

## **Public financial management reforms: An ongoing journey to good governance**

**MohammadAmin Zarei**

Qeshm Investment and Development Company, Qeshm, Hormozgan, Iran  
Zarei670@yahoo.com

**Received: 2021/02/02 Accepted: 2021/03/03**

### **Abstract**

The present article provided a better understanding of the impact of the background factors on the process of Public Financial Management Reforms (PFMR). Employing a modern public financial management approach proportionate to the environmental characteristics of Iran can help to achieve integrated information systems, realist financial statements, and facilitates decision-making by the creditors in investment opportunities, besides, improves the corresponding through providing reports regarding the performance and assessment of the potential of the government to fulfill their commitments and budget. Most countries who are members of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), put in place accounting and budgeting reforms in the governmental sectors. Besides, most of the emerging economies follow a similar path. The present article studied the problems in the pioneer countries and the obstacles and challenges the developing countries face regarding the reforms in the financial management systems of the public sector. Finally, the present study will investigate the strategies for the public sector financial management reforms, its processes, and prerequisites plus the detection tools for measuring the strength of the public sector financial management besides the reforms in the public financial management system in Iran.

**Keywords:** Public financial management reform, Performance base budgeting, Transparency and accountability.

## اصلاحات مدیریت مالی عمومی: سفری مداوم به سمت حاکمیت خوب

محمد امین زارعی

مدیر مالی شرکت سرمایه‌گذاری و توسعه قشم، هرمزگان، ایران

Zarei670@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۱۱/۱۴ تاریخ پذیرش: ۹۹/۱۲/۱۳

### چکیده

در این مقاله درک بهتری از تأثیر عوامل زمینه‌ای بر فرآیند اصلاح مدیریت مالی عمومی ارائه شده است. بکارگیری رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین متناسب با ویژگی‌های محیطی کشور می‌تواند سبب یکپارچگی سیستم‌های اطلاعاتی، واقع بینانه‌تر شدن صورت‌های مالی و سهولت تصمیم‌گیری اعتباردهندگان در فرصت‌های سرمایه‌گذاری و همچنین ارتقای توان پاسخ‌گویی از طریق ارائه گزارش‌هایی در باب عملکرد، ارزیابی توان ایفای تعهدات دولت و بودجه شود. بسیاری از کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و اتحادیه اروپا در ۳۰ سال گذشته اصلاحات حسابداری و بودجه‌ریزی در بخش دولتی را انجام داده‌اند. همچنین، بسیاری از اقتصادهای نوظهور از یک مسیر مشابه پیروی کرده‌اند. در این مقاله به بررسی مشکلات موجود در کشورهای پیشگام، موانع و چالش‌های فراروی اصلاحات در سیستم‌های مدیریت مالی بخش عمومی در کشورهای در حال توسعه بحث می‌شود. در نهایت راهبردهای اصلاحات مدیریت مالی بخش عمومی، روند و پیش‌نیازهای آن و همچنین ابزارهای تشخیصی اندازه‌گیری قدرت سیستم‌های مدیریت مالی بخش عمومی و همچنین اصلاحات نظام مدیریت مالی بخش عمومی در ایران بررسی می‌شود.

**واژگان کلیدی:** اصلاحات مدیریت مالی عمومی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، شفافیت و پاسخ‌گویی.

## ۱. مقدمه

هر چند ممکن است مدیریت مالی بخش عمومی<sup>۱</sup> برای بعضی افراد جدید به نظر برسد، اما بسیاری از افراد با مفاهیم و فرایندهای آن در زندگی حرفه‌ای‌شان برخورد داشته‌اند. کارکنان بخش عمومی وقتی که برای برنامه‌های بودجه‌ریزی می‌کنند، دستور خریدی را می‌دهند، گزارش مخارجی را بررسی می‌کنند یا مدارک حسابرسی را فراهم می‌کنند، عملاً در فرایند بودجه‌ریزی و به تبع آن مدیریت مالی بخش عمومی مشارکت کرده‌اند. افرادی هم که برای نهادها و مؤسسات دولتی کار نمی‌کنند متوجه این امر هستند که مدیریت مالی بخش عمومی و بخش خصوصی اشتراک‌های زیادی با هم دارد. بسیاری از اصول بودجه‌ریزی، مخارج و گزارشگری مدیریت مالی بخش عمومی با نحوه عمل شرکت‌ها و سازمان‌های بخش خصوصی یکسان است (هدجر و دی رنزیو، ۲۰۱۰).

ظهور مدیریت مالی نوین در چند دهه اخیر موجب گردید تا دولت‌های مختلف با ساختار اقتصادی و سیاسی متفاوت اصلاحات گوناگونی در سیستم حسابداری بخش عمومی خود بوجود آورند؛ به گونه‌ای که فدراسیون بین‌المللی حسابداری<sup>۲</sup> (IFAC)، حسابداری و پاسخگویی را لازمه دستیابی به یک اقتصاد جهانی دانست و با انتشار بیانیه‌ها و استانداردهای منطبق بر سیستم حسابداری تعهدی، گام‌های مؤثری به سمت مدیریت مالی نوین و ابزارهای حاکم بر آن برداشته است. در همین راستا (IFAC)، با تأکید بر حسابداری و پاسخگویی، لازمه دستیابی به یک اقتصاد جهانی را تدوین استانداردهایی دانست که اهداف پیش‌گفته شده را سرلوحه خود قرار دهد.

به همین منظور IFAC در سال ۱۹۸۶ میلادی هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی<sup>۳</sup> (IPSASB) را تأسیس نمود و با انتشار بیانیه‌ها و استانداردهای منطبق بر سیستم حسابداری تعهدی به سمت مدیریت مالی نوین و ابزارهای حاکم بر آن قدم برداشتند. همچنین انجمن حسابداران خبره آمریکا (AICPA) با رسمیت شناختن هیأت استانداردهای حسابداری دولتی<sup>۴</sup> (GASB) زمینه استفاده از رویکرد مدیریت مالی نوین را فراهم نمودند، به گونه‌ای که می‌توان انتشار بیانیه 93 توسط GASB را مظهر استفاده از چنین رویکردی دانست (ابوالحسنی طرقي و ابوالحسنی، ۱۳۹۵).

مدیریت مالی بخش عمومی همه فعالیت‌های دولت از جمله جریان درآمدها، تخصیص آن به فعالیت‌های مختلف، مخارج و حسابداری برای وجوه مصرف شده را در برمی‌گیرد (کردستانی و معنوی مقدم، ۱۳۹۶).

1. Public Financial Management
2. International Federation of Accountants
3. International Public Sector Accounting Standards Board
4. American Institute of Certified Public Accountants
5. Governmental Accounting Standards Board

مدیریت مالی عمومی نوین همچنین شامل مجموعه اصلاحاتی در سیستمها، رویه‌ها و قوانین حسابداری، گزارشگری مالی، بودجه‌ریزی، حسابرسی و کنترل داخلی به منظور استفاده مؤثر و کارا از منابع مالی، ارتقای شفافیت و پاسخگویی در بخش عمومی است (مشکینی و کردستانی، ۱۳۹۸).

دولت‌ها در راستای ایجاد شفافیت مدیریت مالی بخش عمومی و پاسخگویی، ملزم به ارائه اطلاعات شفاف و کامل در مورد نتایج مالی حاصله از تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، سیاسی و اجتماعی خود می‌باشند و تنها با گزارش جریان‌ات ورودی و خروجی دولت (صورت جریان وجوه نقد) این اطلاعات افشا نمی‌شود. علاوه بر این، با توجه به اهمیت بانک‌ها و سرمایه‌گذاران بخش خصوصی به عنوان تأمین‌کنندگان منابع مالی دولت، همان سطح از شفافیت مالی و پاسخگویی در بخش دولتی تقاضا می‌شود که در بخش خصوصی وجود دارد. همچنین تمرکز اصلی این اطلاعات بر روی تصمیم‌گیری‌های بلندمدت دولت‌ها بوده و در راستای دستیابی به این مهم، یک بخش مهم و اساسی از ترتیبات اتخاذ شده، استفاده از مبنای تعهدی حسابداری است که توسط استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی تصویب گردیده است (قادری و همکاران، ۱۳۹۵). استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بیان می‌دارد که واحد گزارشگر تنها در صورتی می‌تواند وظیفه پاسخگویی خود را به نحو احسن به انجام برساند که توانسته باشد از مبنای تعهدی استفاده کند. با استفاده از مبنای تعهدی کامل است که می‌توان به صورت قوی و مؤثر دارایی‌ها و بدهی‌های دولت را ثبت و افشاء کرد. همچنین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی افشای کامل دارایی‌ها و بدهی‌ها و تعهدات احتمالی را برای ارزیابی پیامدهای اقتصادی واقعی بخش عمومی تنها از طریق بکارگیری مبنای تعهدی کامل امکان‌پذیر دانسته است. افشای تمام بدهی‌ها از جمله بدهی‌های بلندمدت (به عنوان مثال، تعهدات بازنشستگی) به مدیران دولتی انگیزه حرکت در جهت اهداف کوتاه‌مدت را می‌دهد، چرا که وضعیت و اهداف بلندمدت را به طور کامل مدنظر قرار داده‌اند (قادری و خالقی‌پرست، ۱۳۹۷).

## ۲. مدیریت مالی بخش عمومی و مفاهیم نوین آن

مؤسسه رسمی مالیه عمومی و حسابداری (CIPFA) تعریف زیر را برای مدیریت مالی بخش عمومی ارائه نموده است: «مدیریت مالی بخش عمومی، سیستمی است که هدف آن مدیریت منابع مالی برنامه‌ریزی شده، هدایت، کنترل و تحویل مؤثر و کارآمد خدمات و محصولات ارائه شده، در سطح عمومی می‌باشد». همان‌طور که در تعریف بالا دیده می‌شود، مؤسسه رسمی مالیه عمومی و حسابداری، رویکرد مدیریت مالی بخش عمومی را یک «رویکرد تمام سیستمی» معرفی کرده و IFAC نیز از این رویکرد سیستمی پشتیبانی نموده است.

رویکرد تمام سیستمی، چارچوبی را برای برای بهبود عملکرد مدیریت مالی بخش عمومی فراهم می‌آورد که به موجب پیروی از آن، این امکان برای دولت‌ها فراهم می‌گردد تا بتوانند به صورتی مؤثر و کارآمد به ارائه خدمات عمومی بپردازند. بهبود خدمات عمومی، کلیدی برای تغییر زندگی است و دولت‌ها به این مهم دست پیدا نخواهند کرد، مگر اینکه به شاهرگ حیاتی این فرایند که همان مدیریت مالی بخش عمومی است، متمرکز شوند. توجه شود که مدیریت مالی بخش عمومی کارآمد، بخشی جدایی‌ناپذیر از نظام مالی دولت‌ها می‌باشد که سلامت بخش اداری و مالی هر کشوری به شدت تحت تأثیر نحوه‌ی عمل آن بوده و از آن متأثر می‌گردد. هر چه سطح توسعه‌یافتگی کشورها بیشتر باشد، مردم آن جوامع نسبت به مطالبات خود آگاهی بیشتری دارند و انتظار دارند که جهت‌گیری سیاست‌های دولتی در راستای تأمین منافع عمومی باشد. مؤسسه رسمی مالیه عمومی حسابداری، رویکرد تمام سیستمی را به عنوان ابزاری در اختیار متخصصان امور مالی عمومی تعریف کرده که با بکارگیری آن می‌توان روش‌ها، برنامه‌ها و سیاست‌هایی را اعمال کرد که به وسیله آن می‌توان در مقابل انتظارات مردم واکنش‌های مناسبی را نشان داد (قادری و همکاران، ۱۳۹۵).

## ۱.۲. مدیریت مالی بخش عمومی و پاسخگویی

تصویب و ابلاغ بیانیه ۳۴ هیأت استانداردهای حسابداری دولتی، گامی اساسی در جهت تحول بنیادی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌های ایالتی و محلی امریکا محسوب می‌شود و اجرای کامل آن، ضمن ارائه اطلاعات مالی جدید می‌تواند موجب تجدیدنظر اساسی در اطلاعات مالی قابل ارائه از سیستم حسابداری موجود گردد. بیانیه مذکور بر مبنای مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی و در چارچوب اهداف گزارشگری مالی موضوع بیانیه مفهومی شماره یک هیأت استانداردهای حسابداری دولتی مصوب سال ۱۹۸۷ تدوین گردیده است.

هدف این بیانیه افزایش ظرفیت مسئولیت پاسخگویی و ارتقای سطح قابل فهم بودن و سودمندی گزارش‌های مالی دولت‌های ایالتی و محلی است که جهت شهروندان، نهادهای قانونی و نظارتی، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان ارائه می‌گردد. برخی از هدف‌های گزارشگری مالی از طریق اطلاعات مندرج در گزارش‌ها (GASB) موضوع بیانیه مفهومی شماره یک مالی نظام موجود قابل تأمین بود؛ لیکن تحقق برخی دیگر از هدف‌های مذکور مستلزم ایجاد تغییرات بنیادی در ساختار و نحوه ارائه گزارش‌های مالی با مقاصد خارجی بود که زمینه لازم را برای تصویب و انتشار بیانیه استاندارد شماره ۳۴ که بر اساس مطالعات و بررسی‌های کافی تدوین گردیده است، فراهم کرد (باباجانی، ۱۳۸۲).

قبل از بیانیه ۳۴ معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی و مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده استفاده می‌شود که در نتیجه آن، دارایی‌های سرمایه‌ای را به حساب مخارج منظور و بر مسئولیت مالی آن هم در کوتاه

مدت تأکید می‌کرد. بیانیه ۳۴ معیار اندازه‌گیری منابع اقتصادی و مبنای حسابداری تعهدی کامل را مورد استفاده قرار می‌دهد، دارایی‌های سرمایه‌ای را ثبت و مستهلک می‌نماید و بر مسئولیت پاسخگویی عملیات در کوتاه و بلندمدت تأکید دارد. معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی دیدگاهی سیاسی است در حالی که معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی محیط مدیریتی را بهره‌مند می‌خواند. در کشور آمریکا در اجرای بیانیه ۳۴ مصوب گزارش‌های مالی دولت در مورد هر نوع فعالیت بازرگانی و غیربازرگانی، بر مبنای تعهدی کامل صورت می‌گیرد.

### ۲.۲. جایگاه و اهمیت سیستم حسابداری تعهدی

در چند قرن اخیر به دلیل توجه عموم دولت‌ها به مصرف وجوه عمومی در مسیرهای تعیین شده، استفاده از مبنای نقدی رایج بوده است. اما امروزه صاحب‌نظران با بیان ویژگی‌های بارز سیستم حسابداری تعهدی به استفاده از این سیستم در بخش عمومی تأکید نمودند و بیانیه‌های مختلفی را در این خصوص ارائه نمودند. کشورهای متعددی نظیر زلاندنو، انگلستان، استرالیا و ایالات متحده، تحولات بسیاری در قالب اصلاحات در زمینه نقش دولت و تأثیر آن در مدیریت بخش عمومی، روابط میان بخش عمومی و بخش خصوصی، ارتباط بین مصرف منابع و سطح کارایی عملیات و برنامه‌ریزی غیرمتمرکز امور و فعالیت‌ها، نمود یافته است (چان‌جی‌ال، ۲۰۰۸). موانع موجود در سیستم حسابداری نقدی و مزایای سیستم حسابداری تعهدی موجب گردید تا کشورهای پیشگام در بخش عمومی، استفاده از این مبنا را نسبت به سایر مبناها ترجیح دهند. در همین راستا بررسی مزایا و ارجحیت‌های روش حسابداری تعهدی بر روش حسابداری نقدی و موانع موجود در سیستم حسابداری نقدی از دیدگاه سازمان‌های تدوین‌کننده استانداردهای بخش عمومی، جایگاه و اهمیت سیستم حسابداری تعهدی را نمایان می‌سازد (ابوالحسنی طرقي و ابوالحسنی، ۱۳۹۵).

### ۳.۲. تغییر رویه از الگوی سنتی به الگوی نوین مدیریت مالی در بخش عمومی

ناکارآمدی الگوی سنتی مدیریت دولتی به دلیل انعطاف‌ناپذیری و گستردگی فعالیت‌های دولت، ناتوانی در تأمین انتظارات و نیازهای شهروندان و کاهش اعتماد عمومی، نادیده گرفتن ارزش‌های مردم‌سالاری و ترجیح منافع شخصی کارگزاران دولتی بر منافع عمومی از دهه‌های گذشته ضرورت تحول در الگوی مدیریت دولتی اداره جامعه را آشکار ساخته است (سالارزهی و ابراهیم پور، ۱۳۹۱). مدیریت مالی<sup>۱</sup> (PFM) به نحوه مدیریت منابع مالی برای تحقق اهداف یک سازمان اشاره دارد. با اشاره به "تأمین مالی خصوصی" تعاریف کلاسیک مانند تعریف سلیمان (۱۹۶۳) ارائه شده است که نشان‌دهنده

استفاده کارآمد از صندوق‌های سرمایه مربوط است، یا مسی (۱۹۷۱) که مدیریت مالی را به عنوان فعالیت توصیف کرده است. شغلی که وظیفه به دست آوردن و استفاده موثر از منابع مالی لازم برای عملیات کارآمد را به عهده دارد. حتی اگر تعاریف زیادی وجود داشته باشد، همه آنها با هسته موافق هستند: اطمینان از بودجه بهینه - یعنی حداکثر ممکن با کمترین هزینه، برای دستیابی به اهداف اساسی یک سازمان از نظر مالی، یعنی حداکثر سود و بقای طولانی مدت.

این اهداف با ویژگی‌های بخش عمومی در PFM (به عنوان مثال، مدیریت مالی عمومی) مغایرت دارد: به جای حداکثر سود، به نفع مردم کار کنید.

- سیستم مبتنی بر شهروندان، به جای مشتری
- سیستم مبتنی بر مالیات، باعث می‌شود شهروندان علاقه‌مند باشند که از چگونگی استفاده از منابعی که ارائه می‌دهند آگاه باشند.

- از آنجا که یک ارائه دهنده خدمات منحصر به فرد خدمات عمومی وجود دارد، هیچ رقابت بازاری وجود ندارد

- تأثیرگذاری در محیط سیاسی، منجر به درگیری‌های احتمالی بین اهداف سیاسی و کارایی اداری می‌شود. در این راستا، PFM معمولاً تا حدی متفاوت از مدیریت مالی است، اگرچه هر دو یک ویژگی اصلی دارند: استفاده کارآمد از بودجه برای دستیابی به اهداف خاص. بانک جهانی اخیراً تعریف زیر را ارائه کرده است: "مدیریت مالی به برنامه‌های بودجه‌ریزی، حسابداری، کنترل داخلی، گردش سرمایه، گزارشگری مالی و ممیزی که توسط آنها وجوه دریافت می‌شود، آنها را اختصاص می‌دهد، و استفاده آنها را ثبت می‌کند" (بانک جهانی ۲۰۱۵).

در حال حاضر، به طور کلی پذیرفته می‌شود که PFM صرفاً یک سیستم فنی نیست، بلکه یک سیستم پیچیده از بازیگران چند نقش است که به هم پیوسته‌اند (پرتورویوس و پرتورویوس، ۲۰۰۸). این شامل بازیگرانی از حوزه‌های مختلف در سطوح مختلف دولت است. پس از اندروز (۲۰۰۷)، سیستم PFM شامل فرایندهای سیاست‌گذاری و بودجه‌ریزی استراتژیک، تهیه بودجه، کنترل داخلی، فعالیت‌های حسابرسی و نظارت، حسابداری و گزارشگری، و ممیزی خارجی و پاسخگویی است. این فعالیت‌ها نقش‌های مختلفی را ایفا می‌کند، مؤسسات اصلی (وزارت دارایی، خزانه‌داری، موسسات حسابرسی، مجلس و غیره)، نهادهای مخارج (وزارتخانه‌ها، نمایندگی‌ها و غیره)، جامعه مدنی (رسانه‌ها، دانشگاه‌ها، بخش خصوصی و غیره)، و همچنین در بعضی از کشورها، اهداکنندگان. با وجود تمام این تشریفات، PFM واقعاً نیازی به تعریف رسمی دقیق ندارد، زیرا این چیزی است که به طور کلی درک می‌شود (کاتری و همکاران، ۱۹۹۹)، و با برخی ویژگی‌های اصلی مشخص می‌شود:

- استفاده از پول عمومی به طور مؤثر و کارآمد
  - داشتن تعدد بازیگران نقش (دولت‌ها، سازمان‌های دولتی، نهادهای هزینه‌کننده، جامعه مدنی، بخش خصوصی، رسانه‌ها و غیره).
  - ارائه خدمات انتقادی عمومی به شهروندان
  - حفظ انضباط مالی برای اطمینان از سلامت مالی خوب
  - کلیه عناصر بودجه (به عنوان مثال، هزینه‌ها، درآمدها، کسری، بدهی) و بخش‌هایی از چرخه بودجه (به عنوان مثال، مدیریت، گزارش، کنترل، حسابرسی، نظارت)
- با این حال، انجام این کارها در اداره‌های عمومی قدیمی و بوروکراتیک اواخر دهه ۱۹۸۰ دشوار بود، که در بسیاری از کشورهای جهان با ناکارآمدی و انعطاف‌پذیری سلسله‌مراتبی شدید مشخص شد (پیر و گای، ۲۰۰۰). هنگامی که دولت محافظه‌کار مارگارت تاچر در سال ۱۹۷۹ به قدرت رسید، انگلیس اولین کشوری بود که اصلاحات را در مدیریت عمومی انگلیس به وجود آورد. دولت تاچر نتیجه گرفت که این مشکل هزینه‌های عمومی بیش از حد است، و چندین اصلاح در جهت بهبود استفاده کارآمد از منابع عمومی معرفی کرد. اولین اصلاحاتی که آنها انجام دادند خصوصی‌سازی بسیاری از خدمات عمومی با اعتقاد به کارایی بیشتر بخش خصوصی بود. این سیاست‌ها در قالب درآمد اضافی حاصل از فروش شرکت‌های دولتی تأثیر مثبتی بر امور مالی داشتند، و کسری بودجه عمومی نیز مانند هزینه‌های مربوطه کاهش یافت. خیلی زود این اصلاحات در سایر کشورها از جمله استرالیا، کانادا، نیوزلند، سوئد، هلند و ایالات متحده نیز گسترش یافت. آنها شروع به ایجاد تغییرات در سیستم‌های مدیریت حسابداری، سیستم‌های بودجه‌بندی، گزارشگری مالی و غیره کردند. هدف از این کار، بهبود کارایی تخصیص منابع و ارائه خدمات عمومی با تأکید بیشتر بر عملکرد، شفافیت، حسابرسی و پاسخگویی بود (گاتری و همکاران، ۱۹۹۹).
- همان‌طور که خواننده ممکن است تصور کند، طیف گسترده‌ای از اصلاحات تحت پوشش مدل NPFM وجود دارد، و اصلاحات در طول سال‌ها در کشورهای مختلف بسیار متنوع بوده است. گرایش اصلاحات با برخی از عوامل زمینه‌ای توضیح داده می‌شود:
- (الف) عوامل سیاسی، به عنوان مثال، توزیع قدرت، ثبات دولت، پاسخگویی دولت‌ها و قانون‌گذاری.
  - (ب) عوامل اقتصادی، به عنوان مثال، منابع درآمد، توسعه بازارها، رشد اقتصادی، منابع طبیعی و زیرساخت‌ها.
  - (ج) عوامل اجتماعی، به عنوان مثال، هنجارهای فرهنگی، فشار رسانه‌ها، و فناوری ارتباطات؛ و
  - (د) عوامل جمعیتی، به عنوان مثال، سن، بهداشت، آموزش و شهرنشینی. به عنوان مثال، یک اقتصاد غیررسمی بزرگ، فقدان حسابداران آموزش‌دیده، فساد مالی و وفاداری‌های خانوادگی یا قومی یا اقتدارگرایی از دیگر عوامل تمایل به جلوگیری از اصلاحات NPFM دارد.



یک بررسی اجمالی عالی توسط گاتری و همکاران در سال ۱۹۹۹ انجام شد که پنج دسته از اصلاحات NPFM را مشخص کرد:

- تغییر در سیستم‌های گزارشگری مالی: ارتقاء صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی و اعتماد به استانداردهای حسابداری حرفه‌ای
- توسعه سیستم‌های مدیریت بازار محور: ارائه خدمات عمومی با تقلید از بازار/ قیمت‌گذاری داخلی و خارجی و قراردادهای
- تدوین اقدامات عملکردی: معرفی شاخص‌های مالی و غیرمالی، اندازه‌گیری‌ها و معیارهای خروجی
- واگذاری/ عدم تمرکز/ تفویض بودجه: پیوند بودجه‌ها با گزارش نتایج مالی و غیرمالی
- تغییر در سیستم‌های حسابرسی عمومی داخلی و خارجی: تمرکز بر نظارت و کنترل ارائه خدمات عمومی، که بررسی اثربخشی و ارزیابی را ارائه می‌دهد.

#### ۴.۲. اصلاحات مدیریت مالی عمومی

بحران مالی جهانی، تغییرات اساسی را در رویکرد تنظیم مقررات مالی ایجاد کرد؛ با این تصور که برای اطمینان از ثبات کلان اقتصادی، سیاست اقتصادی باید ثبات مالی را به عنوان یک هدف اضافی در نظر بگیرد. این بحران لزوم درک بهتر از پیوندهای کلان مالی را تأکید کرد و بر اهمیت سیاست‌های کلان احتمالی علاوه بر مقررات نظارت دقیق و نظارت بر سیاست‌های خرید، و همچنین چارچوب‌های سیاسی و مالی قوی تأکید کرد. اصلاحات مدیریت مالی عمومی<sup>۷</sup> (PFMR) برای مدیریت اقتصادی مؤثر و پایدار بسیار مهم است. در سال‌های اخیر، دولت‌ها در بسیاری از مناطق اصلاحات گسترده‌ای را اتخاذ کرده‌اند تا سیاست‌های مالی را برای میان‌مدت و سازگارتر و مؤثر جلوه دهند و بر تأثیر سیاست‌ها و هزینه‌ها تأکید کنند. اگرچه همه اصلاحات مدیریت مالی عمومی موفقیت آمیز نبوده‌اند، اما بیشتر آن‌ها به نوعی در پیشرفت تدریجی مدیریت مالی عمومی به ویژه در کشورهای توسعه یافته نقش داشته‌اند.

بسیاری از کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و اتحادیه اروپا در ۳۰ سال گذشته اصلاحات حسابداری و بودجه‌ریزی (PFMR) در بخش دولتی را انجام داده‌اند (به عنوان مثال استرالیا، نیوزلند، ایالات متحده، کانادا، انگلیس، هلند، فرانسه، دانمارک). همچنین، بسیاری از اقتصادهای نوظهور از یک مسیر مشابه (به عنوان مثال روسیه، کره، ترکیه، آفریقای جنوبی، شیلی و امارات) پیروی کرده‌اند. چارچوب‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (PBB) و چارچوب‌های مخارج میان‌مدت، عناصر اصلی اصلاحات مدیریت مالی عمومی برای دستیابی به E<sup>۴</sup> (یعنی اقتصاد، کارایی، اثربخشی و عدالت) و حاکمیت بیشتر در چارچوب جدید مدیریت عمومی بوده‌اند (بونز و فریتز، ۲۰۱۲).

با این حال، به‌طور گسترده‌ای شناخته شده است که کشورهای در حال توسعه فاقد تحقیقات حسابداری، نظریه‌ها و شواهد تجربی هستند که عوامل زمینه‌ای پیرامون فرآیندهای اصلاحات مدیریت مالی عمومی را توضیح می‌دهند (رجوع کنید به جونز، ۱۹۹۱؛ بوکس، ۲۰۰۳؛ سرکر، ۲۰۰۶؛ هاپر و همکاران، ۲۰۰۹؛ گودارد، ۲۰۱۰؛ ادھیکاری و ملمویک، ۲۰۱۱). اصلاحات مدیریت مالی عمومی کاملاً در زمینه‌های سیاسی، اقتصادی، حقوقی و اجتماعی جاسازی شده است. این نتیجه در ادبیات بنیادی، یعنی تحقیقات مقایسه بین‌المللی حسابداری دولتی<sup>۱</sup> (CIGAR) بیان شده است. در طی یک دوره ۲۵ ساله، تحقیقات مقایسه بین‌المللی حسابداری دولت دائماً منحصر به فرد بودن دولت‌های ملی را به دلیل روابط مختلفی که بین قوه مقننه، مدیران و قضات آنها وجود دارد، آشکار کرده است (جونز و همکاران، ۲۰۱۳). ویژگی‌های منحصر به فرد باعث می‌شود که هر دولت ملی، قوانین و مقررات خاص خود را داشته باشد، و بنابراین سیستم حسابداری و بودجه‌بندی منحصر به خود را دارد (جونز و همکاران، ۲۰۱۳). بر این اساس، درک این نکته ضروری است که یک دولت ملی باعث می‌شود اصلاحات مدیریت مالی عمومی را در تلاش برای مدرن‌تر شدن در نظر بگیرد.

در طول سه دهه گذشته، عملکرد دولت‌ها در سراسر جهان و از همه نقطه‌های طیف سیاسی به دلیل ناکارآمد بودن هزینه‌های گزاف، عدم پاسخگویی به کیفیت خدمات شایسته شهروندان مورد انتقاد قرار گرفته است. بسیاری از محققان ماهیت پاسخگویی و حاکمیت و نقش آن‌ها در انواع موقعیت‌های سازمانی، زمان و مکان را در نظر گرفته‌اند.

پاسخگویی سیاسی برای دولت به مسئولیت‌پذیری مدیریتی برای مدیران سازمان‌های خدمات عمومی تبدیل می‌شود.

مسئولیت‌پذیری دولت مجموعه‌ای از شیوه‌ها را ارائه می‌دهد که پاسخگویی سالم را توصیف می‌کند، یعنی تعیین اهداف قابل اندازه‌گیری، نظارت بر پیشرفت، گزارش در مورد نتایج و ارزیابی نتایج است (گندرون و همکاران، ۲۰۰۶). حکومت مستلزم چنین مسئولیت‌پذیری از طریق سازوکارهای کنترل و مشروعیت است (کولایر، ۲۰۰۵). حاکمیت، اعمال اقتدار سیاسی، اقتصادی و اداری در مدیریت امور کشور در همه سطوح است. این یک ایده خنثی است که شامل سازوکارهای پیچیده، فرایندها، روابط و نهادهایی است که از طریق آن‌ها شهروندان و گروه‌ها منافع خود را بیان می‌کنند. اصلاحات مدیریت مالی عمومی را می‌توان به عنوان روحیه اصلاح طلب با هدف افزایش آگاهی مالی در تصمیم‌گیری در بخش عمومی توصیف کرد و بنابراین بخشی جدایی‌ناپذیر از اصلاحات گسترده‌تر خدمات عمومی می‌باشد (اولسون و همکاران، ۱۹۹۸). محققان استدلال کردند که سیستم‌های اندازه‌گیری و اندازه‌گیری مالی مناسب تعهدات باید متمرکز باشند و اطلاعات مفیدی را در زمینه اهداف تصمیم‌گیری، کنترل، سنجش عملکرد و پاسخگویی به مدیریت و

پارلمان ارائه دهند. نتایج اصلاحات مدیریت مالی عمومی شامل (الف) تغییرات در سیستم‌های گزارشگری مالی، مبنای نقدی به تعهدی است. (ب) اختصاص بودجه؛ (ج) سیستم‌های قیمت‌گذاری و قیمت‌گذاری مبتنی بر بازار؛ (د) یک روش اندازه‌گیری عملکرد؛ و (ه) حسابرسی مبتنی بر عملکرد (داخلی و خارجی) می‌باشد (گوتزی و همکاران، ۲۰۰۵). نتایج اصلاحات مدیریت مالی عمومی شامل واگذاری و پاسخگویی می‌باشد، جایی که کارمندان دولت محلی مسئول اجرای نقل و انتقالات مالی از سطح مرکزی هستند و در قبال دولت محلی و نه به دولت مرکزی پاسخگو هستند. در اقتصادهای نوظهور به دلیل جهانی شدن بازارهای سرمایه و رقابت، برنامه‌های تعدیل ساختاری شامل خصوصی‌سازی و مدیریت جدید بخش عمومی به نوعی رشد کرده است.

### ۵.۲. اصلاحات نظام مدیریت مالی بخش عمومی در ایران

در ایران اصلاحات زیادی در زمینه مدیریت مالی بخش عمومی انجام شده است اما علیرغم تأکید قوانین بالادستی و برنامه‌های توسعه چهارم تا ششم، به دلیل فراهم نبودن زیرساخت‌های لازم هنوز عملیاتی نشده‌اند و سیستم‌های حسابداری هنوز امکان محاسبه بهای تمام شده خدمات را ندارند. البته با تدوین استانداردهای بخش عمومی در سال‌های اخیر و اجرایی شدن تعدادی از آنها انتظار می‌رود که مدیریت مالی بخش عمومی در ایران به سوی پیشرفت حرکت کند. در بیشتر کشورهای توسعه‌یافته در جهان، بخش اعظم تأمین مالی دولت از طریق مالیات انجام می‌پذیرد که مردم به دلیل پرداخت آن، خواهان پاسخگویی دولت می‌باشند. در حالی که در ایران، تأمین مالی دولت بیشتر از طریق فروش نفت و منابع طبیعی تجدیدنپذیر انجام می‌شود که این موضوع باعث کمرگ شدن نقش پاسخگویی در کشور شده است.

### ۳. نتیجه‌گیری

سیستم‌های قوی در زمینه مدیریت مالی عمومی برای ارائه خدمات عمومی و مدیریت اقتصادی پایدار و مؤثر ضروری هستند. دولت‌ها وقتی پاسخگو و مؤثر خواهند بود که به وسیله سیستم‌های خوب مدیریت مالی عمومی، پشتیبانی شوند. همچنین سیستم‌های مدیریت مالی عمومی خوب برای اطمینان از اینکه کمک‌ها به منظور نیل به اهداف توسعه به کار گرفته شده‌اند، ضروری هستند. این مهم نه به عنوان یک هدف نهایی در نظر گرفته شده، بلکه به عنوان بخشی از تلاش‌ها برای نیل به توسعه مؤثرتر و پایدارتر است. اغلب صاحب‌نظران اعتقاد دارند که حسابداری دولتی یکی از ابزارهای اصلی ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دولت‌ها بوده و شهروندان و نمایندگان قانونی ایشان به عنوان صاحبان حق نیز از همین ابزار برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب خویش استفاده می‌کنند. به همین دلیل، متناسب با ارتقای سطح پاسخگویی و مطالبات شهروندان دایر بر تعدیل قدرت رسمی دولت‌ها از

طریق افزایش سطح پاسخگویی و پاسخ‌خواهی، حسابداری دولتی نیز به عنوان ابزار انجام این مهم، در دو دهه اخیر و بالاخص در کشورهای توسعه‌یافته، از تحول چشمگیری برخوردار گردیده است. با استقرار سیستم حسابداری تعهدی و ایجاد امکان حسابرسی بهای تمام شده خدمات، زمینه بودجه‌ریزی عملیاتی فراهم گردیده، همچنین گام‌هایی در راستای مدیریت نوین مالی برداشته خواهد شد. اگر اصلاحات رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین به صورت متعادل و متناسب با زیرساخت‌های بخش عمومی کشور به کار بسته شود، پیامدهای مطلوبی همچون ارتقای شفافیت، ارتقای توان پاسخ‌گویی، بهبود بهره‌وری، ارتقای کیفیت و ارتقای سیستم ارزیابی و نظارت را در پی خواهد داشت که به افزایش رضایتمندی شهروندان از حاکمیت منجر خواهد شد. اما در صورت اجرای افراطی، بدون در نظر گرفتن ماهیت بخش عمومی، پیامدهای نامطلوبی از جمله تعارض در معیارهای عملکرد، شکاف طبقاتی، خدشه‌دار شدن نقش توزیعی و عدالت اجتماعی و فساد مالی و عملیاتی را در پی خواهد داشت.

## منابع

- ابوالحسنی طرفی، علیرضا؛ ابوالحسنی، صابر. (۱۳۹۵). مدیریت مالی نوین از منظر سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی. نخستین همایش ملی علوم اسلامی، حقوق و مدیریت، دانشگاه علمی کاربردی استاندارد قم.
- باباجانی جعفر. (۱۳۸۲). مسؤولیت پاسخگویی و تحولات حسابداری دولتی موضوع بیانیه ۳۴ (GASB). پژوهشنامه مدیریت اجرایی، ۳(۸)، ۱-۳۵.
- سالارزهی، حبیب‌الله؛ ابراهیم پور، حبیب. (۱۳۹۱). بررسی سیر تحول در پارادایم‌های مدیریت دولتی، از پارادایم مدیریت دولتی سنتی تا پارادایم حکمرانی خوب. مدیریت دولتی، ۴(۹)، ۴۳-۶۲.
- قادری، بهمن؛ خالق پرست، شبنم. (۱۳۹۷). پاسخگویی و شفافیت مدیریت مالی بخش عمومی. ماهنامه بورس، ۱۵۹، ۹۴-۹۷.
- قادری، بهمن؛ رسولی، پیمان؛ عبدی، سهراب. (۱۳۹۵). پاسخگویی و شفافیت مدیریت مالی بخش عمومی. پنجمین کنفرانس ملی مدیریت، اقتصاد و حسابداری، سازمان مدیریت صنعتی نمایندگی استان آذربایجان شرقی.
- کردستانی، غلامرضا؛ معنوی مقدم، امیر هادی. (۱۳۹۶). بررسی مدیریت مالی نوین بخش عمومی: گذشته، حال و آینده. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۲۳، ۱۷-۳۰.
- مشکینی، نفیسه؛ کردستانی، غلامرضا. (۱۳۹۸). پیامدهای به‌کارگیری رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین. مدیریت دولتی، ۱۱(۲)، ۲۳۱-۲۵۰.

- Adhikari, P. & Mellemvik, F. (2011). The rise and fall of accruals: A case of Nepalese central government.. *Accounting in Emerging Economies*, 1, 123-143.
- Andrews, M. (2007). What would an ideal public financial management system look like? In: Shah A (ed) *Budgeting and budgetary institutions*. World Bank, Washington, DC
- Boex, J. (2003). The incidence of local government allocations in Tanzania. *Public Administration and Development*, 23(5), 381-391.
- Bunse, S. & Fritz, V. (2012). Making public sector reforms work; Political and economic contexts, incentives, and strategies. *Policy Research Working Paper*, 6174, The World Bank.
- Chan, J.L. (2008). Government Budgeting and Accounting Reform in the eeeè? eeee Piiii c Bddgeiing an cc ciiii i g Reoo  
OECD Journal on Budgeting, 2, Supplement.
- Collier, P. M. (2005). Governance and the quasi-public organisation: a case study of social housing. *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 929-949.
- Gendron, Y., Cooper, D. J., & Townley, B. (2006). The construction of auditing expertise in measuring government performance. *Accounting, Organisations and Society*.
- Goddard, A. (2010). Contemporary public sector accounting research-An international comparison of journal papers. *The British Accounting Review*, 42(2), 75-87.
- Guthrie, J., Olson, O. & Humphrey, C. (1999). Debating developments in new public financial management: the limits of global theorizing and some new ways forward. *Financ Account Manage*, 15(3), 209-228.
- Guthrie, J., Humphrey, C., Jones, L.R. & Olson, O. (2005). *International Public Financial Management Reform: Progress, Contradictions and Challenges*. Greenwich, CT: Information Age Publishers.
- Hedger, E. & de Renzio, P. (2010). What Do Public Financial Management Assessments Tell Us about PFM Reform? Background Note 4824. London: ODI. [www.odi.org.uk/resources/download/4824.pdf](http://www.odi.org.uk/resources/download/4824.pdf)
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Adm*, 69, 3-19.
- Hopper, T., Tsamenyi, M., Uddin, S. & Wickramasinghe, D. (2009). Management accounting in less developed countries: what is known and needs knowing. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22, 3, 469-514.
- Jones, R. (1991). Comparative Governmental Accounting Research. *Staatswissenschaften und Staatspraxis*, 4(2), 548-552.

- Jones, R., Lande, E., Lüder, K. & Portal, M. (2013). A Comparison of Budgeting and Accounting Reforms in the National Governments of France, Germany, the UK, and the US. *Financial Accountability and Management*, 29(4), 419-441.
- Olson, O., Guthrie, J. & Humphrey, C. (1998). *Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management*. Bergen, Norway: Cappelen Akademisk Forlag.
- Pierre, J. & Guy, B. (2000). *Governance, politics and the state*. Macmillan, London.
- Pretorius, C. & Pretorius, N. (2008). *Review of public financial management reform literature*. DFID, London.
- Sarker, A. (2006). New public management in developing countries: An analysis of success and failure with particular reference to Singapore and Bangladesh. *International Journal of Public Sector Management*, 1(2), 180-203.
- World Bank. (2015). *The world bank group: A to Z*. International Bank for Reconstruction and Development/ The World Bank, Washington, DC.

