

حسابداری مدیریت بخش عمومی در اقتصادهای نوپا

محمد عظیمی

دانش آموخته کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نور
mohammad.99azimii@gmail.com

چکیده

این مقاله، مدیریت حسابداری بخش عمومی (دولتی) (PASMA) را در ظهور نظام‌های اقتصادی (EES)^۱ بررسی می‌کند و روش‌های پیشبرد را پیشنهاد می‌دهد. روش اقتصاد سیاسی جهت مدیریت حسابداری و توسعه برگزیده می‌شود تا یافته‌های مقاله‌های مورد بررسی آنالیز شود. ما متوجه می‌شویم که مراحل مختلف توسعه موجب انواع متفاوت فعالیت‌های مدیریت حسابداری می‌شود، که اغلب مطابق انتظارات متعلق به اندیشه‌های سیاسی محلی و سایر عوامل اقتصادی-اجتماعی نمی‌باشد. اگر چه کمیت تحقیق PSMA بر اساس اقتصادهای نوظهور در حال رشد است، با این وجود نیاز به تحقیق‌های آتی وجود دارد تا اینکه به این موضوع بپردازد که چگونه فعالیت‌های مدیریت حسابداری در بخش دولتی تحت تأثیر متقابل بین برنامه‌های مدیریت دولتی آژانس‌های ارائه دهنده بین‌المللی و محیط‌های فرهنگی، اقتصادی و سیاسی نظام‌های اقتصادی است. به منظور به دست آوردن این زمینه‌های اجتماعی-فرهنگی و اجتماعی-سیاسی پیچیده، اصول نظری محکمی توصیه می‌شوند، که به ویژه با اتکاء به تئوری‌های (نظریه‌های) اجتماعی و مهم، همچنین با اتکاء به تحقیق کیفی نظیر مطالعات موردی صورت می‌گیرند.

واژه‌های کلیدی: حسابداری مدیریت، بخش عمومی، اقتصادهای نوپا

¹ Emerging Economies

۱- مقدمه

اکثر اوقات واژه تحقیقات حسابداری توسط افرادی که با فرآیند تحقیق حسابداری آشنا نیستند بدرستی درک نمی‌شود و اغلب آن را فرآیند مکانیکی می‌دانند که در یک محدوده‌ی سری به وسیله فردی خارق العاده انجام می‌شود. به هر حال روش هر چه باشد، پیچیده یا مکانیکی، فرآیند انجام تحقیق حسابداری مستلزم رسیدگی و بررسی منظم یک موضوع یا مسئله است (بقایی، ۱۳۷۴). پژوهش کیفی به نسبت پژوهش کمی، گستره کمتری داشته و انجام آنها با مشکلات بسیاری از جمله تعمیم پذیری نسبی، محدود بودن، سخت و وقت گیر بودن روبه‌روست. در بسیاری از کشورها وجود مشکلات متعددی در انجام در انجام تحقیقات کیفی مطرح بوده، لیکن برخی از جوامع بالاخص کشورهای پیشرفته توانسته اند تا حد زیادی این مشکلات را مرتفع کرده و با ارائه تعریف دقیق و اصولی نسبت به چنین شیوه‌هایی راه را برای انجام پژوهش‌های کیفی گشوده و پرداختن به آن‌ها را تسهیل نمایند. ایران از جمله کشورهایی است که به دلیل عدم شناخت، نبود امکانات و شرایط لازم و کافی و نیز وجود موانع مختلف از جمله موانع ذهنی، علمی و مالی از سوی مراکز تحقیقاتی و عدم تعریف درست از چنین تحقیقاتی، هنوز نتوانسته است به طور دقیق و آشکار جایی برای چنین روش‌هایی باز نماید و به طوری که نبود، کمبود و یا عدم استفاده صحیح از این روش‌ها به طور کامل به چشم می‌خورد. تغییرات در نقش و دامنه کار حسابداران حرفه‌ای، از محیط تجاری جهانی در حال تغییر ناشی می‌شود (هانکوک و همکاران، ۲۰۰۹). کارایی حسابداری در شرکت‌ها وابسته به کیفیت حسابداران آن است و این کیفیت مستقیماً متأثر از سطوح کارآزمودگی و دانش آنهاست. امروزه حسابداران حرفه‌ای با وضعیت‌های غیرمنتظره زیادی روبه‌رو می‌شوند، در نتیجه تغییرات ایجاد شده در اهمیت و کیفیت اطلاعات حسابداری، لزوم تغییر یا بازنگری در آموزش حسابداری به خوبی احساس می‌شود (مشایخی و شفیعی پور، ۱۳۹۱).

در طول دهه گذشته، منطق اقتصادی توسعه بر اساس سیاست تحول ساختاری (مانند اصلاحات خصوصی سازی و بودجه دولت خود را به عنوان منطق اجتماعی یا مدنی توسعه از نوع ساخته اند. این دستور کار جدید جهانی شدن و محلی سازی" استراتژی توسعه برای اقتصادهای نوظهور (بانک جهانی، ۱۹۹۹، ۲۰۰۳ الف، ۲۰۰۳ ب) را شناخته است، عنوان شاخه ای از توسعه بازار محور درون ایدئولوژی نئولیبرال، این گفتمان همچنان بر بازار آزاد» و «مالکیت خصوصی» تأکید دارد. با این حال، همچنین تمرکز اضافی در محل خدمات عمومی و سرمایه توانمندسازی / اجتماعی با توسعه شرکت های کوچک و پروژه های کاهش فقر جای می دهد (بانک جهانی، ۲۰۰۰).

کمیته تحقیق در حسابداری در اقتصادهای نوظهور در طی بیش از دو دهه ی گذشته افزایش یافته است. این ممکن است در بسیاری از عوامل پیچیده، از جمله فشارهای فزاینده ی جهانی شدن، اصلاحات تهاجمی حسابداری پیشرفته شده توسط سازمان های کمک کننده، گسترش برنامه های دکترا در دانشگاه های غربی برای محققان اقتصادهای نوظهور، و توسعه و گسترش مجلات حسابداری برای حسابداری پژوهش در اقتصادهای نوظهور ریشه داشته باشد. با این وجود، تحقیقات در این حوزه، به ویژه پژوهش حسابداری مدیریت (MA)، هنوز در مراحل ابتدایی خود است. بسیاری از تحقیقات صورت گرفته در حیطه ی حسابداری مالی، اغلب در مورد موضوع استانداردهای حسابداری و بدنه ی حرفه ای حسابداری هستند (هاپر، تسامتی، آدین، و ویکراماسینگ، ۲۰۰۹). تحقیقات MA در بخش دولتی در اقتصادهای نوظهور تا حد زیادی نادیده گرفته شده، و یا به تازگی شروع به توسعه کرده است (هاپر و بویی، ۲۰۱۶. هاپر و همکاران، ۲۰۰۹، ص ۴۷۱ - ۷۲)

بخش عمومی پژوهش حسابداری مدیریت PSMA به طور گسترده ای بررسی شده است (برودبنت و گاتری، ۱۹۹۲، ۲۰۰۸؛ گودارد، ۲۰۱۰؛ ون هلدن، ۲۰۰۵). با این حال، اگر چه این بررسی ها یک درک کلی از تغییر نقش MA در بخش دولتی ارائه کرده اند، علی الخصوص بر اقتصادهای نوظهور متمرکز نیستند. بنابراین، مهم است که سهام از دانش در PSMA در اقتصادهای نوظهور را در یابیم و درک درستی از ماهیت در حال تغییر شیوه MA در بخش دولتی در اقتصادهای نوظهور ارائه دهیم. دو دلیل خاص برای بررسی ما وجود دارد. اول، اتخاذ مدیریت عمومی جدید (NPM)، هود را بینید، ۱۹۹۱، ۱۹۹۵) در سازمان

² Hancock

های بخش دولتی در اقتصادهای نوظهور، که اغلب توسط "گفتمان توسعه" مبتنی بر بازار ترجیح داده شده الهام گرفته است و توسط سازمان های کمک کننده بین المللی حمایت مالی شده است، و افزایش قابل توجهی از سوی دانشگاهیان و سیاستگذاران در طی دو دهه گذشته دریافت کرده است (آلن، ۲۰۰۹ء آنیست، ۲۰۰۴؛ میننگ، ۲۰۰۱؛ پولیدانو، ۱۹۹۹؛ ریچارد، ۲۰۰۴؛ شیک، ۱۹۹۸) NPM. به شدت مورد انتقاد قرار گرفته است. محققان ادعا می کنند که آن را در پیشبرد رشد و ثبات اقتصادی، کاهش فقر و ایجاد اشتغال موفق نبوده است (هاروی، ۲۰۰۵؛ هاپر و همکاران، ۲۰۰۹؛ مورالس، گندرون، و گوئین - پاراسینی ۲۰۱۴). علاوه بر این، مطالعات اذعان کردند که نوع و شدت NPM از کشوری به کشور دیگر متفاوت است (گاتری و همکاران، ۱۹۹۹؛ پولیت، ۲۰۰۱؛ پولیت و بو کاترت، ۲۰۱۱). با این حال، یک ارزیابی انتقادی تحقیق بر روی شیوه های MA مربوط به NPM در اقتصادهای نوظهور وجود ندارد، و تلاش این بررسی پر کردن این شکاف است. آرزوی بررسی ما فراتر از اصلاحات NPM در اقتصادهای نوظهور می باشد، به این معنا که مایل به کمک به درک درستی از این امر هستیم که چگونه برنامه های توسعه سازمان های کمک کننده بین المللی، مانند بانک جهانی، بر کارنامه MA در بخش های دولتی EE در طی بیست سال گذشته اثر گذاشته است.

دوم، هدف: این بررسی ارائه ی پاسخی به نگرانی های اقتصادهای نوظهور در مورد اهمیت حسابداری در برنامه های توسعه خود، به خصوص با تحریک بحث در مورد اینکه چگونه حسابداری می تواند به نیازهای زمینه خاصی از اقتصادهای نوظهور پاسخ دهد می باشد (هاپر و بویی، ۲۰۱۶). این امر، محققان بالقوه PSMA را در مورد یافته های تجربی و بحث در مورد سیاست، عمل و تئوری مربوط به اقتصادهای نوظهور مطلع می سازد. همچنین این بررسی ممکن است توجه سیاست گذاران حسابداری در نهادهای جهانی و محلی، و متخصصان، مانند سیاستمداران، مدیران و مشاوران را در بخش های دولتی EE جذب کند. اهمیت حسابداری بخش عمومی در دستیابی به اهداف توسعه اقتصادی در اقتصادهای نوظهور بیشتر این منطق را تشکیل میدهد.

۲- موضوعات حسابداری مدیریت

بررسی های دیگر تحقیقات حسابداری بخش دولتی، طبقه بندی و موضوعات انضباطی، مانند بودجه، هزینه و اندازه گیری عملکرد فراهم می کنند (گودارد، ۲۰۱۰؛ ون هلدن، ۲۰۰۵؛ برودینت و گاتری، ۲۰۰۸). در بررسی ما، یک نقطه نظر موضوعی بیشتر به دسته بندی پژوهش اتخاذ می کنیم، که در آن موضوعات به خوشه گسترده تر موارد وابسته به MA در بخش دولتی اشاره دارند. به طور خاص، تم ممکن است از یافته های اصلی یک مقاله مربوط به اهداف پژوهش خود و یا سوال، پدیدار شود. این موضوع در مورد درک چگونه ایده های غربی، به ویژه "عقلانی حسابداری قانونی"، و ایده های NPM محور، مانند بودجه عملکرد، پر هزینه برای قیمت گذاری، حسابداری تعهدی و حسابرسی عملکرد، شیوه MA بخش عمومی در اقتصادهای نوظهور را شکل می دهند. از آنجا که دولت در بخش دولتی در اقتصادهای نوظهور کمتر غالب است و نیروهای بازار به هسته ی حکومت بخش دولتی تبدیل شده اند، مدل حسابداری قانونی و منطقی شدیداً با حسابداری NPM محور جایگزین شده اند (هاپر و همکاران، ۲۰۰۹). دوم، تحقیق بر تغییر نقش MA در بنگاه های دولتی اصلی ترین موضوع مورد خطاب قرار گرفته است که بدان پرداخته شده است (۲۰٪). این موضوع در مورد نقش اقدامات MA در بنگاه های دولتی به طور کلی، و به خصوص این که چگونه این شیوه تحت تاثیر افزایش نیروهای بازار تغییر می کند، می باشد. منافع محققان در موضوع قابل درک است، با توجه به اینکه بنگاه های دولتی تبدیل به مرکز تولید صنعتی با توجه به کمبود سرمایه خصوصی در بسیاری از کشورها پس از استعمار شده اند (آواتاگ و همکاران، ۲۰۰۷). سوم، تأثیر متنی در عمل MA نیز اغلب در ترکیب با این دو موضوع مورد بحث قرار گرفته (۲۰٪)، است. کار در این حیطه متنوع است، اما موضوع رایج این است که به دنبال درک این هستیم که تا چه حد شرایط ساختاری مانع اتخاذ شیوه های MA هدایت شده توسط NPM هستند. و چهارم، ویژگی های کنترل به رهبری دولت در هفت مقاله متمرکز شده است (۱۰٪)، نویسندگان آنها بر نفوذ دولت در بخش عمومی، از جمله فرم های متمرکز کنترل در پاسخگویی در سیستم های دولتی متمرکز شده اند. پنجم، برخی از مقالات یک ارتباط عملی قوی دارد و در مورد شرایطی بحث می کند که تحت آن یک رویکرد متوالی برای مدیریت مالی ممکن است مناسب باشد (۱۲٪). این

موضوع بر این اندیشه استوار است که برخی از عناصر اصلاحات اساسی باید اصلاحات پیشرفته تر در اقتصادهای نوظهور، مانند کنترل ورودی قبل از کنترل خروجی، یک سیستم حسابداری قابل اعتماد قبل از یک سیستم مدیریت یکپارچه مالی و حسابرسی مالی موثر قبل از حسابرسی عملکرد را دنبال کنند. در نهایت، تعداد کمی از مقالات (چهار درصد) بر منافع و ارزش های متضاد در بخش عمومی برای توضیح چگونگی برنامه های اصلاحات و شیوه MA مرتبط که در منابع برای گروهی مفید اما برای دیگری مضر بود، اشاره کرده اند. این موضوع اذعان دارد که اصلاحات بخش عمومی در اقتصادهای نوظهور اغلب ارزش انباشته دارد، برای مثال بر جنبه های اقتصادی مانند سودآوری، و نادیده گرفتن جنبه های اجتماعی مانند کاهش دسترسی به خدمات توسط گروه های هدف مربوطه و بدتر شدن شرایط کار تاکید دارد.

سه مورد اول از موضوعات فوق به صراحت به شیوه MA مربوط به نقش دولت در بخش عمومی اقتصادهای نوظهور، و چگونه این نقش در طول دوره ی زمانی تغییر کرده می پردازد. این سه موضوعات ۶۵٪ از مقالات در بررسی ما را پوشش می دهند. در نتیجه، سوال اصلی ای که باید پاسخ داده شود این است که چگونه این سند چشم انداز که از نقش دولت در بخش عمومی اقتصادهای نوظهور در حال تغییر است، بر ایده ها در مورد شیوه های MA اثر می گذارد، و این که آیا این ایده ها انتظارات را برآورد می کنند یا نه. در بخش بعدی چارچوبی توسعه می دهیم که برنامه های توسعه سازمان های کمک کننده بین المللی را که در آن چشم انداز واگرایی که نقش دولت در آن هسته ای است را به آرمان های شیوه های MA در بخش دولتی پیوند می دهد. این چارچوب به ارائه ی درک درستی از فشارهای خارجی بر روی شیوه های MA بخش عمومی در اقتصادهای نوظهور کمک می کند.

۳- توسعه و اقتصاد سیاسی با تغییر در حسابداری مدیریت

این بخش به تشریح چارچوبی برای ایجاد حس گفتمان توسعه و موجودی های مرتبط به MA در بخش دولتی در طول زمان، همانطور که توسط سازمان های کمک کننده بین المللی برانگیخته شده اند، می پردازد. این چارچوب دو شیفت قابل توجه، یکی از توسعه دولت محور به توسعه بازار محور برجسته می کند، و از سوی دیگر از توسعه بازار محور به توسعه محلی در اواخر دهه ی ۱۹۷۰ و اوایل دهه ی ۱۹۸۰، ظهور ایده های نئولیبرالی (که اغلب از طریق مفهوم NPM ترجمه کرده اند)، به ویژه در کشورهای ثروتمند، شروع به ایجاد تغییرات به مدل حکومت بخش عمومی سازمان (پولیت، ۱۹۹۵) می کند. مطالعات قبلی در تغییرات NPM و MA یک تغییر قابل ملاحظه در نگرش ها بر نقش مدل های دولتی و MA (به معنای یک مدل حکومت گسترده تر مناسب برای بخش دولتی به منظور ارائه خدمات به شهروندان نشان داده اند. دو تا از با نفوذ ترین مدل های حکومت، مدیریت عمومی سنتی و NPM هستند (برودبنت و گاتری، ۱۹۹۲؛ گندرون و همکاران، ۲۰۰۱). کنترل مدیریت دولت محور عمومی سنتی بر انطباق، قواعد، نگهداری و کنترل (همچنین همانطور که دولت و بری توصیف می کند، پولیت و بوکائرت، ۲۰۱۱ را ببینید) متمرکز است. ویژگی های اصلی این مفهوم یک بخش قوی بین مسئولیت های سیاسی و بوروکراتیک و کنترل های مبتنی بر قوانین، و همچنین هدایت و پاسخگویی برای ورودی ها است. در مقابل، NPM بر روی کنترل های مبتنی بر بازار برای رسیدن به بهره وری، اثربخشی و صرفه جویی هزینه و ساده در بخش دولتی استوار است (هود، ۱۹۹۱؛ پولیت، ۲۰۰۱). از این منظر، اتوماسیون واحد عمومی و در معرض قرار گرفتن آنها به نظم بازار تصور می شود یک وسیله ی بهتر نسبت به ترتیبات بوروکراتیک متمرکز برای ارائه خدمات عمومی باشد. موضوع اصلی NPM این است که به مدیران، توسط اجازه به مقامات صلاحیتدار مدیران برای دستیابی به اهداف عملکرد خود مسئولیت دهد، و سپس اندازه گیری، نظارت و گزارش بر شاخص های عملکرد را به منظور تعیین اینکه آیا به نتایج مورد نظر دست یافته اند یا نه انجام میدهد (گندرون و همکاران، ۲۰۰۱؛ مورالس و همکاران، ۲۰۱۴). با این وجود، مطالعات اخیر نشان می دهد که NPM تحت نئولیبرالیسم مقادیر معمول برای بخش عمومی سنتی با ارائه اتاقتی برای شیوه های کسب و کار مانند، از جمله اشکال دستکاری، و فرآیندهای آسیب رساندن کنترل دموکراتیک فرسوده می شوند؛ علاوه بر این، دامنه ی آن از ارائه خدمات عمومی به اداره امور دولتی گسترش یافته است (مورالس و همکاران، ۲۰۱۴). مطالعات همچنین به نفوذ رو به رشد نئولیبرالیسم اشاره

کرده اند، که در آن حضور قوی دولت به جای دولت غایب) معمولاً از کسب و کارهای بزرگ محافظت می کند و بازار را ارتقا می دهد (هاروی، ۲۰۰۵؛ مورالس و همکاران، ۲۰۱۴؛ یک، ۲۰۰۴).

متخصصان NPM در ابتدا به کشورهای ثروتمند و سپس به اقتصادهای نوظهور در اشکال و فرم های مختلف می پردازند، در حالی که اصول اساسی مانند صرفه جویی در هزینه، نظم بازار و اتوماسیون نهادهای عمومی را می کنند (گندرون و همکاران، ۲۰۰۱؛ پولیت و بو کارت، ۲۰۰۰)، به دلایل متعددی در منابع برای تغییر NPM در مدل کنترل مدیریت عمومی اشاره شده است؛ که عبارتند از برنامه های در حال تغییر از احزاب جناح راست تاچر و ریگان، پاسخی به تنش مالی و سیاست های اقتصاد کلان اتخاذ شده توسط دولت در طول این دوره، درک عمومی حسابداری، نقش مدارس کسب و کار، حسابداری و شرکت های مشاوره مدیریت در محبوب سازی ایدئولوژی مدیریتی، و غیره (برودبنت و گاتری، ۱۹۹۲؛ گندرون و همکاران، ۲۰۰۱؛ هود، ۱۹۹۵).

اقتصادهای نوظهور شرایط سیاسی و فرهنگی منحصر به فرد خود را دارا می باشد. شرایط منحصر به فرد آنها، مانند وابستگی مالی در سازمان های کمک کننده، تاثیر سیاست های بین المللی و بی ثباتی سیاسی نسبی آنها، در آزمودن مدیریت عمومی اقتصادهای نوظهور، و چگونگی تغییرات اخیر در طول زمان حیاتی است (آنیست، ۲۰۰۴، هاپر و همکاران، ۲۰۰۹). با توجه به وابستگی مالی اقتصادهای نوظهور نقش ایدئولوژی توسعه بانک جهانی تا به حال اثر قوی در طبیعت MA و کنترل شیوه عمومی و سازمان های بخش دولتی در این کشورها داشته است. رویدادهای سیاسی بین المللی، مانند پایان جنگ سرد با یک پیروزی قاطع سرمایه داری غرب، بلوک سوسیالیستی را پایان داد، به ما انگیزه ای برای خصوصی سازی و اصلاحات مربوط NPM در اقتصادهای نوظهور از طریق مشارکت سازمان های مالی و کمک کننده بین المللی و چند جانبه داد.

تحمیل، "گفتمان توسعه" در اقتصادهای نوظهور و روشی که در آن گفتمان توسعه، ساخته شد، مورد رقابت قرار گرفت و با بازیگران مختلف / موسسات در زمینه توسعه توسط بانک جهانی ارتباط برقرار کرد، در منابع توسعه مورد بحث قرار گرفته است (بینگتون، گوگنهایم، اولسون، و وواکوک، ۲۰۰۴؛ استیگلیتز، ۲۰۰۲). مطالعات نشان داده اند که چگونه رابطه همونیک بین بانک جهانی، سازمان های فراملی و جامعه روشنفکری به انتقال ایدئولوژی و گفتمان بانک جهانی در سطوح ملی و محلی و جامعه کمک می کند (به عنوان مثال بینگتون و همکاران، ۲۰۰۴ استیگلیتز، ۲۰۰۲). به طور مشابه، برخی مطالعات حسابداری نقش لفاظی حسابداری و تکنیک ها در گفتمان منتقل شده توسط بانک جهانی و صندوق بین المللی پول مورد مطالعه قرار داده است (نوی، گومز، پونس د لئون، و زیدا، ۲۰۰۲؛ نوو، گومز، گراهام، و هینکه، ۲۰۰۶؛ نوی و اوکامپو، ۲۰۰۷). رسم بر روی گزارش توسعه بانک جهانی طی چهار دهه گذشته، چپاسینگ و الدین (۲۰۱۰) به شناسایی سه گفتمان توسعه متمایز پرداختند: توسعه دولت محور، توسعه بازار محور و توسعه محلی. هر گفتمان خواستار یک نوع ایده آل "از مدل MA جدید بود (بانک جهانی، ۱۹۷۸، ۱۹۸۱، ۱۹۹۹). چپاسینگ و الدین (۲۰۱۰) استدلال می کنند که این گفتمان توسعه در اطراف نظریه ها و هستی شناسی توسعه های مختلف، و غیره شامل تعدادی هم پوشانی مفاهیم و مفروضات هستند. به عنوان مثال، اگر چه "هدایت بازار" و دوره های جهانی شدن و محلی سازی "به طور عمده براساس دو زیر مفهوم مختلف اما مرتبط هستند - به ترتیب «بازار آزاد» و «عدالت و توانمندسازی سرمایه اجتماعی» - آنها اساساً توسط ایدئولوژی نئولیبرال شکل می گیرند (مادسلی و ریگ، ۲۰۰۲، ۲۰۰۳؛ میتبین، هیکی، و بینگتن، ۲۰۰۷؛ استیگلیتز، ۲۰۰۲).

گفتمان توسعه	مدل حسابداری مدیریت "ایده آل"
توسعه - دولت محور برنامه ریزی کلان اقتصادی برای هماهنگی و به حداکثر رساندن توسعه از طریق مالکیت دولتی دولت عامل توسعه با تکیه بر سرمایه دولت می شود توسعه بازار محور کاهش نقش دولت در اقتصاد و تضعیف مداخلات سیاسی به حداکثر رساندن توسعه از طریق اصلاحات و مالکیت خصوصی و عملکرد بهبود یافته از طریق برنامه ریزی کسب و کار - مانند و کنترل توسعه محلی کاهش نقش دولت اما ایجاد سرمایه اجتماعی، و از بین بردن موانعی اجتماعی که زنان، گروه های قومی و نژادی و اجتماعی را حذف می کرد محروم سازی ایجاد فرصت های اقتصادی و قدرت را از طریق رشد عادلانه، دسترسی بهتر به بازارها، و دارایی های گسترش یافته	مدیریت عمومی سنتی بودجه متمرکز و منطقی / قانونی گرا و تخصیص منابع عادلانه به وزارتخانه ها، ادارات شرکت ها از طریق خزانه داری عمومی حسابرسی بخش عمومی و پاسخگویی از طریق گزارشگری مالی به نهادهای دولتی مدل NPM تاکید بر بودجه های نتیجه گرا و منابع مبتنی بر بازار تخصیص، قیمت گذاری اندازه گیری عملکرد بخش خصوصی، حسابرسی پاسخگویی از طریق گزارش های خارجی به سهامداران مدل NPM رویکرد نتیجه گرا، بازار محور اما واگذار و مشارکتی برای بودجه بندی و تخصیص منابع تاکید بر پاسخگویی گسترده تر از طریق گزارش به ذینفعان مختلف، مانند اهدا کنندگان، دولت و جامعه مدنی

به عنوان نتیجه ای از تجزیه و تحلیل آنها از گزارش توسعه بانک جهانی، جایاسینگ و الدین (۲۰۱۰) استدلال می کنند که گفتمان های توسعه زبان حسابداری خاص و بلاغت در نسخه خود از توسعه برای کشورهای وام گیرنده استفاده کرده اند. تغییرات ایدئولوژیکی در سازمان های کمک کننده (دوران جنگ سرد) با شعارهای حسابداری جدید در مورد تغییرات در حکومت و مدل های MA در بخش دولتی و موسسات دیگر در اقتصادهای نوظهور به ارمغان آورد. مقاله آنها همچنین نشان می دهد که مفصل و اتصال دوباره گفتمان های توسعه با لفاظی حسابداری موفق به درک پیچیدگی واقعی مشکلات محلی نیستند و مسیری برای گفتمان توسعه های جدید و مدل های حسابداری می دهند. با الهام از هاپر و همکاران (۲۰۰۹)، مقاله ما کار جایسینگ والدین (۲۰۱۰) بر روی تغییر گفتمان های توسعه و بلاغت حسابداری را به منظور دسته بندی تحقیقات MA در بخش دولتی اتخاذ می کند، و درک درستی از تغییر در مدل MA بخش عمومی در اقتصادهای نوظهور، از جمله شناسایی مسائل تحقیقات آینده را فراهم می کند. اشکال مختلف گفتمان توسعه و نوع ایده آل MA "نشان داده شده در گزارش توسعه و مطالعات قبلی را خلاصه می کند. توضیح کوتاهی در اینجا کفایت خواهد کرد، زیرا هر گفتمان بیشتر در بخش ۵ بحث خواهد شد، نشان داده شده و در بررسی تجزیه و تحلیل خواهد شد. گفتمان توسعه دولت محور قبل از دهه ی ۱۹۸۰، با تاکید بر دولت به عنوان بازیکن اصلی در دستیابی به پیشرفت اقتصادی، خواستار سیستم بودجه بندی منطقی و مبتنی بر قانونی شد. گفتمان توسعه بازار محور، که در دهه ی ۱۹۸۰ آغاز شده، از نقش دولت انتقاد کرد و به بازار آزاد و خصوصی سازی به عنوان اساسی برای توسعه اقتصادهای نوظهور نگریست. این گفتمان خواستار بودجه مبتنی بر بازار و قیمت گذاری آگاهانه با هزینه کامل، و فن آوری های مدیریتی مانند بودجه مبتنی بر عملکرد شد، که انتظار می رود بخش دولتی را بیشتر کسب و کار مانند کند. در نهایت، گفتمان محلی سازی (شاخه ای از توسعه بازار محور) در ایدئولوژی نئولیبرال به نظر می رسد به تاکید توانمندسازی محلی در اقتصادهای نوظهور می پردازد، که به ابزار حسابداری مانند بودجه مشارکتی و مکانیزمی برای پاسخگویی افقی نیاز دارد. با این وجود، پیش بینی جایاسینگ و الدین (۲۰۱۰) با توجه به تغییر در گفتمان توسعه (دولت محور به بازار محور به منظور توسعه موضعی) غم انگیز بود: اجرای مدل های MA ایده آل توسط گفتمان های توسعه مرتبط با تناقضات و درگیری ها شکل گرفته بود که مبارزات سیاسی در سراسر کشور و در بخش دولتی را تقویت می کرد. پایه فرض شده برای رژیم ایده آل کنترل در اقتصادهای نوظهور فاقد آن بودند که منجر به عواقب پیش بینی نشده برای سیستم MA بخش دولتی می شدند. این در تضاد با ادعاهای گفتمان های توسعه تبلیغ شده توسط سازمان های کمک کننده بود. فرض بر این است که کنترل مدیریت "ایده آل"، به دنبال برنامه های توسعه مربوطه باشد. در حالی که اقتصاددانان تمایل به چشم

پوشی از مطالعات سازمانی بررسی این مسئله دارند که آیا کنترل در واقع در اصلاحات همانطور که پیش بینی شده عمل می کند (الدین و هاپر، ۲۰۰۳)، در برخی مطالعات حسابداری برنامه های تعدیل ساختاری به عنوان زمینه های سازمانی تعبیه شده مورد بررسی قرار گرفته، که در این بررسی نشان داده خواهد شد. بنا بر مرور متون، این مقاله به دنبال بررسی این امر می باشد که تا چه حد مطالعات PSMA گفتمان های توسعه متفاوت منعکس می کنند.

از دیدگاه فوق، این مقاله مجموعه ای برای رسیدن به نتایج زیر است، که می تواند به عنوان یک بسط از سوالات تحقیق عمدتاً توصیفی معرفی شده در بخش ۱ باشد. اول، گفتمان های توسعه مجزا و مدل های "MA ایده آل" همراه ما را قادر به طبقه بندی پژوهش های MA و درک دگرگونی شیوه های MA در اقتصادهای نوظهور می کنند. دوم، تعداد قابل توجهی از مطالعات نشان داده که سازمان های بخش دولتی فعال در اقتصادهای نوظهور شرایط تاریخی، فرهنگی و سیاسی منحصر به فردی دارند، و این یک مسیر در مدل MA و استفاده از آنها است (آلاواتاگ و همکاران، ۲۰۰۷). چارچوب ما برای بررسی تحقیقات PSMA در اقتصادهای نوظهور توضیحات گسترده ای از تغییرات MA ناشی از عوامل اجتماعی، اقتصادی و سیاسی و نفوذ سازمان های کمک کننده را فراهم می کند. همچنین به ما در توضیح اینکه چرا این تغییرات اغلب انتظارات را برآورده نکرده کمک خواهد کرد. ادعا نمی کنیم که این چارچوب تنها برای اقتصادهای نوظهور قطعی و قابل اجرا است؛ به جای آن، یک دیدگاه گفتمان توسعه برای ایجاد حس تحولات MA

در بخش دولتی فراهم می کند. سوم، یک لنز برای ارزیابی نقادانه روشی که در آن به تحقیقات این شیوه MA بخش عمومی پرداخته شده، و شناسایی شکاف ممکن در بدنه ی موجود دانش آکادمیک فراهم می کند. در بخش بعدی بیشتر به شرح و تفصیل در گفتمان های توسعه می پردازیم و آنها را در پرتو یافته های بررسی های خود در نظر می گیریم.

۴- توسعه دولت محور، مدیریت عمومی و حسابداری مدیریت سنتی

گفتمان توسعه دولت محور به مکانیسم های دولت به عنوان نوش دارویی برای پیشرفت اقتصادی می نگرند. این ایدئولوژی توسعه درک قوی نظری در اقتصاد کینزی دارد. بانک جهانی از توسعه یک اقتصاد از طریق صنعتی / توسازی، به طور خاص از طریق ایجاد صنایع جایگزین واردات و توسعه یک ساختار رفاه عمومی دولت محور (بانک جهانی، ۱۹۷۸، ۱۹۷۹) حمایت می کند. مهمتر از آن، دولت به عنوان مرکز عمل دیده می شد، به شدت در تامین مالی و مدیریت شرکت های بزرگ تجاری و صنعتی و سازمان های دولتی درگیر می شود. توسط کشورهای غربی، سازمان های کمک کننده مانند بانک جهانی حمایت و تأمین مالی می شود که فعالانه به ترویج توسعه دولت محور در اقتصادهای نوظهور پرداخته اند.

مدیریت عمومی سنتی توسط سازمان های کمک کننده و کشورهای غربی به عنوان یک راه موثر اجرای یک بخش بزرگ دولتی در نظر گرفته شده است. یک چارچوب حسابداری منطقی / قانونی و متمرکز بخشی از مدل مدیریت عمومی سنتی (آدم و بوان، ۲۰۰۵) می باشد. کنترل های MA منطقی / قانونی به عنوان مسیری برای کنترل منابع و هدایت برنامه های اقتصادی ملی مشاهده شدند (جایسینگ و الدین، ۲۰۱۰؛ آدم و بوان، ۲۰۰۵) و برای اقتصادهای نوظهور منحصر به فرد بودند (هاپر و همکاران، ۲۰۰۹). از این چارچوب MA ایده آل برای مقابله با حکومت های بخش دولتی از طریق بودجه منطقی / قانونی گرا، تخصیص منابع عادلانه، و حسابرسی بخش عمومی و پاسخگویی از طریق گزارشگری مالی به نهادهای دولتی، انتظار می رفت (بانک جهانی، ۱۹۹۸). بنابراین، یک سوال کلیدی این است که آیا چارچوب حسابداری منطقی حقوقی در فرم ایده آل خود در بخش دولتی در اقتصادهای نوظهور محقق شده است، به این موضوع در زیر پرداخته شده است.

نخست، مطالعات نقش های مثبت که MA منطقی و قانونی کنترل می شوند و ممکن است در بخش عمومی و توسعه اقتصادی اقتصادهای نوظهور عمل کنند، بحث شده است. این مطالعات عمدتاً نقش قانونی و متمرکز MA در افزایش نقش دولت در توسعه اقتصادی را حمایت می کنند. این به دنبال یک بحث از مطالعات که نگرانی در مورد چگونگی چارچوب کنترل منطقی / قانونی توسط عوامل پیچیده ساختاری و شرکتی، از جمله سیاست و بازیگران قدرتمند، که جهت گیری فرهنگی و بیش مقررات را تحت تاثیر قرار می دهند مطرح می شود. این مطالعات به یک عدم تناسب بین شرایط مورد نیاز برای MA منطقی

قانونی و واقعیت اقتصادهای نوظهور اشاره می کنند. در نهایت، استفاده می نمادین از کنترل ها ناشی از عدم تعادل بین انتظارات و واقعیت های چارچوب MA بحث شده است .

۵- چارچوب حسابداری منطقی قانونی

باور به مدل حسابداری قوی، متمرکز توسط مدیریت عمومی سنتی نه تنها با سازمان های توسعه بلکه به شدت از سوی مطالعات اولیه حسابداری (انتوون، ۱۹۸۲؛ اندزینگ و بریستون، ۱۹۹۹؛ سیدلر، ۱۹۶۷) حمایت می شود. بودجه متمرکز به عنوان پایه ی اساسی برنامه ریزی و کنترل و نیز به عنوان ابزارهای بی طرف و موثر برای تخصیص منابع تصور می شدند. این مطالعات همچنین توسعه سیاست گذاران را خواستار شدند تا به کمک های بالقوه حسابداری به توسعه اقتصادی توجه داشته باشند. این مطالعات اولیه هنجاری و عاری از پایه های تجربی و نظری قوی بود. مطالعات پس از آن، که بخشی از بررسی ما را تشکیل می دهند، بسیار مبتنی بر تجربی بودند و تعدادی از مسیر های در حال توسعه یک چارچوب کنترل منطقی در زمینه های سیاسی با زیر ساخت های حسابداری توسعه نیافته از جمله در اقتصادهای نوظهور را حمایت می کردند. مطالعه ماسچمییر و یانگ (۱۹۹۰). برای مثال تلاش های مستمر به منظور حفظ تناسب منطقی بین یک سیستم حسابداری مسئولیت و استراتژی موجود و ساختار سازمانی بود، و اسکانس و یان (۱۹۹۳) از یک سیستم حسابداری اصلاح شده در ترکیب با برنامه ریزی دولت و ارزش های جمع گرایانه مناسب برای بنگاه های دولتی چینی حمایت کردند. هر دو مطالعه نقش قوی برای دولت همراه با انتقال دانش حسابداری غربی پیش بینی کردند. با این وجود، به نظر می رسد تا حدودی از تاثیر سیاست دولت و زمینه های فرهنگی محلی، همانطور که توسط برخی از مطالعات در زیر توضیح داده شده قدردانی شده است (الدین و هاپر، ۲۰۰۱).

۶- چارچوب و زمینه حسابداری منطقی : واقعیت عدم تطابق

بدیهی است مزایایی که یک مدل کنترل منطقی و متمرکز ممکن است به یک بخش بزرگ دولتی بیاورد، محققان حسابداری مورد بررسی قرار داده اند و نگرانی در مورد استفاده واقعی از چارچوب کنترل منطقی / قانونی مطرح کرده اند. برخی مطالعات در زمینه ی اقتصادهای نوظهور منعکس شده تا به بررسی چگونگی شکل دادن / تاثیر ماهیت کنترل ها بپردازند. مطالعات دیگر، انجام شد بر روی تئوری های اجتماعی، به ویژه بر فرهنگ و سیاست برای نشان دادن عدم تطابق بین مدل عقلانی مورد انتظار و شیوه های واقعی متمرکز است. این موارد در زیر بحث شده است. تمرکز کنترل مدیریت، ویژگی های مشترک بخش دولتی در طول مرحله توسعه دولت محور است (تسامنی، بنت، و بلک، ۲۰۰۴ تسامنی، میلز، و تاریگانا، ۲۰۰۲). با این حال، بسیاری از مطالعات نگرانی هایی در مورد تمرکز بیش از حد و ناکارآمدی مطرح کرده اند. فورینستنس، تسامنی و همکاران (۲۰۰۴) به عنوان عوامل نهادی مشروط شناخته شدند که اثر یک سیستم برنامه ریزی و کنترل منطقی در ظاهر کامل را مورد سوال قرار می دهند. این ها عبارتند از عدم اطمینان اقتصادی، فقدان ظرفیت نهادی و نابهنگام، و اغلب بی ربط، و گزارش حسابداری، علاوه بر این، دو مطالعه در بنگلادش (عالم، لارنس، و ناندان، ۲۰۰۴؛ هوپوگ و هاپر، ۱۹۹۷) روابط علی بین عوامل محیطی (سیاسی، روابط صنعتی و رقابت در بازار و رفتار مربوط به بودجه در بنگاه های دولتی را مورد بررسی قرار داد. اگرچه مطالعات پایه ی تجربی داشت، این مطالعات رابطه ساده بین بودجه و عوامل محیطی را پیش بینی می کرد. با این حال، به شرح زیر، مسائل پیچیده مانند فرهنگ، سیاست و قومیت بعید است که قابل پیش بینی باشند، و روابط به راحتی قابل اندازه گیری با سیستم های MA بخش عمومی نیستند (ویکراماسینگ و هاپر، ویکراماسینگ و هاپر (۲۰۰۵) به دنبال MA بودند، فرهنگ و سیاست نباید در انزوا بلکه در زمینه های دیگر از مسائل پیچیده، مانند مذهب، قومیت و عوامل تاریخی مورد مطالعه قرار می گرفت. با این وجود، فرهنگ نسبتا در پژوهش PSMA مورد مطالعه قرار گرفت. مطالعات قبلی MA نفوذ مهم فرهنگ و قومیت (ویکراماسینگ و هاپر، ۲۰۰۵ هافستد، ۱۹۸۴) را نشان دادند. با رسم بر روی اقتصاد سیاسی فرهنگی، ویکراماسینگ و هاپر (۲۰۰۵) نفوذ قوی فرهنگ های محلی در شکل دادن شیوه های MA متمرکز در یک SOE واقع در یک محیط روستایی را نشان دادند، با این استدلال که فرهنگ روستا و تعهدات مذهبی، کنترل های بوروکراتیک را در هم شکسته اما سیاست های محلی را ذوب کرده است، نقش سیاست دولت در بسیاری از مطالعات برجسته است و اغلب در رابطه با دیگر

عوامل اجتماعی اقتصادی (هوک و هاپر، ۱۹۹۴؛ هوگ، سید یقو، و هاپر، ۱۹۹۴) مطالعه شده است. به عنوان مثال، هاپر و همکاران (۲۰۰۱) و ویکراماسینگ و هاپر (۲۰۰۵) هر دو دریافتند که کنترل مدیریت در سریلانکا و بنگلادش توسط احزاب سیاسی در قدرت و با حمایت احزاب اتحادیه های کارگری آنها به دست آمده، و اینکه آنها، به جای مدیران منابع انسانی، دستمزد، اخراج و ارتقا کارگران را تعیین می کنند. الگوهای مشابه، مانند ملاحظات سیاسی در اقدامات منطقی اندازه گیری عملکرد بودجه بندی و تصمیم گیری عملیاتی، همچنین در بخش دولتی چینی (لی و تنگ، ۲۰۰۹) مشهود است.

۷- چارچوب حسابداری منطقی: استفاده های نمادین

همانطور که قبلا توسط هاپر و همکاران (۲۰۰۹) نشان داده شد، یک چارچوب متمرکز حسابداری در زمینه تسلط سیاسی و وابستگی به منابع خارجی اغلب در برنامه های کاربردی نمادین بودجه و کنترل های دیگر به دست می آمد. سه مطالعه، در عمق مطالعات موردی و نظریه اجتماعی، طبیعت تشریفاتی، قاعده ای و تا حد زیادی بی اثر کنترل ها را (؛ علام و لارنس، ۱۹۹۴؛ جونز و سفیان، ۱۹۹۲؛ علام، ۱۹۹۷) برجسته کرده اند. جونز و سفیان (۱۹۹۲) نشان دادند که اطلاعات حسابداری در بنگاه های دولتی در الجزایر برای سازمان های خارجی و تجمع مخارج سالانه، آماده شد و برای کمک به برنامه ریزی و یا تصمیم گیری عملیاتی و کنترل مورد استفاده قرار گرفت. به طور مشابه، مطالعات انجام شده توسط علام و لارنس (۱۹۹۴) و علام (۱۹۹۷)، بر روی نظریه های نهادی و احتمال، ادعا کرد که شرکت های بخش عمومی در بنگلادش، به فرآیند بودجه بندی به عنوان یک مسیر مطابق با الزامات مقامات خارجی، به جای تسهیل داخلی کنترل مدیریت می نگرند. به طور خلاصه، گفتمان توسعه دولت محور به دولت به عنوان مرکز توسعه نگاه می کرد، از این رو، دولت در همه کار از جمله آنهایی که کالاهای خصوصی و یا عمومی تولید می کردند، درگیر شد. با این حال، مشکلات کنترل عمده به ارمغان آورد، برخی مطالعات نشان داده اند که کنترل بوروکراتیک در شیوه قاعده ای و تشریفاتی به دست می آید. سیاستمداران از مکانیزم های رسمی برای تضمین مشروعیت بدنه ی خارجی استفاده کرده اند. مدیران تشنه ی مشارکت بودجه بیشتر هستند اما با تئانی با رهبران اتحادیه برای حفظ تولید به آخر خط می رسند، بنابراین، توسعه دولت محور به ندرت نتایج مورد انتظار را به ارمغان می آورد. استدلال می کنیم که این تنها به دلیل یک چارچوب حسابداری نامناسب نیست، اما یک نتیجه از عوامل اجتماعی، اقتصادی، فرهنگی و سیاسی پیچیده در بازی در اینجا می باشد.

۸- توسعه بازار محور ، NPM و حسابداری مدیریت

دهه ی ۱۹۸۰ و دهه ی ۱۹۹۰ شاهد یک تغییر مشخص در گفتمان توسعه بانک جهانی بود (بانک جهانی، ۱۹۸۱، ۱۹۸۲). بازار آزاد» و «مالکیت خصوصی» جایگزین «رفاه» و «مالکیت عمومی» در برنامه های توسعه شد. دولت به عنوان مانعی بر سر راه، به جای یک موتور رشد اقتصادی دیده می شد. این شاید به دلیل فقدان پیشرفت پیش بینی شده در توسعه اقتصادی، عملکرد ضعیف درک شده از بخش عمومی و یارانه مورد نیاز برای اجرای خدمات ضروری عمومی بود (آلا و اتاگ و ویکراماسینگ، ۲۰۰۸). با این وجود، اهدا کنندگان شعار جدید برنامه های تعدیل ساختاری را تصویب کردند که یارانه کاهشی و اصلاحات گسترده در بخش دولتی را برانگیخت. تزریق کنترل مدیریت خصوصی به بخش دولتی، یکی از بسیاری اصلاحات، برای تولید کالاها و خدمات عمومی بهبود یافته مورد انتظار بود. واضح است، اهدا کنندگان بر بازارها به منظور حذف مداخله سیاسی و حمایت تکیه کرده، امیدوارند که آن در توسعه اقتصادی بهتر در اقتصادهای نوظهور به دست آید. گفتمان توسعه بازار محور، ابزار MA خاص شبیه به آن که در بخش خصوصی استفاده شده بود را ارتقا داد؛ نوی، سیلوا، و او کامپو گومز، ۲۰۰۸ جاسینگ والدین، ۲۰۱۰ MA). مرکزی برای اصلاحات NPM مانند، به ویژه در قالب مدیریت عملکرد و بودجه بندی (به عنوان بخشی از کنترل نتیجه گرا) و همچنین قیمت گذاری مبتنی بر بازار خدمات شد (آلن، ۲۰۰۹، بانک جهانی، ۲۰۰۳، الف، ۲۰۰۳ ب). با تأمین مالی توسط سازمان های کمک کننده، این اصلاحات اغلب توسط مشاوره مدیریت و شرکت های حسابداری و حرفه ها (ACCA انجمن خبره حسابداران متخصص)، ۲۰۱۰؛ اشرف و الدین، ۲۰۱۳) حذف شدند. تغییرات در گفتمان توسعه و ورود NPM در پژوهش PSMA در اقتصادهای نوظهور منعکس شد. برخی مطالعات حسابداری از اصلاحات سبک NPM استقبال کردند، در حالی که بقیه نگرانی های جدی را مطرح نمودند. کنترل MA ایده آل توسط متخصصین NPM شامل

اندازه گیری عملکرد، بودجه بندی و قیمت گذاری بازار محور در بخش دولتی می شد. البته انتظار از این اصلاحات، تولید کالاها و خدمات عمومی بهبود یافته، در توسعه اقتصادی بهتر در اقتصادهای نوظهور بود، بنابراین، سوال کلیدی این است که آیا از سیستم MA انتظار می رود در بخش دولتی در اقتصادهای نوظهور محقق شود یا نه. به این امر در زیر پرداخته شده است.

اول، مطالعات توصیفی تأثیر اصلاحات NPM بررسی شدند. این مطالعات عمدتاً از آرمان NPM و تأثیر آنها بر MA پشتیبانی می کنند. سپس، مطالعات نگرانی هایی در مورد کاربرد NPM مطرح کردند. این مطالعات مفروضات ایجاد شده توسط گفتمان توسعه بازار محور و NPM در ایجاد تغییرات MA در بخش دولتی را زیر سؤال برده اند. مسائل مختلف، از جمله تفاوت های متنی، سیاست، فرهنگ، و نفوذ معیارهای حسابداری وام دهندگان مورد بحث قرار گرفته است. در نهایت، مطالعات توصیه ی یک اصول اولیه اولین رویکرد برای به رسمیت شناختن تفاوت های متنی در اقتصادهای نوظهور را مورد بررسی قرار می دهند.

۹- نتیجه گیری

یک نتیجه مهم بررسی ما این است که بافت محلی مهم است. در حالی که این منحصراً در اقتصادهای نوظهور (لاپسلی، ۲۰۰۸) صدق نمی کند، این امر بسیار مهم است. دلیل اصلی آن این است که اقتصادهای نوظهور با اصلاحات بخش دولتی با حمایت مالی سازمان های کمک کننده مواجه می باشد. این اصلاحات اغلب شامل شرایط ساختاری موجود در اقتصادهای توسعه یافته هستند که می تواند در اقتصادهای نوظهور، مانند حرفه حسابداری به خوبی توسعه یافته، سرمایه و نیروی کار به خوبی توسعه یافته بازارها، و سیستم قضایی به خوبی منبع دار شده و نهادهای نظارتی در نظر گرفته شود. بررسی ما به وضوح نشان می دهد که اصلاحات بخش عمومی در اقتصادهای نوظهور اغلب از طریق توجه کافی برای شرایط محلی و مشکلات پیاده سازی در این کشورها شکست می خورد (به عنوان مثال، اندروز، ۲۰۱۲؛ مسرمبو و هاپر، ۲۰۰۴؛ میمبا و همکاران، ۲۰۱۳؛ رابرتز، ۲۰۰۴). به طور خاص، شرایط فرهنگی سیاسی (به عنوان مثال، وفاداری شهروندان به برخی جوامع، خانواده ها، ساختارهای قبیله ای و یا مذاهب و حمایت های سیاسی به دست آمده) ممکن است در تقابل با فشار اصلاحات باشد. ما مدافع انواع پژوهش هستیم، همچنین آنهایی که توسط مقالات در بررسی ما نشان داده شده اند (به عنوان مثال، درتزیو، ۲۰۰۶؛ اولوواو کری و تامکینز، ۱۹۹۸)، که نه تنها بر شکاف بین شیوه های MA ایده آل و واقعی تمرکز دارند، بلکه تأثیرات تنظیمات نهادی و شرایط ساختاری مانند زمینه های اقتصادی، سیاسی و فرهنگی را نیز مد نظر قرار می دهند.

شرایط اجتماعی و اقتصادی مانند فقر و فساد به عنوان مسائل مهمی شناسایی شده اند تا ایجاد تغییرات مورد نظر را در MA در بخش عمومی در نظر بگیرند (اورت و همکاران، ۲۰۰۷؛ مسرمبو و هاپر، ۲۰۰۴؛ میمبا و همکاران، ۲۰۰۷؛ رابرتز، ۲۰۰۴؛ تامبولاسی، ۲۰۰۷)، به طور مشابه، مداخلات سیاسی (به طور عمده از طریق سیاست دولت همچنان به تسلط کنترل بخش دولتی می پردازند، منعکس کننده ادعا هاپر و همکاران (۲۰۰۹) هستند که بسیاری از مشکلات حسابداری در اقتصادهای نوظهور اجتماعی و اقتصادی و سیاسی، نه فنی هستند. انتقال ساده از به اصطلاح بهترین مدل های حسابداری به اقتصادهای نوظهور مشکل ساز باقی خواهد ماند (ویکراماسینگ و هاپر، ۲۰۰۵). از این رو، تحقیقات بیشتری در فرایند های سیاسی در هم آمیخته با مدیریت و حسابداری کنترل در بخش دولتی مورد نیاز است. جهت گیری فرهنگی سنتی تا کنون توسط تنها تعداد کمی از مطالعات (کوئنکا بوتنی و سلسریر، ۲۰۱۵؛ شارما و همکاران، ۲۰۱۲؛ ویکراماسینگ و هاپر، ۲۰۰۵) به عنوان مسائل کلیدی در اجرای مدیریت بخش خصوصی در بخش دولتی شناسایی شده اند. می خواهیم درک عمیق تر از فرهنگ، ترکیب میراث تاریخی، جهت گیری مذهبی، قومیت، شیوه های تولید، و غیره را خواستار شویم. این شاید درک بهتری از مسائل MA و کنترل در بخش دولتی در اقتصادهای نوظهور فراهم کند. در حالی که تأثیر کمک کننده نمی تواند نادیده گرفته شود، آنها باید در ترکیب با فشارهای دیگر درک شوند (به عنوان مثال برای رسیدن به مشارکت بیشتر شهروندان با سوء استفاده از قدرت). تحقیقات بیشتر برای درک موانع ساختاری به مجموعه MA ایده آل و اینکه چگونه ابزار حسابداری مدیریت در حال اجرا هستند و در عمل مورد استفاده قرار می گیرند، مورد نیاز است. در این رابطه لازم است، از انواع پژوهش که ابزار حسابداری جدید فنی را بی طرف نمی بینند، بلکه به عنوان دستگاه هایی برای تغییر توازن قدرت بین سهامداران حمایت کنیم، برای

مثال اصلاحات NPM مانند آن را طوری اصلاح می کنند که مدیران به ازای منافع مشتریان و کارگران قوی تر باشند (اشرف و الدین، ۲۰۱۵ء، در این بررسی تحقیقات الرحمن لارنس را ببینید، ۲۰۰۱ الف، ۲۰۰۱ ب؛ شارما و لارنس، ۲۰۰۵، ۲۰۰۸، ۲۰۰۹). یک مسئله مهم این است که تقریباً نیمی از پژوهش بررسی شده را استفاده از نظریه تکیه نمی کند. این عدم نظریه پردازی در مجلات مدیریت عمومی (حدود ۸۰٪) نسبت به مجلات حسابداری مشهودتر است (حدود ۳۰٪)، استفاده مناسب از نظریه درک عمیق تر از یک مشکل تحقیقاتی و یا درخواست را ممکن می سازد (جیکوبز، ۲۰۱۲). علاوه بر این، نظریه پردازی فرصت هایی را برای توسعه و افزایش بدنه ی تحصیلی دانش فراهم می کند. بنابراین، از تحقیقات نظریه ای در MA بخش عمومی در اقتصادهای نوظهور حمایت می کنیم. مفهوم یک داستان تئوریزه، توسعه یافته در کتاب گلدن بیدل و لاک (۲۰۰۷) در پژوهش کیفی، خصوصاً ممکن است در این رابطه مفید باشد، ممکن است برخی اشاره گر های خاصی در مورد مطلوبیت استفاده تئوری از بررسی ما استخراج شوند شاخه های مختلف تئوری نهادی به طور بالقوه به درک تغییرات MA در طول زمان که از فعل و انفعال بین فشارهای خارجی (به عنوان مثال اصلاحات، و یا تغییر در ساختارهای دولتی) و فرم های پذیرفته شده عادی به دست می آید، و توسط سنت های فرهنگی و سیاسی تحت تاثیر قرار گرفته، مک می کند. همانطور که برنز و اسکاپنس اشاره کرده اند، شیوه های MA ممکن است توسط نهادهایی مانند دولت تولید و بازتولید شده باشد، اما در همان زمان چنین شیوه هایی همچنین منجر به شکل گیری این سازمان ها می شوند (نگاه کنید به برنز و اسکاپنس، ۲۰۰۰؛ علی الخاص، در پژوهش NIS و حسابداری بخش عمومی، به موودل، ۲۰۰۹ مراجعه کنید). چند تا از مقالات بررسی شده نشان می دهد که نظریه پردازی سازمانی پربار چگونه است (اندروز، ۲۰۱۲؛ حسن، ۲۰۰۵، ۲۰۰۸؛ میمبا و همکاران، ۲۰۱۳؛ شارما و لارنس، ۲۰۰۸). دوست داریم که به تشویق پژوهشی بپردازیم که به بررسی دیالکتیک بین تغییرات نهادی در سطح میدان می پردازد و MA در سطح خرد جاسازی شده در شرایط متنی محلی در آن تغییر می کند. برای این منظور، دیدگاه نظری ارائه شده توسط دیلارد، ریگسبای، و گودمن (۲۰۰۴) ممکن است در نظر گرفته شود.

علاوه بر این، چندین شاخه از نظریه اجتماعی و انتقادی ممکن است برای به دست آوردن درک عمیق از اینکه چگونه واژگان جدید حسابداری در حال شکل دادن روابط قدرت بین ذینفعان واگرا، مانند مالکان خصوصی و مدیران در مقابل مشتریان خدمات هستند، به تصویب رسد. نمونه ها در بررسی ما نظریه عبارتند از: درجات مذاکره ارائه شده در مطالعه الرحمن و لارنس (۲۰۰۱ الف ۲۰۰۱ ب)، و همچنین مفاهیم بورديو میدان، عادت داره و اشکال سرمایه در تحقیقی که توسط الرحمن و همکاران (۲۰۰۷) و کوئنکا بوتی و سلریر (۲۰۱۵) ارائه شده است. شاخه دیگری از تلاش های تحقیقاتی حسابداری انتقادی برای باز کردن اینکه چگونه سازه، فرهنگ و آژانس در هم تنیده شده اند، بر طبق اقتصاد سیاسی فرهنگی و رئالیسم انتقادی است (اشرف و الدین، ۲۰۱۳؛ ویکراماسینگ و هاپر، ۲۰۰۵). با توجه به روشی که در آن فرهنگ واگرای گروه عوامل در روابط قدرت تعبیه شده، ایده های هابرماس که توسط برودبنت و لافلین شفاف سازی شده اند (۲۰۰۵) (همچنین نگاه کنید اشرف و الدین، ۲۰۱۱) نیز ممکن است به عنوان یک دیدگاه نظری مفید برای مطالعه در پاسخ به این گروه ها (مانند مدیران و کارکنان به منظور یک مجموعه MA خاص در نظر گرفته شود. از یک تداوم و تقویت بیشتر این نوع پژوهش در بررسی بخش های دولتی در اقتصادهای نوظهور) شارما و لارنس، ۲۰۱۵) استقبال می کنیم.

منابع

۱. بقایی جواد. (۱۳۷۴). روش تحقیق در حسابداری. اقتصاد(دانش و توسعه). شماره ۲. ۹۷-۱۱۲.
۲. دانش فرد کرم‌اله. (۱۳۹۵). الگوی حسابداری مدیریت بخش عمومی با رویکرد بهره وری مالی؛ بررسی نقش عقلانیت، اثربخشی هزینه و کارایی مالی. حسابداری مدیریت، ۹(۲۹)، ۱۴۸-۱۲۹.
۳. مشایخی بی‌تا، شفیع پورمجتبی (۱۳۹۱)، بررسی کارایی نظام آموزشی رشته حسابداری در سطح دانشگاه های ایران با استفاده از تکنیک تحلیل پوششی داده ها، بررسی های حسابداری و حسابرسی. ۱۹(۶۷):ص ۱۱۹-۱۴۲.

4. Abdul-Rahaman, A.S., Gallhofer, S., Haslam, J. & Lawrence, S. (1997). Public sector accounting and financial management in developing countries: a critical assessment of the literature. *Asian Review of Accounting*, 5 (2), 38-65.
5. ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) (2010). Improving public sector financial management in developing countries and emerging economies. (www.accaglobal.com/accountants_business).
6. Adam, C. S. & Bevan, D. (2005). Fiscal deficits and growth in developing countries. *Journal of Public Economics*, 89, 571-597.
7. Alawattage, C., Hopper, T., & Wickramasinghe, D. (2007). Introduction to management accounting in less developed countries. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3 (3), 183-191.
8. Alawattage, C., & Wickramasinghe, D. (2008). Appearance of accounting in a political hegemony. *Critical Perspectives on Accounting*, 19 (3), 293-339.
9. Alawattage, C., Wickramasinghe, D. & Tennakoon, A. (2014). Performing civil society. In Z. Hoque and L. Parker (Eds.) *Performance Management in Nonprofit Organizations: Global Perspectives*. London: Routledge, 394-418.
10. Alawattage, C., Graham, C. & Wickramasinghe, D. (2015). Microaccountability and biopolitics: Microfinance in a Sri Lankan village. In *Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference*. Stockholm, Sweden, 1-48.
11. Allen, R. (2009). The Challenge of reforming budgetary institutions in developing countries. IMF working paper WP/09/96, International Monetary Fund.
12. Annisette, M. (2004). The true nature of the World Bank. *Critical Perspectives on Accounting*, 15 (2), 303-323.
13. Ashraf, J. & Uddin, S. (2011). Review of management accounting control change with special reference to the public sector and less developed countries; a critical evaluation. In M.G. Abdel Kader (Ed.). *Review of management accounting research*. Palgrave/McMillan: London (Chapter16).
14. Hancock, P., Howieson, B., Kavanagh, M., Kent, J., Tempone, I., and Segal, N. (2009). *Accounting for the future: More than numbers, Vol. 1: Final report*. Australian Learning and Teaching Council.
15. David, H. (2003). HEALTH IS NOT THE ABSENCE OF DISEASE
16. Noruzi, O., and Chizari, M. (2006). Effective factors involve in adoption of sprinkler Chen, T. (1999) *Critical Success Factors for Various Strategies in the Banking Industry*
17. Hopper, T., & Bui, B. (2015). Has Management Accounting Research been critical? *Management Accounting Research In Press*, 1-21.
18. Hopper T, Tsamenyi, M, Uddin, S. & Wickramasinghe, D. (2009). Management accounting in less developed countries: what is known and needs knowing. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22 (3), 469-514.
19. Hopper T, Ashraf, J., Uddin, S. & Wickramasinghe, D. (2014) Social theorisation of accounting: Challenges to positive research: In S. Jones (Ed.) *The Routledge Companion to Financial Accounting Theory*. Routledge Companions in Business, Management and Accounting (17). Routledge, pp. 452-471.
20. Jacobs, K. (2012). Making sense of social practice: theoretical pluralism in public sector accounting research. *Financial Accountability & Management*, 28 (1), 1-25.
21. Jayasinghe, K. & Uddin, S. (2010). Continuity and change in WB development discourses and the rhetoric role of accounting., *Asia and Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference Proceedings*, July, 2010, Sydney, Australia.
22. Jayasinghe, K. & Wickramasinghe, D. (2011). Power over empowerment: Encountering development accounting in a Sri Lankan fishing village. *Critical Perspectives on Accounting*, 22 (4), 396-414.
23. Yang, C. L. &Modell, S. (2015). Shareholder orientation and the framing of management control practices: A field study in a Chinese state-owned enterprise. *Accounting, Organizations and Society*, 45 (1), 1-23.