌پذیرند که دولت قادر به انجام کاری است که از عهده بازار بر نمی‌آید. به هر حال، آن‌ها ادعا می‌کنند که بوروکراسی هم غیر ضروری و هم فاقد کارایی می‌باشد و می‌بایست به وسایل دیگر متوسل شد (الوانی و دانایی‌فرد، ۱۳۸۸).

آنها یک برنامه ده نکته‌ای را برای دولت‌های کارآفرین تهیه کرده‌اند:

۱. اکثر دولت‌های کارآفرین رقابت را بین ارائه‌کنندگان خدمات افزایش می‌دهند.
۲. آنها با خارج کردن کنترل از بوروکراسی به همکاران خود در جامعه، اختیار واگذار می‌کنند.
۳. آنها برای ارزیابی عملکرد ادارات، توجه خود را به جای داده‌ها بر ستاده‌ها متمرکز می‌کنند.

۴. نیروی محرکه آن‌ها اهدافشان یعنی ماموریتشان می‌باشد و قوانین و مقررات انگیزاننده‌ی آنهاست.
 ۵. ارباب رجوع خود را مشتری می‌نامند و برای آن‌ها حق انتخاب قائل می‌شوند.
 ۶. آنها به جای اینکه بعد از بروز مشکل صرفاً مبادرت به ارائه خدمات کنند، قبل از اینکه مشکلی بروز کند، مانع آن می‌شوند.
 ۷. آنها نیروی خود را صرف کسب درآمد می‌کنند و صرفاً مصرف کننده آن نیستند.
 ۸. آنها اختیار را توزیع می‌کنند و مدیریت مشارکتی را ترغیب می‌کنند.
 ۹. آنها مکانیسم‌های بازار را به مکانیسم‌های بوروکراتیک ترجیح می‌دهند.
 ۱۰. نه تنها توجه خود را به ارائه خدمات عمومی متمرکز می‌کنند بلکه بر ترغیب همه بخش‌ها مانند بخش دولتی، خصوصی و داوطلب برای حل مشکلات جامعه خودشان نیز توجه می‌کنند (اوسبورن، ۱۹۹۲).
- طراحی مجدد دولت و بازسازی آن یکی از بهترین ابزارهای حل مشکلات بخش دولتی است این موفقیت موجب می‌شود تا سرخودرگی گسترده از بوروکراسی و دولت بوروکراتیک رفع شود و به خواست مردم برای اجرای طرح‌های جدید که دولت را از ورطه مشکلات می‌رهاند، پاسخ می‌دهد. مدیریت دولتی سنتی، به دنبال ساختارهای ایستا و تغییرات کم بود اما مدیریت دولتی نوین به دنبال ساختارهای پویا و تغییرپذیر است، شکل‌های تغییرپذیر سازمانی، ساختارهای انعطاف‌پذیر، تمرکززدایی، آموزش حساسیت، بهبود سازمانی و مشارکت همه افراد از جمله ویژگی‌های مدیریت دولتی نوین محسوب می‌گردد. مدیریت دولتی نوین تنها به دنبال اقتصاد بهتر نیست بلکه به دنبال سیاست‌های اجرایی برای بهبود کیفیت زندگی افراد، توسعه و تقویت نهادهای حل مشکلات عمومی جامعه است. مدیریت دولتی نوین، متعهد به برقراری عدالت اجتماعی از طریق مدیران اجرایی قوی دارد که «هامیلتون» از آن به عنوان «عامل انگیزش مدیران اجرایی» یاد می‌کند. مدیریت دولتی نوین کمترین توجه را به توسعه شهری، بوروکراسی‌های غیرمسئول، ساخت مؤسسات بیشتر دارد و بیشتر به دنبال حل مشکلاتی نظیر کاهش بهداشتی، فقر روستایی، اعتیاد و غیره است (عباس زاده، ۱۳۸۴).

۱.۲. مدیریت عمومی نوین و بخش مالی

علی‌رغم موارد بسیاری که ادعا می‌کنند که مدیریت عمومی نوین (NPM)، اکنون منسوخ شده می‌باشد و ما به میان‌سال‌های مدیریت عمومی جدید رسیده‌ایم (دانلیوی و همکاران، ۲۰۰۶)، هیندمن و لاپزلی (۲۰۱۶) یک برهان مجاب‌کننده را مبتنی بر اینکه NPM نه تنها منسوخ نمی‌باشد، بلکه تازه به یک تجارت مرسوم تبدیل شده است را مطرح می‌کنند. از این منظر، قرارداد بخش خصوصی، رقابت و سنجش عملکرد با وجود شکست‌های مستمر برای تحقق کاهش هزینه‌های وعده داده شده و بهبود عملکرد، مسلم فرض شده است (هود و دیکسون، ۲۰۱۶). پولیت (۲۰۱۶) این بحث را در خصوص NPM (به ویژه اشکال مدیریتی) به

جای پیشنهاد گفتمان درمورد NPM و منسوخ دانستن روش، به روش جالبی مطرح می‌سازد؛ وی اکنون شکل پیچیده‌تری از فزون‌گرایی و وابستگی مسیر را که به عنوان لایه‌بندی کار شناخته می‌شود را نشان می‌دهد. بدین ترتیب پارادوکس‌های NPM، تناقضات و تفاوت‌های محلی نیاز به تحقیق و تفحص بیشتری دارند (هود و پیترز، ۲۰۰۴).

یکی از پارادوکس‌های جالب NPM، افزایش همزمان و متناظر حسابرسی بخش عمومی به ویژه حسابرسی عملکرد بخش عمومی (PA) بوده است (همچنین به نظر می‌رسد عنوان‌هایی همچون "اعتبار-برای-پول" و "کارایی" حسابرسی هم داشته باشد). با وجود اینکه این مسئله از دهه ۱۹۷۰ در کشورهای مختلف، به کار گرفته شده است؛ اما اغلب به عنوان بخشی از عوامل تجدید سازمان NPM و همگام با ارزیابی، سنجش عملکرد و نتیجه مرتبط با حسابداری در بسیاری از دموکراسی‌های غربی مورد بررسی قرار می‌گیرد. اینگونه استدلال می‌شود که PA، دغدغه‌های پارلمانی و اجتماعی بیشتری را همراه با حسابداری برای مدیریت بودجه عمومی و منابع و برنامه‌ها و پیامدهای مرتبطشان را نشان می‌دهد (باورمن و همکاران، ۲۰۰۳؛ گوتری و پارکر، ۱۹۹۹).

در حالی که پژوهش‌های قبلی، اختلافاتی را در خصوص تعریف PA و تغییراتی در هویت PA، تمرکز و عملکرد را در طول زمان شناسایی نموده‌اند، PA به عنوان عضو مهمی در عملیات حسابداری و کنترل، گسترش نگاه دقیق حسابرسی را فراتر از درستی و انطباق مالی برای در نظر گرفتن گستره‌ای از اقتصاد، کارایی و اثربخشی شرح داده است. لیو (۱۹۹۶) معتقد است که تحت نفوذ NPM، دقت نظر ذینفعان به سمت و سوی دغدغه‌هایی در جهت مدیریت منابع عمومی و کارایی و اثربخشی عملکرد مدیریت بخش عمومی کشیده شده است. همچنین ادعا می‌شود که PA، به واسطه‌ی متمرکز شدن روی نتایج ناشی از NPM به وجود آمده است و اینکه موجب پیدایش تمرکز و پایه‌هایی برای مدیریت عملکرد شده است که بیش از پیش حساب‌برسان بخش عمومی را درگیر کنترل و ارزیابی عملکرد می‌کند. استراتژی، مدیریت عملکرد و سنجش عملکرد بیشتر از قبل، برای حاکمیت و حسابداری بخش عمومی در هم تنیده و بارز گشته‌اند (فریر و همکاران، پولیت، ۲۰۰۳). بنابراین، چنانچه حساب‌برس‌ها با تعریف مجددی از نقش‌هایشان و دامنه‌ی حسابرسی در فضای عملکرد مواجه شوند (آدامز، ۱۹۸۶؛ پولیت، ۲۰۰۳)، اگر آنها مستقیماً در رابطه با سیاست دولت اظهار نظر کنند، در معرض خطر دیده شدن به عنوان بازیگران سیاست قرار می‌گیرند (پولیت، ۲۰۰۳؛ هپورث، ۱۹۹۵).

با توجه به چالش‌های موجود یا عادی‌سازی جنبه‌های اساسی برنامه‌های کاری NPM، منطقی به نظر می‌رسد که PA رونق اولیه‌ای را تجربه کند و اینکه ممکن است در حال حاضر با کاهش نسبی مواجه گردد. باز هم، به نظر نمی‌رسد که این موضوع مورد نظر باشد. مطابق با اقدامات نسبتاً جزئی، عملیات به بسیاری از کشورها گسترش داده شده است و به بخش مهمی از تجارت معمولی حسابرسی بخش عمومی

و عنصری کلیدی از ماموریت بسیاری از مؤسسات حسابرسی عالی (SAIها) (پاور، ۲۰۰۳) تبدیل شده است. افزایش PA، توسط هدایت کنندگان NPM با انجام اقداماتی همچون تجاری‌سازی، شرکتی‌سازی و خصوصی‌سازی بسیاری از قسمت‌های بخش عمومی به آسانی امکان‌پذیر نمی‌باشد؛ اما همچنان ممکن است با افزایش گسترده‌تری در تشریفات راستی آزمایی و همراه با عملیات حسابرسی نقل گردد (پاور، ۱۹۹۷). از این منظر، رشد PA پیامد واکنش تشریفاتی نسبت به تقاضای گسترده‌تر اجتماعی برای تضمین مالی بوده است که تحت تأثیر چرخه بحران مالی و محدودیت‌های بودجه دولتی مربوطه می‌باشد.

مفهوم ماهیت انعطاف‌پذیری PA، توسط گوتتری و پارکر (۱۹۹۹) به وضوح مطرح گردید و توسعه داده شد. بر اساس پژوهش بر روی PA در دفتر حسابرسی کشورهای مشترک المنافع استرالیا، دفتر حسابرسی ملی استرالیا (ANAO)، آنها معتقدند که PA نباید به عنوان یک عملیات فنی تغییر ناپذیر شناخته شود؛ بلکه بر عکس، مفاهیم PA و کاربردهایش همانند یک ساختار اجتماعی انعطاف‌پذیر در طول زمان تغییر می‌کند. از این رو، آنها استدلال می‌کنند که این موضوع نمایانگر طیف وسیعی از دیدگاه‌ها و شرایط اجتماعی/سیاسی ذینفعان می‌باشد؛ به این ترتیب، PA به عنوان بخشی از یک بازی نمایشی با ترکیبی از بازیگران، سناریوها و موقعیت‌های اجتماعی توصیف می‌گردد. این مفهوم از سازگاری همچنین توسط جاکوبز (۱۹۹۸) در تحلیل PA در نیوزیلند شرح داده شد. با این حال، جاکوبز (۱۹۹۸)، متعقد بود که تا هنگامی که ارزیابی هم سو با PA به وسیله اصلاحات NPM جایگزین گردد؛ بهبود دهنده حسابداری از طریق نقشی صلاح اندیشانه در جهت رشد و ترقی پارلمان می‌باشد. جاکوبز (۱۹۹۸)، استنتاج نمود که این موارد نشان می‌دهند که افزایش در منطق حسابرسی اجتناب ناپذیر نبوده و ممکن است تنش بین محل مربوط به PA درون NPM و جامعه حسابرسی وجود داشته باشد.

۲.۲. اهمیت سیستم گزارشگری مالی در دولت‌ها و موسسه‌های بخش عمومی

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). وجود یک سیستم گزارشگری مالی شفاف و کارا همواره در دولت‌ها دارای اهمیت بوده، چرا که آگاهی افراد برای استفاده از منابع عمومی افزایش یافته است. با درک اهمیت سیستم گزارشگری مالی، کشورهای در حال توسعه نیز اجرای سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی را در بخش عمومی آغاز کرده‌اند. سیستم گزارشگری مالی کارا می‌تواند در افزایش اتکاپذیری اطلاعات مالی، اطمینان عمومی و جذب سرمایه‌گذاری خارجی مفید باشد. برخی از دلایل اهمیت یک سیستم گزارشگری مالی به شرح زیر است: (سافا، ۲۰۰۶)

سیستم گزارشگری مالی مناسب، برای پاسخگویی در خصوص استفاده از منابع عمومی ضروری است. سیستم گزارشگری مالی کارا از طریق شفافیت در تصمیم‌گیری، نظارت مناسب، مقایسه‌پذیری گزارشگری مالی با دیگر کشورهای دنیا و اتکاپذیری اطلاعات مالی برای سرمایه‌گذاران ایجاد انگیزه می‌کند.

- سیستم گزارشگری مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی در جذب سرمایه از بازارهای بین‌المللی مفید است.

- پرداخت‌کنندگان مالیات لازم است در مورد نحوه مصرف مالیاتهای وصولی دولت اطلاع داشته باشند و گزارشگری مالی این نیاز را پاسخ می‌دهد.

نمایندگی‌های اعتبار دهنده بین‌المللی می‌خواهند بدانند آیا دولت‌ها قادر هستند تعهدات خود را در موعد سررسید انجام دهند؟ سیستم گزارشگری، اتکاپذیری فرایند اعطای اعتبارات را تسهیل می‌کند. بنابراین با توجه به این که مبنای حسابداری انتخابی بر اطلاعات استخراج شده از سیستم گزارشگری مالی در بخش عمومی مؤثر است، لازم است مبنای صحیحی انتخاب شود تا صورتهای مالی تهیه شده بر آن اساس، نیازهای استفاده‌کنندگان را به بهترین وجه برآورده سازد.

تحولات سه دهه اخیر نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولت در نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر شهرداری‌ها، گویای این واقعیت است که این تحول تحت تأثیر ارتقای سطح پاسخ‌خواهی مردم صورت پذیرفته است. حساسیت ویژه پرداخت‌کنندگان مالیات و عوارض و تأمین‌کنندگان اصلی منابع مالی نهادهای بخش عمومی درباره مصرف و به‌کارگیری منابع مالی و اقتصادی، نهادهای مورد نظر را بر آن داشته است تا تدبیرهای خاصی برای ارتقای سطح کارایی و اثربخشی این منابع برگزینند. از این رو، رویکردهای متفاوتی برای تحقق این امر مطرح شده است که هرکدام به نوبه خود با حمایت‌ها یا مخالفت‌های صاحب‌نظران امور مالی بخش عمومی مواجه شده‌اند (باباجانی، ۱۳۹۱).

برخی معتقدند که از دلایل تحول در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، ریشه در نظریه انتخاب عمومی دارد، نظریه انتخاب عمومی بر این مطلب تأکید دارد که دولت‌ها بسیار بزرگ و ناکارآمد هستند. حامیان این نظریه معتقدند که راه‌حل این ماجرا در کاهش نقش دولت و خصوصی‌سازی بیشتر فعالیت‌های آنها خلاصه می‌شود. آنها بر این باورند که راهکار رفع ناکارایی دولت‌ها را می‌توان با تجدید مدل و اصلاح عملیات و فعالیت‌های آنها بر مبنای مفهوم‌های بازار رقابت و کارایی و در نتیجه شبه‌بازرگانی کردن این نهادها برطرف کرد (نولابور، ۲۰۱۲).

نظریه انتخاب عمومی، انگیزه و چارچوبی برای اصلاحات وسیع مدیریت و طرح پارادایم مدیریت عمومی نوین را فراهم آورده که به وسیله بسیاری از دولت‌ها به اجرا درآمده است. حاکم شدن نظریه انتخاب عمومی و طرح پارادایم مدیریت عمومی نوین در دهه ۱۹۸۰، موجب پذیرش کامل یا تعدیل شده رویکرد مدیریت عمومی نوین بخش عمومی توسط تعدادی از کشورهای اروپایی گردید.

بارزترین ویژگی مدیریت عمومی نوین، تأکید بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در مصرف یا به کارگیری منابع عمومی است. این مدل مدیریت از مجموعه‌ای فنون و راهبردهایی استفاده می‌کند که ضمن ارتقای سطح عملکرد نهادهای بخش عمومی، توانایی و قابلیت‌های این نهادها را برای کسب نتایج اصلاح می‌کنند. مدیریت عمومی نوین بخش عمومی بر روندی تأکید می‌کند که به سوی برون‌سپاری بیشتر وظایف دستگاه‌های اجرایی و تمرکز بیشتر بر رقابتی کردن خدمات نهادهای این بخش چشم‌دوخته است. اصلاحاتی که مدیریت عمومی نوین پرچم‌دار آن است، بیشتر بر افزایش کارایی و کاهش بهای خدمات استوار است (متفاردیتی، ۲۰۱۰).

حامیان این رویکرد مدیریتی معتقدند که افزایش کارایی و کاهش بهای خدمات در نهادهای بخش عمومی، از طریق ساز و کارهای مورد استفاده در موسسه‌های بخش خصوصی محقق می‌گردد که مبتنی بر بازار رقابتی و همراه با مدیریت ضابطه‌مند هستند، به بیان دیگر، تحت این رویکرد مدیریتی، دولت‌ها در این اندیشه هستند که منابع بالقوه‌ای می‌تواند از نهادهای بخش خصوصی و از طریق مشارکت‌ها، برون‌سپاری خدمات و اجرای طرح‌ها و پروژه‌های مبتنی بر تأمین مالی مشترک دولت و بخش خصوصی، به بخش عمومی انتقال یابد. حامیان این رویکرد مدیریتی معتقدند که افزایش کارایی و کاهش بهای خدمات در نهادهای بخش عمومی، از طریق سازوکارهای مورد استفاده در موسسه‌های بخش خصوصی محقق می‌گردد که مبتنی بر بازار رقابتی و همراه با مدیریت ضابطه‌مند هستند. به بیان دیگر، تحت این رویکرد مدیریتی، دولت‌ها در این اندیشه هستند که منابع بالقوه‌ای می‌تواند از سوی نهادهای بخش خصوصی و از طریق مشارکت‌ها، برون‌سپاری خدمات و اجرای طرح‌ها و پروژه‌های مبتنی بر تأمین مالی مشترک دولت و بخش خصوصی، به بخش عمومی انتقال یابد (نولابور، ۲۰۱۲).

در برخی از کشورها، رویکرد مدیریت عمومی نوین با تعدیل‌های در خور ملاحظه‌ای روبه‌رو شد. آنها این سبک مدیریت را با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های نهادهای بخش عمومی منطبق کردند و سپس تحت شرایط خاص، آن را به اجرا درآوردند. این کشورها، ضمن پذیرش مزایای استقرار رویکرد مدیریت عمومی نوین برای ارتقای سطح کارایی و اثربخشی فعالیت‌های حاکمیتی نهادهای بخش عمومی و ضرورت ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی، همچنان بر استمرار ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مالی حاکم بر مصرف منابع مالی عمومی تأکید کردند. تفکر حاکم بر نحوه پذیرش مفاهیم کلیدی مدیریت نوین بخش عمومی و چگونگی استقرار و تحقق این مفاهیم موجب شد تا در ایالات متحده مدل گزارشگری مالی نوینی در اجرای بیانیه ۳۴ هبات استانداردهای حسابداری دولتی ارائه شود. در این مدل گزارشگری مالی، عوامل کلیدی و ویژگی‌های بارز رویکرد مدیریت عمومی نوین دایر بر کارایی و اثربخشی و نتایج فعالیت‌ها و مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی ناشی از آنها مورد توجه قرار می‌گیرد. به این ترتیب، در حال حاضر دو رویکرد بر انتخاب مدل گزارشگری مالی برای نهادهای بزرگ بخش عمومی کشورها حاکم است. یکی از رویکردها به این

نکته تأکید دارد که مدل گزارشگری مالی نهادهای انتفاعی بخش خصوصی با تغییرات اندکی می‌تواند برای نهادهای بخش عمومی مورد استفاده قرار گیرد و حامیان و مخالفان در خور ملاحظه‌ای نیز دارد. رویکرد دیگر بر مناسب بودن مدل گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی تأکید می‌کند و معتقد است که این نهادها باید از مدل‌های خاص گزارشگری مالی و مبتنی بر ویژگی‌های محیطی حاکم بر فعالیت‌های از نوع حاکمیتی و بازرگانی استفاده کنند (باباجانی، ۱۳۹۱).

در گذشته حسابداری بخش عمومی نسبت به بخش خصوصی که از سال‌های دور به سوی مبنای تعهدی حسابداری گرایش پیدا کرده است با تحولات کمتری همراه بود. تنها در دو دهه اخیر حسابداری تعهدی توسط دولت‌ها در استرالیا، کانادا، نیوزیلند، انگلستان و ایالات متحده به کار گرفته شده است. نیوزیلند، اولین کشور است که در سال ۱۹۹۲ حسابداری تعهدی را به کار گرفت (نولابور، ۲۰۱۲).

برودیت و گوتری (۲۰۰۸) به جریان فزاینده تحقیقات حسابداری در بخش عمومی اشاره می‌نمایند که انطباق عملیات بخش خصوصی شامل روش‌های حسابداری مالی را در موسسات بخش دولتی بررسی می‌کنند. حرکت به سوی حسابداری تعهدی توسط دولت‌ها و تغییر در چارچوب نظری در حسابداری بخش عمومی قابل انتساب به فلسفه کلی مدیریت عمومی نوین از سال ۱۹۸۰ به بعد است.

مدیریت عمومی نوین در پنج کشور ایالات متحده، استرالیا، نیوزیلند، انگلستان و کانادا با اتخاذ روش‌های مشابه و گسترده‌ای اجرا شده است. فلسفه مدیریت عمومی نوین است که مدیریت بخش خصوصی نسبت به بخش دولتی توانمندی بیشتری دارد. بنابراین هدف این است که تا حد امکان، فعالیت‌های دولت با استفاده از خصوصی‌سازی و پیمانکاری به بخش خصوصی واگذار شده و اندازه دولت کوچک‌تر شود. با این حال انتقال تمام فعالیت‌های بخش دولتی به خصوصی ممکن نیست (نولابور، ۲۰۱۲).

۳,۲. حسابداری در دولت و مدیریت عمومی نوین

پیش از اتخاذ حسابداری تعهدی، دولت‌ها متمایل به استفاده از حسابداری مبتنی بر مخارج بودند. با وجود این، بسیاری از دولت‌ها در واقع فرایند انتقال از مبنای نقدی به نقدی تعدیل شده، نیمه تعهدی و تعهدی تعدیل شده را نیز تجربه کرده‌اند. برجسته‌ترین تفاوت ناشی از به کارگیری حسابداری تعهدی، سرمایه‌ای کردن و مستهلک کردن دارایی‌های بلندمدت است. براساس حسابداری بر مبنای نقدی، تمام دارایی‌ها به عنوان مخارج، در سالی که تحصیل شده‌اند، ثبت و نیازی به کاهش ارزش و هیچ تخصیص هزینه برای دارایی به صورت سال به سال وجود ندارد. تصمیم‌گیری‌ها حول این موضوع هستند که آیا به جای مدیریت دارایی‌های سرمایه‌ای، دارایی‌های سرمایه‌ای جدید خریداری شوند یا خیر. به علاوه، عدم موفقیت در شناسایی تخصیص هزینه دارایی‌های سرمایه‌ای، درک مفاهیم مالی موجود برای حفظ سطح معیت از خدمت را مشکل می‌سازد.

بنابراین کمبود اطلاعات در مورد هزینه و استهلاک، تصمیم‌گیری درباره توسعه و یا کاهش برنامه‌های عمومی را با مشکل مواجه می‌سازد. همچنین مسائلی در مورد بدهی‌ها وجود دارد، به عنوان مثال، بسیاری از دولت‌ها قبل از اجرای حسابداری تعهدی، بدهی‌های بازنشستگی و بدهی‌ها برای سایر منافع اجتماعی دیگر را افزایش می‌دادند که در صورت‌های مالی ثبت نشده بودند (IFAC، ۱۹۹۶).

در ظاهر، ممکن است به نظر برسد که حسابداری تعهدی، همان‌طور که در بخش خصوصی گسترش یافته است، می‌تواند برای بخش عمومی نیز به کار گرفته شود، اما گستره به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی باید مورد بررسی قرار گرفته شود.

تعدادی از استانداردهاگران چون هیأت حسابداری بخش عمومی کانادا، هیأت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا و هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و نویسندگانی چون بارتون (۲۰۰۴)، چان (۲۰۰۳)، دنیتگ (۲۰۰۰)، گراهام (۲۰۰۷)، لاگین (۲۰۰۸)، پالوت (۱۹۹۲) و سیمپگیتز (۲۰۰۶) به بررسی روش‌هایی پرداختند که واحد تجاری و عمومی در به کارگیری آنها متفاوت هستند. نهادهای فوق یکسری مسائلی را نشان می‌دهند که دولت و واحدهای تجاری در آنها با هم متفاوتند. این عوامل عبارتند از: اختیارات و اهداف، درآمد و منابع مالی، مخارج و دارایی‌ها، کارگزاران و ذینفعان می‌باشد.

دولت‌های منتخب، قدرت دارند تا منابع دولت را با اجرای خدمات اجتماعی مدیریت نمایند. دولت‌ها در فعالیت‌های غیرمبادله‌ای درگیر می‌شوند که به موجب آن مالیات دریافت می‌کنند بدون اینکه در عوض ارزشی معادل را فراهم کنند، یا خدمات اجتماعی ارائه می‌دهند بدون اینکه در عوض ارزشی معادل را دریافت کنند.

دارایی‌های سرمایه‌ای در دولت مانند زیر ساخت‌ها و خزانه‌ها هنر ملی دربرگیرنده محدوده وسیع‌تری از دارایی‌ها نسبت به واحدهای تجاری است و در اصل به عنوان ابزاری برای تولید درآمد به کار نمی‌روند. در نهایت، دولت‌ها نسبت به واحدهای تجاری مسئولیت پاسخ‌گویی بیشتری نسبت به ذینفعان گوناگون دارند. بنابراین لازم است تا رویه‌های حسابداری مختلف برای انواع فعالیت‌ها و دارایی‌ها در بخش عمومی مورد بررسی واقع شوند.

چند پژوهش، مشکلات مرتبط با قابلیت اتکا و مفید بودن به کارگیری مفاهیم حسابداری تعهدی موجود در بخش خصوصی برای سرمایه‌ای کردن منابع بخش عمومی مانند کتابخانه‌ها را تبیین کرده‌اند. در مقیاسی وسیع‌تر، ماهیت سود (و سایر شاخص‌ها در صورت‌های مالی تعهدی) بین بخش خصوصی و بخش عمومی متفاوت است؛ زیرا فلسفه وجودی بخش عمومی برای حداکثر کردن منافع نیست، منطق تفسیر نتایج عملیاتی دولت پیچیده‌تر است و داشتن مازاد لزوماً خوب نیست (نولابور، ۲۰۱۲).

توجه به حسابداری بخش عمومی تنها سه دهه قدمت دارد. به عنوان مثال، جونز بر چشم‌انداز تاریخی دولت انگلستان در ارتباط با حسابداری بخش عمومی چنین بیان می‌کند که دولت برای قرن‌ها نیازی به

اثبات مشروعیت خود نداشت، دولت برای ایجاد و اجرای سیاست‌های مالی و حسابداری خود قدرت داشته و مسئولیت خود را انجام داده است. با این حال، دهه ۱۹۸۰ تغییرات عمده‌ای در روش مدیریت بخش عمومی به خود دید و مسئولان منتخب در دولت‌های کشورهای انگلومریکن شروع به تفکر جدی درباره حسابداری تعهدی کردند.

در دهه ۱۹۸۰ فراخوان مدیریت عمومی نوین برای تعدیل بخش عمومی توسط چند پدیده تغذیه شد:

- اندازه رو به رشد بخش عمومی
- استاندارد زندگی رو به تنزل
- هزینه رو به رشد دولت و بدهی دولت
- سطوح رو به افزایش مالیات

این ملاحظات در بسیاری از ملل مردم سالار در دهه‌های ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ ایجاد شدند و از طریق نارضایتی عموم بیان گردیدند و از این طریق، راه به سکوهای انتخاباتی پیدا کرد. رهبری سیاسی این زمان که تاچر (در انگلستان)، ریگان (در ایالات متحده)، مولرونی (در کانادا) و هاوک (در استرالیا) بودند، مدیریت عمومی نوین را به منصفه ظهور رساندند. حتی با تغییر در رهبری کلینتون در آمریکا و کرتین در کانادا، باز هم تعدیلات ادامه یافتند (ساوئی، ۱۹۹۵).

تمام پنج کشور مورد مطالعه مشکلات مالی مشابهی داشتند. نرخ بهره‌های بلندمدت در طول دهه‌های ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ به شدت افزایش یافتند. مقایسه نرخ‌های بهره قبل از انجام اصلاح اقتصادی یعنی در دهه‌های ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ و پس از اصلاح اقتصادی در کشورهای مورد بحث در جدول زیر قابل ملاحظه است.

جدول نرخ بهره: خلاصه روند تحول در نرخ بهره/ درصد					
نام کشور	ایالت متحده	انگلستان	استرالیا	کانادا	نیوزیلند
نرخ بهره در سال ۱۹۷۰	۵۳,۷	۶۳,۸	۶۵,۶	۷۹,۷	۵۱,۵
نرخ بهره در سال ۱۹۸۰	۹۱,۱۳	۸۸,۱۴	۳۸,۱۵	۹۹,۱۴	۶۶,۱۷
نرخ بهره در سال ۲۰۱۴	۲۹,۵	۰۹,۸	۲۹,۵	۰۲,۶	۰۸,۸

(کردستانی و شیرازی، ۱۳۹۴)

همان‌گونه که در جدول بالا مشاهده می‌شود، کشورهای پیشرو در اصلاح نظام گزارشگری مالی در بخش عمومی همگی از مشکلات اقتصادی رنج برده‌اند.

۴,۲. علل تغییر گرایش از الگوی سنتی به الگوی نوین مدیریت مالی در بخش عمومی
 ناکارآمدی الگوی سنتی مدیریت دولتی به دلیل انعطاف‌ناپذیری و گستردگی فعالیت‌های دولت، ناتوانی در
 تأمین انتظارات و نیازهای شهروندان و کاهش اعتماد عمومی، نادیده گرفتن ارزش‌های مردم سالاری و
 ترجیح منافع شخصی کارگزاران دولتی بر منافع عمومی از دهه‌های گذشته ضرورت تحول در الگوی
 مدیریت دولتی اداره جامعه را آشکار ساخته است. همچنین اصلی‌ترین چالش و عامل گذار از الگوی مدیریت
 سنتی، مربوط به مسئله پاسخ‌گویی است، زیرا مردم به عنوان تأمین‌کنندگان منابع مالی عمومی، به آگاهی
 داشتن از سلامت مالی دولت و نحوه استفاده کارا و اثربخش از منابع عمومی در راستای اهداف بودجه‌ای،
 نیاز دارند. بنابراین بخش دولتی که به عنوان کارفرما و همچنین ارائه‌دهنده اصلی خدمات در اقتصاد و در
 نهایت مصرف‌کننده منابع مالیاتی است، باید در برابر آن به شهروندان پاسخ‌گو باشد.

تحقق مسئولیت پاسخ‌گویی نیز به دلیل ماهیت و تنوع فعالیت‌های دولت، امر ساده‌ای نیست. برخی
 فعالیت‌های دولت جنبه مالی و بازرگانی دارد و تأمین اطلاعات برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی این قبیل
 فعالیت‌ها از طریق گزارش‌های مالی امکان‌پذیر است، اما تأمین اطلاعات کافی برای پاسخ‌گویی فعالیت‌های
 غیربازرگانی دولت، از طریق گزارش‌های مالی سنتی امکان‌پذیر نخواهد بود (باباجانی، ۱۳۹۱). پاسخ‌گویی
 مالی دولت از فرایند تهیه و تنظیم بودجه شروع می‌شود، زیرا در این فرایند توافق‌هایی راجع به منابع مالی
 که برای ارائه خدمات مدنظر تخصیص خواهد یافت، حاصل می‌شود (وین، ۲۰۰۳). پاسخ‌گویی عملیاتی نیز
 شامل ارائه اطلاعاتی در رابطه با مصرف بهینه و اثربخش منابع، به منظور تحقق اهداف مصوب و ایفای
 تعهداتی است که دولت متقبل شده است (باباجانی، ۱۳۸۲). افزایش پاسخ‌خواهی شهروندان و افزایش
 شفافیت اطلاعاتی به مدد رسانه‌های امروزی با الگوی سنتی مدیریت دولتی سازگاری ندارد. علاوه بر
 چالش پاسخ‌گویی، رقابت و جهانی شدن نیز از محرک‌های گذار به سمت الگوی مدیریت عمومی نوین
 است.

مدیریت عمومی نوین نیز به صورت جنبشی تعریف شده که توسط سازمان‌های دولتی در برابر ناتوانی
 پاسخ‌گویی به نیازهای شهروندان و در راستای حداکثرسازی بهره‌وری، تخصیص بهینه منابع و کارایی به
 وجود آمده است و توسط مقامات دولتی، با انگیزه گسترش تسلط اداری خود هدایت می‌شود (هوپ، ۲۰۰۱).
 در الگوی مدیریت عمومی نوین، مدیریت باید در قبال شهروندان و حقوق شهروندی آنان مسئولیت بیشتری
 بپذیرد. براساس این الگو، بخش عمومی باید به حرفه‌ای شدن، رعایت استانداردهای بالاتر، بهبود عدالت
 اجتماعی، افزایش مشارکت مردم و ارتقای پاسخ‌گویی، گرایش داشته باشد.

۳. نتیجه‌گیری

مدیریت عمومی نوین، اصلی است که سیستم انطباقی پیچیده، مدیریت عمومی و همچنین کل اکو سیستمی را که توسط تمامی سیستم‌های درگیر در فرایند ارائه‌ی خدمات عمومی نشان داده می‌شود را توسعه خواهد داد. نیازهای عاملان، فرمان این سیستم است و هر واکنش باید برای نشان دادن بهره‌وری و کارآمدی هر نتیجه اندازه‌گیری شود.

ادعای مدیریت عمومی نوین این است که اجرای اصول فوق هم در عرصه‌های مدیریتی و هم در عرصه اقتصادی منجر به افزایش رقابت سازنده، افزایش آزادی عمل و ایجاد فرصت‌های برابر می‌شود. اقدامات اخیر به نوبه خود به کاهش فساد، توسعه شفافیت، تبعیض‌زدایی، کاهش رانت‌خواری، افزایش مشارکت بخش خصوصی، افزایش اثر بخشی دولت، افزایش مشروعیت و مقبولیت حکومت منجر می‌شود. به‌طور کلی در طراحی هر نوع مدل مدیریت عمومی نوین برای ایران باید اصل ارزش‌گرایی را رعایت کنیم. دانش‌گرایی نیز باید به عنوان یک اصل کلی دیگر در طراحی مدل بومی لحاظ شود. همچنین تجربیات موفق و ناموفق کشورهای استفاده‌کننده از این مدل‌ها را باید به درستی مطالعه و ارزیابی و با وسواس آن‌ها را کاربردی و استفاده نمود.

منابع

- الوانی، سیدمهدی؛ دانایی‌فرد، حسن. (۱۳۸۸). گفتارهایی در فلسفه تئوری‌های مدیریت دولتی. انتشارات صفار، چاپ چهارم.
- کردستانی، غلامرضا؛ ایرانشاهی، علی‌اکبر. (۱۳۸۸). بررسی عوامل موثر بر بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی. فصلنامه دانش حسابرسی، ۸(۴)، ۱-۱۰.
- کردستانی، غلامرضا؛ آقا کاظم شیرازی، سمانه. (۱۳۹۴). سیر تحول در چارچوب نظری گزارشگری مالی بخش عمومی؛ رویکرد حسابداری تعهدی و اثر شرایط اقتصادی بر آن. مجله حسابدار رسمی، ۳۱، ۶۱-۶۸

۶۸

- Barrett, P. (2011). Commentary: where you sit is what you see: the seven deadly sins of performance auditing: implications for monitoring public audit institutions. *Australian Accounting Review*, 21, 69, 397-405.
- Bernier, L., Hafsi, T., Deschamps, C. (2015). Environmental determinants of public sector innovation: a study of innovation awards in Canada. *Public Manag. Rev.* 17, 834-856.
- Borins, S. (2001). Encouraging innovation in the public sector. *J. Intellect. Cap.* 2, 310-319.

- Bowerman, M., Humphrey, C. & Owen, D. (2003). Struggling for supremacy: the case of UK public audit institutions”, *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1-2), 1-22.
- Damanpour, F. & Schneider, M. (2006). Phases of the adoption of innovation in organizations: effects of environment, organization and top managers. *Br. J. Manag.* 17, 215–236.
- Damanpour, F., Walker, R.M. & Avellaneda, C.N. (2009). Combinative effects of innovation types and organizational performance: a longitudinal study of service organizations. *J. Manag. Stud.* 46(4), 650–675.
- Earl, L. (2004). *Technological Change in the Public Sector, 2000-2002*. Statistics Canada, Catalogue no. 88F0006XIE, no. 008. Statistics Canada, Ottawa.
- Funnell, W. (2003). Enduring fundamentals: constitutional accountability and auditors-general in the reluctant state. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1-2), 107-132.
- Funnell, W. (2011). Keeping secrets? Or what government performance auditors might not need to know. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(7), 714-721.
- Funnell, W. & Wade, M. (2012). Negotiating the credibility of performance auditing. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(6), 434-450.
- Funnell, W., Wade, M. & Jupe, R. (2016). Stakeholder perceptions of performance audit credibility. *Accounting and Business Research*, 46(6), 601-619.
- Free, C., Radcliffe, V. & White, B. (2013). Crisis, committees and consultants: the rise of value-for-money auditing in the federal public sector in Canada. *Journal of Business Ethics*, 113(3), 441-459.
- Gonzalez, R., Llopis, J. & Gasco, J. (2013). Innovation in public services: the case of Spanish local government. *J. Bus. Res.* 66, 2024–2033.
- Grönlund, A., Svärdesten, F. & Öhman, P. (2011). Value for money and the rule of law: the (new) performance audit in Sweden. *International Journal of Public Sector Management*, 24(2), 107-121.
- Hamburger, P. (1989). Efficiency auditing by the Australian audit office: reform and reaction under three auditors-general. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2(3), 3-21.
- Hughes, O. E. (1998). *Public Management & Administration*, Basingstoke: Macmillan.
- Hossain, S. (2010). From project audit to performance audit: evolution of performance auditing. *IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, 9, 20-46.

- Hoque, Z. (2015). *Making Governments Accountable – The Role of Public Accounts Committees and National Audit Offices*, Routledge, Abingdon.
- Jacobs, K. (1998). Value for money auditing in New Zealand: competing for control in the public sector. *British Accounting Review*, 30(4), 343-360.
- Jacobs, K. (2009). Beyond commercial in confidence: accounting for power privatisation in Victoria. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(8), 1258-1283.
- Jones, K. & Jacobs, K. (2009). Public accounts committees, new public management, and institutionalism: a case study. *Politics & Policy*, 37(5), 1023-1046.
- Justesen, L. & Skaerbaek, P. (2010). Performance auditing and the narrating of a new auditee identity. *Financial Accountability & Management*, 26(3), 325-343.
- Lonsdale, J. (2008). Balancing independence and responsiveness: a practitioner perspective on the relationships shaping performance audit. *Evaluation*, 14(2), 227-248.
- Lonti, Z. & Verma, A. (2003). The determinants of flexibility and innovation in the government workplace: recent evidence from Canada. *J. Public Adm. Res. Theory*, 13(3), 283-310.
- Matei, L. (2004). *Serviciile Publice*, Ed. Economică.
- Moon, M.J. & DeLeon, P. (2001). Municipal reinvention: managerial values and diffusion among municipalities. *J. Public Adm. Res. Theory*, 11(3), 327-352.
- Morin, D. (2008). Auditors general's universe revisited. *Managerial Auditing Journal*, 23(7), 697-720.
- Morin, D. & Hazgui, M. (2016). We are much more than watchdogs: the dual identity of auditors at the UK national audit office. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 12(4), 568-589.
- Mulgan, R. (2000). Accountability: an ever-expanding concept? *Public Administration*, 78(3), 555-573.
- Pärna, O. & von Tunzelmann, N. (2007). Innovation in the public sector: key features influencing the development and implementation of technologically innovative public sector services in the UK, Denmark, Finland and Estonia. *Inf. Polity*, 12, 109-125.
- Pearson, D. (2014). Significant reforms in public sector audit – staying relevant in times of change and challenge. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(1), 150-161.
- Power, M. (2007). *Unorganized Uncertainty: Designing a World of Risk Management*. Oxford University Press, Oxford.

- Radcliffe, V.S. (2008). Public secrecy in auditing: what government auditors cannot know. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(1), 99-126.
- Sharma, N. (2007). Interactions and interrogations: negotiating and performing value for money reports. *Financial Accountability & Management*, 23(3), 289-311.
- Skaerbaek, P. (2009). Public sector auditor identities in making efficiency auditable: the national audit office of Denmark as independent auditor and modernizer. *Accounting, Organizations and Society*, 34(8), 971-987.
- Skene, G. (1985). Auditing, efficiency and management in the New Zealand public sector. *Australian Journal of Public Administration*, 44(3), 270-286.
- Strathern, M. (2000). *Audit Cultures*, London: Routledge.
- System of National Accounts (SNA), (2008). United Nations. New York.
- Sorensen, E. & Torfing, T. (2012). Enhancing collaborative innovation in the public sector. *Adm. Soc.* 43, 842-868.
- Torfing, J. & Ansell, C. (2017). Strengthening political leadership and policy innovation through the expansion of collaborative forms of governance. *Public Manag. Rev.* 19, 37-54.
- Walker, R.M. (2006). Innovation type and diffusion: an empirical analysis of local government. *Public Adm.* 84, 311-335.