

## Explaining the methods of improving public financial management: Challenges and solutions

**Gholamreza Kordestani<sup>1</sup>, Seyed Ahmad Mohseni<sup>2</sup>**

<sup>1</sup>Professor, Department of Accounting, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran | Kordestani@soc.ikiu.ac.ir

<sup>2</sup>Ph.D. Student in Accounting, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran | Mohseni.1209@gmail.com (Corresponding Author)

Received: 2022/10/05 Accepted: 2023/01/11

### **Abstract**

The purpose of this research is to explain the methods of improving public financial management. Public financial management systems have been used all over the world with the aim of adopting reasonable and possible financial policies, setting binding and policy-compliant budgets, efficiency in financial flows of expenses and income, as well as improving the process of recording information and increasing the accountability of policy makers. Well-functioning public financial management systems are therefore critical for all countries, and are needed to implement policies in all sectors effectively and efficiently. Recently, various proposals have been presented in Iran regarding the reform of the public financial management system, the structure and budgeting system, the accounting and auditing system, and finally the reform of the performance system. Therefore, the improvement of public financial management is influenced by strong leadership, commitment and long-term movement, effective participation and strong management.

**Keywords:** Importance of public financial management, Objectives of public financial management, Efficiency of public financial management, Improving public financial management.

## تبیین روش‌های بهبود مدیریت مالی عمومی: چالش‌ها و راهکارها

غلامرضا کردستانی<sup>۱</sup>، سید احمد محسنی<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup>استاد گروه حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران

Kordestani@soc.ikiu.ac.ir

<sup>۲</sup>دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران

Mohseni.1209@gmail.com (نویسنده مسئول)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۰/۲۱

### چکیده

هدف این پژوهش، تبیین روش‌های بهبود مدیریت مالی عمومی است. نظام‌های مدیریت مالی عمومی در سراسر جهان با هدف اتخاذ سیاست‌های مالی معقول و ممکن، تنظیم بودجه‌های الزام‌آور و منطبق بر سیاست‌ها، کارایی در جریان‌های مالی هزینه‌ای و درآمدی و نیز اصلاح روند ثبت اطلاعات و افزایش پاسخ‌گویی سیاست‌گذاران، به کار گرفته شده است. از این رو سیستم‌های مدیریت مالی عمومی با عملکرد مناسب برای همه کشورها حیاتی است و برای اجرای سیاست‌ها در همه بخش‌ها به طور موثر و کارآمد مورد نیاز هستند. اخیراً در ایران پیشنهاد‌های مختلفی در خصوص اصلاح نظام مدیریت مالی عمومی، ساختار و نظام بودجه‌ریزی، نظام حسابداری و حسابرسی و اصلاح نظام عملکرد ارائه شده است. این پژوهش ضمن تبیین روش‌های بهبود مدیریت مالی عمومی رویکردهای بهبود آن را معرفی می‌کند. از این رو بهبود مدیریت مالی عمومی تحت تأثیر رهبری قوی، تعهد و حرکت بلندمدت، مشارکت موثر و مدیریت قوی قرار می‌گیرد.

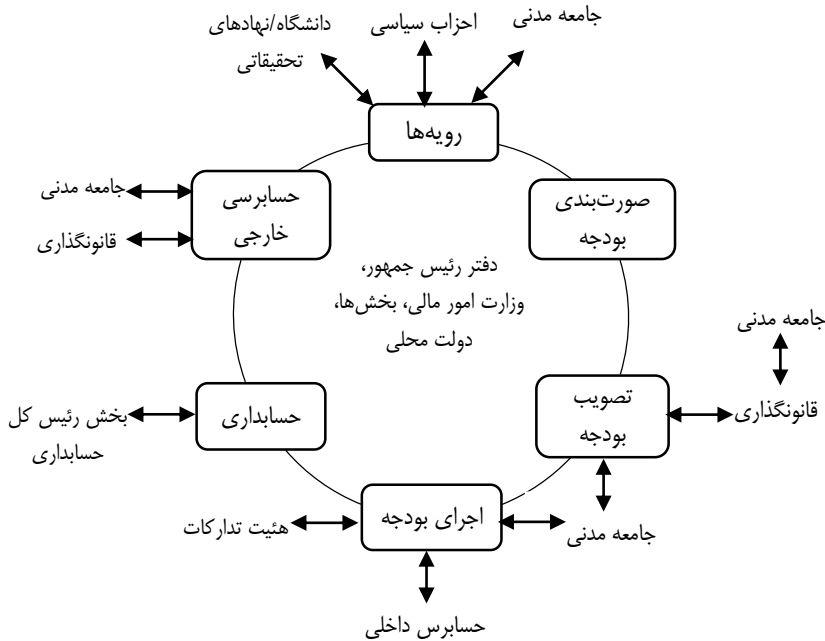
**واژگان کلیدی:** اهمیت مدیریت مالی عمومی، اهداف مدیریت مالی عمومی، کارایی مدیریت مالی عمومی، بهبود مدیریت مالی عمومی.

## ۱. مقدمه

تنگناهای مالی در سال‌های اخیر ضرورت پرداختن به مفهوم مدیریت مالی عمومی را افزایش داده است. دلیل اهمیت آن را می‌توان گسترش روز افزون وظایف دولت‌ها، گسترش نیازهای ملت‌ها و منابع محدود در حال کاهش کشورها خلاصه کرد. این عوامل باعث پدید آمدن شاخه جدیدی بنام مدیریت مالی عمومی شده است. مدیریت مالی عمومی مفهومی چند بعدی در بخش عمومی است که تعاریف مختلفی از آن ارائه شده است. مدیریت مالی عمومی را می‌توان به مجموعه قوانین، قواعد، سیستم‌ها و فرایندهای مورد استفاده توسط کشورهای مستقل (و دولت‌های محلی) برای ایجاد درآمد، تخصیص وجوه عمومی، انجام هزینه‌های عمومی، حساب مستقل برای وجوه و نتایج حسابرسی بیان نمود. به این ترتیب مدیریت مالی عمومی هم به فرایندها (چگونگی مدیریت دولت) و هم به نتایج (پیامدهای کوتاه مدت، میان مدت و بلند مدت جریان‌های مالی) مرتبط است. تمرکز مدیریت مالی عمومی بر بهبود کارایی و پاسخ‌گویی واحدها و بخش‌های دولتی بوده است (روبینسون و همکاران، ۲۰۱۲).

مدیریت مالی عمومی به عنوان یک مسئله مجزا از سیستم‌های پاسخ‌گویی داخلی و سیاست‌های توسعه، در قلب سیستم‌های حاکمیتی کشورها قرار دارد. بنابراین جای تعجب نیست که سیستم‌های مدیریت مالی عمومی در سطح دولت‌ها به یکی از زمینه‌های اصلی جهت پاسخ‌گویی و توسعه تبدیل شده اند (کلین گبیل و همکاران، ۲۰۱۱). از اینرو نهادهای فعال در بخش عمومی می‌توانند به گونه‌ای موثر و کارآمد از طریق افشا یا اطلاعات مفید و مرتبط در مورد فعالیت‌ها، امکان پاسخ‌گویی به همه گروه‌های ذینفع را فراهم آورد (هود، ۲۰۰۶).

شکل زیر مجموعه گسترده‌تری از مدیریت عملکرد را شامل می‌شود و معمولاً به صورت چرخه‌ای از شش مرحله تصور می‌شود که با طراحی سیاست آغاز می‌شود و با حسابرسی و ارزیابی خارجی پایان می‌یابد (شکل ۱). تعداد زیادی از بازیگران برای اطمینان از عملکرد موثر و شفاف آن در این چرخه مدیریت مالی عمومی شرکت می‌کنند. تعداد زیادی از بازیگران درگیر این چرخه مدیریت مالی می‌شوند تا اطمینان حاصل شود که با حفظ پاسخ‌گویی، به طور موثر و شفاف عمل می‌کند.



## شکل ۱. چرخه مدیریت مالی عمومی و بازیگران اصلی درگیر (اندرو لاونسن، ۲۰۱۵)

این پژوهش قصد ندارد نسخه مشخصی را ارائه کند، بلکه صرفاً نقطه شروعی را برای ورود به بحثی کامل در زمینه بهبود مدیریت مالی عمومی و عوامل و عناصری که باید مورد توجه قرار گیرند فراهم می‌کند. این پژوهش شامل شش بخش است. علاوه بر بخش مقدمه، در بخش دوم به اهمیت مدیریت مالی عمومی مورد بررسی قرار گرفته است. بخش سوم و چهارم؛ اهداف و کارایی مدیریت مالی عمومی پرداخته شده است. در بخش پنجم به بررسی عوامل موثر بر بهبود مدیریت مالی عمومی پرداخته شده است. نهایتاً بخش ششم و پایانی به خلاصه و نتیجه‌گیری اختصاص یافته است.

## ۲. اهمیت مدیریت مالی عمومی

در تکامل جوامع بشری حضور افراد، سازمان‌ها، نهادها و حتی دولت‌ها چه از نظر کمی و کیفی در زمینه مسائل مختلف اقتصادی و اجتماعی بطور مداوم افزایش یافته و این افزایش حضور باعث افزایش اهمیت مدیریت مالی عمومی از جنبه‌های مختلف مخصوصاً بعد پاسخ‌گویی شده است. در تمام کشورها مدیریت مالی عمومی یک بعد اصلی از حاکمیت است، که نه تنها شامل سیستم‌ها و فرایندهای فنی، بلکه مسائل

گسترده‌تری از نهادها و مشوق‌ها است. سیستم‌های مدیریت مالی عمومی با عملکرد مناسب برای همه کشورها حیاتی است. آنها برای اجرای سیاست‌ها در همه بخش‌ها به طور موثر و کارآمد مورد نیاز هستند (کلین گبیل و همکاران، ۲۰۱۱). بنابراین مدیریت مالی عمومی کارآمد، بخش جدایی ناپذیر از نظام مالی دولت‌ها می‌باشد که سلامت بخش اداری و مالی هر کشوری به شدت تحت تأثیر نحوه عمل آن بوده و از آن متأثر می‌گردد (زارعی، ۱۳۹۹). از این‌رو سیستم مدیریت مالی عمومی قوی و کارآمد جنبه اساسی و چارچوب نهادی برای یک کشور تلقی می‌شود.

- ارائه خدمات موثر به مردم با کاهش و رشد فقر ارتباط تنگاتنگی دارد و کشورهایی با سیستم‌های مدیریت مالی عمومی قوی، شفاف و پاسخگو تمایل دارند خدمات را به طور موثرتر و عادلانه‌تر ارائه دهند و در صدد تنظیم بازار بصورت کارا و عادلانه می‌باشند. از این منظر، مدیریت مالی عمومی خوب شرط لازم، و نه کافی، برای اکثر نتایج توسعه است.
- یکی از عناصر اصلی دولت‌ها، توانایی در اخذ مالیات عادلانه و توزیع مخارج‌ها بصورت کارآمد و همراه با پاسخ‌گویی است که زمینه‌ساز توسعه پایدار و متوازن در هر کشوری است. این‌ها ویژگی‌های اساسی نهادهای دولتی فراگیر است، که اعتماد ایجاد می‌کند، انرژی‌های نوآورانه را ترویج می‌دهد و جوامع را شکوفا می‌کند (روبینسون و همکاران، ۲۰۱۲).

مدیریت مالی عمومی برای بهبود کیفیت نتایج خدمات عمومی کاملاً مهم است. این امر بر چگونگی استفاده از بودجه برای پرداختن به اولویت‌های ملی و محلی، در دسترس بودن منابع برای سرمایه‌گذاری و مقرون به صرفه بودن خدمات عمومی تأثیر می‌گذارد. همچنین، اگر مدیریت اقتصادی، پاسخ‌گویی و شفافیت بالایی در استفاده از وجوه عمومی وجود داشته باشد، احتمال اعتماد عموم مردم به سازمان‌های بخش عمومی بیشتر است (ACCA، ۲۰۱۰). بنابراین بهبود اثربخشی سیستم مدیریت مالی عمومی می‌تواند منافع گسترده و بلندمدت ایجاد کند و به نوبه خود می‌تواند به تقویت تغییرات گسترده جامعه به سمت نهادهای فراگیر و دولتی و در نتیجه حرکت به سمت توسعه کشور، کاهش فقر، رشد متعادل بیشتر جنسیت کمک کند. حتی در جایی که کارکنان اهداکننده به دنبال تقویت سیستم‌های مدیریت مالی عمومی نیستند، آنها باید در مورد این سیستم‌ها مطلع باشند چرا که با پشتیبانی بودجه یا اقلیم مالی و با مداخلات مبتنی بر تامین مالی پروژه که از طریق بودجه ملی کنترل و حفظ می‌شوند اغلب از طریق این سیستم‌ها کارهای خود را انجام می‌دهند. بطور خلاصه آنکه، مدیریت مالی عمومی مهم است و تمام کارکنان اهداکننده باید در مورد مدیریت مالی عمومی دانش پایه داشته باشند (اندرو لاونسن، ۲۰۱۵).

### ۳. اهداف مدیریت مالی عمومی

هدف اصلی مدیریت مالی عمومی بهبود زندگی شهروندان از طریق مدیریت بهتر پول عمومی است (هندرسون، ۲۰۲۰). بهبود کیفیت زندگی شهروندان یکی از مهمترین نتایج حوزه‌های مدیریت بخش عمومی در سراسر جهان است. این مهم، به دلیل اهمیت پایش مدیریت مالی سیاست‌های بخش عمومی و نقشی که در کشور دارد همواره بعنوان ابزاری کارآمد مطرح می‌شود (عبدی و قاسمیان صاحبی، ۱۳۹۸). از این رو سیستم‌های مدیریت مالی عمومی در سراسر جهان با هدف اتخاذ سیاست‌های مالی معقول و ممکن، تنظیم بودجه‌های الزام‌آور و منطبق بر سیاست‌ها، کارآیی در جریان‌های مالی هزینه‌ای و درآمدی و نیز اصلاح روند ثبت اطلاعات و افزایش پاسخ‌گویی سیاست‌گذاران، به کار گرفته شده‌اند (اندروز و همکاران، ۲۰۱۴). برای ارزیابی یک سیستم مدیریت مالی عمومی، ابتدا باید تعریف مناسبی از اهداف و نتایج نهایی ارائه شود، تا بتوان بر مبنای آن عملکرد را اندازه‌گیری کرد. به طور کلی پذیرفته شده است که یک سیستم مدیریت مالی عمومی باید سه هدف را به دست آورد، مدیریت مالی عمومی بر دستیابی به سه هدف اصلی متمرکز شده است و هدف چهارم یعنی ارتقاء پاسخ‌گویی عمومی اخیراً به آن افزوده شده است. زیرا پاسخ‌گویی سنگ‌زیربنای فرآیند گزارشگری مالی در بخش عمومی است. اهداف حسابداری و گزارشگری مالی دولت و نهادهای بخش عمومی باید با توجه به مفهوم پاسخ‌گویی مورد توجه قرار گیرد. یک دولت مردم‌سالار باید در برابر درستکاری، مباشرت و عملکرد خود پاسخ‌گو باشد (هیات رایزنی استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۹۴). به طور کلی یک شرکت، یک دولت یا سازمان‌های تابع آن باید به سهام‌داران، اعتباردهندگان، شهروندان، اتحادیه‌های کارگری، مشتریان و به طور کلی عموم مردم پاسخ‌گو باشد و بر این اساس پاسخ‌گو ملزم به فراهم آوردن اطلاعات خاصی برای پاسخ‌خواه است (باباجانی، ۱۳۷۹). از این رو دولت و نهادهای بخش عمومی برای ادای پاسخ‌گویی باید اطلاعات سودمندی را برای ارزیابی پاسخ‌گویی واحد گزارشگری فراهم سازد.

از این رو، پاسخ‌گویی باید هدف اصلی نهادهای بخش عمومی باشد. در حقیقت، ارائه اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری حاصل ادای مسئولیت پاسخ‌گویی است. در بخش عمومی، اهداف گزارشگری مالی در چارچوب سودمندی تصمیم‌تدوین شده است که با پاسخ‌گویی ارتباط دارد. هر گونه تضاد بالقوه بین آنها برای گزینش خطمشی حسابداری دولتی ربط‌پذیر است (پتن، ۱۹۹۲). این به دلیل ارتباط نزدیک آن با مفهوم نهادهای فراگیر (دولتی)، به خودی خود به عنوان یک هدف بیشتر دیده می‌شود.

- حفظ نظم و انضباط مالی اولین هدف سیستم مدیریت مالی عمومی است؛ این سیستم باید اطمینان حاصل کند که سطح کل مالیات جمع‌آوری شده و هزینه‌های انتشار با اهداف مربوط به کسری مالی مطابقت دارد و وام‌های ناپایدار ایجاد نمی‌کند.

- ثانیاً، یک سیستم مدیریت مالی عمومی باید اطمینان حاصل کند که منابع عمومی با توجه به اولویت‌های استراتژیک توافق شده تخصیص داده می‌شود، به عبارت دیگر، دستیابی به کارایی مالی.
  - ثالثاً، سیستم مدیریت مالی عمومی باید اطمینان حاصل کند که بهره‌وری عملیاتی، به معنای دستیابی به حداکثر ارزش پول در زمان ارائه خدمات، حاصل می‌شود.
  - سرانجام، سیستم مدیریت مالی عمومی باید مسیر صحیح، شفاف، با اطلاعات عمومی در دسترس را دنبال کند و در انجام آن باید دیده شود و این کار با اعمال کنترل و تعادل دموکراتیک برای اطمینان از پاسخگویی صورت می‌گیرد.
- به طور کلی اهداف مدیریت مالی عمومی باید با توجه به شرایط کشورها متمایز باشد. به عنوان مثال، تفاوت در زمینه سیاست‌گذاری و ظرفیت مدیریت مالی عمومی در میان کشورها ممکن است بر اولویت داشتن هدف مدیریت مالی عمومی تأثیر بگذارد (کمپبل، ۲۰۰۱). از طرفی به کارگیری رویکرد مدیریت مالی عمومی متناسب با ویژگی‌های محیطی کشور می‌تواند سبب یکپارچگی سیستم‌های اطلاعاتی، واقع‌بینانه‌تر شدن صورت‌های مالی و سهولت تصمیم‌گیری اعتباردهندگان در فرصت سرمایه‌گذاری و همچنین ارتقای توان پاسخ‌گویی از طریق ارائه گزارش‌هایی در باب عملکرد، ارزیابی تعهدات دولت و بودجه شود (کردستانی و مشکینی، ۱۳۹۸). بطور کلی اهداف اصلی مدیریت مالی عمومی به طور معمول انضباط مالی کل، تخصیص منابع استراتژیک و بهره‌وری عملیاتی است (آلن شیک، ۱۹۹۸).

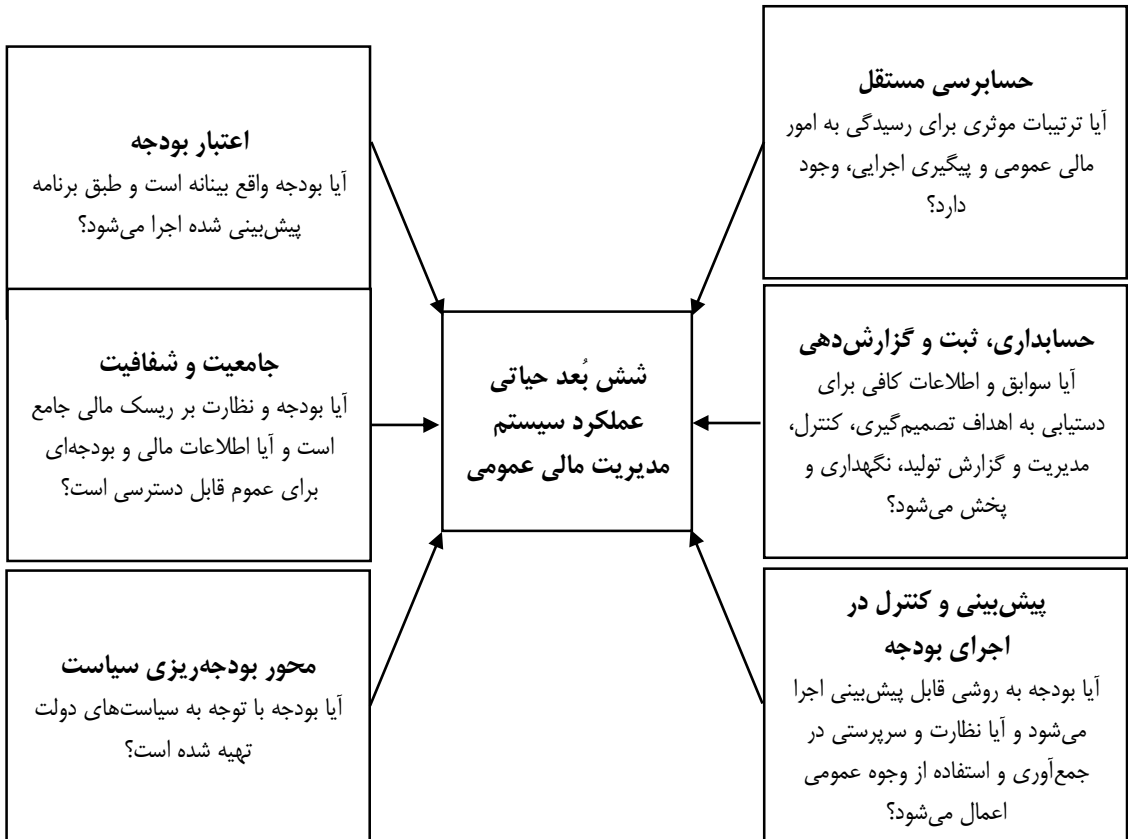
#### ۴. ارزیابی کارایی مدیریت مالی عمومی

در حالت ایده آل، می‌توان سیستم مدیریت مالی عمومی را به سادگی با اندازه‌گیری عملکرد در برابر این چهار هدف ارزیابی کرد. دستیابی به نظم و انضباط مالی برای سنجش در سطح بین‌المللی ساده است و شاخص بودجه باز یک جایگزین منطقی برای شفافیت فراهم می‌کند. با این حال، برای اندازه‌گیری کارایی تخصیصی و عملیاتی نیاز به مطالعات ویژه‌ای است. برخی از کشورهای پیشرفته و کشورهای با درآمد متوسط پیشرفته‌تر (مانند آفریقای جنوبی) این کارها را مرتباً از طریق ارزیابی برنامه یا حسابرسی بر اساس ارزش پول انجام می‌دهند. برخی از بررسی‌های مخارج عمومی نیز به این موضوعات می‌پردازند اما به طور کلی، چنین مطالعاتی در کشورهای در حال توسعه معمول نیست و ساختار آنها به ندرت امکان مقایسه آسان بین‌المللی را فراهم می‌کند (اندرو لاوسن، ۲۰۱۵).

در عمل، ارزیابی سیستم‌های مدیریت مالی عمومی یک سطح پایین‌تر از نتایج نهایی متمرکز می‌شود که در بررسی موسسات، قوانین و رویه‌هایی است که به احتمال زیاد برای دستیابی به اهداف اصلی سیستم مدیریت مالی عمومی تضمین می‌کند. این رویکرد در دهه ۱۹۳۰ پیشگام شد و توسط آلن شیک در مدرسه سیاست‌های عمومی مریلند احیا شد. این مدل چارچوب سنجش مدیریت مالی عمومی است که توسط دبیرخانه مخارج عمومی و پاسخ‌گویی مالی، بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول تهیه شده است. این

چارچوب سنجش عملکرد عمدتاً بر دولت‌ها متمرکز است، اما می‌تواند در سایر بخش‌های دولتی نیز اعمال شود. بنابراین دولت به دنبال مدلی برای ارزیابی عملکرد در بهبود مدیریت مالی عمومی می‌باشند که آنها را قادر می‌سازد که بتوانند امکان ارزیابی یکپارچه از عملکرد را داشته باشند. بنابراین این مدل باید دارای ویژگی‌های زیر باشد (ACCA، ۲۰۱۰).

- سیستم‌های مدیریت مالی عمومی، پیشرفت در عملکرد مدیریت مالی عمومی را در طول زمان نشان می‌دهد.
- نظارت منظم، دقیق و مبتنی بر شواهد را امکان پذیر می‌کند.
- توسط ذی‌نفعان داخلی و بین‌المللی یک مجموعه اطلاعات مشترک در مدیریت مالی عمومی فراهم می‌کند.
- مجموعه‌ای از اطلاعات مشترک درباره عملکرد مدیریت مالی عمومی.



شکل ۲. شش بعد حیاتی عملکرد سیستم مدیریت مالی عمومی

(چارچوب اندازه‌گیری مدیریت مالی عمومی، ۲۰۱۰)



## ۵. بهبود مدیریت مالی عمومی

چرا دولت‌ها به دنبال تقویت و بهبود سیستم‌های مدیریت مالی عمومی می‌باشند؟ در پاسخ به این پرسش می‌توان گفت که تمرکز فزاینده‌ای بر بهبود کیفیت مدیریت مالی عمومی در سراسر جهان وجود دارد و دستوردهای مهم و چشمگیری در تقویت و بهبود مدیریت مالی عمومی صورت گرفته است. سیستم‌های خوب مدیریت مالی عمومی برای حاکمیت‌های دموکراتیک، ثبات اقتصادی کلان، استفاده موثر از منابع موجود و کاهش فقر مهم هستند. سیستم‌های خوب مدیریت مالی عمومی همچنین می‌توانند به جلوگیری از فساد و به حمایت مالی کمک کنند. کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه همچنان با افزایش پیچیدگی‌های مدیریت مالی عمومی و سرعت تغییرات دست و پنجه نرم می‌کنند. مهم‌تر از همه، متخصصان امور مالی که در بخش دولتی کار می‌کنند به دنبال بهبود مدیریت مالی و بودجه، پاسخ به تغییرات در گزارشگری مالی، تأمین مقررات بهتر، تقویت نهادها، بهبود مدیریت ریسک و حاکمیت و ریشه‌کن کردن تقلب و فساد هستند (اندرو لاوسن، ۲۰۱۵).

جای تعجب نیست که عوامل اصلی بهبود مدیریت مالی عمومی از کشوری به کشور دیگر متفاوت بوده و چالش‌های مختص به خود را دارد که این موضوع می‌تواند به دلیل اختلافات سیاسی، حقوقی، اجتماعی و اقتصادی کشورها باشد. مطالعات گوناگونی در این زمینه صورت گرفته است در ادامه برخی از محرک‌های اصلی تغییر و روش‌های بهبود مدیریت مالی عمومی معرفی می‌شود. برخی از محرک‌های اصلی تغییر عبارتند از:

- اصلاحات در بخش مدیریت مالی دولتی در مقایسه با بخش‌های خصوصی پیشرفت کندی داشته است.
- کمبود مهارت و مسائل مربوط به حفظ توانمندی‌ها
- اتلاف منابع و ضایعات در بخش دولتی
- نیاز به بهبود پاسخ‌گویی و شفافیت هزینه‌های عمومی برای عموم مردم و پرداخت‌کنندگان مالیات
- تخصیص ضعیف منابع
- کمبودهای جدی در داده‌های مالی و گزارش بودجه
- سیستم‌های حسابداری و حسابرسی منسوخ شدند
- ضرورت رعایت و انطباق با روش‌های پذیرفته شده بین‌المللی
- نیاز حسابداری برای تقویت حاکمیت در حال توسعه
- ضرورت بهبود کارایی و اثربخشی در ارائه خدمات
- ضعف در چارچوب قانون‌گذاری.

بنابراین با توجه به محرک‌ها و روش‌های متفاوت در هر کشوری، بهبود مدیریت مالی عمومی بدون مشکل نیست. پیچیدگی موضوعات، حضور ذی‌نفعان متعدد و میزان اشتباهات سیاسی برای تغییر به معنای نیاز به

رویکردهای چند وجهی است. رهبری قوی و حمایت و اراده سیاسی دولت‌های ملی برای موفقیت هر برنامه تغییر برای تقویت مدیریت مالی عمومی حیاتی است. هیچ "حل مساله سریع" وجود ندارد، زیرا بسیاری از پیشرفت‌ها ممکن است نیاز به تغییرات قانونی، ساختاری و فرهنگی داشته باشند که مدت زمان قابل توجهی برای اجرای آنها و پیاده سازی آنها لازم است (ACCA، ۲۰۱۰).

در این بخش برخی از اقدامات بهبود مدیریت مالی عمومی به تصویر کشیده می‌شود و مدل‌های مفیدی برای درک اینکه چگونه سازمان‌های بخش دولتی مدیریت مالی عمومی بهتری را در طول زمان ایجاد کرده‌اند، بیان می‌شود. مطالعات موردی نشان می‌دهد که اصلاحات بهبود موثر مدیریت مالی عمومی تنها از طریق برنامه‌ریزی صحیح، واقع گرایانه و ساده نگه‌داشتن رویکرد حاصل می‌شود. مروری بر مطالعات موردی تعدادی از چالش‌های اساسی را نشان می‌دهد که کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای نوظهور برای بهبود مدیریت مالی عمومی با آن روبرو هستند. این موارد در جدول ۱ شرح داده شده است.

### جدول ۱. چالش‌ها و یافته‌های اصلی مطالعات موردی

تغییرات	یافته‌های مطالعات موردی: بوتسوانا، پاکستان، ویتنام، زامبیا و زیمبابوه
تقویت سیستم‌ها، فرایندها و زیرساخت‌ها برای مدیریت مالی عمومی	عناصر اساسی برای حمایت از مدیریت مالی عمومی گاهی اوقات وجود ندارند یا ضعیف هستند. نهادهای ملی و بین‌المللی برای ایجاد ساختار عناصر اساسی به تلاش هماهنگ نیاز دارند.
بهبود صلاحیت‌های مالی	بهبود صلاحیت‌های مالی برای سازمان‌های بخش دولتی در اولویت است. به‌طور کلی منابع فشرده است و باید توازن بین بودجه توسعه برنامه درسی هدفمند و ایجاد ظرفیت در این حرفه برقرار شود. باید توجه کافی به افزایش صلاحیت حرفه‌ای حسابداران همراه با شرایط حرفه‌ای داده شود.
توسعه مهارت‌هایی که نیاز اساسی شغل را برآورده می‌کنند	در کشورهای در حال توسعه و در حال ظهور کمبود شدید متخصصین واجد شرایط مالی وجود دارد که در بخش دولتی کار می‌کنند. دانش آموزان بطور بالقوه بخش دولتی را کمتر جذاب و دارای پاداش کمتری نسبت به بخش خصوصی می‌دانند. مهارت‌های فنی پایه اغلب وجود ندارد و ادامه توسعه حرفه‌ای و پشتیبانی اغلب به خوبی توسعه نیافته است. دانشجویان گزارش کرده‌اند که از آنها پشتیبانی نمی‌شود، زیرا کارفرمایان هیچ ساختار آموزشی رسمی نداشته و منابع بسیار کمی دارند.
توسعه حسابداران / حسابرسان بخش دولتی برای آینده	ارگان‌های بخش دولتی همیشه از تفاوت بین مدارک حرفه‌ای و دانشگاهی قدردانی نمی‌کنند و در نتیجه به یک حسابدار واجد شرایط حرفه‌ای در سیستم، حقوق و مزایا مناسب داده نمی‌شود و بنابراین احتمال ماندن در بخش دولتی کمتر است.

تغییرات	یافته‌های مطالعات موردی: بوتسوانا، پاکستان، ویتنام، زامبیا و زیمبابوه
توسعه حسابداران برای آینده مستلزم تلاش هماهنگ و مداوم کارفرمایان، خیرین و نهادهای حرفه‌ای برای همکاری در ایجاد ساختارها و ظرفیت حسابداری حرفه‌ای است. هنگامی که یک برنامه تغییر موفقیت‌آمیز است، احتمالاً مشارکت‌کنندگان و اهدا کنندگان نیز برای گرفتن آن درگیر می‌شوند.	
بهبود همکاری بین دولت‌های ملی و نهادهای محلی و بین‌المللی، به عنوان مثال موسسات حسابرسی دولتی، نهادهای حسابداری	چالش این است که ذی‌نفعان اصلی مانند دولت‌ها، موسسات حسابرسی دولتی، جامعه اهدا کنندگان و نهادهای حسابداری به طور موثر کار کنند. مطالعات موردی نشان می‌دهد که در مواردی که همکاری موثر وجود داشته باشد، احتمال وجود نتایج اثبات شده بیشتر است.
بهبود صلاحیت‌ها از طریق پشتیبانی و توسعه	توسعه و پشتیبانی مداوم حرفه‌ای غالباً وجود نداشته یا به خوبی توسعه نیافته است. کارفرمایان از نظر برنامه‌های مداوم توسعه حرفه‌ای (CDP) که هم نیازهای کارفرما و هم توسعه فردی را برآورده می‌کنند، راه کمی دارند.

در سطح تجربی، مطالعات کمی در مورد بهبود مدیریت مالی عمومی در دنیای واقعی وجود دارد که به طور آشکار باعث بهبود ثبات اقتصاد کلان در کشورهای در حال توسعه می‌شود. با مرور متون و مقالات در مورد تأثیر اصلاحات مدیریت مالی عمومی، در درجه اول در آفریقا، به نظر می‌رسد مهم‌ترین نتیجه این باشد که در کشورهایی که مدیریت مالی را بهبود بخشیده‌اند، رشد اقتصادی بالایی را تجربه کرده‌اند (رنزیو، ۲۰۰۹؛ اندرو، ۲۰۱۰). با این حال، علت نامشخص است و ساده نیست که بهبود مدیریت مالی عمومی در واقع محرک رشد اقتصادی است.

سیستم‌های مدیریت مالی عمومی از جمله عوامل مهم ارائه خدمات عمومی هستند، بنابراین می‌توان انتظار داشت که بهبود سیستم‌های مدیریت مالی عمومی منجر به بهبود عملکرد می‌شود. در واقع، این دیدگاه متعارف، که عدم موفقیت در ارائه خدمات عمومی در کشورهای در حال توسعه به دلیل بهبود ضعیف در مدیریت مالی عمومی است (مک لاقلین و باتلی، ۲۰۱۲). همچنین مطالعات تجربی بسیار کمی وجود دارد که سعی در یافتن رابطه‌ای اثبات‌پذیر بین ارائه خدمات و اصلاحات مدیریت مالی عمومی در محیط‌های محدود ظرفیت داشته باشد. یک مطالعه اخیر بانک جهانی در بررسی هشت مورد از کشورهای تحت اصلاح مدیریت مالی عمومی بررسی کرده است که آیا هیچ ارتباطی بین اصلاح مدیریت مالی عمومی و ارائه خدمات در بخش‌های انتخاب شده وجود دارد (بانک جهانی، ۲۰۱۲)؟

یافته‌ها همبستگی کمی بین این دو را نشان می‌دهد، اگرچه آنها ارتباطی بین سیستم‌های بهبود یافته مدیریت مالی عمومی و بهبود منظم بودن پرداخت دستمزد توسط دولت پیدا کردند. با توجه به ماهیت کارگزارانه بسیاری از خدمات عمومی (به عنوان مثال بهداشت، آموزش و پرورش) بیانگر آن است که بهبود مدیریت مالی عمومی می‌تواند از طریق پرداخت منظم حقوق و دستمزد تأثیر ویژه‌ای بر ارائه خدمات داشته باشد و شاید بهبود بعدی در انگیزه و روحیه کارکنان وجود داشته باشد. با این حال، این نتیجه‌گیری آزمایشی باید در متن موضوعات تشویقی سیاسی در سطح بالاتر مورد بحث قرار گیرد.

از اواخر سال ۱۹۹۰، گروه توسعه بین الملل و سایر اهداکنندگان توجه بی سابقه‌ای را به اصلاح سیستم‌های مدیریت مالی عمومی در کشورهای در حال توسعه و در حال گذار اختصاص داده اند. با این حال، نتایج متفاوت بوده است. به استثنای برخی موارد، پیشرفت اصلاحات کند بوده و مزایای آن ناچیز است. با این حال، برخی از کشورها در اجرای اصلاحات مدیریت مالی عمومی بیش از کشورهای دیگر موفق بوده‌اند. چه چیزی این تفاوت در عملکرد را توضیح می‌دهد؟ و چه مفهومی برای طراحی اصلاحات و پشتیبانی خارجی دارد؟ تحقیقات و ارزیابی اخیر نشان می‌دهد که سه اصل اساسی برای اصلاح و بهبود موفقیت آمیز مدیریت مالی عمومی مورد نیاز است (سیمسون و همکاران، ۲۰۱۱):

- رهبری: یک تعهد سیاسی و فنی قوی، ارتباطات روشن و هماهنگی اصلاحات، و یک گروه در حال گسترش رهبران اصلاحات که ترس‌ها، انتظارات و اختلاف عقاید را مدیریت می‌کنند.
- فضای سیاست‌گذاری برای ایجاد اصلاحات مناسب: درک کامل از متن، تمرکز بر عملکرد سیستم و نه صرفاً شکل آن، و تیم‌ها و سازمان‌هایی است که با بررسی مشکل و راه‌حل‌های پیشنهادی موارد مختلف را امتحان کرده و ریسک می‌کنند.
- فرآیندهای سازگار، یکپارچه و فراگیر: که در آن نظارت، یادگیری و انطباق مهم است.

## ۶. نتیجه‌گیری

این پژوهش درصدد ارائه بینشی در خصوص اهمیت و ضرورت پرداختن به مسائل مربوط به مدیریت مالی عمومی بوده است که راهنمایی مفیدی برای کمک به سازمان‌ها در جهت بهبود مدیریت مالی عمومی ارائه کند. اگر چه در گذشته مدیریت مالی عمومی بیشتر توجه خود را وقف کارکرد کرده است. افزایش انتظارات جامعه برای بهبود زندگی شهروندان، جلوگیری از فساد، کاهش فقر تا حدود زیادی وابسته به اصلاح نظام مدیریت مالی عمومی و بهبود آن است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که اصلاحات بهبود موثر مدیریت مالی عمومی تنها از طریق برنامه‌ریزی صحیح، واقع‌گرایانه و ساده نگه داشتن رویکرد حاصل می‌شود. با توجه به آنکه سیستم‌های مدیریت مالی عمومی از جمله عوامل مهم ارائه خدمات عمومی هستند، می‌توان انتظار داشت

که بهبود سیستم‌های مدیریت مالی عمومی منجر به بهبود عملکرد، ارائه خدمات عمومی بطور موثر، افزایش انگیزه و روحیه کارکنان و حتی منجر به رشد اقتصادی در جامعه نیز می‌شود. بنابراین دولت‌ها باید اطلاعات سودمندی در این خصوص ارائه کنند؛ هر چند که عوامل بهبود مدیریت مالی عمومی دولت‌ها با توجه به شرایط مختص به خود که شامل اختلافات سیاسی، حقوقی، اجتماعی و اقتصادی می‌باشد، متفاوت است. از این‌رو جهت دستیابی به مدیریت مالی عمومی مناسب در هر کشوری نیازمند واقع بین بودن در مورد آنچه می‌توان به دست آورد و تعیین اولویت‌ها و مقیاس‌های زمانی و مکانی است. از این‌رو بهبود مدیریت مالی عمومی تحت تأثیر رهبری قوی، تعهد و حرکت بلندمدت، مشارکت موثر و مدیریت قوی قرار می‌گیرد.

### منابع

- باباجانی، جعفر. (۱۳۷۹). نقش مسئولیت پاسخ‌گویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی. مجله حسابرس، ۷، ۲۶-۳۴.
- زارعی، محمد امین. (۱۳۹۹). اصلاحات مدیریت مالی عمومی: سفری مداوم به سمت حاکمیت خوب. فصلنامه حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۱(۲)، ۵۰-۶۳.
- عبدی، کمیل؛ قاسمیان صاحبی، عباس. (۱۳۹۸). نقش مدیریت دولتی در بهبود زندگی شهری شهروندان. سومین کنفرانس ملی نقش مدیریت در چشم انداز ۱۴۰۴.
- کردستانی، غلامرضا؛ مشکینی، نفیسه. (۱۳۹۸). پیامدهای بکارگیری رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین. فصلنامه مدیریت دولتی، ۱۱(۶۱)، ۲۳۱-۲۵۰.
- ACCA. (2010). Improving public sector financial management in developing countries and emerging economies.
- Acemoglu D., R, J.A. (2012). Why Nations Fail: The Origins of Power, Prosperity and Poverty. Morishima Lecture, LSE.
- Acemoglu, D., & Robinson, J. (2012). Why Nations Fail: The Origins of Power.
- Andrews, I. (2015). Public Financial Management. GSDRC Professional Development Reading Pack no. 6.
- Andrews, M. (2010). How Far Have Public Financial Management Reforms Come In Africa?. Cambridge MA, Harvard.
- Andrews, M., Cangiano, M., Cole, N., De Renzio, P., Krause, P. & Seligman, R. (2014). Center for International Development at Harvard University.
- Bailey, L. (2009). Building Post-Crisis Capacity in the Solomon Islands – Capacity Enhancement Briefs. Washington D.C., World Bank.

- Campbell, C. (2001). Juggling Inputs, Outputs, and Outcomes in the Search for Policy Competence: Recent Experience in Australia. *Governance. An International Journal of Policy and Administration*, 14 (2), April.
- De Renzio, P., Andrews, M. & Mills, Z. (2011). Does donor support to public financial management reforms in developing countries work?.
- Henderson, D. (2020). Senior Qualifications Development Manager, ACCA. New ACCA PFM Qualification Tackles the Need for Effective PFM Training.
- Hood, C. (2006). A Public Management for All Seasons. *Public Administration*, 69(1).
- Klingbiel, S., & Mahn, T. (2011). The Importance of Strengthening PFM at the SubNational Level in Sub-Saharan Africa.
- Lawson, A., & De Renzio, P. (2009). Approach and Methodology for the Evaluation of Donor Support to Public Financial Management (PFM) Reform in Developing Countries. Oxford, Fiscus.
- McLoughlin, C., & Batley, B. (2012). The Politics of What Works in Service Delivery: An Evidence-based Review. Manchester, ESID.
- Schick, A. (1988). A Contemporary Approach to Public Expenditure Management. World Bank Institute, Washington DC, Chapter 1, pp.1-27.
- Simson, R., Sharma, N. & aziz, I. (2011). A guide to public financial management literature for practitioners in developing countries. Overseas Development Institute, London.
- Stephan, K., & Mahn, T.C. (2011). Reforming public financial management systems in developing countries as a contribution to the improvement of governance. Deutsches Institut für Entwicklungspolitik & German Development Institute, Bonn.
- The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). (2010). Improving public sector financial management in developing countries and emerging economies.
- World Bank. (2012). Public Financial Management Reforms in Post-Conflict Countries, Synthesis Report. Washington D.C.