





دانشگاه علامه طباطبائی
دانشکده مدیریت و حسابداری

رساله جهت اخذ درجه دکتری رشته حسابداری

الگویی برای تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی در بخش عمومی ایران

نگارش

مرتضی معیری

استاد راهنما

دکتر جعفر باباجانی

اساتید مشاور

دکتر عادل آذر

دکتر فتاح میکائیلی

اساتید داور

دکتر علی رحمانی

دکتر یحیی حساس یگانه

تابستان ۱۳۹۲






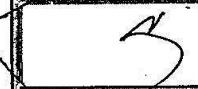
بسمه تعالی

شماره: دانشگاه علامه طباطبائی
تاریخ: دانشکده مدیریت و حسابداری
پیوست:

صور تجلسه دفاعیه رساله دکتری

با تائیدات خداوند متعال رساله آقای مرتضی معیری دانشجوی مقطع دکتری رشته تحصیلی حسابداری با شماره دانشجویی ۸۶۱۴۰۸۴۰۱ تحت عنوان: « الگویی برای تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی در بخش عمومی ایران » که به راهنمایی جناب آقای دکتر باباجانی تنظیم گردیده است در جلسه مورخه ۹۲/۶/۳۰ با حضور اعضای هیات داوران مطرح و درجه (عالی) به تصویب رسید.

اعضاء هیات داوران:

امضاء	نام و نام خانوادگی	سمت
	جناب آقای دکتر باباجانی	استاد راهنما
	جناب آقای دکتر میکائیلی	استاد مشاور ۱
	جناب آقای دکتر عادل آذر	استاد مشاور ۲
	جناب آقای دکتر حساس یگانه	استاد داور ۱
	جناب آقای دکتر رحمانی	استاد داور ۲
	جناب آقای دکتر برزیده	نماینده پژوهشی دانشگاه

غیر قابل قبول

درجه عالی
خیلی خوب
خوب

سپاس خدای را که سخنوران، دستوران او بمانند و شمارندگان، شمردن نعمت هایش را نتوانند. و سلام و دورد بر محمد و خاندان پاکش، آنان که وجودمان و مدار وجودشان است. بدون شک جایگاه و منزلت معلم، اجل از آن است که در مقام قدردانی از زحمات بی‌شائبه آنها بنگارم. لیکن بر حسب وظیفه و از باب "من لم یسکر المنعم من المخلوقین لم یسکر الله عزوجل" واجب می‌دانم سپاسگزاری و قدردانی کنم از: استاد فرزانه، جناب آقای دکتر باباجانی که در کمال سعه صدر، بانثی استادانه و البته پدرانه، از بیچ کچی در این عرصه بر من دریغ نمودند و راهنمایی این رساله را بر عهده داشته‌اند.

استاد صبور و کراتقدر، جناب آقای دکتر ثقفی، آقای دکتر میکائیلی و آقای دکتر آذر که با مشغله فراوان افتخار دادند و با پذیرش زحمت مشاوره این رساله، بر غنای آن افزودند.

استاد بزرگوار، جناب آقای دکتر حساس یگانه و آقای دکتر رحمانی که همواره با نظرات ینش خود درس ما به من آموختند و زحمت داوری این رساله را متقبل شده‌اند.

استاد عزیز جناب آقای دکتر برزیده که قبول زحمت کردند و بعنوان نماینده تحصیلات تکمیلی در جلسه دفاع این رساله حضور داشتند، بسیار سپاسگزارم.

در پایان و با تمام وجودم از همسر عزیز و فدای کارم که بدون شک در سایه همیاری و بهیلمی او به این منظور نائل شدم و در تمام عرصه‌های زندگی یار و یاور بی‌چشم داشت برای من بوده است کمال تشکر و قدردانی را دارم.

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 بوروکراتیکی 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 غالباً اینگونه تحولات در قالب یکسری از عوامل و محرک‌ها قابل تبیین است و کشورهایی که تحولات را تجربه نموده‌اند معمولاً از این مدل‌ها پیروی نموده‌اند. در این رساله تلاش شده است که ادبیات موضوع مربوط به اینگونه تحولات مورد بررسی قرار گرفته و محرک‌ها و عوامل تاثیرگذار بر تحولات 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 متخصص کشور، محرک‌ها، عوامل کلیدی، راهبرد اجرایی، رهبر و محدودیت‌ها 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. در پایان با توجه به مدل‌های شناسایی شده تحول در سایر کشورها، الگوی تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی ایران پیش بینی و ارایه شده است.

کلمات کلیدی: نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی، تحول، عوامل و محرک‌های تحول

فهرست مطالب

۱۳.....	فصل اول : کلیات تحقیق.....	(۱)
۱.....	مقدمه.....	۱,۱
۴.....	بیان مسئله.....	۱,۲
۸.....	اهمیت و ضرورت موضوع.....	۱,۳
۱۳.....	سؤالات تحقیق.....	۱,۴
۱۴.....	روش شناسی تحقیق.....	۱,۵
۱۷.....	نوع کار تحقیقاتی.....	۱,۶
۱۷.....	قلمرو تحقیق.....	۱,۷
۱۸.....	روش جمع آوری و تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق.....	۱,۸
۱۸.....	تعاریف عملیاتی برخی از اصطلاحات کلیدی.....	۱,۹
۱۸.....	نظام پاسخگویی.....	۱,۹,۱
۱۹.....	تحول در نظام پاسخگویی بخش عمومی.....	۱,۹,۲
۱۹.....	تحول در حسابداری و گزارشگری مالی.....	۱,۹,۳
۲۰.....	تحول در بودجه‌بندی.....	۱,۹,۴
۲۰.....	تحول در حسابرسی بخش عمومی.....	۱,۹,۵
۲۰.....	نهادهای بخش عمومی.....	۱,۹,۶
۲۰.....	محرك.....	۱,۹,۷
۲۰.....	گردانندگان تحول.....	۱,۹,۸
۲۱.....	پیش برندگان سیاسی تحول.....	۱,۹,۹
۲۱.....	ساختار اداری.....	۱,۹,۱۰
۲۱.....	نهادهای تخصصی.....	۱,۹,۱۱
۲۱.....	ساختار کلی تحقیق.....	۱,۱۰
۲۲.....	خلاصه فصل.....	۱,۱۱
۲۳.....	فصل دوم: مبانی نظری و پیشینه تحقیق.....	(۲)
۲۳.....	مقدمه.....	۲,۱
۲۴.....	مدیریت عمومی نوین.....	۲,۲

۲۱۷.....	ویژگی‌های اصلی مدیریت عمومی نوین	۲,۲,۱
۳۰.....	محرك‌های شکل‌گیری تحولات مدیریت عمومی نوین	۲,۲,۲
۳۱.....	محرك‌های تحول در کشورهای توسعه یافته	۲,۲,۳
۳۱.....	بحران‌های مالی و اقتصادی	
۳۲.....	تغییر در شرایط سیاسی	
۳۳.....	توسعه فناوری اطلاعات	
۳۳.....	نقش مشاوران مدیریت	
۳۳.....	محرك‌های تحول در کشورهای در حال توسعه	۲,۲,۴
۳۳.....	بحران اقتصادی	
۳۴.....	تغییرات ساختاری	
۳۴.....	مدیریت بخش عمومی و شرایط سیاسی	
۳۷.....	امکان‌سنجی استقرار مدیریت عمومی نوین در کشورها	۲,۲,۵
۳۹.....	مدیریت عمومی نوین و پاسخگویی	۲,۲,۶
۴۱.....	آثار مدیریت عمومی نوین بر سیستم حسابداری	۲,۲,۷
۴۱.....	مبانی نقدی و تعهدی حسابداری	
۴۴.....	بودجه‌بندی	
۴۵.....	دفترداری	
۴۵.....	گزارشگری مالی	
۴۷.....	گزارشگری عملکرد	
۴۷.....	تأثیر بر حرفه (کسب و کار) حسابداری	
۴۸.....	تأثیر بر حرفه (کسب و کار) حسابرسی	
۵۲.....	تجارب کشورها در زمینه تحول در سیستم‌های مرتبط با نظام پاسخگویی	۲,۳
۵۲.....	نیوزلند	۲,۳,۱
۵۷.....	استرالیا	۲,۳,۲
۵۸.....	فرانسه	۲,۳,۳
۵۹.....	آلمان	۲,۳,۴
۶۰.....	ژاپن	۲,۳,۵
۶۲.....	فشارهای بیرونی	
۶۳.....	فشارهای داخلی	
۶۵.....	نروژ	۲,۳,۶

۶۶.....	اسپانیا	۲,۳,۷
۶۹.....	سوئد	۲,۳,۸
۷۰.....	سوئیس	۲,۳,۹
۷۰.....	بریتانیای کبیر	۲,۳,۱۰
۷۱.....	ایالات متحده آمریکا	۲,۳,۱۱
۷۲.....	موج اول تحول: اطمینان از درستی و تمامیت مالی	
۷۳.....	موج دوم تحولات: حمایت قانون از مدیریت مالی	
۷۴.....	موج سوم تحول: ارتقای پاسخگویی و شفافیت اطلاعاتی	
۷۵.....	مالزی	۲,۳,۱۲
۷۷.....	ایتالیا	۲,۳,۱۳
۷۹.....	هنگ کنگ و سنگاپور	۲,۳,۱۴
۸۰.....	رومانی	۲,۳,۱۵
۸۱.....	تایلند	۲,۳,۱۶
۸۲.....	سنگاپور	۲,۳,۱۷
۸۲.....	مدل‌های تحول در بخش عمومی	۲,۴
۸۳.....	مدل حسین	۲,۴,۱
۸۶.....	مدل لادر	۲,۴,۲
۹۷.....	مدل گادفری و دیگران	۲,۴,۳
۹۸.....	مدل کریستنسن	۲,۴,۴
۱۰۰.....	محرك	
۱۰۰.....	پیش‌برندگان تحول	
۱۰۱.....	استفاده‌کنندگان از اطلاعات	
۱۰۱.....	تهیه‌کنندگان اطلاعات	
۱۰۱.....	محدودیت‌های اجرایی تحولات	
۱۰۲.....	استراتژی‌های مختلف پیاده‌سازی تحولات	۲,۵
۱۰۲.....	استراتژی بالا به پایین در مقابل استراتژی پایین به بالا	۲,۵,۱
۱۰۴.....	استراتژی جامع در مقابل استراتژی بخشی	۲,۵,۲
۱۰۴.....	استراتژی پیاده‌سازی ناگهانی در مقابل پیاده‌سازی تدریجی	۲,۵,۳
۱۰۵.....	نظام پاسخگویی و نظریه سیستم‌ها	۲,۶

۱۰۸.....	ساختار نظام پاسخگویی در کشور جمهوری اسلامی ایران	۲,۷
۱۰۹.....	پاسخگویی دولت به شهروندان	۲,۷,۱
۱۱۰.....	ابزارهای مؤثر در پاسخگویی دولت به شهروندان	۲,۷,۲
۱۱۰.....	مطبوعات و رسانه‌های گروهی	
۱۱۰.....	احزاب و تشکل‌های سیاسی و صنفی	
۱۱۱.....	اجتماعات و راهپیمایی‌ها	
۱۱۱.....	شوراهای اسلامی	
۱۱۱.....	پاسخگویی به رهبر	۲,۷,۳
۱۱۲.....	پاسخگویی قوه مجریه به قوه مقننه	۲,۷,۴
۱۱۲.....	دیوان عدالت اداری	۲,۷,۵
۱۱۲.....	پاسخگویی در قوه مجریه	۲,۷,۶
۱۱۳.....	نظام حسابداری دولتی در ایران	۲,۸
۱۱۷.....	نظام بودجه‌بندی دولتی در ایران	۲,۹
۱۱۹.....	نظام حسابرسی بخش عمومی ایران	۲,۱۰
۱۲۲.....	ارتقای سطح پاسخگویی عمومی پس از انقلاب اسلامی ایران	۲,۱۱
۱۲۳.....	جمع‌بندی	۲,۱۲
۱۲۶.....	فصل سوم : روش‌شناسی تحقیق	۳
۱۲۷.....	مقدمه	۳,۱
۱۲۸.....	مراحل تحقیق	۳,۲
۱۲۹.....	روش‌شناسی دلفی	۳,۳
۱۳۲.....	سوالات تحقیق	۳,۴
۱۳۶.....	جامعه و نمونه آماری	۳,۵
۱۳۷.....	آزمون‌های آماری	۳,۶
۱۳۹.....	فصل چهارم : تجزیه و تحلیل آماری	۴
۱۴۰.....	مقدمه	۴,۱
۱۴۱.....	ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان	۴,۲
۱۴۷.....	آزمون‌های آماری	۴,۳

۱۴۷.....	پایایی پرسشنامه	۴,۳,۱
۱۴۸.....	آزمون دو جمله‌ای یا نسبت	۴,۳,۲
۱۵۴.....	آزمون t یک نمونه‌ای	۴,۳,۳
۱۵۸.....	آزمون یک نمونه‌ای کلموگرف-اسمیرنوف	۴,۳,۴
۱۶۴.....	آزمون کروسکال والیس	۴,۳,۵
۱۶۶.....	آزمون فریدمن	۴,۳,۶
۱۷۱.....	آزمون t یک نمونه‌ای برای ارزیابی وضع رایج	۴,۳,۷
۱۷۴.....	جمع‌بندی نتایج دلفی	۴,۴
۱۷۶.....	اجرای دور دوم دلفی	۴,۵
۱۷۷.....	خلاصه فصل	۴,۶
۱۷۸.....	فصل پنجم : نتیجه گیری و پیشنهادات	(۵)
۱۷۹.....	مقدمه	۵,۱
۱۸۱.....	خلاصه تحقیق	۵,۲
۱۸۳.....	تشریح و ارزیابی نتایج تحقیق	۵,۳
۱۹۲.....	الگوی پیشنهادی تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی ایران	۵,۴
۱۹۷.....	محدودیت‌های تحقیق	۵,۵
۱۹۷.....	پیشنهادات بر گرفته از تحقیق	۵,۶
۱۹۷.....	پیشنهادات به مراجع اجرایی و حرفه‌ای	۵,۶,۱
۱۹۹.....	پیشنهاد به مراکز دانشگاهی و آموزشی	۵,۶,۲
۱۹۹.....	پیشنهادات برای تحقیقات آتی	۵,۶,۳
۲۰۰.....	خلاصه فصل	۵,۷
۱.....	منابع و مآخذ	(۶)

جداول و شکل ها:

جدول ۱-۲	مدیریت عمومی نوین از منظر برخی از محققان (لاریبی ۱۹۹۹).....	۲۹
شکل ۲-۲	فشارهای داخلی و بیرونی بر زیرسیستمهای حسابداری.....	۶۳
جدول ۳-۲	رابطه بین حسابداری و فشارهای موجود.....	۶۴
جدول ۴-۲	مراحل مهم پیشرفت حسابداری دولتی در ایالات متحده آمریکا.....	۷۲
جدول ۵-۲	عوامل و محرکهای تحول در کشورهای آسیایی و غربی.....	۸۰
جدول ۶-۲	ویژگیهای نوآوری در حسابداری از دیدگاه حسین(۱۹۸۱).....	۸۵
شکل ۷-۲	مدل اقتضایی گادفری برای حسابداری بخش عمومی(۲۰۰۱).....	۹۷
جدول ۸-۲	مزایا و معایب احتمالی استراتژیهای پیادهسازی "بالا به پایین" و "پایین به بالا".....	۱۰۴
جدول ۹-۲	استراتژیهای مختلف پیادهسازی تحولات در برخی کشورها.....	۱۰۵
شکل ۱۰-۲	ظرفیت خرده نظامهای نقش آفرین در فرآیند مسئولیت پاسخگویی(باباجانی، ۱۳۹۰).....	۱۰۸
شکل ۱۱-۲	ماتریس مفهومی تحقیق.....	۱۲۴
جدول ۱-۳	سئوالات تحقیق و پرسشهای مطرح شده در پرسشنامه.....	۱۳۴
جدول ۲-۳	ترکیب اعضای خبرگان.....	۱۳۷
جدول ۳-۳	آزمونهای آماری استفاده شده و کاربرد آنها.....	۱۳۸
جدول ۱-۴	فرآوانی و درصد پاسخ دهندگان به تفکیک گروههای شغلی.....	۱۴۲
جدول ۲-۴	فرآوانی و درصد تجربه اجرایی پاسخ دهندگان.....	۱۴۳
جدول ۳-۴	فرآوانی و درصد سطح تحصیلی پاسخ دهندگان.....	۱۴۴
جدول ۴-۴	فرآوانی و درصد رشته تحصیلی پاسخ دهندگان.....	۱۴۵
جدول ۵-۴	فرآوانی و درصد سن پاسخ دهندگان.....	۱۴۶
جدول ۶-۴	نتایج آزمون دو جمله ای.....	۱۴۹
جدول ۷-۴	نتایج آزمون T.....	۱۵۵
جدول ۸-۴	نتایج آزمون کلموگروف اسمیرنوف.....	۱۵۹
جدول ۹-۴	فرآوانی و چولگی پاسخها.....	۱۶۱
جدول ۱۰-۴	نتایج آزمون کروسکال والیس.....	۱۶۵
جدول ۱۱-۴	مقایسه میانگین گروههای پاسخ دهنده.....	۱۶۶
جدول ۱۲-۴	نتایج آزمون فریدمن در خصوص محرکها.....	۱۶۷
جدول ۱۳-۴	نتایج آزمون فریدمن در خصوص نهادهای سیاسی موثر در تحول.....	۱۶۸
جدول ۱۴-۴	نتایج آزمون فریدمن در خصوص نهادهای مدنی موثر بر تحول.....	۱۶۸
جدول ۱۵-۴	نتایج آزمون فریدمن در خصوص قوانین موثر بر تحولات.....	۱۶۹
جدول ۱۶-۴	نتایج آزمون فریدمن در خصوص عوامل فرهنگی موثر بر تحولات.....	۱۷۰
جدول ۱۷-۴	نتایج آزمون فریدمن در خصوص رهبریت تحولات.....	۱۷۱
جدول ۱۸-۴	نتایج آزمون فریدمن در خصوص محدودیتهای موثر بر تحولات.....	۱۷۱

جدول ۱۹-۴ نتایج آزمون T برای وضع جاری	۱۷۲
جدول ۲۰-۴ خلاصه نتایج آزمونها-دور اول دلفی	۱۷۴
جدول ۲۱-۴ خلاصه نتایج آزمونها-دور دوم دلفی	۱۷۶
شکل ۱-۵ نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی و خرده نظام‌های آن	۱۸۵
شکل ۲-۵ اجزای اصلی الگوی تحول	۱۹۲
شکل ۳-۵ محرک‌های کلیدی تحول	۱۹۳
شکل ۴-۵ عوامل کلیدی تحولات	۱۹۴
شکل ۵-۵ مدیریت تحولات	۱۹۵
شکل ۶-۵ راهبرد اجرایی تحولات	۱۹۵
شکل ۷-۵ محدودیتهای اجرایی تحولات	۱۹۵
شکل ۸-۵ الگوی نظری تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی ایران	۱۹۶

فصل اول : کلیات

تخصیص

۱,۱ مقدمه

طی دو دهه گذشته نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی تحت تاثیر تحولات شگرفی قرار گرفته است. هدف اینگونه تحولات چیره شدن بر موانع نظام بوروکراتیکی است که موجب استفاده غیرکارا از منابع محدود می‌گردند. با افزایش استقلال سازمان‌های خدماتی بخش عمومی، حسابداری نقش بسیار پررنگی را در توسعه مدیریت عمومی ایفا می‌نماید. بسیاری از اینگونه تحولات ناشی از مبحث نوینی است که تحت عنوان مدیریت عمومی نوین^۱ (NPM) مطرح گردید. تحولات یاد شده بطور گسترده‌ای در کشورهای بسیاری مورد بحث و بررسی قرار گرفته است. در اینگونه تحولات، مفاهیم و ابزارهای سنتی مورد استفاده در بخش عمومی، کم‌کم جای خود را به ابزارها و رویکردهای مورد استفاده در بخش بازرگانی داد. هوود (۱۹۹۵) معتقد است که تاکید مباحث مطرح در حوزه مدیریت عمومی نوین، کاهش تفاوت در رویکردها و ابزارهای مورد استفاده در بخش عمومی و بخش بازرگانی و نیز ارتقاء سطح پاسخگویی به پاسخگویی در قالب نتایج و عملکرد می‌باشد.

تغییرات بنیادین غالباً در ابزارهای مدیریتی، تکنولوژی اطلاعات، راهکارهای تصمیم‌گیری، اندازه‌گیری عملکرد، رویه‌های حسابداری، سیستم‌های حسابداری و غیره رخ داده است. از آنجایی که انتظار نمی‌رود کماکان در بخش بازرگانی از شیوه‌های مدیریتی، تصمیم‌گیری، اندازه‌گیری عملکرد و رویه‌های حسابداری سنتی استفاده شود، در وهله اول، غالباً تغییرات حاصل شده از تحولات، در بخش بازرگانی نمود پیدا کرده است. اما این جریان در بخش عمومی متفاوت بوده و تا چند دهه گذشته بسیاری از بخش‌های دولتی، از ابزارهای مدیریتی و اطلاعاتی سنتی استفاده می‌کردند و تحولات در این بخش، مشاهده نشده است. اما طی دهه‌های اخیر، برخی از کشورها از قبیل نیوزیلند، بریتانیا، استرالیا و کانادا با هدف ارتقاء در سطح کارایی و سیستم‌های اطلاعاتی بخش عمومی خود، تحولاتی را تجربه نموده‌اند. دلیل عدم رخداد تحولات در سایر کشورها، به نوع نگرش آنها درباره ابزارها و رویکردهای جدید بر می‌گردد. در این نگرش، ابزارها و رویکردهای نوین مدیریتی و اطلاعاتی، متناسب با بخش

^۱ -New Public Managements

بازرگانی بوده و برای مقاصد غیرانتفاعی چندان مفید به نظر نمی‌رسند و در حوزه بخش عمومی که هدف کسب سود جایگاهی ندارد، نمی‌توانند مثر ثمر واقع گردند. اما با گسترش دموکراسی و افزایش مطالبات شهروندان، دولت‌ها در خصوص موارد ذیل بیش از گذشته مورد پاسخگویی قرار گرفتند:

- منابعی که در اختیار آنها قرار گرفته است؛
- کسب نتایج بهتر با حداقل هزینه متحمل شده؛ (کارایی)
- بهبود در سیاست‌های مالی؛
- کسب نتایج بیشتر با ورودی کمتر (بهره‌وری)؛
- افشای وضعیت واقعی مالی در سطح کل دولت (IFAC ۱۹۹۷).^۱

در هر حال، سطح آگاهی شهروندان در مورد حق پاسخ‌خواهی و دانستن حقایق افزایش یافته و خواستار اعمال نظارت دقیق بر مصرف منابع مالی عمومی و حفظ و حراست و استفاده صحیح از دارایی‌های ملی و جلوگیری از مفاسد مالی و اقتصادی و اتلاف منابع یاد شده گردیده و بر تحقق آن اصرار ورزیدند؛ از سوی دیگر دولتمردان و سیاستمداران و به طور کلی مقامات منتخب و منصوب، به این نتیجه رسیدند که کسب اعتماد و آرای عمومی مستلزم تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی عمومی و شفافیت اطلاعات مالی و عملیاتی است. با توجه به این مهم نهادهای مدنی، احزاب، گروه‌های سیاسی و رسانه‌های همگانی بر اساس رسالتی که بر عهده داشتند مقامات منتخب را تحت فشار قرار دادند تا در قبال شهروندان به عنوان صاحبان حق و نمایندگان قانونی آنها، پاسخگو بوده و در مورد مصرف منابع عمومی و کارایی و اثربخشی برنامه‌ها و طرح‌ها به صورت علنی، مستقیم و یا غیر مستقیم توضیح دهند. نهادهای بین‌المللی نیز نظیر سازمان ملل متحد، صندوق جهانی پول و بانک جهانی به بخش عمومی و بویژه دولت‌های همه کشورها توصیه نمودند در تهیه و ارایه حساب‌های ملی و آمار مالی دولت، از اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری استفاده نمایند (باباجانی ۱۳۸۴)

^۱ -International Federation of Accountants

این عوامل تاکید بیشتر بر استراتژی‌های کنترل مصرف و توجه به مفاهیم کارایی، اثربخشی بیشتر و پاسخ‌خواهی در کنار تفویض اختیار (عدم تمرکز) را موجب گردید. در این راستا و در تمامی سطوح، تصمیم‌گیرندگان بخش عمومی نیازمند بهبود هر چه بیشتر در سیستم اطلاعاتی بوده و نهایتاً دولت‌ها جهت پاسخگویی به این نیاز، ناگزیر به اجرای تغییرات بنیادین در سیستم اداری بخش عمومی خود شدند. اینگونه تحولات در حوزه‌های زیر قابل تقسیم‌بندی می‌باشند:

✓ تغییرات مدیریتی؛

✓ تغییرات در سیستم حسابداری و حسابرسی؛ و

✓ تغییرات در سیستم بودجه‌بندی. (آئودا، ۲۰۰۳)^۱

پس از احساس نیاز نسبت به الزام شکل‌گیری تحولات در بخش عمومی، پارادایم مدیریت عمومی نوین (NPM) بعنوان پارادایمی بین‌المللی و بسیار مهم بمنظور تحول در بخش عمومی ارایه شد. اهمیت بسیار این مفهوم، ناشی از ویژگی‌هایی است که می‌تواند موجب وقوع تحول در بخش عمومی گردد. در کشورهای مختلفی این پارادایم با هدف کسب کارایی، اثربخشی و بکارگیری سیستم غیرمتمرکز در سازمان‌های دولتی و البته با سیاست‌های مختلفی، مورد اجرا قرار گرفته است.

یکی از مهمترین بخش‌های مدیریت عمومی نوین، تحولاتی است که در حسابداری رخ داده است. و شاید بتوان ادعا کرد که تحولات حسابداری، اولین گام در اجرای پارادایم مذکور می‌باشد.

استفاده از مبانی تعهدی و یا نقدی در بودجه‌بندی و حسابداری یکی از تفاوت‌های مهم بین بخش عمومی و بازارگانی می‌باشد. اطلاعات مالی مفید، شفافیت بیشتر در هزینه‌ها و ارزشیابی دارایی‌های بخش عمومی موجب شد که کشورهای بسیاری سیستم حسابداری بخش عمومی را متناسب با نیازهای خود طراحی نمایند. اما با شکل‌گیری تحولات در نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی مشخص گردید که در عمل تفاوت‌های

^۱ - (Auda ۲۰۰۳)

بسیاری بین کشورهای مختلف در زمینه اجرای این تحول وجود دارد. این تفاوت‌ها غالباً ناشی از فرهنگ، پیشینه تاریخی و ویژگی‌های ساختاری کشورها از یک سو و اهداف خاص استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های مالی، تهیه‌کنندگان منابع مالی و هیات‌های قانونگذاری در زمینه حسابداری بخش عمومی از سویی دیگر بوده است.

۱،۲ بیان مسئله

لغت دموکراسی حداقل نیازمند سه پیش فرض اساسی شامل شفافیت، مسئولیت پاسخگوئی و برابری است. دسترسی آزاد به اطلاعات مربوط به تصمیم‌گیرهای دولت در خصوص فعالیت‌های اقتصادی و سیاسی می‌تواند بعنوان شاخصی از شفافیت تلقی گردد. مسئولیت پاسخگوئی مستلزم آن است که دولت در مقابل مردم، نمایندگان قانونی آنها و نیز در قبال اعمالی که انجام می‌دهد و تصمیماتی که اتخاذ می‌نماید، پاسخگو بوده و به آنها توضیحات لازم را ارائه دهد. مفهوم برابری نیز بر رفتار یکسان و قانونی با همه شهروندان و اعطای حقوق برابر به آنها برای مشارکت در اداره امور خود تاکید دارد (شنده و بنت ۲۰۰۴).^۱ مسئولیت پاسخگوئی و شفافیت اگر چه به صورت مستقل مطرح می‌شوند لیکن لازم و ملزوم و مکمل همدیگر می‌باشند. شفافیت به ذینفعان جامعه این فرصت را می‌دهد که ساختار، وظایف، مقاصد سیاسی و پروژه‌های مالی دولت را از طریق دسترسی به اطلاعات مربوط، مورد بررسی قرار دهند. هدف اصلی شفافیت، فراهم نمودن فضای لازم برای مقامات منتخب و منصوب جهت ایفای مسئولیت پاسخگوئی است. این در حالی است که مسئولیت پاسخگوئی، مقامات را به ارائه دلایل منطقی در مورد وظایف و اقدامات و پی‌آمدهای آن ملزم می‌نماید.

در تحلیل فرآیند مسئولیت پاسخگوئی عمومی، به صورت معمول، چهار سؤال اساسی به شرح ذیل قابل طرح خواهد بود:

الف- چه کسی و یا چه کسانی مسئولیت پاسخگوئی را برعهده دارند؟

^۱ - (Shende and Bennett ۲۰۰۴)

ب- در قبال چه کسانی باید مسئولیت پاسخگوئی ایفا شود؟

ج- نسبت به چه چیزی و تا چه حدودی باید پاسخگوئی صورت گیرد؟

د- چگونه و به چه طریقی مسئولیت پاسخگوئی ایفا و ارزیابی می‌شود؟ (باباجانی ۱۳۸۹)

باباجانی (۱۳۸۹) پاسخگویی در بخش عمومی را با استفاده از نظریه سیستم‌ها که به گفته صادقپور (۱۳۵۳) یکی از کامل‌ترین چارچوب‌های فکری بشر امروزی برای کشف حقایق و تمیز خطا از صواب است بعنوان 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 به وضوح روشن شود. به بیان دیگر و در یک نگاه کلی و بر اساس تفکر سیستمی، هر یک از سیستم‌های فوق الذکر 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 پاسخگوئی عمومی صورت گرفته و آنها نیز در ارتقای سطح پاسخگویی به ایفای نقش پرداخته‌اند. (باباجانی ۱۳۸۹)

در این سیستم که در فصل دوم به تفصیل ارایه خواهد شد، نظام پاسخگویی شامل خرده سیستم‌هایی از قبیل حسابداری و گزارشگری مالی، حسابرسی، بودجه‌بندی، گزارشگری عملکرد، دسترسی آزاد به اطلاعات، قضاوت و اقدام و برنامه‌ریزی راهبردی می‌باشد. البته باید توجه داشت که هر کدام از خرده سیستم‌های فعال در نظام پاسخگویی به نوبه خود سیستمی می‌باشند که از اجزای مرتبط با هم تشکیل شده است. به طور مثال حسابرسی یکی از خرده نظام‌های فعال در نظام پاسخگوئی محسوب می‌شود که خود نیز از زیر سیستم‌هایی نظیر حسابرسی مالی، حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد تشکیل گردیده است که مجموعه آنها در قالب یک خرده نظام در تعامل با سایر خرده نظام‌ها و به شرح مدل ارایه شده، به ایفا و ارزیابی فرآیند مسئولیت پاسخگویی در یک سازمان اجتماعی نظیر دولت کمک می‌کند.

بر اساس مدل ارائه شده، تحول در نظام پاسخگویی بدون تحول در خرده سیستم‌های تشکیل دهنده آن ممکن نخواهد بود. به عبارت دیگر، بدون توجه به کل نظام پاسخگویی و ارتباطات بین سیستم‌های معرفی شده نمی‌توان با تغییرات و تحولاتی که منحصراً در یکی از خرده سیستم‌ها رخ می‌دهد، کل نظام پاسخگویی را دچار تغییر و تحولات اساسی کرد. به طور مثال، حرکت به سمت بودجه‌بندی عملیاتی و استقرار آن در نهادهای بزرگ بخش عمومی، بدون ایجاد تحولات در سیستم‌های حسابداری و حسابرسی و عدم توجه به سایر خرده سیستم‌ها نمی‌تواند موجب ارتقای نظام پاسخگویی در نهادهای بخش عمومی گردد.

در برخی از کشورها از جمله آمریکا، استرالیا، نیوزلند، آلمان، ژاپن و... این تحولات در سطوح مختلف دولت‌های مرکزی، ایالتی و محلی کم و بیش اتفاق افتاده است. در ایران نیز طی سال‌های پس از انقلاب اسلامی تأکیدات شایسته‌ای به موضوع پاسخگویی صورت گرفته است (در فصل دوم به تفصیل ارائه شده است) و یکی از مصادیق آن نیز مطرح شدن و پیگیری مصرانه مسئولین در خصوص موضوع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی طی سال‌های اخیر و حتی مطرح شدن آن در برنامه‌های پنج‌ساله دولت بوده است. اما با مقایسه تحولات صورت گرفته در سایر کشورها به نظر می‌رسد که گام‌های موثر و تکمیلی می‌تواند در این راستا بوقوع پیوندد تا بخش عمومی را در ایفای مسئولیت‌های پاسخگویی مالی و عملیاتی یاری رساند.

همانطور که قبلاً بیان گردید، 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 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 محرک و عوامل اساسی خاص صورت گرفته است.

شناسایی و معرفی این محرک‌ها و عوامل منجر به مدل تحول در حسابداری نهادهای بزرگ بخش عمومی، موسوم به "مدل لادر"^۱ گردید. مدل مذکور توسط پژوهشگران دیگری در سایر کشورها مورد آزمون قرار گرفت و با اصلاحات و تعدیلاتی در عوامل و محرک‌ها مواجه گردید که به "مدل اصلاح شده لادر"^۲ موسوم گردید.

اگرچه مدل اصلاح شده لادر صرفاً در مورد تحولات صورت گرفته در نظام حسابداری نهادهای بخش عمومی به کار گرفته شده است، در این پژوهش قرار است با اصلاحات و تعدیلاتی در مورد پیش‌بینی محرک‌ها و عوامل تاثیرگذار در ایجاد تحول در نظام پاسخگویی نهادهای بزرگ بخش عمومی ایران نظیر دولت و شهرداری‌ها مورد استفاده قرار گیرد. به بیان دیگر، مسئله اصلی موضوع 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 می‌باشد، تحت تاثیر چه محرک‌ها و عواملی به وقوع خواهد پیوست؟ آیا تحول در نظام مذکور از عوامل و محرک‌های تاثیرگذار در سایر کشورها، پیروی می‌نماید؟ در نهایت محرک‌های اصلی و عوامل پیش‌برنده و تاثیرگذار در سیستم‌های زیر مجموعه نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی ایران کدام است تا پس از شناسایی در قالب الگویی نقش هر یک از محرک‌ها و عوامل موثر در تحول پیش‌بینی و معرفی شوند. پیش‌بینی و آرایه این الگو که از طریق آن، عوامل و محرک‌های اصلی و تاثیرگذار در تحول نظام پاسخگویی معرفی می‌شوند، می‌تواند به عنوان نقشه راه موجب تسریع در تحقق این تحول شده و موانع اجرایی را هموار سازد. لذا در این پژوهش قصد داریم با شناسایی عوامل و محرک‌های اصلی تحول در نظام پاسخگویی بخش عمومی کشور به این پرسش اساسی پاسخ دهیم که "الگوی مناسب تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران از چه عوامل و محرک‌هایی برخوردار است؟"

^۱ -Luder Model
^۲ -Modified luder model