



بررسی مدیریت مالی نوین بخش عمومی: گذشته، حال و آینده

دکتر غلامرضا کردستانی^۱

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، ایران

امیرهادی معنوی مقدم^۲ ©

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، ایران

(تاریخ دریافت: ۱۴ فروردین ۱۳۹۵؛ تاریخ پذیرش: ۲۸ شهریور ۱۳۹۵)

مدیریت مالی بخش عمومی همه فعالیت‌های دولت از جمله جریان درآمدها، تخصیص آن به فعالیت‌های مختلف، مخارج و حسابداری برای وجوه مصرف‌شده را در برمی‌گیرد. درحالی‌که بسیاری از کشورهای درحال توسعه در این زمینه قوانین و مقررات متقنی دارند که با استانداردهای بین‌المللی مطابقت می‌کند، ولی اجرای ضعیف یک مشکل متداول است. این مقاله نگاهی گذرا به تئوری، نحوه عمل و رویکردهای مختلف اصلاحات در مدیریت مالی بخش عمومی دارد و با ذکر نوآوری‌ها و رویه‌های جدید مطرح‌شده، استدلال می‌کند که توانمندسازی مدیریت مالی بخش عمومی می‌تواند توسعه بیشتر به ازای هر واحد پول به‌دست‌آمده و خرج شده را در بر داشته باشد. با نگاهی به سیر تاریخی و کنکاش درباره مقصد موردنظر، با بیان مثال‌هایی عینی از مشکلات موجود در کشورهای پیشگام، موانع و چالش‌های فراروی اصلاحات در سیستم‌های مدیریت مالی بخش عمومی در کشورهای درحال توسعه بحث می‌شود. درنهایت راهبردهای اصلاحات مدیریت مالی بخش عمومی، روند و پیش‌نیازهای آن و همچنین ابزارهای تشخیصی اندازه‌گیری قدرت سیستم‌های مدیریت مالی بخش عمومی بررسی می‌شود.

واژه‌های کلیدی: مدیریت مالی بخش عمومی، راهبردهای اصلاحات، ابزارها و روش‌های تشخیصی.

^۱ kordestani@soc.ikiu.ac.ir

^۲ manavimoghadam@gmail.com

مقدمه

اگرچه ممکن است مدیریت مالی بخش عمومی^۱ برای برخی 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 باهم دارد. بسیاری از اصول بودجه‌ریزی، مخارج و گزارشگری مدیریت مالی بخش عمومی با نحوه عمل شرکت‌ها و سازمان‌های بخش خصوصی یکسان است [۹].

البته بسیاری از موضوعات مدیریت مالی بخش عمومی تا حدود زیادی تخصصی هستند و کادر اجرایی خاص خود را می‌طلبند؛ به‌عنوان مثال موضوعاتی مثل سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت مالی، اصلاحات پرداخت حقوق، یا نحوه استخدام کارکنان بخش عمومی از جمله تفاوت‌های عمده بخش عمومی و بخش خصوصی در این رابطه است. اینکه بدانیم چگونه عوامل مختلف در سیستم گسترده‌ای از قوانین و مقررات که مدیریت منابع عمومی را هدایت می‌کند به هم می‌پیوندند و در نهایت به چه دستاوردهایی می‌خواهند نائل شوند، از اهمیت بالایی برخوردار است [۹].

مدیریت مالی عمومی؛ از حرف تا عمل

مدیریت مالی بخش عمومی در سال‌های اخیر توجه زیادی را به خود جلب کرده است. از جمله می‌توان به کمک‌های بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول برای انجام برنامه‌های اصلاحی گسترده در مدیریت مالی بخش عمومی اشاره کرد. اعضای آیفک^۲ تخصص فنی لازم را فراهم آوردند و بانک جهانی و سایرین حمایت‌های مالی لازم و درجه‌ای از مشروعیت را به این فرایند دادند. حرکت صندوق بین‌المللی پول برای قرار دادن آمارهای مالیه دولتی بر مبنای تعهدی این روند را تقویت کرد. با این وجود علیرغم دهه‌ها تلاش برای تقویت و به‌روزرسانی سیستم‌های مدیریت مالی بخش عمومی در کشورهای فقیر، نتایج اقدامات انجام شده در این کشورها اغلب ناامیدکننده بوده است [۱۳].

با درک این تفاوت گسترده بین تئوری و عمل، بسیاری از فعالان حرفه و محققین رویکردهای مبتنی بر اصلاحات^۳ در مدیریت مالی بخش عمومی را موردانتقاد قرار داده‌اند. یک مکتب فکری این فرض را که می‌توان اصول و سیستم‌های مدیریت مالی بخش عمومی را مستقیماً از کشورهای توسعه‌یافته به کشورهای در حال توسعه وارد کرد، موردانتقاد قرار داده و لزوم احترام به نیازهای خاص هر کشور در این فرایند را مورد تأکید قرار می‌دهد. از آنجاکه سیستم‌های مدیریت مالی بخش عمومی به‌صورت تنگاتنگی با نهادهای سیاسی در ارتباط هستند، بنابراین آن‌ها باید به نحوی شکل داده شوند که بتوانند در

¹ Public Financial Management

² International Federation of Accountants (IFAC)

³ Reform approaches

چارچوب مفاهیم سیاسی داخلی هر کشور انجام وظیفه کنند [۱۶]. گروهی از منتقدین نیز به عوامل سیاسی اقتصاد که در مدیریت مالی بخش عمومی تأثیرگذار هستند اشاره می‌کنند و بر نیاز به پشتیبانی از اصلاحاتی که به حرکت‌های سیاسی توجه می‌کند و با سیستم‌های سیاسی وارد همکاری می‌شود، تأکید می‌کنند. این گروه پروژه‌های اصلاحات مدیریت مالی بخش عمومی را به خاطر تلاش برای اصلاحات سریع و بدون در نظر گرفتن ظرفیت کشورها مورد انتقاد قرار داده‌اند [۱۶].

نوآوری در رویه‌ها

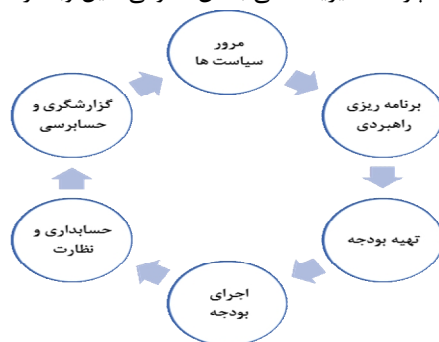
همه دولت‌ها و نهادهای وابسته به آن‌ها به شدت به دنبال ایده‌ها و امکاناتی برای مدیریت بودجه در دسترس خود به روشی کارتر و مؤثرتر هستند؛ اما روش‌هایی نیز وجود دارند که به دنبال محیطی جدید برای کسب درآمدهای جدید از طریق مدیریت منابع موجود با بکارگیری تکنیک‌های حسابداری و مالی متفاوت هستند. دولت‌های مرکزی، محلی و شهرداری‌ها باید خلاقانه‌تر رفتار نمایند و ابتکارات بیشتری را به کارگیرند تا با پول کمتری که به دست می‌آورند کار بیشتری انجام دهند، چون در حال حاضر امکان افزایش عایدات دولت‌ها از طریق افزایش مالیات‌های موجود یا اخذ مالیات‌های جدید وجود ندارد. البته در مورد شهرداری‌ها آنچه در نگاه اول به نظر می‌آید این است که آن‌ها مشکل چندانی برای ایجاد درآمد و منابع ندارد و مشکل اصلی آن‌ها در مدیریت این منابع است [۱۰].

به نظر می‌رسد که راه‌حل‌های جدیدی باید یافت شوند چون راه‌حل‌های قدیمی و سنتی در عصر جدید کارایی ندارند. ابتکارات باید به سمتی هدایت شوند که با بکارگیری روش‌های نوین، منابع مالی جدیدی ایجاد نمایند و هم‌زمان بتوانند منابع فعلی را به روشی کارتر بکار گیرند [۱۰].

ارائه خدمات بیشتر به ازای هر واحد پول

با بکارگیری ابزارهای تایید شده مدیریت مالی عمومی باید ریسک ارزش آفرینی به ازای هر واحد پول کاهش یابد، وجوه در جای خود خرج شده و برای پول ایجاد ارزش شود. ظرفیت‌های ضعیف، دانش ناکافی، ناشایستگی، ناکارایی در اجرا و فساد از جمله دلایل ریسک توسعه به ازای هر واحد پول به حساب می‌آید [۲۰].

نمودار ۱. چرخه مدیریت مالی بخش عمومی (نیل وبستر، ۲۰۱۵)



کیفیت مدیریت مالی عمومی بر همه این موارد تأثیر می‌گذارد. از این رو توانمندسازی مدیریت مالی عمومی می‌تواند توسعه بیشتر به ازای هر ریال به‌دست‌آمده و خرج شده را در بر داشته باشد. پاسخگویی قوی یک عنصر کلیدی در این حیطه است. بنیان نهادن اهداف توسعه‌ای پایدار تنها پاسخ به این سؤال نیست که چقدر می‌توان منابع تامین کرد، بلکه علاوه بر آن باید به این سؤال پاسخ داده شود که چگونه می‌توان به بهترین نحو از این منابع استفاده کرد [۲۰].

مدیریت مالی بخش عمومی و چرخه بودجه

بودجه فرایندی است که اطلاعات را به تصمیم تبدیل می‌کند [۱]. فرایندهای مختلف مدیریت مالی بخش عمومی در کنار چرخه بودجه نظام‌مند می‌شوند. هدف این چرخه سالانه اطمینان از این مسئله است که مخارج عمومی به‌درستی برنامه‌ریزی، اجرا و حسابرسی می‌شوند. آگاهی از اینکه مدیریت درآمدها ارتباط تنگاتنگی با مدیریت مخارج دارد؛ بخصوص وقتی که کل بودجه مشخص و جریانات نقدی سالانه مدیریت می‌شوند از اهمیت بالایی برخوردار است. در نمودار ۲ به چرخه بودجه پرداخته و در هر بخش عوامل^۱ و جنبه‌های^۲ مربوطه بیان می‌شود. در ادامه بخش‌های مختلف این نمودار به طور مختصر توضیح داده می‌شود.

فرمول‌بندی بودجه: چرخه بودجه با فرایند بودجه‌ریزی آغاز می‌شود که در آن دولت و نهادهای ناظر برای استفاده از منابع در سال آینده، با توجه به اولویت‌ها برنامه‌ریزی می‌کنند. اجرای بودجه: وقتی بودجه تصویب و سال مالی جدید آغاز می‌شود، نهادهای مربوطه و وزارت اقتصاد و دارایی شروع به اجرای آن می‌کنند. آن‌ها از منابع تخصیص داده‌شده برای پرداخت حقوق کارمندان، اداره امور و انجام هزینه‌هایی مانند اجاره، آب و برق و همچنین ارائه کالا و خدماتی مانند کتاب‌های درسی و دارو به ذینفعان استفاده می‌کنند. وزارت اقتصاد و دارایی جریان وجوه را مدیریت، بر آن نظارت و تعدیلات مربوطه را برای اطمینان از مطابقت با بودجه و قوانین مدیریت مالی عمومی انجام می‌دهد. حسابداری و گزارشگری: در طول سال مالی هر نهاد مصرف‌کننده بودجه مخارجش را ثبت می‌کند (حسابداری). این حساب‌ها به‌وسیله وزارت اقتصاد و دارایی جمع می‌شوند. در پایان سال مالی، این وزارت گزارشی را در مورد چگونگی اجرای بودجه منتشر می‌کند. نهادهای ناظر بیرونی: سپس این گزارش مورد بررسی دقیق یک نهاد دولتی مستقل (دیوان محاسبات کل کشور) قرار می‌گیرد که وصول و خرج درآمدهای دولتی را مورد بررسی و گزارش خود درباره نحوه اجرای بودجه و توان سیستم‌های مدیریت مالی دولتی را منتشر می‌کند [۱۶].

¹ Actors

² Aspects

نمودار ۲. چرخه بودجه (ربکا سیمسون و دیگران، ۲۰۱۱)



نگاهی به مسیر

۲۰ سال از زمانی که برنامه استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی^۱ در آیفک با هدف توسعه یک زبان واحد برای بخش عمومی شروع شد، می‌گذرد. این استانداردها بر پایه استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی^۲ بنا نهاده شد، اما گام‌های کلیدی این سفر در نیوزیلند و استرالیا برداشته شد. تا زمان پیشگامی این دولت‌ها در اوایل دهه نود میلادی، حسابداری دولتی در سطح ملی به‌صورت حسابداری نقدی بود. با توجه به این نکته که تا آن زمان هیچ سابقه‌ای برای حسابداری تعهدی در سطح دولت‌ها وجود نداشت، اهمیت این گام‌های اولیه نمایان‌تر می‌شود [۶].

بحران بدهی، که بخشی از علت آن تقلب در گزارشگری مالی به‌وسیله دولت یونان بود، جدی بودن نتایج گزارشگری و مدیریت مالی ضعیف دولت‌ها را نشان داده است. بحران بدهی‌ها این موضوع را کاملاً

^۱ International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAS)

^۲ International Financial Reporting Standards (IFRS)

روشن ساخته که دولت‌ها به‌طور کلی برای عملکرد و وضعیت مالی‌شان خیلی بد حسابداری می‌کنند و این می‌تواند و باید منجر به اصلاحات گسترده گردد [۸ و ۶].

در گذشته شکست در گزارشگری مالی در بخش خصوصی منجر به تصویب «قانون ساربنز-اکسلی» در ایالات متحده، و ایجاد نهادهای قانون‌گذار برای حسابرسی بخش خصوصی در اکثر کشورهای بزرگ دیگر گردید؛ اما برخلاف تصور، بحران مالی در بخش عمومی باعث ایجاد انگیزه‌های بیشتر در دولت‌ها برای شفاف نبودن گردید. حتی دولت آلمان تصمیم گرفت که به برنامه خود برای حرکت از مبنای نقدی به سمت مبنای نقدی تعدیل‌شده در حسابداری عمل نکند [۱۷ و ۶].

خطرات و مشکلات

شکست دولت‌ها در مدیریت مالی‌شان پیامدهای شدیدی داشته و ممکن است در آینده نیز داشته باشد. از دست دادن بخشی از کنترل دموکراتیک شهروندان بر دولت‌ها می‌تواند یکی از نتایج فوری شرایطی باشد که مدیریت مالی عمومی ضعیف منجر به نیاز به دریافت کمک مالی خارجی می‌شود.

در شرایط حاد، شکست دولت در کنترل وضعیت مالی‌اش می‌تواند منجر به از دست رفتن دموکراسی شود. این امر قابل وقوع است و در گذشته نیز اتفاق افتاده است. در شرایطی که یک دولت که به‌صورت دموکراتیک انتخاب شده، نمی‌تواند تغییرات را با سرعت لازم و متناسب با شرایط مالی پیش ببرد، یک حکومت خودکامه که قادر به انجام جبری تغییرات است، زمام قدرت را به دست خواهد گرفت [۶].

حتی بدون روبرو شدن با شرایط بالا نیز، شکست دولت‌ها در کنترل وضعیت مالی‌شان می‌تواند منجر به تعدیلات اقتصادی گسترده و دردناکی شود، که می‌تواند ناآرامی‌های اجتماعی را به همراه داشته باشد. مواردی نظیر افزایش سن بازنشستگی، یا مذاکره مجدد شرایط عمومی مربوط به اشتغال می‌توانند عکس‌العمل‌های جدی را از سوی جامعه در پی داشته باشد.

برای پوشش تعهدات در حال افزایش دولت فدرال در ایالات متحده، هر مرد، زن و بچه در آمریکا بیش از یک چهارم میلیون دلار بدهی دارد. تصور تک‌تک افراد یک کشور با بیش از دویست و پنجاه‌هزار دلار بدهی مانند این است که این افراد برای خرید خانه‌ای زیر بار قرض^۱ رفته‌اند و در عین حال هیچ کدامشان خانه‌ای ندارند؛ تلاش برای اصلاح چنین شرایطی بسیار دشوار به نظر می‌رسد [۱۹ و ۶].

در ارتباط با مدیریت مالی که بودجه‌بندی و تخصیص بودجه را نیز در بر می‌گیرد، مجموعه شرایط هنوز مبهم به نظر می‌رسد. برای نشان دادن مشکلات در حوزه مدیریت مالی دو مثال از ایالات متحده و مثال دیگری درباره بریتانیای کبیر ذکر خواهد شد. این دو کشور به آن دلیل انتخاب شده‌اند که این‌ها خودشان را به‌درستی به‌عنوان پیشگامان گزارشگری و مدیریت مالی دولتی در نظر می‌گیرند. دو مثال اول راجع به نهادهایی هست که هیچ بهانه‌ای از آن‌ها پذیرفته‌شده نیست، چراکه به خاطر الزام قانونی این دو نهاد است که بخش خصوصی ملزم به تهیه گزارش‌های مالی با کیفیت بالا است.

¹ Mortgage

مثال اول درباره «کمیسیون بورس و اوراق بهادار»^۱ است. در گزارش «اداره پاسخگویی دولتی» آمده است: «کمیسیون بورس و اوراق بهادار کنترل‌های داخلی مؤثری را به کار نگرفته است که در نتیجه ضعف‌های عمده در فرایندهای حسابداری و گزارشگری مالی آن است.» در واقع کمیسیون بورس و اوراق بهادار از ابتدای شروع به ارائه گزارش‌های مالی در سال ۲۰۰۴ با چنین مشکلی دست‌به‌گریبان بوده است [۶].

صرف‌نظر از این حقیقت که تا قبل از سال ۲۰۰۴، کمیسیون بورس و اوراق بهادار اصلاً صورت‌های مالی تهیه نمی‌کرده است، نکته مهم اینجا است که این نهاد اجبار کننده به مقرراتی است که تهیه صورت‌های مالی را برای شرکت‌های بخش خصوصی الزامی می‌کند و از آن‌ها می‌خواهد تا سیستم‌های مؤثر کنترل داخلی در سرتاسر فرایند گزارشگری مالی‌شان داشته باشند، از این رو کمیسیون بورس و اوراق بهادار خود باید بداند که چرا این موضوع اهمیت دارد.

مثال دوم در ارتباط با «حقوق و درآمدهای مربوط به ملکه»^۲ است. جمله زیر برگرفته از گزارش کمیته حسابداری عمومی مجلس عوام است: «دپارتمان نتوانسته است امور مربوط به ۱۸ میلیون مورد پرداخت را که مربوط به سال ۲۰۰۸ و قبل از آن می‌شود و بر حدود ۱۵ میلیون مالیات‌دهنده تأثیر می‌گذارد، ردیابی کند. مبلغ دقیق مالیات مشمول مشخص نیست. دپارتمان به دلیل عدم اعمال به‌موقع قانون مالی سال ۲۰۰۸ قادر نیست تا ۶۵۰ میلیون پوند مالیات کمتر پرداخت‌شده مربوط به سال‌های قبل را وصول نماید.» این در حالی است که نهاد مذکور خود شرکت‌ها و افراد فعال در بخش خصوصی را ملزم به داشتن اطلاعات حسابداری کامل و قابل‌اتکا می‌نماید [۲۱ و ۶].

و آخرین مثال در ارتباط با «وزارت دفاع ایالات متحده»^۳ است. پیرو مباحث مربوط به «زیادی بزرگ برای شکست خوردن»^۴ که بر روی بانک‌ها و شرکت‌های حسابداری تمرکز کرده، وزارت دفاع مدعی است که این دپارتمان نه‌تنها زیادی برای شکست خوردن بزرگ است، بلکه برای حسابرسی شدن هم زیادی بزرگ است.

در یکی از گزارش‌های این وزارتخانه آمده است: «وزارت دفاع در هر روز کاری بین ۲ تا ۳ میلیارد دلار تعهد ایجاد کرده و صدها هزار معامله پرداخت را اداره می‌کند، که در هزاران نقطه در سرتاسر دنیا اتفاق می‌افتند و این نقاط شامل مناطق جنگی نیز می‌شوند. به خاطر اندازه و الزامات مأموریت‌های این وزارت، این امر عملی نیست که تعداد زیادی از حسابداران برای تطبیق دستی دفاتر ما به کار گرفته شوند.»

«اداره پاسخگویی دولتی» در بیانیه‌ای در توضیح اینکه چرا قادر نیست نظری درباره صورت‌های مالی تلفیقی دولت فدرال ارائه کند، آورده است: «مشکلات مدیریت مالی جدی در وزارت دفاع باعث شده

¹ Security and Exchange Committee (SEC)

² Government Accountability Office

³ Her Majesty's Revenue and Customs

⁴ US Department of Defense

است که صورت‌های مالی این وزارتخانه غیرقابل حسابداری شوند» [۱۴و۶]. بنابراین حتی نهادهای دولتی که تمام دلایل لازم برای درک اهمیت اطلاعات مالی خوب را دارند و این قوانین توسط خود آن‌ها برای اجرا توسط بخش خصوصی الزامی شده است، عملکرد مدیریت مالی مناسبی از خود نشان نمی‌دهند.

کاهش می‌شد تصور کرد که این نهادها استثنا هستند و شرایط در سایر نهادها و وزارتخانه‌ها مطلوب است، ولی متأسفانه این‌طور نیست. حتی در کشورهای توسعه‌یافته، پیش از آنکه بتوان در مورد کیفیت مدیریت مالی آسوده‌خاطر شد، راه طولانی در پیش است که باید پیموده شود.

راهبردهای اصلاحات مدیریت مالی عمومی و چالش‌های آن

در این بخش به چالش‌های اصلاحات در یک سیستم مدیریت مالی عمومی می‌پردازیم. تلاش‌ها برای اصلاحات در مدیریت مالی عمومی اغلب با محدودیت‌های اقتصاد سیاسی مواجه می‌شوند. اصلاحاتی که با سیستم سرپرستی فعلی تداخل دارد (از طریق محدود کردن توزیع منابع، فرصت‌های اشتغال و ...) اغلب با مقاومت شدیدی از طرف کسانی که از وضع موجود سود می‌برند، روبرو خواهد شد. چنین چالش‌هایی در کشورهایی که قدرت مالی به ریاست جمهوری واگذار شده و وزارت اقتصاد و دارایی کنترل مالی محدودی دارد، حاد هستند [۴]. چالش دیگر در برنامه‌های اصلاحات، ضعف دانش، سیستم ضعیف مشوق‌ها و پاداش برای کارکنان مسئول مدیریت سیستم‌های مدیریت مالی عمومی است که مانع از عملکرد مناسب کارکنان بخش دولتی در این زمینه می‌شود [۱۸].

روند اصلاحات در مدیریت مالی عمومی

ادبیات مدیریت مالی عمومی توجه بالایی به روش‌های بهینه برنامه‌ریزی اصلاحات در مدیریت مالی عمومی دارد. دو رویکرد اصلی عبارت‌اند از: رویکرد "اولویت موارد اساسی"^۱ و رویکرد "یکپارچه"^۲. رویکرد اولویت موارد اساسی بحث می‌کند که دولت باید قیل از تلاش برای تقویت موارد غیراساسی به دنبال اطمینان از این امر باشد که سه اصل کنترل بودجه‌ای به‌طور کامل عملیاتی هستند: ۱. قبل از تلاش برای کنترل خروجی‌ها، باید کنترل مؤثر ورودی‌ها وجود داشته باشد. ۲. قبل از تلاش برای ایجاد حساب‌ها بر مبنای تعهدی، حساب‌های بر مبنای نقدی صحیح ایجاد شده باشند. ۳. قبل از حرکت به سمت حسابداری عملکرد، از اجرای مؤثر حسابداری مالی اطمینان حاصل شده باشد [۱۵]. بر مبنای منطقی مشابه، رویکرد یکپارچه نیز معتقد است اصلاحات باید به‌صورت یک مجموعه‌ای منسجم از فعالیت‌ها و ابزارها که روندی منطقی را در چارچوب زمانی مشخصی دنبال می‌کنند، هدایت شود [۷].

روش‌ها و ابزارهای تشخیصی

برای گردآوری اطلاعات درباره وضعیت سیستم‌های مدیریت مالی بخش عمومی از ابزارهای تشخیصی مالی استفاده می‌شود. ابزارهای تشخیصی مالی عمدتاً به‌وسیله نهادهای بین‌المللی اهداکننده و در

¹ Basic first approach

² Platform approach

رابطه‌ای تنگاتنگ با همتایان در دولت‌ها به وجود آمده‌اند. کشور استفاده‌کننده از ابزار به‌عنوان مالک اصلی گزارش‌ها و یافته‌ها در نظر گرفته می‌شود. ابزارهای تشخیصی مالی برای آگاهی از چگونگی پیشرفت استراتژی‌های اصلاحات در مدیریت مالی بخش دولتی استفاده می‌شوند. این ابزارها همچنین برای آگاه کردن سازمان‌های اهداکننده از ریسک امنی، که در مورد تأمین مالی و وام‌دهی قابل‌استفاده است، استفاده می‌شود. در زیر به برخی از این ابزارها اشاره شده و خلاصه‌ای از اهداف و مزیت‌های آن‌ها در جدول ۱ ارائه می‌شود:

پیفا^۱: پاسخگویی مالی و مخارج عمومی (پیفا) در سال ۲۰۰۵ به‌عنوان ابزاری تشخیصی برای ارزیابی و تقویت سیستم‌های مدیریت مالی بخش عمومی به وجود آمد. پیفا دارای دو بخش است: بخش ۱ مجموعه‌ای از شاخص‌های مدیریت مالی بخش عمومی و بخش ۲ گزارش عملکردی از مدیریت مالی بخش عمومی است. پیفا همه عناصر کلیدی مدیریت مالی بخش عمومی را پوشش داده و نشان می‌دهد که سیستم‌ها چگونه در طول زمان پیشرفت می‌کنند [۲۳].

رویه‌های مناسب در شفافیت مالی^۲: این ابزار تشخیصی به‌منظور شناسایی اصول و رویه‌های مالی و ساختاری دولت‌ها استفاده می‌شود و مجموعه‌ای از رویه‌های مناسب برای شفافیت مالی را بر مبنای این چهارعنصر کلیدی معرفی می‌کند: ۱. نقش‌ها و مسئولیت‌های دولت باید مشخص باشد؛ ۲. اطلاعات درباره فعالیت‌های دولت باید به عموم مردم ارائه شود؛ ۳. تهیه، اجرای بودجه و گزارش‌های مربوط به اجرای آن باید به‌صورت باز صورت پذیرد؛ ۴. اطلاعات مالی باید حائز شرایط استانداردهای پذیرفته‌شده درباره کیفیت داده‌ها باشند و درستی آن‌ها موردبررسی قرار گیرد [۱۱].

بررسی مخارج عمومی (پرس^۳) و بررسی‌های ردیابی مخارج عمومی (پتس^۴): ابزار اول برای درک وضعیت مالی، سیاست‌های هزینه‌ای (به‌طور خاص اگر به نفع فقرا هستند)، و سیستم‌های مدیریت مخارج عمومی^۵ کشور استفاده می‌شود. هدف این ابزار کمک به تخصیص مخارج و تصمیمات مدیریتی گرفته‌شده در طول تهیه بودجه و همچنین کمک به تقویت ترکیب و مدیریت بودجه در جهت اولویت‌های سیاست‌گذاری شده است. ابزار دوم نیز کاملاً مشابه ابزار اول است و در مورد بررسی‌های کمی سمت عرضه خدمات عمومی به کار می‌رود. این ابزار جریان منابع را از مبدأ تا مقصد ره‌گیری می‌کند و مکان و اندازه هرگونه ناهنجاری و بی‌قاعدگی را مشخص می‌کند [۲۴].

ارزیابی پاسخگویی مالی کشور (سیفا^۶): یک ابزار تشخیصی برای بررسی شدت و ضعف ترتیبات پاسخگویی مالی کشور است. این ابزار در کنار دیگر ابزارهای تشخیصی مانند پیفا برای توسعه ارزیابی‌های مالی یکپارچه استفاده می‌شود [۲۳ و ۲۲].

^۱ Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA)

^۲ Code of good practice on fiscal transparency

^۳ Public expenditure review (PERs)

^۴ Public expenditure tracking surveys (PETs)

^۵ Public expenditure management

^۶ Country Financial Accountability Assessment (CFAA)

توسعه ابزارهای تشخیصی بین‌المللی داده‌هایی را برای محققان فراهم کرده که آن‌ها را قادر می‌سازد عملکرد مدیریت مالی بخش عمومی کشورهای مختلف را باهم مقایسه کنند و این خود باعث به ایجاد مباحثی در مورد علل موفقیت و عدم موفقیت برنامه‌های اصلاحات در مدیریت مالی بخش عمومی و راه‌های بهبود و ارتقای این برنامه‌ها شده است [۱۶].

جدول ۱. روش‌ها و ابزارهای تشخیصی

نام	هدف	مزیت
پیفا	ارزیابی و تقویت سیستم‌های مدیریت مالی بخش عمومی	پوشش عناصر کلیدی مدیریت مالی بخش عمومی - نشان دادن چگونگی پیشرفت سیستم‌ها در طول زمان
پرس	کمک به تخصیص مناسب و تقویت مدیریت بودجه در جهت اولویت‌های سیاست‌گذاری شده	فراهم آوردن امکان درک وضعیت مالی، سیاست‌های هزینه‌ای و سیستم‌های مدیریت مخارج عمومی
پتس	بررسی‌های کمی سمت عرضه خدمات عمومی	ره‌گیری جریان منابع از مبدأ تا مقصد و مشخص کردن مکان و اندازه هرگونه ناهنجاری و بی‌قاعدگی
سیفا	بررسی شدت و ضعف ترتیبات پاسخگویی مالی کشور	مناسب برای استفاده در کنار دیگر ابزارهای تشخیصی مانند پیفا به منظور ارزیابی‌های مالی یکپارچه

همراهان اصلاحات بخش عمومی

تجربه کشورهای پیشرو در اصلاحات بخش عمومی نشان دهنده پیچیدگی و طولانی بودن دوران گذار از مبنای نقدی به تعهدی است [۳]. از آنجاکه نهادهای بین‌المللی و سایر صاحبان قدرت به سمت پذیرش مبنای تعهدی حسابداری و یا قبول استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی گام برمی‌دارند، تعداد کسانی که در این مسیر گام برمی‌دارند رو به افزایش است. کسانی که در حال حاضر در گروه پذیرندگان استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی هستند مانند: سازمان ملل متحد، کمیسیون اروپا، سازمان توسعه‌های تجاری و اقتصادی، سازمان پیمان آتلانتیک شمالی (ناتو) و حکومت‌های ملی شامل: سوئیس، اسپانیا، آفریقای جنوبی، اتریش، برزیل، کاستاریکا، کنیا، پرو، کامبوج، ویتنام و... اما پذیرندگان مبنای تعهدی در مقایسه با پذیرندگان استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی گروه بسیار گسترده‌تری هستند. برای مثال کشورهای زیر در میان پذیرندگان مبنای تعهدی قرار دارند: ایالات متحده، بریتانیای کبیر، کانادا، استرالیا، نیوزیلند، و بسیاری از کشورهای دیگر [۶].

باید مجدداً تأکید شود که پذیرش بخش کوچکی از راه است و آنچه مهم است اجرا و به‌کارگیری است که با چالش‌های بسیاری مواجه است.

در نقطه مقابل، به‌طور کلی سیاستمداران به این فرایند روی خوش نشان نمی‌دهند. درحالی‌که بی‌تردید بعضی از سیاستمداران ارزش شفافیت^۱ را می‌دانند، شرایط عمومی این‌گونه است که سیاستمداران عمدتاً تا زمانی که احزاب رقیبشان زمام قدرت را در دست دارند این‌گونه فکر می‌کنند و در مورد اهمیت

^۱ Transparency

شفافیت و پاسخگویی داد سخن سر می‌دهند. این در حالی است که همه آن‌ها از وجود شفافیت در بخش شرکت‌های سهامی به صورت قاطع حمایت می‌کنند [۵۶]. با استقرار نظام حسابداری دولتی مناسب و کارآمد می‌توان اطلاعات صحیح، قابل اعتماد و شفاف را جهت تصمیم‌گیری‌های منطقی برای برنامه ریزی‌های آینده اعمال نمود و مدیریت سازمان‌های دولتی را جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی یاری نمود [۲].

همچنین عموماً وزارتخانه‌ها اقتصادی با این فرایند همراه نیستند. شاید علت این است که در بسیاری از موارد آن‌ها با سیستم‌های حسابداری و بودجه‌ریزی بر مبنای نقدی کار می‌کنند. حرکت به سمت حسابداری و بودجه‌ریزی بر مبنای تعهدی آن‌ها را به بیرون از دایره تخصصشان هدایت خواهد کرد و مجبورشان خواهد کرد که بخش عمده‌ای از سرمایه‌های انسانی‌شان را حذف کنند و این چیزی نیست که افراد خواهان انجام آن باشند [۵۶].

اصلاحات نظام مدیریت مالی بخش عمومی در ایران

در ایران اصلاحات چشمگیری در مدیریت مالی بخش عمومی صورت گرفته است اما هنوز راه زیادی پیش رو است که باید پیموده شود. سیستم‌های بودجه‌ریزی باوجود تأکید در 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 حسابداری بخش عمومی که تعدادی از آن‌ها از سال ۱۳۹۴ اجرایی شده است، انتظار می‌رود که در آینده افق‌های روشنی پیش روی مدیریت مالی بخش عمومی ایران باشد.

عمده تأمین مالی دولت‌ها در کشورهای توسعه‌یافته از طریق مالیات‌ها انجام می‌شود و مالیات‌ها باعث فشار مستقیم به مردم می‌شود، از این‌رو مردم پاسخگویی بالاتری را در مقابل نحوه هزینه‌کرد مالیات‌ها از دولت‌ها خواستارند. اما در کشور ایران که جزء کشورهای با منابع طبیعی تجدیدناپذیر غنی محسوب می‌شود، عمده تأمین مالی دولت از طریق فروش منابع طبیعی حاصل می‌شود و این سبب کم‌رنگ شدن نقش مالیات‌ها در تأمین مالی دولت و در نتیجه آن کاهش سطح پاسخ‌خواهی مردم از دولت می‌شود.

گذشته از این همگان در سال‌های اخیر شاهد افت شدید قیمت نفت بودند که نشان می‌دهد درآمدهای نفتی از ثبات برخوردار نیستند و این باعث عدم ثبات تأمین مالی و درآمدهای دولت خواهد شد؛ اما در کشورهای توسعه‌یافته چون عمده تأمین مالی دولت از طریق مالیات‌ها انجام می‌شود و درآمدهای مالیاتی از ثبات بیشتری برخوردارند، از این‌رو دولت‌ها می‌توانند بهتر برنامه‌ریزی کنند و برنامه‌های خود را با قدرت بیشتری به پیش ببرند.

حرکت به سمت تصحیح هرم درآمدی دولت، تلاش برای اتکای کمتر به درآمدهای نفتی در بودجه‌های سالانه و اجرای سیستم‌های اخذ مالیات هدفمند گامی صحیح در این باره محسوب می‌شود. تلاش برای ایجاد شفافیت بیشتر، نظارت قوی‌تر و ایجاد ظرفیت‌های اداری و اجرایی لازم برای عمل به قوانین، می‌تواند به بهبود نظام مدیریت مالی بخش عمومی کشور ایران منجر شود.

نتیجه‌گیری

سیستم‌های مدیریت مالی عمومی قوی برای ارائه خدمات عمومی و مدیریت اقتصادی پایدار و مؤثر ضروری هستند. دولت‌ها وقتی پاسخگو و مؤثر خواهند بود که به‌وسیله سیستم‌های خوب مدیریت مالی عمومی، پشتیبانی شوند. همچنین سیستم‌های مدیریت مالی عمومی خوب برای اطمینان از اینکه کمک‌ها^۱ به‌منظور نیل به اهداف توسعه به کار گرفته شده‌اند، ضروری هستند. این مهم نه به‌عنوان یک هدف نهایی در نظر گرفته شده بلکه به‌عنوان بخشی از تلاش‌ها برای نیل به توسعه مؤثرتر و پایدارتر است [۱۲].

لازم به ذکر است که انجام این فرایند نیاز به فشار صحیح از طرف دولت‌ها و سازمان‌های خارجی دارد، زیرا این مجموعه‌ای از تغییرات نیست که بتوان انتظار داشت دولت‌ها به اراده خود آن را انجام دهند. همچنین نیاز به عمل اعضای حرفه در سطح ملی و بین‌المللی وجود دارد. علاوه بر نیاز به تغییر در همه سطوح ملی، فشار بین‌المللی برای انجام آن قطعاً مؤثر خواهد بود. فشار هم‌زمان همان‌طور که در توسعه استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی و تبدیله‌شان به یک الگوی بین‌المللی اثربخش بود، در این مورد نیز قطعاً مؤثر خواهد بود. آیفک سال‌ها است که به تهیه استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی مشغول بوده است. قصد عمدی آیفک این بوده است: که الگوی گزارشگری مالی دولتی را تغییر دهد و محیطی بین‌المللی را فراهم کند که در آن پذیرفته شود که مبنای نقدی حسابداری به‌طورجدی ناکارا است.

فهرست منابع

۱. محمدیان، محمد و مهتری، زینب، (۱۳۹۱)، "نقش دوطرفه حسابداری و پاسخگویی در برابر افکار عمومی"، *مطالعات حسابداری و حسابرسی*. انجمن حسابداری ایران. سال اول. شماره ۲.
۲. ملکیان، اسفندیار، عزیز پور، علی اکبر و دریایی، عباسعلی، (۱۳۸۹)، "مطالعه نقش آمارهای مالی دولت (GFS) در ایران، در بهبود شفافیت، پاسخگویی و محاسبه بهای تمام شده طرح‌های تملک‌داری‌های سرمایه‌ای"، *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، انجمن حسابداری ایران. سال دوم. شماره ۵.
۳. ملکیان، اسفندیار و وحدانی، محمد، (۱۳۹۴)، "نوآوری در حسابداری دولتی و تئوری انتشار"، *مطالعات حسابداری و حسابرسی*. انجمن حسابداری ایران. سال چهارم. شماره ۱۵.
4. Allen, R., (2009), "The Challenge of Reforming Budgetary Institutions in Developing Countries". Working Paper. Washington, DC: **International Monetary Fund**. www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2009/wp0996.pdf
5. Baer Sheila, (2010), "Will the Next Fiscal Crisis Start in Washington", **the Washington Post**: November 26, 2010.
6. Ball Ian, IFAC CEO, (2011), "Trust and accountability in public financial management", **CIPFA'S 1st international conference**.
7. Brooke, P. (2003), "Study of Measures Used to Address Weaknesses in Public

¹ Aids

- Financial Management Systems in the Context of Policy-based Support", **Bannock Consulting for PEFA**.
8. European Commission Conference, (2011), "A Time for Change? The Objectives of Financial Reporting", February 3.
 9. Hedger, E. and 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
 10. Hruza Filip, Valouch Petr, (2014), "Innovation of Public Financial Management Practice Trough New Accounting and Management Approach", **International Conference on Public Administration (ICPA 10th)**.
 11. International Monetary Fund, (2007), "The IMF Code of Good Practice on Fiscal Transparency (ROSC)". Washington, DC: **International Monetary Fund**. www.imf.org/external/np/fad/trans/code.htm
 12. Organization for economic cooperation and development, (2014), "Public Financial Management: An overview", <http://www.oecd.org/dac/effectiveness/pfm.htm>
 13. Peterson, S. (2007), "Automating Public Financial Management in Developing Countries", Shah, A. (ed.) Budgeting and Budgetary Institutions. Washington, DC: **World Bank**. [http://site.resources.worldbank.org/PSGLP/Resources/Budget in grand Budgetary Institutions.pdf](http://site.resources.worldbank.org/PSGLP/Resources/Budget%20in%20grand%20Budgetary%20Institutions.pdf)
 14. Report by the Comptroller and Audit General on HM Revenue & Customs 2009-10 Accounts, (2011), HC 299, Session 2010-11
 15. Schick, A. (1998), "A Contemporary Approach to Public Expenditure Management", Washington DC: **World Bank Institute**
 16. Simson Rebecca, Sharma Natasha, Aziz Imran (2011), "A guide to public financial management literature", **overseas development institute**.
 17. TED Conference 2011 (Technology, Education, Design), (2011), the Rediscovery of Wonder, March 1-4, 2011.
 18. Tommasi, D. (2009), "Strengthening Public Expenditure Management in Developing Countries: Sequencing Issues".
 19. Walker David A., (2010), "Turning the Country Around and Restoring Fiscal Responsibility", Come back America: Random House.
 20. Webster Neil, (2015), "More development per dollar: strengthening public financial management", technical report, **Research Gate**.
 21. Whitehouse Tammy, (2010), "GAO Gives SEC More Black Marks on Internal Controls", Compliance Week: November 18, 2010.
 22. World Bank, (2003), "Country Financial Accountability Assessment (CFAA): Guidelines to Staff". Washington, DC: **World Bank**. <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/CFAAGuidelines.pdf>
 23. World Bank, (2005) "Public Financial Management Performance Assessment Framework (PEFA)". Washington, DC: PEFA Secretariat, **World Bank**. [http://site.resources.worldbank.org/PEFA/Resources/PMF English Final.pdf](http://site.resources.worldbank.org/PEFA/Resources/PMF%20English%20Final.pdf)
 24. World Bank, (2009), "Preparing PERs for Human Development". Core Guidance. Washington, DC: **World Bank**. <http://site.resources.worldbank.org/EXTPERGUIDE/Resources/PER-Complete.pdf>



New Public Financial Management: Past, Present and Future

Gholam Reza Kordestani (Ph.D.)¹

Associate Professor at Imam Khomeini International University – Department of Accounting, Iran

Amir Hadi Manavi Moghadam²©

Ph.D. Candidate at Imam Khomeini International University – Department of Accounting, Iran

(Received: 2 April 2016; Accepted: 18 September 2016)

PFM underlies all government activity. It encompasses the mobilization of revenue; the allocation of these funds to various activities; expenditure; and accounting for spent funds. While many developing countries have relatively robust PFM laws and regulations that conform to international standards, weak implementation is a common problem. This paper discusses literature, the theory and then different approaches that engage with the challenges of reforming a PFM system. It provides an overview of the budget cycle architecture and discusses PFM reform strategies, tools for measuring the strength of a PFM system, how such tools can help to inform reform efforts, and some recent evaluations of PFM reform progresses. With some practical examples, this paper discusses some issues regard to leading pack developed countries and challenges of reform in PFM for developing countries. It discusses that strengthening PFM causes to more development per dollar that the governments are spending. Considering high quality accounting by governments as a journey, questions like what is the destination of this journey; where we are now; who is in this journey with us; and what are the obstacles of the journey will be answered.

Keywords: Public Financial Management, Reform Strategies, Diagnostic Tools and Methods.

¹ kordestani@soc.ikiu.ac.ir

² manavimoghadam@gmail.com (Corresponding Author)