



شناسایی ابعاد الگوی مدیریت مالی عمومی نوین

مهدی آقا محمد^۱

غلامرضا کردستانی^۲ ✉

حسین کاظمی^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۹/۰۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۷/۰۱

چکیده

مدیریت مالی عمومی نوین شامل مجموعه اصلاحاتی در سیستم‌ها، رویه‌ها و قوانین حسابداری، گزارشگری مالی، بودجه‌ریزی، حسابرسی و کنترل داخلی به منظور استفاده مؤثر و کارا از منابع مالی، ارتقای شفافیت و پاسخ‌گویی در بخش عمومی است. هدف از این پژوهش، شناسایی و بررسی ابعاد الگوی مدیریت مالی عمومی نوین بوده است. در این مطالعه از روش کیفی و رویکرد زمینه بنیان استفاده شده است. اطلاعات موردنیاز در سال ۱۳۹۸ از طریق مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با ۳۷ نفر از خبرگان گردآوری و تحلیل شده است. بر اساس تحلیل مصاحبه‌های انجام شده، با توجه به افزایش انتظارات شهروندان و الزامات قانونی و بین‌المللی و محدودیت شدید منابع مالی در کشور لازم است اصلاحاتی در زیر نظام‌های مدیریت مالی عمومی شامل نظام بودجه‌ریزی، نظام قیمت‌گذاری خدمات، نظام مالیاتی، نظام گردش مالی و نظام مدیریت عملکرد صورت گیرد. همچنین تفکیک سیاست‌گذاری از اجرا، بهبود سیستم‌های حسابرسی و کنترل داخلی و مدیریت مصرف منابع برای حرکت به سمت مدیریت مالی نوین در بخش عمومی ضروری است. البته در این زمینه باید به تأثیر عواملی همچون فرهنگ، هنجارها و ارزش‌ها، رهبری و مدیریت، دخالت سیاستمداران و نیز وجود ظرفیت و قابلیت‌هایی نظیر تجهیزات و فناوری، سیستم‌های اطلاعات یکپارچه و اصلاحاتی در ساختار سازمانی، تمرکززدایی و انعطاف‌پذیری و استقرار نظام انگیزشی و اصلاح قوانین و مقررات و رویه‌ها صورت گیرد. اصلاح نظام مدیریت مالی عمومی سبب افزایش شفافیت و پاسخگویی، افزایش رفاه اجتماعی، کاهش فساد و فقر، افزایش بهره‌وری، شهروندمداری و کاهش بروکراسی و حکمرانی خوب می‌شود.

واژه‌های کلیدی: مدیریت مالی عمومی نوین، مالیه عمومی، مدیریت عمومی نوین.

۱- گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. mahdi1977@chmail.ir

۲- گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی دانشگاه بین‌المللی امام خمینی، قزوین، ایران. نویسنده مسئول. kordestani@soc.ikiu.ac.ir

۳- گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. kazemiho@yahoo.com

۱- مقدمه

ذینفعان نظام مدیریت مالی عمومی را شهروندان جامعه تشکیل می‌دهند. مدیریت مالی عمومی تأکید بر مدیریت منابع و مصارف در بخش عمومی است؛ بنابراین مهم‌ترین هدف نظام مدیریت مالی عمومی را می‌توان ارتقای رفاه و رضایت شهروندان قلمداد نمود. با این‌وجود در سال‌های اخیر نحوه مدیریت بر منابع و مصارف، تحت تأثیر عوامل مختلفی همچون عوامل سیاسی و اقتصادی قرار گرفته است و این موضوع موجب شده است تا مدیریت مالی عمومی در راستای تأمین نیازهای شهروندان با چالش‌هایی مواجه شود (پارکر و همکاران^۱، ۲۰۱۹، ۶۰).

مسئله نحوه تأمین منابع و نحوه هزینه‌کرد آنکه اصطلاحاً دخل و خرج عمومی دولت‌ها نامیده می‌شود از بدو شکل‌گیری نظام‌های سیاسی اولیه، به‌عنوان دغدغه اصلی حکومت‌ها بوده است که بعدها این مسئله، بنا به تشکیل نظام‌های سیاسی مردم‌نهاد علاوه بر دولتمردان و حکمرانان، حکومت‌شوندگان را نیز درگیر خود نمود. شکل‌گیری دولت‌های مدرن در قرون ۱۶ و ۱۷ میلادی و تغییر واژه "رعیت" به "شهروند"، تکالیف و وظایف جدیدی برای دولت‌های مذکور در پی داشت که خود مستلزم کسب درآمد از طریق اخذ مالیات جهت تأمین هزینه‌های این امور بود و نیز شهروندان (به‌عنوان منبع اصلی درآمدزایی دولت) نسبت به اینکه این وجود چگونه و کجا هزینه می‌شدند، حساسیت نشان می‌دادند. با تشکیل دولت مدرن و به‌موازات تکامل مؤلفه‌های اساسی آن مانند حکومت قانون و گرایش به قانون اساسی، تفکیک قوا، احترام به حقوق بشر و آزادی‌های عمومی؛ مسئولیت پاسخگویی مالی دولت نسبت به نحوه اخذ و هزینه‌کرد وجوه عمومی به شهروندان و نمایندگان آنان در مجلس به‌عنوان یک اصل مهم نظام سیاسی دموکراتیک و مردم‌سالار پذیرفته شد (زارعی و فاضلی نژاد، ۱۳۹۵، ۲۷۲). همچنین برای آگاهی مردم از تصمیم‌ها و نتایج فعالیت‌های دولت به صورت شفاف‌سازی عمومی و هموارسازی جریان اطلاعات از مسئولان به مردم، حسابداری و گزارشگری مالی و داشتن مدیریت مالی عمومی نوین درخور از ابزارهای آن است (رحمتی و پور زمانی، ۱۴۰۰).

مدیریت مالی عمومی در گذشته شامل گزارش‌هایی در زمینه منابع و مصارف بخش عمومی بوده است و به طور ویژه دست‌اندرکاران بخش عمومی به آن اهمیت نمی‌دادند. امروزه به‌کارگیری نظام مدیریت مالی عمومی اهمیت فزاینده‌ای یافته است زیرا طیف پاسخ‌خواهان از بخش عمومی نسبت به دنیای قدیم قدیم رشد بسیار زیادی داشته است (پارکر و همکاران، ۲۰۱۹، ۶۰). علاوه بر این پاسخگویی بخش عمومی در سطح کلان نشان‌دهنده سطح و کیفیت پاسخ‌گویی دولت و حاکمیت می‌باشد. به

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
دوره ۱۳/ پیاپی ۵۲/ زمستان ۱۴۰۰

همین دلیل بهبود فرایند پاسخ‌گویی در بخش عمومی و ارتقای سطح آن بسیار حائز اهمیت است و می‌تواند به بهبود کیفیت پاسخ‌گویی در این بخش کمک کند. مدیریت مالی سنتی عمومی را می‌توان به‌عنوان نظامی کاربردی تعریف کرد که گزارش‌های تعیین شده‌ای 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 بوده است. بدیهی است که پاسخ‌گویی بخش عمومی به شیوه سنتی امروزه مورد قبول ذینفعان نیست زیرا ذینفعان نمی‌توانند بر اساس چنین اطلاعاتی تصمیمات بهینه‌ای را اتخاذ کنند. یک راهکار به‌منظور تقویت زیربنای پاسخ‌گویی عمومی، استفاده از رویکرد جدید نظام مدیریت مالی، یعنی مدیریت مالی نوین است. سانچز^۲ (۲۰۱۶) بیان می‌کند که نظام مدیریت مالی موجود در سازمان‌های بخش عمومی، مطابق با نیازهای جامعه نیست. به‌عنوان نمونه سیستم‌های مدیریت مالی سنتی از توانایی لازم برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و نشان دادن چشم‌انداز آینده به شهروندان برخوردار نیستند. همچنین این سیستم‌ها از توانایی لازم در زمینه تجزیه و تحلیل بهای تمام شده بخش عمومی برخوردار نمی‌باشند. وجود ضعف‌های فوق و اهمیت پاسخ‌گویی بخش عمومی موجب می‌شود تا طراحی و تبیین و به‌کارگیری شاخه‌ای جدید از مدیریت مالی عمومی (مدیریت مالی عمومی نوین) ضرورت یابد. یکی از اصلاحات زیر نظام‌های مدیریت مالی و گزارشگری عمومی، اصلاح نظام حسابداری است. چنانچه بررسی تأثیر پیاده‌سازی سیستم حسابداری تعهدی بر متغیرهای کلان اقتصادی در کشور نیوزلند نشان داد که پس از پیاده‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی، بدهی‌های مالی ناخالص دولت نیوزلند از ۶۵ درصد تولید ناخالص داخلی به ۲۵ درصد تولید ناخالص داخلی کاهش یافته است (پاکس^۳، ۲۰۰۶، ۲).

در مطالعه صورت گرفته پیرامون شناخت مزایای حسابداری تعهدی در اتحادیه اروپا، مشخص شد که به‌کارگیری مبنای تعهدی حسابداری در اتحادیه اروپا منجر به بهبود فرایند پاسخ‌گویی این اتحادیه می‌شود. همچنین به‌کارگیری مبنای تعهدی حسابداری در اتحادیه اروپا مستلزم تغییر قوانین و مقررات مالی کنونی اتحادیه اروپا است (مکندریک^۴، ۲۰۰۷، ۱۳).

در خصوص بررسی دلایل گرایش دولت‌ها به حسابداری تعهدی مطالعات صورت گرفته نشان می‌دهد که دلایل مدیریتی و کنترلی مهم‌ترین عامل حرکت از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در ایالات متحده آمریکا، انگلستان، استرالیا و نیوزلند بوده است. ایالات متحده حرکتی تدریجی به‌سوی حسابداری تعهدی را از مدت‌ها پیش آغاز نمود و تنها تا سال ۲۰۰۲ برخی از ایالات آن حسابداری تعهدی را به‌کار می‌گرفتند. کانادا در سال ۲۰۰۲ حسابداری تعهدی را در بخش عمومی

به خدمت گرفت و انگلستان در سال ۲۰۰۶ حسابداری تعهدی را به شکل کامل در بخش عمومی اجرا کرد (تودور^۵، ۲۰۰۸، ۸). تجربه کشورهای آفریقایی در خصوص بررسی اثربخشی سیستم مدیریت مالی بخش عمومی نشان داد که در طول چند دهه گذشته، سیستم‌های مدیریت مالی بخش عمومی چندان مناسب نبوده‌اند و به همین دلیل ضرورت دارد تا به منظور رفع این نقاط ضعف، نظامی تحت عنوان مدیریت مالی عمومی نوین توسعه یابد، و از آن نظام، فرایندها و رویکردهایی را به منظور بهبود سیستم‌های مالی بخش عمومی استخراج نمود (آندرس و همکاران^۶، ۲۰۱۰، ۶).

مطالعه صورت گرفته در کشور آلمان در خصوص بررسی آثار تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی نشان می‌داد که این تغییر با دشواری‌های زیادی مواجه است، بخش مهمی از این دشواری مربوط به پذیرش نظام جدید توسط حسابداران و جایگزینی آن با نظام جدید در عمل می‌باشد (بیکر^۷ و همکاران، ۲۰۱۳، ۲۴). مطالعه صورت گرفته در کشور فنلاند دلایل عدم پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری نشان داد که ساختار مناسب و قوی حسابداری سنتی در کشور فنلاند که قادر به ثبت رویدادهای مالی به صورت تعهدی هستند، مهم‌ترین مانع پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی می‌باشد. در این مطالعه تأکید شد دلایل فرهنگی و نفوذ و سابقه تاریخی سیستم حسابداری بخش عمومی فنلاند^۸ در جامعه حسابداری این کشور، از دلایل مهم عدم پذیرش استانداردهای بین‌المللی محسوب می‌گردد.

با توجه به اینکه غالب کشورها، از جمله کشور ما، در راستای تغییر نگرش در الگوی مدیریت بخش عمومی خود به درک عمیقی رسیده‌اند و در این مسیر نیز در حال پیشروی هستند، بررسی پیامدهای به‌کارگیری اصلاحات این شیوه مدیریت، ضرورت انجام این پژوهش را توجیه می‌کند. نهادهای مسئول در بخش عمومی کشور نیز برخی اصلاحات همچون تغییر در سیستم حسابداری از نقدی به تعهدی را در دستگاه‌های بخش عمومی به کار گرفته‌اند، همچنین مسئله بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در دستور کار دولت قرار گرفته و در حال اجرایی شدن است و به‌عنوان موضوع روز در بخش عمومی کشور مطرح است. علاوه بر این در زمینه حسابرسی عملیاتی اقداماتی انجام شده است، اما همچنان کشور در ابتدای راه اجرای منسجم این اصلاحات قرار دارد و امید است در گذر زمان همراه با مطالعه، شناخت و در نظر گرفتن ماهیت بخش عمومی کشور پیامدهای مطلوبی رخ دهد. با توجه به مباحث مطرح شده پیرامون مفهوم مدیریت مالی عمومی نوین، چنانچه این مفهوم را به‌عنوان پدیده مورد بررسی مدنظر قرار گیرد، لازم است تا اجزای اصلی مرتبط با مفهوم مدیریت مالی عمومی نوین (یعنی: انگیزه‌ها، الزامات و پیامدها) مورد تبیین قرار گیرد. از این‌رو پرسش تحقیق

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
دوره ۱۳ / پیاپی ۵۲ / زمستان ۱۴۰۰

حاضر این است که به کارگیری مدیریت مالی عمومی نوین در کشور چه انگیزه‌ها، الزامات و پیامدهایی دارد؟

۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق

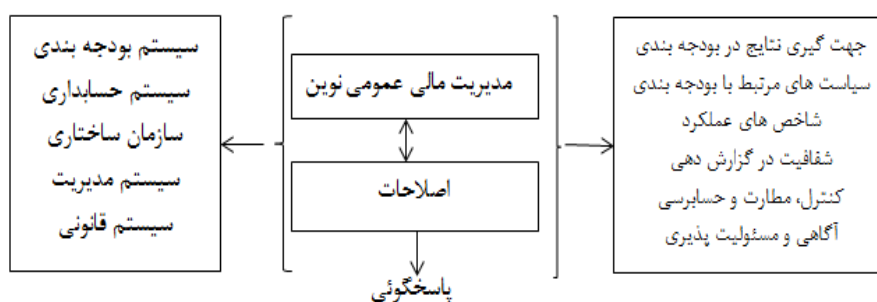
اداره امور عمومی در کشورهای مختلف از نیمه قرن نوزدهم تا اواخر قرن بیستم بر مبنای رویکرد غالب مدیریت عمومی سنتی صورت می‌گرفت. ماکس و بر سازمان دولت مدرن را بر مبنای یک سازمان عقلانی توصیف می‌کرد که بر مبنای ساختار سلسله‌مراتبی در جهت تأمین نظم و سایر منافع اجتماعی بنا نهاده شده است. مدیریت عمومی سنتی همچنین متأثر از نظریه جدایی سیاست - اداره "وودروویلسون"^۹ و پیشنهادهای مدیریتی "فردریک تیلور"^{۱۰} برای به‌دست آوردن کارآمدی بخش خصوصی، گسترش یافت (هیوقس^{۱۱}، ۲۰۰۳). اما به طور خاص از دهه ۱۹۸۰ میلادی در کشورهای غربی به دلایلی همچون پایین آمدن نرخ رشد اقتصادی شرایط مالی دولت‌های مرکزی رو به افول نهاد و در نتیجه حساسیت شهروندان نسبت به چگونگی هزینه کرد وجوه عمومی افزایش پیدا کرد، لذا حکومت‌ها وادار به تخصیص و هزینه کرد منابع عمومی به صورت معقولانه‌تر و کارآمدتر گردیدند و فرایندهای بودجه‌ریزی دولتی نیز دچار تغییرات اساسی شد (دانایی‌فر، ۱۳۹۵، ۳۳).

امروزه با تغییر نگاه سنتی به مدیریت مالی و جایگزینی مدیریت مالی نوین که با تغییر در اهداف و رویکردهای آن همراه است و مبانی اصلی آن استفاده از اصول و معیارهای بازار (بخش خصوصی) در بخش دولتی و مدیریت عمومی، جلب مشارکت مردم در انجام امور و برون‌سپاری اداره امور عمومی، تلاش جهت تحقق ارزش‌های صرفه‌جویی، کارایی و اثربخشی در کلیه سطوح دولت و جایگزینی کنترل‌های خروجی و رویکرد مشتری‌محور به جای کنترل‌های ورودی و رویکرد فرایندمحور است (آزوما^{۱۲}، ۲۰۰۳). نظام مالیه عمومی در بخش بودجه و بودجه‌ریزی با تحولات بنیادینی روبرو شده است؛ به طوری که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به‌عنوان مدل رایج بودجه‌ریزی در نظام‌های حقوقی مختلف پذیرفته شده و متناظر آن در مرحله نظارت بر بودجه نگاه‌ها معطوف به مفهوم "حسابرسی عملکرد" گشته است. این پارادایم به دنبال تغییر نگرش‌ها با هدف استفاده از رویکردهای سنتی در بخش عمومی می‌باشد. عناصر اصلی این پارادایم شامل تمرکززدایی در فرایند مدیریت ارائه خدمات عمومی (تفویض اختیار)، افزایش استفاده از رویکردهای مبتنی بر سازوکارهای بازار، رقابت در ارائه خدمات و افزایش تأکید بر نتایج عملکردی، خروجی‌ها و خواسته‌های مشتریان (به‌عنوان استفاده‌کنندگان خدمات عمومی) می‌باشند (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۲، ۴).

مدیریت مالی بخش عمومی همه فعالیت‌های دولت از جمله جریان درآمدها، تخصیص آن به فعالیت‌های مختلف، مخارج و حسابداری برای وجوه مصرف شده را در برمی‌گیرد. در حالی که بسیاری از کشورهای در حال توسعه در این زمینه قوانین و مقررات متقنی دارند که با استانداردهای بین‌المللی مطابقت می‌کند، ولی اجرای ضعیف یک مشکل متداول است (متنو و همکاران^{۱۳}، ۲۰۱۸، ۳۴۲). حامیان تئوری انتخاب عمومی 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 شبه بازرگانی کردن این قبیل نهادها، برطرف کرد. تئوری انتخاب عمومی، انگیزه و چارچوبی برای اصلاحات و سیع مدیریت و طرح پارادایم مدیریت عمومی نوین و به تبع آن مدیریت مالی عمومی نوین که به وسیله بسیاری از دولت‌ها به اجرا درآمده، فراهم آورده است. محدودیت منابع و افزایش تقاضای شهروندان باعث شده است بخش عمومی به دنبال استفاده مؤثرتر از بودجه عمومی باشد. در این وضعیت، اصلاحات مختلفی در رابطه با نحوه مدیریت منابع مالی توسط عوامل اجرایی دولتی، جستجوی کارایی، اثربخشی، کیفیت، شفافیت، پاسخگویی و حاکمیت مناسب اجرا شده است. چنانچه گفته شده است حجم وسیعی از تحقیقات به دنبال معیاری برای اندازه‌گیری شفافیت و پاسخگویی هستند (طاهری عابد و همکاران، ۱۳۹۹). این اصلاحات بر بودجه‌ریزی، ساختار سازمانی، حسابداری مدیریت، و سیستم‌های قانونی تأثیر می‌گذارد، و آنها ممکن است تحت مفهوم مدیریت مالی عمومی نوین^{۱۴} طبقه‌بندی شوند. اصلاحات مدیریت مالی عمومی نوین قسمتی از مدل مدیریت عمومی نوین^{۱۵} است که در دهه ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ در تلاش برای مدرنیزه کردن مدل سنتی مدیریت عمومی که به تدریج با تغییرات اقتصادی در ابعاد سیاسی و اجتماعی، منسوخ شده بود، به وجود آمد. مدل مدیریت عمومی نوین "شامل تغییرات حساب شده در ساختارها و فرایندهای سازمان‌های بخش دولتی باهدف دستیابی آنها (به طریقی) برای اجرای بهتر است (پالیت و بوکارت^{۱۶}، ۲۰۰۰). این جنبش بین‌المللی در دهه ۱۹۸۰ در کشورهایی مانند استرالیا، نیوزیلند و انگلستان آغاز شد و بعداً در کانادا، سوئد، هلند و ایالات متحده آمریکا گسترش یافت. باهدف ارتقاء مدیریت دولتی با بهبود عملیات و ایجاد یک سیستم مدیریت عمومی مؤثر و کارآمد بوده است. به‌طور کلی، اصلاحات مدیریت عمومی نوین شامل معرفی سازه‌های سازمانی و مدیریتی مشتق شده از سوی بخش خصوصی به همراه مدل‌های کارایی ("انجام بهتر، هزینه کمتر") است؛ ایجاد نهادهای تازه ایجاد شده با شخصیت حقوقی خود، برای ارائه خدمات عمومی (تقسیم کارکرد عملیاتی)، و همچنین انتقال خارجی

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
دوره ۱۳/ پیاپی ۵۲/ زمستان ۱۴۰۰

یابرون‌سپاری استکه توسط آن دولت اداره ارائه خدمات را برعهده بخش خصوصی قرار داده است؛ اعطای مسئولیت‌ها و صلاحیت‌ها به سطوح دیگر دولت، سازمان‌ها، ادارات و یا اشخاص؛ استفاده از کنترل و سازوکارهای نظارتی برای نظارت بر فعالیت‌های عمومی و غیره (فرلیه^{۱۷} و همکاران، ۱۹۹۶). مدیریت مالی عمومی نوین به اصلاحات معرفی شده در سیستم‌ها، رویه‌ها، سازمان‌ها و قانون برای به‌دست‌آوردن و استفاده مؤثر از منابع مالی عمومی اشاره دارد که نه تنها شامل هزینه‌هاست بلکه درآمد و بدهی در زمینه بودجه عمومی، حسابداری، کنترل خارجی و گزارشگری مالی را نیز شامل می‌شود. چراکه گفته می‌شود گزارشگری مالی سبب تسهیل تخصیص اثربخش سرمایه در اقتصاد یک کشور می‌شود (الهایی سحر و اسکندر، ۱۳۹۶). شرایطی وجود دارد که می‌تواند رابطه مطلوب بین منابع مالیعمومی و ارائه خدمات عمومی مانند بحران‌های مالی، تغییرات سیاسی، اختلافات و غیره را در معرض خطر قرار دهد. این شرایط ممکن است منابع مالی را محدود کند؛ در عین حال، خواسته‌های شهروندان به طور مداوم افزایش می‌یابد و آنها خواستار استفاده بهینه از منابع موردنیاز برای بخش عمومی هستند (سانچز و بالستروز^{۱۸}، ۲۰۱۶). مدیریت مالی عمومی نوین نوعی مدیریت عمومی نوین متمرکز بر بخش مالی است (برودبنت و لافلین^{۱۹}، ۲۰۱۳). مدیریت مالی عمومی نوین یک مفهوم پیچیده با شخصیت بین‌رشته‌ای است که به‌طورکلی در نظریه‌های مدیریت، نظریه‌های سازمانی و قانون پیوسته است. در شکل ۱ جنبه‌های این مفهوم روشن است. اصلاحات مدیریت مالی عمومی نوین، اصلاحات بودجه‌بندی، حسابداری، مدیریت، سازمان، و سیستم‌های قانونی، باهدف بهبود پاسخگویی از طریق جهت‌گیری نتایج، شفافیت، نظارت و مسئولیت است.



شکل ۱- تعریف مدیریت مالی عمومی نوین

(منبع: سانچز و بالستروز، ۲۰۱۶).

بر این اساس مدیریت مالی نوین در بخش عمومی، بر فرایندی تأکید دارد که: ۱- با تنظیم هدفها در قالب بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد آغاز می‌شود. ۲- با تخصیص منابع به‌عنوان ورودی‌ها و اجرای فعالیت‌ها ادامه می‌یابد تا محصولاتی نظیر کالا و خدمات، تولید یا خریداری و ارائه شود. در این فرایند، تمرکز اصلی دستیابی به نتیجه است که از طریق میزان دستیابی به هدفها اندازه‌گیری می‌شود. کارایی و اثربخشی دو عامل حیاتی نهادها محسوب می‌شوند، لذا نیازمند اندازه‌گیری‌اند.

مرادی (۱۳۹۹) در تحقیقات خود به بررسی شناسایی عناصر و زیرساخت‌های اجرای مدیریت عمومی نوین در مجتمع‌های بهداشتی ایران پرداختند. آنها بر این باورند که مدیریت عمومی نوین به‌عنوان تحولی مدیریتی برای بهبود کارایی و اثربخشی در سازمان‌های عمومی توسعه‌یافته است. طی مصاحبه با صاحب‌نظران در ایران عناصر اصلی این شیوه مدیریت را تمرکززدایی، بازارمحوری، مدیریت عملکرد، مشتری‌محوری و بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد بیان کردند و سپس مهم‌ترین زیرساخت‌های اجرای این اصلاحات را آموزش و پرورش، فناوری اطلاعات، استفاده مناسب از منابع انسانی، سیستم‌های پشتیبانی، فرهنگ سازمانی، انعطاف‌پذیری در قوانین و بازسازی زیرساخت‌های قدیمی برای پوشش خدمات مطلوب عنوان کردند. آنها دریافتند که رویکرد مدیریت عمومی نوین جایگزین مناسبی برای روش سنتی است که در تقویت عملکرد برای ارتقا در بهداشت عمومی و افزایش ظرفیت‌ها مناسب است و همچنین در تعامل با بخش خصوصی از نظر منابع انسانی، عملکرد، ساختار و روش‌های انجام کسب‌وکار نیز مفید است.

وفایی (۱۳۹۹) به مدیریت دولتی نوین در ایران پرداخت با توجه به نتایج بیان می‌دارد مدیریت دولتی نوین ممکن است منافع شخصی و فساد را بین خط‌مشی‌گذاران و سران بخش عمومی که به خصوصی‌سازی و برون‌سپاری چشم دوخته‌اند افزایش دهد، زیرا این عوامل به دلیل خلأهای قانونی موجود، فرصت را برای سودجویی شخصی و تخلفات اداری افزایش می‌دهند.

مطالعات صورت‌گرفته در داخل کشور به این شرح بوده که مشکینی و کردستانی (۱۳۹۸) به بررسی پیامدهای به‌کارگیری رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین پرداختند. نتایج این مطالعه نشان داد که به‌کارگیری رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین متناسب با ویژگی‌های محیطی کشور می‌تواند سبب یکپارچگی سیستم‌های اطلاعاتی، 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. کردستانی و معنوی مقدم (۱۳۹۶) در مطالعه‌ای با نگاهی گذرا به تئوری، نحوه عمل و رویکردهای مختلف اصلاحات در

مدیریت مالی بخش عمومی و با ذکر نوآوری‌ها و رویه‌های جدید مطرح شده، استدلال می‌کنند که توانمندسازی مدیریت مالی بخش عمومی می‌تواند توسعه بیشتر به‌ازای هر واحد پول به‌دست‌آمده و خرج شده را در برداشته باشد.

قادری و همکاران (۱۳۹۵) در مطالعه خود، مبانی و رویکردهای پاسخگویی مدیریت مالی بخش عمومی را تشریح نمودند. در حسابداری بخش عمومی موجب بهبود شفافیت اطلاعات بخش عمومی می‌شود و پاسخ‌گویی این بخش را نسبت به آحاد جامعه تقویت می‌کند. باباجانی و همکاران (۱۳۹۲) در مطالعه خود، ادبیات موضوع مربوط به تحولات نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی را مورد بررسی قرار داده و محرک‌ها و عوامل تأثیرگذار بر تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران از منظر خبرگان ایرانی را استخراج نمودند. صراف و همکاران (۱۳۹۳) در مطالعه خود به بررسی مسئولیت پاسخگویی عمومی و گزارشگری مالی پرداختند.

محمدی (۱۳۸۷) برخی از چالش‌های حسابرسی عملکرد دولتی ایران را ذکر کرده‌است. وی معتقد است که تنظیم نکردن بودجه کل کشور بر مبنای فعالیت، 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 فواید آن، از جمله چالش‌های حسابرسی عملکرد در بخش دولتی ایران است.

داوید،^{۲۰} (۲۰۲۱) به مدیریت عمومی نوین در کشور نروژ پرداخت که نتایج حاکی از آن بود که در الگوی مدیریت عمومی نوین، مدیریت باید در قبال شهروندان و حقوق شهروندی آنان مسئولیت بیشتری بپذیرد. بر اساس این الگو، بخش عمومی باید به حرفه‌ای شدن، رعایت استانداردهای بالاتر، بهبود عدالت اجتماعی، افزایش مشارکت مردم و ارتقای پاسخ‌گویی گرایش داشته باشد.

جیک و همکاران^{۲۱} (۲۰۲۰) در تحقیق در کشور یونان بیان می‌دارد اصلاحات در بخش دولتی می‌تواند به‌عنوان تغییری عمده در سیاست و شیوه انجام وظایف مدیریت مالی عمومی مورد توجه قرار گیرد و در ادامه نیز این مطلب را بیان داشته‌اند که این اصلاحات موجب کمک به بخش عمومی در راستای ارتقای عملکردگرایی و پاسخ‌گویی در برابر خدمات عمومی به مردم می‌شود. در واقع انجام این اصلاحات بیشتر بر ارتقا، اثربخشی و پاسخ‌گویی در بخش دولتی مرکز دارد که چگونگی رسیدن به این هدف از طریق بهبود مدیریت اقتصادی مبتنی بر بازار میسر خواهد شد. مطالعه تئوری، نحوه عمل و رویکردهای اصلاحات مدیریت مالی نوین در بخش عمومی با در نظر گرفتن نوآوری‌ها و

رویه‌های جدید بیانگر آن است که توانمندسازی مدیریت مالی بخش عمومی، می‌تواند به‌ازای هر واحد پول به‌دست‌آمده و خرج شده، توسعه بیشتری در برداشته باشد همچین یاپا و اوکوآته^{۲۲} (۲۰۱۶) به تجزیه و تحلیل دلایل پذیرش استانداردهای حسابداری بخش عمومی (IPSAS) در سریلانکا پرداختند. یافته‌های این تحقیق نشان داد که اصلاحات بخش دولتی و انتقال از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در بخش عمومی به‌شدت تحت تأثیر فشارهای جهانی اعمال شده توسط آژانس-های بین‌المللی مانند هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IPSASB) و بانک جهانی بوده است. بر این اساس می‌توان ادعا کرد موضوع تحقیق حاضر از نوآوری لازم برخوردار است. این تحقیق تلاش می‌کند ادبیات مدیریت مالی عمومی نوین را توسعه دهد و از سوی دیگر الگویی کاربردی برای حرکت به سمت انجام اصلاحات لازم در نظام مدیریت مالی عمومی نوین را ارائه می‌نماید.

۳- روش‌شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نوع تحقیقات کیفی است. سجادی و کاظمی (۱۳۹۵) به نقل از فرهنگی و صفرزاده (۱۳۸۷) تحقیق کیفی را بررسی پدیده‌ها در شرایط طبیعی خود در جهت تفسیر قابل درک از معانی تعریف کرده‌اند. نمونه آماری تحقیق (نخبگان) نیز به صورت خوشه‌ای از بین اعضای جامعه آماری مشخص بوده است. یعنی ابتدا جامعه آماری را به خوشه‌های مختلفی تقسیم شده (مانند: خوشه اعضای هیئت‌علمی، خوشه مدیران بخش عمومی) سپس برحسب رسیدن به اشباع داده‌ها، در مجموع با ۳۷ نفر از خبرگان شناخته شده در حوزه مربوطه که در خصوص مدیریت مالی عمومی نوین نیز صاحب‌نظر می‌باشند مصاحبه به‌عمل‌آمده است. اطلاعات تحقیق از طریق مصاحبه با خبرگان گردآوری شده است و ویژگی‌های مصاحبه‌شوندگان در جدول ۱ قابل مشاهده است.

با توجه به اینکه هدف تحقیق حاضر شناسایی و بررسی ابعاد الگوی مدیریت مالی عمومی نوین ارائه آن می‌باشد، تحقیق حاضر از نظر موضوعی در حوزه ارائه الگوی مدیریت مالی عمومی نوین می‌باشد. با توجه به روش تحقیق کیفی در پژوهش حاضر، از رویکرد زمینه بنیان استفاده شده است. نظریه‌پردازی زمینه بنیان روشی است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است. در نظریه زمینه بنیان الگوی گردآوری داده‌ها متفاوت است و فعالیت‌های گردآوری و تحلیل داده‌ها به طور همزمان انجام می‌شود. در این خصوص مصاحبه روشی مناسبی برای گردآوری داده‌ها در نظریه‌پردازی زمینه بنیان است. نظریه‌پردازی زمینه بنیان روشی است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است. در نظریه زمینه

بنیان الگوی گردآوری داده‌ها متفاوت است و فعالیت‌های گردآوری و تحلیل داده‌ها به طور همزمان انجام می‌شود. در این خصوص مصاحبه روشی مناسب برای گردآوری داده‌ها در نظریه‌پردازی زمینه بنیان است (سجادی و کاظمی، ۱۳۹۵ به نقل از مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲).

برای جمع‌آوری اطلاعات از روش مصاحبه ساختار نیافته استفاده شده است. مصاحبه‌ها تا اشباع داده‌ها ادامه داشته است برای این منظور ۴۱ بار با خبرگان مصاحبه صورت گرفته است. زمان هر مصاحبه به طور متوسط ۱ ساعت و ۳۰ دقیقه بوده است که در جدول ۱ مشخصات خبرگان مصاحبه شده، آورده شده‌اند.

برای تحلیل و آنالیز داده‌ها در بخش مصاحبه‌ها، سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری گزینشی استفاده شده است. کدگذاری باز فرایندی تحلیل است که با آن مفاهیم شناسایی و ویژگی‌ها و ابعاد آنها در داده‌ها کشف می‌شود (سجادی و کاظمی، ۱۳۹۵). کدگذاری محوری رویه ارتباط دادن مقوله‌ها به مقوله‌های فرعی و کدگذاری گزینشی شامل یکپارچه کردن و پالایش نظریه می‌شود (سجادی و کاظمی، ۱۳۹۵، به نقل از استراوس و کربین^{۳۳}، ۱۳۹۴). در مرحله کدگذاری باز، جملات اصلی از متن مصاحبه‌ها استخراج و کدگذاری گردید. به‌عنوان مثال فرایند کدگذاری در نقل و قول زیر ارائه شده است:

پاسخ‌دهنده ۴:

"با توجه به تحقیقات و تجربیات بنده، در بحث‌های مدیریت مالی همواره منابع مالی و نحوه تأمین و یا هزینه کردن آنها مورد بحث است که این منابع مالی در کشور ما در حال حاضر برای تأمین، با مشکلاتی مواجه است که در سازمان ما هم به این گونه می‌باشد. برای اینکه تأمین منابع مالی نسبت به بروکراسی‌ها و قوانین موجود، حتماً با محدودیت‌هایی روبرو است که در برخی مواقع کارساز و در برخی مواقع سنگ‌انداز هستند. البته بحث مدیریت در تأمین این منابع نیز مهم می‌باشد ولی منبع اصلی تأمین مالی است که بیشتر برای سازمانی مثل سازمان ماکه دولتی است و مودیان آن مشکل ایجاد می‌کند، ..."

با بررسی نقل‌قول بالا می‌توان مفاهیم "منابع مالی"، "نحوه تأمین"، "تأمین"، "مشکلات تأمین"، "محدودیت‌ها"، "منبع اصلی تأمین مالی" شناسایی شده است. این مفاهیم کدگذاری شدند تا در بخش کدگذاری محوری با نقل‌های دیگر نیز مقایسه شوند.

پاسخ‌دهنده ۱۴:

"از نظر بنده بخشی از مشکلات مدیریت مالی نوین یا مشکل‌سازی مدیریت مالی نوین، مربوط به قوانینی است که از سوی دولت یا مجلس اعلام یا ابلاغ می‌شود، یعنی این قوانین در برخی مواقع راهگشا بوده‌اند و در برخی شرایط مشکل‌ساز. متأسفانه یا خوشبختانه، بنده به‌عنوان یک مدیر مالی، تنها اجراکننده این قوانین هستم و نمی‌توانم بیرون از بروکراسی اداری و قوانین کاری انجام دهم و یا انعطاف‌پذیری بیش از حد مجاز داشته باشم. همچنین بنا به پیشرفت فناوری، اتفاق و اطلاع‌رسانی در مورد فساد اداری و فردی و همچنین فقرزدایی یا فقرزدایی، به‌راحتی و با سرعت بیشتر در حال وقوع است و این خود باید برای بهبود کاهش فساد و ترمیم نگرش بد نسبت به مدیریت مالی کشور، در نظر گرفته شود، و ..."

با بررسی نقل‌قول بالا می‌توان مفاهیم "مدیریت مالی نوین"، "قوانینی"، "دولت یا مجلس"، "راهگشا"، "مشکل‌ساز"، "انعطاف‌پذیری"، "پیشرفت فناوری"، "اتفاق و اطلاع‌رسانی"، "فقرزدایی یا فقرزدایی"، شناسایی شده‌اند. این مفاهیم کدگذاری شدند تا در بخش کدگذاری محوری با نقل‌های دیگر نیز مقایسه شوند.

پاسخ‌دهنده ۲۶:

"برخلاف تصور عمومی از مدیریت مالی یا مدیریت مالی نوین، افزایش حمایت‌های مالی، اقتصادی و اجتماعی از هر نوع، می‌تواند بر مدیریت مالی عمومی دولتی تأثیرگذار باشند، چنانچه در سال‌های اخیر، بنا به افزایش روند حمایتی صندوق‌های مالی، بیمه‌های تأمین اجتماعی و بازنشستگی، در کنار اینکه رفاه برای برخی از شهروندان کشور ایجاد شده است، انتظار از این نوع رفاه نیز افزایش یافته است با اینکه در گذشته (حدود ۳۰ سال پیش) شهروندان خود تمایلی به بیمه شدن و ... هم نداشتند، و ..."

با بررسی نقل‌قول بالا مفاهیم "افزایش حمایت‌های مالی"، "اقتصادی"، "اجتماعی"، "حمایتی صندوق‌های مالی"، "بیمه‌های تأمین اجتماعی و بازنشستگی"، "افزایش رفاه"، شناسایی شده‌اند. این مفاهیم کدگذاری شدند تا در بخش کدگذاری محوری با نقل‌های دیگر نیز مقایسه شوند. در مرحله کدگذاری محوری، مقوله‌های اولیه مشابه ادغام شدند و مقوله‌های مربوط به هم با محوریت مشترک، در کنار هم قرار گرفتند و همچنین عنوان مناسبی برای آنها در نظر گرفته شد

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
دوره ۱۳/ پیاپی ۵۲/ زمستان ۱۴۰۰

مثلاً برای حمایت‌های "مالی"، "اقتصادی"، "اجتماعی"، "حمایتی صندوق‌های مالی"، "بیمه‌های تأمین اجتماعی و بازنشستگی"، "نوع رفاه نیز افزایش، عنوان انتظارات شهروندان در نظر گرفته شد. در مرحله کدگذاری گزینشی، بر اساس نظریه زمینه بنیان و کدگذاری‌های بالا، پنج مقوله "شرایط علی"، "شرایط زمینه‌ای"، "شرایط اصلی"، "شرایط مداخله‌گر"، "راهبرد" و "پیامدها" در نظر گرفته شدند که مفاهیم استخراج شده از مصاحبه‌ها، حول این محورها و مقوله‌ها تعریف شدند مثلاً "انتظارات شهروندان" در مقوله "شرایط علی" قرار داده شدند.

جدول ۱- اطلاعات نمونه آماری تحقیق

ردیف	سمت	سابقه تجربی	ردیف	سمت	سابقه تجربی
۱	هیئت علمی دانشگاه امام خمینی	۱۰ سال	۲۰	هیئت علمی دانشکده مدیریت دانشگاه تهران	۱۸ سال
۲	هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبایی	۱۳ سال	۲۱	هیئت علمی دانشکده مدیریت دانشگاه تهران	۱۶ سال
۳	هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبایی	۱۴ سال	۲۲	هیئت علمی دانشکده مدیریت دانشگاه تهران	۱۶ سال
۴	هیئت علمی دانشگاه شیراز	۱۳ سال	۲۳	معاونت اقتصادی سازمان تأمین اجتماعی نیروهای مسلح	۱۹ سال
۵	هیئت علمی دانشگاه شیراز	۸ سال	۲۴	هیئت مدیره بانک کوثر	۱۵ سال
۶	سازمان حسابرسی	۱۴ سال	۲۵	هیئت علمی دانشگاه شهید بهشتی	۱۵ سال
۷	هیئت علمی دانشگاه الزهرا	۱۳ سال	۲۶	هیئت علمی دانشگاه تهران	۱۶ سال
۸	سازمان حسابرسی	۱۵ سال	۲۷	معاونت اداری و مالی بانک توسعه صادرات	۱۱ سال
۹	هیئت علمی دانشگاه شهید بهشتی	۱۴ سال	۲۸	معاون منابع انسانی سازمان مالیاتی تهران	۲۱ سال
۱۰	وزارت امور اقتصادی و دارایی	۲۱ سال	۲۹	هیئت علمی دانشگاه شهید بهشتی	۱۷ سال
۱۱	وزارت امور اقتصادی و دارایی	۲۴ سال	۳۰	معاونت مالی بانک ملت	۲۲ سال
۱۲	دانشگاه تربیت مدرس و دیوان محاسبات	۲۳ سال	۳۱	وزارت امور اقتصادی و دارایی	۲۱ سال
۱۳	دانشگاه علامه طباطبایی	۱۸ سال	۳۲	هیئت علمی دانشگاه تربیت مدرس	۱۶ سال
۱۴	سازمان مدیریت	۱۴ سال	۳۳	هیئت علمی دانشکده اقتصاد دانشگاه ارومیه	۱۷ سال
۱۵	هیئت علمی دانشگاه خاتم	۱۳ سال	۳۴	هیئت علمی دانشگاه آزاد واحد تهران مرکزی	۱۸ سال
۱۶	سازمان حسابرسی	۱۷ سال	۳۵	هیئت علمی دانشگاه علوم و تحقیقات	۲۱ سال
۱۷	هیئت علمی دانشگاه تهران	۱۶ سال	۳۶	نایب رئیس شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران	۲۴ سال
۱۸	هیئت علمی دانشگاه پیام نور	۱۹ سال	۳۷	هیئت علمی دانشگاه آزاد	۲۴ سال

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۴- یافته‌های پژوهش

بر اساس تحلیل داده‌ها (مصاحبه‌ها) پنج مقوله "شرایط علی"، "شرایط زمینه‌ای"، "شرایط اصلی"، "شرایط مداخله‌گر"، "راهبرد" و "پیامدها" به شرح زیر شناسایی شدند.

۴-۱- شرایط علی

با توجه به مصاحبه‌های انجام شده، محدودیت شدید منابع مالی کشور، عامل اصلی در اصلاحات مدیریت مالی عمومی نوین می‌باشد. مهم‌ترین دلایل آن، کاهش درآمد نفتی، اعمال تحریم‌ها (مالی، بانکی) علیه ایران، کاهش صادرات (به علت تحریم‌های مبادلاتی و حمل‌ونقل)، کاهش درآمد دولت، عدم وجود مدیریت مناسب مدیران ارشد و عدم وجود قانون مالیاتی جامع می‌باشند. در واقع دلیلی اصلی محدودیت شدید منابع مالی از نظر مصاحبه‌کنندگان تحریم‌های اعمال شده بر علیه ایران توسط آمریکا و شرکای آن است که خود باعث کاهش صادرات و فروش نفت، کاهش صادرات غیرنفتی و تبادلات مالی و ارزی بین کشورهای مختلف و ایران شده است. از سویی وجود سوءمدیریت در برنامه‌های مدیریت مالی عمومی نوین، از سوی مسئولان زیر ربط عامل دیگری بر شدت گرفتن تأمین منابع مالی شده است.

البته عوامل دیگری نیز برطبق نظر مصاحبه‌شوندگان شناسایی شده‌اند که عبارت‌اند از: (۱) افزایش انتظارات شهروندان: ایجاد بخش‌ها، نهادها و سازمان‌های حمایتی از نظر مالی، اقتصادی و رفاه اجتماعی برای شهروندان مانند سازمان تأمین اجتماعی، باعث تسهیل در زندگی مردم شده است، بنابراین از این حیث، مدیریت مالی عمومی نوین نیاز به اصلاحیه‌های دارد. (۲) الزامات قانونی و بین‌المللی: در بسیاری از مواقع وضع قوانین دولتی و یا از طرف مجلس (قوانین بالادستی)، تسهیل‌سازی در مدیریت مالی اتفاق است که در برخی شرایط قوانین قبلی باعث عدم رخداد این حالت می‌شود و از طرفی وجود برخی قوانین بین‌المللی در امور کشورها، صادرات، مبادلات مالی بین کشورها و وام‌دهی به کشورها، نیازمند به اصلاح مدیریت مالی عمومی نوین را آشکار می‌سازد. (۳) افزایش فساد و فقر: افزایش فساد اداری و مالی چیزی است که نمی‌شود آن را انکار کرد و در بخش‌های مختلف هر سازمان و نهادی می‌تواند رخ دهد و این شاید ناشی از ضعف قوانین مربوط مدیریت مالی باشد. همچنین وجود فقر مالی در بین شهروندان نیز را می‌توان اشاره داشت. (۴) فناوری‌های نوین: پیشرفت در فناوری‌ها و آن هم به صورت صعودی در این روزها، نیاز به اصلاح مدیریت مالی عمومی نوین را صدچندان می‌کند چراکه در مقابل سال‌های قبل، شاید بتوان گفت امروزه در طول یک سال، پیشرفتی معادل چند سال قبل در فناوری نوین رخ می‌دهد که تأثیرگذار بر مدیریت مالی خواهد

بود. (۵) رقابت منطقه‌ای: با توجه به تغییر شرایط منطقه‌ای کشور و از طرفی رقابت بر سر درآمدها، مسلماً بر مدیریت مالی، تأمین منابع، صادرات و تبادلات ارزی و در نهایت رشد اقتصادی تأثیرگذار خواهند بود.

۲-۴- شرایط زمینه‌ای

شرایط زمینه‌ای یعنی چرا پدیده‌ای در برخی موارد محدود و در برخی دیگر سنگین است (سجادی و کاظمی، ۱۳۹۵ به نقل از استراوس و کرین، ۱۳۹۴). بر اساس مصاحبه‌های انجام شده، برای تدوین الگوی مدیریت مالی عمومی نوین، قوانین، مقررات و رویه‌ها، منابع انسانی، تجهیزات و فناوری، آموزش و مشاوره، سیستم یکپارچه، اطلاعات مدیریت، تمرکززدایی و انعطاف‌پذیری و انگیزش و مشوق‌ها و تعهد مدیران ارشد به انجام اصلاحات، به‌عنوان شرایط زمینه‌ای (بستر) تعیین شدند. شرایط زمینه‌ای، مجموعه خاصی از شرایط هستند که در یک زمان و مکان خاص جمع می‌شوند تا در مجموع شرایطی را به وجود آورند که افراد در عملکرد خود به آنها پاسخ می‌دهند.

۳-۴- شرایط مداخله‌گر

شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای عمومی هستند که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند (سجادی و کاظمی، ۱۳۹۵). تحلیل اظهارات مصاحبه‌شوندگان نشان می‌دهد، عوامل دیگری در اصلاح مدیریت مالی عمومی نوین تأثیر دارند. این عوامل شامل فرهنگ، هنجارها و ارزش‌ها، رهبری و مدیریت، دخالت سیاستمداران و سیاسی‌کاری هستند که به‌عنوان شرایط مداخله‌گر تعریف می‌شوند.

۴-۴- راهبردها

دانایی فرد و امامی (۱۳۸۶) اعتقاد بر این دارند که راهبردها، کنش‌ها یا برهم‌کنش‌های خاصی هستند که از پدیده محوری استنتاج می‌شوند. با توجه به اظهارات مصاحبه‌شوندگان و مبانی نظری در حیطه مدیریت مالی عمومی نوین، راهبردهایی زیر برای اصلاحات مدیریت مالی عمومی نوین در این تحقیق در نظر گرفته می‌شوند:

- اصلاح سیستم بودجه‌ریزی (بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد): برطبق تحقیقات قبلی و نظر مصاحبه‌شوندگان، در سال‌های اخیر دستگاه‌های مرتبط مانند سازمان برنامه‌بودجه، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را دستور کار خود قرار داده‌اند. از آنجایی که مدیریت مالی عمومی نوین به اصلاحاتی در سیستم‌ها، رویه‌ها و قوانین اشاره دارد، در راستای دستیابی به استفاده کوثر از منابع عمومی در چارچوب بودجه‌ریزی می‌باشد که اصلاح این بودجه‌ریزی می‌تواند به صورت بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد باشد.

- اصلاح نظام قیمت‌گذاری خدمات مبتنی بر بهای تمام شده: قیمت‌گذاری خدمات و تعیین تعرفه خدمات بر مبنای بهای تمام شده و دریافت بهای تمام شده از مصرف‌کنندگان یا از دریافت‌کنندگان خدمات، امکان تداوم فعالیت و ارائه خدمات باکیفیت را فراهم می‌سازد. یکی از مهم‌ترین ابزارهای رقابتی در این زمینه، عامل قیمت و تعیین بهای تمام شده خدمات است. بهای تمام شده در تصمیم‌های قیمت‌گذاری، تعیین سودوزیان، کنترل و ارائه یک خدمت و بسیاری موارد دیگر مؤثر است که باید در مدیریت مالی عمومی نوین بر مبنای بهای تمام شده اصلاح شود.
- اصلاح نظام مالیاتی: مدیران شرکت‌ها سود سالانه را با دو هدف گزارشگری مالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری و به‌منظور محاسبه مالیات طبق قوانین مالیاتی محاسبه و گزارش می‌کنند اما عدم مطابقت کامل بین اصول پذیرفته شده حسابداری و قوانین مالیاتی این انگیزه را در مدیران ایجاد می‌کند که با استفاده از مدیریت سود مبلغ سود حسابداری را افزایش داده و با استفاده از روش‌های اجتناب مالیاتی سود مشمول مالیات را کاهش دهند و همین موضوع منجر به تفاوت سود حسابداری و سود مشمول مالیات می‌شود استفاده شرکت‌ها از روش‌هایی مانند پناهگاه مالیاتی و اجتناب مالیاتی به‌عنوان جانشینی برای مزیت مالیاتی اهرم مالی استفاده می‌کنند. ستایش و ابراهیمی (۱۴۰۰) نظام مالیاتی کارآمد به‌خاطر جایگاه مهمی که در منابع مالی دولت‌ها دارد از اهمیت زیادی برخوردار است. مشروط بر آن که اصلاحات، تعدیلات و انعطاف‌پذیری لازم در این نظام به شکل پویایی انجام شود تا بتواند دولت‌ها را در انجام وظایف حاکمیتی و حکمرانی خوب و اعمال سیاست‌های مالی کمک نموده تا آستانه تحمل جامعه و دولت را در برابر فشارها و محدودیت‌ها بالا برده و به مقاومت در اقتصاد مقاومتی معنا بخشد. اصولاً مهم‌ترین کارکرد مالیات بعد از تأمین بودجه، هماهنگ کردن اقتصاد و انتظام بخشیدن به آن است. اما در این بخش نظام مالیاتی چندان فعال ظاهر نشده و به‌نوعی قوانین مقطعی در شرایط و اوضاع و احوال نابسامان اقتصادی شکل نمی‌گیرند و به ثمر نمی‌نشینند. البته در شرایط عمومی اقتصاد، قوانینی برای بهبود درآمدهای اقتصادی و شفافیت و نظم‌بخشی به اقتصاد تدوین می‌شوند. ولی در شرایط خاص اقتصادی، آن انعطاف‌پذیری لازم به چشم نمی‌خورد که در مدیریت مالی عمومی نوین باید اصلاحات لازم صورت گیرد.

- در یکی دیگر از پژوهش‌های صورت‌گرفته به سازمان امور مالیاتی و حساب‌برسان مالیاتی پیشنهاد گردیده که در هنگام محاسبه و حسابرسی مالیات به معیارهای کیفیت محیط اطلاعات داخلی شرکت‌ها توجه ویژه‌ای داشته باشند زیرا نتایج این پژوهش نشان می‌دهد شرکت‌هایی که محیط اطلاعات داخلی باکیفیت‌تری دارند احتمالاً با اجتناب مالیاتی (قانونی یا غیرقانونی) بالاتر همراه هستند (کرمی فیروز نیا و کلهر نیا، ۱۳۹۹).
- توسعه نظام گردش مالی: از آنجایی که کمبود نقدینگی در اکثر نظرسنجی‌های صورت‌گرفته دیده شده است، این معضل، به‌عنوان معضلی برای بنگاه‌های کشور ذکر می‌شود. در سال‌های اخیر چند شوک مهم در اقتصاد ایران از جمله افزایش قیمت ارز، افزایش قیمت حامل‌های انرژی، مشکلات مالی برای خریداران و معوقه شدن مطالبات جاری بنگاه‌ها و تعطیلی سازوکار اعتبار اسنادی برای واردات و نیاز به پرداخت نقد جهت خرید مواد اولیه خارجی، فشارهای جدی به سرمایه در گردش بنگاه‌های ایرانی وارد کرده است. از آنجایی که در حال حاضر ارتقای نظام تأمین سرمایه در گردش در کشور جزو مهم‌ترین اولویت‌های توسعه نظام مالی به شمار می‌رود که باید در اصلاح مدیریت مالی عمومی نوین لحاظ شود.
- اصلاح رویکردهای اندازه‌گیری عملکرد - خروجی محوری و نتیجه‌گرایی و افزایش بهره‌وری: مشکلات روش‌شناسی و پیاده‌سازی نظام ارزیابی عملکرد، وجود اطلاعات غیرشفاف و بعضاً متناقض با عملکرد سازمان‌ها و دستگاه‌ها، لزوم بهبود مهارت‌ها و رویکردهای اندازه‌گیری عملکرد را ضروری ساخته است که در این حین رویکرد خروجی محوری و نتیجه‌گرایی برای اصلاح در مدیریت مالی عمومی نوین، پیشنهاد می‌شود.
- تفکیک سیاست‌گذاری از اجرا: اجرای سیاست‌ها به‌عنوان مرحله‌ای متمایز در فرایند سیاست‌گذاری عمومی اشاره دارد که نشان می‌دهد چگونه ایده‌های سیاستی، اهداف و انتظارات به اقدام و عمل برای حل مشکلات و بهبود شرایط اجتماعی تبدیل می‌شوند. پرسمن و ویلداوسکی^{۲۴} (۱۹۷۳) اجرای سیاست را به‌عنوان مجموعه یکپارچه از فرایند تعامل بین هدف‌گذاری و اقدام برای رسیدن به اهداف می‌دانند که اجرا نباید از تدوین جدا باشد و بزرگ‌ترین مشکل در اجرا سیاست‌ها را بی‌توجه به تمهیداتی خاص در مرحله شکل‌گیری مطرح می‌کنند. در عمل مشاهده می‌شود خیلی از سیاست‌های عمومی تدوین شده در مرحله اجرا با مشکل مواجه شده‌اند با تفکیک سیاست‌گذاری از اجرا در مدیریت مالی عمومی نوین شاید بتوان این مشکل را حل کرد.

- بهبود سیستم حسابرسی و کنترل داخلی (حسابرسی عملکرد): حسابرسی بخش عمومی عامل مهم و تأثیرگذار در حسابرسی عملکرد بوده است. هر چه دموکراسی در جوامع بیشتر شده، به منظور ایفای مسئولیت پاسخگویی، نوع حسابرسی نیز توسعه یافته است. امروزه حسابرسی عملکرد به عنوان ابزاری در راستای ارزیابی کارکرد دولت و مدیریت بخش عمومی بکاربرده می‌شود. حسابرسی عملکرد حوزه‌های جدید در تاریخ حسابرسی است. رشد آن با تکامل سیاست‌ها و مدیریت عمومی از تأکید یک بعدی بر کنترل ورودی‌ها (منابع) به سوی توجه وسیع‌تر نسبت به قابلیت پاسخگویی خروجی‌ها و نتایج مطابقت می‌نماید. ارتباط عادی بین اصلاحات مدیریتی و توسعه حسابرسی عملکرد به لحاظ نظری به دو بحث مربوط می‌شود: رویه‌های جدید حسابرسی ناشی از اصلاحات مدیریتی می‌باشند یا اصلاحات مدیریتی ناشی از فعالیت‌های جدید حسابرسی می‌باشند. ولی به طور تجربی این رابطه عمدتاً یک‌طرفه است: اصلاحات مدیریتی موجب رویه‌های جدید حسابرسی شده است. از نقطه نظر حسابرسی، مدیریت عمومی نوین بر توسعه حسابرسی تأثیر گذاشته است. این تکامل حسابرسی نشانگر دو چیز است: ابزاری که به واسطه آن حسابرسی می‌تواند مؤثر باشد و حرکتی به سوی تحقق نقش حساب دهنی در حاکمیت است.
 - مدیریت مصرف منابع / هماهنگی نهادی: مشکلات اقتصادی عمده‌ای که اغلب کشورهای در حال توسعه را تهدید می‌کند به نوع سیاست مالی اتخاذ شده مربوط نیست (یا کمتر ارتباط دارد) بلکه به نوع مدیریت منابع حاکم بستگی دارد. اصلاح تأمین منابع مالی و مصرف این منابع، جزء لاینفک در هر مبحث مالی و در هر کشور و سازمانی است. امروزه نحوه صحیح منابع در هر نظامی، همراه با نظریه‌ها و ایده‌های علمی و غیرعلمی همراه است. ولی چیزی که در این میان آشکار و میرا است این است که در نظام مالی عمومی نوین، باید لحاظ شده و در صورت نیاز نسبت به تغییر زمان، مکان و شرایط مصرف، نحوه مصرف آن اصلاح شود که در این میان، نیاز به هماهنگی نهادی در بین مجموعه مصرف‌کننده منابع نیز نیاز بوده و شرایط و قواعد و قوانین این هماهنگی باید لحاظ و اصلاح شود.
- ۴-۵- پیامدها
- افزایش شفافیت و پاسخگویی: برای این باور که شفافیت بیشتر معمولاً سودمند، غالباً ضروری و گاهی الزامی اخلاقی است دلایل خوبی وجود دارد. شفافیت مستمر عملیات بازارهای مالی را تسهیل می‌کند و ممکن است با جذب سرمایه به تقویت رشد اقتصادی بیانجامد. شفافیت

ابزار کشف و در نتیجه تصحیح خطا در سیاست‌های نهادهای دولتی را فراهم می‌سازد. چراکه شفافیت فرایندی است که اطلاعات مربوط به شرایط موجود، تصمیمات و اقدامات را قابل دسترسی، رویت و فهم می‌کند. شفافیت فقط هنگامی مؤثر واقع می‌شود که دو شرط وجود داشته باشد: (۱) اهداف یکه خواستار شفافیت آنها هستیم قادر و مایل به ارائه اطلاعات لازم و ضروری باشند. (۲) دریافت‌کنندگان اطلاعات بتوانند بر طبق معیارهای رفتاری پذیرفته شده از این اطلاعات برای ارزیابی ارائه‌دهندگان اطلاعات استفاده کنند؛ بنابراین در مدیریت مالی عمومی نوین می‌توان برای این دو حالت افزایش را قائل شد. از طرفی تحولات در بخش مالی از نکته نظر مدیریت مالی عمومی نوین، غالباً تمرکز بر نتایج و افزایش سطح پاسخگویی از جمله اهداف تحول حاصل از اجرای مدیریت مالی عمومی نوین می‌باشد. باباجانی (۱۳۸۹) پاسخگویی در بخش عمومی را با استفاده از نظریه سیستم‌ها که بنا به اظهار صادق‌پور (۱۳۵۳) یکی از کامل‌ترین چارچوب‌های فکری بشر امروزی برای کشف حقایق و تمیز خطا از صواب است به‌عنوان یک سیستم مورد توجه قرار داده است. وی معتقد است که فلسفه وجودی سیستم‌هایی نظیر بودجه‌بندی، حسابداری و گزارشگری مالی، حسابرسی، ارزیابی عملکرد و جریان آزاد اطلاعات را باید در نظام پاسخگویی عمومی جستجو نمود تا نقش و جایگاه و مزایای استقرار آنها به‌وضوح روشن شود.

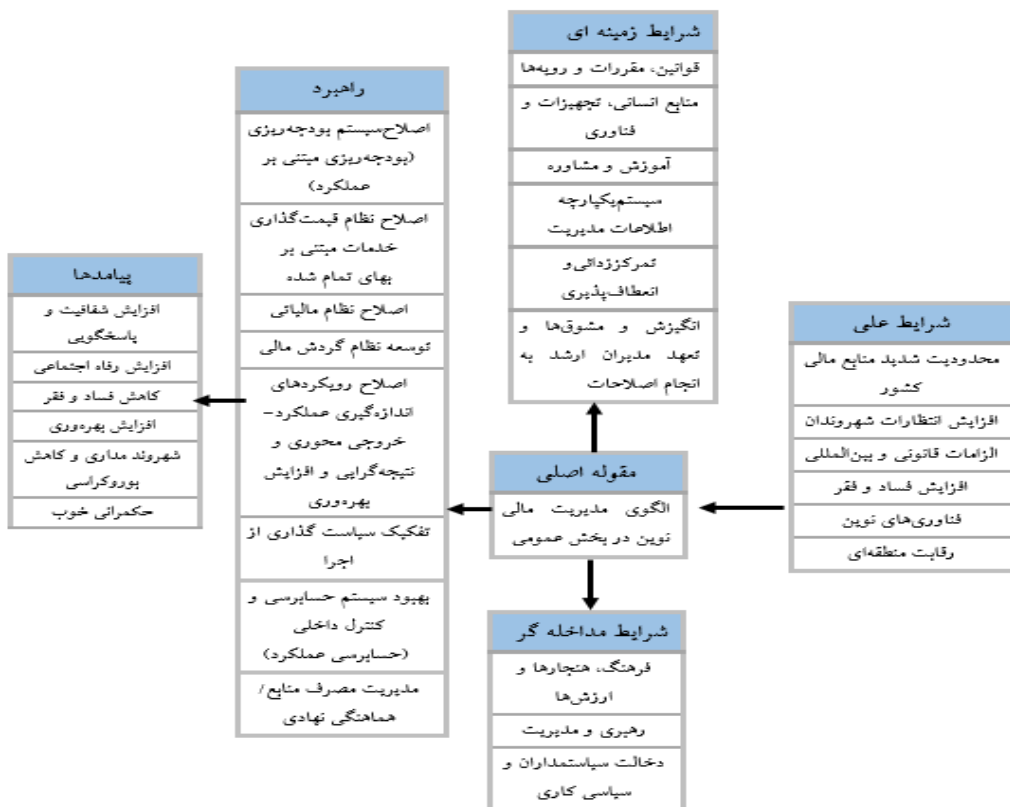
- افزایش رفاه اجتماعی: شناخت الگوها و ابعاد آن، یکی از مؤلفه‌های اساسی برنامه‌ریزی اجتماعی و اقتصادی تلقی شده است. اگر رفاه اجتماعی را مرتبه‌ای بعد از تأمین اجتماعی در نظر گیریم، باید تعریف، اهداف و الزاماتی خاص نیز برای آن قائل شد. از آنجایی واژه رفاه اجتماعی، زاده تحولات و مناسبات اقتصادی و اجتماعی است، بنابراین باید اصلاحاتی در تحولات و مناسبات اقتصادی رخ دهد و با تصویب قوانین جدید در حیطه رفاه اجتماعی از جمله تأمین رفاه برای شهروندان، تأمین بیمه برای آینده آنها، حمایت‌های مالی به روش‌ها و رویکردهای متنوع، بتوان رفاه اجتماعی را افزایش داد که این حالت می‌تواند در مدیریت مالی عمومی نوین همگام با تغییرات ایجاد شده در اجتماع اصلاح شود.
- کاهش فساد و فقر: فقر یکی از خطرناک‌ترین پدیده‌های اجتماعی است که می‌تواند حیات اقتصادی، سیاسی و فرهنگی یک ملت را تهدید کند. با توجه به این که فقر در کشورهای در حال توسعه به صورت گسترده و شدید بروز یافته است، توجه به این پدیده لازم و ضروری می‌باشد. از سوی دیگر، فساد یک علت فقر و یک مانع برای ریشه‌کن کردن موفق فقر است

که می‌تواند اقدامات کشورهای مختلف را به‌منظور کاهش فقر بی‌نتیجه سازد. پدیدهٔ فساد، مانعی پایدار در جهت اقدامات و تلاش‌های انجام گرفته توسط کشورها در زمینهٔ تغییرات سیاستی، اقتصادی و اجتماعی برای رسیدن به اهداف مطلوب آنها تلقی می‌گردد. بررسی‌ها نشان می‌دهد فساد در تمام کشورهای جهان، حتی در بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته وجود دارد؛ اما این پدیده در برخی از کشورهای درحال توسعه که ساختارهایی سست و آسیب‌پذیر دارند، به‌مراتب زیان‌بارتر است؛ زیرا اثرات مخربی بر حقوق مالکیت، قوانین و انگیزه‌های سرمایه‌گذاری داشته و می‌تواند به کاهش رشد اقتصادی منجر شده و در نتیجه فقر را به‌مرور زمان گسترش دهد. این در حالی است که خود فقر می‌تواند سبب بروز و گسترش فساد شود؛ بنابراین یکی از پیامدهای اصلاح مدیریت مالی عمومی نوین می‌تواند کاهش فساد و فقر باشد (قادری و همکاران، ۱۳۹۵).

- افزایش بهره‌وری: با توجه به محدودیت منابع و نامحدود بودن نیازهای انسانی، افزایش جمعیت و رقابت شدید و بی‌رحمانه در اقتصاد جهانی، بهبود بهره‌وری نه یک انتخاب بلکه یک ضرورت می‌باشد. بی‌گمان رشد و توسعه اقتصاد جوامع مختلف در نرخ رشد بهره‌وری آنها نهفته است. برای رسیدن به فردایی بهتر باید رشد بهره‌وری را به‌طور مستمر دنبال نمود. از آنجایی مدیریت مالی عمومی نوین به دنبال رشد اقتصادی و توسعه اجتماعی است بنابراین بر طبق تعریف بهره‌وری یکی از مزایای اصلاح در مدیریت مالی عمومی نوین، افزایش بهره‌وری است که بر طبق مصاحبه‌های انجام شده در تحقیق به آن اذعان شده است (کردستانی و معنوی مقدم، ۱۳۹۶).
- شهروندمداری و کاهش بوروکراسی: تحقق شهروندمداری به دلیل ماهیت و تنوع فعالیت‌های دولت، امر ساده‌ای نیست. برخی از فعالیت‌های دولت با جنبه مالی و بازرگانی باید در جهت ایفای مسئولیت شهروندمداری در این نوع فعالیت‌های باشد که می‌تواند از طریق اصلاح مدیریت مالی عمومی نوین، نیز برآورده شود. چراکه مدیریت عمومی نوین نیز به صورت جنبش 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. در الگوی مدیریت مالی عمومی نوین، مدیریت باید در قبال شهروندان و حقوق شهروندی، مسئولیت‌پذیری بیشتری بپذیرد (صراف و همکاران، ۱۳۹۳).

- حکمرانی خوب: اصلاحات مدیریت مالی عمومی نوین مانند رفاه اجتماعی، بودجه‌ریزی مناسب، حسابداری، کنترل، بهبود سیستم حسابداری و ... روی این موضوع تأثیری گذارد که سیاست‌های عمومی چگونه اجرا شوند تا اثربخشی، کیفیت، شفافیت، پاسخ‌گویی و در نهایت "حکمرانی خوب" اتفاق افتد. حکمرانی خوب هم در سایه هماهنگی و همکاری سازنده و هم‌افزایی حکومت و بخش خصوصی و جامعه مدنی حاصل می‌شود، بنابراین برای اجرای مدیریت مالی نوین و خروج از پارادایم مدیریت دولتی سنتی، باید در مدیریت مالی نوین به حکمرانی خوب توجه کافی شود (مشکینی و کردستانی، ۱۳۹۸).

بر اساس یافته‌های تحقیق، الگوی مدیریت مالی عمومی نوین در ایران به صورت شکل ۲ ارائه می‌شود.



شکل ۲- الگوی مدیریت مالی عمومی نوین در ایران

منبع: یافته‌های پژوهشگر

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
دوره ۱۳ / پیاپی ۵۲ / زمستان ۱۴۰۰

۵- بحث و نتیجه‌گیری

طبق نتایج تحقیق، محدودیت شدید منابع مالی کشور به عنوان عامل اصلی و شرط اولیه در مدیریت مالی عمومی نوین شناسایی شده است. محدودیت منابع مالی در کشور به خاطر کاهش درآمد نفتی، اعمال تحریم‌ها (مالی، بانکی) علیه ایران، کاهش صادرات (به علت تحریم‌های مبادلاتی و حمل‌ونقل)، کاهش درآمد دولت و عدم وجود قانون مالیات جامع، اشکال مختلف محدودیت شدید منابع مالی کشور هستند که علتی است برای اصلاحات نظام مدیریتی و مدیریت مالی. علاوه بر این، افزایش انتظارات شهروندان، الزامات قانونی و بین‌المللی، افزایش فساد و فقر، فناوری‌های نوین، رقابت منطقه‌ای در الگوی مدیریت مالی عمومی نوین، مؤثرند. به این نکته باید اشاره کرد که در اظهارات خبرگان، الزامات قانونی و بین‌المللی و تأثیر آنها بر مدیریت مالی، در بیشتر موارد دیده می‌شود. از طرفی وضع برخی قوانین توسط مجلس گستره فعالیت تأمین اجتماعی را افزایش داده‌اند، همچنین پوشش‌های تأمین اجتماعی و حمایت‌های نهادهای حمایتی و اجتماعی در جهت برآورده کردن انتظارات شهروندان نیز از علل انجام اصلاحات نظام مدیریت مالی عمومی می‌باشند.

هر الگوی مدیریت مالی عمومی نوین با توجه به شرایط علی، شرایط زمینه‌ای در بستری از قوانین، مقررات و رویه‌ها، منابع انسانی، تجهیزات و فناوری، آموزش و مشاوره، سیستم یکپارچه اطلاعات مدیریت، تمرکززدائی و انعطاف‌پذیری، انگیزش و مشوق‌ها و تعهد مدیران ارشد به انجام اصلاحات نیاز دارد. چنانچه در بخش عمومی منابع انسانی نیاز به یادگیری و آموزش دارد. تجهیزات و فناوری باید به‌روز باشند و ظرفیت‌های لازم را داشته باشد. همچنین سیستم یکپارچه‌ای باید برای اطلاعات مدیریت وجود داشته باشد. تمرکززدائی و انعطاف‌پذیری باید متناسب با شرایط محیطی در نظر گرفته شوند و انگیزش و مشوق‌ها با در نظر گرفتن شرایط، لحاظ شوند. در شرایط مداخله‌گرها نیز باید بستری فراهم شود تا ارتقاء فرهنگ مدیریتی، هنجارها و ارزش‌های اجتماعی در بخش عمومی، رهبری و مدیریت بهتر صورت گیرد، همچنین دخالت سیاستمداران و سیاسی‌کاری، نیز در نظر گرفته شود که به کارگیری این راهکارها می‌تواند پیامدهایی مانند افزایش شفافیت و پاسخگویی، افزایش رفاه اجتماعی، کاهش فساد و فقر، افزایش بهره‌وری، شهروندمداری و حکمرانی خوب را به ارمغان داشته باشد.

با توجه به نوپا بودن مدیریت مالی عمومی نوین و عدم وجود الگوی جامع مدیریت عمومی نوین در کشور، ارائه الگوی فوق (شکل ۱) می‌تواند سودمند واقع شود. برای عملیاتی شدن اصلاحات مدیریت مالی، باید راهبردهایی مانند اصلاح سیستم بودجه‌ریزی (بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد)،

اصلاح نظام قیمت‌گذاری خدمات مبتنی بر بهای تمام شده، اصلاح نظام مالیاتی، توسعه نظام گردش مالی، اصلاح رویکردهای اندازه‌گیری عملکرد خروجی محوری و نتیجه‌گرایی و افزایش بهره‌وری تفکیک سیاست‌گذاری از اجرا، بهبود سیستم حسابرسی و کنترل داخلی، (حسابرسی عملکرد) و مدیریت مصرف منابع هماهنگی نهادی را در نظر داشت. همچنین بر طبق این الگو، پیامد افزایش شفافیت و پاسخگویی، افزایش رفاه اجتماعی، کاهش فساد و فقر، افزایش بهره‌وری شهروندمداری و کاهش بوروکراسی و حکمرانی خوب، قابل بررسی است به عبارتی هرکدام از پیامدهای فوق، در اصلاحات مدیریت مالی ضروری بوده و برای افزایش بازدهی مدیریت مالی مفید هستند که با در نظر گرفتن آن‌ها می‌توان قدم‌های رو به رشدی را به سمت حکمرانی خوب برداشت.

فهرست منابع

- ۱) ابوالحسنی طرقي، عليرضا و صابر ابوالحسنی، (۱۳۹۵)، "مدیریت مالی نوین از منظر سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی"، نخستین همایش ملی علوم اسلامی حقوق و مدیریت، قم، دانشگاه جامع علمی کاربردی استانداری قم.
- ۲) الهیابی سحر، مهدی و هدی اسکندر، (۱۳۹۶)، "اثر کیفیت گزارشگری مالی و سررسید بدهی بر انواع عدم کارایی سرمایه‌گذاری"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال نهم، شماره ۳۵، صص ۹۵-۱۲۰.
- ۳) باباجانی، جعفر و رافیک باغومیان، (۱۳۸۶)، "ضرورت به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران"، پیک نور، دوره ۵، شماره ۴، صص ۱-۲۵.
- ۴) باباجانی، جعفر، (۱۳۹۰)، "ارزیابی به‌کارگیری مبنای تعهدی در شناسایی و وصول درآمد در بخش عمومی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۴، شماره ۴، صص ۱-۲۱.
- ۵) باباجانی، جعفر، عادل آذر و مرتضی معیری، (۱۳۹۲)، "عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران"، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۱، شماره ۳۷، صص ۱-۳۷.
- ۶) برزگر، قدرت اله، (۱۳۹۰)، "نقش گزارشگری پایدار در مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی"، اولین همایش ملی رویکردهای نوین در حسابداری دولتی.
- ۷) دانش فرد، کرم اله، (۱۳۹۵)، "الگوی حسابداری مدیریت بخش عمومی با رویکرد بهره‌وری مالی؛ بررسی نقش عقلانیت، اثربخشی هزینه و کارایی مالی"، حسابداری مدیریت، دوره ۹، شماره ۲۹، صص ۱۲۹-۱۴۸.
- ۸) رهنمای رودپشتی، فریدون، (۱۳۹۲)، "مکاتب و تئوری‌های مالی و حسابداری"، تهران: انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
- ۹) رحمتی، وجیهه و زهرا پور زمانی، (۱۴۰۰)، "عارضه‌یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران از نظر محتوا، زمینه و ساختار"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، سال سیزدهم، شماره ۵۰، صص ۸۳-۱۱۷.
- ۱۰) زارعی، محمدحسین و جواد فاضلی نژاد، (۱۳۹۵)، "الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور"، دانش حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۶۳، صص ۲۶۹-۲۸۸.
- ۱۱) شباهنگ، رضا، (۱۳۹۰)، "تئوری حسابداری"، جلد اول و دوم، تهران: سازمان حسابرسی.

- ۱۲) صراف، فاطمه، احمد ملامیری فیروز، علی اصغر شعبان پور و رضا اعطایی زاده، (۱۳۹۳)، "مسئولیت پاسخگویی عمومی و گزارشگری مالی"، کنفرانس بین‌المللی اقتصاد، حسابداری، مدیریت و علوم اجتماعی، کشور لهستان.
- ۱۳) طاهری عابد، رضا، مهدی علی‌نژاد ساروکلائی و خسرو فغانی ماکرانی، (۱۳۹۹)، "تأثیر خودشیفتگی مدیران عامل بر شفافیت گزارشگری مالی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۴۸، صص ۹۳-۷۱.
- ۱۴) قادری، بهمن، پیمان رسولی و سهراب و عبدی، (۱۳۹۵)، "پاسخگویی و شفافیت مدیریت مالی بخش عمومی"، پنجمین کنفرانس ملی مدیریت، اقتصاد و حسابداری، تبریز، دانشگاه فنی و حرفه‌ای استان آذربایجان شرقی، سازمان مدیریت صنعتی تبریز.
- ۱۵) کردستانی، غلامرضا و امیرهادی معنوی مقدم، (۱۳۹۶)، "بررسی مدیریت مالی نوین بخش عمومی: گذشته، حال و آینده"، *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، دوره ۲۳، شماره ۳، صص ۱۷-۳۰.
- ۱۶) محمدی، معبود، (۱۳۸۷)، "برخی چالش‌های حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ایران"، *دانش حسابرسی*، دوره ۲۵، شماره ۱، صص ۴۷-۵۳.
- ۱۷) کرمی، غلامرضا، امیر فیروز نیا و حمید کلهر نیا، (۱۳۹۹)، "اهمیت کیفیت محیط اطلاعات داخلی در اجتناب مالیاتی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۲، شماره ۴۵، صص ۸۰-۴۷.
- ۱۸) محمدیان، محمد و زینب مهتری، (۱۳۹۱)، "نقش دوطرفه حسابداری و پاسخگویی در برابر افکار عمومی"، *مطالعات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران*، دوره ۳، شماره ۲، صص ۱-۱۸.
- ۱۹) مشکینی، نفیسه و غلامرضا کردستانی، (۱۳۹۸)، "پیامدهای به‌کارگیری رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین"، *مدیریت دولتی*، دوره ۱۱، شماره ۲، صص ۲۳۱-۲۵۰.
- ۲۰) نیکو مرام، هاشم و بهمن بنی‌مهد، (۱۳۹۲)، "تئوری حسابداری"، *جلد اول*، تهران: انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
- ۲۱) ستایش، محمدحسین و فهیمه ابراهیمی، (۱۴۰۰)، "رابطه جانشینی میزان استفاده از اهرم مالی در ساختار سرمایه و اجتناب مالیاتی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۳، شماره ۴۹، صص ۷۲-۵۳.

- 22) Azuma, N. (2003), "The Role of the Supreme Audit Institutions in NPM: International Trend", Government Auditing Review, Board of Audit of Japan.
- 23) BARGUES, V. (1992), "Public Versus Private Budgeting. A Comparative Study"; The Government Accountants Journal, PP.47-52.
- 24) Broadbent J, Laughlin R. (2013), "Accounting Control and Controlling Accounting: Interdisciplinary and Critical Perspectives", Emerald, Bingley.
- 25) Champoux, M.(2006), "Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions", Paper Presented at Federal Budget Policy Seminar, Briefing Paper No.27.
- 26) Becker, S. & Tobias J. (2013), "The Translation of Accrual Accounting and Budgeting and- the Reconfiguration of Public Sector Accountants Identities", Critical Perspectives on Accounting, 05.
- 27) Ferlie E, Ashburner L, Fitzgerald L, Pettigrew A. (1996), "The New Public Management in Action", Oxford University Press, Oxford.
- 28) Hughes, O. (2003), "Public Management and Administration: An Introduction", 3rd, New York: Palgrave MacMillan.
- 29) Kristin, R. K. (2014), "Performance Audit and the Importance of the Public Debate", Evaluation, 20 (3), PP. 368-385.
- 30) Matthew, A. & McNaught, T. & Samji, S. (2018), "Opening Adaptation windows On to Public Financial Management Reform Gaps in Mozambique", CID Faculty Working Paper. 341.
- 31) Mayne, J. (2006), "Audit and Evaluation in Public Management: Challenges, Refrms, and Differentroles", The Canadian Journal of Program Evaluation Vol. 21, No. 1, PP. 12-34.
- 32) Pallot, J. (2001), "A Decade in Review: New Zealand's Experience with Resources Accounting and Budgeting", Financial Accountability and Management, 17, 4,383400.
- 33) Parker, L. D. & Jacobs, K. & Schmitz, J. (2019), "New Public Management and the Rise of Public Sector Performance Audit: Evidence from the Australian Case", Accounting, Auditing & Accountability Journal, 32(1), PP. 280-306.
- 34) Pollitt C, Bouckaert G. (2000), "The Nature of Public Management Reform: A Comparative Analysis", Oxford University Press, New York.
- 35) Sánchez, I. & Cuadrado-Ballesteros, B. (2016), "New Public Financial Management", 1-18. 10.1007/978-3-319-31816-5_2323-1.

یادداشت‌ها

¹ Parker et al.,

² Sanchez

³ Packs

⁴ Manderick

⁵ Tudor

-
- ⁶ Andres
⁷ Becker
⁸ Fanland
⁹ Wodervilson
¹⁰ Fedrick Teilor
¹¹ Hughes
¹² Azuma
¹³ Matthew and et al
¹⁴ NPFM
¹⁵ NPM
¹⁶ Pollitt and Bouckaert
¹⁷ Ferlie
¹⁸ Sanchez&Ballesteros
¹⁹ Broadbent&Laughlin
²⁰ David
²¹ jack
²² Yapa and Ukwatte
²³ Straws & Kerbin
²⁴ Persman & Wildoviski