

نظام^۱ پاسخ‌گویی مالی در حکمرانی تعالی‌گرا

چکیده

دموکراسی، مفهومی است که دولت‌های زیادی مدعی آنند در حالی که در بسیاری از موارد، در جامعه جهانی، به علت نقض اصول دموکراتیک، در معرض انتقاد افکار عمومی قرار گرفته‌اند. در اصول متعددی از قانون اساسی جمهوری اسلامی بر مسئول بودن مقام‌های حکومتی و سازمان‌های دولتی تأکید شده‌است که لازمه آن، پاسخ‌گویی است. پاسخ‌گویی مالی، به معنای مسئولیت داشتن در برابر منابع مالی عمومی در اختیار دولت‌ها است. باورها، پارادایم‌ها و اصول حاکم بر نظام‌های سیاسی کشورها، نحوه پاسخ‌گویی مالی را مشخص می‌سازد. در حالی که نظریه‌های ناظر بر نظام حکمرانی در جمهوری اسلامی، گویا هنوز کفایت لازم را ندارند تا بتوانند جامعه‌ای متعالی و دموکرات رقم بزنند. این پژوهش به دنبال استخراج مدل پاسخ‌گویی مالی در حکمرانی تعالی‌گرا می‌باشد. در این پژوهش، تلاش شده با استفاده از تحلیل تم از ۱۲ مصاحبه با اساتید و متون موجود در حوزه حکمرانی تعالی‌گرا، خرده‌نظام‌های پاسخ‌گویی مالی شامل بودجه‌ریزی، حسابداری و حسابرسی متناسب با آن معرفی شوند. دو مضمون «تکنیک و روش خرده‌نظام پاسخ‌گویی مالی» و «ویژگی‌ها و اصول بودجه‌ریزی حکمرانی تعالی‌گرا» شکل گرفت. در نهایت، با توجه به ویژگی‌های بودجه‌ریزی، مدلی تحت عنوان بودجه‌ریزی هولوگرافیک استخراج شد. حسابداری چند سطحی و حسابرسی جامع نیز، به منزله تکنیک‌های پاسخ‌گویی در این خرده‌نظام پاسخ‌گویی مالی معرفی شد. روش حسابداری مناسب برای حکمرانی تعالی‌گرا، حسابداری چندسطحی است تا بتواند انواع شیوه‌های پاسخ‌گویی موردنیاز را پوشش دهد و پیش‌نیازی برای تصمیم‌گیری و بررسی نهادهای دریافت‌کننده بودجه از دولت‌ها باشد و در تعیین نوع حسابرسی، وظایف حاکمیت و تصدی‌گری دولت حایز اهمیت است.

■ واژگان کلیدی

حکمرانی تعالی‌گرا، پاسخ‌گویی، پاسخ‌گویی مالی، خرده‌نظام‌های پاسخ‌گویی مالی.

علی اصغر پور عزت

استاد دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، pourezzat@ut.ac.ir

علی حمیدی‌زاده

استادیار دانشکده مدیریت و حسابداری، پردیس فارابی دانشگاه تهران، hamidzadeh@ut.ac.ir

غلامحسین محرم‌پور

دکترای مدیریت دولتی، پردیس فارابی، دانشگاه تهران، moharrampor@ut.ac.ir

مریم سادات هاشمی‌نسب

دانشجوی دکتری مدیریت و حسابداری، پردیس فارابی دانشگاه تهران، mhasheminasab@ut.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۵/۲۸ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۰۸/۲۱

۱. مقدمه

وظیفه دولت‌ها، حل مسائل عمومی برای ارتقای منفعت عامه است (دانایی فرد، ۱۳۸۹: ۸۴-۸۷). در بحث از حل مسائل عمومی، دو وجه مدنظر قرار می‌گیرد: پاسخ‌خواهی مردم و پاسخ‌گویی دولت. از یک سو، قدرت تفویض شده از سوی مردم به نمایندگان خود، حقی برای آن‌ها قائل می‌شود تا نمایندگان خود را در قبال تصمیم‌ها و اقداماتشان مورد سوال قرار دهند و از سوی دیگر، پاسخ‌گویی عمومی دولت است که اهتمام به تحقق آن، دولت‌ها را دموکرات‌تر جلوه می‌دهد (سیندون^۱، ۱۹۹۹). دولت‌های داعیه‌دار دموکراسی برای تقویت جمهوریت خود، مجبورند به اصول آن پای‌بند باشند و در راستای آن تلاش کنند.

پاسخ‌گویی، فراگردی است که شهروندان، با تکیه بر آن، حاکمان را برای رفتار و عملکردشان پاسخ‌گو می‌سازند (فقیهی، ۱۳۸۱). بر مفهوم پاسخ‌گویی، پیامدهایی نیز مترتب است که یکی از آن‌ها اعتماد عمومی است. وجود چنین اعتمادی، منجر به پشتیبانی از تدوین و اجرای خط مشی‌های عمومی و همکاری و مشارکت عمومی می‌شود و در مقابل، عدم پاسخ‌گویی دولت، اعتماد عمومی را نسبت به خدمات عمومی خدشه‌دار می‌سازد و آهنگ گفتمان سیاسی جامعه را تغییر می‌دهد. پیامد دیگر آن، مشارکت عمومی است. زمانی که مردم، دولت را نسبت به خود پاسخ‌گو ندانند، تمایل به مشارکت برای اداره امور جامعه در آنان کاهش می‌یابد. در واقع پاسخ‌گویی، با اثرگذاری بر اعتماد عمومی، بر سطح مشارکت عمومی اثرگذار است. سنت پاسخ‌گویی و حساب-پس‌دهی در حکومت اسلامی با وداع پیامبر اکرم صلی‌الله‌علیه‌وآله با مردم در مسجد و پس از آن، سلسله مراتب دقیق پاسخ‌گویی در حکومت علوی مشاهده شده است (پورعزت، ۱۳۸۷: ۲۸۰). خرده‌نظام‌های متعدد موجود در پاسخ‌گویی عمومی، دولت را مسئول‌تر و شفاف‌تر می‌سازد. یکی از این خرده‌نظام‌های پاسخ‌گویی عمومی، پاسخ‌گویی مالی است. حل مسائل عامه، نیازمند منابع مالی است و دولت بایستی در برابر نحوه مصرف منابع مالی و حداکثر سازی منفعت عامه، پاسخ‌گو باشد. اکنون، به‌ویژه با رواج رسانه‌های اجتماعی دیجیتال، حساسیت عمومی نسبت به مصارف و مخارج سازمان‌های دولتی بیشتر شده، در برخی موارد نیز، قضاوت عامه، دال بر حیف و میل منابع عمومی بوده است؛ از این‌رو، عامه مردم تمایل دارند که دولت‌ها و سازمان‌هایشان، در این‌باره پاسخ‌گوتر باشند.

داعیه مردم‌سالاری دینی و قانون‌سالاری در ایران و همچنین لزوم پیروی از ارزش‌های اسلامی، به ویژه از حیث پاسخگویی عمومی، جدیت در امر پاسخ‌گویی مالی را اجتناب‌ناپذیر می‌سازد. این در حالی است که به دلیل وجود آشفتگی‌های مالی در دهه اخیر، بی‌اعتمادی به دولت‌ها به تدریج افزایش یافته‌است و نشانه‌های این بی‌اعتمادی را می‌توان در نحوه مواجهه با حوادث طبیعی و افزایش روند کمک‌های مردمی از طریق اشخاص (به‌جای سازمان‌های دولتی) رصد کرد. این مسئله همچون زنگ خطری برای حاکمیت گویای آن است که اعتماد عمومی رو به زوال است.

واقعیت این است که در ایران، دولت، زیاد دخالت می‌کند و کمتر پاسخ‌گوست. بدنه بزرگ دولت، با حجم وسیعی از فعالیت‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی (با وجود عقب‌نشینی تدریجی از فعالیت‌های تولیدی از طریق خصوصی‌سازی) نظامی بزرگ و پرچالش ساخته که گویا به‌هیچ‌وجه پاسخ‌گو نیست. بروز اختلاس‌ها و صدمه‌های پی‌درپی به بیت‌المال نیز شاهد دیگری بر ضعف نظام پاسخ‌گویی است. خرده‌نظام پاسخ‌گوساز هر نظام اجتماعی از منظر مالی، با خرده‌نظام‌هایی چون نظام بودجه‌بندی، حسابداری و گزارش‌گری مالی، حسابرسی و ارزیابی عملکرد سروکار دارد. خرده‌نظام‌هایی که هریک وظایف مشخصی بر عهده دارند و از مرادده مناسب آن‌ها، هدف‌های پاسخ‌گویی محقق می‌شود. نظام پاسخ‌گویی هر کشوری از مجموعه‌ای از خرده‌نظام‌ها تشکیل می‌شود و تحقق آن، از طریق تمرکز بر یکی از این نظام‌ها و خرده‌نظام‌ها حاصل نمی‌شود، بلکه استقرار و تحقق آن، مستلزم فعالیت مجموعه کامل آن‌هاست؛ با این ملاحظه که سلسله پیوندهای بیرونی مناسبی نیز با آن‌ها همراهی نماید (باباجانی، ۱۳۹۵).

برای رسیدن به شرایط مطلوب حکمرانی و متناسب با سطح بلوغ و دانش جامعه اسلامی، نباید از طرح‌ها و کهن‌الگوهای خوب یا نمونه استفاده شود و نیاز به حکمرانی‌ای با مشارکت بیشتر و آگاهانه‌تر مردم است؛ لذا برای نیل به این مهم، حکمرانی تعالی‌گرا معرفی می‌شود (پورعزت، ۱۳۹۰: ۲۸۸-۲۸۵). حکمرانی تعالی‌گرا در مقایسه با حکمرانی سالم و حکمرانی خوب، رویکردی است تکامل‌جویانه‌تر، با تأکید بر توسعه نظام‌های اطلاعاتی مناسب برای افزایش شفافیت. شفافیتی مبتنی بر اصول قانونی و دموکراسی که قدرت عزل و برکناری حکومت فاسد و غیرپاسخ‌گو را فراهم می‌کند (پورعزت، ۱۳۹۰: ۲۸۵-۲۸۸). همه این‌ها، مواردی است که حکومت به آن نیاز دارد تا بتواند فساد را کاهش و به مردم‌سالاری نزدیک‌تر کند. لذا سوال اصلی این پژوهش بدین صورت است: خرده‌نظام‌های پاسخ‌گویی مالی در حکمرانی تعالی‌گرا کدامند؟

با توجه به تازگی مفهوم پردازی، تاکنون دو پژوهش در این حوزه صورت گرفته است. عنوان پژوهش اول خط مشی گذاری مالی در حکمرانی متعالی از منظر نهج البلاغه است. این پژوهش اصلاح نظام خط مشی گذاری عمومی را مقدمه نیل به حکمرانی متعالی می‌داند و برای رسیدن به این نتیجه، از دلالت آیات و روایات برگرفته از قرآن کریم و سیره حکمرانی امام علی علیه السلام در مقوله خط‌مشی گذاری مالی بهره برده است (کیانی و پورعزت، ۱۳۹۴). در پژوهشی دیگر با عنوان روایت حکمرانی تعالی گرا به جای توقف بر فساد، نویسندگان به دنبال مختصات حکمرانی تعالی گرا و عاری از فساد هستند و با بهره‌گیری از روش پیش روایت و تحلیل تم، به تصویرپردازی از حکمرانی متعالی می‌پردازند (پورعزت، طاهری عطار و روزبهانی، ۱۳۹۴).

۲. مبانی نظری پژوهش

۱-۲. نظام پاسخ‌گویی مالی و خرده‌نظام‌های آن

پاسخ‌گویی و شفافیت، لازم و ملزوم و مکمل یکدیگرند. 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 (بیوینز^۱، ۲۰۰۵). دولت‌های منتخب مکلف به تشریح چگونگی مصرف منابع، به مردم هستند. ابزارهای اصلی پاسخ‌گویی عبارتند از: بودجه، داده‌های ادواری درباره مالیه عمومی، حساب‌های سالانه و گزارش‌های پژوهشی. دولت‌ها باید نشان دهند که برنامه‌های منتخب، بخشی از کارکردهای مشروع و قانونی دولتند و جامعه می‌تواند هزینه های مالی آن را تحمل کند (پریمچاند^۲، ۱۹۹۹). فراگرد پاسخ‌گویی مالی، به منزله یک نظام، باید با کمک ارکان خود و بر اساس اصول، به ایفای نقش پرداخته، زمینه لازم را برای جلوگیری از اعمال سلیقه و فرار از مسئولیت پاسخ‌گویی فراهم سازد (باباجانی، ۱۳۸۲).

اگر در فراگرد انجام وظیفه پاسخ‌گویی، نقش بودجه را به منزله یک مبنای مهم برای پاسخ‌گویی مدنظر قرار دهیم، تصویر نسبتاً روشنی از نظام پاسخ‌گویی آشکار می‌شود. زیرا بودجه، سندی معتبر و حاوی برنامه های دولت و نهادهای بزرگ بخش عمومی است و بر پایه اصول و ضوابط مشخصی که قانون معین می‌کند تهیه و به مرجع قانون‌گذاری تقدیم می‌گردد و بخش مهمی از حوزه مسئولیت پاسخ‌گویی را مشخص می‌کند. مواردی چون تفکیک منابع و تخصیص

1. Bivins.
2. Premchand.

آن به هدف‌های پیش‌بینی شده و اثربخشی آنها، در فراگرد بودجه‌بندی انجام می‌پذیرند (باباجانی، ۱۳۹۵: ۲۰۸). به باور والدائوسکی^۱ (۱۹۶۵) همیشه افرادی وجود دارند که بیشتر از آنچه دارند، می‌خواهند و کسانی هستند که به آن‌ها نشان می‌دهند که هرآنچه را می‌خواهند، نمی‌توانند داشته باشند. در دولت‌ها نیز باید محافظانی برای کیف پول دولت‌ها داشته باشیم تا مطمئن شویم که خرج‌ها از منابع در دسترس، پیشی نمی‌گیرند. مدل بودجه‌ریزی، محصول رابطه مستمر این نقش‌های دوگانه است. برنامه خرج و مصارف دولت‌ها و منابع درآمدشان (به منزله خرج‌کننده) از یک سو و نظارت مجلس و نمایندگان مردم بر این برنامه (به منزله نگهبان) از سوی دیگر، فراگردی را در راستای برآورده کردن مسئولیت پاسخ‌گویی مالی ایجاد می‌کند. بودجه‌ریزی در هر دوره، تحت تاثیر سلطه شبه پارادایم‌ها بر نوع حکمرانی دولت‌ها، شکل متفاوتی به خود می‌گیرد؛ زیرا تحت تاثیر نظریه‌های غالب در هر دوره، هدف‌هایی متفاوت تعریف می‌شوند. برای مثال، مدل بودجه‌ریزی عمومی، تحت تاثیر شبه‌پارادایم اداره امور عمومی سنتی، به سبک افزایشی و تحت تاثیر شبه‌پارادایم مدیریت دولتی نوین به سبک بودجه‌ریزی عملیاتی (گرونینگ^۲، ۲۰۰۱) گرایش می‌یابد.

۵۹

نظام حسابداری، در فراگرد ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی، با تهیه اطلاعات و دادن گزارش‌های مالی، به وظیفه خود عمل می‌کند. اگرچه رابطه مسئولیت، پاسخ‌گویی مالی و حسابداری، از زمان استقرار نظام‌های سیاسی پارلمانی و متناسب با توزیع و تعدیل قدرت، به قدر کافی تقویت شد، اما همواره حاکمان، از نظام حسابداری، به طریق مقتضی برای اداره امور استفاده کرده‌اند (باباجانی، ۱۳۹۰). دولت‌ها با استفاده از حسابداری دولتی، در نقش نگهبان ظاهر می‌شوند و در جریان نحوه مصارف منابع مالی و نحوه تحصیل درآمدها قرار می‌گیرند. حسابداری و گزارش‌گری مالی، به لحاظ نقشی که به منزله یک خرده نظام مؤثر بر تحقق اهداف نظام پاسخ‌گویی ایفا می‌کند، حائز اهمیت بالایی بوده، دو مفهوم جدانشدنی و دو روی یک سکه‌اند، هرچند معانی متفاوتی دارند. زمان نیز به مثابه مبنای تشخیص و ثبت درآمد و هزینه در حسابداری، حائز اهمیت بسیار است و تغییرات در آن، نظام حسابداری را متفاوت می‌سازد. نوع رویکرد پارادایمی به دولت‌ها، بر تغییر مبنای حسابداری دولتی، اثرگذار است. برای مثال در شبه پارادایم اداره امور عمومی، به جهت اهمیت ورودی نسبت به کسب سود، مبنای ثبت درآمد و هزینه، نقدی بودن

1. Wildavsky.
2. Gruening.

آن بود؛ از این رو نظام حسابداری مورد استفاده در آن، حسابداری مبتنی بر مبنای نقدی و رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع نقد بود (کارتالیس، تسامنی و جایاسینگه^۱، ۲۰۱۶)؛ در حالی که به تدریج، با تغییر شبه‌پارادایم حاکم بر طراحی دولت‌ها، حسابداری تعهدی مورد توجه قرار گرفت.

حسابرسی، به منزله یک خرده نظام دیگر، نقش مهمی در مرحله ارزیابی داشته، ماهیت اظهارنظرهای تخصصی درباره نحوه پاسخ‌گویی را در مسیر قضاوت آگاهانه تحت تاثیر قرار می‌دهد. حسابداری بر اساس استاندارد و اصول انجام شده و گزارش‌های لازم را برای اجرای بودجه فراهم می‌سازد. سپس نظام حسابرسی، بر طبق اصول و استاندارد، درباره گزارش‌های استخراج شده از نظام حسابداری، اظهار نظر کرده، آن‌ها را مورد ارزیابی قرار می‌دهد^۲.

همانطور که ملاحظه می‌شود، هر سه نظام، به منزله خرده نظام‌های فعال در توسعه و تکمیل نظام پاسخ‌گویی، بر اساس اصول و ضوابط مشخصی که مورد پذیرش و توافق دو طرف پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه قرار گرفته است، عمل می‌کنند. این فراگرد نشان‌دهنده این واقعیت است که نظام پاسخ‌گویی در دنیای پیچیده امروز و حسب تنوع وظایف دولت‌ها و نهادهای بزرگ بخش عمومی، به صورتی منظم و سازمان یافته عمل می‌نماید (باباجانی، ۱۳۹۰).

۲-۲. حکمرانی تعالی‌گرا^۳

حکمرانی تعالی‌گرا، مفهومی است که در پاسخ به نظریه‌های حکمرانی خوب و سالم و با در نظر گرفتن مختصات حکومت علوی مطرح شده است. نظریه‌پرداز حکمرانی تعالی‌گرا، حکمرانی سالم و خوب را واجد شرایط کافی برای استفاده در کشور ندانسته، آن‌ها را مورد نقد قرار می‌دهد؛ زیرا بر این باور است که حکمرانی خوب، مدلی تجویزی از سوی سازمان‌های بین‌المللی بوده، با شرایط جامعه شرق و به‌ویژه ایران، به شکل کامل، سازگار نیست. به عبارت دیگر، نظریه‌های حکمرانی تجویزی و بین‌المللی اعتمادپذیری پایینی نسبت به نظریه‌هایی با خاستگاه مستقل دارند؛ چرا که شرایط ویژه محیطی در کاربست نظریه‌های ارائه شده از سوی سازمان‌های بین‌المللی حایز اهمیت است و کنش حکومت‌ها مبتنی بر این نظریه‌ها، سرنوشت ملت را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

1. Kartalis & Tsamenyi & Jayasinghe.

۲. سه نوع حسابرسی رعایت (میزان تبعیت و رعایت قوانین)، حسابرسی مالی (بررسی صورتهای مالی) و حسابرسی عملکرد (بررسی اثربخش و کارا بودن فعالیت‌ها).

3. Excellence-Directed Governance.

حکمرانی سالم^۱ نیز نمونه برداری‌ای تاریخی است (فرازمند، ۲۰۰۴) که اگرچه در دوره خود کارساز بوده است، ولی با مرگ حاکمیت هخامنشی، آشکار شد که نمی‌تواند الگویی انطباق‌پذیر و رشد‌یابنده باشند. هرچند که هر دو نظریه حاوی نکات عملی و تاریخی ارزشمند و قابل استفاده‌ای هستند اما الگوبرداری محض از آن‌ها برای حل مشکلات ایران، این‌جا و اکنون روا نیست.

بنا و اساس حکمرانی تعالی‌گرا، تلاش برای تبیین مسیر آرمانی حکومت اسلامی است. حکومتی که در آن کارگزار مسلمان باید به همه جنبه‌های تعالی‌بیندیشد. حکومتی عادلانه و بنا شده بر اصول و معیارهای اخلاقی، حفظ حقوق عامه مردم، آزادی بیان و اندیشه است. حکمرانی تعالی‌گرا، در پی توسعه دموکراسی الکترونیک، امکان‌بازیبی مستمر آرای عامه را با تکیه بر بافت گسترده اطلاعات حاصل از توسعه حکومت الکترونیک، مدنظر قرار می‌دهد. باور اصلی این حکمرانی در خصوص خط‌مشی‌گذاری مالی، آن است که باید بودجه را همچون قطرات باران، در رویکردی برابرنگر، به بخش‌های نیازمند جامعه هدایت کرد؛ چنان‌که نه نقطه‌ای فراموش شود و نه نقطه‌ای بیش از حد سیراب گردد (پورعزت، طاهری و روزبهانی ۱۳۹۰). داستان حکمرانی تعالی‌گرا، داستان تعهد جدی، آگاهانه، مستمر و مستقل یک نظام اجتماعی است. داستان حکومتی خردمند که دست‌کم از چهار ویژگی برخوردار است.

ویژگی اول، استقلال در انتخاب است؛ باتوجه به این‌که حکمرانی خوب، سفارش بانک جهانی و همراه با نیت مداخله‌جویانه است، تا حدی این اصل را خدشه‌دار می‌سازد. آشکار است که کاربست نسخه بیرونی، هرگز نمی‌تواند به شفای پایدار و درونی یک نظام مستقل منجر شود. درواقع، توسعه پایدار، مستلزم انتخاب مستقل است؛ زیرا در غیر از حالت استقلال، ممکن است انتخاب‌های اضطراری یا اجباری عقلانی باشند، اما بعید است که این انتخاب‌ها، سالم و پایدار بمانند. لذا انتخاب نوع حکومت، هنگامی روا و منطبق با شأن اخلاقی انسان است که با آزادی و اختیار توأم باشد. در نتیجه، حفظ استقلال موجب حفظ حیات سیاسی حکومت می‌شود.

دومین ویژگی، آگاهی در انتخاب است. هرچند حکمرانی خوب بر مشارکت و پاسخ‌گویی تأکید داشت که این دو مبتنی بر آگاهی هستند، ولی برای نیل به وضعیت مطلوب حکمرانی، اهتمام به انتخاب آگاهانه ضروری است. انتخاب آگاهانه، پشتیبان پایداری و ماندگاری انتخاب‌های مطلوب است. جدیت در انتخاب، سومین ویژگی حکمرانی تعالی‌گراست. در حکمرانی خوب،

مشارکت عامه حایز اهمیت بود، اما طرحی برای جلب مشارکت جدی عامه و تحقق آن در متن جامعه وجود نداشت. برانگیختگی و جدیت مردم، منجر به ایجاد نوعی شرایط اجتماعی مطلوب می‌شود. اگر حضور عامه مردم جدی نباشد، حکومت‌های تمامیت‌خواه می‌توانند با ابزارهای رسانه‌ای، خواسته‌های استبدادی خود را در ظاهر، دموکراتیک جلوه دهند. در حالی که برای نیل به جامعه آرمانی عدل، مشارکت مستمر و جدی لازم است. در اندیشه امام علی علیه السلام، مشارکت مردم در تصمیم‌گیری‌ها از اصول اجتناب‌ناپذیر و ضروری نظام سیاسی است و ایشان بر استقبال از افکار و آرای مردم تأکید داشته (نهج‌البلاغه، حکمت ۱۷۲) خودرأیی را عامل زوال حکومت‌ها می‌داند (نهج‌البلاغه، حکمت ۱۶۱).

ویژگی چهارم حکمرانی تعالی‌گرا، استمرار انتخاب است؛ شاهد این معنا آن که نباید انتظار داشت، آن‌گاه که مردم درمی‌یابند شیوه حکمرانی نادرست یا حتی خطرناک است، چهارسال یا هشت سال، آن را تحمل کنند. البته این مهم، مبتنی بر این عقیده است که مردم میل به خردمندی دارند و می‌توانند در هر زمان، انتخاب‌های خود را خردمندانه اصلاح کنند (پورعزت، ۱۳۹۰: ۲۸۸-۲۸۵).

اداره امور تعالی‌گرا، اداره‌ای پایبند به قانون است و دموکراسی را در گرو احترام به قانون می‌داند. در چنین اداره‌ای، قانون، مبنای بحث از مناسبات اجتماعی است و در همه مراحل تدوین و تصویب قانون، ملاحظات ویژه قانون‌گذاری صحیح، رعایت می‌گردد تا در مرحله اجرا، صرفاً به اجرای قانون و راهبردهای اعمال آن اندیشیده شود. حتی در صورت وجود نقص در قانون، بایستی از راه‌های قانونی، برای اصلاح اقدام شود. در سیاست حضرت علی‌علیه‌السلام، برای حق، معانی چهارگانه‌ای وجود دارد که یکی از آن‌ها حق به معنای قانون است. ایشان در نامه به مردم مصر (نهج‌البلاغه، نامه ۳۶)، ضمن بیان ویژگی‌های مالک می‌فرماید: «سخن مالک را بشنوید و فرمانش را در آنجا که مطابق حق است اطاعت کنید». مفهوم کلام حضرت این است که اگر فرمان مالک مطابق حق نبود، شما نباید از او اطاعت کنید بلکه از حق عدم اطاعت از حکومت در صورت تخلف از قانون برخوردارید. در حکمرانی تعالی‌گرا باید قانون‌گذاری برای مواجهه با شرایط حرفه‌ای، کاری و محیطی متفاوت، منعطف باشد تا شرایط نقض اضطراری قانون فراهم نگردد. در عین حاکمیت قانون، بحث اخلاق نیز مطرح می‌شود؛ زیرا اصول اخلاقی، دقیق‌تر و ظریف‌تر از اصول قانونی است. همانا اخلاق، بر وجدان و بخش آگاه ذهن فرد اثر می‌گذارد. اخلاق مقوله‌ای انفرادی است که در جمع نمود می‌یابد. افراد در حکمرانی تعالی‌گرا، باید علاوه بر رعایت قانون، اصول

اخلاقی را نیز رعایت نمایند. آن‌ها علاوه بر رعایت اخلاق، بایستی چنان گرایش به حق‌مداری و عدالت داشته‌باشند که برقراری عدالت را حتی با هزینه‌گزار، اولی بدانند. رفتار فرهنگی غالب در یک جامعه متعالی، متمایل به خویش‌ساز و اصلاح‌خویش‌تن، بهبود وضع موجود و دوری از سلطه‌جویی است. همچنین سازمان متعالی و اخلاقی، سازمانی است که در جهت تحقق اهداف و مقاصد اخلاقی گام برمی‌دارد و معطوف به تحقق عادلانه اهداف و آرمان‌های نظام اجتماعی است. بدین ترتیب در سازمان تعالی‌گرا در واقع اهداف ذی‌نفعان به شکلی پایدار و در محیطی سالم به ویژه از جنبه اجتماعی و اقتصادی، تأمین می‌شوند. حکمرانی تعالی‌گرا، فراگردی پاسخ‌گو دارد که در آن، پاسخ‌گویی همراه با کنترل دموکراتیک و مهار سوء استفاده‌ها و افراد قانون‌شکن، یادگیری پیش‌گیری، استفاده صحیح و منسجم از منابع، اثربخشی و کارآمدی، انجام می‌پذیرد. ضمن آنکه در حکمرانی تعالی‌گرا، پاسخ‌گویی فراگیر، به‌ایزاری برای اصلاح و یادگیری آگاهانه، در سطح فردی و سازمانی تبدیل می‌شود. توسعه این نظام، شرایطی ایجاد می‌کند که ایجاد اداره اخلاقی را امکان‌پذیر می‌سازد (پورعزت، طاهری و روزبهانی، ۱۳۹۴). در نظام پاسخ‌گویی مناسب برای حکمرانی تعالی‌گرا، همانطور که امام علی‌علیه‌السلام در نامه ۵۳ می‌فرماید، رفتار مدیران باید به‌صورتی باشد که نه تنها خود را پاسخ‌گو بدانند، بلکه اگر گمان رود که از جانب آن‌ها ستمی بر مردم صورت گرفته‌است، عذرخواهی کنند (سیدی، ۱۳۸۳).

۶۳

حکمرانی تعالی‌گرا، با رویکردی تکامل‌جویانه به حکومت و متکی بر توانمندسازی مردم و انتقال قدرت به آنان توسعه می‌یابد، به طوری که عامه مردم بتوانند، بدون توسل به خشونت، از حکومت‌های منحرف خلع ید کنند. با این تلقی که به جای تلاش برای پی‌ریزی نظام‌های حکومتی بی‌عیب و نقص، مطلوب، آن است که به پی‌ریزی یک حکومت انتقادپذیر همت گماشته شود؛ حکومتی که به گفته پوپر قابل خلع باشد و اگر فاسد شد، مردم بتوانند بدون خونریزی و منازعه و بحران، برای خلع ید از آن اقدام کنند (پورعزت، ۱۳۹۰: ۲۸۵-۲۸۸). توانمندی عامه در خلع ید حکومت‌ها، آن‌ها را موظف به اصلاح و تکامل مستمر قوانین و خط‌مشی‌های موضوعه خود می‌کند و همزمان ویژگی یادگیرندگی نظام را تقویت می‌سازد. بنابراین داستان حکمرانی تعالی‌گرا، داستان سازمانی است که با برانگیختن فهم عمومی شهروندان، مستمراً بازآفرینی می‌شود و در محیط فعال گفتمان‌ها و تحلیل‌ها و ملاحظات اجتماعی، شکل می‌گیرد (پورعزت، کیانی و پورعزت، ۱۳۹۴).

۳. روش شناسی پژوهش

با توجه به تازگی مفهوم حکمرانی تعالی گرا و پردازش این ایده در رویکرد عدالت گرای مالی به حکمرانی، تصمیم گرفته شد تا در این بخش، مصاحبه‌های نیمه ساختار یافته به طور اکتشافی انجام شود، زیرا هدف این پژوهش شناسایی ایده‌های اولیه و عمیق در خصوص خرده نظام‌های مالی پاسخگویی در رویکرد پیشنهادی و توسعه الگوهای نظری این رویکرد، بر اساس یافته‌های کیفی است. یکی از قوی ترین روش‌هایی که قادر است قطعات گسسته و پراکنده واقعیت اجتماعی را به روشی سامان مند در کنار یکدیگر سازماندهی کند و تصویری جامع نیز از آن‌ها ارائه دهد، روش تحلیل مضمون^۱ است (کلارک و براون^۲، ۲۰۱۳). در این پژوهش، با ۱۲ نفر از خبرگان و اساتیدی که در یکی از دو حوزه فراگرد پاسخ‌گویی مالی و حکمرانی تعالی گرا آگاهی داشتند، مصاحبه شد. در ابتدا برای هر یک از مصاحبه شوندگان از هر دو حوزه، مطالب مرتبط با حکمرانی تعالی گرا و خرده نظام‌های پاسخ‌گویی ارسال شد. سپس با توجه به سؤالات پژوهش، سؤالات زیر در مصاحبه مطرح شد و با توجه به نیمه ساختار یافته بودن مصاحبه، سؤالات دیگری برای روشن تر شدن مفهوم پاسخ‌های ارائه شده مطرح گردید.

۱. با توجه به مفهوم حکمرانی تعالی گرا و مختصات آن، بودجه‌ریزی مناسب برای آن را

چگونه معرفی می‌کنید؟

۲. نظام حسابداری مناسب ویژگی‌های حکمرانی تعالی گرا چه می‌تواند باشد؟

۳. با توجه به مفهوم حکمرانی تعالی گرا، خرده نظام حسابرسی مناسب آن چه می‌تواند باشد؟

در طی این مصاحبه‌ها، ضمن بررسی مطالب مرتبط سعی شد تا مدلی برای پاسخ‌گویی مالی و اجزا و ارکان آن طراحی شود.

برای تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها و مطالعه متون، از نرم افزار تحلیل داده‌های کیفی MAXQDA12 استفاده شد. در کدگذاری توصیفی، مصاحبه‌های پیاده شده و متون استخراج شده از منابع، وارد نرم افزار شدند و سپس با مطالعه خط به خط آن، کدهای توصیفی به بخش بخش مصاحبه‌ها نسبت داده شد، آن‌گاه با مقایسه مستمر مضامین توصیفی، مضامین مشترک در ذیل مضامین تفسیری جمع شده و به همین ترتیب مضامین تولید شده از مصاحبه‌های بعدی نیز در ذیل مضامین قبلی و یا مضامین جدید جای می‌گرفتند. بدین ترتیب مراحل

1. Theme analysis.

2. Clarke & Braun.

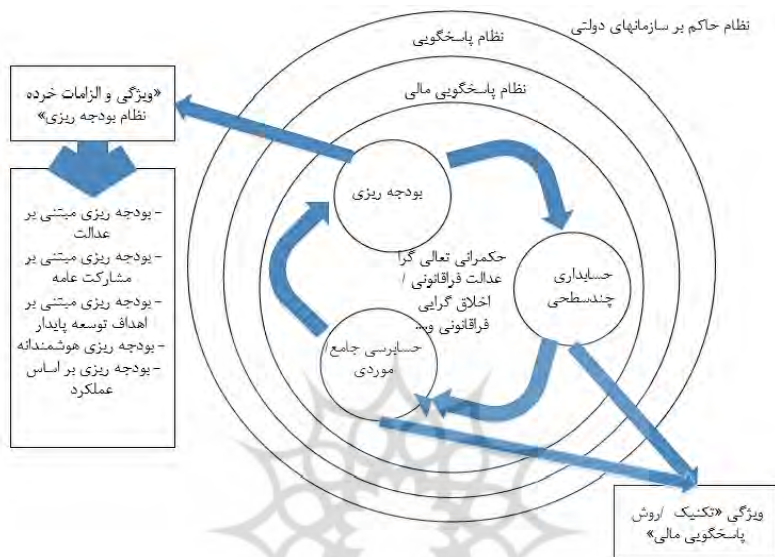
کدگذاری تا دست‌یابی مدل به انسجام و اشباع نظری از حیث دسترسی به مضامین بیشتر، ادامه یافت. داده‌های حاصل طی سه مرحله کدگذاری توصیفی، کدگذاری تفسیری (جدول شماره ۱) و یکپارچه‌سازی از طریق مضامین فراگیر تحلیل شدند. مراحل کدگذاری تا دست‌یابی مدل به انسجام و عدم افزوده شدن ارزش بیشتر به مضامین و مدل ادامه یافت.

کدهای تفسیری	کدهای توصیفی ذیل کدهای تفسیری
حسابداری چندسطحی (۷)	پاسخ‌گویی چندوجهی و هولوگرافیک
	حسابداری چند سطحی
بودجه ریزی مبتنی بر عدالت (۱۳)	رعایت اخلاق و عدالت در تخصیص منابع
	شدت مسئله (شدت مسئله و نیاز برای بهره بردن از منابع)
	بودجه فرامنطقه‌ای (در نظر گرفتن همه مناطق برای بهره‌برداری از منابع)
بودجه ریزی عملیاتی (۱۳)	بودجه‌ریزی عملیاتی لازم اما ناکافی
	هدفمند و عقلایی بودن
	تأکید بر کارایی و اثربخشی
بودجه ریزی مشارکتی (۸)	شفافیت در پاسخ‌گویی
	مشارکت مردم در بودجه‌ریزی
بودجه ریزی با رویکرد هوشمندانه (۵)	هوشمندسازی
بودجه‌ریزی بر مبنای اهداف توسعه پایدار (۶)	در نظر گرفتن اهداف توسعه پایدار
حسابرسی جامع و خاص (۱۳)	انعطاف در حسابرسی (استفاده از انواع مختلف به فراخور شرایط)
	خود نظارتی و خود کنترلی
	تقویت حسابرسی داخلی
	حسابرسی توسط مردم
	قدرت اصلاح و یادگیری

جدول (۱): کدهای استخراج شده از مراحل یک و دو.

در مرحله سوم از فرآیند تحلیل تم یا یکپارچه‌سازی، مضامین شکل گرفته در مصاحبه‌ها، تحت مضامین فراگیر یکپارچه شدند و شبکه مضامین تحت دو مضمون « تکنیک و روش خرده نظام پاسخ‌گویی مالی » و « ویژگی‌ها و اصول بودجه‌ریزی حکمرانی تعالی‌گرا » شکل گرفت. بدین ترتیب

با طی کردن سه مرحله فرآیند تحلیل تم، می‌توان نظام پاسخ‌گویی مالی در حکمرانی تعالی‌گرا را تصویر کرد. مدل استخراج شده از مرحله سوم فرایند تحلیل مضمون در شکل (۱) آمده است.



شکل (۱): مدل استخراج شده از مرحله سوم تحلیل تم.

۴. یافته‌های پژوهش

با توجه به کدهای استخراج شده و نظر خبرگان مربوطه و مدل اشاره شده در شکل ۱، در حوزه دو خرده نظام حسابداری و حسابرسی می‌توان روش و تکنیک مرتبط را استخراج نمود. اما در خصوص بودجه‌ریزی، با عنایت به مختصات حکمرانی تعالی‌گرا، هیچ‌یک از روش‌های موجود بودجه‌ریزی را نمی‌توان برای برآوردن نیازها و الزامات مورد نظر حکمرانی تعالی‌گرا، مناسب تلقی کرد. با توجه به خروجی‌های تحلیل تم، بودجه‌ریزی براساس عملکرد، برای پاسخ‌گویی مالی در حکمرانی تعالی‌گرا کفایت نمی‌کند. لذا یک مدل مفهومی برای بودجه‌ریزی در حکمرانی تعالی‌گرا با توجه به مختصات حکمرانی تعالی‌گرا و ویژگی‌های استخراج شده از مرحله قبل طراحی شد.

۴-۱. بودجه‌ریزی

با توجه به مصاحبه‌های صورت گرفته و متون استفاده شده، روش‌های موجود بودجه‌ریزی، نیازهای حکمرانی تعالی‌گرا را برآورده نمی‌سازند. اما ویژگی‌هایی بیان می‌شوند تا بودجه‌ریزی مبتنی بر آن‌ها، بتواند در مختصات حکمرانی تعالی‌گرا قرار گیرد. عامل مهم و بنیادی در حکمرانی تعالی‌گرا، عدالت و اخلاق است. بیشترین ویژگی‌های مورد تأکید در فراگرد تحلیل تم نیز، حول محور مفهوم عدالت مطرح می‌شدند. بنابراین، بودجه‌ریزی مورد نظر حکمرانی تعالی‌گرا بایستی مبتنی بر عدالتی باشد که همه نیازها و مسائل را در همه مناطق و حوزه‌های حیات سالم و حتی نسل‌های آینده، تحت پوشش قرار دهد و آن‌ها را اولویت‌بندی نماید. توزیع عادلانه امکانات باعث اطمینان خاطر مردم به مجریان قانون می‌شود و به بقای حکومت کمک می‌کند؛ همانطور که خداوند در آیه ۷ سوره حشر^۱ بر آن تأکید داشته است. ویژگی دیگر اشاره شده، مشارکتی بودن بودجه‌ریزی مناسب برای حکمرانی تعالی‌گرا است. بودجه‌ریزی مبتنی بر مشارکت، یک فراگرد دموکراتیک است که در آن شهروندان می‌توانند درباره نحوه تخصیص بودجه تصمیم‌گیری نمایند. مشارکت شهروندان در امر بودجه‌ریزی، به امور مهمی چون شفافیت، دموکراتیک شدن، توانمندسازی، انتقال قدرت به مردم و پاسخ‌گویی بهتر کمک کرده و زمینه را برای حیات خردمندانه فراهم می‌کند. ویژگی مهم دیگر بودجه‌ریزی در حکمرانی تعالی‌گرا، توجه به اهداف توسعه پایدار همچون عدالت بین نسلی و توجه به منابع زیست محیطی است که موجب افزایش انسجام خط‌مشی می‌شود. بودجه‌ریزی بر این مبنا، شفافیت را برای بازیگران غیردولتی، شهروندان و مجلس افزایش می‌دهد و معیارهای کلانی را برای ارزیابی بودجه توسعه پایدار مدنظر قرار می‌دهد. توسعه پایدار، فرصتی را برای ادغام اصولی مفاهیمی چون برابری بین نسلی و کارایی اقتصادی فراهم می‌کند و الزامات پایداری منابع تجدیدناپذیر، محدود و ضروری برای نسل‌های آینده را مدنظر قرار می‌دهد. در نتیجه، در نظر گرفتن اهداف توسعه پایدار با نگاه فرانسلی به منابع و محیط زیست، یک ویژگی خرده‌نظام بودجه‌ریزی در نظام حکمرانی تعالی‌گرا به‌شمار می‌آید.

دیگر ویژگی بودجه‌ریزی موردنظر حکمرانی تعالی‌گرا، هوشمندی است. این ویژگی به یکپارچگی خرده‌نظام بودجه‌ریزی در حکمرانی تعالی‌گرا کمک می‌کند. با توجه به کدها و مفاهیم مدنظر در حکمرانی تعالی‌گرا، نمی‌توان از عواملی چون کارایی، اثربخشی، عقلایی بودن و هدفمند

۱. مَا آفَاءَ اللَّهِ عَلَى رَسُولِهِ مِنْ أَهْلِ الْقُرَى فَلِلَّهِ وَلِلرَّسُولِ وَلِذِي الْقُرْبَىٰ وَالْيَتَامَىٰ وَالْمَسَاكِينِ وَابْنِ السَّبِيلِ كَيْ لَا يَكُونَ دُولَةً بَيْنَ الْأَغْنِيَاءِ مِنْكُمْ وَمَا آتَاكُمُ الرَّسُولُ فَخُذُوهُ وَمَا نَهَاكُمْ عَنْهُ فَانْتَهُوا وَاتَّقُوا اللَّهَ إِنَّ اللَّهَ شَدِيدُ الْعِقَابِ.

بودن، غفلت کرد. در پارادایم‌های مختلف و حتی متباین، ممکن است گفتمان‌ها و نقش‌های متفاوت، موجب بروز اهداف گوناگون، از جمله کارایی و اثربخشی در برابر سایر ارزش‌های اجتماعی شود. آنچه که تعیین‌کننده اولویت یکی از اینها بر دیگری است، ارزش‌های محوری آن پارادایم یا رویکرد است؛ از این رو با توجه به ویژگی‌های ذکر شده درباره حکمرانی تعالی‌گرا، عدالت و اخلاق را می‌توان تعیین‌کننده سمت و سوی اداره در این رویکرد دانست.

عنصر اولیه در یک فراگرد بودجه‌ریزی، برنامه‌ریزی و تعیین اهداف است. اهداف بلندمدت، اهداف میان‌مدت و برنامه‌های سالانه که در قالب متن بودجه می‌آیند، بسیار مهم است. اهداف بلندمدت در ایران را می‌توان متناظر با برنامه‌های پنج ساله توسعه و اهداف میان‌مدت را می‌توان متناظر با برنامه‌های راهبردی ۳ تا ۵ ساله در نظر گرفت. بودجه‌ریزی موردنظر در حکمرانی تعالی‌گرا، بایستی فرا نسلی باشد و نسل‌های آینده‌ای که از منابع فعلی سهم دارند را در بودجه در نظر آورد. خط‌مشی‌گذار عادل، بایستی علاوه بر درک حرمت گذشتگان و منافع عصر حاضر، نیازهای آیندگان را چنان در نظر بگیرد که گویی خود با آن‌ها زندگی می‌کند و مسئولیت پیامدهای مترتب بر تصمیم‌ها و نحوه توزیع منابع در اختیار را که امانت خداوند و عامه مردم نزد آنهاست، برعهده گیرد (کیانی و پورعزت، ۱۳۹۴). در این راستا دولت‌ها باید نتایج آتی رفتارهای فعلی خود را مورد توجه قرار دهند. این اهداف و ملاحظات، در قالب اهداف توسعه پایدار قابل تبیین‌اند. از منظر توسعه پایدار، پدیده ناپایداری ناشی از این عوامل است: اثرات گازهای گل‌خانه‌ای، تغییر آب و هوا، تخریب لایه اوزون، انقراض گونه‌های زیستی، تخریب جنگل‌ها، گسترش بیابان‌ها، کاهش منابع تجدیدپذیر، کمبود منابع زیست‌محیطی، بحران‌های اقتصادی و اجتماعی ناشی از کاهش منابع تجدیدناپذیر که به‌طور گسترده در حال ظهورند. این عوامل، آینده جوامع و زندگی نسل‌های آینده را به خطر می‌اندازند. بنابراین در اهداف و برنامه‌ریزی‌های بودجه‌ریزی حکمرانی تعالی‌گرا، این موارد را ذیل اهداف توسعه پایدار، مدنظر قرار می‌دهد. در توسعه پایدار، شرایط زندگی در سطحی حفظ می‌شود که مشکلات محیط زیستی و نارضایتی اجتماعی به انسان صدمه نزنند و تعادل اکونظام‌ها حفظ گردد. در این رویکرد، اجزای اکولوژیکی حامی زندگی، در شرایط فعلی یا شرایط بهتر باقی می‌مانند. نیازهای نسل حاضر، بدون به‌خطر انداختن توانایی نسل‌های آینده در برآورده کردن نیازهایشان، رفع می‌گردد. این تعریف از توسعه-پایدار، متناظر با اخلاق‌گرایی فراقانونی در حکمرانی تعالی‌گرا است.

در حکمرانی تعالی‌گرا، اهداف باید علاوه بر اخلاقی بودن، کارا و اثربخش نیز باشند. به منظور کارا و اثربخش بودن، اهداف باید در پی توسعه اقتصادی باشند و به‌ویژه در مصرف منابع تجدیدنناپذیر، کارایی را مدنظر قرار دهند. کارایی مصرف منابع نیز به معنای افزایش میزان تولید به ازای واحد مصرف منابع و کاهش هزینه، کاهش مصرف و باقی گذاشتن منابع بیشتر و ضایعات کمتر، برای نسل‌های آتی است. این سه هدف توسعه پایدار باید در تعادل با تصمیم‌ها، خط‌مشی‌ها و وضع قوانین و مقررات، برنامه‌های همکاری‌های ضروری محلی و منطقه‌ای و جهانی، و پیوستن به پیمان‌ها و کنوانسیون‌های گوناگون، مدنظر باشد؛ از این‌رو می‌توان اهداف سیاسی را نیز در این رویکرد مدنظر قرار داد (زاهدی و نجفی، ۱۳۸۵).

اهداف میان‌مدت یا همان برنامه‌های راهبردی سه تا پنج ساله، باید عینی‌تر باشند؛ لذا برنامه‌های مبتنی بر عدالت، با درنظرگرفتن شدت مسئله و نیاز برای تخصیص بودجه، در این بخش گنجانده می‌شوند. در تعیین اهداف در این مرحله، می‌توان از مشارکت مردم نیز استفاده کرد. درواقع، این مرحله از فراگرد تصمیم‌گیری، از طریق اندیشه و مذاکره شهروندان درباره نحوه توزیع منابع عمومی صورت می‌گیرد. در این شرایط، باید برنامه‌هایی را برای مشارکت شهروندان و ایجاد فرصت برای مشارکت آن‌ها فراهم کرد. استفاده از آرای مردم و مشارکت آن‌ها، به ارتقای شفافیت کمک می‌کند و توان بالقوه‌ای را برای کاهش ناکارآمدی و فساد دولت و سازمان‌ها دارد. این نوع بودجه‌ریزی دو نوع نیاز قطعی و مرتبط با یکدیگر را برآورده می‌سازد: بهبود عملکرد دولت و ارتقای کیفیت دموکراسی.

بودجه‌ریزی مشارکتی با کمک دولت‌های محلی و شهرداری‌ها، شهروندان فقیر و آن‌هایی را که از دسترسی به مراکز تصمیم‌گیری محرومند، در فراگرد تصمیم‌گیری دخالت می‌دهد. در حکمرانی تعالی‌گرا تأکید می‌شود که باید قطرات باران در رویکردی برابرانگار، به نیازمندترین بخش‌های جامعه هدایت شود بدون اینکه قطعه‌ای فراموش گردد، یا بیش از حد اشباع شود؛ یعنی همه باید از این نعمت بهره‌مند شوند. مشارکت شهروندان در بودجه‌ریزی، به بهبود رفتار عادلانه و ارتقای دموکراسی می‌انجامد. دموکراسی‌ای که باید در آن جدیت در انتخاب وجود داشته باشد. دموکراسی در حکمرانی تعالی‌گرا، چیزی بیش از حق انتصاب و انتخاب و حق عزل و برکناری افراد و برنامه‌هاست. مشارکت در بودجه‌ریزی، محرومیت سیاسی و اجتماعی را به چالش می‌کشد و بازیگران کم‌درآمد و محروم، فرصت تصمیم‌گیری می‌یابند. مشارکت در بودجه‌ریزی همچنین به این دلیل مد نظر قرار می‌گیرد

که مردم در این مدل، بایستی اولویت‌های هزینه‌ای خود را مشخص نمایند و نمایندگان آن‌ها، این اولویت‌ها را در بودجه سالانه، مدنظر قرار دهند.

در مرحله نخست از فراگرد بودجه‌ریزی، برنامه عملیاتی و سالانه مد نظر قرار می‌گیرد که معمولاً در محتوای سند و متن بودجه، منعکس می‌گردد. بودجه هر سازمان، باید اهداف بلندمدت و میان‌مدت دولت را در خود منعکس کند. در این قسمت از بودجه، دولت‌ها سهم هر سازمان را اعم از دولتی، خصوصی و حتی جامعه مدنی، در تحقق اهداف بلند مدت خود، مشخص می‌کنند. واضح است که تعیین سهم بودجه به طور طبیعی نوعی نظام موازنه و مراقبه را به همراه خواهد داشت.

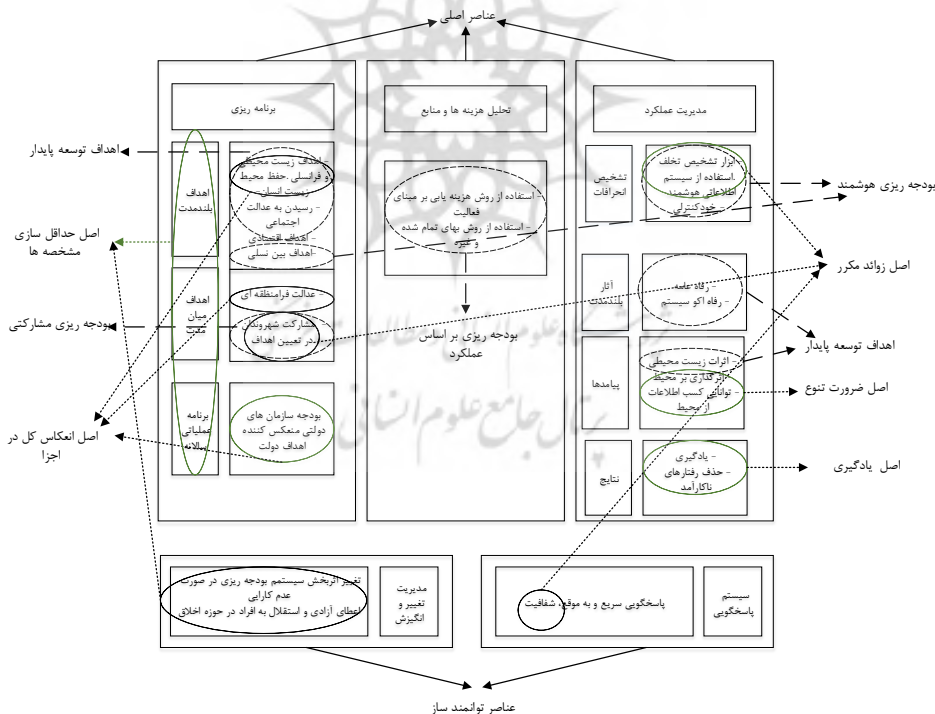
در مرحله دوم از فراگرد بودجه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها و تخصیص منابع مطرح می‌شود. در این مرحله، از روش بودجه‌ریزی بر اساس عملکرد و تکنیک‌های هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و بهای تمام شده و ... یاد می‌شود (خان‌محمدی و ناصرآبادی، ۱۳۹۰).

در مرحله سوم، مدیریت عملکرد مد نظر قرار می‌گیرد و شاخص‌های ارزیابی و سنجش انحراف از مسیر اصلی بودجه مشخص می‌شوند تا بتوان نتایج، پیامدها و آثار این تصمیم‌گیری را مورد مذاقه قرار داد. نتایج به‌دست آمده از این مرحله، همان نتایج آنی و فوری بودجه را در نظر آورده، به یادگیری و حذف رفتارها و اقدامات و هدف‌گذاری‌های ناکارآمد، منتهی می‌شود. در پیامدها، عواملی چون آثار زیست‌محیطی که ناشی از رفتارها و اقدامات نظام است و محیط را تحت تأثیر قرار می‌دهند، مدنظر قرار می‌گیرد. همچنین امکان کسب اطلاعات از محیط برای بودجه‌ریزی تعالی‌گرا مدنظر قرار می‌گیرد. در این بخش بر آثار بلندمدت بودجه تأکید می‌شود که نهایتاً باید رفاه عامه و رفاه اکونظام را تضمین نماید. رفاه عامه از طریق رشد اقتصادی، بهبود کیفیت زندگی همراه با کمال فراهم می‌شود و رفاه اکونظام از طریق حفظ قابلیت زیست و تنوع زیستی در کره زمین و حداقل-سازی مصرف منابع تجدید ناپذیر، مورد تأکید قرار می‌گیرد (زاهدی و نجفی، ۱۳۸۵).

با تعیین شاخص‌هایی که برای تحقق اهداف، مدنظر قرار می‌گیرند، باید انواع انحرافات از روند اصلی بودجه مشخص گردند. در این مرحله، باید نظام بودجه‌ریزی از ابزار تشخیصی تخلف و انحراف، برخوردار باشد و بتواند انحرافات را تشخیص دهد. در واقع، در اینجا از نوعی خودکنترلی و خودنظارتی سخن به میان می‌آید که داده‌های نامتعارف را کنترل می‌کند، از خود واکنش نشان داده، اعلام خطر می‌کند و بدین ترتیب به نظام بودجه‌ریزی هوشمند شبیه می‌شود.

برای توسعه مدل بودجه‌ریزی موردنظر، دو عنصر مدیریت تغییر و انگیزش و نظام پاسخ‌گویی نیز مورد تأکید قرار گرفت. در نظام پاسخ‌گویی، پاسخ‌گویی سریع و به موقع و شفافیت، که به تقویت مدیریت عملکرد می‌انجامد، حایز اهمیت تلقی می‌شود. مدیریت تغییر نیز بر اصلاحات نظام بودجه‌ریزی دلالت داشته، اثربخشی تغییرات را در نظر می‌آورد. نظام انگیزشی نیز به حوزه استقلال و اختیار مدیران پرداخته، فراگردها و شیوه به‌کارگیری ورودی‌ها و تولید خروجی‌ها و پیامدهای موردنظر را در حوزه اختیارات مدیران در نظر می‌آورد و البته در این فراگردها بر ضرورت در نظر گرفتن اخلاق و وجدان آگاه‌بخش، تأکید دارد.

ویژگی‌های حاصل از روش تحلیل تم در این پژوهش را می‌توان در پرتو پنج اصل طراحی هولوگرافیک مورگان، توضیح داد (هاشمی‌نسب، ۱۳۹۰: ۳۰-۳۹؛ لایسرابی و عبدوی، ۲۰۱۵) و از تم یا عنوان بودجه‌ریزی هولوگرافیک، برای طراحی نظام بودجه‌ریزی مناسب برای حکمرانی تعالی‌گرا سخن گفت. شکل ۲، انطباق این اصول با ویژگی‌های سازمان هولوگرافیک را نشان می‌دهد.



شکل (۲): مدل بودجه‌ریزی در حکمرانی تعالی‌گرا (هولوگرافیک).

۴-۲. حسابداری

مطابق با مختصات رویکرد حکمرانی تعالی گرا، پاسخ‌گویی متناسب با این رویکرد، بایستی فراگیر و همه‌جانبه باشد. همه‌جانبه بودن پاسخ‌گویی مورد نیاز حکمرانی تعالی گرا، شرایطی را ایجاد می‌کند که دولت‌ها بایستی انواع پاسخ‌گویی را مدنظر قرار دهند؛ از جمله پاسخ‌گویی مالی، پاسخ‌گویی مدیریتی و اداری (با توجه به لزوم کارا و اثربخش بودن تصمیم‌ها) و پاسخ‌گویی عملیاتی. از سوی دیگر دو رویکرد حایز اهمیت در مقوله حسابداری عبارتند از: رویکرد اندازه‌گیری و منبع اندازه‌گیری. ماتریس تقاطع در این رویکرد، گونه‌هایی از روش حسابداری متفاوت را با مبنای متفاوت ایجاد می‌کند. هرگاه معیار اندازه‌گیری، جریان وجوه نقد باشد از حسابداری با مبنای نقدی استفاده می‌شود که در سطح خزانه کاربرد دارد. در این حالت، اطلاعات مورد نیاز جهت حصول اطمینان از توان دولت در ایفای تعهداتش و پرداخت به موقع مخارج، جمع‌آوری می‌گردد. در این رویکرد، پاسخ‌گویی مالی صرفاً در خصوص پول و وجه نقد مدنظر قرار می‌گیرد که در شبه پارادایم اداره امور عمومی، مورد تأکید بوده است.

هرگاه جریان منابع مالی، به منزله رویکرد اندازه‌گیری با مبنای تعهدی تعدیل شده، مدنظر نظام مبنای حسابداری باشد، نوعی نگرش کوتاه‌مدت به منابع اتخاذ می‌گردد. در این حالت، مصارف از همان منابع ورودی انجام می‌پذیرند. این وجه از حسابداری، معمولاً در بودجه سالانه مورد استفاده قرار می‌گیرد. در این حالت، برای حصول اطمینان از تحصیل منابع مالی و مصرف آن‌ها در محل‌های قانونی تعیین شده و محدوده اعتبارات مصوب، تلاش می‌شود. می‌توان گفت که در این بخش، برای تضمین استفاده صحیح از منابع عمومی، بر پاسخ‌گویی تأکید می‌شود. در دسته‌بندی‌های پاسخ‌گویی، می‌توان این وجه از حسابداری را قرین پاسخ‌گویی مدیریتی یا اداری دانست که در واقع، مرتبط با نوع و شیوه هزینه‌کرد منابع مالی است که در دسته‌بندی مگنت^۱(۲۰۰۳)، لافان^۲(۲۰۰۳) و پوجاس^۳(۲۰۰۳) آمده است. هرگاه مبنای حسابداری تعهدی کامل و جریان منابع اقتصادی، به منزله رویکرد اندازه‌گیری مورد توجه قرار گیرد، نظام پاسخ‌گویی در راستای برآورده کردن نیازهای مدیریتی و تصمیم‌گیری به کار گرفته می‌شود که به نوعی می‌توان آن را پاسخ‌گویی عملیاتی دانست. از سوی دیگر، می‌توان گفت که این وجه از حسابداری، پاسخ‌گویی بیرونی یا راهبردی را همراه با پاسخ‌گویی عملیاتی درباره میزان تحقق اهداف سازمان

1. Magnette.
2. Laffan.
3. Pujas.

مدنظر قرار می‌دهد. این نوع از حسابداری نیز در شبه پارادایم مدیریت دولتی نوین، مورد توجه قرار می‌گرفت.

با این تحلیل‌ها می‌توان ادعا کرد که نظام پاسخ‌گویی مالی در حکمرانی تعالی‌گرا، باید در خصوص وجوه نقد و منابع مالی و اقتصادی خود پاسخ‌گو باشد تا بتواند به طور فراگیر جلوه کند. این ویژگی را می‌توان با نظام حسابداری چند سطحی، پوشش داد. حسابداری چندسطحی، نوعی ظرفیت و انعطاف‌پذیری را برای مواجهه با شرایط فراهم می‌آورد؛ به طوری که حتی با اتخاذ رویه‌های اداری منجمد نیز زمینه نقض اضطراری قانون فراهم نمی‌گردد (باباجانی، ۱۳۹۵: ۲۰۸-۲۱۲). در واقع رویکرد حسابداری سه وجهی، نوعی رویکرد پاسخ‌گویی چندجانبه را در خرده نظام پاسخ‌گویی مالی، مدنظر قرار می‌دهد که می‌تواند الزامات حکمرانی تعالی‌گرا را فراهم سازد. بنابراین، برخورداری از ظرفیت عمل و اقدام این سه گونه نظام حسابداری در سطوح گوناگون و شیوه گزارش‌گری آن‌ها، نوعی ابزار خلع ید را، هم از حاکمان و هم از برنامه‌های اتخاذ شده، در اختیار مردم قرار می‌دهد. ویژگی‌ای که حکمرانی تعالی‌گرا را از سایر شبه‌پارادایم‌های مدیریت متمایز می‌سازد؛ یعنی افراد، هم می‌توانند در صورت ضرورت حاکمان را تغییر دهند و هم می‌توانند در صورت ضرورت به تغییر برنامه‌ها همت گمارند.

۳-۴. حسابرسی

با توجه به رویکرد کل‌نگر و جامع در حکمرانی تعالی‌گرا، حسابرسی این نظام باید جامع و فراگیر باشد. چنانچه وظایف دولت‌ها را به دو دسته حاکمیتی و تصدی‌گری تقسیم نماییم، می‌توان اولویت حسابرسی برای هر یک از این دو وظیفه را بصورت جداگانه مطرح نمود. لافریه^۱ در تبیین این تقسیم‌بندی وظایف، معتقد است که مقامات اداری دو وظیفه دارند: یک اعمال سیاسی نظیر وقتی که حاکمیت دولت را اعمال می‌کنند و نظم و آرامش برقرار می‌سازند؛ دو) اعمال تصدی‌گری، نظیر وقتی که مأمور اداره اموال عمومی هستند. در ایران اعمال تصدی‌گری، محدود و منحصر به معاملات دولتی و مؤسسات انتفاعی و بازرگانی دولتی شده‌است (توازن‌ی زاده، ۱۳۸۵). با توجه به این تفکیک وظیفه، می‌توان گفت که در حکمرانی تعالی‌گرا برای پاسخ‌گویی مالی بهتر، نظام حسابرسی در هر یک از این دو وظایف، با اولویت‌هایی متفاوت عمل می‌کند. البته خروجی تحلیل تم نشان می‌دهد که نوعی حسابرسی جامع مورد نیاز است؛ یعنی باید ترکیبی از

سه حسابرسی رعایت، مالی و عملکرد را بکار بست (جنانی، ۱۳۸۴). با الگو گرفتن از نردبان سطوح پاسخ‌گویی استوارت^۱ می‌توان برای هریک از وظایف دولت، اولویت‌های این سه حسابرسی را تعیین کرد. در اعمال حاکمیتی دولت که در واقع تأمین هزینه‌های خدمات عمومی بر عهده حکمرانان جامعه اسلامی است، کارایی و اثربخشی حایز اهمیت کمتری است و حکومت باید جهت تضمین رعایت و اجرای قوانین ناظر بر توزیع منابع و خدمات، نظارت مستمری داشته باشد. لذا می‌توان نتیجه گرفت که پاسخ‌گویی، فراگردی و حسابرسی مورد استفاده، حسابرسی رعایت باشد؛ ولی در امور تصدی‌گری که مرتبط با اداره اموال عمومی است می‌توان پیشنهاد کرد که پاسخ‌گویی، عملکردی و حسابرسی نیز حسابرسی عملکرد باشد و در اولویت‌های بعد از حسابرسی مالی و رعایت نیز استفاده شود.

وظایف حاکمیتی دولت	وظایف تصدی گری دولت
حسابرسی رعایت	حسابرسی عملکرد
حسابرسی صورت‌های مالی	حسابرسی صورت‌های مالی
حسابرسی عملکرد	حسابرسی رعایت

شکل (۳): اولویت حسابرسی در وظایف حاکمیتی و تصدی‌گری دولت در حکمرانی تعالی‌گرا

در مبحث حسابرسی، مطلب مهم دیگر، رصد و شناسایی اثر فعالیت‌های مالی انجام‌شده است. با این تأکید که در بودجه‌ریزی باید به منافع فرانسلی توجه شود و بررسی نتیجه بودجه‌ریزی، با توجه به آثار تصمیم‌های اتخاذ شده در نظام حسابرسی، صورت پذیرد. یعنی باید از نظام حسابرسی اثر^۲ (برآمد) استفاده شود. بدین ترتیب، در بحث از نتیجه، نتایج سریع و مستقیم فعالیت یا همان کارایی و کارآمدی، در بحث از پیامد، آثار کوتاه مدت و میان مدت یا اثربخشی و در بحث از اثر یا برآمد، آثار بلندمدت فعالیت‌های مالی و اقتصادی، مدنظر قرار می‌گیرند. در نظام حکمرانی تعالی‌گرا هر سه سطح نتیجه، پیامد و اثر نهایی، همراه با هم مدنظر قرار می‌گیرند.

1. Stewart

۲. نسبت برآمدها به خروجی را اثرسنجی می‌نامند.

بدون شک اقدامات امروز ما، آینده سازند. در همین امتداد، از امام علیعلیه‌السلام در حکمت ۳۶۹ نهج البلاغه به نوع اقدامات فعلی مسلمانان و فتنه‌ها و اثر آن بر آینده، اشاره شده است.^۱

۵. جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

سه خرده نظام پاسخ‌گویی، حسابداری، حسابرسی و بودجه‌ریزی، لازم و ملزوم یکدیگر بوده، برای پاسخ‌گویی در یک جامعه دموکراتیک، هر سه مورد نیازند و نمی‌توان اجرای یکی را جدای از دیگری در نظر گرفت. این پژوهش، با هدف طراحی مدلی برای پاسخ‌گویی مالی متناسب با رویکرد حکمرانی تعالی‌گرا، از روش تحلیل تم یا مضمون استفاده کرده، مجموعه‌ای از ویژگی‌ها و روش‌های پاسخ‌گویی مالی را در تناسب با این رویکرد، معرفی نموده است. مدل استخراج شده، حاکی از بودجه‌ریزی هولوگرافیک، با ویژگی‌های هوشمند بودن، مشارکتی بودن، عدالت‌گرا بودن و مبتنی بر اهداف توسعه پایدار بودن است.

روش حسابداری مناسب برای حکمرانی تعالی‌گرا، حسابداری چندسطحی است تا بتواند انواع شیوه‌های پاسخ‌گویی مورد نیاز را پوشش دهد و پیش‌نیازی برای تصمیم‌گیری و بررسی نهادهای دریافت‌کننده بودجه از دولت‌ها باشد.

در نهایت، به‌منظور ارزیابی وضعیت و نحوه مخارج این نهادها، مقوله حسابرسی مطرح می‌شود که این رکن، به بررسی نتیجه اولیه عملکرد فعلی سازمان محدود نشده، حسابرسی اثر یا اثربخشی آن‌ها را نیز مدنظر قرار می‌دهد. همچنین با توجه به ویژگی‌های حکمرانی تعالی‌گرا، هر سه نوع حسابرسی عملکرد، رعایت و صورت‌های مالی مورد نیازند. در این پژوهش، با تقسیم وظایف دولت به حاکمیتی و تصدی‌گری، هریک از این سه روش حسابرسی در تناظر با این وظایف مدنظر قرار

۱. وَ قَالَ ﷺ: يَأْتِي عَلَى النَّاسِ زَمَانٌ لَا يَبْقَى فِيهِمْ مِنَ الْقُرْآنِ إِلَّا رَسْمُهُ وَ مِنَ الْإِسْلَامِ إِلَّا اسْمُهُ؛ وَ مَسَاجِدُهُمْ يَوْمئِذٍ عَامِرَةٌ مِنَ الْبِنَاءِ، خَرَابٌ مِنَ الْهَدْيِ، سُكَّانُهَا وَ عَمَارُهَا شَرُّ أَهْلِ الْأَرْضِ؛ مِنْهُمْ تُخْرَجُ الْفِتْنَةُ، وَ إِلَيْهِمْ تَأْوِي الْخَطِيئَةُ، يَرُدُّونَ مَنْ شَدَّ عَنْهَا فِيهَا، وَ يَسُوقُونَ مَنْ تَأَخَّرَ عَنْهَا إِلَيْهَا؛ يَقُولُ اللَّهُ سُبْحَانَهُ قَبِي حَلَفْتُ لَأُبْعَثَنَّ عَلَى أَوْلَيْكَ فِتْنَةً تَتْرَكَ الْحَلِيمَ فِيهَا حَيْرَانَ، وَ قَدْ فَعَلَ، وَ نَحْنُ نَسْتَقِيلُ اللَّهَ عَثْرَةَ الْعَفْلَةِ. و فرمود: بر مردم روزگاری بیاید که از قرآن جز نشانی و از اسلام جز نامی نماند. در آن روزگار، مسجدهایشان از حیث بنا آباد است و از جهت رستگاری ویران. ساکنان و آباد کنندگانش، از بدترین مردم روی زمین خواهند بود. فتنه‌ها از آنجا بیرون آید و خطاکاریها در پناه آنها مأوا گیرد. هر که خواهد از آن فتنه‌ها کناری گیرد، بگیرندش و به میان فتنه اش افکنند. و هر که خود را واپس دارد به سوی فتنه‌هایش رانند. خدای تعالی فرماید: سوگند به خودم که بر ایشان فتنه‌ای برگمارم، آنسان، که مردم بردبار را در آن حیران گذارم و خداوند چنین خواهد کرد. از خداوند می‌خواهیم که از لغزش و غفلت ما درگذرد.

گرفتند و ملاحظه شد که در تصدی‌گری اولویت با حسابرسی عملکرد و در اعمال حاکمیت، اولویت با حسابرسی رعایت است.

نتیجه به‌کارگیری این خرده‌نظام‌ها، تکامل تدریجی سازمان‌های واقعی در روند احراز مختصات حکمرانی تعالی‌گرا است. حکمرانی‌ای که با زبان حق در پی اقامه عدل متناسب با ویژگی‌های حکومت امام علی علیه السلام است. حکومتی که جامعه‌ای باثبات، آرام و متعادل را به ارمغان آورد و خود آبرویی برای واژه حکومت ساخت؛ به‌طوری‌که به نظر می‌رسد این حکومت، در دنیای واقعی دیرپاترین در ساحت اندیشه و حیات روحی جامعه بشری است (پورعزت، ۱۳۸۷). بر این اساس پیشنهاد می‌شود که سازمانها به ویژه سازمان‌های دولتی، که چالش امروزی آنها ضعف پاسخ‌گویی و بروز فساد اداری است از مؤلفه‌های نظام پاسخ‌گویی مالی معرفی شده در این پژوهش در راستای جلب مجدد اعتماد مردم و اصلاح وضعیت سرمایه اجتماعی استفاده کنند.



منابع

- * قرآن کریم: ترجمه سید محمدرضا صفوی. تهران: دفتر نشر معارف، ۱۳۸۶.
۱. باباجانی، جلال (۱۳۸۲)، تحلیل نظری پیرامون نظام نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، شماره ۴۳۴، ...، صص ۹۷-۱۳۰.
۲. باباجانی، جعفر (۱۳۹۰)، بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته. *دانش حسابرسی*، شماره ۴۴، پاییز ۹۰، صص ۳۷-۷۲.
۳. باباجانی، جعفر (۱۳۹۵)، *حسابداری پیشرفته بخش عمومی با رویکرد گزارش‌گری مالی چندسطحی*، تهران: دانشگاه علامه طباطبایی.
۴. باباجانی، جعفر؛ بایبی، مسعود (۱۳۹۰)، تاثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی و تحقیقات. *مجله دانش حسابداری*، شماره ۴، بهار ۹۰، صص ۲۷-۷.
۵. پورعزت، علی اصغر (۱۳۸۷)، *مختصات حکومت حق مدار در پرتو نهج البلاغه امام علی (ع)*. تهران: انتشارات علمی و فرهنگی.
۶. پورعزت، علی اصغر (۱۳۹۰)، *مبانی مدیریت دولتی*. تهران: انتشارات سمت.
۷. پورعزت، علی اصغر؛ طاهری عطار، غزاله؛ روزبهانی، خدیجه (۱۳۹۴). روایت حکمرانی تعالی‌گرا به جای توقف بر فساد. *چشم‌انداز مدیریت دولتی*، شماره ۲۳، پاییز ۹۴، صص ۳۷-۵۳.
۸. پورعزت، علی اصغر. کیانی، پاک‌نوش. و پورعزت، زینب (۱۳۹۴)، خط مشی‌گذاری مالی در حکمرانی متعالی از منظر نهج البلاغه. *فصل‌نامه نهج البلاغه*، شماره ۴۶، پاییز ۹۴، صص ۷۴-۵۱.
۹. توافی زاده، عباس (۱۳۸۵)، تأملی بر تأثیر نظریه اعمال حاکمیت و اعمال تصدی بر رژیم حقوقی حاکم بر سازمانهای دولتی و برنامه‌های اصلاح ساختار نظام اداری ایران. *مجلس و پژوهش*، شماره ۵۱، بهار ۸۵، صص ۵۷-۱۰۰.
۱۰. جنانی، محمد حسن (۱۳۸۴)، *حسابرسی جامع اهرمی در تقویت نظام‌های نظارتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس*. بورس، اردیبهشت ۸۴، صص ۲۲-۲۳.
۱۱. خان محمدی، محمد حامد، ناصرآبادی، دلیر (۱۳۹۰)، نگرشی مفهومی بر انواع تکنیک‌های بودجه‌بندی و سودمندی به کارگیری آنها برای دولت. *حسابرس*، شماره ۵۲، فروردین و اردیبهشت ۹۰، صص ۱-۷.
۱۲. دانایی فرد، حسن. (۱۳۸۹). *چالش‌های مدیریت دولتی در ایران*. تهران: انتشارات سمت.
۱۳. زاهدی، شمس‌السادات. نجفی، غلامعلی. (۱۳۸۵). بسط مفهومی توسعه پایدار. *فصلنامه مدرس علوم انسانی*، زمستان ۸۵، صص ۴۳-۷۶.
۱۴. فقیهی، ابوالحسن (۱۳۸۰). نظام‌های پاسخگویی در بخش دولتی؛ دیدگاه تطبیقی. *فصلنامه مطالعات مدیریت*، شماره ۴۶، تابستان ۸۰، صص ۳۱۲-۳۲۵.
۱۵. سیدی، س. (۱۳۸۳). *پژوهش‌های اجتماعی اسلامی* (اندیشه حوزه سابق). اندیشه حوزه.

۱۶. منوریان، عباس؛ نرگسیان، عباس؛ فتاحی، مهدی و واثق، بهاره (۱۳۸۹)، بررسی رابطه بین پاسخگویی عمومی، مشارکت عمومی و اعتماد عمومی در سازمان های دولتی مناطق ۲۲ گانه شهر تهران. *پژوهش های مدیریت در ایران*، شماره ۶۸، پاییز ۱۳۸۹، صص ۲۵۱-۲۷۴.
۱۷. نهج البلاغه، امام علی علیه السلام. گردآوری سید شریف رضی. ترجمه محمد دشتی. قم: نشر مشرقین، ۱۳۹۱.
۱۸. هاشمی نسب، مریم سادات (۱۳۹۰)، *ارائه راهکارهای لازم برای طراحی ساختار هولوگرافیک، مورد مطالعه: شهرداری تهران*. تهران: دانشگاه علامه طباطبایی.
19. Bivins, T(2005), Responsibility and Accountability. In K. Fitzpatrick & C. Bronstein, *Ethics in Public Relations: Responsible Advocacy* (pp. 19-37). London: SAGE publication Inc.
20. Cinedon, A(1999), Accountability and Public Administration: Concepts, Dimensions, Developments. *In Openness and Transparency in Governance: Challenges and Opportunities* (pp. 46-63). NISPAcee and IEPA.
21. Clarke , V., & Braun, V(2013), Teaching thematic analysis: Overcoming challenges and developing strategies for effective learning. *The Psychologist*, 26(2), 120-132.
22. Farazmand, a(2004), *Sound Governance: Policy and Administrative Innovations*. Westport: Praeger.
23. Gruening, G(2001), Origin and theoretical basis of new public management. *International Public Management Journal*, 4(1), 1-25.
24. Kartalis, N., Tsamenyi, M., & Jayasinghe, K(2016), Accounting in new public management (NPM) and shifting organizational boundaries. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(2), 248-277.
25. Laffan, B(2003), Auditing and accountability in the European Union. *Journal of European public policy*, 10(5), 762-777.
26. Lalisarabi, A., & Abdavi, M(2015), studying the role of holographic strucure in creating organizational evolution in brokerage organizations of tehran stock exchange. *International Research Journal of Applied and Basic Sciences*, 9(1), 41-50.
27. Magnette, P., Lequesne, C., Jabko, N., & Costa, O(2003), Conclusion: Diffuse democracy in the European Union: The pathologies of delegation. *Journal of European Public Policy*, 10(5), 834-840.
28. Premchand, A(1999), Public financial accountability. *Asian Review of public administration*.
29. Pujas, V(2003), The European Anti-Fraud Office (OLAF): A European policy to fight against economic & financial fraud. *Journal of European Public Policy*, 10(5) 778-797.
30. Romzek, B. S., & Dubnick, M. J(1987), Accountability in the public sector: lessons from the challenger tragedy. *Public Administration review*, 47(3), 227-238.
31. Talbot, C(2010), *theories of performance: organizational and service of improvement in the public domain*. new york: Oxford university press.