

www.Prozheha.ir



با ظاهر جدید و امکانات جدید

پروژه ها

بزرگترین مرجع دانلود کتاب، جزوه و منابع دانشگاهی رایگان

موضوع :

بررسی مدیریت مالی نوین بخش عمومی :

گذشته ، حال و آینده

فهرست مطالب

3	توضیحات
4	مقدمه
5	مدیریت مالی عمومی؛ از حرف تا عمل
6	نوآوری در رویه ها
7	ارائه خدمات بیشتر به ازای هر واحد پول
8	مدیریت مالی بخش عمومی و چرخه بودجه
11	نگاهی به مسیر
12	خطرات و مشکلات
16	راهبردهای اصلاحات مدیریت مالی عمومی و چالش های آن
17	روند اصلاحات در مدیریت مالی عمومی
17	روشها و ابزارهای تشخیصی
20	همراهان اصلاحات بخش عمومی
22	اصلاحات نظام مدیریت مالی بخش عمومی در ایران
24	نتیجه گیری
25	فهرست منابع

توضیحات

مدیریت مالی بخش عمومی همه فعالیت های دولت از جمله جریان درآمدها، تخصیص آن به فعالیت های مختلف ، مخارج و حسابداری برای وجوه مصرف شده را در بر می گیرد. درحالی که بسیاری از کشورهای درحالتوسعه در این زمینه قوانین و مقررات متقنی دارند که با استانداردهای بین المللی مطابقت می کند، 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 نوآوری ها و رویه های جدید مطرح شده، استدلال می کند که توانمندسازی مدیریت مالی بخش عمومی می تواند توسعه بیشتر به ازای هر واحد پول به دست آمده و خرج شده را در بر داشته باشد. با نگاهی به سیر تاریخی و کنکاش درباره مقصد موردنظر، با بیان مثال هایی عینی از مشکلات موجود در کشورهای پیشگام، موانع و چالش های فراروی اصلاحات در سیستم های مدیریت مالی بخش عمومی در کشورهای درحال توسعه بحث می شود.

درنهایت راهبردهای اصلاحات مدیریت مالی بخش عمومی ، روند و پیش نیازهای آن و همچنین ابزارهای تشخیصی اندازه گیری قدرت سیستم های مدیریت مالی بخش عمومی بررسی می شود.

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

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 حرفه ایشان برخورد داشته اند. کارکنان بخش عمومی وقتیکه برای برنامه ای بودجه ریزی میکنند، دستور خریدی را میدهند، گزارش مخارجی را بررسی میکنند یا مدارک حسابرسی را فراهم میکنند، عملاً در فرایند بودجه ریزی و به تبع آن مدیریت مالی بخش عمومی مشارکت کرده اند. 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 بودجه ریزی، مخارج و گزارشگری مدیریت مالی بخش عمومی با نحوه عمل شرکت ها و سازمان های بخش خصوصی یکسان است [۹].

البته بسیاری از موضوعات مدیریت مالی بخش عمومی تا حدود زیادی تخصصی هستند و کادر اجرایی خاص خود را میطلبد؛ به عنوان مثال موضوعاتی مثل سیستم های 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 درنهایت به چه دستاوردهایی میخواهند نائل شوند، از اهمیت بالایی برخوردار

است [۹].

مدیریت مالی عمومی؛ از حرف تا عمل

مدیریت مالی بخش عمومی در سال های اخیر توجه زیادی را به خود جلب کرده است . ازجمله میتوان به کمک های بانک جهانی و صندوق بین المللی پول برای انجام برنامه های اصلاحی گسترده در مدیریت مالی بخش عمومی اشاره کرد. اعضای آیفک ۲ تخصص فنی لازم را فراهم آوردند و بانک جهانی و سایرین حمایت های مالی لازم و درجه ای از مشروعیت را به این فرایند دادند. حرکت صندوق بین المللی پول برای قرار دادن آمارهای مالیه دولتی بر مبنای تعهدی این روند را تقویت کرد. بااین وجود علیرغم دهه ها تلاش برای تقویت و به روزرسانی سیستم های 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 داده اند. یک مکتب فکری این فرض را که میتوان اصول و سیستم های مدیریت مالی بخش عمومی را مستقیماً از کشورهای توسعه یافته به کشورهای درحالتوسعه وارد کرد، موردانتقاد قرار داده و لزوم احترام به نیازهای خاص هر کشور در این فرایند را مورد تأکید قرار میدهد. از آنجا که سیستم های مدیریت مالی بخش عمومی به صورت تنگاتنگی با نهادهای سیاسی در

ارتباط هستند، بنابراین آنها باید به نحوی شکل داده شوند که بتوانند در 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 حرکت های سیاسی توجه میکند و با سیستم های سیاسی وارد همکاری میشود، تأکید میکنند. این گروه پروژه های اصلاحات مدیریت مالی بخش عمومی را به خاطر تلاش برای اصلاحات سریع و بدون در نظر گرفتن ظرفیت کشورها موردانتقاد قرار داده اند [۱۶].

نوآوری در رویه ها

همه دولت ها و نهادهای وابسته به آنها به شدت به دنبال ایده ها و امکاناتی برای مدیریت بودجه در دسترس خود به روشی کاراتر و مؤثرتر هستند؛ اما روش هایی نیز وجود دارند که به دنبال محیطی جدید برای کسب درآمدهای جدید از طریق مدیریت منابع موجود با بکارگیری تکنیک های حسابداری و مالی متفاوت هستند. دولت های مرکزی، محلی و شهرداری ها باید خلاقانه تر 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 دولت ها 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 راه حل‌های قدیمی و سنتی در عصر جدید کارایی

ندارند. ابتکارات باید به سمتی هدایت شوند که با به کارگیری روش‌های نوین، منابع مالی جدیدی ایجاد نمایند

و هم‌زمان بتوانند منابع فعلی را به روشی کارا تر 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 به دست آمده 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

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 نظام مند میشوند. هدف این چرخه سالانه اطمینان از این مسئله است که مخارج عمومی به درستی برنامه ریزی، 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 جنبه های ۲

مربوطه بیان می شود. در ادامه بخش های مختلف این نمودار به طور مختصر توضیح داده میشود.

فرمولبندی بودجه: چرخه بودجه با فرایند بودجه ریزی آغاز میشود که در آن دولت و نهادهای ناظر برای

استفاده از منابع در سال آینده، با توجه به اولویت ها برنامه ریزی 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 داده شده برای پرداخت حقوق کارمندان، اداره امور و انجام

هزینه هایی مانند اجاره، آب و برق و همچنین ارائه کالا و خدماتی مانند کتاب های 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 حساب ها به وسیله 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 موردبررسی دقیق یک نهاد دولتی مستقل (دیوان محاسبات کل کشور)

قرار میگیرد که وصول و خرج درآمدهای دولتی را موردبررسی و گزارش خود درباره نحوه اجرای بودجه و

توان سیستم های مدیریت مالی دولتی را منتشر میکند [۱۶].

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



نگاهی به مسیر

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

بحران بدهی، که بخشی از علت آن تقلب در گزارشگری مالی به وسیله دولت یونان بود، جدی بودن نتایج گزارشگری و مدیریت مالی ضعیف دولت ها را نشان داده است. بحران بدهیها این موضوع را کاملاً روشن ساخته که دولت ها به طور کلی برای عملکرد و وضعیت مالی شان 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 قانون گذار برای حسابرسی بخش خصوصی در اکثر کشورهای بزرگ دیگر گردید؛ اما برخلاف تصور، بحران مالی در بخش عمومی باعث ایجاد انگیزه های بیشتر در دولت ها برای شفاف

نبودن گردید. حتی دولت آلمان تصمیم گرفت که به برنامه خود برای حرکت از مبنای نقدی به سمت مبنای

نقدی تعدیل شده در حسابداری عمل نکند [۱۷و۶].

خطرات و مشکلات

شکست دولت ها در مدیریت مالیه شان پیامدهای شدیدی داشته و ممکن است در آینده نیز داشته باشد. از دست

دادن بخشی از کنترل دموکراتیک شهروندان بر دولت ها 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 مالی اش 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 به صورت دموکراتیک

انتخاب شده، نمی تواند 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 دولت ها در کنترل وضعیت مالی شان میتواند منجر به تعدیلات

اقتصادی گسترده و دردناکی شود، که میتواند ناآرامی های اجتماعی را به همراه داشته باشد.

مواردی نظیر افزایش سن بازنشستگی ، یا مذاکره مجدد شرایط عمومی مربوط به اشتغال میتوانند عکس العمل

های جدی را از سوی جامعه در پی داشته باشد.

برای پوشش تعهدات در حال افزایش دولت فدرال در ایالاتمتحده، هر مرد، زن و بچه در آمریکا بیش از یک

چهارم میلیون دلار بدهی دارد. تصور تک تک افراد یک کشور با بیش از دویست و پنجاه هزار دلار بدهی مانند

این است که این افراد برای خرید خانه ای زیر بار قرض ۱ رفته اند و درعین حال هیچ کدامشان خانه ای ندارند؛

تلاش برای اصلاح چنین شرایطی بسیار دشوار به نظر میرسد

در ارتباط با مدیریت مالی که بودجه بندی 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 شده اند که این ها خودشان را به درستی به

عنوان پیشگامان گزارشگری و مدیریت مالی دولتی در نظر میگیرند. دو مثال اول راجع به نهادهایی هست که

هیچ بهانه ای از آنها پذیرفته شده نیست ، چراکه به خاطر الزام قانونی این دو نهاد است که بخش خصوصی ملزم

به تهیه گزارش های مالی با کیفیت بالا است .

مثال اول درباره «کمیسیون بورس و اوراق بهادار»^۱ است . در گزارش «اداره پاسخگویی دولتی ۲» آمده است :

«کمیسیون بورس و اوراق بهادار کنترل های داخلی مؤثری را به کار نگرفته است که درنتیجه ضعف های عمده

در فرایندهای حسابداری و گزارشگری مالی آن است.» درواقع کمیسیون بورس و اوراق بهادار از ابتدای شروع

به ارائه گزارشهای مالی در سال ۲۰۰۴ با چنین مشکلی دست به گریبان بوده است [۶].

صرف نظر از این حقیقت که تا قبل از سال ۲۰۰۴، کمیسیون بورس و اوراق بهادار اصلاً صورت های مالی تهیه

نمیکرده است، نکته مهم اینجا است که این نهاد اجبار کننده به مقرراتی است که تهیه صورتهای مالی را برای

شرکت های بخش خصوصی الزامی میکند و از آنها میخواهد تا سیستم های مؤثر کنترل داخلی در سرتاسر

فرایند گزارشگری مالی شان 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 ۳» 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 مالیات دهنده تأثیر میگذارد، ردیابی کند. مبلغ

دقیق مالیات مشمول مشخص نیست. دپارتمان به دلیل عدم اعمال به موقع قانون مالی سال ۲۰۰۸ قادر نیست تا

۶۵۰ میلیون پوند مالیات کمتر پرداخت شده مربوط به سال های قبل را وصول نماید.» این در حالی است که نهاد

مذکور خود شرکت ها و افراد فعال در بخش خصوصی را ملزم به داشتن اطلاعات حسابداری کامل و قابل اتکا

مینماید [۲۱ و ۶].

و آخرین مثال در ارتباط با «وزارت دفاع ایالات متحده ۴» است . پیرو مباحث مربوط به «زیادی بزرگ برای شکست خوردن ۱۴» که بر روی بانک ها و شرکت های حسابداری تمرکز کرده ، وزارت دفاع مدعی است که این دپارتمان نه تنها زیادی برای شکست خوردن بزرگ است ، بلکه برای حسابرسی شدن هم زیادی بزرگ است .

دریکی از گزارش های 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 مأموریت های این وزارت، این امر عملی نیست که تعداد زیادی از حسابداران برای تطبیق دستی دفاتر ما به کار گرفته شوند».

«اداره پاسخگویی دولتی» در بیانیه ای در توضیح اینکه چرا قادر نیست نظری درباره صورت های مالی تلفیقی دولت فدرال ارائه کند، آورده است : «مشکلات مدیریت مالی جدی در وزارت دفاع باعث شده است که صورت های مالی این وزارتخانه غیرقابل حسابرسی 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 نمی دهند.

کاش میشد تصور کرد که این نهادها استثنا هستند و شرایط در سایر نهادها و وزارتخانه ها مطلوب است ، ولی متأسفانه این طور نیست . حتی در کشورهای توسعه یافته ، پیش از آنکه بتوان در مورد کیفیت مدیریت مالی آسوده خاطر شد، راه طولانی در پیش است که باید پیموده شود.

راهبردهای اصلاحات مدیریت مالی عمومی و چالش های آن

در این بخش به چالش های اصلاحات در یک سیستم مدیریت مالی عمومی میپردازیم . تلاش ها برای اصلاحات در مدیریت مالی عمومی اغلب با محدودیت های اقتصاد سیاسی مواجه میشوند. اصلاحاتی که با سیستم سرپرستی فعلی تداخل دارد (از طریق محدود کردن توزیع منابع ، فرصت های اشتغال و ...) اغلب با مقاومت شدیدی از طرف کسانی که از وضع موجود سود میبرند، روبرو خواهد شد. چنین چالش هایی 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 برنامه های اصلاحات، ضعف دانش ، سیستم ضعیف مشوق ها و پاداش برای کارکنان مسئول مدیریت سیستم های 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 روش های بهینه برنامه ریزی اصلاحات در مدیریت مالی عمومی

دارد. دو رویکرد اصلی عبارتند از: رویکرد "اولویت موارد اساسی ۱" و رویکرد "یکپارچه ۲".

رویکرد اولویت موارد اساسی بحث میکند که دولت باید قبل از تلاش برای تقویت موارد غیراساسی به دنبال

اطمینان از این امر باشد که سه اصل کنترل بودجه ای به طور کامل عملیاتی هستند: ۱. قبل از تلاش برای کنترل

خروجی ها، باید کنترل مؤثر ورودی ها وجود داشته باشد. ۲. قبل از تلاش برای ایجاد حساب ها بر مبنای تعهدی

، حساب های بر مبنای نقدی صحیح ایجاد شده باشند. ۳. قبل از حرکت به سمت حسابرسی عملکرد، از اجرای

مؤثر حسابرسی مالی اطمینان حاصل شده باشد [۱۵]. بر مبنای منطقی مشابه ، رویکرد یکپارچه نیز معتقد است

اصلاحات باید به صورت یک مجموعه ای منسجم از فعالیت ها و ابزارها که روندی منطقی را در چارچوب

زمانی مشخصی دنبال میکنند، هدایت شود [۷].

روشها و ابزارهای تشخیصی

برای گردآوری اطلاعات درباره وضعیت سیستم های مدیریت مالی بخش عمومی از ابزارهای تشخیصی مالی

استفاده میشود. ابزارهای تشخیصی مالی عمدتاً به وسیله نهادهای بین المللی اهداکننده و در رابطه ای تنگاتنگ با

همتایان در دولت ها به وجود آمده اند. کشور استفاده کننده از ابزار به عنوان مالک اصلی گزارش ها و یافته ها در نظر گرفته میشود. ابزارهای تشخیصی مالی برای آگاهی از چگونگی پیشرفت استراتژی های اصلاحات در مدیریت مالی بخش دولتی استفاده میشوند. این ابزارها همچنین برای آگاه کردن سازمان های اهداکننده از ریسک امانی، که در مورد تأمین مالی و وام دهی قابل استفاده است ، استفاده میشود. در زیر به برخی از این ابزارها اشاره شده و خلاصه ای از اهداف و مزیت های آنها در جدول ۱ ارائه میشود:

پیفا ۱: پاسخگویی مالی و مخارج عمومی (پیفا) در سال ۲۰۰۵ به عنوان ابزاری تشخیصی برای ارزیابی و تقویت سیستم های مدیریت مالی بخش عمومی به وجود آمد. پیفا دارای دو بخش است : بخش ۱ مجموعه ای از شاخص های 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 سیستم ها چگونه در طول زمان پیشرفت میکنند [۲۳].

رویه های مناسب در شفافیت مالی ۲: این ابزار تشخیصی به منظور شناسایی اصول و رویه های مالی و ساختاری دولت ها استفاده میشود و مجموعه ای از رویه های مناسب برای شفافیت مالی را بر مبنای این چهارعنصر کلیدی معرفی میکند: ۱. نقش ها و مسئولیت های دولت باید مشخص باشد؛ ۲. اطلاعات درباره فعالیت های دولت باید به عموم مردم ارائه شود؛ ۳. تهیه ، اجرای بودجه و گزارش های مربوط به اجرای آن باید به صورت باز صورت

پذیرد؛ ۴. اطلاعات مالی باید حائز شرایط استانداردهای پذیرفته شده درباره کیفیت داده ها 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، سیاست های هزینه ای (به طور خاص اگر به نفع فقرا هستند)، و سیستم های مدیریت مخارج عمومی ۵

کشور استفاده میشود. هدف این ابزار کمک به تخصیص مخارج و تصمیمات مدیریتی گرفته شده در طول تهیه

بودجه و همچنین کمک به تقویت ترکیب و مدیریت بودجه در جهت اولویت های سیاست گذاری 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 (سیفا۶): یک ابزار تشخیصی برای بررسی شدت و ضعف ترتیبات پاسخگویی

مالی کشور است . این ابزار در کنار دیگر ابزارهای تشخیصی مانند پیفا برای توسعه ارزیابی های مالی یکپارچه

استفاده میشود [۲۳ و ۲۲].

توسعه ابزارهای تشخیصی بین المللی 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 برنامه های اصلاحات در مدیریت مالی بخش عمومی و راه های بهبود و ارتقای این

برنامه ها شده است [۱۶].

جدول ۱. روشها و ابزارهای تشخیصی

نام	هدف	مزیت
پیفا	ارزیابی و تقویت سیستم های مدیریت مالی بخش عمومی	پوشش عناصر کلیدی مدیریت مالی بخش عمومی - نشان دادن چگونگی پیشرفت سیستم ها در طول زمان
پرس	کمک به تخصیص مناسب و تقویت مدیریت بودجه در جهت اولویت های سیاست گذاری شده	فراهم آوردن امکان درک وضعیت مالی، سیاست های هزینه ای و سیستم های مدیریت مخارج عمومی
پتس	بررسی های کمی سمت عرضه خدمات عمومی	ره گیری جریان منابع از مبدأ تا مقصد و مشخص کردن مکان و اندازه هرگونه ناهنجاری و بی قاعدگی
سیفا	بررسی شدت و ضعف ترتیبات پاسخگویی مالی کشور	مناسب برای استفاده در کنار دیگر ابزارهای تشخیصی مانند پیفا به منظور ارزیابی های 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 بین المللی و سایر صاحبان قدرت به سمت پذیرش مبنای تعهدی

حسابداری و یا قبول استانداردهای حسابداری بین المللی بخش عمومی گام برمی دارند، تعداد کسانی که در این

مسیر گام برمی دارند رو به افزایش است. کسانی که در حال حاضر در گروه پذیرندگان استانداردهای

حسابداری بین المللی بخش عمومی هستند مانند: سازمان ملل متحد، کمیسیون اروپا، سازمان توسعه های تجاری

و اقتصادی ، سازمان پیمان آتلانتیک شمالی (ناتو) و حکومت های ملی شامل : سوئیس ، اسپانیا، آفریقای جنوبی،
اتریش ، برزیل ، کاستاریکا، کنیا، پرو، کامبوج ، ویتنام و... اما پذیرندگان مبنای تعهدی در مقایسه با پذیرندگان
استانداردهای حسابداری بین المللی بخش عمومی گروه بسیار گسترده تری 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 مجددا تأکید شود که پذیرش بخش کوچکی از راه است و آنچه مهم است اجرا و به کارگیری است که با
چالش های بسیاری مواجه است .

در نقطه مقابل ، به طور کلی سیاستمداران به این فرایند روی خوش نشان نمیدهند. درحالیکه بتردید بعضی از
سیاستمداران ارزش شفافیت ۱ را میدانند، شرایط عمومی این گونه است که سیاستمداران عمدتاً تا زمانی که
احزاب رقیبشان زمام قدرت را در دست دارند این گونه فکر میکنند و در مورد اهمیت شفافیت و پاسخگویی داد
سخن سر میدهند. این در حالی است که همه آنها از وجود شفافیت در بخش شرکت های سهامی به صورت
قاطع حمایت میکنند [۵۶]. با استقرار نظام حسابداری دولتی مناسب و کارآمد می توان اطلاعات صحیح ، قابل
اعتماد و شفاف را جهت تصمیم گیری های منطقی برای برنامه ریزی های آینده اعمال نمود و مدیریت سازمان
های دولتی را جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی یاری نمود [۲].

همچنین عموماً وزارتخانه ها اقتصادی با این فرایند همراه نیستند. شاید علت این است که در بسیاری از موارد آنها با سیستم های حسابداری و بودجه ریزی بر مبنای نقدی کار میکنند. حرکت به سمت حسابداری و بودجه ریزی بر مبنای تعهدی آنها را به بیرون از دایره تخصصشان هدایت خواهد کرد و مجبورشان خواهد کرد که بخش عمده ای از سرمایه های انسانی شان 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. سیستم های بودجه ریزی باوجود تأکید در قوانین بالادستی و برنامه های توسعه چهارم تا ششم ، به دلیل فراهم نبودن زیرساخت های لازم هنوز عملیاتی نشده‌اند و سیستم های 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 افق های روشنی پیش روی مدیریت مالی بخش عمومی ایران باشد.

عمده تأمین مالی دولت ها در کشورهای توسعه یافته از طریق مالیاتها انجام میشود و مالیات ها باعث فشار مستقیم به مردم میشود، ازاین رو مردم پاسخگویی بالاتری را در مقابل نحوه هزینه کرد مالیات ها از دولت ها خواستارند.

اما در کشور ایران که جزء کشورهای با منابع طبیعی تجدید ناپذیر غنی محسوب میشود، عمده تأمین مالی دولت از طریق فروش منابع طبیعی حاصل میشود و این سبب کمرنگ شدن نقش مالیات ها در تأمین مالی دولت و در نتیجه آن کاهش سطح پاسخ خواهی مردم از دولت میشود.

گذشته از این همگان در سال های اخیر شاهد افت شدید قیمت نفت بودند که نشان می دهد درآمدهای نفتی از ثبات برخوردار نیستند و این باعث عدم ثبات تأمین مالی و درآمدهای دولت خواهد شد؛ اما در کشورهای توسعه یافته چون عمده تأمین مالی دولت از طریق مالیات ها انجام میشود و درآمدهای مالیاتی از ثبات بیشتری برخوردارند، از این رو دولت ها میتوانند بهتر برنامه ریزی کنند و برنامه های خود را با قدرت بیشتری به پیش ببرند.

حرکت به سمت تصحیح هرم درآمدی دولت ، تلاش برای اتکای کمتر به درآمدهای نفتی در بودجه های سالانه و اجرای سیستم های اخذ مالیات هدفمند گامی صحیح در این باره محسوب میشود. تلاش برای ایجاد شفافیت بیشتر، نظارت قوی تر و ایجاد ظرفیت های اداری و اجرایی لازم برای عمل به قوانین ، می تواند به بهبود نظام مدیریت مالی بخش عمومی کشور ایران منجر شود.

نتیجه گیری

سیستم های مدیریت مالی عمومی قوی برای ارائه خدمات عمومی و مدیریت اقتصادی پایدار و مؤثر ضروری هستند. دولت ها وقتی پاسخگو و مؤثر خواهند بود که به وسیله سیستم های خوب مدیریت مالی عمومی، پشتیبانی شوند. همچنین سیستم های مدیریت مالی عمومی خوب برای اطمینان از اینکه کمک ها ۱ به منظور نیل به اهداف توسعه به کار گرفته شده اند، 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 [۱۲].

لازم به ذکر است که انجام این فرایند نیاز به فشار صحیح از طرف دولت ها و سازمان های خارجی دارد، زیرا این مجموعه ای از تغییرات نیست که بتوان انتظار داشت دولت ها به اراده خود آن را انجام دهند.

همچنین نیاز به عمل اعضای حرفه در سطح ملی و بین المللی وجود دارد. علاوه بر نیاز به تغییر در همه سطوح ملی، فشار بین المللی برای انجام آن قطعا مؤثر خواهد بود. فشار هم زمان همان طور که در توسعه استانداردهای حسابداری بین المللی بخش عمومی و تبدیلسان به یک الگوی بین المللی اثربخش بود، در این مورد نیز قطعا مؤثر خواهد بود. آیفک سالها است که به تهیه استانداردهای حسابداری بین المللی بخش عمومی مشغول بوده است. قصد عمدی آیفک این بوده است: که الگوی گزارشگری مالی دولتی را تغییر دهد و محیطی بین المللی را فراهم کند که در آن پذیرفته شود که مبنای نقدی حسابداری به طور جدی 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 طرح های تملک دارایی های سرمایه ای"، 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 pubic financial management", CIPFA'S 1st international conference.

7. Brooke, P. (2003), "Study of Measures Used to Address Weaknesses in Public 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 Through 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. World bank.org/public sector /pe / CFAA Guide lines.pdf](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://siteresources.worldbank.org/PEFA/Resources/PMFEnglishFinal.pdf)

24. World Bank, (2009), "Preparing PERs for Human Development". Core Guidance. Washington, DC: World Bank. [http://siteresources.worldbank.org/ EXTPERGUIDE/ Resources/ PER-Complete.pdf](http://siteresources.worldbank.org/EXTPERGUIDE/Resources/PER-Complete.pdf)

New Public Financial Management:

Past, Present and Future

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.