

Explain the dimensions of governmental accountability affecting performance

Rezvan Hejazi¹, Milad Nikkhah²

¹Professor of Accounting, Khatam University, Tehran, Iran
R.hejazi@khatam.ac.ir

²Internal Audit Manager, Shahed Qarz Al-Hasna Fund, Tehran, Iran
(Corresponding Author) MiladNikkhah19@gmail.com

Received: 2021/02/04 Accepted: 2021/02/28

Abstract

One of the challenges that governments face today is accountability. Governments today must be held accountable for their policies and actions. Every government needs an accountable system, and democracy requires a proper accountability system. Governmental organizations are created by the people and for the people and must be accountable to them. Increasing transparency in reports on bonds and contingent liabilities is a fundamental feature of a public sector financial reporting framework. Some governments, with poor computational operations, are unable to make informed decisions about the use of scarce resources and are therefore unable to solve problems caused by government debt crises. Activities that provide a comprehensive and documented report on the performance and situation of a government are evaluated. Therefore, accountability and transparency of these reports are necessary to solve the problems caused by government debt crises.

Keywords: Accountability, Performance of governments, Operational audit Transparency.

تبیین ابعاد پاسخگویی دولتی مؤثر بر عملکرد

رضوان حجازی^۱، میلاد نیکخواه^۲

^۱استاد حسابداری، دانشگاه خاتم، تهران، ایران

R.hejazi@khatam.ac.ir

^۲مدیر حسابرسی داخلی صندوق قرض‌الحسنه شاهد، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

MiladNikkhah19@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۱۱/۱۶ تاریخ پذیرش: ۹۹/۱۲/۱۰

چکیده

پاسخگویی یکی از چالش‌هایی است که امروزه دولت‌ها با آن مواجه هستند. امروزه دولت‌ها بایستی نسبت به خط‌مشی‌ها و اقداماتشان پاسخگو باشند. هر دولتی نیازمند یک سیستم پاسخگو است و لازمه دموکراسی، داشتن یک سیستم پاسخگویی مناسب است. سازمان‌های دولتی به وسیله مردم و برای مردم ایجاد می‌شوند و می‌بایست در برابر آنها پاسخگو باشند. افزایش شفافیت در گزارش‌های مربوط به اوراق قرضه و بدهی‌های احتمالی، ویژگی‌های بنیادی یک چارچوب گزارش مالی برای بخش عمومی است. در مقابل، برخی دولت‌ها با توجه به عملیات‌های محاسباتی ضعیف، در اتخاذ تصمیمات آگاهانه درباره برداشت و استفاده از منابع کمیاب ناتوانند و بنابراین در حل مشکلات ناشی از بحران‌های بدهکاری دولتی نیز ناتوانند. فعالیت‌هایی که سبب ایجاد گزارش جامع و مستند از عملکرد و وضعیت یک دولت می‌شود، ارزیابی می‌شوند؛ لذا ذیحساب بودن و شفافیت این گزارش‌ها، برای حل مشکلات ناشی از بحران‌های بدهکاری دولتی ضروری به نظر می‌رسد.

واژگان کلیدی: پاسخگویی، عملکرد دولت‌ها، حسابرسی عملکرد، شفافیت.

۱. مقدمه

سازمان‌ها به عنوان حلقه‌های واسط بین فرد و جامعه، یکی از اجزای بنیادین پیکره اجتماعی بشر امروزی به شمار می‌آیند که به منظور بقا و ادامه فعالیت خود به جامعه نیازمندند، در این ارتباط سازمان‌های پیشرو توجه به ارائه خدمات نوین اجتماعی را در رأس فعالیت‌های مربوط به تحقیق و توسعه خود قرار داده‌اند (اوبیس و آلاس، ۲۰۰۹). پس سازمان‌ها باید حس مسئولیت‌پذیری، پاسخگویی و توجه به حقوق اعضای جامعه را در قالب برنامه‌های راهبردی خود، مورد توجه قرار دهند و در عین حال که از سرمایه‌های زیستی - اجتماعی و علمی محیط پیرامون خود تغذیه می‌کنند در برنامه‌های راهبردی خود توجه ویژه‌ای به مقول مسئولیت اجتماعی سازمانی و رعایت حقوق شهروندان داشته باشند (شیخ و بیس، ۲۰۱۱).

بخش دولتی از حکومت دولتی (مدیر دولتی نهادهای دولتی در تمام سطوح حکومتی، سازمان‌های نظارتی و نهادهای حکومتی که خدماتی از قبیل آموزش، بهداشت، امنیت و غیره ارائه می‌دهند) و شرکت‌های دولتی تشکیل شده است (سیستم ملی حساب‌ها (SNA) (۲۰۰۸)). در کشورهای پردرآمد حوزه اسکاندیناوی، بخش دولتی بین ۲۰ تا ۳۰ درصد تولید ناخالص داخلی، و بالاترین میزان سهام مشاهده شده در اسکاندیناوی را به خود اختصاص می‌دهد. این میزان، بسیار بیشتر از سهم بخش صنعتی در تولید ناخالص داخلی است؛ سهم بخش صنعتی در بسیاری از کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه از قبیل استرالیا، کانادا، انگلستان، و ایالات متحده کمتر از ۱۰ درصد می‌باشد. با توجه به ارزش اقتصادی بخش دولتی، علاقه به سیاست‌های تشویقی برای نوآوری در بخش دولتی جهت بهبود بهره‌وری و بازده استفاده از منابع، کیفیت خدمات دولتی و مدنظر قرار دادن طیف وسیعی از چالش‌های اجتماعی، از جمله تغییرات اقلیمی، مصائب و سختی‌های جمعیتی، ازدحام شهری و نابرابری اجتماعی و اقتصادی، رو به افزایش می‌باشد (تورفینگ و انسل، ۲۰۱۷).

۲. ابعاد پاسخگویی

۱،۲. مفهوم پاسخگویی در مدیریت دولتی

پاسخگویی مفهوم پیچیده‌ای دارد. دستیابی به نظام پاسخگویی مناسب از هدف‌های کلی اکثر اصلاحات بخش دولتی است. به گفته "هیوز" کیفیت نظام پاسخگویی به رابطه دولت و شهروندان بستگی دارد. پاسخگویی یکی از راه‌های ایجاد اعتماد عمومی است (الوانی و دانایی فرد، ۱۳۸۰). مدیران دولتی، پاسدار اعتماد عمومی‌اند. از این رو پاسخگویی سازمان‌های دولتی به شهروندان موضوع مهمی است (دانایی فرد، ۱۳۸۷). پاسخگویی سازمانی یکی از عوامل مردمی کردن و مردمی دانستن نظام اداری است. این مفهوم ابزاری است برای دادن توضیح متعهدانه اعمال و تصمیمات نهاد به فرد یا به نهاد دیگری. احساس

پاسخگویی در مقابل جامعه، می‌تواند سازمان‌ها را از ورود به بی‌راهه و غلتیدن در نگرش‌های آمرانه و یک‌سوگرانه باز دارد (خداوردی، ۱۳۸۹).

پاسخگویی در حال گذر از شکل‌های قدیمی مسئولیت به طرف سایر شکل‌ها، به ویژه سیستم‌های مدیریت کارآمدتر و پاسخ‌گوتر است. هدف اصلی رویکرد مدیریتی پیش از آنکه رعایت قوانین و مقررات باشد، تحقق اهداف، افزایش پاسخگویی به مشتری و بذل توجه به هزینه‌ها و استفاده از منابع محدود به مؤثرترین شکل است.

بازنگری سازمان‌ها در عملکردها و پرهیز از غفلت محیط‌های پیرامون و اهمیت بیشتر به شهروندان، فضا را برای توجه و تأکید بیشتر به محیط به ویژه در سطح اجتماعی فراهم آورده است. مدیران بخش دولتی نمی‌توانند از ابعاد مختلف پاسخ‌گویی غفلت کنند. از این بابت پاسخگویی در بخش عمومی، پیچیده‌تر از پاسخگویی در بخش خصوصی است. پاسخگویی از ارکان اصلی مدیریت دولتی است که اعتماد و انصاف را در اذهان متبلور می‌سازد (واعظی و آزمندیان، ۱۳۹۰). یکی از پیش‌شرط‌های الگوی اسلامی- ایرانی پیشرفت، تبیین الگوی پاسخگویی به نیازهای مادی- معنوی جامعه است (علی احمدی، ۱۳۹۰). ما نیازمند ارایه تعریفی مجدد از احساس سازمان‌های بخش دولتی نسبت به جامعه هستیم. به گفته کینک و استایورز در مقایسه با پارادایم مدیریت دولتی نوین که بر اثربخشی تأکید زیاد داشت، در پارادایم خدمات عمومی نوین، بیشتر بر پاسخگویی و تطبیق‌پذیری و خلق اعتماد شهروندان به بخش دولتی تأکید می‌شود. پیش فرض نظریه خادمیت، فرار از مسئولیت نیست، بلکه بر رفتارهای مسئولانه فراسازمانی تأکید دارد. "بلاک" برای مدیرانی که خواستار حکمرانی بر مبنای خادمیت هستند مطرح می‌کند که خادمیت در صورتی محقق می‌شود که معتقد باشیم همگی به دنبال پاسخگویی هستیم (میرعباسی و شریفی، ۱۳۸۹). نگاه اخلاقی به پاسخگویی باعث می‌شود که نسبت به چالش‌های محیطی حساس شویم و برداشت ما از تغییرهای محیطی معنادار گردد و می‌توان ادعا نمود تمام تلاش صاحب نظران این است که مفهوم مذکور و فرایند آن به عنوان یک فرهنگ در سازمانها و جامعه به صورتی نهادینه شده جاری گردد.

پاسخگویی عمومی از نشانه‌های اداره مدرن و دموکراتیک می‌باشد. اگر آنهایی که قدرت دارند در رابطه با اعمال، اشتباهات و تصمیم‌گیری‌های خود به مردم پاسخگو نباشند، دموکراسی و مردم‌سالاری در حد حرف و شعار باقی می‌ماند. بنابراین پاسخگویی عمومی به عنوان یک نهاد، مکمل مدیریت دولتی در یک حکومت دموکراتیک مردم‌سالار می‌باشد (بوونس، ۲۰۱۰).

۲,۲. پاسخگویی عمومی

از منظر جامعه‌شناسی می‌توان پاسخگویی عمومی را این گونه تعریف کرد: یک رابطه اجتماعی که در آن یک بازیگر الزام دارد که اقدامات و عملکرد خود را برای دیگران مهم توضیح دهد و توجیه کند (روزمک، ۱۹۹۸). "اوکونل" عقیده دارد، پاسخگویی عمومی وقتی وجود دارد که خدمات عمومی با کیفیت بالا، هزینه پایین و روش مناسب ارائه شوند (کوپل، ۲۰۰۵). کوپل نیز پاسخگویی عمومی را متشکل از پنج بُعد شفافیت، تعهد، کنترل‌پذیری، مسئولیت و جوابگویی می‌داند (اوکونل، ۲۰۰۵). به نظر می‌رسد پاسخگویی عمومی از مفاهیم کلانی است که مجموعه‌ای معانی مثبت را در خود دارد و تعریف دقیق آن مشکل است. با این حال به منظور سنجش این متغیر، ناگزیر از به کارگیری یک تعریف قراردادی و محدود کننده هستیم.

۳,۲. عملکرد در مدیریت دولتی نوین

علی‌رغم پژوهشگران بسیاری که ادعا می‌کنند که مدیریت عمومی جدید (NPM)، اکنون منسوخ شده و ما به میان‌سال‌های مدیریت عمومی جدید رسیده‌ایم (دانلیوی و همکاران، ۲۰۰۶)، هیندمن و لاپسلی (۲۰۱۶) یک برهان مجاب کننده را مبتنی بر اینکه NPM نه تنها منسوخ نمی‌باشد، بلکه تازه به یک تجارت مرسوم تبدیل شده است را مطرح می‌کنند. از این منظر، قراردادهای بخش خصوصی، رقابت و سنجش عملکرد با وجود شکست‌های مداوم، برای تحقق کاهش هزینه‌های وعده داده شده و بهبود عملکرد، مسلم فرض شده است (هود و دیکسون، ۲۰۱۶). پولیت (۲۰۱۶) این بحث را در خصوص NPM (به ویژه اشکال مدیریتی) به جای پیشنهاد گفتمان درمورد NPM و منسوخ دانستن روش، به روش جالبی مطرح می‌سازد؛ اکنون شکل پیچیده‌تری از فزون‌گرایی و وابستگی مسیر که به عنوان لایه‌بندی کار شناخته می‌شود وجود دارد. بدین ترتیب پارادوکس‌های NPM، تناقضات و تفاوت‌های محلی نیاز به تحقیق و تفحص بیشتری دارند.

یکی از پارادوکس‌های جالب NPM، افزایش همزمان و متناظر حسابرسی بخش عمومی به ویژه حسابرسی عملکرد بخش عمومی (PA) بوده است (همچنین به نظر می‌رسد عنوان‌هایی همچون "اعتبار-برای-پول" و "کارایی" حسابرسی هم داشته باشد). با وجود اینکه این مسئله از دهه ۱۹۷۰ در کشورهای مختلف، به کار گرفته شده است، اما اغلب به عنوان بخشی از عوامل تجدید سازمان NPM و همگام با ارزیابی، سنجش عملکرد و نتیجه مرتبط با حسابداری در بسیاری از دموکراسی‌های غربی مورد بررسی قرار می‌گیرد. اینگونه استدلال می‌شود که PA، دغدغه‌های اجتماعی بیشتری را همراه با حسابداری برای مدیریت بودجه عمومی و منابع و پیامدهای مرتبطشان را نشان می‌دهد.

در حالی که پژوهش‌های قبلی، اختلافاتی را در خصوص تعریف PA و تغییراتی در هویت PA، تمرکز و عملکرد را در طول زمان شناسایی نموده‌اند، PA به عنوان عضو مهمی در عملیات حسابداری و کنترل، گسترش نگاه دقیق حسابرسی را فراتر از درستی و انطباق مالی برای در نظر گرفتن گستره‌ای از اقتصاد، کارایی و اثربخشی شرح داده است. لوو (۱۹۹۶) معتقد است که تحت نفوذ NPM، دقت نظر ذینفعان به سمت و سوی دغدغه‌هایی در جهت مدیریت منابع عمومی و کارایی و اثربخشی عملکرد مدیریت بخش عمومی کشیده شده است. همچنین ادعا می‌شود که PA، به واسطه متمرکز شدن روی نتایج ناشی از NPM به وجود آمده است و اینکه موجب پیدایش تمرکز و پایه‌هایی برای مدیریت عملکرد شده است که بیش از پیش حسابرسان بخش عمومی را درگیر کنترل و ارزیابی عملکرد می‌کند. استراتژی، مدیریت عملکرد و سنجش عملکرد بیشتر از قبل، برای حاکمیت و حسابداری بخش عمومی در هم تنیده و بارز گشته‌اند (پولییت، ۲۰۰۵). بنابراین، چنانچه سرحسابرس‌ها با تعریف مجددی از نقش‌هایشان و دامنه حسابرسی در فضای عملکرد مواجه شوند اگر مستقیماً، در رابطه با سیاست دولت اظهارنظر کنند، در معرض خطر دلبده شدن به عنوان بازیگران سیاست قرار می‌گیرند (پولییت، ۲۰۰۵).

با توجه به چالش‌های موجود یا عادی‌سازی جنبه‌های اساسی در برنامه‌های کاری NPM، منطقی به نظر می‌رسد که PA رونق اولیه‌ای را تجربه کند و اینکه ممکن است در حال حاضر با کاهش نسبی مواجه گردد. باز هم، به نظر نمی‌رسد که این موضوع موردنظر باشد. مطابق با اقدامات نسبتاً جزئی، این عملیات به بسیاری از کشورها گسترش داده شده است و به بخش مهمی از تجارت حسابرسی بخش عمومی و عنصری کلیدی از مأموریت بسیاری از مؤسسات حسابرسی سطح بالا تبدیل شده است. افزایش PA، توسط هدایت کنندگان NPM با انجام اقداماتی همچون تجاری‌سازی و خصوصی‌سازی بسیاری از ابعاد بخش عمومی به آسانی امکان‌پذیر نمی‌باشد؛ اما همچنان ممکن است با افزایش گسترده‌تری در راستی‌آزمایی و همراه با عملیات حسابرسی نقل گردد. از این منظر، رشد PA، پیامدی نسبت به تقاضای گسترده‌تر اجتماعی برای ضمانت‌های مالی بوده است که تحت تأثیر چرخه بحران مالی و محدودیت‌های بودجه دولتی مربوطه می‌باشد.

مفهوم ماهیت انعطاف‌پذیری PA، توسط پارکر و گوتوری (۱۹۹۹) به وضوح مطرح گردید و توسعه داده شد. بر اساس پژوهش‌ها در دفتر حسابرسی کشورهای مشترک المنافع استرالیا و دفتر حسابرسی ملی استرالیا (ANAO) بر روی PA اشاره گردید که PA نباید به عنوان یک عملیات فنی تغییرناپذیر شناخته شود؛ بلکه بر عکس، مفاهیم PA و کاربردهایش همانند یک ساختار اجتماعی انعطاف‌پذیر در طول زمان تغییر می‌کند. از این رو، آنها استدلال می‌کنند که این موضوع نمایانگر طیف وسیعی از دیدگاه‌ها و شرایط اجتماعی/سیاسی ذینفعان می‌باشد؛ به این ترتیب، PA به عنوان بخشی از سناریوها و موقعیت‌های اجتماعی توصیف می‌گردد. این مفهوم از همچنین توسط جاکوبز (۱۹۹۸) در تحلیل PA در

نیوزیلند شرح داده شد. با این حال، جاکوبز (۱۹۹۸)، متعقد بود که تا هنگامی که ارزیابی هم سو با PA به وسیله اصلاحات NPM جایگزین گردد، حسابداری از طریق نقشی صلاح اندیشانه در جهت رشد و ترقی می‌باشد. جاکوبز (۱۹۹۸)، استنتاج نمود که این موارد نشان می‌دهند که افزایش در منطق حسابرسی اجتناب ناپذیر نبوده و ممکن است تنشی بین محل مربوط به PA درون NPM و جامعه حسابرسی وجود داشته باشد.

علی‌رغم مجموعه کثیری از اقدامات قبلی که رشد PA را به اثبات می‌رسانند، بسیاری از اقدامات همچنان روی مطالعات قضایی مستقل متمرکز مانده‌اند؛ به عنوان مثال، پژوهش‌های پیشین از جمله توسعه ANAO PA توسط پارکر و گوتری (۱۹۹۹)، تحقیق رادکلیف (۱۹۹۸) در خصوص توسعه تاریخی و پیاده‌سازی حسابرسی کارا در یک استان کانادایی، یا بررسی تأثیر عوامل اجرایی محدود کننده دولت استرالیا روی AG استرالیایی توسط فونل (۱۹۹۸) که بعداً حسابرسی کارا نامیده شد و مطالعه نمونه‌ای فونل و همکاران (۲۰۱۶) از دیدگاه اعتبار حسابرسی در یک ANAO PA. همگی جزو تحلیل‌های تطبیقی بوده و مربوط به گذشته می‌باشد و تنها روی اختیار و ظرفیت قانونی از مجموعه حسابرسی استانی یا ملی متمرکز می‌شود (پولیت، ۲۰۰۵). با در نظر گرفتن دیدگاه‌های محدود ارائه شده به وسیله پژوهش‌های قبلی روی PA، نیاز به یک رویکرد نمونه‌ای تحلیلی مبتنی بر یک موقعیت ملی ویژه وجود دارد که مبنایی را برای ارزیابی ماهیت و عملکرد کنونی PA فراهم می‌کند. به این ترتیب، وجود تفاوت‌ها در واژه‌گزینی، عملکرد، دقت نظر و مخاطبان، نمی‌تواند به تفاوت‌های تاریخی و قانونی از یک مفهوم ملی مستقل نسبت داده شود.

این مسئله برای مطرح ساختن مبانی در راستای ارزیابی مفاهیم مهمی که تعریف و عملکرد PA را به وجود می‌آورند، ضروری می‌باشد. درک ما هم از عملکرد فعلی و هم از فرآیند بالقوه، همچنان نیازمند شناسایی اثرات داخلی و خارجی می‌باشد که PA را پایه‌گذاری نموده‌اند. در حالی که شواهد آشکاری ارائه شده است مبنی بر اینکه AG‌های مستقل، تغییرات قابل توجهی را برای اختیارات و تمرکز PA به واسطه تعمق روی نظریه‌هایشان و تفاسیر PA به وجود آورده‌اند و بدین ترتیب، در کل، قابلیت تأثیرگذاری تعیین‌کننده‌ای روی PA داشته‌اند و اینکه مطالعات قبلی PA، برای اکثریت بخش‌ها، پتانسیل سایر گروه‌های ذینفع اصلی را برای تحت تأثیر قرار دادن عملکرد PA نادیده گرفته‌اند. با این حال، ارتباط سایر ذینفعان اصلی، توجه اسکاربک و جوستسن (۲۰۱۰) را معطوف خود کرده است؛ کسانی که استدلال می‌کنند که مفاهیم PA، تحت تأثیر چگونگی برداشت گروه‌های ذینفع از جمله رسانه و واحدهای رسیدگی شونده از گزارش‌های PA قرار دارند. بنابراین، بررسی اینکه آیا سایر ذینفعان، بر تمرکز PA اثر می‌گذارند یا خیر، ضروری می‌باشد. بر این اساس، این پرسش مهم است که آیا تمرکز

فعلی PA، ویژگی‌های NPM را در سرتاسر حوزه‌های حسابرسی در یک موقعیت ملی را منعکس می‌کند یا خیر و کدام نقش، شرط لازم ذینفعان در هدایت ماهیت عملکرد PA می‌باشد.

۴،۲. تحقیقات مربوط به عملکرد و پاسخگویی

عموماً PA، به عنوان رشد در حسابرسی بخش عمومی شناخته شده است، انگیزه‌ی اصلی آن در گذشته NPM و بحران مالی جهانی بوده است. حسین (۲۰۱۰)، آن را به مثابه حکایتی از پیشرفت‌های مستمر به تصویر کشید، در حالی که فی و همکاران (۲۰۱۳) توسعه پویا در کانادا را به NPM و بحران مالی نسبت داده‌اند. یکی از جنبه‌های اساسی کار قبلی روی PA، تلاش در جهت تعریف ماهیت و دامنه عملکرد فنی بوده است؛ به ویژه اینکه بر روی کدام بخش عمومی PA باید تمرکز شود. با این وجود، این مسئله از ابتدا به اثبات رسیده است، برای مثال، همان‌طور که هامبورگر (۱۹۸۹) عنوان کرد که ۱۵ سال از PA در ANAO نشان داده که بر روی چه مسئله‌ای باید حسابرسی انجام گیرد و توسط چه کسی به هیچ وجه انجام نمی‌گیرد. آنچه مد نظر قرار گرفت، تغییری غیر از تمرکز روی کنترل مخارج حسابرسی و بررسی قانونی بودن آن برای کسب منافع بیشتر در مدیریت بودجه و نتایج بود (جاکوبز، ۱۹۹۸). در سطح بین‌المللی، دامنه کاری PA در قالب گزارش‌دهی در خصوص اقتصاد، کارایی و اثربخشی خلاصه می‌گردد (گرونلند و همکاران، ۲۰۱۱). در دهه ۱۹۸۰، بسیاری از حوزه‌های قضایی حسابرسی (از جمله بسیاری از آنهایی که در استرالیا بودند) فقط اختیار قانونی برای بررسی اقتصادی و کارایی داشتند. با این حال، علی‌رغم وجود این محدودیت‌ها، بسیاری از دفاتر AG، از دامنه خود فراتر رفتند و منابعی را برای مهم شمردن اثربخشی واقعی، بنیادی و اساسی در گزارش‌های PA را در نظر گرفتند (پارکر و گوتری، ۱۹۹۹).

پارکر و هنترلی (۱۹۸۸) پی بردند که دفتر مرکزی استرالیا ANAO و AG‌های دولت استرالیا به‌طور علنی فراتر از محدوده‌های اعلام شده خود از دامنه PA پیش رفتند، از جمله در مسائل کارایی و اثربخشی حقیقی در گزارش‌های حسابرسی‌شان. پارکر و گوتری (۱۹۹۹) نتیجه‌گیری کردند که بر خلاف محدوده‌های قانونی دامنه PA در بیانیه‌های دفتر AG، در واقع، ANAO شامل اثربخشی‌هایی درون دامنه PA بود و زمانی بود که فعالیت سرحسابرس کل در سال ۱۹۹۷ بررسی گردید؛ ظرفیت برای اثربخشی‌های بازبینی (به میزانی که نتایج واقعی به دست آیند) شامل اختیار بررسی اقتصادی (به حداقل رساندن هزینه)، کارایی (به حداکثر رساندن نسبت خروجی به ورودی)، تبعیت قانونی و سیاسی بود. هم تحلیل‌های آماری و هم پژوهش‌های آکادمیک، در بسیاری از حوزه‌های قضایی، گسترش پی اختیار حسابرسی را برای در نظر گرفتن اثربخشی در دامنه PA، مورد تأکید قرار می‌دهند.

یکی از جنبه‌های مهم گسترش اختیارات PA، شامل بررسی اثربخشی (و در واقع تمرکز روی نتایج عمومی) بود که این مسئله را مطرح کرد که آیا حسابرسی باید روی کنترل بخش عمومی تمرکز کند یا روی بهبود آن (مورین، ۲۰۰۳). فونل (۲۰۱۱) معتقد بود که با مطرح ساختن اینکه آیا بهترین بهره‌برداری از منابع عمومی به وجود آمده است یا خیر، تغییری فراتر از مسائل پذیرش و حسابرسی مالی سنتی روی کنترل حسابداری وجود داشت. این تغییر، اقدامات اجرایی دولت را مشهود ساخته است و خطر گزارش AGها را به‌طور مغرضانه‌ای روی اهداف تحت حمایت دولت، برنامه‌ها و ارائه راهکارها شدت بخشیده است.

دولت و مدیران بخش عمومی اقدامات خود را همراه با تأخیر انجام نداده‌اند تا به دفاعیات عمومی از فعالیت‌های خود در خصوص بررسی دقیق و گزارشگری بپردازند (فونل ۱۹۹۸؛ باورمن و همکاران، ۲۰۰۳). در پاره‌ای از مواقع، تعارضی آشکار بین دولت و AG وجود داشته است، برای نمونه اتفاقاتی که در گذشته در دولت فدرال استرالیا و حوزه‌های قضایی دولت ایالتی ویکتوریا اتفاق افتاده است (فونل ۲۰۰۳؛ جاکوبز، ۲۰۰۹). از این رو، در حالی که گسترش اختیارات حسابرسی می‌تواند به عنوان انعکاسی از تمرکز بازده NPM و به عنوان ترویج دهنده فرهنگ حفظ مسئولیت سازمان‌های بخش عمومی دیده شود (پارکر و گوتری، ۱۹۹۹؛ فری و همکاران، ۲۰۱۳)، با این حال یک واکنش در راستای ریسک اعتباری جبرانی وجود داشته است (پاور، ۲۰۰۷). برای مثال، رادکلیف (۲۰۰۸) معتقد بود که در مطالعه پرونده کانادایی، AG می‌توانست در گزارشات او در مشارکت در یک گفتمان مدیریتی عمل-گرایانه نقش داشته باشد که به‌طور مؤثری برخی از "اسرار عمومی" به وسیله محتوای گزارش محافظه کارانه برای حفظ مقبولیت و استمرار نقش و سازمانی شدنشان پنهان می‌مانند. برخی از دولت‌ها تلاش کرده‌اند تا توانایی AG را در پرداختن به خط مشی مربوط به مناطق را زیر سؤال ببرند، که اعمال کننده روش‌هایی می‌باشد که به چالش کشیدن اختیارات حسابرس، محدود کردن منابع موجود برای عملکرد PA را در بر می‌گیرد و علناً نقدکننده کیفیت گزارشگری‌های PA می‌باشد (فونل، ۱۹۹۶، ۱۹۹۸، ۲۰۱۱؛ فونل و وید، ۲۰۱۲؛ فونل و همکاران، ۲۰۱۶؛ رادکلیف، ۱۹۹۸). بنا بر این دیدگاه، رابطه ذینفع بین AG و دولت می‌توانست هم بهبود دهنده و هم به تعویق اندازنده عملکرد PA باشد.

در بسیاری از موارد، اینگونه استدلال می‌شود که یکی از اساسی‌ترین ذینفعان در افزایش PA، اغلب کمیته حساب‌های عمومی (PAC) بوده است (جاکوبز، ۱۹۹۸؛ شارما، ۲۰۰۷؛ جونز و جاکوبز، ۲۰۰۹). در استرالیا، PACها، معمولاً حفظ کننده رابطه حسابداران رسمی با AGها و هدایت کننده رابطه بین دولت و مسئولیت AG می‌باشند. در واقع، محققان معتقدند که PACها، یک کمک کننده مهم در عملکردهای حسابرسی برنامه‌های AG می‌باشند.

همان‌طور که آنها نقش حسابرسان عملکردی را به‌طور اساسی با مهیا نمودن انجمن عمومی برای تحقیقات بیشتر در فعالیت دولت و عملکردش تکمیل کرده و بهبود می‌بخشند (هوک، ۲۰۱۵؛ شارما، ۲۰۰۷). به واسطه نگرانی آنها در خصوص منفعت عمومی، PACها، به عنوان نهادی قدرتمند در نظر گرفته می‌شوند که فعالیت‌های دولت توسط آنها، مورد محاسبه قرار می‌گیرد (مولگان، ۱۹۹۷ و ۲۰۰۰). گزارش‌های PA، منابع تحلیلی و تحقیقاتی ویژه‌ای را برای PACها فراهم می‌کند (جاکوپز، ۱۹۹۸؛ جونز و جاکوپز، ۲۰۰۹). تجربه پارلمان دولتی می‌تواند احتمال به کارگیری فعالیت‌های اصلاحی حسابرسی توسط حسابرسان عملکرد را در توصیه‌های طبقه‌بندی شده PA در گزارشات بهبود بخشد (مورین، ۲۰۰۸؛ اسکاربک و جوستسن، ۲۰۱۰).

از این لحاظ، بارت (۲۰۱۱) و مورین و هازگوی (۲۰۱۶) اضافه می‌کنند که منفعت پارلمان دولتی در PA، به‌طور بالقوه‌ای نسبت به زمانی که حسابرسان عملکرد به تنهایی عمل نمایند، منجر به تأثیر بیشتر و مناسب‌تر PA می‌گردد. نمایندگان پارلمان، به ویژه اعضای گروه مخالف، اغلب توجه خود را محدود به اقلامی می‌نمایند که موارد مهمی را برای حمله‌های سیاسی در خصوص کارگزار دولت یا برای ایمنی رسانه‌های اختصاصی فراهم می‌کنند (اسکین ۱۹۸۵؛ پارکر و گوتری، ۱۹۹۹؛ حسین، ۲۰۱۰؛ رادکلیف، ۱۹۹۸).

در حالی که تعامل بین حسابرسان عملکرد و مؤسسات حسابرسی در روند PA به عنوان عملکرد غیرعلنی در نظر گرفته می‌شود (پارکر و گوتری، ۱۹۹۹)، شارما (۲۰۰۷) از تعامل بین حسابرسان و PAC به عنوان عملکرد علنی نام می‌برد که در میان سایرین در بازپرسی عمومی، جایی که همچنان رسانه در پاره‌ای از مواقع حضور دارد، اتفاق می‌افتد. یافته‌های PA، در بازپرسی پارلمان، جایی که حسابداری به کار برده می‌شود و توضیحات مورد پیگیری قرار می‌گیرد، روی کار می‌آیند. از این رو، درجایی که سازمان‌ها مورد سنجش قرار می‌گیرند و تأثیرات PA مستحکم می‌شوند، مسئله علنی می‌باشد (شارما، ۲۰۰۷). شارما (۲۰۰۷) و لانسدیل (۲۰۰۸) استنتاج می‌کنند که عملکرد PA اغلب متکی به حمایت سیاسی از PACها می‌باشد.

منافع سیاسی پارلمان در PA محتمل برانگیختن توجه رسانه‌ها می‌باشند (اسکاربک و جوستسن، ۲۰۱۰) و با انتشار یافته‌های PA و انتقال آنها به رسانه‌ها، نقش مهمی را در مهم جلوه دادن فعالیت PA دفاتر AG ایفا می‌کنند (سادرلند، ۲۰۰۳؛ کلز، ۲۰۱۱؛ مورین، ۲۰۰۱؛ تیلا و بوگت‌تر، ۲۰۱۰). در این راستا در پژوهشی، در خصوص تغییرات در عملکرد PA در SAIها در اروپای غربی، پولیت (۲۰۰۳) پی برد که SAIها در فنلاند، فرانسه، هلند، سوئد و انگلستان تلاش‌های خود را در راستای ارتباط با رسانه افزایش داده‌اند.

در بسیاری از حوزه‌های قضایی، خود دفتر AG به نظر می‌رسد که تأثیری روی تمرکز، دامنه و شکل PA داشته باشد. این مربوط به تعادل بین پذیرش، اقتصاد، اثربخشی و کارایی، تمرکز بر روی کنترل حسابرسی در مخالفت با ارزیابی نتایج واقعی و تعادل برخورد بین مسئولیت خواهی و دقت نظر صلاح اندیشانه می‌باشد (جاکوبز، ۱۹۹۸؛ پارکر و گوتری، ۱۹۹۹).

شاید ملموس‌ترین عامل تأثیرات مربوط به انتخاب‌هایی باشد از اینکه از چه چیز (و چه زمانی) یک AG مستقل عمل حسابرسی را انجام خواهد داد (بارت، ۲۰۱۱)، چگونه گزارشات PA در حوزه عمومی ارائه می‌شوند، کدام ذینفعان در اولویت برای تمرکز می‌باشند (رادکلیف، ۱۹۹۸؛ جندرون و همکاران، ۲۰۰۱، پولیت، ۲۰۰۳).

برخی از محققان چگونگی تأثیر رسانه و منافع پارلمان را بر روی عقیده عموم و پیاده‌سازی توصیه‌های PA بررسی کردند (لانسدیل، ۲۰۰۰؛ مورین، ۲۰۰۸؛ اسکاربک و جوستسن، ۲۰۱۰) اما چگونگی اولویت‌بندی ذینفعان مانند پارلمان، دولت، حسابرسی، رسانه و عموم مردم و اینکه آیا این اولویت‌بندی‌های سهامدار تغییر یافته است یا خیر، نسبتاً مورد کم توجهی قرار گرفته است. در واقع، مطالعات قبلی مانند تیلما و بوگت‌تر (۲۰۱۰) مایل به اعطای امتیازاتی به پارلمان، هیئت مدیره و سازمان حسابرسی به عنوان ذینفعان بهره‌مند از دغدغه‌های اساسی بوده‌اند.

هویت ذینفعان اصلی و ماهیت رابطه با آنها مهم می‌باشد زیرا آنها می‌توانند از تأثیر PA بر روی روند سیاسی و دموکراتیک بکاهند یا بر آن بیفزایند (تیلما و بوگت‌تر، ۲۰۱۰). این موضوع به وسیله چندین مورد از پژوهشات قبلی PA مورد تأکید قرار گرفته است که نشان می‌دهد که PA فرآیندی استاندارد نمی‌باشد (پولیت و همکاران، ۱۹۹۹)، و در عوض متشکل از یک مکانیسم ناهمگن (پولیت، ۲۰۰۳)، تغییرپذیر (گوتری، ۱۹۹۱) و مرتباً در حال گسترش می‌باشد که توسط ذینفعان مختلف تحت تأثیر قرار می‌گیرد (اسکاربک و جوستسن، ۲۰۱۰).

۳. نتیجه‌گیری

همان‌طوری که اقتصاد جهانی به حرکت خود ادامه می‌دهد، نامناسب بودن روند تصمیم‌گیری در زمینه سرمایه‌گذاری و امور مالی دولت‌ها، بیشتر مشخص می‌شود، این بهترین زمان، برای اصلاح گزارشات مالی بخش دولتی و مدیریت مالی است.

نیازهای مهم برای اصلاح این گزارشات، کاملاً واضح و آشکار است. در صورتی که فرصت‌های کنونی برای روند اصلاح و افزایش حساب‌پذیری و مدیریت مالی بخش دولتی مورد استفاده قرار نگیرد، آینده سیاسی یا وضعیت دولت‌ها مبهم خواهد شد. سیاستمداران و کارمندان دولتی که برخی منافع

شخصی را بر منافع عمومی ترجیح می‌دهند، مسبب اصلی اشتباهات نسل‌های آینده و هزینه‌ها و شکست‌های وارد بر آنها خواهند بود.

اگر دولت‌ها بهترین اطلاعات موجود را ارائه دهند، آیا وضعیت امروز بهتر خواهد شد؟ این کمال نابخردی است که فکر کنیم که حسابداری، می‌تواند جهان را از بحران‌های بدهی‌های دولتی مصون نگه دارد. واضح است که اطلاعات با کیفیت، صحیح و قابل اطمینان، شفافیت و افزایش حساب‌پذیری، می‌تواند عملکرد مناسبی از نظر مشارکت در روند تصمیم‌گیری را ارائه دهد. همچنین سبب می‌شود که حکومت‌ها اطمینان لازم را نسبت به بخش‌های تشکیل دهنده خود ایجاد کنند و آشنایی بیشتری نسبت به خصوصیات و ویژگی‌های آنها پیدا کنند و در نهایت عملکردهای سیاستمداران و کارمندان دولت را در جهت منافع عمومی تنظیم کنند.

واضح است که زمان بررسی مسائل مربوط به بدهکاری‌های دولت‌ها از چشم‌انداز حسابداری، به خوبی چشم‌اندازهای سیاسی و اقتصادی سنتی فرا رسیده است، هر چند که روش‌های فوق ناکارآمدی خود را در گذشته نشان داده‌اند و در این راستا می‌بایست به فکر روش‌های نوین بود.

منابع

الوانی، سیدمهدی؛ دانایی فرد، حسن. (۱۳۸۰). گفتارهایی در فلسفه تئوری‌های مدیریت دولتی. انتشارات صفار.

خداوردی، علی. (۱۳۸۹). پاسخگویی در نظام مردم سالاری دینی. فصلنامه تحولات سیاسی، نشر ناجا.

دانایی فرد، حسن. (۱۳۸۷). چالش‌های مدیریت دولتی در ایران. انتشارات سمت.

علی‌احمدی، علیرضا. (۱۳۹۰). پیش طرح الگوی اسلامی ایرانی پیشرفت. انتشارات تولید دانش.

میرعباسی، رمضان؛ شریفی، عیسی. (۱۳۸۹). خادمیت: رویکرد نوین در مدیریت، انتشارات آذرخش.

واعظی؛ رضا، آرمندیان، محمدصادق. (۱۳۹۰). مدل پاسخگویی سه بُعدی: نگاهی متفاوت به پاسخگویی.

فصلنامه مدیریت انتظامی، ۶(۱)، ۱۳۱-۱۵۵.

Bovens, M. (2010). Two concepts of accountability: Accountability as a virtue & as a mechanism. *West European politics*, 33(5), 946-967.

O, Connell, L. (2005). Program accountability as an emergent property: The role of stake holders in a programs field, *public administration review*, 65, 1.

Pollitt, C. & Geert, B. (2005). *Public management reform: A comparative analysis*, second edition, oxford.

Sheikh, S. R. & Beise-Zee, R. (2011). Corporate social responsibility or cause-related marketing? The role of cause specificity of CSR. *Journal of Consumer Marketing*, 28, 1, 27-39.

Torring, J. & Ansell, C. (2017). Strengthening political leadership and policy innovation through the expansion of collaborative forms of governance. *Public Manag. Rev.*, 19, 37-54.

