

## عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران

جعفر باباجانی\*  
عادل آذر\*\*  
مرتضی معیری\*\*\*

### چکیده

طی دو دهه گذشته نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی تحت تاثیر تحولات شگرفی قرار گرفته است. هدف اینگونه تحولات غالباً چیره شدن بر موانع نظام دیوانسالارانه‌ای است که مانع از استفاده کارا از منابع محدود می‌گردد. پیاده‌سازی تغییرات و تحولات گسترده در بخش عمومی کشورهای توسعه یافته و حتی در حال توسعه موجب گردید که فرآیند تحولات مورد بررسی محققان بسیاری قرار گیرد. نتایج این تحقیقات بیانگر آن است که بیشتر این تحولات در قالب یکسری از عوامل و محرک‌ها قابل تبیین است و کشورهایی که تحولات موفقی را تجربه نموده‌اند نیز معمولاً از این مدل‌ها پیروی کرده‌اند. در این مقاله تلاش شده است که ادبیات موضوع مربوط به این گونه تحولات مورد بررسی قرار گرفته و محرک‌ها و عوامل تاثیرگذار بر تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران از منظر خبرگان ایرانی استخراج شود. بر این اساس با استفاده از روش تحقیق دلفی و نظرخواهی از تعداد ۱۴۲ نفر از خبرگان کشور، محرک‌ها و عوامل کلیدی وقوع تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران شناسایی گردیده و جایگاه آنها در شرایط کنونی کشور مورد ارزیابی قرار گرفته است.  
واژه‌های کلیدی: نظام پاسخگویی مالی - نظام پاسخگویی عملیاتی - بخش عمومی.

---

\* دانشیار گروه حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی - نویسنده مسئول Email: jafar.babajani@gmail.com

\*\* استاد گروه مدیریت دانشگاه تربیت مدرس

\*\*\* دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

## مقدمه

از دهه ۸۰ میلادی، کشورهای توسعه یافته و به دنبال آن کشورهای در حال توسعه در حال انجام تغییرات و تحولات گسترده‌ای در بخش عمومی خود می‌باشند. این تحولات در سایه مطرح شدن الگوی جدیدی تحت عنوان مدیریت عمومی نوین آغاز گردید و کلیه زیر سیستم‌های بخش عمومی شامل حوزه‌های اداری، سیاسی و مالی را تحت تاثیر خود قرار داد. البته سطح تحولات صورت گرفته در بین کشورها از شدت و ضعف و آهنگ حرکتی متفاوتی برخوردار بوده است. زیربنای اصلی این تحولات، اعتقاد به رویه‌ها و ساز و کارهای مورد استفاده در بخش بازرگانی و استفاده از آنها در مدیریت بخش عمومی و نیز توجه به مفاهیم کارایی و اثربخشی در عملیات می‌باشد. به عبارت دیگر می‌توان اذعان کرد که پایه‌های اصلی مدیریت عمومی نوین، توجه به اصول مدیریت‌گرایی و بازارگرایی<sup>۱</sup> می‌باشد. (پسینا و دیگران<sup>۲</sup> ۲۰۰۸). اگرچه تفاوت‌هایی در چگونگی اجرای تحولات در کشورها وجود داشته است ولی غالباً تمرکز بر نتایج، تفویض اختیارات، افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی، توجه به نیازهای مشتریان خدمات بخش عمومی و استفاده از رویکردهای بخش بازرگانی از جمله اهداف مشترک این تحولات بوده است. در این راستا، نهادهای بین‌المللی از قبیل بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول و نهادهای بین‌المللی اعطا کننده کمک‌های مالی نیز از این تحولات استقبال کرده و حتی در این زمینه به سایر کشورها نیز توصیه‌های لازم را ارائه نموده‌اند. بسیاری معتقدند که در تحولات بخش عمومی، دانش حسابداری نقشی کلیدی داشته است (یاماموتو<sup>۳</sup> ۱۹۹۹) و حتی برخی بر این باورند که تمرکز تغییرات بخش عمومی به سوی حسابداری سوق پیدا خواهد کرد (پاور و لافلین<sup>۴</sup> ۱۹۹۲). پسینا (۲۰۰۸) سنگ‌بنای این تحولات را به کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری نهادهای بخش عمومی، بویژه در سطح دولت‌ها تلقی می‌کند. تغییر در مبنای حسابداری نقدی و استفاده از مبنای تعهدی در نظام‌های حسابداری و

1- Managerialism and Market-based Principles

2- Pessina, et al

3- Yamamoto

4- Power &amp; Laughlin

بودجه‌بندی، با هدف دستیابی به شفافیت بیشتر اطلاعاتی و بهبود کارایی و اثربخشی در عملیات، بخش اعظم تحولات کشورهای آنگلا ساکسون را تشکیل داده است.

### بیان مسئله

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 - به عنوان یک سیستم مورد توجه قرار داده است. وی معتقد است که فلسفه وجودی سیستم‌هائی 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 به وضوح روشن شود. به بیان دیگر و بر اساس تفکر سیستمی، هر یک از اجزای فوق یکی از زیر مجموعه‌های فرا سیستمی محسوب می‌شوند که در جوامع مبتنی بر مردم سالاری به نظام پاسخگویی عمومی موسوم گردیده است. سیر تطور هر یک از سیستم‌های مذکور بیانگر این واقعیت است که تغییر و تحول در آنها تحت تاثیر نظام پاسخگویی عمومی صورت گرفته و آنها نیز در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش پرداخته‌اند (باباجانی، ۱۳۸۹).

در این الگو نظام پاسخگویی شامل خرده سیستم‌هایی از قبیل حسابداری و گزارشگری مالی، حسابرسی، بودجه‌بندی، گزارشگری عملکرد، دسترسی آزاد به اطلاعات، قضاوت، اقدام و برنامه‌ریزی راهبردی می‌باشد. باید توجه داشت که هر کدام از سیستم‌های فعال در نظام پاسخگویی به نوبه خود سیستمی است که از اجزای مرتبط با هم تشکیل شده است. به طور مثال، حسابرسی یکی از خرده سیستم‌هایی است که در فرآیند نظام پاسخگویی، با رسیدگی و اظهارنظر، مسئولیت پاسخگویی حاکم بر مصرف و به کارگیری منابع مالی عمومی را مورد ارزیابی قرار می‌دهد. این خرده نظام، از زیر سیستم‌هایی نظیر حسابرسی مالی، حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد تشکیل گردیده است که در تعامل با سایر خرده نظام‌ها، به ایفا و ارزیابی فرآیند مسئولیت پاسخگویی در یک سازمان اجتماعی نظیر دولت کمک می‌کند.

تحول در نظام پاسخگویی می‌تواند شرایط را برای تحول در خرده سیستم‌های فعال فراهم آورد، اما بدون تحول در خرده نظام‌های نقش آفرین در نظام پاسخگویی،

اهداف آن محقق نمی‌شود. به عبارت دیگر، بدون توجه به فرایند ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی در قالب یک نظام و تعامل و ارتباط آن با سیستم‌های زیرمجموعه و همچنین ارتباطات فی مابین سیستم‌های فعال آن، نمی‌توان با تغییر و تحول در یکی از خرده سیستم‌ها، کل نظام پاسخگویی را دچار تغییر و تحولات اساسی کرد. به عنوان مثال، حرکت به سمت بودجه‌بندی عملیاتی و استقرار آن در نهادهای بزرگ بخش عمومی، به تنهایی و بدون توجه به سایر خرده سیستم‌ها هرگز نمی‌تواند موجب ارتقای نظام پاسخگویی در نهادهای بخش عمومی گردد.

تحولاتی که در زمینه‌های حسابداری و گزارشگری مالی، حسابرسی و بودجه‌بندی در دو دهه اخیر رخ داده است، تحت تاثیر الگوی مدیریت عمومی نوین و در سایه تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی صورت گرفته است. صاحب‌نظران حسابداری دولتی و گزارشگری مالی بخش عمومی، بر این عقیده هستند که تحول در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی، تاثیر درخور ملاحظه‌ای بر تحول نظام پاسخگویی و سایر خرده نظام‌های فعال در آن داشته است. از این رو، مرکز مطالعات تطبیقی حسابداری دولتی که در اروپا شکل گرفته است، با انجام مطالعات تطبیقی به این نتیجه رسید که تحولات انجام یافته در حسابداری نهادهای بزرگ بخش عمومی برخی کشورهای مورد مطالعه، تحت تاثیر محرک‌ها و عوامل اساسی خاص صورت گرفته است. شناسایی و معرفی این محرک‌ها و عوامل، منجر به ارائه مدلی برای تحول در حسابداری نهادهای بزرگ بخش عمومی، موسوم به "مدل لادر"<sup>۱</sup> گردید. این مدل، توسط پژوهشگران دیگری در سایر کشورها مورد آزمون قرار گرفت و با اصلاحات و تعدیلاتی در عوامل و محرک‌ها مواجه و پس از آن به "مدل اصلاح شده لادر"<sup>۲</sup> موسوم گردید.

مدل اصلاح شده لادر اساساً با مطالعه تطبیقی تحولات صورت گرفته در نظام حسابداری نهادهای بخش عمومی تعدادی از کشورها و شناسایی متغیرهای موثر، صورت‌بندی شده است. این درحالی است که پژوهش حاضر قرار است با اصلاحات و تعدیلاتی، از این مدل برای پیش‌بینی محرک‌ها و عوامل تاثیرگذار در ایجاد تحول در

1- Luder Model

2- Modified luder model

نظام پاسخگویی نهادهای بزرگ بخش عمومی ایران استفاده کند. به بیان دیگر، مسئله اصلی موضوع این پژوهش آن است که، تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی نهادهای بزرگ بخش عمومی ایران که به طریقی با تحول در سیستم‌های حسابداری، بودجه‌بندی و حسابرسی مرتبط می‌باشد، تحت تاثیر چه محرک‌ها و عواملی به وقوع خواهد پیوست؟ آیا تحول در نظام پاسخگویی ایران و خرده نظام‌های مربوطه تحت تاثیر عوامل و محرک‌های شناسایی شده در مدل‌های اصلاح شده بین‌المللی، رخ می‌دهد؟ در نهایت محرک‌های اصلی و عوامل پیش‌برنده و تاثیرگذار در سیستم‌های زیر مجموعه نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی ایران کدام است؟ از آنجایی که شناسایی عوامل و محرک‌های اصلی و تاثیرگذار در تحول نظام پاسخگویی و معرفی آنها می‌تواند به عنوان نقشه راهی مناسب، شرایط را برای ایجاد تحول در نظام مذکور و رفع موانع اجرایی آن فراهم کند، پژوهش حاضر در پی شناسایی عوامل و محرک‌های اصلی تحول در نظام پاسخگویی بخش عمومی کشور و یافتن پاسخی مناسب به این پرسش اساسی است که "کدام محرک‌ها و عوامل، شرایط لازم و کافی را برای تحول اساسی در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی حاکم بر نهادهای بزرگ بخش عمومی ایران فراهم می‌کند؟"

### اهمیت و ضرورت موضوع

از دهه ۱۹۸۰ میلادی به دلیل افزایش مخارج و بدهی کشورهای اروپایی، کارایی بیشتر در مصرف و به کارگیری منابع در فعالیتهای بخش عمومی مورد توجه قرار گرفت و بسیاری از کشورها، تحولاتی را در بخش عمومی آغاز کردند. پولیت و بوکارت<sup>۱</sup> (۲۰۰۰) بر این باورند که "دهه ۱۹۸۰ میلادی، دهه فراگیر شدن تحولات بخش عمومی در بین کشورها است که غالباً کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی (OECD)<sup>۲</sup> آغازگر آن بوده‌اند." بیشترین تحولات صورت گرفته در بین کشورها، بدون شک تحت تاثیر پارادایم مدیریت عمومی نوین صورت گرفته است که برای اولین بار در دهه ۱۹۸۰ میلادی به صورت گسترده در نیوزلند

1- Pollit and Bouckaert

2- Organisation for Economic and Co-operation and Development

شکل گرفت (بوستون ۲۰۰۲). پس از شکل‌گیری این تحولات و با افزایش قابل توجه بهره‌وری بخش عمومی در این کشور، سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی رویکرد مناسب تحول را برای کشورهای عضو، منتشر نمودند. (OECD 1995، برانسون و اندرسون ۲۰۰۰).<sup>۱</sup> تا کنون بسیاری از کشورها این قبیل تحولات را در بخش عمومی تجربه کرده‌اند. حتی کشورهای کمتر توسعه یافته‌ای نظیر آفریقای جنوبی و بنگلادش نیز در تلاش هستند که رویکرد جدید را مورد استفاده قرار دهند (منینگ ۲۰۰۱، سارکر<sup>۲</sup> ۲۰۰۶). کتل<sup>۳</sup> (۲۰۰۱) معتقد است فراگیر شدن پیاده‌سازی تحولات در کشورها موجب گردیده است امروزه موضوع مدیریت نوین بخش عمومی به یکی از مسایل سیاسی بسیار مهم در اغلب کشورها تبدیل گردد (ریبر<sup>۴</sup>، ۲۰۰۶). در راستای این تحولات، سیستم‌های بودجه‌بندی، حسابداری و حسابرسی به منظور پشتیبانی از شکل‌گیری مدیریت عمومی نوین و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی به عملیاتی، نیازمند بازنگری و اعمال تغییراتی اساسی است. حسابداری به عنوان یک سیستم اطلاعاتی نقش بسیار مهمی در فرآیند ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی در هر دولتی ایفا می‌کند. بنابراین، حرکت از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در حسابداری، گام اصلی و بسیار مهمی در توسعه سیستم حسابداری بخش عمومی و بودجه‌بندی دولتی تلقی می‌شود. انجمن حسابداران رسمی استرالیا در سال ۱۹۹۸ اذعان نمود که در گذشته جریان وجه نقد، به عنوان ابزاری کنترلی مطرح بوده است در حالی که تحولات اخیر به دنبال حذف این نگرش بوده و بر نتایج عملکردی و کارایی بیشتر عملیات، تمرکز می‌کند. (آئودا<sup>۵</sup>، ۲۰۰۳)

جیمنو<sup>۶</sup> (۱۹۹۷) و آئودا (۲۰۰۳) معتقدند که برای ایجاد تحول در نظام مسئولیت پاسخگویی عمومی، دولت‌ها ناگزیرند محدودیت‌های موجود در زمینه ارایه اطلاعات مالی و عملکردی به مردم را برطرف کنند. بنابراین، باید به گسترش سیستم گزارشگری توجه بسیاری نموده و حرکتی به سمت رویکردهای گزارشگری شبه بازرگانی آغاز

1- Brunsson and Andersson  
2- Manning and Sarker  
3- Kettl  
4- Kilian  
5- Auda  
6- Gimeno

نماید. آنها بر این باورند که در این دگردیسی، شفافیت اطلاعات و کارایی در مصرف و به کارگیری منابع عمومی افزایش خواهد یافت و سیستم‌های اطلاعاتی جدید اطلاعات مناسب‌تری برای تصمیم‌گیری فراهم می‌کند. یادآوری این نکته مهم ضروری است که به رغم اجماع عمومی در مورد تحول در نظام پاسخگویی و به تبع آن در خرده نظامهای بودجه‌بندی، حسابداری و حسابرسی، بسیاری از صاحب‌نظران نظیر بارتن (۲۰۰۵)، کریستنسن (۲۰۰۷)، نیوبری (۲۰۰۷ و ۲۰۱۱) و دیگران با بکارگیری مدل حسابداری شبه بازرگانی در نهادهای بخش عمومی مخالفند که بحث در مورد آنها از حوصله این مقاله خارج است.

تغییرات بنیادین فوق در بخش عمومی، نتیجه دلایل بسیاری بوده است. چالش‌های ناشی از یکپارچگی نظام اقتصاد جهانی، یکی از دلایل اساسی این گونه تحولات است. جهانی‌سازی، فشار بسیاری را برای تغییرات اساسی در سیستم‌های اداری، تحولات سریع و انتشار اطلاعات مالی به سوی رقبای خارجی به دولت‌ها وارد کرده است. (فولین ۲۰۰۱). جهانی‌سازی، دولت‌ها را ملزم می‌کند که نسبت به محیط رقابتی پاسخ‌گو باشند. بنابراین، نیاز فزاینده‌ای برای بهبود در تخصیص منابع و پایش استفاده اثربخش از منابع به وجود آمده است (آئودا، ۲۰۰۳). علاوه بر این، طی دو دهه اخیر، برخی از تحولاتی که در نهادهای بزرگ بخش عمومی ایجاد شده است ناشی از وجود بحران‌های مالی و اقتصادی بوده است. به طور مثال، در کشور نیوزیلند اغلب تحولات رخ داده در بخش عمومی که از سال ۱۹۸۴ آغاز گردیده، ناشی از بحران اقتصادی و شرایط ناشی از آن بوده است. البته در برخی موارد نیز، فشار سازمان‌ها و نهادهای بین‌المللی، از قبیل صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی، برخی تحولات اقتصادی از جمله تحول در بخش عمومی را شکل داده است. به هر حال افزایش تجربه بین‌المللی در زمینه تحولات بخش عمومی، موجب ایجاد محرک‌هایی برای سایر کشورها شده و برخی کشورها از روند تحولات در بخش عمومی پیروی کرده‌اند. بر اساس دلایل فوق، شکل‌گیری تحولات بخش عمومی، اساساً تحت تاثیر مطالبات اجتماعی برای استقرار نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی (شامل تحولات مدیریتی، حسابداری و بودجه‌بندی) به امری اجتناب‌ناپذیر تبدیل شده است. تنها تفاوت موجود در این فرایند تحول، توانایی واکنش سریع به رویدادهای داخلی و خارجی و شکل‌گیری تحولات

در کشورها است (همان).

با توجه به مطالب پیش گفته، این تحقیق در پی شناسایی محرک‌ها و عوامل کلیدی و تاثیرگذار در ایجاد تحول و استقرار در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی کارآمد در جمهوری اسلامی ایران است تا با شناسایی و معرفی محرک‌های اصلی و عوامل موثر در این تحولات، الگویی متناسب و مبتنی بر شرایط محیطی کشور برای تحول در نظام پاسخگویی پیش بینی و ارایه کند. به عبارت دیگر، نتایج این تحقیق می‌تواند نقشه راهی برای تقویت عوامل کلیدی و موثر در ایجاد تحول در نظام پاسخگویی عمومی فراهم نماید و موانع پیاده‌سازی این رخداد اجتماعی مهم و با ارزش را شناسایی و راه را برای استقرار نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بهتر، هموار سازد.

### ادبیات و پیشینه تحقیق

#### مدیریت عمومی نوین

اولین بار پارادایم مدیریت عمومی نوین در اواخر دهه ۱۹۷۰ میلادی در کشور انگلستان و در برخی از دولت‌های محلی ایالات متحده آمریکا که از رکود اقتصادی و به هم خوردگی نظام مالیاتی رنج می‌بردند، مطرح گردید. دولت‌های نیوزلند و استرالیا به سرعت این پارادایم را در کشور خود مورد استفاده قرار داده و ضمن ایجاد برخی تحولات در بخش عمومی کشورهای خود، موجبات گسترش تحولات در سایر کشورها را نیز فراهم آوردند. از دهه ۱۹۸۰ میلادی، شکل‌گیری تحولات مختلف و نوآوری در بخش عمومی بسیاری از کشورها، تحت لوای پارادایم مدیریت عمومی نوین آغاز شد و با گرایش به اصول مدیریت‌گرایی و سازوکارهای مبتنی بر بازار<sup>۱</sup> تغییرات با اهمیتی در سازمان‌های بخش عمومی بوجود آمد. (پسینا، ۲۰۰۸)

طی سالهای اخیر، مدیریت عمومی نوین، فنون مدیریتی و رویه‌های آن که غالباً برخاسته از فضای حاکم بر بخش بازرگانی می‌باشند، مورد توجه بسیاری از کشورها قرار گرفته است. این پارادایم به دنبال تغییر نگرش‌ها با هدف استفاده از رویکردهای سنتی در بخش عمومی می‌باشد. عناصر اصلی این پارادایم شامل تمرکززدایی در



فرآیند مدیریت ارایه خدمات عمومی (تفویض اختیار)، افزایش استفاده از رویکردهای مبتنی بر سازوکارهای بازار، رقابت در ارایه خدمات و افزایش تاکید بر نتایج عملکردی، خروجی‌ها و خواسته‌های مشتریان (به عنوان استفاده کنندگان خدمات عمومی) می‌باشند.

تحولات مدیریت عمومی نوین زائیده ترکیبی از عوامل اقتصادی، سیاسی و تکنولوژیکی است. بررسی‌ها نشان می‌دهد، بحران‌های اقتصادی و مالی، متداول‌ترین عاملی است که کشورها را به سوی تحولات رهنمون ساخته است. شکل‌گیری این قبیل بحران‌ها موجب شد تا مفاهیم کارایی و کاهش بهای تمام شده خدمات قابل ارایه در بخش عمومی، مورد توجه و تاکید ویژه قرار گیرد. در کشورهای توسعه یافته از قبیل بریتانیا، کانادا و استرالیا، بحران‌های به وجود آمده در سطح رفاه اجتماعی، باعث گردید تا راهکارهای مناسب‌تری در خصوص سازماندهی و مدیریت خدمات بخش عمومی جستجو شود. بررسی‌های سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی<sup>۱</sup> حاکی از آن است که در تحولات بخش عمومکشورهای مختلف غالباً فنون و رویه‌های مدیریتی جدید، شامل روش‌های مبتنی بر بازار و فنون مورد استفاده در فعالیت‌های بازرگانی بخش خصوصی استفاده شده و تغییرات مذکور تحت عنوان مدیریت عمومی نوین (NPM) و یا مدیریت‌گرایی نوین<sup>۲</sup> مطرح گردیده است. (لاربی،<sup>۳</sup> ۱۹۹۹)

پارادایم مدیریت عمومی نوین بر پایه این فرض استوار است که توجه به مفاهیم کارایی و اثربخشی همراه با استفاده از رویکردهای مبتنی بر بازار جهت ارایه خدمات عمومی می‌تواند آثار مثبتی به همراه داشته باشد. طبق این پارادایم، بخش عمومی می‌تواند با الگو قرار دادن شیوه‌های مدیریت واحدهای انتفاعی بخش خصوصی (حتی با وجود اختلاف در شرایط محیطی) راهکارهای مناسب‌تری را برای اداره امور خود انتخاب و مورد استفاده قرار دهد. برخی معتقدند که در تحولات نهادهای بخش عمومی کشورهای مختلف، همگرایی و نزدیکی زیادی در اجرا و حتی نتایج حاصله، مشاهده می‌شود. (لاربی، ۱۹۹۹)

1- Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)

2- New Managerialism

3- Larbi

ادوارد (۱۹۹۷) ویژگی‌های اصلی مدیریت‌گرایی که زمینه‌ساز اصلی پارادایم مدیریت عمومی نوین تلقی می‌شود را به شرح ذیل بیان کرده است:

۱. توجه بیشتر به کارایی اقتصادی و به عبارت دیگر کسب بیشترین بازدهی از مصرف یا به کارگیری حداقل منابع.
۲. اعتماد داشتن به ابزارها و فنون علم مدیریت و توانایی مدیران در استفاده از آنها جهت حل مشکلات.
۳. پذیرش مدیریت بعنوان نماینده‌ای، که بدنبال کسب بهترین نتایج نه فقط برای سازمان بلکه برای کل جامعه است.

به طور کلی این ایدئولوژی بر اصل کارایی تاکید دارد که رهنمونی برای به کارگیری تخصص جهت دستیابی به اهداف تعریف شده سازمانی است. (ادوارد، ۲۰۱۱) یکی از ویژگی‌های اصلی تحولات به وقوع پیوسته در کشورهای مختلف، نوآوری در تکنیک‌های حسابداری و مالی بوده، به نحوی که حتی این نوآوری‌ها نیز به عنوان رگ‌های حیاتی مدیریت عمومی نوین تلقی شده است (اولسون<sup>۲</sup>، ۱۹۹۸). با معرفی حسابداری تعهدی، کنترل مدیریت و ارزیابی عملکرد و همچنین تاکید بر گزارشگری برون سازمانی، تحولات ژرفی در حسابداری بخش عمومی بوجود آمد.

به منظور شناسایی ماهیت و ویژگی‌های اصلی مدیریت نوین بخش عمومی می‌توان برخی از ابعاد تغییر را شناسایی و در نهایت آنها را در چند سرفصل اصلی تقسیم‌بندی کرد. هود<sup>۳</sup> (۱۹۹۵) برخی از رساله‌های دانشگاهی را مورد بررسی قرار داده و هفت بعد اصلی مدیریت عمومی نوین را استخراج و به شرح زیر ارایه کرده است:

۱. تجزیه بخش عمومی به بخش‌های اصلی و کارکردی بر اساس محصولات یا خدمات قابل ارایه؛
۲. تاکید بر استفاده از رویکرد قراردادی و شکل‌گیری شرایط رقابتی؛ بدین معنا که رقابت یکی از کلیدی‌ترین عواملی است که موجب کاهش هزینه‌ها و بهبود

---

1- Edwards

2- Olson

3- Hood

- استانداردها می‌شود در حالی که قراردادها می‌تواند معیاری برای اندازه‌گیری عملکرد تلقی گردد؛
۳. تاکید بر شیوه‌های مدیریتی و رویه‌های مورد استفاده در واحدهای انتفاعی بخش خصوصی؛
۴. انتظام بیشتر، صرفه‌جویی در مصرف منابع و تاکید بر راههای به حداقل رساندن هزینه در ارائه خدمات؛
- همان‌طور که مشاهده می‌شود، چهار بعد فوق قصد دارد که تفاوت‌های نهادهای بخش عمومی و بخش خصوصی را کاهش دهد. ابعاد دیگری که در ادامه ارائه می‌گردد، به دنبال پاسخ به این پرسش است که نظرات حرفه‌ای و مدیریتی تا چه حد باید در قالب استانداردها و قوانین محصور شود و این که آیا مقررات‌زدایی لازمه وقوع تحولات است؟
۵. دخالت مدیریت ارشد با هدف ارتقای سطح بینش افرادی که به صورت فعالانه در کنترل فعالیت‌های بخش عمومی دخالت دارند؛
۶. تدوین استانداردهای عملکردی صریح و قابل اندازه‌گیری به نحوی که جایگزین اعتماد و اطمینان سنتی در زمینه استانداردهای حرفه‌ای و تخصصی شود؛
۷. نزدیک‌تر شدن سنجه‌های واقعی خروجی و سنجه‌های کنترل خروجی<sup>۱</sup> به ویژه درباره ارتباط بین جبران خدمات و عملکرد شغلی. (کریستنسن و یوشیمی<sup>۲</sup>، ۲۰۰۱)

### محرک‌های تحول در کشورهای توسعه یافته

در بسیاری از ادبیات موضوعی تحولات مدیریتی بخش عمومی کشورهای غربی، تحولات اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فن‌آوری با تغییرات اساسی در اداره بخش عمومی و سیستم‌های مدیریتی همراه بوده است. هدف اصلی این تحولات، تاکید ویژه بر مفاهیمی از قبیل کارایی و اثربخشی در ارائه خدمات عمومی بوده است. مطالعات تطبیقی انجام شده گویای این واقعیت است که این تحولات تحت تاثیر محرک‌ها و عوامل مشروحه زیر رخ داده است.

1- Output measures and output control

2- Christensen & Yoshimi

بحران‌های مالی و اقتصادی: یکی از ریشه‌های تحولات مدیریت عمومی نوین، موضوع توازن بین پرداخت‌های دولت، سطح مخارج عمومی و بهای تمام شده خدمات بخش عمومی است. برای مثال کشور بریتانیا در دهه ۷۰ میلادی دچار بحران‌های مالی شدیدی گردید و با کمک صندوق بین‌المللی پول و شکل‌گیری تحولات مالی در این کشور توانست بر این بحران‌ها فائق آید. به وقوع پیوستن بحران‌های مالی و تقویت بازرگاری در اقتصاد ملی موجب گردید که بسیاری از کشورهای غربی به دنبال ایجاد مقیاس‌ها و معیارهایی برای کنترل مخارج باشند.

در اواخر دهه ۷۰ میلادی، دیدگاه نئولیبرالیسم اقتصادی (آزادی اقتصادی) انتقادهای بسیاری در خصوص بهای تمام شده و نقش دولت‌ها در ارائه خدمات وارد نموده و توانایی دولت‌ها برای حل مشکلات اقتصادی را زیر سؤال برد. نئولیبرال‌ها معتقد بودند که دیدگاه اقتصادی کینز، موجب شکل‌گیری انحصار در ارائه و عدم کارایی در فعالیتهای بخش عمومی شده است. آنها بر این باور بودند که تنها راهکار دستیابی به کارایی اقتصادی در بخش عمومی، استفاده از سازوکارهای بازار و تشدید رقابت است. طرفداران این دیدگاه معتقدند که بازار بهترین ابزار جهت تخصیص منابع بوده و مکانیزم‌های کارا و منطقی را به کار خواهد بست.

تغییر در شرایط سیاسی: تغییر در شرایط سیاسی یکی از عوامل بسیار قدرتمند تحولات در کشورهای غربی بوده است. به طور مثال پالیت<sup>۱</sup> (۱۹۹۳) معتقد است که انتخابات ریاست جمهوری سال ۱۹۷۸ ایالات متحده آمریکا موجب ایجاد تمایلاتی در خصوص روی آوردن دولت به ابزارهای بخش خصوصی شده است. تغییرات مشابهی نیز در کشورهای استرالیا و نیوزلند نیز به وقوع پیوسته است. در کشور نیوزلند نیز با روی کار آمدن دولت منتخب حزب کارگر تلاش‌هایی جهت کاهش مخارج و افزایش کارایی آغاز گردید.

توسعه فن آوری اطلاعات: در ادبیات تحولات مدیریت بخش عمومی، یکی دیگر از عوامل تاثیرگذار بر شکل‌گیری تحولات، فن آوری اطلاعات و ابزارهای لازم جهت این امر معرفی شده است. سیستم‌های اطلاعاتی یکی از ابزارهای بسیار ضروری، جهت

1- Pollit

ایجاد تمرکززدایی مدیریتی (تفویض اختیارات) و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی است. از این رو، ایجاد تحول در این حوزه، می‌تواند اثرات با اهمیتی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی عمومی داشته باشد.

مشاوران مدیریت: یکی از عوامل توسعه و گسترش مدیریت عمومی نوین در بین کشورهای مختلف، وجود مشاوران بین‌المللی مدیریتی، موسسات حسابداری و موسسات مالی بین‌المللی است. گروه‌های یاد شده از جمله عواملی هستند که موجب افزایش اهمیت به کارگیری سازوکارهای مدیریتی واحدهای انتفاعی در نهادهای بخش عمومی کشورها شده‌اند. آنها با ایفای نقش پراهمیت خود در تدارک، فروش و پیاده‌سازی فنون و تکنیک‌های مدیریت نوین عمومی، در پیشبرد تحولات تاثیر به سزایی داشته‌اند.

### محرک‌های تحول در کشورهای در حال توسعه

بحران‌های اقتصادی: تحقیقات نشان می‌دهد که یکی از عوامل اصلی تحولات بخش عمومی در کشورهای در حال توسعه وجود بحران‌های اقتصادی بوده است. بسیاری از کشورهای آفریقایی و آمریکای لاتین قبل از وقوع تحولات در بخش عمومی خود غالباً دارای بدهی‌های بالا، وضعیت وخیم تجاری، نرخ بهره واقعی بالا، تورم بسیار بالا، سطح پس‌انداز و سرمایه‌گذاری بسیار ناچیز بوده و از کمبود کالاهای مصرفی اساسی در رنج بوده‌اند. اخیراً در بین کشورهای آسیایی نیز وقوع بحران‌های اقتصادی موجب وقوع تحولاتی در این کشورها از جمله اندونزی، مالزی و کره جنوبی شده است.

تغییرات ساختاری: صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی، اعطای تسهیلات مالی به کشورها را مشروط به ایجاد تغییرات ساختاری و ایجاد تعدیلات لازم کرده و از این تغییرات حمایت نمودند. این امر موجب گردید تا انگیزه کافی برای ایجاد تحولات، در بین کشورها حاصل شود. در دهه ۸۰ میلادی، کاهش نقش و اندازه فعالیت‌های دولت به واسطه انتقال بخش در خورملاحظه‌ای از امور عمومی دولتی به واحدهای بخش خصوصی، به عنوان راهکاری برای حل مشکلات ساختاری دولت‌ها مورد توجه قرار گرفت. با گسترش توجه به این امر، دیدگاهی شروع به شکل‌گیری کرد که بدون ایجاد تحولات در بنگاه‌های کلیدی بخش عمومی نظیر دولت، شهرداری‌ها و بانک‌ها،

واحدهای بخش خصوصی قادر به برآورده ساختن تمامی انتظارات جامعه نخواهند بود. مدیریت بخش عمومی و شرایط سیاسی: ضعف مدیریت اداری در بین کشورهای در حال توسعه، از منظر بسیاری به عنوان یکی از عوامل شکل گیری بحران‌های دهه ۷۰ و ۸۰ میلادی بیان شده است. به طور کلی، ضعف‌های سیاست‌گذاری، مدیریت نامناسب امور اقتصادی، وجود فساد در بنگاه‌های بزرگ، ضعف در ارائه خدمات عمومی، بهره‌وری پایین و ناپایداری سیاسی، همگی از جمله مواردی هستند که موجب تشدید بحران در کشورهای در حال توسعه شده‌اند. از سوی دیگر، در برخی کشورها از قبیل غنا، مالاوی، زیمباوه و زامبیا، شرایط سیاسی، حامی حرکت به سوی بازرگانی کردن فعالیت‌ها و سازوکارهای بازار نبوده است و شاید این امر دلایل به تعویق افتادن تحولات اقتصادی در این کشورها را تا وخیم شدن اوضاع تبیین نماید. (لاربی، ۱۹۹۹)

#### پیشینه تحقیق

#### مدل‌های تحول در بخش عمومی

تحولاتی که در زمینه‌های حسابداری و گزارشگری مالی، حسابرسی و بودجه‌بندی در دو دهه اخیر رخ داده است، تحت تاثیر پارادایم مدیریت عمومی نوین و در سایه تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی صورت گرفته است. صاحب‌نظران حسابداری دولتی و گزارشگری مالی بخش عمومی بر این عقیده هستند که تحول در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی، تاثیر درخور ملاحظه‌ای در تحول سایر خرده نظام‌های فعال در فرآیند ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی داشته است. از این رو، مرکز مطالعات تطبیقی حسابداری دولتی که در اروپا شکل گرفته است، با انجام مطالعات تطبیقی به این نتیجه رسید که تحولات انجام یافته در حسابداری نهادهای بزرگ بخش عمومی برخی کشورهای مورد مطالعه، تحت تاثیر محرک‌ها و عوامل اساسی خاص صورت گرفته است. شناسایی و معرفی این محرک‌ها و عوامل منجر به ارائه مدل تحول در حسابداری نهادهای بزرگ بخش عمومی، موسوم به "مدل لادر"<sup>۱</sup> گردید. مدل مذکور توسط پژوهشگران دیگری در

1- Luder Model

سایر کشورها مورد آزمون قرار گرفت و با اصلاحات و تعدیلاتی در عوامل و محرک‌ها مواجه گردید که به "مدل اصلاح شده لادر"<sup>۱</sup> موسوم شد. البته در این میان مدل‌های دیگری از جمله مدل حسین (۱۹۸۱) و مدل گادفری (۱۹۹۶) نیز مطرح گردیده‌اند. در ادامه این مقاله سعی شده است مدل‌های لادر و کریستنسن که از شهرت بیشتری برخوردارند مطرح و سایر مدل‌های تحول پیش گفته شده در مجال دیگری مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد.

### مدل لادر

پیشینه مرکزی که امروز با عنوان مرکز مطالعات تطبیقی بین‌المللی حسابداری دولتی (CIGAR)<sup>۲</sup> شناخته می‌شود به سلسله مطالعاتی در ۷ کشور مختلف بر می‌گردد که توسط لادر در اواسط دهه ۱۹۸۰ میلادی و اوایل دهه ۱۹۹۰ انجام شد. کشورهای اولیه مورد مطالعه عبارتند از کانادا، آلمان، دانمارک، فرانسه، سوئد، بریتانیا و ایالات متحده آمریکا. نتایج این تحقیق در سال‌های ۱۹۸۹ الی ۱۹۹۲ خلاصه گردید و در سال‌های بعد کشورهای ژاپن، ایتالیا و اسپانیا نیز به این مجموعه اضافه و در سال ۱۹۹۴ مجموعه نتایج این تحقیق توسط لادر ارائه گردید. در این تحقیقات، علاوه بر شناسایی رویه‌های حسابداری دولتی کشورها، شرایط و عوامل محیطی آنها در خصوص ایجاد نوآوری‌ها در بخش عمومی شناسایی شد. بر این اساس، مدل نوآوری‌های حسابداری بخش عمومی بر گرفته از تئوری‌های اقتضایی تحت عنوان مدل لادر ارائه گردید.

مدل اولیه CIGAR متغیرهای رفتاری و اقتضایی که در شکل‌گیری و تبیین فرآیند نوآوری دخالت داشته‌اند را ارائه می‌دهد. متغیرهای اقتضایی در ۴ دسته محرک‌ها، محیط اجتماعی دولت، ویژگی‌های سیستم اداری - سیاسی و محدودیت‌های اجرایی تحولات طبقه‌بندی می‌گردند. فرض بر این است که سه دسته اول با تغییر نگرش‌ها و رفتار استفاده‌کنندگان و تولیدکنندگان اطلاعات مالی بخش عمومی تحت تاثیر مثبت قرار گیرند و ترکیب شرایط اقتضایی مساعد و نگرش / رفتار مطلوب، می‌تواند فرآیند

1- Modified luder model

2- Comparative International Governmental Accounting Research

تحول را تسهیل نماید. لادر<sup>۱</sup> (۱۹۹۴) معتقد است که این تحولات صرفاً مربوط به تغییر و تحول در سیستم حسابداری نیست، به همین دلیل می‌تواند در بررسی تحولات در سایر سیستم‌ها نظیر بودجه‌بندی، حسابرسی و ارزیابی عملکرد به عنوان اجزای تشکیل دهنده نظام پاسخگویی مورد استفاده قرار گیرد.

کسب تجربه‌های جدید و مبتنی بر تحقیقات انجام شده، بازنگری در نسخه اولیه مدل لادر را اجتناب ناپذیر می‌نمود. مدل اصلاح مدیریت مالی (لادر ۲۰۰۰) شامل دو گروه متغیرهای اقتضایی (محرک‌ها و زمینه‌های ساختاری) و سه گروه متغیرهای رفتاری شامل گردانندگان تحول، پیش‌برندگان سیاسی تحول و ذینفعان و دو گروه از متغیرهای ابزاری شامل مفهوم تحول و راهبرد اجرایی آن است که به اختصار تشریح می‌شود.

محرک: در مدل لادر تنش مالی<sup>۲</sup>، جایگزین عامل بحران اقتصادی<sup>۳</sup> و یا بحران مالی گردیده است چرا که در اغلب موارد این عوامل موجب تنش مالی می‌شود. الزامات ناشی از تحول اداری نشان می‌دهد که تحول در حسابداری بخش عمومی می‌تواند همراه با تحول اداری صورت گیرد. به ویژه در کشورهای توسعه یافته فرض بر این است که تلاش برای بهبود شهرت بین‌المللی، خود محرکی برای ایجاد تحول در سیستم‌های اداری و حسابداری بخش عمومی است.

زمینه‌های ساختاری: این گروه شامل متغیرهای اقتضایی (ساختاری)، نظیر متغیرهای ساختار اداری، سیاسی و حتی موانع و محدودیت‌های اجرایی مدل اقتضایی می‌باشد. این گروه از متغیرها بسیار گسترده بوده و نیازمند توضیحات لازم درباره تمهیدات بنیادین یک کشور است. این توضیحات را می‌توان به طور نسبی در ادبیات مدل اقتضایی پیدا کرد. در ادامه برخی از متغیرهای ساختاری را توضیح می‌دهیم.

به طور کلی نظام قانونی را می‌توان به دو گروه طبقه‌بندی نمود. گروه اول را قوانین و مقررات مدون و گروه دوم را عادات و عرف جامعه (غیر مدون) تشکیل می‌دهد. (لادر ۱۹۹۲). بر اساس هر یک از این طبقه‌بندی‌ها می‌توان انواع دولت، مدل ریچسداد<sup>۴</sup>

1- Luder

2- Financial Stress

3- Financial or economic crisis

4- Rechtsstaat Model



و مدل منافع عمومی<sup>۱</sup> را دسته‌بندی نمود. در مدل ریتچسداد، قوانین و مقررات، رهنمودی برای فعالیت‌های اداری است در حالی که در مدل منافع عمومی مقامات باید به صورت مستمر نسبت به منافع عمومی پاسخگو باشند. انعطاف‌پذیری کمتر مدل ریتچسداد می‌تواند موجب سودمندی کمتر تحول شود و یا حداقل موجب کندی فرآیند تحول در مقایسه با مدل منافع عمومی گردد (لادر ۱۹۹۲). سیستم قانونی دارای ویژگی‌های دیگری نظیر سیستم انتخاب و انعطاف‌پذیری قوانین بودجه است که بر تحول حسابداری، بودجه‌بندی و حسابرسی بخش عمومی اثرگذار است.

متغیر ساختار حکومتی به نوع حاکمیت می‌پردازد. انواع حاکمیت دولت را می‌توان به دولت مرکزی / فدرال، فدرال رقابتی / فدرال غیررقابتی، یک مجلسی و دو مجلسی تقسیم‌بندی کرد. ترکیب دولت مرکزی و یک مجلس با یکدیگر، به همراه تقسیم نامتوازن قدرت به نفع قوه مجریه، می‌تواند موجب تحولات در سیستم دولتی شود. برعکس، شاید در صورت توازن در تقسیم قدرت و پررنگ بودن دموکراسی، تحولات ایجاد شده توسط مجلس و یا سایر سازمان‌های حکومتی نقش با اهمیت‌تری را ایفا نماید (لادر ۱۹۹۲).

ساختار اداری<sup>۲</sup> به ویژگی‌های سازمانی (لادر ۱۹۹۲) نظام اداری و تقسیم قدرت بین واحدهای سازمانی اشاره دارد. انتظار بر این است که ساختار غیر متمرکزی که دارای سیستم مدیریت مالی متمرکز بوده و تحت مسئولیت دولت مرکزی قدرتمندی اداره شود، به طور ویژه حامی تحول در نظام حسابداری بخش عمومی باشد.

به طور کلی کیفیت خدمات کشوری و به طور خاص کارکنان شاغل در واحدهای حسابداری، بودجه‌بندی و حسابرسی عوامل مهمی برای روش ایجاد تحول، طول مدت و هزینه اجرای تحول سیستم‌های حسابداری، بودجه‌بندی و حسابرسی بخش عمومی محسوب می‌شوند. فقدان مهارت‌های خاص در زمینه‌های تخصصی فوق که در یک دوره کوتاه مدت نتوان آن را تامین نمود، نه تنها می‌تواند موجب تأخیر در اجرای تحول شود بلکه مخالفت در برابر اجرای تحول را نیز تشدید کرده و موفقیت آمیز بودن

---

1- Public Intrest

2- Administrative Structure

آن را به مخاطره می‌اندازد.

فرهنگ ملی (اجتماعی، سیاسی، اداری) را می‌توان تحت گروه‌هایی از قبیل تمایل عمومی به ریسک یا عدم پذیرش ریسک (ریسک‌پذیری و ریسک‌گریزی)، فردگرایی / جمع‌گرایی، درجه آزادی سیاسی و فرآیندهای اداری و پاسخ به نیازها و تقاضاهای عمومی، تقسیم‌بندی نمود. انتظار بر این است که ترکیب ریسک‌پذیری، استقلال فردی، آزادی و پاسخ به نیازها، تغییر و تحول را تسریع نماید.

گردانندگان تحول: این گروه شامل موسسات و گروه‌های حرفه‌ای در زمینه تحول می‌شود. این افراد تحول را از طریق انتشار نوشته‌ها و گفته‌های خود پیگیری و سرانجام آن را به یک موضوع سیاسی تبدیل می‌کنند تا به طریقی خاص بر نحوه تصمیم‌گیری مقامات سیاسی تاثیرگذار باشد. آنها انگیزه لازم را برای مقامات سیاسی درگیر تحول ایجاد کرده تا به شکلی پویا خود را وارد جریان تحول و ایده‌های مفهومی حل مشکلات نمایند. نقطه نظرات مختلف پیش‌برندگان تحول با یکدیگر مبادله و منجر به ایجاد یک نهاد تخصصی قدرتمند می‌شود تا به گردانندگان تحول کمک کند. (لافلین و پالوت<sup>۱</sup>، ۱۹۹۸). از این رو در این مدل، گردانندگان تحول مرکز ثقل گروه متغیرهای رفتاری است.

پیش‌برندگان سیاسی تحول: تمامی اصلاحات اداری<sup>۲</sup> نیازمند فعالیت و دخالت‌های گروهی موسوم به پیش‌برندگان سیاسی تحول<sup>۳</sup> است. این گروه از مقامات آغازگر تحول بوده و قدرت الزام و اجرای آن را دارند. پیش‌برندگان تحول، غالباً از جمله اعضای دولت هستند. در زمینه تحول در حسابداری بخش عمومی و بودجه بندی، مقامات ارشد وزارت امور اقتصادی و دارایی، نهاد برنامه‌ریزی و دیوان محاسبات کشور و از همه مهم‌تر نخست‌وزیر یا رئیس‌نست، بلکه وی از جایگاه پیش‌برنده تحول از منظر حرفه‌ای نیز به این امر توجه دارد. این موضوع بدین معناست که وزیر مالیه یکی از بازیگران کلیدی تحول در نظام‌های حسابداری و بودجه‌بندی بخش عمومی است و علاوه بر این که مفهوم و ایده تحول را شکل می‌دهد، خواهان دریافت

1- Laughlin & Pallot

2- Administrative reforms

3- Political Reform Promoters

نظرات و توصیه‌گردانندگان تحول نیز هست. در مواردی که مجلس از قدرت کافی برخوردار بوده و توانایی کافی در ملزم نمودن دولت به ایجاد تحول را داشته باشد و بتواند در مقابل مخالفان اجرایی ایستادگی کند، نمایندگان قانونی مردم نیز در شمار پیش‌برندگان تحول قرار می‌گیرند. پیش‌برندگان سیاسی تحول در حوزه متغیرهای رفتاری طبقه‌بندی می‌شوند.

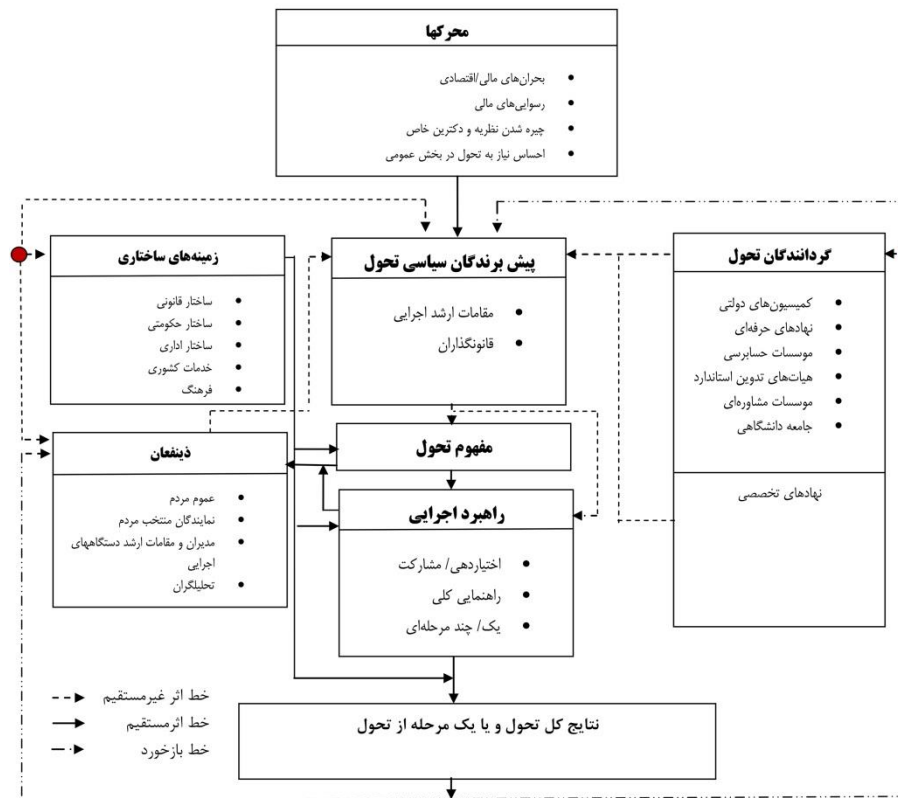
ذینفعان: ذینفعان فرآیند تحول شامل بنگاه‌ها و یا افرادی می‌شود که آثار مثبت و منفی تحول بر منافع آنها تاثیرگذار است اما در گروه گردانندگان تحول و پیش‌برندگان سیاسی تحول، قرار نمی‌گیرند. این گروه، از عموم مردم، نمایندگان قانونی، مقامات اجرایی و تحلیل‌گران آماری<sup>۱</sup> تشکیل می‌شوند. در مواردی که موسسات حساسی از جمله گردانندگان تحول نیستند می‌توان آنها را جزو ذینفعان تحول محسوب کرد. برخلاف دیدگاه گردانندگان تحول و پیش‌برندگان سیاسی تحول، دیدگاه ذینفعان تحول می‌تواند متفاوت باشد. برخی از آنها به علت اثرات مثبت تحول از ایجاد تحول استقبال می‌کنند و برخی دیگر از ذینفعان به علت اثرات منفی تحول، با ایجاد آن مخالفت ورزند. فرض بر این است که گرایش ذینفعان به تحول تحت تاثیر عواملی نظیر مفهوم تحول، راهبرد اجرایی آن و نوع نگرش آنها به پیش‌برندگان سیاسی تحول است. قدرت ذینفعان جهت تسریع و یا ایجاد تأخیر در اجرایی شدن تحول، راهبرد اجرایی آن و نتایج فرآیند تحول، اساساً به جایگاه رسمی آنها در فرآیند تحول و قدرت شناخت آنها از آثار تحول بستگی دارد. بنابراین، تحول موفق در نظام‌های حسابداری، بودجه‌بندی و حساسی بخش عمومی و در نهایت نظام پاسخگویی، پیش‌برندگان سیاسی تحول را ملزم می‌کند که مخالفین تحول، بویژه مخالفان با نفوذ (آنهايي که در ساختار قدرت از جایگاه رسمی و قوی‌تری برخوردار هستند و قدرت اعمال نظر قابل ملاحظه‌ای دارند) را هدایت کنند و یا حداقل در جایگاه طبیعی خود قرار دهند.

راهبرد اجرایی: روش اجرای تحول (راهبرد اجرا) موضوع مهمی محسوب می‌شود و احتمال موفقیت و شکست تحول و نیز انحراف از اهداف تحول و همچنین نتیجه تحول تحت تاثیر روش اجرایی تحول قرار می‌گیرد. مواردی نظیر تمرکز قدرت در مقابل

مشارکت، راهنمایی از سوی مرکزی تخصصی و مشخص و یا غیر از آن، یک یا چند مرحله‌ای بودن تحول، اجرای آزمایشی نظام جدید (پایلوت) یا بدون انجام آن، توجه زیاد به مصالح ذینفعان و یا کمتر اهمیت دادن به مصالح آنها، طول دوره اجرا، آموزش سیستماتیک کارکنان بخش دولتی و یا عدم اجرای برنامه‌های آموزشی، از عوامل و ویژگی‌های کلیدی راهبرد اجرایی تحول محسوب می‌شوند.

نتایج فرآیند تحول و یا در صورتی که تحول در چند مرحله صورت گیرد، نتیجه هر مرحله از فرآیند، بازخوردی برای متغیرهای رفتاری محسوب می‌شود. بازخورد کسب شده می‌تواند متناسب با میزان فاصله نتایج از هدف‌های مورد انتظار تحول، در اتخاذ تصمیم‌های لازم در مورد خاتمه فرآیند، اجرا بدون تعدیلات مورد نیاز، و یا اجرای فرآیند پس از انجام تعدیلات لازم، موثر واقع شود. در صفحه بعد، مدل اصلاح شده لادر ارائه شده است.

شکل ۱. مدل اصلاح شده لادر ( لادر، ۲۰۰۰)



مدل اصلاح شده لادر ( لادر، ۲۰۰۰)

## مدل مارک کریستنسن

مارک کریستنسن<sup>۱</sup> (۲۰۰۲) با مبنا قرار دادن مدل اقتضایی لادر (۲۰۰۰) در خصوص تحول در نظام حسابداری بخش عمومی، و با توجه به شرایط محیطی ایالت ولز جنوبی نو<sup>۲</sup> در استرالیا، مدلی را بعنوان مدل تحول در نظام حسابداری بخش عمومی ارائه داد. مدل مورد استفاده توسط کریستنسن شامل سه گروه بازیگر اصلی، محرک‌های تغییر و محدودیت‌های اجرایی تحول می‌باشد. بنابراین مدل کریستنسن از پنج قسمت به شرح زیر تشکیل شده است:

۱. محرک‌های خارجی تحول؛

۲. پیش‌برندگان تحول؛

۳. تهیه‌کنندگان اطلاعات؛

۴. استفاده‌کنندگان از اطلاعات؛ و

۵. محدودیت‌های اجرایی.

مدل مذکور در صفحه بعد به نمایش درآمده است. در ادامه ۵ بعد اصلی مدل به صورت خلاصه تشریح گردیده است.

## محرک

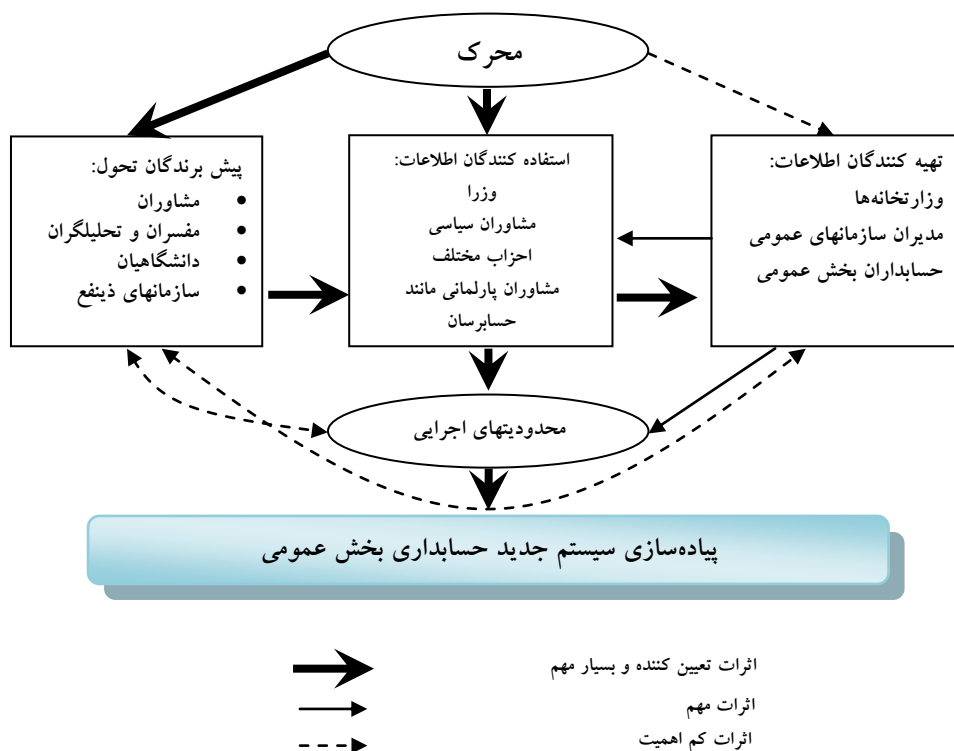
فضای پیرامونی بخش عمومی دربردارنده محیط‌های سیاسی و اجتماعی است. در این محیط، مجموعه مباحث متنوعی در رسانه‌های عمومی (نوشتاری یا الکترونیکی) یا سایر منابع مختلف از قبیل مباحث دانشگاهی و تفسیرهای ارائه شده از طرف سازمان‌های بین‌المللی و سازمان‌های حرفه‌ای مطرح می‌شود. در این قبیل مباحث معمولاً در ابتدا مشکلی مطرح و سپس با گذر زمان راه حل مشکل بیان می‌گردد. کریستنسن در خصوص به کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی و ایجاد تحول در نظام حسابداری این بخش، معتقد است که ایده نوین مطرح شده با عنوان مدیریت نوین بخش عمومی (NPM) و دیدگاه نئولیبرالیسم دولتی در جامعه از

1- Christensen

2- New South Wales

جمله محرک‌های بسیار مهم است. به عبارت دیگر، فرض بر این است که مباحث مطرح شده در خصوص به کارگیری ساز و کارهای مدیریت نهادهای بخش خصوصی موجب ایجاد تحول در نظام حسابداری بخش عمومی می‌شود.

شکل ۲. مدل فرآیند تحولات در حسابداری بخش عمومی (مارک کریستنسن ۲۰۰۲)



### پیش برندگان تحول

پیش برندگان، مقامات و سازمانهایی هستند که شناسایی مشکلات را به سوی حل مشکلات سوق می‌دهند. اگرچه این گروه کاملاً مشخص هستند ولی لزوماً برای کل افراد جامعه قابل شناسایی نیستند. البته این گروه برای استفاده کنندگان از اطلاعات، کاملاً شناخته شده‌اند. کریستنسن در خصوص استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی و ایجاد تحول در نظام حسابداری بخش عمومی معتقد است که موسسات حسابداری بین‌المللی به عنوان مشاوران مدیریت، از جمله پیش برندگان اصلی

تحول می‌باشند. علاوه بر این انتظار بر این است که حرفه حسابداری و مفسران عمومی در این زمینه تاثیرات کم اهمیتی داشته باشند.

### استفاده کنندگان از اطلاعات

استفاده کنندگان از اطلاعات شامل فعالان سیاسی از قبیل وزیران، اعضای احزاب و مشاوران سیاسی و نیز کمیته محاسبات عمومی<sup>۱</sup> (این کمیسیون در مجلس شورای اسلامی ایران، کمیسیون بودجه و محاسبات نام گذاری شده است) و سایر کمیسیون‌های فرعی مجلس است. مدل کریستنسن بر خلاف مدل لادر، نقش پررنگی برای شهروندان و عموم مردم جامعه قایل نشده است. کریستنسن معتقد است که آحاد جامعه و عموم مردم نسبت به گزارش‌های مالی منتشر شده بخش عمومی عکس‌العمل مناسبی ندارند و به آن توجه نشان نمی‌دهند. وی معتقد است که خارج کردن این گروه از طیف استفاده کنندگان اطلاعات موجب می‌شود که عدم اطمینان نسبت به مفید بودن اطلاعات و گزارش‌های مالی بخش عمومی برای عموم مردم در نظر گرفته نشود.

کریستنسن در خصوص به کارگیری مبنای تعهدی در ایجاد تحول در نظام حسابداری بخش عمومی، معتقد است که استفاده کنندگان از اطلاعات نسبت به ایده جدید مطرح شده در خصوص مدیریت نوین بخش عمومی عکس‌العمل نشان داده و تهیه کنندگان اطلاعات را ترغیب به ایجاد تحول می‌نمایند.

### تهیه کنندگان اطلاعات

تولید کنندگان اطلاعات بازیگران بوروکراتیکی هستند که مسئولیت تهیه و ارائه اطلاعات حسابداری را بر عهده دارند. کریستنسن در خصوص ایجاد تحول در نظام حسابداری بخش عمومی معتقد است که اگر چه تهیه کنندگان اطلاعات در برخی موارد نسبت به نیازهای اطلاعاتی مطرح شده از سوی استفاده کنندگان اطلاعات، منفعلانه عمل می‌کنند، اما در بسیاری از موارد نیز واکنش نشان می‌دهند.

1- Public Accounts Committees



### محدودیت‌های اجرایی تحولات

محدودیت‌های اجرایی و پیاده‌سازی تحول زائیده محیط‌های سیاسی و اداری است. این گونه محدودیت‌ها موجب افزایش هزینه و زمان پیاده‌سازی تغییرات و تحولات در نظام حسابداری می‌شود. کریستنسن معتقد است که ماهیت محدودیت‌ها بواسطه کوشش‌هایی که از سوی تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات صورت می‌گیرد تغییر می‌کند ولی در هر حال پیش‌برندگان تحول باید وجود این قبیل محدودیت‌ها را در برنامه‌های خود مد نظر قرار دهند.

کریستنسن در خصوص به‌کارگیری مبنای تعهدی در نظام حسابداری بخش عمومی، معتقد است که محدودیت‌های موجود در مسیر تحول، شامل ضعف دانش و تخصص در حسابداری بخش عمومی و عدم استفاده از رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در شناسایی و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای است.

### سوالات تحقیق

با توجه به توضیحات قبلی، این پژوهش در جستجوی عوامل کلیدی شکل‌گیری و تقویت تحولات در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی کشور جمهوری اسلامی ایران متناسب با ویژگی‌های محیطی کشور است. پژوهشگران ضمن انجام مطالعات تطبیقی و بررسی مدل‌های تحول، بر این باورند که با شناسایی و معرفی عوامل و محرک‌های این تحولات، و پیش‌بینی و ارایه مدلی متناسب با شرایط محیطی کشور، می‌توان با نگرشی عالمانه، عوامل کلیدی تحول در نظام پاسخگویی عمومی کشور را تقویت نموده و موانع پیاده‌سازی چنین رخداد مهم و با ارزشی را شناسایی و نقشه راهی برای تحقق تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی، پیشنهاد داد. به رغم تحقیقات انجام شده در سایر کشورهایی که تحول در نظام پاسخگویی و به تبع آن در بودجه‌بندی، حسابداری و حسابرسی را تجربه کرده‌اند، در ایران به دلیل عدم تحول اساسی در سیستم‌های مذکور تا کنون پژوهشی با هدف شناسایی محرک‌ها و عوامل موثر در ایجاد تحول، مشابه کشورهای مزبور، روی نداده است.

بر این اساس موضوع اصلی این پژوهش این است که تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی نهادهای بزرگ بخش عمومی ایران که در چارچوب تفکر سیستمی با

تحول در سیستم‌های حسابداری، بودجه‌بندی و حسابرسی مرتبط است، تحت تاثیر چه محرک‌ها و عواملی به وقوع خواهد پیوست؟ بنابراین بر اساس مطالعات تطبیقی صورت گرفته سئوالات تحقیق به شرح ذیل تدوین شده است.

۱. محرک‌های تاثیرگذاری که زمینه لازم را برای تحول در سیستم‌های کلیدی نظام پاسخگویی نهادهای بخش عمومی ایران فراهم می‌کند، کدامند؟
۲. عوامل تاثیرگذاری که در پیش بینی تحول در سیستم‌های کلیدی نظام پاسخگویی نهادهای بخش عمومی ایران نقش اصلی را ایفا می‌کنند، کدامند؟

### روش تحقیق

رویکرد و نوع کار این تحقیق از نظر شیوه تجزیه و تحلیل و روش ارایه نتایج در بخش مطالعه تطبیقی عمدتاً توصیفی و در بخش پرسش‌پژوهی از نوع تحلیلی تلقی می‌شود، اما از نظر رویکرد تحقیق، از نوع تحقیق‌های توصیفی است که در زمان حال به بررسی، توصیف و تفسیر شرایط می‌پردازد. بنابراین به نظر می‌رسد که اتخاذ رویکرد تفسیری از میان رویکردهای موجود روش شناسی تحقیق، مناسب‌ترین راه باشد و در این زمینه استفاده از تحقیق دلفی<sup>۱</sup> دستیابی به اهداف پژوهش را میسر خواهد ساخت. از آنجا که هدف این تحقیق شناخت عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران با استفاده از روش شناسی دلفی است، مراحل ذیل در این پژوهش انجام شده است:

**الف - مطالعه مبانی نظری:** در گام اول، محرک‌ها و عوامل ایجادکننده تحول در کشورهای که دست‌خوش تحولات مورد نظر این تحقیق شده‌اند به شرح پیش گفته مورد مطالعه تطبیقی قرار گرفت تا از منظر مبانی نظری، این عوامل شناسایی شوند.

**ب - طراحی پرسشنامه:** در این مرحله عوامل و محرک‌های کلیدی مبتنی بر مبانی نظری و پژوهشی که به نظر پژوهشگر با ویژگی‌های محیطی کشور جمهوری اسلامی ایران سازگار است استخراج و بر اساس آنها، سوال‌های کلیدی (شامل ۴۴ سوال) قابل درج در پرسشنامه جهت نظرخواهی از خبرگان طراحی شد.

ج - نظرخواهی از خبرگان: بمنظور کسب اجماع نظر عمومی خبرگان در مورد هر یک از محرک‌ها و عوامل موثر بر ایجاد تحول در سیستم‌های کلیدی نظام پاسخگویی، از مدل تحقیق دلفی که یک مدل معتبر علمی و شناخته شده برای نظرخواهی عمومی از خبرگان است استفاده شد. در این مرحله، با توجه به مبانی استخراج شده از مطالعات تطبیقی، سئوالاتی تنظیم گردید. این سئوالات در قالب پرسشنامه در اختیار خبرگانی که از ویژگی‌های مورد نظر برای عضویت در گروه دلفی برخوردار بودند، قرار گرفت.

نظام امتیازدهی: به منظور حصول امکان ارزیابی دقیق‌تر از نظرات تخصصی اعضای گروه دلفی، از نظام امتیازدهی استفاده شده است. منظور از نظام امتیازدهی در این پژوهش، انتخاب عددی از بین اعداد مندرج در پیوستاری است که در ذیل هر سؤال پرسشنامه ارایه گردیده است. بر این اساس، از پاسخ دهنده خواسته شده است که ابتدا نظر خود را درباره هر یک از سئوالات به صورت پاسخ بلی یا خیر ارایه داده و در صورت ارایه نظر موافق، شدت موافقت (تعیین اعداد ۱ الی ۹) خود را در پیوستار اول مشخص فرمائید.

### جامعه و نمونه آماری

در این شیوه تحقیق اعضای گروه دلفی با رعایت سه ویژگی شامل حضور نمایندگان گروه‌های متخصص، آگاهی عمیق از موضوع تحقیق و وسعت نظر و آگاهی، انتخاب می‌شوند (باباجانی، ۱۳۷۸ به نقل از هارمن و پرس). در پژوهش حاضر نیز نمایندگان متخصص و با تجربه از نهادهایی که بر اساس تجارب سایر کشورها در وقوع تحولات نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی موثر بوده‌اند به عنوان اعضای تحقیق دلفی برای نظرخواهی انتخاب شدند. این اعضاء از نهادهایی نظیر دیوان محاسبات کشور، مجلس شورای اسلامی، شهرداری تهران، وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان حسابرسی، اعضای هیات علمی دانشگاه‌ها و دانشجویان و فارغ‌التحصیلان مقطع دکتری حسابداری که از نظر تیم تحلیلگر صاحب نظر تلقی و واجد شرایط بودند انتخاب و مورد نظرخواهی قرار گرفتند. اگرچه در تحقیق دلفی نمونه‌گیری ضروری نیست اما برای اطمینان بیشتر با استفاده از جدول اندازه‌گیری نمونه "مورگان و کرجسی" حداقل باید ۲۶۷ پرسشنامه بین افراد توزیع می‌گردید. از این رو برای تعداد ۲۷۲ نفر از متخصصین و صاحب‌نظران واجد شرایط در زمینه تحقیق

که از شش گروه متفاوت تشکیل می‌شدند به شرح جدول شماره (۱) پرسشنامه ارسال شد.

از بین ۲۷۲ پرسشنامه توزیع شده با نرخ بازگشت ۶۳ درصد، تعداد ۱۷۱ پرسشنامه جمع آوری شد. از این میان، تعداد ۲۹ پرسشنامه به دلیل مشاهده نواقصی در آنها کنار گذاشته شد و تعداد ۱۴۲ پرسشنامه برای تجزیه و تحلیل مورد استفاده قرار گرفت.

#### جدول ۱. گروه‌های آزمودنی

گروه	شرح گروه	تعداد(نفر)
اول	مدیران مالی و ذیحسابان وزارت امور اقتصادی و دارایی	۵۲
دوم	کارشناسان عالی مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی	۲۸
سوم	کارشناسان عالی و مدیران دیوان محاسبات کشور	۴۳
چهارم	اعضای هیات علمی دانشگاهها و فارغ التحصیلان دکتری حسابداری	۲۴
پنجم	کارشناسان عالی تدوین کننده استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی	۱۰
ششم	معاونین مالی و اداری مناطق شهرداری تهران	۱۱۵
<b>جمع</b>		<b>۲۷۲</b>

#### آزمون سئوالات

با توجه به نوع سوال‌های طراحی شده در پرسشنامه و ماهیت تحقیق، استفاده از آزمون‌های دوجمله‌ای، آزمون t یک نمونه‌ای، آزمون کلموگروف اسمیرنوف یک نمونه‌ای، آزمون کروسکال والیس و آزمون فریدمن به شرح جدول شماره (۲) در دستور کار قرار گرفت.

#### جدول ۲. آزمون‌های آماری مورد استفاده

ردیف	نام آزمون	کاربرد آزمون
۱	محاسبه معیار آلفای کرونباخ	برای محاسبه پایایی پرسشنامه
۲	آزمون دو جمله‌ای	برای برآورد نظر مخالف و یا موافق پاسخ دهندگان
۳	آزمون t یک نمونه‌ای	برای ارزیابی شدت نظر موافق با میانگین فرضی ۴,۵ در پیوستار
۴	آزمون کلموگروف اسمیرنوف یک نمونه‌ای	برای تشخیص وجود و یا عدم وجود اجماع در بین پاسخ دهندگان هر یک از گروه‌ها
۵	آزمون کروسکال والیس	برای مقایسه شدت نظرات موافق گروه‌های مختلف پاسخ دهنده
۶	آزمون فریدمن	برای رتبه بندی عوامل و محرک‌های کلیدی خرده نظامها

خلاصه نتایج آماری در جدول شماره ۳ ارائه شده است.

جدول ۳. خلاصه نتایج آماری

شماره سئوال	شرح سئوال	آزمون دو جمله‌ای	میزان موافقت یا مخالفت	آزمون کولموگروف- اسمیرنوف	آزمون کروسکال والیس (آیا شدت موافقت در گروه‌های آزمودنی یکسان است؟)
<b>محرکهای تحول</b>					
۱	وقوع رسوایی های مالی در کشور	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۲	تاکید نهادهای بین‌المللی بر لزوم تحولات در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۳	افزایش مداوم کسری در بودجه سالانه کشور	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۴	عدم تحقق اهداف پیش‌بینی شده در برنامه های پنج‌ساله	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	خیر
۵	تداوم هدفمندسازی یارانه‌ها	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	خیر
۶	تحولات بوقوع پیوسته در سایر کشورها	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۷	کوچک شدن اندازه دولت	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۸	افزایش سطح مطالبات شهروندی	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۹	وقوع بحرانهای اقتصادی در سطح کشور	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	خیر
<b>عوامل تاثیر گذار: الف) نهادهای سیاسی اجرایی موثر بر تحول</b>					
۱۰	وزارت امور اقتصادی و دارایی	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۱۱	دیوان محاسبات کشور	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۱۲	سازمان بازرسی کل کشور	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۱۳	معاونت راهبردی ریاست جمهوری	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۱۴	مجلس شورای اسلامی	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۱۵	کمیسیون برنامه و محاسبات مجلس	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	خیر
۱۶	سازمان حسابرسی	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	خیر
۱۷	مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۱۸	هیاتهای تدوین کننده استانداردهای حسابداری و حسابرسی	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
<b>عوامل تاثیر گذار: ب) نهادهای مدنی موثر بر تحول</b>					

شماره سئوال	شرح سئوال	آزمون دو جمله‌ای	میزان موافقت یا مخالفت	آزمون کولموگروف- اسمیرنوف	آزمون کروسکال والیس (آیا شدت موافقت در گروه‌های آزمودنی یکسان است؟)
۱۹	جامعه دانشگاهی	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۲۰	جامعه حسابداران رسمی	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	خیر
۲۱	انجمن حسابداران خبره	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۲۲	انجمن حسابداری ایران	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۲۳	انجمن متخصصین امور ذیحسابی	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
<b>عوامل تاثیر گذار: ج) قوانین موثر بر تحول</b>					
۲۴	قانون محاسبات عمومی کشور	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۲۵	قانون دیوان محاسبات کشور	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	خیر
۲۶	قانون برنامه و بودجه	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	خیر
۲۷	قانون مربوط به سازمان بازرسی کل کشور	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۲۸	قانون مدیریت خدمات کشوری	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۲۹	مقررات کمیسیون برنامه و بودجه و محاسبات مجلس	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۳۰	مقررات کمیسیون اصل نود مجلس	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۳۱	قانون مطبوعات	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۳۲	قانون انتشار و دسترسی آزاد به اطلاعات	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
<b>عوامل تاثیر گذار: د) عوامل فرهنگی موثر بر تحول</b>					
۳۳	ارتقای سطح دانش عمومی جامعه	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۳۴	کاهش سطح محافظه کاری در جامعه و تاکید بر شفافیت اطلاعات مالی و عملیاتی	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۳۵	افزایش سطح پذیرش مقامات اجرایی در مورد تغییر در شیوه مدیریت دستگاههای اجرایی	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۳۶	افزایش سطح قانون مداری مقامات اجرایی در اداره امور سازمان تحت سرپرستی	موافقت- تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۳۷	کاهش فاصله قدرت و ارتقای سطح	موافقت- تائید	موافقت	اجماع	بلی

شماره سؤال	شرح سؤال	آزمون دو جمله‌ای	میزان موافقت یا مخالفت	آزمون کولموگروف-اسمیرنوف	آزمون کروسکال والیس (آیا شدت موافقت در گروه‌های آزمودنی یکسان است؟)
	نقدپذیری مقامات اجرایی	تائید	شدید		
۳۸	افزایش سطح مطالبات شهروندی	موافقت-تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۳۹	ارتقای سطح احترام و رعایت حقوق شهروندی دایر بر شناسایی حق پاسخ خواهی آنها توسط مقامات منتخب و منصوب اجرایی کشور	موافقت-تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۴۰	افزایش قدرت نظارتی مجلس	موافقت-تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۴۱	گسترش فعالیت‌های احزاب و گروه‌های سیاسی قانونی	موافقت-تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۴۲	ایجاد عدم تمرکز اداری	موافقت-تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۴۳	اعطای آزادی بیشتر به مطبوعات	موافقت-تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی
۴۴	گسترش آزادی‌های سیاسی	موافقت-تائید	موافقت شدید	اجماع	بلی

با توجه به نتایج آزمون دوجمله‌ای، کلیه محرک‌ها و عوامل استخراج شده از مطالعات تطبیقی، مورد موافقت کلیه خبرگان قرار گرفت. شدت این موافقت با در نظر گرفتن درجه موافقت پاسخ دهندگان در پرسشنامه (علامت گذاری اعداد ۱ الی ۹ توسط خبرگان) با آزمون t یک نمونه‌ای مورد سنجش قرار گرفت و مشخص گردید که خبرگان نسبت به این محرک‌ها و عوامل با شدت بالایی (بیش از ۴,۵) موافقت خود را اظهار نموده‌اند. توزیع نتایج آماری خبرگان توسط آزمون کلموگروف اسمیرنوف آزمون شده و عدم یکنواختی توزیع پاسخ‌ها تایید شد و بر این اساس اجماع در خصوص شدت موافقت پاسخ دهندگان مورد تایید قرار گرفت. حال باید به این سؤال پاسخ داد که از منظر خبرگان کدام یک از محرک‌های تائید شده از اهمیت و رتبه بالاتری برخوردار بوده است. بدین منظور از آزمون فریدمن جهت رتبه‌بندی محرک‌ها استفاده شده است که در جدول شماره (۴) نتایج این آزمون ارائه شده است.

## جدول ۴. رتبه‌بندی محرک‌های تحول

میانگین رتبه	محرک‌ها
۶/۵۳	افزایش سطح مطالبات شهروندی
۶/۱۳	وقوع رسوایی‌های مالی
۵/۸۰	افزایش مداوم کسری در بودجه‌های سالیانه کشور
۵/۴۷	وقوع بحرانهای اقتصادی در کشور
۴/۶۰	تداوم هدفمندسازی یارانه‌ها
۴/۴۹	کوچکتر شدن اندازه دولت
۴/۳۱	تاکید نهادهای بین‌المللی بر لزوم تحولات در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی
۴/۱۷	عدم تحقق اهداف پیش‌بینی شده در برنامه‌های پنج‌ساله کشور
۳/۴۸	تحولات به وقوع پیوسته در سایر کشورها

## یافته‌های تحقیق

با توجه به نتایج آماری حاصل شده، خبرگان تعداد ۹ محرک را برای وقوع تحولات شناسایی نمودند. آزمودنی‌ها نسبت به محرک‌های عنوان شده در سئوالات با اطمینان بالایی موافقت نموده‌اند و توافق آنها از شدت بالایی نیز برخوردار بوده است. همچنین آزمون‌های انجام شده حاکی از توافق نظر خبرگان نسبت به محرک‌های یاد شده می‌باشد. طبق نتایج مندرج در جدول شماره ۴، افزایش سطح مطالبات شهروندی، وقوع رسوایی‌های مالی و افزایش مداوم در کسری بودجه‌های سالیانه از جمله مهم‌ترین محرک‌های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی ایران شناسایی شده‌اند. بدین ترتیب و بر اساس نتایج حاصل شده به نظر می‌رسد محرک‌های یاد شده در حال فعال شدن می‌باشند و بدین ترتیب انتظار می‌رود که طی سال‌های نزدیک پیش روی شاهد تحولاتی در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی کشور باشیم. چراکه طی این سال‌ها شاهد به وقوع پیوستن محرک‌های یاد شده بوده‌ایم.

همان‌طور که در پرسشنامه عنوان شده است، عوامل موثر بر وقوع تحولات به چند زیرمجموعه شامل نهادهای سیاسی - اجرایی موثر بر تحول، نهادهای مدنی موثر بر تحول، قوانین موثر بر تحول و عوامل فرهنگی موثر بر تحول تقسیم‌بندی شده است.



با توجه به نتایج آماری، کلیه نهادهای سیاسی - اجرایی مندرج در پرسشنامه از منظر خبرگان از قابلیت تاثیرگذاری بر روند تحولات برخوردار بوده‌اند ولی بر اساس نتایج حاصل از آزمون فریدمن، مجلس شورای اسلامی، وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات بیشترین تاثیر را در وقوع تحولات و پیش‌برندگی آن خواهند داشت. در واقع نهادهای یاد شده از قدرت سیاسی لازم برای پیشبرد تحولات برخوردار می‌باشند. لذا به منظور حرکت به سوی ایجاد تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی کشور که در شرایط حاضر از محرک‌های مربوط به خود نیز برخوردار است باید اقدامات جدی توسط مجلس شورای اسلامی با همکاری وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات در دستور کار قرار گیرد و شرایط را برای وقوع تحولات فراهم نماید.

در خصوص نهادهای مدنی باید اظهار کرد که اگرچه خبرگان با تاثیرگذار بودن کلیه نهادهای مدنی عنوان شده در پرسشنامه توافق نظر داشته‌اند اما نقش جامعه دانشگاهی را بسیار پررنگ تر از بقیه نهادها تشخیص داده‌اند و به همین دلیل، در رتبه‌بندی فریدمن [ارایه شده در جدول شماره (۵)]، نقش دانشگاهیان در تاثیرگذاری حرکت به سمت تحول در نظام پاسخگویی و خرده نظام‌های زیرمجموعه، بیشترین رتبه را به خود اختصاص داده است. بدین ترتیب خبرگان از جامعه دانشگاهی انتظار دارند که با نوشتن مقالات و سخنرانی‌های علمی خود، فرآیند تحول و لزوم تحقق این امر را به موضوعی بسیار با اهمیت و مورد توجه سیاستمداران و جامعه تبدیل کنند. علاوه بر این انتظار می‌رود که جامعه دانشگاهی با افزایش سطح دانش و آگاهی دانشجویان در زمینه‌های حسابداری، حسابرسی و بودجه‌بندی و آگاهی بخشی جامعه بتواند مقدمات وقوع این تحولات را مهیا کند.

جدول ۵. نتایج آزمون فریدمن در خصوص نهادهای مدنی موثر بر تحول

شماره سوالات	موضوع سوال	میانگین رتبه
نهادهای مدنی موثر بر تحولات		
سوال ۳۲	جامعه دانشگاهی	۴/۰۴
سوال ۳۶	انجمن متخصصین امور ذیحسابی	۳/۲۲
سوال ۳۳	جامعه حسابداران رسمی	۳/۰۷
سوال ۳۴	انجمن حسابداران خبره	۲/۴۲
سوال ۳۵	انجمن حسابداری ایران	۲/۲۵

با بررسی قوانین تاثیرگذار بر وقوع تحولات، مشخص گردید که همه قوانین مندرج در پرسشنامه از منظر خبرگان در ایجاد تحول در نظام پاسخگویی از اهمیت برخوردارند. اما نتایج آزمون فریدمن حاکی از این است که قانون انتشار و دسترسی آزاد به اطلاعات، قانون محاسبات عمومی کشور و قانون برنامه و بودجه نسبت به سایر قوانین از اهمیت و جایگاه بالاتری برای وقوع تحولات و تاثیرگذاری بر این فرآیند، برخوردار است. به عبارت دیگر از منظر خبرگان، یکی از پیش زمینه‌های وقوع تحولات، تغییر در قوانین یاد شده و غنا بخشیدن به محتوای آنها با در نظر گرفتن لزوم وقوع تغییر و تحولات در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی کشور می‌باشد. نتیجه بدست آمده با نتایج تحقیقات تجربی در کشورهایی که تحول در سیستم‌های حسابداری، بودجه بندی و حسابرسی را تجربه نموده‌اند، مطابقت دارد.

عوامل فرهنگی یکی دیگر از عوامل موثر بر وقوع تحولات بوده است. با مراجعه به نتایج آزمون‌های آماری انجام شده می‌توان دریافت که افزایش سطح قانون‌مداری مقامات اجرایی در اداره سازمان، کاهش فاصله قدرت و ارتقای سطح نقدپذیری مقامات اجرایی و نیز اعطای آزادی بیشتر به مطبوعات از جمله مهم‌ترین عوامل فرهنگی موثر بر وقوع تحولات بوده‌اند. به عبارت دیگر خبرگان بر این باورند که برخی بسترهای فرهنگی یاد شده برای وقوع تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی مورد نیاز است.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادات

تحقیقات تجربی در مورد تحول در سیستم‌های حسابداری، حسابرسی و بودجه‌بندی، بیانگر آن است که تحول در این نظام تحت تاثیر محرک‌ها و عواملی صورت گرفته است. در چارچوب تفکر سیستمی، این قبیل سیستم‌ها به صورت معمول تحت تاثیر سیستم فرادست، یعنی نظام پاسخگویی تحول می‌یابند. از این رو، این تحقیق در پی پاسخ به این پرسش بود که آیا محرک‌ها و عوامل شناخته شده در سایر کشورها می‌تواند همراه با برخی محرک‌ها و عوامل محیطی ایران، به ایجاد تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی و به تبع آن در خرده نظام‌های مربوطه منجر شود. یافته‌های منتج از آزمون‌های آماری در خصوص اطلاعات جمع‌آوری شده نشان می‌دهند که گروه‌های پاسخ دهنده نسبت به عوامل و محرک‌های استخراج شده از مطالعات تطبیقی

توافق نظر داشته و در خصوص این توافق نظر به اجماع رسیده‌اند. بنابراین، هدف از اجرای این مطالعه به شیوه دلفی، که دسترسی به اجماع خبرگان در مورد عوامل و محرک‌های کلیدی تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران می‌باشد، حاصل گردیده است.

با توجه به نتایج این مطالعه، پیشنهادهای نیز برای تحقیقات آتی به شرح ذیل ارائه می‌گردد:

۱. آیا در وضعیت کنونی محرک‌ها و عوامل تاثیرگذار در ایجاد تحول در سیستم‌های کلیدی نظام پاسخگویی نهادهای بخش عمومی، از شرایط لازم برای ایفای چنین نقشی در نهادهای بخش عمومی ایران برخوردارند؟
۲. در صورتی که محرک‌ها و عوامل ایجاد کننده تحول در سیستم‌های کلیدی نظام پاسخگویی نهادهای بخش عمومی ایران از شرایط لازم برای تحول برخوردار نیستند، چه اقداماتی برای فعال‌سازی آنها ضروری است؟
۳. تحول در سیستم‌های نظام پاسخگویی نهادهای بخش عمومی از کدام الگو پیروی می‌نماید و رهبری این تحول بر عهده کدام نهاد قانونی و یا حرفه‌ای می‌باشد؟  
موانع تحول در سیستم‌های کلیدی نظام پاسخگویی نهادهای بخش عمومی کدامند؟ امید است این مطالعه از یک سو آغازی برای انجام مطالعات بیشتر و بهتر در این زمینه بوده و از دیگر سو بتواند راهنمایی برای مقامات مسئول و اثرگذار در امر فرآیند تحولات نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی ایران باشد.

## منابع و مأخذ

۱. باباجانی، جعفر. ۱۳۷۸. "ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران". رساله دکتری. تهران: دانشگاه علامه طباطبایی.
۲. باباجانی، جعفر، ۱۳۸۹. "مزایای اجرای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی". دانش حسابرسی. ص ص ۴۶-۱۶.
3. Auda, H., 2003. *Public sector accounting and budgeting reform: the main issues involved*, Tilburg, Holland: Faculty of economics development of accounting and accountancy Tilburg university.
4. Christensen, M., 2002. Accrual accounting in the public sector: the case of new South Wales government. *Accounting history*, p. 93.
5. Christensen, M. & Yoshimi, H., 2003. Public Sector Performance Reporting: New Public Management and Contingency Theory Insights. *Government Auditing Review*.
6. Edwards, D., 2011. *MANAGERIAL INFLUENCES IN PUBLIC ADMINISTRATION*. [Online] Available at: <http://www.utc.edu/Academic/MasterofPublicAdministration/managerialis m.htm> [Accessed 2 5 2011].
7. Groot, T. & Budding, T., 2007. New Public Management's Current Issues and Future Prospects. *Financial Accountability & Management*.
8. Hood, C., 1995. The 'New Public Management' in the 1980's: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 93-109.
9. Kilian, R., 2006. The Diffusion of Public Sector Reforms- Empirical Evidence from Switzerland on the New Public Management. *Electronic database for swiss newspaper and magazines*.
10. Larbi, G. A., 1999. *The new public management approach and crisis states*, Switzerland: United Nations Research Institute for Social Development (UNRISD).
11. Laughlin, R. & Pallot, J., 1998. Trends, patterns and influencing factors: some reflections. *Debating international developments in new public financial management*, pp. 376-399.
12. Luder, k., 1992. A contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment. *Research in governmental and nonprofit accounting*, pp. 99-127.
13. Luder, K., 1994. Contingency model reconsidered: experiences from Italy, Japan and Spain. *Perspective on performance measurement and public sector accounting*, pp. 1-15.
14. Luder, K., 2000. *Research in comparative governmental accounting over the last decade-achievements and problems-*. Valencia, CIGAR.
15. Olson, 1998. 'International Experiences with "New" Public Financial Management (NPFM) Reforms: New World? Small World? Better World?'. *Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management*.
16. Pessina, E. A., Nassi, G. & Steccolini, A., 2008. Accounting reforms: Determinants of local government's choices. *Financial accountability & management*.
17. Pollit, 1993. *Managerialism and the Public Services: The Anglo-American*

*Experience*. Oxford: Blackwell.

18. Power & Laughlin, 1992. Critical theory and accounting. *Critical management studies*, pp. 113-35.
19. Yamamoto, K., 1999. Accounting system reform in Japanese local governments. *Financial accountability & manageent..*

