



The Outcomes of Using New Public Financial Management Approach

Nafise Meshkini

MSc., Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. E-mail: nafiseh.meshkini@gmail.com

Gholamreza Kordestani

*Corresponding author, Associate Prof., Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini University, Qazvin, Iran. E-mail: kordestani@soc.ikiu.ac.ir

Abstract

Objective: The new public financial management consists of reforms in systems and procedures, basics of accounting, financial reporting, budgeting, auditing, internal controls, and external controls. This novel system was introduced to generate a more efficient and effective use of financial resources and for promoting transparency and accountability. The main objective of this research is to investigate the outcomes of applying the new public financial management and the current situation of its components in Iran's public sector.

Methods: This research was a survey-based study and data was gathered through a researcher-made questionnaire. The questionnaire was divided into six components that were compiled into 40 items and it followed the five-point Likert scale. The statistical sample consisted of 192 experts in Tax administration offices, Supreme auditing courts and public sector auditors which were selected through a judgmental sampling. And, the data was analyzed using statistical applications which performed Friedman and paired sign tests.

Results: The results show that utilizing the new public financial management approach can promote and improve transparency, accountability and supervisions. The novel approach can also be used to diminish many of the challenges which we are currently facing.

Conclusion: If the new public financial management approach is compatible with the environmental characteristics and infrastructures it could generate reliability in information systems, more realistic financial statements, ease decision making in investments opportunities, increase accountability by presenting performance information, and fulfill the government's obligations on reports and budgeting. The novel approach can also lead to improvements in the management of resource allocation, accurate public service costs, and time management. If such a reform is implemented without considering the nature of public sectors, it can be followed adverse consequences such as Class stratification, lack of creativity in the public sector, financial and operational corruption, and inconsistency in performance criteria.

Keywords: New public financial management, New public management, New public financial management reforms.

Citation: Meshkini, N., & Kordestani, Gh. (2019). The Outcomes of Using New Public Financial Management Approach. *Journal of Public Administration*, 11(2), 231-250. (in Persian)



پیامدهای به کارگیری رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین

نفیسه مشکینی

کارشناس ارشد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی، قزوین، ایران. رایانامه: nafiseh.meshkini@gmail.com

غلامرضا کردستانی

* نویسنده مسئول، دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی، قزوین، ایران. رایانامه: kordestani@soc.ikiu.ac.ir

چکیده

هدف: مدیریت مالی عمومی نوین شامل مجموعه اصلاحاتی در سیستم‌ها، رویه‌ها و قوانین حسابداری، گزارشگری مالی، بودجه‌ریزی، حسابرسی و کنترل داخلی به‌منظور استفاده مؤثر و کارا از منابع مالی، ارتقای شفافیت و پاسخ‌گویی در بخش عمومی است. هدف اصلی این پژوهش، بررسی پیامدهای به کارگیری رویکرد مدیریت مالی نوین و ارزیابی وضعیت موجود شاخص‌های آن در بخش عمومی کشور است.

روش: پژوهش حاضر از نوع پیمایشی است و داده‌های آن بر مبنای پرسش‌نامه محقق‌ساخته‌ای در قالب ۶ بخش که در ۴۰ گویه تدوین شده و از طیف پنج گزینه‌ای لیکرت تبعیت می‌کند، جمع‌آوری شده است. نمونه آماری شامل ۱۹۲ نفر از متخصصان و کارشناسان این حوزه در اداره‌های امور مالیاتی، دیوان محاسبات و حسابرسان دستگاه‌های دولتی است که از طریق نمونه‌گیری قضاوتی انتخاب شدند. به‌منظور انجام تحلیل‌های آماری از آزمون‌های علامت زوج‌نمونه‌ای و فریدمن استفاده شد.

یافته‌ها: نتایج آزمون‌های آماری نشان می‌دهد اجرای منسجم اصلاحات مدیریت مالی نوین در بخش عمومی کشور می‌تواند به ارتقای شفافیت، توان پاسخ‌گویی، بهره‌وری، بهبود کیفیت و ارزیابی و نظارت و همچنین کاهش برخی چالش‌ها در مقایسه با وضعیت فعلی آنها منجر شود.

نتیجه‌گیری: به کارگیری 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. علاوه بر این، به بهبود در مدیریت تخصیص منابع بودجه‌ای، دقت در اندازه‌گیری بهای تمام‌شده خدمات و مدیریت زمان منجر می‌شود و چنانچه اصلاحات بدون در نظر گرفتن ماهیت بخش عمومی کشور اجرا شود، می‌تواند پیامدهای نامطلوبی همچون شکاف طبقاتی، عدم رشد خلاقیت در بخش عمومی، فساد مالی و عملیاتی و تناقض در معیارهای عملکرد را به‌دنبال داشته باشد.

کلیدواژه‌ها: مدیریت مالی عمومی نوین، مدیریت عمومی نوین، اصلاحات مدیریت مالی عمومی نوین.

استناد: مشکینی، نفیسه؛ کردستانی، غلامرضا (۱۳۹۸). پیامدهای به کارگیری رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین. مدیریت دولتی، ۱۱(۲)، ۲۳۱-۲۵۰.

مدیریت دولتی، ۱۳۹۸، دوره ۱۱، شماره ۲، صص. ۲۳۱-۲۵۰

DOI: 10.22059/jipa.2019.277718.2510

دریافت: ۱۳۹۷/۰۵/۲۷، پذیرش: ۱۳۹۷/۱۲/۲۰

© دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

مقدمه

از اوایل دهه ۸۰ میلادی، در ساختار مدیریت سنتی بخش عمومی که فاقد انعطاف لازم برای انطباق با تحولات این حوزه، از جمله جهانی شدن، رقابت، تغییرات ساختاری و عملکردی بخش خصوصی و مسئله پاسخ‌گویی به شهروندان بود، اصلاحاتی انجام شد که کشورهای توسعه‌یافته از پیشگامان این امر بودند. مجموعه این اصلاحات با عنوان مدیریت عمومی نوین شناخته شد. تمرکز این پژوهش مربوط به اصلاحات حوزه مالی و حسابداری است که تحت عنوان مدیریت مالی نوین در بخش عمومی مطرح شد. این نوع مدیریت در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی، سیستم حسابرسی و کنترل داخلی و همچنین سیستم بودجه‌ریزی کشور تغییرات و اصلاحاتی را می‌طلبد.

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 به‌کار 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.

پرسش‌های اصلی که بر محور اهداف پژوهش نیز منطبق است در دو سطح مطرح شده که در سطح نخست به بررسی پیامدهای به‌کارگیری رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین و در سطح دوم نیز به ارزیابی وضعیت فعلی شاخص‌های مربوط به اصلاحات مدیریت مالی نوین در شرایط کنونی کشور، از دیدگاه کارشناسان بخش عمومی می‌پردازد. سپس برای پاسخ به پرسش‌های پژوهش از روش پیمایشی و با استفاده از پرسش‌نامه محقق‌ساخته‌ای با ۴۰ گویه که شامل ۶ بخش است و از طیف پنج‌گزینه‌ای لیکرت تبعیت می‌کند، استفاده شد.

همچنین این پژوهش سعی دارد ادبیات مرتبط با موضوع مدیریت مالی عمومی نوین را که تا کنون در کشور کمتر به آن توجه شده است، معرفی کرده و از طریق مطالعه این موضوع در سایر کشورهای پیشگام در این امر، به شناسایی پیامدها و شاخص‌هایی که این پیامدها را می‌سنجند و همچنین به معرفی چالش‌های مرتبط با این موضوع بپردازد. به بیان دیگر هدف این پژوهش توسعه ادبیات موضوع در بخش عمومی کشور و ایجاد بینش عمیق‌تر برای نهادهای مسئول در بخش عمومی به الگوی مدیریت مالی عمومی نوین است.

در ادامه ابتدا به مروری بر پیشینه پژوهش موضوع حاضر پرداخته شده و سپس روش‌شناسی و یافته‌های پژوهش ارائه شده و در پایان از مباحث نتیجه‌گیری به عمل آمده است.

پیشینه پژوهش

علل تغییر گرایش از الگوی سنتی به الگوی نوین مدیریت مالی در بخش عمومی

ناکارآمدی الگوی سنتی مدیریت دولتی به دلیل انعطاف‌ناپذیری و گستردگی فعالیت‌های دولت، ناتوانی در تأمین انتظارات و نیازهای شهروندان و کاهش اعتماد عمومی، نادیده گرفتن ارزش‌های مردم‌سالاری و ترجیح منافع شخصی کارگزاران دولتی بر منافع عمومی از دهه‌های گذشته ضرورت تحول در الگوی مدیریت دولتی اداره جامعه را آشکار ساخته است (سالارزهی و ابراهیم‌پور، ۱۳۹۱: ۴۹). همچنین اصلی‌ترین چالش و عامل گذار از الگوی مدیریت سنتی، مربوط به مسئله پاسخ‌گویی^۱ است، زیرا مردم به عنوان تأمین‌کنندگان منابع مالی عمومی، به آگاهی داشتن از سلامت مالی دولت و نحوه استفاده کارا و اثربخش از منابع عمومی در راستای اهداف بودجه‌ای، نیاز دارند (کردستانی و نصیری، ۱۳۸۸: ۶۰). بنابراین بخش دولتی که به‌عنوان کارفرما و همچنین ارائه‌دهنده اصلی خدمات در اقتصاد و در نهایت مصرف‌کننده منابع مالیاتی است، باید در برابر آن به شهروندان پاسخ‌گو باشد (رحمان‌سرشت و موسوی‌کاشی، ۱۳۹۴: ۶۰). تحقق مسئولیت پاسخ‌گویی نیز به دلیل ماهیت و تنوع فعالیت‌های دولت، امر ساده‌ای نیست. برخی فعالیت‌های دولت جنبه مالی و بازرگانی دارد و تأمین اطلاعات برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی این قبیل فعالیت‌ها از طریق گزارش‌های مالی امکان‌پذیر است، اما تأمین اطلاعات کافی برای پاسخ‌گویی فعالیت‌های غیربازرگانی دولت، از طریق گزارش‌های مالی سنتی امکان‌پذیر نخواهد بود (باباجانی، ۱۳۸۲: ۴۰). پاسخ‌گویی مالی دولت از فرایند تهیه و تنظیم بودجه شروع می‌شود، زیرا در این فرایند توافق‌هایی راجع به منابع مالی که برای ارائه خدمات مد نظر تخصیص خواهد یافت، حاصل می‌شود (وین^۲، ۲۰۰۳: ۶). پاسخ‌گویی عملیاتی نیز شامل ارائه اطلاعاتی در رابطه با مصرف بهینه و اثربخش منابع، به‌منظور تحقق اهداف مصوب و ایفای تعهداتی است که دولت متقبل شده است (باباجانی، ۱۳۸۲: ۴۲). افزایش پاسخ‌خواهی شهروندان و افزایش شفافیت اطلاعاتی به‌مدد رسانه‌های امروزی با الگوی سنتی مدیریت دولتی سازگاری ندارد. علاوه بر چالش پاسخ‌گویی، رقابت و جهانی شدن نیز از محرک‌های گذار به سمت الگوی مدیریت عمومی نوین است.

مدیریت عمومی نوین^۳ نیز به‌صورت جنبشی^۴ تعریف شده که توسط سازمان‌های دولتی در برابر ناتوانی پاسخ‌گویی به نیازهای شهروندان و در راستای حداکثرسازی بهره‌وری، تخصیص بهینه منابع و کارایی به وجود آمده است و توسط مقامات دولتی، با انگیزه گسترش تسلط اداری خود هدایت می‌شود (هوپ^۵، ۲۰۰۱: ۱۳۴). در الگوی مدیریت عمومی نوین، مدیریت باید در قبال شهروندان و رعیت 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.

تبریزی، حق‌گشایی، دشمنگیر و یوسفی^۶ (۲۰۱۸: ۲۶۴) 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 به

1. Accountability

3. New Public Management (NPM)

5. Hope

2. Wynne

4. Movement

6. Tabrizi, HaghGoshayie, Doshmangir & Yousefi

عنوان تحولی مدیریتی برای بهبود کارایی و اثربخشی در سازمان‌های عمومی توسعه یافته است. طی مصاحبه با صاحب‌نظران در ایران عناصر اصلی این شیوه مدیریت را تمرکززدایی، بازار محوری، 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.

با توجه به محرک‌های تحول الگوی مدیریت دولتی از سنتی به نوین، اجزای نظام مدیریت مالی عمومی نیز باید از شکل سنتی خود فاصله بگیرد و سیستم‌های مالی را متناسب با نیازهای اطلاعاتی مدیریت عمومی نوین به‌روز کند. مدیریت مالی عمومی نوین^۱ نیز در واقع زیرمجموعه مدیریت عمومی نوین است و به اصلاحاتی در سیستم‌ها، رویه‌ها و قوانین اشاره دارد که در راستای دستیابی به استفاده مؤثر از منابع عمومی در چارچوب بودجه‌ریزی، حسابداری، کنترل داخلی و گزارشگری مالی در بخش عمومی، شکل گرفته است. این اصلاحات روی این موضوع تأثیر می‌گذارد که سیاست‌های عمومی چطور اجرا شوند تا اثربخشی^۲، کارایی^۳، کیفیت، شفافیت، پاسخ‌گویی و در نهایت «حکمرانی خوب»^۴ را به‌دنبال داشته باشند (گارسیا سانچز و کادرادو بالسترز^۵، ۲۰۱۶: ۱). حکمرانی خوب نیز در پرتوی همکاری سازنده و هم‌افزای حکومت با بخش خصوصی و جامعه مدنی حاصل می‌شود. مدیریت دولتی ایران نیز به‌صورت غالب از نوع پارادایم مدیریت دولتی کلاسیک است که در روند حرکت به‌سوی پارادایم مدیریت عمومی نوین و پارادایم حکمرانی خوب است (سالارزهی و ابراهیم‌پور، ۱۳۹۱: ۵۹).

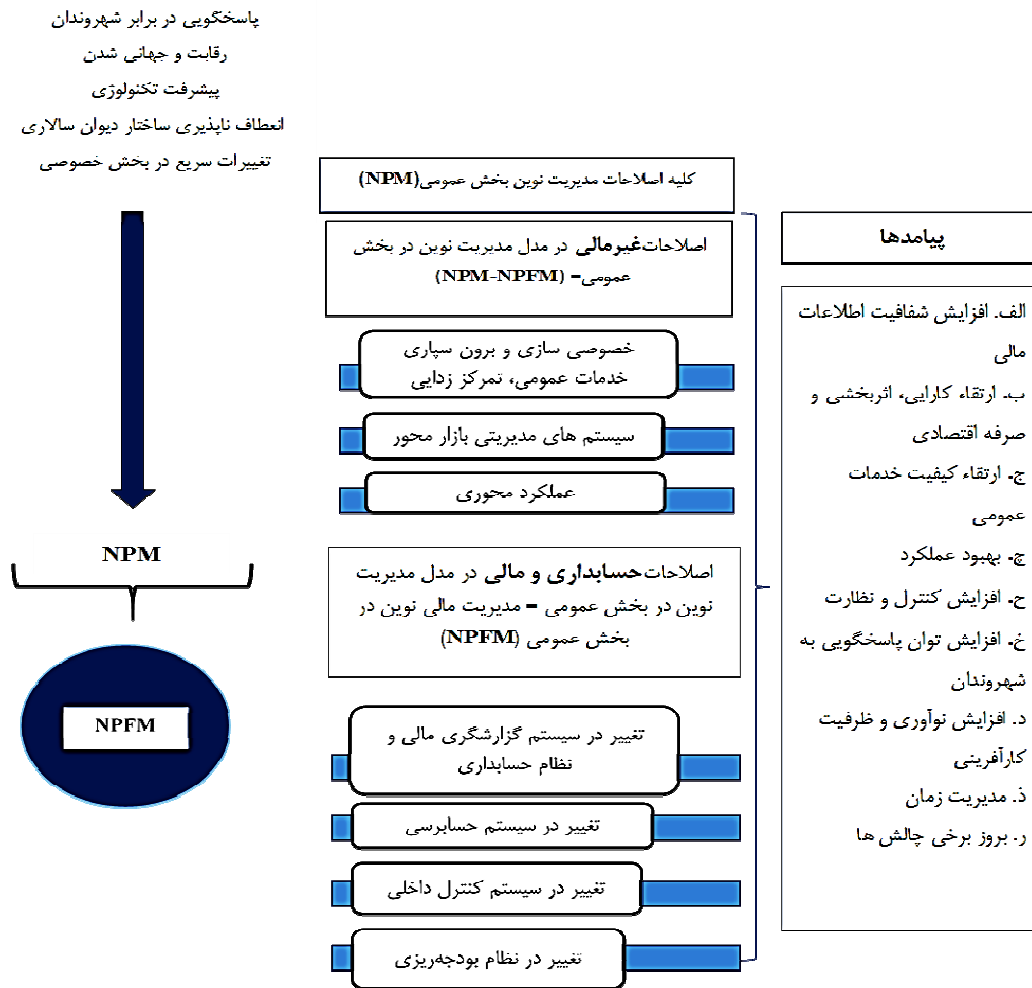
نیامیتا، دُراسامی و گاربرن^۶ (۲۰۱۵: ۲۵) معتقدند اصلاحات در بخش دولتی می‌تواند به‌عنوان تغییری عمده در سیاست و شیوه انجام وظایف مدیریت مالی عمومی مورد توجه قرار گیرد و در ادامه نیز این مطلب را بیان داشته‌اند که این اصلاحات موجب کمک به بخش عمومی در راستای ارتقای عملکردگرایی و پاسخ‌گویی در برابر خدمات عمومی به مردم می‌شود. در واقع انجام این اصلاحات بیشتر بر ارتقا، اثربخشی و پاسخ‌گویی در بخش دولتی تمرکز 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 به‌زای هر واحد پول به‌دست‌آمده و خرج‌شده، توسعه بیشتری در بر داشته باشد (کردستانی و معنوی مقدم، ۱۳۹۶: ۱۷).

در ادامه با شناسایی محرک‌های تحول در الگوی مدیریت دولتی از طریق مطالعه این شیوه مدیریتی در سایر

1. New Public Financial Management (NPFM)
3. Effectiveness
5. Garcia-Sanchez & Cuadrado Ballesteros

2. Efficiency
4. Good Governance
6. Nyamita, Dorasamy and Garbharran

پژوهش‌ها و همچنین تجارب سایر کشورها، اصلاحاتی که باید بر اساس این الگو در ساختار اداره جامعه اتفاق بیفتد، اصلاحات مدیریت مالی عمومی نوین و پیامدهای ناشی از به‌کارگیری این مجموعه اصلاحات به‌عنوان مدل مفهومی پژوهش در قالب شکل ۱ انسجام یافته و ارائه شده است.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش: اصلاحات مدیریت عمومی و مالی نوین

آلکران^۱ (۲۰۱۸: ۵۸۵) اصلاحات مدیریت مالی بخش عمومی را به‌عنوان ابزاری برای ایجاد یک روند انتقال تغییرات عمده سازمانی در استراتژی، ساختار (قوانین و وظایف جدید)، فرهنگ (ارزش‌های اصلی درباره دیدگاه سازمانی و اهداف) و معیارهای کنترلی تعریف می‌کند. همچنین بر این عقیده است که اصلاحات مدیریت مالی عمومی بخش گسترده‌ای از اصلاحات مدیریت عمومی نوین برای تقویت پاسخ‌گویی در برابر عملکرد بخش عمومی است.

در غالب کشورها پیاده سازی اصلاحات در ابتدای امر، دارای محدودیت‌هایی ناشی از شکاف‌ها و ضعف‌ها است. با وجود این، برخی از کشورها در روند اصلاحات خود، سازوکارهایی ایجاد کرده‌اند که این شکاف‌ها و ضعف‌ها را شناسایی کند و با طرح‌های پیشنهادی پنجره تطبیق با شرایط را بگشاید (متیو، تیم و سلیمان^۱، ۲۰۱۸: ۲۵). چنین امری در هر کشوری از جمله در بخش عمومی کشور ما نیز ضروری است. در ادامه هر یک از اصلاحات مدیریت مالی نوین و سپس پیامدهای آن به صورت خلاصه تشریح شده است.

الف) اصلاحات سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی

اغلب صاحب نظران مالی در بخش عمومی معتقدند حسابداری و گزارشگری مالی دولتی همواره یکی از ابزارهای اصلی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی مالی بوده است. به بیان دیگر این صاحب نظران، گزارشگری مالی را تحت عنوان یک سیستم اطلاعاتی تعریف می‌کنند که می‌تواند چرخه تبادل صحیح و سالم اطلاعات مالی را بین مقامات اجرایی کشور در مقام پاسخ‌گوین و نمایندگان منتخب مردم در جایگاه پاسخ‌خواهان برقرار کند (باباجانی، ۱۳۹۰: ۳۸). با توجه به اینکه اندازه‌گیری جریان منابع و مبنای حسابداری انتخابی بر اطلاعات استخراج شده از سیستم گزارشگری مالی در بخش عمومی مؤثر است، لازم است نظامی طراحی شود تا گزارش‌های مالی حاصل از آن، نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان را به بهترین نحو برآورده کند (محمدی‌پور و احمدی، ۱۳۹۲: ۱۱۴). در این مسیر کشورهای توسعه‌یافته آنگلو ساکسون و اروپای غربی پیشگامان پذیرش حسابداری تعهدی^۲ برای ایجاد یک نظام مالی شفاف و پاسخ‌گو شدند و تغییر در نظام حسابداری در بخش عمومی را آغاز کردند. در کشورهای در حال توسعه نیز به حسابداری تعهدی گرایش وجود دارد، اما عموماً با محدودیت‌هایی همچون کمبود منابع انسانی حرفه‌ای و آموزش دیده در زمینه استقرار نظام حسابداری تعهدی، فقدان ظرفیت لازم در حوزه فناوری اطلاعات که مبنای بیشتر سیستم‌های حسابداری تعهدی است، روبه‌رو هستند (آذر و امیرخانی، ۱۳۹۱). بارتون^۳ (۲۰۰۹: ۲۲۱) با مطالعه اصلاحات مدیریت مالی نوین در رابطه با به کارگیری حسابداری تعهدی این چنین بیان می‌دارد که حسابداری تعهدی به منظور ترویج کارایی، اثربخشی و پاسخ‌گویی در بخش عمومی استرالیا اهمیت دارد و این مسئله به همه ملت‌هایی که در سال‌های گذشته مینا و سیستم حسابداری بخش عمومی خود را اصلاح کرده‌اند، قابل تعمیم است. چوی^۴ (۲۰۱۸) نیز در مطالعات خود به این نتیجه رسید که حسابداری تعهدی نقش مهمی در بهبود تخصیص منابع و بهره‌وری کل ایفا می‌کند. زیرا بر این باور است که ارزش‌های برآورده شده از حسابداری تعهدی به ارائه اطلاعات مفیدتر به مدیران منجر می‌شود و با اندازه‌گیری عملکرد سبب تصمیم‌های آگاهانه‌تر مدیران در تخصیص منابع و بهره‌وری آتی می‌شود.

یافته‌های تحقیقات یاپا و یوکوت^۵ (۲۰۱۵: ۷) نشان می‌دهد که اصلاحات مدیریت مالی نوین در بخش عمومی در رابطه با انتقال از حسابداری نقدی به تعهدی در بخش دولتی کشورها به خصوص در کشورهای در حال توسعه، به شدت

1. Matthew, Tim & Salimah
3. Barton
5. Yapa and Ukwatte

2. Accrual Accounting
4. Choi

تحت تأثیر فشارهای نهادهایی همچون هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و بانک جهانی قرار دارد. به همین علت شواهد تجربی نشان می‌دهد به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی در سطح جهان همراه با کارایی نبوده و این نتایج به علت وجود مشکلات عمده زیرساختی است که هنوز در آن کشورها حل نشده‌اند و این تردید که تغییر مبنای حسابداری به سمت تعهدی موجب تحمل هزینه و ریسک زیاد می‌شود را افزایش می‌دهد. در ایران نیز، در سال ۱۳۹۳ وزارت امور اقتصادی و دارایی سرفصل‌های حسابداری تعهدی تحت عنوان نظام حسابداری بخش عمومی را تدوین کرد و دیوان محاسبات کشور با اجرای آزمایشی نظام حسابداری بخش عمومی موافقت کرد که این مهم مظهر توسعه مدیریت مالی نوین در دستگاه‌های اجرایی است (طرقی و ابوالحسنی، ۱۳۹۵).

ب) اصلاحات سیستم حسابرسی در بخش عمومی

توسعه سازمان‌ها، پیچیده‌تر شدن روابط و پیشرفت‌های فناوری از یک سو و لزوم استفاده بهینه از منابع محدود از سوی دیگر، موجب رشد هر چه بیشتر حسابرسی شده و نیاز به انجام حسابرسی جامع را فراهم آورده است. از آنجا که صورت‌های مالی به‌تنهایی پاسخ‌گوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیستند، مدیران در بخش خصوصی و دولتی، به‌منظور ارزیابی و قضاوت در رابطه با کیفیت عملیات و پیشرفت‌های عملیاتی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر هستند. در نتیجه ایجاد چنین زمینه‌هایی نیاز به فنون حسابرسی عملکرد^۱ برای ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات را به گونه چشمگیری افزایش داده است (محمدی‌پور و احمدی، ۱۳۹۲: ۱۰۹). همچنین از آنجا که مبنای عملکرد دولت سود یا زیان نیست، برای بررسی کیفیت عملکرد دولت، به‌جای نتیجه برنامه‌ها، از معیارهایی همچون ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی استفاده می‌شود. به بیانی دیگر حسابرسی عملیاتی می‌تواند به‌عنوان معیاری در بررسی کیفیت عملکرد مدیران دولتی، جایگزین سود شود (دیتن هوفر^۲، ۲۰۰۱: ۴۴۰). کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی (۱۳۸۰)، حسابرسی عملیاتی را به‌عنوان فرایند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی، همراه با پیشنهادهای عملی به اشخاص ذی‌صلاح برای بهبود عملیات تعریف کرده است. به‌طور کلی حسابرسی عملکرد به‌عنوان یک عامل رشد در حسابرسی بخش دولتی شناخته شده و انگیزه این نوع حسابرسی از ظهور مدیریت مالی عمومی نوین و بحران‌های مالی جهانی نشئت گرفته است (پارکر، جیکوب و اشمیت^۳، ۲۰۱۹: ۲۸۰). در ایران نیز با توجه به شرایط حاضر، ترویج حسابرسی عملیاتی در سازمان‌ها به‌طور اعم و در شرکت‌های دولتی به‌طور اخص، امری ضروری است (رضازاده، ۱۳۸۳). البته انجام این نوع حسابرسی در برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه در ایران نیز الزامی بوده و در تعدادی از شرکت‌های دولتی نیز انجام شده است، اما انتظار می‌رود در آینده گستره آن بیشتر شود.

1. Performance Audit

2. Dittenhofer

3. Parker, Jacobs & Schmitz

ج) اصلاحات سیستم کنترل داخلی در بخش عمومی

اهمیت وجود کنترل داخلی در حدی است که در صورت فقدان آن در سازمان‌ها، مشکلاتی همچون عملکرد ناکار، غیراثربخش، غیراقتصادی و غیراخلاقی، پاسخ‌گویی ضعیف، اقدامات غیرقانونی و فقدان اقدامات پیش‌گیرانه در برابر سوء استفاده، سوءمدیریت، تقلب، اشتباهات و بی‌نظمی را در پی خواهند داشت (بالتیسی و یلماز^۱، ۲۰۰۶: ۷). در تعریفی جامع، کنترل داخلی اغلب به‌عنوان فرایندی تعریف می‌شود که توسط مدیریت و سایر کارکنان مجموعه اجرا می‌شود و به‌منظور فراهم آوردن اطمینانی مطلوب، برای دستیابی به اهدافی همچون اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اطمینان به گزارشگری مالی و انطباق با قوانین و مقررات اجرایی طراحی شده است (هیوز^۲، ۲۰۰۷: ۱۶۹). همچنین مواد ۱۲ تا ۱۴ (فصل سوم) قانون بورس اوراق بهادار تهران، هیئت مدیره را مکلف به استقرار و به‌کارگیری کنترل داخلی مناسب و اثربخش به‌منظور اطمینان از دستیابی به اهداف سازمان کرده و سپس هیئت مدیره شرکت‌ها و سازمان‌ها را ملزم به تهیه و افشای گزارش حداقل سالانه از نتایج بررسی‌های کنترل داخلی تحت عنوان «گزارش کنترل داخلی» کرده است.

د) اصلاحات سیستم بودجه‌ریزی در بخش عمومی

بودجه‌ریزی به‌عنوان یکی از مهم‌ترین نظام‌های مالی هر جامعه، ابزاری بااهمیت برای فعالیت‌های دولت در جوامع محسوب می‌شود و تاکنون مراحل و تحولات زیادی را پشت سر گذاشته، تا امروزه به‌صورت یک نظام پیچیده فنی و مالی درآمده است. همچنین با توسعه روزافزون مسائل اقتصادی و اجتماعی جامعه و ارتقای سطح زندگی مردم، انتظارات از بودجه‌ریزی دولتی برای تأمین امنیت، رفاه اجتماعی و همچنین برخورداری از خدمات عمومی بیشتر شده است. بودجه‌ریزی عملیاتی، رویکردی برای اصلاح بودجه برنامه‌ای است که با ساختار سنتی آن متفاوت است (خرمی، ۱۳۹۵). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد^۳، در مقایسه با بودجه‌ریزی سنتی، امکان استفاده منعطف‌تر از منابع مالی را فراهم می‌آورد و کانون توجه را از درون‌دادها به سمت نتایج منعطف می‌کند (آذر و امیرخانی، ۱۳۹۱). این نوع بودجه‌ریزی که از مهم‌ترین برنامه‌های اصلاحات دولتی جدید است، در رابطه با مدل سنتی بودجه‌ریزی (خطی) که منابع بودجه را به‌سادگی^۴ به نهادهای دولتی تخصیص می‌داد، تحلیل‌های بسیار پیچیده‌تری می‌طلبد. علاوه بر این بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با نتایج و پیامدهای برنامه‌های مشخص، گره^۵ خورده است و موجب هدایت به سمت کارایی و اثربخشی بیشتر در مدیریت بودجه عمومی می‌شود (کلارک، منیفیلد و استوارت^۶، ۲۰۱۷: ۱). این روزها در ایران نیز بحث بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در بخش عمومی بسیار مطرح و در حال اجراست و تجربیات حاصل از اجرای آن نیز در حال گسترش است.

ه) فرایند برون‌سپاری و خصوصی‌سازی خدمات عمومی

اگرچه موضوع خصوصی‌سازی به‌طور مستقیم از اصلاحات مدیریت مالی نوین در بخش عمومی نیست، اما به‌دلیل شمولیت آن در بحث اصلاحات مدیریت نوین بخش دولتی، به‌اختصار به بررسی این موضوع نیز پرداخته شده است. از

1. Baltaci & Yilmaz

3. Performance-Based Budgeting (PBB)

5. Tied

2. Hughes

4. Simply

6. Clark, Menifield & Stewart

دهه ۷۰ میلادی، افت کلی رشد اقتصادی به دلیل مشکلات برآمده از تأثیر دولت در اقتصاد، موجب شد متفکران به دنبال راه حل خروج از رکود باشند. در این رابطه پیتر دراگر نخستین بار در سال ۱۹۶۸ با اشاره به مفهوم اصلی خصوصی سازی اذعان کرد دولت‌ها باید مالکیت خدماتی که بر عهده دارند را به بخش خصوصی ارائه کنند. خصوصی سازی یکی از مهم‌ترین مؤلفه‌های مدیریت دولتی نوین و به‌منزله یک خط‌مشی، در کلیت نظام سیاسی و اقتصادی کشور ما نیز پذیرفته شده و به اجرا درآمده است، اما موانع و کژکارکردهای اجرای آن باعث شده از اثربخشی و کارایی آن در حل مسائل کشور کاسته شود (پوراحمدی، مختاریان‌پور و حسنگلی‌پور، ۱۳۹۷: ۳۳۳ و ۳۳۵). البته خصوصی سازی در کشور ضعف‌های جدی به‌همراه داشته که در ادامه اشاره شده است.

دانایی فرد (۱۳۹۵) با انتقاد از نحوه خصوصی سازی که از مهم‌ترین اصلاحات مدیریت نوین بخش عمومی است، بر این باور است که خصوصی سازی در ایران بیشتر به علل نمادین سیاسی و نه کارایی در عرصه خدمات به شهروندان شکل گرفته است. در واقع خصوصی سازی قدرت انحصاری دولتی را به انحصار خصوصی می‌دهد، این امر باعث می‌شود رقابت در عرصه خدمات به‌شدت تخریب شود. اگر قرار بر شیوه اجرای درست این امر باشد ضروری است که بخش عمومی نتایجی برای نظارت و درخواست پاسخ‌گویی در اختیار داشته باشد. وی بیان می‌دارد خصوصی سازی به تقویت توزیع غنائم به شکل خصوصی سازی منجر شده که این امر خود به کاهش اعتماد عمومی و به چالش کشیدن مشروعیت نظام سیاسی منجر شده است. همچنین وی معتقد است مخدوش شدن مرز عمومی و خصوصی، تضعیف پاسخ‌گویی عمومی، تهدید اعتماد عمومی، سیاسی کاری در اجرای مدیریت دولتی نوین و تضعیف بخش عمومی از جمله تبعات منفی مدیریت عمومی نوین در ایران است.

الوانی (۱۳۸۳: ۱۲) به انتقاد از ارزیابی عملکرد موجود در مدیریت عمومی جدید پرداخته و بر این باور است که مدیریت دولتی نوین با بهره‌گیری از سازوکارهای مدیریت بخش خصوصی، کوشیده است تا اصلاحاتی را در مدیریت بخش عمومی تحقق بخشد و با استدلال‌هایی که مصادیق آنها سازمان‌های بخش خصوصی بوده، توانسته نظر سیاست‌گذاران را در کشور به خود جلب کند و این نکته مهم را نهفته بدارد که ماهیت بخش عمومی متفاوت از بخش خصوصی بوده و نمی‌توان بی‌مهابا از شیوه‌های مرسوم آن در سازمان‌های دولتی بهره برد. از نظر نویسنده از جمله نارسایی‌های ارزیابی عملکرد در مدیریت دولتی نوین نتیجه‌گرا، پیامدهای نامطلوبی همچون دیوان‌سالاری کنترلی، برخورد ابزاری با مسائل، عدم رشد خلاقیت و رفتارهای تقلیدی، انتخاب نادرست معیارهای سنجش، جامع نبودن معیارهای ارزیابی و نادیده گرفتن ماهیت سازمان‌های دولتی است. همچنین وی بر اساس اهداف و ویژگی‌های خاص بخش عمومی برای رفع مشکلات بیان شده، پیشنهادهایی مطرح کرده است. در این زمینه لاربی^۱ (۱۹۹۹: ۳۴)، نیز بیان می‌دارد مدیریت دولتی نوین ممکن است منافع شخصی و فساد را بین خط‌مشی‌گذاران و سران بخش عمومی که به خصوصی سازی و برون‌سپاری چشم دوخته‌اند افزایش دهد، زیرا این عوامل به دلیل خلأهای قانونی موجود، فرصت را برای سودجویی شخصی و تخلفات اداری افزایش می‌دهند.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر گامی اولیه برای بررسی پیامدهای پیاده‌سازی منسجم اصلاحات مدیریت مالی نوین در ایران است و از لحاظ زمان گردآوری داده‌ها مقطعی است. با توجه به ضرورت و جدید بودن موضوع و اینکه کشور در روند اصلاحات مدیریت مالی نوین در حال حرکت است، لازم است پیامدهای به‌کارگیری آن در بخش عمومی کشور بررسی شود و بتوان از نتایج دریافت‌شده از این پژوهش، برای مدیریت بهتر پیامدهای آن بهره‌برد. بنابراین پژوهش حاضر از نوع کاربردی است. از آنجا که پژوهشگران داخلی تاکنون به این موضوع کمتر توجه کرده‌اند، برای جمع‌آوری داده‌های آن، از روش تحقیق پیمایشی و از ابزار پرسش‌نامه محقق‌ساخته در دو نسخه الکترونیکی و کاغذی استفاده شده است و از طیف پنج‌گزینه‌ای لیکرت تبعیت می‌کند. پرسش‌نامه در ۵ بخش (پیامد) (شفافیت، توان پاسخ‌گویی، بهره‌وری، کیفیت و ارزیابی و نظارت) و همچنین یک بخش درباره چالش‌های این رویکرد تدوین شده و هر بخش با تعدادی شاخص (گویه) سنجش شده است. برای تأیید روایی پرسش‌نامه از نظر خبرگان و متخصصان این حوزه و برای تأیید پایایی با توجه به داده‌های استخراج‌شده از گروه پیش‌آزمون، از آزمون ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد که نتایج آن در جدول ۱ نشان داده شده است. البته برای بررسی مبانی نظری پژوهش از روش آرشویی نیز استفاده شد.

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل کلیه متخصصان مدیریت مالی و دولتی و کارشناسان حسابداری و حسابرسی در دستگاه‌های بخش عمومی کشور است که با مفهوم این نوع اصلاحات بنا بر تجربه شغلی خود آشنایی کافی دارند. برای انتخاب نمونه مد نظر از روش نمونه‌گیری قضاوتی استفاده شد. نمونه مورد مطالعه پژوهش حاضر نیز شامل ۱۹۲ نفر از متخصصان و کارشناسان حسابداری و مدیریت مالی در دستگاه‌های امور مالیاتی و دیوان محاسبات و حسابرسان بخش عمومی در استان‌های تهران، کرج و قزوین است. پرسش‌های اصلی پژوهش در دو سطح بررسی می‌شود. سطح اول پیرامون پیامدهای به‌کارگیری کامل اصلاحات رویکرد مدیریت مالی نوین و سطح دوم در رابطه با وضعیت فعلی پیامدها در شرایط کنونی کشور است. سپس به‌منظور انجام تحلیل اطلاعات دریافت‌شده از پرسش‌نامه‌ها، با توجه به کدهای قراردادی مربوط به هر طیف لیکرت پرسش‌نامه (خیلی زیاد، زیاد، متوسط، کم و خیلی کم) به‌ترتیب از ۱ تا ۵، از طریق نرم‌افزار و روش‌های آماری ناپارامتریک اقدام شده است. در سطح آمار توصیفی از آماره‌هایی نظیر، میانگین و انحراف معیار و به‌منظور تحلیل آماری پیامدها، از آزمون‌های ناپارامتریک، همچون آزمون علامت زوج نمونه‌ای و آزمون فریدمن استفاده شد.

الف) پرسش سطح اول: پیامدهای به‌کارگیری کامل اصلاحات رویکرد مدیریت مالی نوین

از دیدگاه کارشناسان بخش عمومی، به‌کارگیری رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین در کشور، چه پیامدهایی را در پی دارد؟

ب) پرسش سطح دوم: وضعیت فعلی پیامدها در شرایط کنونی کشور

از دیدگاه کارشناسان بخش عمومی، وضعیت فعلی شاخص‌های مرتبط با اصلاحات مدیریت مالی بخش عمومی کشور چگونه است؟

بررسی پایایی پرسش‌های پرسش‌نامه پژوهش حاضر در دو سطح اول و دوم در جدول ۱ ارائه شده است. با توجه به یافته‌های آزمون پایایی در جدول ۱، از آنجا که میزان آلفای کرونباخ کلیه مؤلفه‌ها در دو سطح پرسش‌نامه بالاتر از ۰/۷ است، چنین استنتاج شد که پرسش‌های پرسش‌نامه از پایایی مطلوبی برخوردار است و پرسش‌نامه برای توزیع در نمونه آماری متناسب است.

جدول ۱. ضرایب پایایی پیامدها

پیامدها	اجرای کامل اصلاحات مدیریت مالی نوین (سطح اول)	ارزیابی وضعیت فعلی پیامدها (سطح دوم)
شفافیت	۰/۸۸۳	۰/۷۰۳
توان پاسخ‌گویی	۰/۸۷۴	۰/۷۹۱
بهره‌وری	۰/۸۴۶	۰/۷۵۹
کیفیت	۰/۸۵۸	۰/۷۶۸
ارزیابی و نظارت	۰/۸۱۳	۰/۸۵۹
چالش‌ها	۰/۸۸۳	۰/۷۸۶

یافته‌های پژوهش

نخستین گام در تجزیه و تحلیل، داده‌های جمعیت‌شناختی نمونه مورد مطالعه پژوهش است. بدین دلیل غالب پاسخ‌دهندگان در رشته حسابداری (۶۲ درصد)، در مقطع کارشناسی ارشد (۵۱ درصد) و در سمت مدیران مالی، ممیزان و حسابرسان بخش عمومی (۶۳ درصد) مشغول به کار بودند. علاوه بر این از لحاظ پراکندگی استانی ۴۰ درصد استان البرز، ۳۵ درصد استان تهران و ۲۵ درصد نیز در قزوین پرسش‌نامه توزیع شد.

آمار توصیفی

در جدول ۲، با توجه به نوع متغیرهای پژوهش، از شاخص‌هایی همچون میانگین و انحراف معیار استفاده شده است. بر اساس نتایج آمار توصیفی شاخص‌ها در جدول ۲، با توجه به اینکه میانگین شاخص‌های مرتبط با بررسی پیامدهای به‌کارگیری مدیریت مالی عمومی نوین (سطح اول) بیشتر از این نسبت در سطح دوم (وضعیت فعلی شاخص‌ها در شرایط کنونی کشور) است، بنابراین می‌توان انتظار داشت که اجرای اصلاحات رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین در کشور به ارتقای شاخص‌های مربوط به هر پیامد در مقایسه با وضعیت فعلی آنها منجر شود. اما در رابطه با بخش چالش‌ها میانگین شاخص‌های مورد سنجش در شرایط کنونی کشور بیشتر از این نسبت در حالت اجرای کامل اصلاحات است و بدان معنا است که اجرای اصلاحات مدیریت مالی عمومی نوین می‌تواند کاهش چالش‌ها را در بر داشته باشد.

جدول ۲. آمار توصیفی شاخص‌های مربوط به هر پیامد

پیامدها	سؤال	شاخص‌ها	اجرای کامل اصلاحات مدیریت مالی نوین (سطح اول)		ارزیابی وضعیت فعلی پیامدها (سطح دوم)	
			میانگین	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار
شفافیت	۱	دسترسی به اطلاعات	۳/۵۵۰	۰/۸۵۴	۲/۲۰۳	۰/۸۸۱
	۲	تقارن اطلاعاتی	۳/۴۹۱	۰/۹۱۰	۲/۱۰۷	۰/۹۱۸
	۳	کاهش فساد مالی و عملیاتی	۳/۳۶۵	۱/۰۹۹	۲/۴۶۱	۱/۰۲۸
	۴	واقع‌بینانه‌تر شدن صورت‌های مالی	۳/۷۳۰	۰/۸۰۹	۲/۴۷۹	۰/۸۸۳
	۵	قدرت پیش‌بینی اقتصادی آتی	۳/۳۱۷	۰/۹۳۸	۲/۱۷۳	۰/۹۳۷
	۶	اعتماد مردم به بخش عمومی	۳/۵۶۸	۰/۹۸۴	۲/۱۱۳	۰/۹۳۱
	۷	کاهش هزینه‌های نمایندگی	۳/۲۳۳	۰/۸۸۴	۲/۵۹۲	۰/۹۰۶
	۸	سهولت تصمیم‌گیری اعتباردهندگان	۳/۶۴۰	۰/۸۹۳	۲/۳۳۹	۰/۹۰۱
	۹	جذب سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی	۳/۵۳۲	۰/۹۴۹	۲/۱۳۷	۰/۹۱۷
	۱۰	یکپارچگی سیستم‌های اطلاعاتی	۳/۶۹۴	۰/۸۶۹	۲/۴۱۳	۰/۸۵۱
توان پاسخگویی	۱۱	ارائه گزارش عملکرد بخش عمومی به مردم	۳/۷۰۶	۰/۸۰۸	۲/۲۶۹	۰/۸۲۴
	۱۲	ارائه گزارش مربوط به بودجه و رعایت آن	۳/۶۱۰	۰/۹۳۰	۲/۳۸۳	۰/۹۱۶
	۱۳	ارائه گزارش مبنی بر ارزیابی توان ایفای تعهدات	۳/۶۴۴	۰/۹۰۵	۲/۲۳۹	۰/۸۹۳
	۱۴	ارائه اطلاعاتی مبنی بر حفظ و بهبود رفاه آتی	۳/۴۴۳	۱/۰۵۰	۲/۱۵۵	۰/۸۹۱
	۱۵	ارائه اطلاعاتی مربوط به استقراض‌های عمومی	۳/۵۲۶	۰/۹۸۰	۲/۰۵۳	۰/۸۵۹
بهره‌وری	۱۶	بهبود در مدیریت تخصیص منابع عمومی	۳/۶۶۴	۰/۷۸۰	۲/۴۰۷	۰/۸۱۵
	۱۷	تحصیل اقتصادی‌تر منابع بودجه‌ای	۳/۶۱۰	۰/۸۹۰	۲/۳۷۱	۰/۷۸۷
	۱۸	همسو شدن بوجه تخصیص‌یافته با اهداف	۳/۵۸۶	۰/۹۱۳	۲/۳۰۵	۰/۸۲۶
	۱۹	مدیریت هزینه‌ها و جبران کسری بودجه	۳/۵۸۶	۰/۸۵۹	۲/۲۰۹	۰/۸۰۵
	۲۰	دقت در اندازه‌گیری بهای تمام‌شده خدمات	۳/۶۴۶	۰/۸۷۸	۲/۲۰۹	۰/۸۴۱
کیفیت	۲۱	افزایش رقابت و تعدیل قیمت‌ها	۳/۴۱۹	۰/۸۸۰	۲/۱۰۱	۰/۸۷۵
	۲۲	بهبود در ارائه خدمات عمومی	۳/۶۷۶	۰/۹۱۳	۲/۳۳۹	۰/۸۰۹
	۲۳	بهبود کیفیت تصمیم‌گیری مدیران	۳/۶۷۶	۰/۹۲۰	۲/۳۲۳	۰/۷۸۵
	۲۴	مدیریت زمان و کوتاه‌شدن زمان انتظار دریافت خدمات	۳/۶۷۶	۰/۹۸۳	۲/۳۱۱	۰/۸۰۵
	۲۵	تقویت انگیزه برای عملکرد بهتر	۳/۶۵۲	۱/۰۱۱	۲/۲۹۹	۰/۸۴۶
	۲۶	افزایش در نوآوری فرایندها و محصولات	۳/۵۸۳	۰/۹۸۰	۲/۱۶۱	۰/۸۸۰
	۲۷	افزایش رفاه عمومی و رضایت شهروندان	۳/۵۲۱	۱/۰۵۱	۲/۱۲۵	۰/۸۵۸
	۲۸	امکان اندازه‌گیری عملکرد بخش عمومی	۳/۶۶۴	۰/۸۸۹	۲/۲۲۷	۰/۸۸۲
ارزیابی و نظارت	۲۹	بهبود مدیریت عملکرد بخش عمومی	۳/۶۵۸	۰/۹۲۹	۲/۳۳۹	۰/۸۰۹
	۳۰	افزایش امکان انجام اقدامات اصلاحی	۳/۶۱۰	۰/۷۹۷	۲/۳۷۱	۰/۸۲۴
	۳۱	کاهش تقلب و سوءاستفاده‌های مالی و عملیاتی	۳/۴۹۱	۰/۹۸۰	۲/۳۶۵	۱/۱۱۵
	۳۲	آگاهی مردم در توان ارزیابی و تفویض اختیار	۳/۶۷۰	۰/۸۳۹	۲/۳۳۹	۰/۹۵۹
	۳۳	نظارت بر پیامد فعالیت‌ها به جای تمرکز بر منابع	۳/۵۶۸	۰/۸۲۴	۲/۲۹۳	۰/۸۰۸
	۳۴	بهبود در عملکرد دستگاه‌های بخش عمومی	۳/۶۸۲	۰/۸۶۴	۲/۲۵۱	۰/۷۴۲
	۳۵	تناقض در معیارهای ارزیابی عملکرد	۳/۱۱۹	۰/۸۴۱	۲/۹۰۴	۰/۹۹۵
تولش و	۳۶	خنده‌دار شدن نقش توزیعی و عدالت اجتماعی	۳/۱۷۹	۰/۹۰۰	۲/۹۱۰	۱/۰۰۴
	۳۷	عدم توجه به معیارهای سیاسی و اجتماعی	۳/۱۹۷	۰/۹۴۵	۲/۷۸۴	۱/۰۸۱
	۳۸	افزایش شکاف طبقاتی	۳/۲۴۵	۱/۰۷۸	۳/۱۲۵	۱/۱۷۲
	۳۹	عدم رشد خلاقیت در بخش عمومی	۲/۹۷۶	۱/۰۲۳	۳/۱۱۳	۱/۰۶۰
	۴۰	افزایش فساد مالی و عملیاتی	۳/۱۱۹	۱/۱۵۰	۲/۹۷۶	۱/۱۰۸

بررسی پیامدهای اصلاحات مدیریت مالی عمومی نوین از طریق آزمون‌های آماری

آزمون نرمالیتی: ابتدا به منظور مشخص کردن نوع توزیع داده‌ها از آزمون کولموگروف اسمیرنوف استفاده شد. با توجه به اینکه سطح معناداری خروجی آزمون در سطح اطمینان ۹۵ درصد، کمتر از ۰/۰۵ بود، چنین استنتاج شد که داده‌ها از توزیع نرمال برخوردار نیستند و در نتیجه از آزمون‌های آماری ناپارامتریک استفاده شد. با توجه به هدف پژوهش که مقایسه نتایج در دو سطح مختلف پرسش‌نامه از یک نمونه آماری است، در ادامه از آزمون علامت زوج نمونه‌ای و فریدمن استفاده شد.

آزمون علامت زوج نمونه‌ای: جدول ۳، نتایج آزمون علامت را به منظور ارزیابی این موضوع که آیا انجام اصلاحات مدیریت مالی عمومی نوین که شامل اصلاح نظام گزارشگری مالی، اصلاح نظام بودجه‌ریزی، سیستم حسابرسی و کنترل داخلی است، به ارتقای شفافیت، توان پاسخ‌گویی، ارتقای بهره‌وری و کیفیت و بهبود سیستم ارزیابی و نظارت و همچنین کاهش میزان چالش‌ها منجر می‌شود یا خیر، از طریق بررسی معناداری میانگین پیامدها در سطح خطای ۰/۰۵ نشان می‌دهد.

جدول ۳. نتایج آزمون علامت زوج نمونه‌ای (معناداری میانگین پیامدها)

پیامد	ردیف	آزمون علامت بین سطح ارزیابی وضعیت فعلی و سطح اجرای کامل اصلاحات	آماره آزمون	سطح معناداری
بهبود شفافیت	۱	دسترسی به اطلاعات	۴/۴۵۸	۰/۰۰
	۲	تقارن اطلاعاتی	۶/۵۱۵	۰/۰۰
	۳	کاهش فساد مالی و عملیاتی	۱۰/۱۰۷	۰/۰۰
	۴	واقع‌بینانه‌تر شدن صورت‌های مالی	۹/۲۰۹	۰/۰۰
	۵	قدرت پیش‌بینی اقتصادی آتی	۹/۸۳۹	۰/۰۰
	۶	اعتماد به بخش عمومی	۵/۸۱۱	۰/۰۰
	۷	کاهش هزینه نمایندگی	۹/۷۶۱	۰/۰۰
	۸	سهولت تصمیم‌گیری اعتبار دهندگان	۵/۸۱۱	۰/۰۰
	۹	جذب سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی	۱۰/۴۰۵	۰/۰۰
	۱۰	یکپارچگی سیستم‌های اطلاعاتی	۹/۵۱۸	۰/۰۰
بهبود رفاه عمومی	۱۱	ارائه گزارش عملکرد بخش عمومی به مردم	۱۰/۳۲۲	۰/۰۰
	۱۲	ارائه گزارش مربوط به بودجه و رعایت آن در بخش عمومی	۹/۲۴۳	۰/۰۰
	۱۳	ارائه اطلاعاتی مبنی بر ارزیابی توان ایفای تعهدات	۱۰/۲۲۶	۰/۰۰
	۱۴	ارائه اطلاعاتی مبنی بر حفظ و بهبود رفاه آتی	۹/۱۹۱	۰/۰۰
	۱۵	ارائه اطلاعاتی مربوط به استقراری بخش عمومی	۱۰/۱۸۴	۰/۰۰

ادامه جدول ۳

پیامد	ردیف	آزمون علامت بین سطح ارزیابی وضعیت فعلی و سطح اجرای کامل اصلاحات	آماره آزمون	سطح معناداری
بهره‌وری	۱۶	بهبود در مدیریت تخصیص منابع عمومی	۹/۲۷۹	۰/۰۰
	۱۷	تحصیل اقتصادی‌تر منابع بودجه‌ای	۹/۲۷۹	۰/۰۰
	۱۸	همسو شدن بودجه تخصیص‌یافته با اهداف بخش عمومی	۹/۸۶۱	۰/۰۰
	۱۹	مدیریت هزینه‌ها و جبران کسری بودجه	۱۰/۴۱۷	۰/۰۰
	۲۰	افزایش دقت در اندازه‌گیری بهای تمام‌شده خدمات	۹/۹۳۷	۰/۰۰
	۲۱	افزایش رقابت و تعدیل قیمت‌ها	۱۰/۵۰۸	۰/۰۰
کفایت	۲۲	بهبود در ارائه خدمات عمومی	۹/۵۳۳	۰/۰۰
	۲۳	بهبود کیفیت تصمیم‌گیری مدیران	۹/۶۶۷	۰/۰۰
	۲۴	مدیریت زمان و کوتاه شدن زمان انتظار دریافت خدمات عمومی	۹/۸۳۹	۰/۰۰
	۲۵	تقویت انگیزه برای عملکرد بهتر	۹/۱۶۰	۰/۰۰
	۲۶	افزایش در نوآوری فرایندها و محصولات و کارآفرینی	۹/۵۰۰	۰/۰۰
	۲۷	افزایش رفاه عمومی و رضایت شهروندان	۹/۶۶۹	۰/۰۰
ارزیابی و نظارت	۲۸	افزایش امکان اندازه‌گیری عملکرد بخش عمومی	۹/۷۸۹	۰/۰۰
	۲۹	بهبود مدیریت عملکرد دستگاه‌های بخش عمومی	۹/۸۶۱	۰/۰۰
	۳۰	افزایش امکان انجام اقدامات اصلاحی	۹/۶۹۰	۰/۰۰
	۳۱	کاهش تقلب و سوءاستفاده‌های مالی و عملیاتی	۸/۰۳۱	۰/۰۰
	۳۲	افزایش آگاهی مردم در توان ارزیابی و تفویض اختیار	۹/۸۸۸	۰/۰۰
	۳۳	نظارت و تمرکز بر پیامد فعالیت‌ها به جای تمرکز بر منابع	۱۰/۱۰۷	۰/۰۰
چالش‌ها	۳۴	بهبود در عملکرد دستگاه‌های بخش عمومی	۱۰/۹۳۶	۰/۰۰
	۳۵	تناقض در معیارهای ارزیابی عملکرد	-۲/۱۶۴	۰/۰۳۰
	۳۶	خدشه‌دار شدن نقش توزیعی و عدالت اجتماعی	-۳/۰۱۲	۰/۰۰۳
	۳۷	عدم توجه به معیارهای سیاسی و اجتماعی	-۴/۱۸۲	۰/۰۰
	۳۸	افزایش شکاف طبقاتی	-۱/۶۹۳	۰/۰۹۱
	۳۹	عدم رشد خلاقیت در بخش عمومی	-۰/۶۵۶	۰/۱۲
	۴۰	افزایش فساد مالی و عملیاتی	-۱/۲۲۸	۰/۲۱۹

با توجه به یافته‌های جدول بالا، از آنجا که آماره شاخص‌های پنج پیامد نخست، مثبت است و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است، معناداری میانگین پیامدها از لحاظ آماری توجیه شد و چنین استنتاج می‌شود که به کارگیری اصلاحات رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین می‌تواند سبب ارتقای شفافیت، توان پاسخ‌گویی، بهره‌وری، کیفیت و سیستم ارزیابی و نظارت شود و درباره حوزه چالش‌ها، به دلیل اینکه آماره آزمون منفی و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است، کاهش پیامدهای نامطلوب (چالش‌ها) مورد انتظار است.

آزمون فریدمن: در ادامه به منظور آزمون معناداری میانگین شاخص‌های مربوط به هر پیامد از آزمون فریدمن استفاده شد. جدول ۴ نیز نتایج اولیه حاصل از آزمون فریدمن را نشان می‌دهد.

جدول ۴. نتایج اولیه آزمون فریدمن (معناداری تفاوت در میانگین شاخص‌ها)

ارزیابی وضعیت فعلی پیامدها (سطح دوم)	اجرای کامل اصلاحات مدیریت مالی نوین (سطح اول)		
۷۳/۷۶۳	۶۰/۴۱۹	آماره آزمون (کای - دو)	شفافیت
۰/۰۰	۰/۰۰	سطح معناداری	
۲۶/۷۹۲	۲۲/۳۸۴	آماره آزمون (کای - دو)	توان پاسخ‌گویی
۰/۰۰	۰/۰۰	سطح معناداری	
۳۰/۹۰۴	۱۸/۲۴۴	آماره آزمون (کای - دو)	بهره‌وری
۰/۰۰	۰/۰۰۳	سطح معناداری	
۱۹/۷۹۸	۱۳/۲۱۲	آماره آزمون (کای - دو)	کیفیت
۰/۰۰۱	۰/۰۲۱	سطح معناداری	
۷/۳۷۴	۷/۶۱۵	آماره آزمون (کای - دو)	ارزیابی و نظارت
۰/۲۸۸	۰/۲۶۸	سطح معناداری	
۲۱/۲۷۲	۹/۵۰۶	آماره آزمون (کای - دو)	چالش‌ها
۰/۰۰۱	۰/۰۹۱	سطح معناداری	

جدول ۴ نیز نتایج اولیه حاصل از آزمون فریدمن را نشان می‌دهد. از آنجا که میزان معناداری سطح اول کلیه مؤلفه‌ها به غیر از حوزه ارزیابی و نظارت و چالش‌ها و سطح دوم کلیه مؤلفه‌های پرسش‌نامه به‌استثنای مؤلفه ارزیابی و نظارت کمتر از ۰/۰۵ است، تفاوت در میانگین شاخص‌ها از لحاظ آماری معنادار است. به بیان دیگر از دیدگاه متخصصان این حوزه در صورت اجرای کامل اصلاحات رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین در کشور، شاخص پیامدهایی همچون ارتقای شفافیت، توان پاسخ‌گویی، بهره‌وری، کیفیت و ارزیابی و نظارت و کاهش پیامدهای نامطلوب مورد انتظار است، اما میزان رخداد شاخص‌های مربوط به هر پیامد در سطح اول و میزان مطلوبیت وضعیت فعلی آنها در سطح دوم، متفاوت است. اما در رابطه با پیامد مرتبط با ارزیابی و نظارت و سطح اول حوزه چالش‌ها به دلیل اینکه میزان معناداری آن بیشتر از ۰/۰۵ است، بنابراین تفاوت در میانگین شاخص‌های آن و در نتیجه اولویت‌بندی آنها از لحاظ آماری معنادار نیست. با توجه به نتایج اول آزمون فریدمن، در صورت معناداری تفاوت در میانگین شاخص‌های مربوط به هر پیامد، به اولویت‌بندی آنها بر اساس میزان احتمال رخداد پیامدها و میزان مطلوبیت شرایط فعلی، بر پایه میانگین رتبه‌ای شاخص‌ها اقدام شد که در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵. مقایسه پیامد اصلاحات و وضعیت موجود: نتایج دوم آزمون فریدمن (اولویت بندی شاخص های هر پیامد)

ارزیابی وضعیت فعلی پیامدها (سطح دوم)		اجرای کامل اصلاحات مدیریت مالی نوین (سطح اول)		اولویت	مولفه
میانگین رتبه ای	شاخص ها	میانگین رتبه ای	شاخص ها		
۶/۳۷	کاهش هزینه نمایندگی	۶/۱۲	واقع بینانه تر شدن صورت های مالی	۱	شفافیت
۶/۱۹	واقع بینانه تر شدن صورت های مالی	۶/۰۷	یکپارچگی سیستم های اطلاعاتی	۲	
۵/۹۶	یکپارچگی سیستم های اطلاعاتی	۶/۰۱	سهولت تصمیم گیری اعتبار دهندگان	۳	
۵/۸۷	کاهش فساد مالی و عملیاتی	۵/۵۶	اعتماد به بخش عمومی	۴	
۵/۵۸	سهولت تصمیم گیری اعتبار دهندگان	۵/۵۶	دسترسی به اطلاعات	۵	
۵/۲۱	دسترسی به اطلاعات	۵/۵۴	جذب سرمایه گذاری	۶	
۵/۱	قدرت پیش بینی اقتصادی	۵/۳۱	تقارن اطلاعاتی	۷	
۵/۰۵	جذب سرمایه گذاری	۵/۲۴	کاهش فساد مالی و عملیاتی	۸	
۴/۸۵	تقارن اطلاعاتی	۴/۸۸	قدرت پیش بینی اقتصادی آتی	۹	
۴/۸۱	اعتماد به بخش عمومی	۴/۶	کاهش هزینه نمایندگی	۱۰	
۳/۳۱	ارائه گزارش مربوط به بودجه	۳/۲۶	ارائه گزارش عملکرد به مردم	۱	توان پاسخ گوئی
۳/۱	ارائه گزارش عملکرد عمومی	۳/۱	ارائه گزارش ارزیابی توان ایفای تعهدات	۲	
۳/۰۵	ارائه گزارش ارزیابی توان ایفای تعهدات	۳/۰۸	ارائه گزارش مربوط به بودجه	۳	
۲/۹	ارائه گزارش مبنی بر بهبود رفاه آتی	۲/۸۴	ارائه گزارش عدالت بین نسلی	۴	
۲/۶۴	ارائه گزارش عدالت بین نسلی	۲/۷۳	ارائه اطلاعات مرتبط با بهبود رفاه آتی	۵	
۳/۸۴	بهبود در مدیریت تخصیص منابع	۳/۶۹	بهبود در مدیریت تخصیص منابع	۱	بهره وری
۳/۷۴	تحصیل اقتصادی تر منابع بودجه	۳/۶۷	دقت در اندازه گیری بهای خدمات	۲	
۳/۶۵	همسو شدن بوجه با اهداف	۳/۵۶	تحصیل اقتصادی تر منابع بودجه ای	۳	
۳/۳۶	دقت در اندازه گیری بهای خدمات	۳/۵۳	همسو شدن بوجه یا اهداف عمومی	۴	
۳/۳۴	مدیریت هزینه ها و جبران کسری	۳/۴۶	مدیریت هزینه ها و جبران کسری بودجه	۵	
۳/۰۷	افزایش رقابت و تعدیل قیمت ها	۳/۱	افزایش رقابت و تعدیل قیمت ها	۶	
۳/۶۹	بهبود کیفیت تصمیم گیری مدیران	۳/۶۶	بهبود در ارائه خدمات عمومی	۱	کیفیت
۳/۶۶	بهبود در ارائه خدمات عمومی	۳/۶۲	مدیریت زمان	۲	
۳/۶۳	تقویت انگیزه برای عملکرد بهتر	۳/۶۱	بهبود کیفیت تصمیم گیری مدیران	۳	
۳/۶	مدیریت زمان	۳/۵۶	تقویت انگیزه برای عملکرد بهتر	۴	
۳/۲۷	افزایش در نوآوری فرایندها	۳/۲۸	افزایش در نوآوری فرایندها	۵	
۳/۱۶	افزایش رفاه عمومی و رضایت	۳/۲۷	افزایش رفاه عمومی و رضایت	۶	
۳/۷۸	افزایش شکاف طبقاتی			۱	حالتش کا
۳/۷۸	عدم رشد خلاقیت در بخش عمومی			۲	
۳/۵۱	افزایش فساد مالی و عملیاتی			۳	
۳/۳۹	خدشه دار شدن نقش توزیعی عدالت			۴	
۳/۳۶	تناقض در معیارهای ارزیابی عملکرد			۵	
۳/۱۸	عدم توجه به معیارهای اجتماعی			۶	

از آنجا که اصلاحات مدیریت مالی نوین از جمله تغییر سیستم حسابداری به سوی تعهدی و به تبع آن تغییر نظام گزارشگری مالی، تغییر سیستم بودجه‌ریزی به سوی نظام مبتنی بر عملکرد و همچنین گسترش حسابرسی بر مبنای عملکرد و تداوم خصوصی‌سازی در داخل کشور در حال انجام است، شاخص‌هایی همچون واقع‌بینانه‌تر شدن صورت‌های مالی، یکپارچگی سیستم‌های اطلاعاتی و سهولت تصمیم‌گیری اعتباردهندگان در حوزه پیامدهای مربوط به شفافیت، ارائه گزارش‌های عملکردی برای ارزیابی اهداف بودجه و ارزیابی توان ایفای تعهدات دولت در باب توان پاسخ‌گویی و شاخص‌هایی همچون بهبود مدیریت در تخصیص منابع، تحصیل اقتصادی‌تر منابع بودجه‌ای در باب بهره‌وری و همچنین در حوزه کیفیت، بهبود در ارائه خدمات عمومی، مدیریت زمان و افزایش کیفیت تصمیم‌گیری مدیریت قابل انتظار است. همچنین در حوزه چالش‌ها نیز با توجه به خروجی آزمون علامت مشخص شد که اگر اصلاحات مدیریت مالی نوین بدون در نظر گرفتن ماهیت بخش عمومی اجرا شود می‌تواند پیامدهایی همچون افزایش شکاف طبقاتی، عدم رشد خلاقیت در بخش عمومی و افزایش فساد مالی و عملیاتی را در بر داشته باشد. اولویت سایر شاخص‌ها نیز به تفصیل در جدول ۵ نشان داده شده است.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

تمرکز این پژوهش بر اصلاحات مدیریت مالی عمومی نوین بوده و هدف اصلی آن، بررسی پیامدهای به‌کارگیری رویکرد مدیریت مالی نوین در بخش عمومی کشور از دیدگاه متخصصان این رشته است. اصلاحات مدیریت مالی عمومی نوین شامل تغییر در سیستم حسابداری و نظام گزارشگری مالی، تغییر سیستم بودجه‌ریزی به سوی نظام مبتنی بر عملکرد و تغییر سیستم حسابرسی و کنترل داخلی بر مبنای عملکرد بخش عمومی است. پس از تحلیل آزمون‌های انجام‌شده، یافته‌ها نشان می‌دهد که اگر اصلاحات رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین به صورت متعادل و متناسب با زیرساخت‌های بخش عمومی کشور به کار بسته شود، پیامدهای مطلوبی همچون ارتقای شفافیت (از جمله شاخص‌های واقع‌بینانه‌تر شدن صورت‌های مالی، یکپارچگی سیستم‌های اطلاعاتی و سهولت تصمیم‌گیری اعتباردهندگان در فرصت‌های سرمایه‌گذاری)، ارتقای توان پاسخ‌گویی (از جمله ارائه گزارش‌هایی در باب عملکرد، گزارش‌های ارزیابی توان ایفای تعهدات دولت و دستیابی به اهداف بودجه)، بهبود بهره‌وری (بهبود در مدیریت تخصیص منابع بودجه‌ای، دقت در اندازه‌گیری بهای تمام‌شده خدمات و تحصیل اقتصادی‌تر منابع بودجه‌ای)، ارتقای کیفیت (بهبود در ارائه خدمات عمومی، مدیریت زمان و بهبود کیفیت تصمیم‌گیری مدیران) و ارتقای سیستم ارزیابی و نظارت را در پی خواهد داشت که به افزایش رضایتمندی شهروندان از حاکمیت منجر خواهد شد. اما در صورت اجرای افراطی، بدون در نظر گرفتن ماهیت بخش عمومی، پیامدهای نامطلوبی از جمله تعارض در معیارهای عملکرد، شکاف طبقاتی، خدشه‌دار شدن نقش توزیعی و عدالت اجتماعی و فساد مالی و عملیاتی را در پی خواهد داشت.

در زمینه مدیریت مالی عمومی نوین پژوهش‌های زیادی در داخل کشور انجام نشده و ممکن است شناخت ناکافی پاسخ‌دهندگان از موضوع پژوهش در تکمیل پرسش‌نامه، تعمیم نتایج را با محدودیت مواجه کند.

این پژوهش به صورت کلی و منسجم به بررسی اصلاحات مدیریت مالی نوین و پیامدهای حاصل از اجرای آن پرداخت. اما پیشنهاد می شود در پژوهش های آتی در رابطه با هر یک از حوزه های اصلاحات به صورت مجزا مطالعه شود. همچنین پیشنهاد می شود الزامات پیاده سازی اصلاحات مدیریت مالی نوین در بخش عمومی کشور بررسی شود تا بسترهای آن برای اجرای مطلوب شناسایی شده شود. علاوه بر این پیشنهاد می شود مدیران بخش عمومی با بهره گیری از پیامدهای مطلوب و نامطلوب شناسایی شده در پژوهش حاضر و سایر پژوهش ها و تجارب سایر کشورها در این حوزه، اجرای اصلاحات مدیریت مالی عمومی نوین را با موفقیت همراه کنند.

منابع

- الوانی، مهدی (۱۳۸۳). نارسایی های ارزیابی عملکرد در مدیریت نتیجه گرا. فصل نامه مطالعات مدیریت بهبود و تحول، ۱۱(۴۳)، ۳-۱۳.
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۲). مسئولیت پاسخ گویی و تحولات حسابداری دولتی موضوع بیانیه ۳۴ (GASB). پژوهش نامه علوم انسانی و اجتماعی، ۳(۸)، ۳۵-۶۱.
- باباجانی، جعفر (۱۳۹۰). بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ گویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته، مجله دانش حسابداری، ۱۱(۴۴)، ۳۷-۷۲.
- پورا احمدی، معین؛ مختاریان پور، مجید؛ حسنقلی پور یاسوری، طهمورث (۱۳۹۷). آسیب شناسی اجرای خط مشی ها خصوصی سازی در ایران. مدیریت دولتی، ۱۰(۳)، ۳۳۲-۳۵۶.
- خرمی، قاسم (۱۳۹۵). بررسی تأثیر حسابداری عملیاتی بر بودجه ریزی عملیاتی. فصل نامه پژوهش های جدید در مدیریت و حسابداری، ۲(۶)، ۱۷۹-۱۹۱.
- دانایی فرد، حسن (۱۳۹۵). چالش های مدیریت دولتی در ایران. (چاپ دهم). تهران: انتشارات سمت.
- رحمان سرشت، حسین؛ موسوی کاشی زهره (۱۳۹۴). مدلی برای سنجش اثربخشی خدمات عمومی (آزمونی در بیمارستان های دولتی)، مجله چشم انداز مدیریت دولتی، ۲۴، ۵۹-۷۶.
- رضازاده، جواد (۱۳۸۳). حسابداری عملیاتی: یک ضرورت ملی. هشتمین همایش سراسری حسابداری ایران، مشهد.
- سالارزهی، حبیب الله؛ ابراهیم پور، حبیب (۱۳۹۱). بررسی سیر تحول در پارادایم های مدیریت دولتی، از پارادایم مدیریت دولتی سنتی تا پارادایم حکمرانی خوب. مدیریت دولتی، ۴(۹)، ۴۳-۶۲.
- طرقی ابوالحسنی، علیرضا؛ ابوالحسنی، صابر (۱۳۹۵). مدیریت مالی نوین از منظر سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی. نخستین همایش ملی علوم اسلامی حقوق و مدیریت.
- عادل، آذر؛ امیرخانی، طیبه (۱۳۹۱). بودجه ریزی عمومی: نهادهای بودجه ریزی و بودجه محلی. تهران: انتشارات سمت، ص.ص. ۱۰۷-۲۲۷.
- کردستانی، غلامرضا؛ معنوی مقدم، امیرهادی (۱۳۹۶). بررسی مدیریت مالی نوین بخش عمومی، گذشته، حال و آینده. مطالعات حسابداری و حسابداری، ۶(۲۳)، ۱۷-۳۰.
- کردستانی، غلامرضا؛ نصیری، محمود (۱۳۸۸). کارایی گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسئولیت پاسخ گویی در بخش عمومی. مجله حسابداری، ۲۵(۲۰۸ و ۲۰۹)، ۵۸-۶۵.

کمیته حسابرسی عملیاتی (۱۳۸۰)، سازمان مصوبات کمیته حسابرسی عملیاتی: آشنایی با حسابرسی عملیاتی، شماره ۱۰.
 محمدی پور، رحمت‌الله؛ احمدی، زهرا (۱۳۹۲)، بررسی نقش حسابداری تعهدی در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی و جایگاه حسابرسی عملیاتی، مجله حسابرس، ۶۷، ۱۰۶-۱۱۵.

References

- Alkaraan, F. (2018). Public financial management reform: an ongoing journey towards good governance. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16(4), 585-609.
- Alvani, M. (2004). Failure of performance evaluation in results-oriented management. *Quarterly Journal of Management Studies in Development and Evolution*, 11(43), 3-13. (in Persian)
- Adel, A. & Amirkhani, T. (2012). *Public Budgeting: Budgeting and Local Budgetary Institutions*. Tehran: SAMT Publication, PP. 107-227. (in Persian)
- Babajani, J. (2003). Responsibility and Accountability of Governmental Accounting, No. 34 (GASB). *Journal of Humanities and Social Sciences*, 3(8), 35-61. (in Persian)
- Babajani, J. (2011). A comparative review of the ups and downs, and the assessment of Financial accountability through government financial reporting in the past century. *Journal of Audit Science*, 11(44), 37-72. (in Persian)
- Baltaci, M. & Yilmaz, S. (2006). *Keeping an Eye on Sub-national Governments: Internal Control and Audit at Local Levels*. WBI working paper series. Washington, DC: World Bank, PP. 1-29.
- Barton, A. (2009), The use and abuse of accounting in the public sector financial management reform program in Australia. *Journal of accounting, finance and business studies*, 45(2), 221-248.
- Choi, J.H. (2018). Accrual Accounting and Resource Allocation: A General Equilibrium Analysis. *17th Annual Carnegie Mellon Accounting Mini Conference and Junior Accounting Theory Conference for helpful comments*, pp 70.
- Clark, C. & Menifield, C. E. & Stewart, L. M. (2017). Policy Diffusion and Performance-based Budgeting. *International Journal of Public Administration*, 41(7), 528-534.
- Danaiee fard, H. (2017). *Challenges of Governmental management in Iran*. (10 ed). Tehran: SAMT Publishers. (in Persian)
- Dittenhofer, M. (2001). Performance auditing in governments. *Managerial Auditing journal*, 16(8), 438-442.
- Garcia-Sanchez, I.M. & Beatriz-Cuadrado, B. (2016). New Public Financial Management. *Springer International Publishing Switzerland*, 1-18. DOI: https://doi.org/10.1007/978-3-319-31816-5_2323-1.
- Hope, K.R. (2001). The new public management: context and practice in Africa. *International Public Management Journal*, 4(2), 119-134.
- Hughes, J. (2007). *Local government internal controls to ensure efficiency and integrity (chapter 5 of book)*. Local public financial management (public sector governance and accountability service , Washington, The World Bank, 160-179.
- Kordestan, Gh. & Nasiri, M. (2009). Efficiency of financial reporting and Promotion of accountability in the public sector. *Journal of Accounting*, 25(208-209), 58-65. (in Persian)

- Kordestani, Gh. & Manavi Moghaddam, A.H. (2017). Reviewing the New Public Financial Management, Past, Present and Future. *Accounting and Auditing Studies*, 23, 17-30. (in Persian)
- Khorrami, Q. (2016). Investigating the impact of Operational Audit on Operational budgeting. *Quarterly Journal of New Research in Management and Accounting*, 6(23), 17-30. (in Persian)
- Larbi, A.G. (1999). The New Public Management Approach and Crisis States. *UNRISD Discussion paper*, 112, 1-37.
- Matthew, A. & McNaught, T. & Samji, S. (2018). Opening Adaptation windows On to Public Financial Management Reform Gaps in Mozambique, *CID Faculty Working Paper*. PP. 341.
- Mohammadipour, R., & Ahmadi, Z. (2013), Investigating the Role of Accrual Accounting in Implementing Operational Budgeting and role of operational auditing. *Auditorium Journal*, 67, 106-115. (in Persian)
- Nyamita M. O., Dorasamy, N. & Garbharran, H.L. (2015). A review of public sector financial management reforms: an international perspective. *Public and Municipal Finance*, 4(2), 25-37.
- Poorahmadi, M., Mokhtarianpour, M., & Hassan Gholipour, T. (2018). Pathology of the Implementation of Privatization Policies in Iran. *Journal of Public Administration*, 10(3), 333-356. (in Persian)
- 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), 280-306.
- Rahman Seresht, H. & Mosavikashi, Z. (2014). A Model for Measuring the Effectiveness Of Public Services (A Test in Public Hospitals). *Journal of Public Administration Outlook*, 24, 59-76. (in Persian)
- Rezazadeh, J. (2004), Operational Auditing: A Necessity of Nationality. *at the 8th Iranian Accounting Conference*, Mashhad. (in Persian)
- Salarzahi, H., Ebrahimpour, H. (2013). Paradigms of Public Administration: From Traditional Public Administration to Good Governance. *Journal of Public management of Tehran University*, 4(9), 43-62. (in Persian)
- Tabrizi, J. S., Hagh Goshayie E., Doshmangir, L., & Yousefi, M. (2018). New public management in Iran's health complex: a management framework for Primary health care system. *primary health care research and development*, 19(3), 264-276.
- Torghi Abolhasani, A. & Abolhasani, S. (2015). Modern financial management from The Perspective of the accrual accounting system in the public sector. *The first National Conference on Islamic law and management*. (in Persian)
- Wynne, A. (2003). Do Private Sector Financial Statements provide a suitable model for public Sector Accounts? Paper presented at the European group of public Administration. *Oeiras Portugal Conference "public Law and Modernizing the state*, PP. 6-25.
- Yapa, P.W.S., Ukwatte, S.L. (2015). *The new public financial management (NPFM) and accrual accounting in Sri Lanka*. In (ed), the public sector accounting, accountability auditing in emerging economics, *research in accounting in emerging economics*, Emerald Group publishing limited, 50, 7-50.