

Review Paper

New public financial management: Trends, frameworks, and challenges

Mohammad Rahimpour^{1,*} , Reza Fattahi²

¹Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management, Economics, and Accounting, Payam-e Noor University, Tehran, Iran

²Instructor, Department of Accounting, Faculty of Management, Economics, and Accounting, Payam-e Noor University, Tehran, Iran

Received: 2025/07/27 Revised: 2025/09/11 Accepted: 2025/10/09

Abstract

In recent decades, public financial management has undergone profound structural transformations aimed at enhancing transparency, accountability, and efficiency. This article provides an analytical review of international and domestic research conducted between 1983 to 2025, examining global trends and the specific challenges faced in Iran. The findings indicate that reforms such as performance-based budgeting, accrual accounting, medium-term expenditure frameworks, and digitalization have shifted financial management from an input-oriented approach toward a results-oriented paradigm focused on creating public value. However, in developing countries, obstacles such as bureaucratic resistance, politicization of financial processes, weak institutional capacity, and poor data quality have often hindered the sustainable implementation of these reforms. In Iran, these challenges have contributed to a persistent gap between formal reform policies and practical execution capacities. The study concludes that the sustainability of financial reforms requires a gradual, context-sensitive approach grounded in strengthening governance foundations, institutional capacity building, and political commitment.

Keywords: New public financial management, Financial governance, Financial reforms, Institutional challenges.

* Corresponding author. mohammad_rahimpour@pnu.ac.ir
2717-3135 ©Author(s)

This is an open access article under the CC BY-NC-ND license.

(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2026.233619>

مقاله ترویجی

مدیریت مالی نوین بخش عمومی: روندها، چارچوب‌ها و چالش‌ها

محمد رحیم‌پور^{۱*}، رضا فتاحی^۲

^۱ استادیار حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران

^۲ مربی حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۵/۰۵ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۰۶/۲۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۷/۱۷

چکیده

در دهه‌های اخیر، مدیریت مالی عمومی به‌منظور افزایش شفافیت، پاسخگویی و کارایی، دستخوش تحولات ساختاری گسترده‌ای شده است. این مقاله با مرور تحلیلی پژوهش‌های بین‌المللی و داخلی از سال ۱۹۸۳ تا ۲۰۲۵، روندهای جهانی و چالش‌های ایران را بررسی می‌کند. نتایج نشان می‌دهد اصلاحاتی مانند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، حسابداری تعهدی، چارچوب‌های میان‌مدت هزینه‌ای و دیجیتال‌سازی، نظام مالی را از رویکرد ورودی‌محور به نتیجه‌محور و خلق ارزش عمومی سوق داده‌اند؛ اما در کشورهای در حال توسعه، موانعی چون مقاومت بوروکراتیک، سیاست‌زدگی، ضعف نهادی و فقدان داده‌های کیفی، اجرای پایدار آن‌ها را مختل کرده است. در ایران نیز این چالش‌ها موجب شکاف میان سیاست‌های اصلاحی و ظرفیت اجرایی شده‌اند. نتیجه آن است که پایداری اصلاحات مالی نیازمند رویکردی تدریجی و بومی است که بر تقویت حکمرانی، ظرفیت‌سازی نهادی و اراده سیاسی استوار باشد.

واژگان کلیدی: مدیریت مالی نوین بخش عمومی، حکمرانی مالی، اصلاحات مالی، چالش‌های نهادی.

* نویسنده مسئول. mohammad_rahimpour@pnu.ac.ir

۳۱۳۵-۲۷۱۷ © نویسندگان

این یک مقاله با دسترسی آزاد تحت مجوز CC BY-NC-ND است.

(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2026.233619>

۱. مقدمه

در دهه‌های اخیر، مدیریت مالی عمومی با تحولات عمیق و ساختاری مواجه شده است؛ تحولاتی که ریشه در فشارهای فزاینده برای افزایش شفافیت، پاسخگویی و کارایی در تخصیص و مصرف منابع عمومی دارند. مدیریت مالی عمومی، فراتر از یک نظام بودجه‌ای صرف، شبکه‌ای از قوانین، نهادها، فرایندها و فناوری‌هاست که دولت‌ها از طریق آن‌ها منابع مالی را بسیج، تخصیص و مصرف کرده و عملکرد مالی خود را گزارش می‌کنند (آلن و همکاران، ۲۰۱۳). اما چالش اصلی آن است که بسیاری از نظام‌های مالی، به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه، هنوز در گذار از الگوهای سنتی و تمرکزگرا به سمت چارچوب‌های نوین و انعطاف‌پذیر، با موانع نهادی، بوروکراتیک و فناورانه روبه‌رو هستند (برای مثال، زارعی، ۱۳۹۹؛ کردستانی و معنوی مقدم، ۱۳۹۶).

حرکت به سوی چارچوب‌های نوین در مدیریت مالی عمومی، عمدتاً تحت تأثیر جنبش‌هایی مانند مدیریت دولتی نوین و پسامدیریت دولتی نوین شکل گرفته است؛ جنبش‌هایی که بر کارایی، نتیجه‌محوری، پاسخگویی و حکمرانی اثربخش تأکید دارند (هود، ۱۹۹۱؛ پولیت و بوکارت، ۲۰۱۷). در عین حال، بروز بحران‌های پیچیده‌ای مانند پاندمی کووید-۱۹، تغییرات اقلیمی، بدهی‌های عمومی فزاینده و تهدیدهای سایبری، دولت‌ها را وادار کرده‌اند تا نظام‌های مالی خود را به‌گونه‌ای بازطراحی کنند که هم تاب‌آور (صندوق بین‌المللی پول، ۲۰۲۱ ب)، هم پاسخگو و هم داده‌محور باشند و بتوانند به چالش‌های نوظهوری چون تغییرات اقلیمی (صندوق بین‌المللی پول، ۲۰۲۱ الف) و تهدیدهای سایبری (ساکسنا، ۲۰۲۳) پاسخ دهند. فرصت‌هایی بی‌سابقه برای ارتقای کارایی و شفافیت فراهم کرده‌اند، اما در عین حال، با چالش‌هایی چون ملاحظات اخلاقی (انتشارات ام دی پی آی، ۲۰۲۵)، کمبود ظرفیت نهادی و کیفیت پایین داده‌ها در پیاده‌سازی سامانه‌های یکپارچه روبه‌رو هستند (الماس و خماني، ۲۰۰۵). از سوی دیگر، چارچوب‌ها و ارزیابی‌های بین‌المللی مانند هزینه‌کرد عمومی و پاسخگویی مالی، کد شفافیت مالی صندوق بین‌المللی پول و سیستم یکپارچه مدیریت اطلاعات مالی به‌عنوان ابزارهای ترویج اصلاحات، در بسیاری از کشورها پیاده‌سازی شده‌اند. اما سؤال مهم آن است که این چارچوب‌ها و روندهای نوین با چه سازوکارها، فرصت‌ها و موانعی در مسیر تحقق اهداف خود (بهبود حکمرانی، پاسخگویی و مشارکت) مواجه بوده‌اند؟ در ادبیات موجود، هنوز درک جامعی از موانع ساختاری و ظرفیت‌های واقعی در پیاده‌سازی مؤثر اصلاحات مالی در کشورهای مختلف، به‌ویژه اقتصادهای در حال گذار، وجود ندارد.

در چنین شرایطی، ضرورت دارد که تحولات نوین در مدیریت مالی عمومی از منظر نظری، تجربی و نهادی به‌صورت نظام‌مند تحلیل شوند. هدف این مقاله، ارائه یک مرور تحلیلی از روندهای نوظهور، ابزارها، چالش‌ها و مسیرهای آینده در مدیریت مالی بخش عمومی است؛ مروری که بتواند هم پژوهشگران و هم سیاست‌گذاران را در طراحی اصلاحات کارآمدتر یاری دهد.

این مقاله استدلال می‌کند که علی‌رغم فرصت‌های بی‌سابقه ناشی از فناوری‌های دیجیتال و چارچوب‌های بین‌المللی، موفقیت پایدار اصلاحات مالی عمومی بیش از آنکه به ابزارهای فنی وابسته باشد، در گرو ظرفیت‌های نهادی، اراده سیاسی و هم‌راستایی با زمینه اجتماعی-اقتصادی هر کشور است. این مقاله با استفاده از رویکرد مرور روایتی با هدف تحلیلی-تطبیقی تدوین شده است. در این نوع مرور، هدف صرفاً گردآوری و خلاصه‌سازی مطالعات نیست، بلکه پژوهشگر با تکیه بر ادبیات موجود، به ترکیب، نقد و تحلیل مفاهیم می‌پردازد تا یک استدلال مشخص را توسعه داده و به یک نتیجه‌گیری جدید دست یابد. رویکرد تحلیلی در این پژوهش بر شناسایی شکاف میان تئوری و عمل در اصلاحات مالی متمرکز است و رویکرد تطبیقی نیز از طریق پیوند دادن یافته‌های جهانی به زمینه خاص ایران محقق شده است. اگرچه این مقاله یک مدل مفهومی کاملاً جدید ارائه نمی‌دهد، نوآوری آن در سه حوزه اصلی قابل تبیین است؛ نخست، ارائه یک چارچوب تحلیلی-تطبیقی؛ این پژوهش با ترکیب ادبیات جهانی مدیریت مالی عمومی و مطالعات داخلی، چارچوبی را فراهم می‌کند که از طریق آن می‌توان چالش‌های بومی ایران را در آینه تجارب جهانی تحلیل و ریشه‌یابی کرد. این رویکرد، دانش جهانی را برای مخاطب داخلی کاربردی می‌سازد. دوم، این مقاله فراتر از مرور توصیفی به ارائه یک ترکیب انتقادی و استدلال‌محور، با طرح یک استدلال محوری نشان می‌دهد که موانع نهادی و سیاسی، اثربخشی ابزارهای فنی اصلاحات را محدود می‌کنند. این دیدگاه انتقادی که بر اولویت «بستر» بر «ابزار» تأکید دارد، پیام علمی اصلی مقاله است. سوم، به ترسیم نقشه راه برای پژوهش‌های آینده می‌پردازد؛ مقاله به جای یک توصیه کلی، در بخش پایانی خود به صورت مشخص خلأهای پژوهشی در حوزه‌های کلیدی و نوظهور (مانند هوش مصنوعی، مالیه اقلیمی و اقتصاد رفتاری) را شناسایی کرده و یک دستور کار پژوهشی ساختاریافته برای پژوهشگران علاقه‌مند ارائه می‌دهد.

۲. مبانی نظری پژوهش

تحول در مدیریت مالی بخش عمومی، بازتابی از تحولات وسیع‌تر در اندیشه‌های حاکم بر اداره امور عمومی، اقتصاد نهادی و نظریه‌های حکمرانی است. این بخش به بررسی سیر تاریخی و مفهومی مدیریت مالی عمومی می‌پردازد و نحوه گذار از رویکردهای سنتی به مدل‌های نوین و پاسخگو را تبیین می‌کند.

۱.۲. گذار از مدل سنتی به مدیریت دولتی نوین

مدیریت مالی عمومی در دوران پیش از دهه ۱۹۸۰، عمدتاً بر پایه مدل سنتی بوروکراتیک استوار بود؛ مدلی که ریشه در آموزه‌های ماکس وبر داشت و ویژگی‌هایی چون تمرکزگرایی، اطاعت از سلسله‌مراتب، رعایت دقیق قوانین و گزارشگری سالانه را در اولویت قرار می‌داد. در این چارچوب، بودجه‌ریزی عمدتاً ابزاری برای تخصیص قانونی منابع تلقی می‌شد و تمرکز کمی بر نتایج نهایی یا اثربخشی خدمات عمومی وجود

داشت. نقش وزارتخانه‌های مالی نیز عمدتاً به کنترل‌گری و نظارت محدود می‌شد و دامنه اختیارات مدیران اجرایی در سازمان‌ها بسیار محدود بود (پرمچند، ۱۹۸۳). اگرچه این مدل به ایجاد نظم، کنترل مالی و رعایت مقررات کمک می‌کرد، اما در عمل با ضعف‌هایی جدی همچون انعطاف‌ناپذیری ساختاری، ناکارآمدی در تخصیص منابع و شفافیت پایین مواجه بود (شیک، ۱۹۹۸). این استدلال با نتایج پژوهش‌های پیمایشی در ایران نیز همخوانی دارد که نشان می‌دهند اجرای اصلاحات مالی نوین می‌تواند همزمان فرصت‌هایی برای بهبود شفافیت و پاسخگویی و ریسک‌هایی ناشی از عدم تطابق با بستر کشور را به همراه داشته باشد (مشکینی و کردستانی، ۱۳۹۸؛ آقا محمد و همکاران، ۱۴۰۰). در پاسخ به این چالش‌ها، از دهه ۱۹۸۰ به بعد، موجی از اصلاحات تحت عنوان "مدیریت نوین بخش عمومی" آغاز شد. این جنبش، با الهام از شیوه‌های مدیریت بخش خصوصی، خواهان گذار از ساختارهای سنتی به سمت الگوهای کارآمدتر، نتیجه‌محور و پاسخگو بود (هود، ۱۹۹۱). در چارچوب مدیرین نوین بخش عمومی، اصلاحات مالی عمومی به‌ویژه در حوزه بودجه‌ریزی و حسابداری، تحولی بنیادین را تجربه کردند. از جمله این اصلاحات می‌توان به استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، جایگزینی حسابداری تعهدی به‌جای نقدی، افزایش اختیارات مدیران در سطوح اجرایی و تدوین شاخص‌های کمی برای سنجش اثربخشی برنامه‌های دولتی اشاره کرد. پشتوانه نظری این تحول، اغلب از اقتصاد نهادگرایانه و نظریه نمایندگی گرفته شده بود؛ به‌طوری‌که تلاش می‌شد با ایجاد سازوکارهای انگیزشی و اطلاعاتی مناسب، مشکلات ناشی از عدم تقارن اطلاعات و تضاد منافع میان مدیران و شهروندان کاهش یابد (اوستروم، ۱۹۹۰). کشورهایی مانند نیوزیلند، استرالیا و بریتانیا از پیشگامان موفق اجرای این رویکرد بودند و توانستند با نهادینه‌سازی حسابداری تعهدی، حسابرسی عملکرد و قراردادهای خدماتی، ساختار مالی دولت خود را به‌سوی کارآمدی، شفافیت و پاسخگویی سوق دهند (پولیت و بوکارت، ۲۰۱۷). با این حال، موفقیت مدیریت نوین بخش عمومی، جهانی و یکسان نبود. پژوهش‌های تطبیقی نشان می‌دهند که این الگو، به‌ویژه در بسیاری از کشورهای در حال توسعه که فاقد پیش‌شرط‌های نهادی لازم بودند، با چالش‌های جدی مواجه شد و تمرکز بیش از حد آن بر معیارهای عملکردی و شبه‌بازاری‌سازی، در مواردی به نتایج معکوس مانند تنزل کیفیت خدمات یا افزایش فساد منجر گردید (پولیت و بوکارت، ۲۰۱۷؛ مشکینی و کردستانی، ۱۳۹۸).

۲.۲. پارادایم‌های پسامدیریت نوین بخش عمومی

در واکنش به انتقادات فزاینده نسبت به تمرکز بیش از حد رویکرد مدیریت نوین بخش عمومی بر کارایی، بازارگرایی و تجزیه ساختارهای نهادی، رویکردهای جدیدی تحت عنوان "پسامدیریت نوین بخش عمومی" شکل گرفتند که تلاش دارند مفاهیمی چون انسجام، همکاری نهادی و خلق ارزش اجتماعی را به نظام اداری بازگردانند. سه مفهوم کلیدی در این رویکرد عبارت‌اند از: یکپارچگی حکمرانی، هم‌افزایی بین‌نهادی و ایجاد ارزش عمومی.

مفهوم «یکپارچگی حکمرانی» به رویکردی اطلاق می‌شود که در آن، دولت به‌عنوان یک نظام منسجم و هماهنگ عمل می‌کند و دستگاه‌های مختلف دولتی از طریق برنامه‌ریزی و اجرا در چارچوب اهداف کلان ملی، عملکرد خود را با یکدیگر هم‌راستا می‌کنند. این رویکرد با تأکید بر انسجام بین‌سازمانی، تلاش می‌کند از جزیره‌ای عمل کردن نهادها، موازی‌کاری و تضادهای نهادی جلوگیری کرده و سیاست‌گذاری‌های عمومی را به سمت پاسخگویی مؤثرتر و کارآمدتر هدایت کند (کریستنسن و لاگرید، ۲۰۰۷).

در همین راستا، «هم‌افزایی بین‌نهادی» به معنای همکاری نظام‌مند، فعال و هدفمند میان نهادها و سازمان‌های مختلف دولت است؛ به‌گونه‌ای که حاصل این همکاری بیش از مجموع عملکردهای مستقل آن‌ها باشد. این همکاری می‌تواند در قالب تبادل اطلاعات، تخصیص منابع مشترک، ایجاد سامانه‌های مالی و اطلاعاتی یکپارچه و همچنین تشکیل کارگروه‌های فرابخشی برای حل مسائل پیچیده مانند بحران آب، فقر، تغییرات اقلیمی و اشتغال جوانان نمود یابد. در چنین ساختاری، دولت به‌جای اتخاذ سیاست‌های منفرد، با نگاهی سیستمی و هماهنگ، راه‌حلهایی جامع و اثربخش ارائه می‌دهد (فونتاين، ۲۰۱۳).

در نهایت، مفهوم «ارزش عمومی» که نخستین بار توسط مور (۱۹۹۵) معرفی شد، نقطه تمایز بنیادین میان رویکردهای مدیریتی سنتی و دیدگاه‌های پسامدیریتی است. طبق این دیدگاه، دولت‌ها نباید صرفاً به دنبال افزایش کارایی اداری یا تحقق شاخص‌های کمی عملکرد باشند، بلکه هدف نهایی آن‌ها باید خلق «ارزش» برای شهروندان باشد؛ ارزشی که از طریق حکمرانی پاسخگو، عادلانه، شفاف، مشارکتی و اثربخش تحقق می‌یابد. ارزش عمومی مستلزم توجه به مشروعیت نهادهای دولتی، رضایتمندی عمومی، عدالت اجتماعی و اثربخشی خدمات عمومی است. برخلاف رویکرد مدیریت عمومی نوین که بر سنجش عملکرد از منظر صرفاً اقتصادی و مدیریتی تأکید دارد، رویکرد ارزش عمومی خواهان ترکیب مشروعیت دموکراتیک، کارایی عملیاتی و پاسخگویی اجتماعی در عملکرد دولت‌ها است.

به‌طور کلی، این سه مفهوم مکمل یکدیگرند و نمایانگر گذار از نگاه تکنوکراتیک به مدیریت دولتی به سمت نگاهی حکمرانی‌محور، انسانی و ارزش‌مدار هستند؛ رویکردی که در آن، دولت نه صرفاً مجری سیاست‌ها، بلکه خلق‌کننده اعتماد، سرمایه اجتماعی و ارزش‌های پایدار برای جامعه است. در جدول ۱ مقایسه تطبیقی مفاهیم کلیدی در پارادایم پسامدیریت نوین بخش عمومی ارائه شده است.

جدول ۱. مقایسه تطبیقی مفاهیم کلیدی در پارادایم پسامدیریت نوین بخش عمومی

مفهوم	هدف	کاربرد	تمایز با مدیریت عمومی نوین
یکپارچگی حکمرانی	انسجام تصمیمات در سطح دولت	رفع تضادهای نهادی	مقابله با تجزیه ساختار ناشی از مدیریت عمومی نوین

مفهوم	هدف	کاربرد	تمایز با مدیریت عمومی نوین
هم‌افزایی بین‌نهادی	خلق خروجی مشترک از همکاری دستگاه‌ها	پروژه‌های چندبخشی	کاهش موازی‌کاری‌های سازمانی
ارزش عمومی	افزایش رضایتمندی و مشروعیت حکمرانی	سیاست‌گذاری شهروندمحور	تمرکز بر کیفیت، نه صرفاً کارایی

منبع: یافته‌های پژوهشگر بر اساس مبانی نظری ارائه شده

۳.۲. چارچوب‌های مفهومی نوین

در دهه‌های اخیر، نهادهای بین‌المللی نظیر بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و اتحادیه اروپا، با هدف بهبود کیفیت حکمرانی مالی دولت‌ها، اقدام به توسعه چارچوب‌های مفهومی و ابزارهای ارزیابی برای نظام مدیریت مالی عمومی کرده‌اند. از جمله مهم‌ترین این ابزارها می‌توان به چارچوب ارزیابی هزینه‌های عمومی و پاسخگویی مالی، مدل تخصیص، کنترل، اجرا و ارزیابی و رویکردهای مبتنی بر سیستم‌های مالی یکپارچه اشاره کرد (آلن و توماسی، ۲۰۰۱).

چارچوب ارزیابی هزینه‌های عمومی و پاسخگویی مالی که نخستین بار در سال ۲۰۰۵ معرفی شد و در سال‌های ۲۰۱۱ و ۲۰۱۶ به‌روزرسانی گردید، یکی از جامع‌ترین ابزارهای سنجش عملکرد نظام‌های مالی دولت به شمار می‌رود. این چارچوب، نه تنها به کشورها امکان می‌دهد تا نقاط قوت و ضعف نظام مالی خود را شناسایی کنند، بلکه مبنای برنامه‌ریزی برای اصلاحات ساختاری، گفت‌وگوی سیاستی با نهادهای بین‌المللی و نیز مقایسه تطبیقی میان کشورها را فراهم می‌سازد (اداره اجرایی چارچوب ارزیابی هزینه‌های عمومی و پاسخگویی مالی، ۲۰۲۱).

در این چارچوب، کارایی مدیریت مالی عمومی بر چهار ستون اصلی استوار است:

۱- بودجه‌ریزی قابل اتکا: به معنای تدوین بودجه‌ای واقع‌بینانه، مبتنی بر پیش‌بینی دقیق منابع درآمدی و تعهد واقعی به اجرای آن است. شاخص‌هایی همچون انحراف اندک بین بودجه مصوب و هزینه واقعی، مدیریت مؤثر بدهی و پایداری مالی از مصادیق این بعد به‌شمار می‌روند.

۲- اجرای شفاف و مبتنی بر قانون: این مؤلفه به سازوکارهای حقوقی و رویه‌ای اجرای بودجه اشاره دارد؛ از جمله تخصیص نقدینگی، مدیریت پرداخت‌ها، اجرای قراردادهای عمومی و رعایت قوانین مالی. وجود چارچوب قانونی منسجم و اجرای نظام‌مند تخصیص‌ها از الزامات این بعد است.

۳- کنترل‌های داخلی مؤثر: کنترل درون‌سازمانی، ممیزی داخلی و سیستم‌های نظارتی، ستون سوم چارچوب ارزیابی هزینه‌های عمومی و پاسخگویی مالی را شکل می‌دهند. معیارهایی مانند تفکیک وظایف، تأیید پرداخت‌ها، ثبت اسناد و پیاده‌سازی سیستم‌های ضد فساد، در این حوزه مورد سنجش قرار می‌گیرند.

۴- گزارشگری و حسابرسی پاسخگو: این بُعد بر شفافیت اطلاعات مالی، دقت صورت‌های مالی، انتشار به‌موقع گزارش‌های عملکردی و استقلال و اثربخشی دیوان محاسبات تأکید دارد. هدف آن است که شهروندان، نمایندگان مجلس و نهادهای نظارتی بتوانند عملکرد مالی دولت را بررسی و ارزیابی کنند. افزون بر این چهار ستون، چارچوب ارزیابی هزینه‌های عمومی و پاسخگویی مالی در نسخه ۲۰۱۶ خود، تمرکز ویژه‌ای بر شمول‌پذیری و همراستایی با برنامه‌های توسعه ملی و اهداف توسعه پایدار داشته است. این چارچوب مشتمل بر ۷ حوزه عملکردی و ۳۱ شاخص کلیدی است که هر یک با درجات مشخصی از عملکرد A تا D رتبه‌بندی می‌شود.

از سوی دیگر، مدل تخصیص، کنترل، اجرا و ارزیابی نیز با ترسیم چرخه کامل سیاست مالی شامل تخصیص منابع، کنترل منابع، اجرا، ارزیابی و بهبود سیاستی، چارچوبی دینامیک و نتیجه‌محور برای تحلیل مدیریت مالی عمومی فراهم می‌آورد (آلن و همکاران، ۲۰۱۳). همچنین سامانه‌های اطلاعات مالی دولت که بر محور یکپارچه‌سازی فرآیندهای بودجه‌ریزی، خرید، حسابداری، خزانه‌داری و گزارشگری طراحی می‌شوند، بستر فنی پیاده‌سازی بسیاری از شاخص‌های چارچوب ارزیابی هزینه‌های عمومی و پاسخگویی را فراهم می‌سازند (هاشم و پیاپی، ۲۰۱۸). بنابراین، این چارچوب‌ها نه تنها ابزار ارزیابی عملکرد مالی دولت‌ها هستند، بلکه مبنای تصمیم‌سازی برای اصلاحات داخلی، همکاری‌های بین‌المللی و ارتقای شفافیت و پاسخگویی مالی در سطح ملی و فراملی محسوب می‌شوند. بسیاری از کشورها اصلاحات مالی خود را با استفاده از ارزیابی‌های چارچوب ارزیابی هزینه‌های عمومی و پاسخگویی برنامه‌ریزی کرده‌اند، از جمله رواندا، گرجستان، فیلیپین و اندونزی.

۴.۲. روندهای نوین در مدیریت مالی عمومی

در دهه‌های اخیر، مدیریت مالی عمومی به‌طور گسترده تحت تأثیر اصلاحات نهادی، فشارهای فزاینده برای پاسخگویی اجتماعی و تحولات سریع فناوری دستخوش تغییرات ساختاری شده است. در این راستا، مجموعه‌ای از روندهای نوین در سطح جهانی شکل گرفته‌اند که نظام‌های مالی دولت‌ها را به سوی کارایی، شفافیت، پاسخگویی و پایداری سوق می‌دهند. یکی از برجسته‌ترین تحولات در این حوزه، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است. در این رویکرد، تخصیص منابع بر مبنای نتایج قابل اندازه‌گیری، شاخص‌های خروجی و پیامد برنامه‌ها صورت می‌گیرد، نه صرفاً بر اساس ورودی‌ها و اعتبارات قبلی (رابینسون، ۲۰۰۷). دستگاه‌های اجرایی در این مدل موظف‌اند اهداف برنامه‌های خود را شفاف سازند، شاخص‌های عملکردی تعریف کنند و به‌طور منظم گزارش‌های عملکرد ارائه دهند. کشورهایی مانند کره جنوبی و شیلی با ایجاد نظام‌های پایش و ارزیابی منسجم، این رویکرد را با موفقیت پیاده‌سازی کرده‌اند؛ هرچند در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، موانعی همچون ضعف زیرساخت داده، کمبود ظرفیت نظارتی و مقاومت‌های سازمانی مانع اجرای مؤثر این مدل شده‌اند (بانک جهانی، ۲۰۲۰).

در تکمیل این تحول، چارچوب‌های میان‌مدت هزینه‌ای نقش کلیدی در پیوند دادن برنامه‌ریزی راهبردی با بودجه‌ریزی عملیاتی ایفا می‌کنند. این چارچوب با افق زمانی ۳ تا ۵ ساله، دولت‌ها را قادر می‌سازد تا منابع را با اهداف توسعه‌ای همراستا کرده، پیش‌بینی مالی پایدارتر ارائه دهند و در برابر شوک‌های مالی آماده‌تر عمل کنند (بانک جهانی، ۲۰۱۳). کشورهایی نظیر اوگاندا، اندونزی و آفریقای جنوبی از پیشگامان اجرای موفق این چارچوب هستند.

تحول دیگر، گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی است. در مدل تعهدی، علاوه بر ثبت جریان‌های نقدی، تعهدات مالی، بدهی‌ها، دارایی‌ها و سایر عناصر ترازنامه‌ای نیز لحاظ می‌شود و بدین ترتیب تصویر کامل‌تری از وضعیت مالی دولت ارائه می‌گردد (کریسینز و همکاران، ۲۰۱۰). این رویکرد در راستای استانداردهای بین‌المللی نظیر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی توسعه یافته است و کشورهایی مانند نیوزیلند و استرالیا به‌طور کامل به آن گذار کرده‌اند؛ اما در بسیاری از کشورهای کم‌درآمد، نبود زیرساخت‌های مناسب و کمبود نیروی انسانی متخصص، روند گذار را کند کرده است (سازمان حسابداران بین‌المللی، ۲۰۲۱). از سوی دیگر، دیوان محاسبات و نهادهای نظارتی، تمرکز خود را بر مفهوم ارزش برای پول افزایش داده‌اند. این مفهوم بر سه اصل اقتصادی بودن، کارآمدی و اثربخشی تأکید دارد؛ به این معنا که منابع عمومی باید به کمترین هزینه ممکن تأمین، با بیشترین بازده مصرف و نهایتاً به تحقق اهداف اجتماعی منجر شوند (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۹). نهادهایی مانند دفتر حسابرسی ملی بریتانیا و دیوان محاسبات نروژ، از ابزارهای نوین حسابرسی عملکرد برای تحلیل اثربخشی سیاست‌ها و اصلاح ساختارهای مالی استفاده می‌کنند.

در سال‌های اخیر، هم‌راستایی مدیریت مالی با اهداف توسعه پایدار و شاخص‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و حکمرانی نیز به روند مهمی در سیاست‌گذاری مالی بدل شده است. کشورهایی مانند بنگلادش، سوئد و کلمبیا با پیاده‌سازی بودجه‌بندی اقلیمی، برچسب‌گذاری هزینه‌های زیست‌محیطی و نیز بودجه‌ریزی حساس به جنسیت، گام‌هایی در جهت هم‌راستایی مالی با توسعه پایدار برداشته‌اند (برنامه توسعه سازمان ملل متحد، ۲۰۲۰).

افزایش شفافیت مالی و بودجه‌ریزی باز از دیگر روندهای نوظهور است. کشورهایی مانند مکزیک، برزیل و فیلیپین از طریق پورتال‌های بودجه شفاف و داشبوردهای تعاملی، اطلاعات بودجه و هزینه‌کردهای عمومی را به صورت نمودارهای قابل فهم برای عموم منتشر می‌کنند. شاخص بین‌المللی بودجه باز که توسط سازمان مشارکت بودجه بین‌المللی ارائه می‌شود، میزان شفافیت بودجه‌ای کشورها را در سطح جهانی می‌سنجد (مشارکت بودجه بین‌المللی، ۲۰۲۱).

در نهایت، تحول دیجیتال با بهره‌گیری از فناوری‌هایی چون سیستم‌های یکپارچه مدیریت مالی، برنامه ریزی توسعه سازمانی دولتی، هوش مصنوعی، تحلیل کلان‌داده‌ها و حتی فناوری بلاک‌چین، موجب افزایش خودکارسازی، کاهش فساد و بهبود تصمیم‌سازی در حوزه مالی شده است. بسیاری از دولت‌ها از

این ابزارها برای رصد بلادرنگ هزینه‌ها، ارتقای شفافیت و کنترل تراکنش‌ها استفاده می‌کنند (هاشم و پیاتی، ۲۰۱۸).

با این حال، پیاده‌سازی موفق این روندهای فنی، مستلزم وجود زیرساخت‌های حکمرانی و نظارتی قدرتمندی است که در بخش بعد به آن پرداخته می‌شود.

۵.۲. حکمرانی، شفافیت و پاسخگویی در مدیریت مالی عمومی

حکمرانی مالی اثربخش، شفافیت اطلاعاتی و پاسخگویی نهادی از ارکان بنیادین در موفقیت نظام‌های مدیریت مالی عمومی محسوب می‌شوند. حتی پیشرفته‌ترین فناوری‌ها و پیچیده‌ترین چارچوب‌های بودجه‌ریزی، بدون وجود سازوکارهای نظارتی مؤثر، نظارت پارلمانی کارآمد، حسابرسی‌های مستقل و مشارکت واقعی شهروندان نمی‌توانند به نتایج مطلوبی در زمینه انضباط مالی و اثربخشی هزینه‌ها دست یابند. در این راستا، طیف متنوعی از نهادها و ابزارها برای تحقق "حاکمیت خوب مالی" به کار گرفته می‌شوند (مولمان و واندوالدت، ۲۰۲۲).

در وهله نخست، ساختار حکمرانی مالی باید بر تفکیک روشن نقش‌ها و مسئولیت‌ها میان قوه مجریه (مسئول تهیه و اجرای بودجه)، قوه مقننه (مسئول تصویب و نظارت بودجه) و نهادهای مستقل نظارتی مانند دیوان محاسبات استوار باشد (آلن و همکاران، ۲۰۱۳). در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، دفتر مستقل تحلیل بودجه پارلمان با ارائه تحلیل‌های غیرجانبدارانه از لوائح بودجه، ظرفیت نظارتی پارلمان را تقویت می‌کند (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۲۰). همچنین، ابزارهای قانونی مانند قانون مسئولیت مالی، سقف بدهی و قواعد مالی بلندمدت به تثبیت پایداری و انضباط مالی در سطح کلان کمک شایانی می‌نمایند.

نقش دیوان محاسبات در این میان، نقشی کلیدی و مستقل است. این نهادها، فراتر از ممیزی انطباق با قوانین مالی، اکنون به ارزیابی اثربخشی، کارایی و ارزش‌آفرینی هزینه‌کرد منابع عمومی نیز می‌پردازند. نمونه‌هایی از این نهادها شامل دیوان حسابرسی ملی بریتانیا، دیوان محاسبات فدرال برزیل و دیوان محاسبات اروپا هستند. سازمان بین‌المللی دیوان محاسبات از طریق اسنادی مانند اعلامیه لیما و اعلامیه مکزیک، بر استقلال قانونی، صلاحیت حرفه‌ای و شفافیت گزارش‌های دیوان محاسبات تأکید دارد (سازمان بین‌المللی دیوان محاسبات، ۲۰۱۳). در سطح اجرایی نیز، واحدهای حسابرسی داخلی به‌عنوان نخستین خط دفاعی در برابر انحرافات مالی، نقش اساسی ایفا می‌کنند. این واحدها باید بر پایه برنامه‌ریزی مبتنی بر ریسک فعالیت کرده، به کمیته‌های حسابرسی مستقل گزارش دهند و از چارچوب‌های استاندارد همچون کوزو برای طراحی کنترل‌های داخلی تبعیت کنند. کشورهای موفق همچون آفریقای جنوبی، مالزی و بریتانیا با نهادینه‌سازی فرهنگ حسابرسی داخلی و الزام به گزارشگری مداوم، این سازوکار را به بخشی حیاتی از چرخه بودجه و نظارت تبدیل کرده‌اند.

علاوه بر نظارت نهادی، مشارکت شهروندان نیز به عنوان یکی از اصول مردم‌سالاری مالی در دهه‌های اخیر مورد توجه ویژه قرار گرفته است. «بودجه‌ریزی مشارکتی» ابزاری برای درگیر کردن جامعه در فرآیند تصمیم‌گیری مالی به‌شمار می‌رود که از طریق آن، شهروندان می‌توانند در اولویت‌گذاری پروژه‌ها و نظارت بر تخصیص منابع، به‌ویژه در سطوح محلی، مشارکت مستقیم داشته باشند (شاه، ۲۰۰۷). برای نمونه، در شهر پورتو آگره برزیل، شهروندان با رأی‌گیری درباره پروژه‌های شهری تصمیم‌سازی می‌کنند (وامپلر، ۲۰۰۷)؛ در کنیا، قانون مدیریت مالی عمومی، الزام به برگزاری جلسات عمومی در فرآیند برنامه‌ریزی شهرستان‌ها را پیش‌بینی کرده است (مشارکت بودجه بین‌المللی کنیا، ۲۰۱۵)؛ و در کره جنوبی، یک سامانه آنلاین برای ارائه، رتبه‌بندی و پیگیری پیشنهادهای مردمی توسعه یافته است (لی و شاختر، ۲۰۱۸). با وجود مزایای فراوان این رویکرد مانند افزایش اعتماد عمومی و کارآمدی سیاست‌گذاری، موانعی همچون صوری بودن مشارکت، نفوذ گروه‌های خاص و شکاف‌های دیجیتال در برخی کشورها همچنان پابرجاست (سینتومر و همکاران، ۲۰۱۲).

شفافیت مالی نیز یکی از پایه‌های حکمرانی خوب محسوب می‌شود. شفافیت به معنای دسترسی عمومی به اطلاعات دقیق، به‌روز و قابل اتکا درباره وضعیت بودجه، درآمدها، مخارج و عملکرد مالی دولت است. این شفافیت نه تنها انضباط مالی را تقویت می‌کند، بلکه موجب کاهش فساد، افزایش اعتماد عمومی و ایجاد بستری برای گفت‌وگوی آگاهانه در جامعه می‌شود (گلب و همکاران، ۲۰۱۲). ابزارهایی نظیر شاخص بودجه باز، کد شفافیت مالی صندوق بین‌المللی پول و پورتال‌های داده باز و بودجه‌ریزی شهروندمدار، نقش مهمی در ارزیابی و ارتقاء شفافیت ایفا می‌کنند. در حال حاضر، بسیاری از کشورها با انتشار بودجه‌های مردمی، گزارش‌های حسابرسی قابل فهم و داشبوردهای هزینه‌کرد به‌روز، تلاش می‌کنند فرآیند مالی را برای عموم مردم قابل فهم‌تر و قابل دسترس‌تر کنند (مشارکت بودجه بین‌المللی، ۲۰۲۱).

در نهایت، مدیریت مالی نوین نقش مهمی در راهبردهای ضد فساد ایفا می‌کند. بهره‌گیری از سامانه‌های خرید الکترونیکی، الگوریتم‌های کشف تراکنش‌های مشکوک، حمایت از افشاگران تخلف و هم‌افزایی میان نهادهای نظارتی و ضد فساد از جمله اقداماتی است که در چارچوب نظام مدیریت مالی عمومی قابلیت اجرا دارد. مطالعات بانک جهانی نشان داده‌اند کشورهایی که از سطح بالای شفافیت بودجه‌ای و سامانه‌های نظارتی الکترونیکی برخوردارند، در شاخص کنترل فساد نیز عملکرد مطلوب‌تری دارند (بانک جهانی، ۲۰۲۱).

جدول ۲، خلاصه‌ای از مهم‌ترین ابزارهای نهادی و مشارکتی برای تقویت حکمرانی و پاسخگویی در مدیریت مالی عمومی را ارائه می‌دهد.

جدول ۲. ابزارهای نهادی و مشارکتی برای تقویت حکمرانی و پاسخگویی در

مدیریت مالی عمومی

نمونه کشورها	وظیفه در چارچوب مدیریت مالی عمومی	ابزار یا نهاد
بریتانیا، سوئد	بررسی و تصویب بودجه و قوانین مالی	نظارت پارلمانی
برزیل، اتحادیه اروپا	حسابرسی عملکرد، گزارشگری مستقل	دیوان محاسبات
مالزی، آفریقای جنوبی	پایش ریسک و کنترل‌های مالی در اجرا	حسابرسی داخلی
برزیل، کنیا، کره جنوبی	مشارکت شهروندان در اولویت‌بندی مالی	بودجه‌ریزی مشارکتی
کانادا، مکزیک، هند	دسترسی بلادرنگ به داده‌های مالی	پلتفرم‌های شفافیت مالی
گرجستان، کلمبیا	کنترل خریدها، کشف تقلب، حفاظت از گزارشگران	سازوکارهای ضد فساد

منبع: یافته‌های پژوهشگر بر اساس مبانی نظری ارائه شده

۳. چالش‌ها و موانع مدیریت مالی نوین در بخش عمومی

با وجود پیشرفت‌های چشمگیر در اصلاحات نهادی، فناوری‌های دیجیتال و چارچوب‌های سیاستی، بسیاری از دولت‌ها، به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه یا گذار، هنوز با موانع ساختاری، فنی، نهادی و سیاسی در پیاده‌سازی مدیریت مالی نوین مواجه‌اند. در این بخش، مهم‌ترین چالش‌هایی که کارایی و پایداری سیستم‌های مالی دولتی را تهدید می‌کنند، بررسی می‌شود.

۱.۳. سیستم‌های قدیمی و مقاومت بوروکراتیک

یکی از چالش‌های بنیادین در مسیر اصلاحات مدیریت مالی عمومی، وجود زیرساخت‌های قدیمی و مقاومت نهادینه‌شده در ساختار بوروکراتیک دولت‌هاست. بسیاری از نهادهای دولتی هنوز از سامانه‌های فناوری اطلاعات ناسازگار یا ناقص استفاده می‌کنند که فرآیندهای مالی را به‌شکل دستی، غیریکپارچه و اصطلاحاً جزیره‌ای مدیریت می‌کنند. نبود استانداردهای مشترک داده، عدم اتصال سامانه‌های اطلاعاتی و پیچیدگی در جریان‌های کاری سنتی، مانع از اجرای موفق نوآوری‌هایی مانند سیستم‌های مالی یکپارچه، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یا شفاف‌سازی بلادرنگ اطلاعات مالی می‌شود. این وضعیت باعث افزایش خطا، فساد و کاهش کارایی در تخصیص منابع عمومی می‌گردد (دایموند و خمانی، ۲۰۰۵).

در حالی که این چالش‌ها ماهیتی جهانی دارند، پژوهش‌های کیفی در زمینه ایران نشان می‌دهد که محرک‌های اصلی برای اصلاح نظام مالی، ریشه در شرایط بومی خاصی مانند محدودیت شدید منابع مالی ناشی از تحریم‌ها و افزایش انتظارات شهروندان برای پاسخگویی دارد. این عوامل زمینه‌ای، ضرورت و در عین حال پیچیدگی پیاده‌سازی اصلاحات را دوچندان می‌کنند (آقا محمد و همکاران، ۱۴۰۰).

از سوی دیگر، مقاومت بوروکراتیک یکی از موانع نرم اما مؤثر در برابر اصلاحات واقعی است. بسیاری از کارکنان بخش عمومی، به دلیل ترس از ناشناخته‌ها، نگرانی نسبت به از دست دادن اختیارات، یا ناآشنایی

با فناوری‌های جدید، با تغییرات مخالفت می‌کنند. افزون بر آن، ساختارهای بوروکراتیک معمولاً دارای لایه‌های سنگین تصمیم‌گیری، تفکیک‌ناپذیری بین واحدها و نبود انگیزه برای نوآوری هستند؛ عواملی که موجب می‌شود حتی اصلاحات طراحی‌شده نیز به شکل صوری یا سطحی اجرا شوند. همان‌طور که شیک (۱۹۹۸) اشاره می‌کند، در نظام‌هایی که فاقد پیش‌زمینه‌های نهادی و فرهنگی مناسب هستند، تحمیل ابزارهای مدیریتی مدرن نه تنها اثربخش نخواهد بود، بلکه ممکن است منجر به نمایشی شدن اصلاحات و تحریف اهداف اصلی گردد. بنابراین، پیش از پیاده‌سازی فناوری یا سیاست جدید، نیاز به بازسازی نهادی، آموزش مستمر، تقویت فرهنگ پاسخگویی و یادگیری درون‌سازمانی امری حیاتی است.

۲.۳. مداخلات سیاسی و پاسخگویی ضعیف

یکی از چالش‌های ساختاری و در عین حال پنهان در مسیر اصلاحات مدیریت مالی عمومی که شیک (۱۹۹۸) به آن اشاره کرده است، سیاست‌زدگی فرآیندهای مالی است. در بسیاری از کشورها، به‌ویژه در اقتصادهای نوظهور یا در حال گذار، تصمیم‌گیری‌های مالی به جای تکیه بر شواهد، تحلیل‌های اقتصادی و الزامات توسعه‌ای، تحت تأثیر ملاحظات سیاسی و جناحی قرار می‌گیرد. از جمله جلوه‌های این سیاست‌زدگی می‌توان به تخصیص بودجه بر اساس منافع انتخاباتی، حمایت از حوزه‌های خاص جغرافیایی یا اجتماعی، یا ترجیح پروژه‌هایی با ارزش تبلیغاتی بالا بر پروژه‌های زیربنایی و بلندمدت اشاره کرد. افزون بر این، فقدان استقلال نهادهای نظارتی مانند دیوان محاسبات و انتصاب مدیران مالی دولتی بر اساس روابط سیاسی به‌جای شایستگی‌های حرفه‌ای، ساختارهای حکمرانی مالی را دچار تضعیف و ناکارآمدی می‌کند.

در همین زمینه، آندروز (۲۰۱۳) با بهره‌گیری از مفهوم تقلید ایزومورفیک استدلال می‌کند که بسیاری از اصلاحات مالی در کشورهای در حال توسعه، صرفاً در پاسخ به فشارهای بیرونی از سوی نهادهای بین‌المللی یا برای کسب مشروعیت بین‌المللی طراحی می‌شوند، اما به دلیل عدم تطابق با بستر نهادی، سیاسی و انگیزشی داخلی، ماهیتی سطحی، صوری و غیرپایدار پیدا می‌کنند. به بیان دیگر، دولت‌ها ممکن است ساختارهایی شبیه به نظام‌های مالی پیشرفته ایجاد کنند، نظیر تدوین بودجه عملکردی یا راه‌اندازی سامانه‌های اطلاعات مالی، اما بدون وجود اراده سیاسی، شفافیت نهادی و مشارکت واقعی، این اصلاحات صرفاً اصلاحات ظاهری خواهند بود که در عمل به بهبود کیفیت حکمرانی مالی نمی‌انجامند.

۳.۳. کمبود ظرفیت انسانی و فنی

یکی از موانع ساختاری در مسیر اصلاحات پایدار مدیریت مالی عمومی، کمبود ظرفیت انسانی و فنی در دولت‌ها، به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای انتقالی است. نظام‌های مالی نوین نیازمند نیروهای متخصص در حوزه‌هایی چون حسابداری بخش عمومی، تحلیل داده‌های مالی، پیاده‌سازی

سیستم‌های اطلاعات مالی یکپارچه و حسابرسی عملکردی هستند (تاچنکو، ۲۰۲۰). در عمل اما، نبود کارشناسان مسلط به استانداردهای بین‌المللی مانند استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، وابستگی گسترده به مشاوران خارجی و اتکا به پروژه‌های مقطعی با منابع کمک بین‌المللی، موجب شده است که ظرفیت بومی‌سازی اصلاحات بسیار ضعیف باشد. در نتیجه، با پایان یافتن دوره زمانی پروژه‌ها، اغلب دانش و مهارت‌های حیاتی نیز از بین می‌رود یا با خروج نیروهای آموزش‌دیده از سیستم دولتی، عملاً هیچ زیرساخت نهادی پایداری ایجاد نمی‌شود. همچنین، نرخ بالای خروج نیروهای متخصص از بخش عمومی به دلایل اقتصادی، ضعف انگیزش سازمانی، یا نبود مسیر ارتقای حرفه‌ای، چالش دیگری در حفظ سرمایه انسانی محسوب می‌شود. بسیاری از دولت‌ها تلاش کرده‌اند با برگزاری دوره‌های آموزشی کوتاه‌مدت، این شکاف دانشی را پر کنند، اما تجربه نشان داده است که آموزش‌های مقطعی، بدون راهبرد بلندمدت برای یادگیری نهادی، جذب و نگهداشت نیروی انسانی و توسعه مسیر شغلی حرفه‌ای، اثربخشی محدودی دارند (اندروز، ۲۰۱۳). از این رو، موفقیت در اصلاحات مالی مستلزم آن است که ظرفیت‌سازی نه صرفاً به‌عنوان یک اقدام فنی، بلکه به‌عنوان یک مؤلفه کلیدی حکمرانی در سطح سیاست‌گذاری مورد توجه قرار گیرد.

۴.۳. کیفیت پایین داده‌ها و چالش‌های یکپارچگی

یکی از عوامل حیاتی در موفقیت سامانه‌های نوین مدیریت مالی دیجیتال، داده‌های با کیفیت است؛ داده‌هایی که باید دقیق، به‌موقع، استاندارد و قابل اتصال میان بخش‌ها و سامانه‌های مختلف باشند. با این حال، در بسیاری از کشورها، کیفیت پایین داده‌های مالی یکی از موانع اصلی عملکرد مؤثر سیستم‌های مالی دولتی به شمار می‌رود. به‌طور معمول، داده‌ها ناقص، ناسازگار یا دارای طبقه‌بندی‌های متفاوت در حوزه‌های حسابداری، خرید عمومی، خزانه‌داری و حقوق و دستمزد هستند. نبود شناسه‌های یکتای مالی، کدگذاری مشترک و اتصال بالادرنگ بین سامانه‌ها منجر به تکرار ورود داده، خطاهای پردازشی و ناتوانی در استخراج گزارش‌های دقیق و اثربخش می‌شود (تاچنکو، ۲۰۲۰).

در نبود سیاست‌های منسجم حاکمیت داده، حتی پیشرفته‌ترین نرم‌افزارها و سامانه‌های اطلاعات مالی نیز قادر به تولید خروجی‌های معتبر و قابل اتکا نخواهند بود. سامانه‌های دیجیتال زمانی می‌توانند به ابزارهای تصمیم‌سازی و نظارت مالی تبدیل شوند که داده‌ها از لحاظ ساختاری هم‌راستا، به‌صورت پیوسته ثبت و به‌موقع به‌روزرسانی شده باشند. بانک جهانی (۲۰۱۸) هشدار می‌دهد که تمرکز صرف بر خرید فناوری بدون ایجاد زیرساخت داده‌ای قوی، منجر به اتکای خطرناک بر سامانه‌هایی می‌شود که ورودی‌های ضعیف، خروجی‌های بی‌ارزش تولید می‌کنند. بنابراین، ارتقای کیفیت داده‌های مالی نیازمند چارچوبی نظام‌مند شامل استانداردهای، اعتبارسنجی، آموزش کاربران و طراحی معماری اطلاعاتی هماهنگ میان نهادهای دولتی است.

۵.۳. پراکندگی برنامه‌های اصلاحی و وابستگی به کمک‌های خارجی

در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، به‌ویژه آن‌هایی که وابستگی بالایی به کمک‌های بین‌المللی دارند، برنامه‌های اصلاح مدیریت مالی عمومی معمولاً تحت هدایت نهادهای چندگانه بین‌المللی نظیر بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول، سازمان همکاری توسعه اقتصادی، هزینه‌کرد عمومی و پاسخگویی مالی و اتحادیه اروپا اجرا می‌شوند. این وضعیت، هرچند در ظاهر نشان‌دهنده تعهد بین‌المللی به اصلاحات است، اما در عمل اغلب منجر به پراکندگی برنامه‌های اصلاحی، تداخل در اولویت‌ها و عدم انسجام در پیاده‌سازی سیاست‌ها می‌شود. یکی از نتایج این شرایط، بروز پدیده‌ای به نام خستگی نهادی است؛ حالتی که نهادهای دولتی به دلیل ارزیابی‌های متعدد و گاه متضاد از سوی نهادهای بین‌المللی نظیر هزینه‌کرد عمومی و پاسخگویی مالی، حمایت برای بهبود در حکمرانی و مدیریت، گزارش‌های صندوق بین‌المللی پول در مورد رعایت استانداردها و کدها انگیزه خود را برای پیشبرد اصلاحات از دست می‌دهند یا دچار سردرگمی اجرایی می‌شوند.

افزون بر این، نبود هماهنگی میان اهداکنندگان و تمرکز بر پروژه‌های جداگانه، موجب شکل‌گیری سامانه‌های موازی خارج از بودجه رسمی دولت شده است که نه تنها شفافیت مالی را تضعیف می‌کنند، بلکه از کنترل مؤثر خزانه‌داری نیز می‌کاهند. در چنین شرایطی، مالکیت ملی اصلاحات تحت‌الشعاع قرار می‌گیرد و اصلاحات بیشتر به صورت بیرونی و مکانیکی اجرا می‌شوند تا درونی و هدفمند. سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (۲۰۱۱) این باره هشدار می‌دهد که اصلاحات مالی تنها زمانی موفق خواهند بود که از درون سیستم هدایت شده، دارای حمایت سیاسی مؤثر بوده و با اهداف و راهبردهای توسعه‌ای ملی هماهنگ باشند. به بیان دیگر، پایداری اصلاحات نیازمند تعهد داخلی، سازگاری با زمینه نهادی و مشارکت واقعی ذی‌نفعان ملی است.

۶.۳. تهدیدهای سایبری و ریسک دیجیتال

با گسترش دیجیتال‌سازی در مدیریت مالی عمومی، دولت‌ها وارد مرحله‌ای از تحول فناورانه شده‌اند که مزایایی مانند سرعت، شفافیت و دقت را به همراه دارد، اما در عین حال، خطرپذیری سایبری نهادهای مالی دولتی نیز به‌طور چشمگیری افزایش یافته است. امروزه، سامانه‌های اطلاعات مالی دولت‌ها هدف انواع تهدیدهای سایبری قرار می‌گیرند؛ از جمله حملات بدافزاری که ممکن است باعث قفل شدن کامل سامانه‌های خزانه‌داری یا پرداخت حقوق شوند، فساد اطلاعاتی و دستکاری داده‌های مالی که یکپارچگی حساب‌های دولتی را به خطر می‌اندازد و نشت اطلاعات حساس پرداخت‌ها، قراردادهای یا حقوق کارکنان دولت که می‌تواند به بی‌اعتمادی عمومی یا سوءاستفاده‌های مالی منجر شود. این تهدیدها نه تنها عملکرد مالی دولت‌ها را مختل می‌کنند، بلکه ممکن است هزینه‌های هنگفتی برای بازیابی داده‌ها و جبران خسارات ایجاد نمایند.

با این حال، در بسیاری از کشورها به‌ویژه در حال توسعه، زیرساخت‌های لازم برای مقابله با این تهدیدها هنوز به‌درستی شکل نگرفته است. طبق گزارش برنامه توسعه سازمان ملل متحد (۲۰۲۲)، تعداد زیادی از دولت‌ها فاقد راهبرد جامع امنیت سایبری برای بخش عمومی هستند. همچنین حسابرسی فناوری اطلاعات که یکی از ابزارهای کلیدی برای شناسایی آسیب‌پذیری‌ها و ارزیابی سطح امنیت سامانه‌های مالی است، یا به‌طور ناقص اجرا می‌شود یا اساساً وجود ندارد. افزون بر این، آموزش امنیت دیجیتال برای کارکنان دولت هنوز در مراحل ابتدایی قرار دارد و اغلب به جای فرهنگ‌سازی مداوم، به دوره‌های آموزشی محدود و غیرهدفمند بسنده می‌شود. در نتیجه، دیجیتال‌سازی بدون امنیت سایبری، می‌تواند به‌جای افزایش کارآمدی، به منبعی از ریسک سیستماتیک در مدیریت مالی عمومی تبدیل شود (هیئت مدیره سیستم فدرال رزرو، ۲۰۲۵).

۷.۳. ضعف در مشارکت مردمی و شکاف اعتماد

با وجود گسترش ابتکاراتی چون شفافیت مالی، انتشار بودجه‌های مردمی، توسعه پورتال‌های داده‌های باز، مشارکت مؤثر و فراگیر شهروندان در فرآیندهای بودجه‌ریزی و نظارت مالی در بسیاری از کشورها همچنان محدود باقی مانده است. در عمل، بسیاری از برنامه‌های مشارکتی جنبه‌ای نمادین یا نمایشی داشته و به گروه‌های خاصی مانند سازمان‌های غیردولتی نزدیک به دولت یا نخبگان اقتصادی محدود می‌شوند. این در حالی است که مشارکت واقعی نیازمند فراگیر بودن، آگاه‌سازی عمومی و فراهم‌سازی فرصت‌های برابر برای اقشار مختلف جامعه است. در بسیاری از کشورها، نبود مکانیزم‌های نهادی مؤثر برای مشارکت در تدوین یا نظارت بودجه موجب شده که شهروندان احساس بی‌تأثیری در تصمیمات مالی دولت داشته باشند و این امر از مشروعیت و اثربخشی سیاست‌های مالی می‌کاهد.

از سوی دیگر، فقدان سواد مالی عمومی یکی از موانع جدی در مسیر دموکراسی مالی محسوب می‌شود. بسیاری از شهروندان توانایی کافی برای خواندن، درک و تحلیل اسناد بودجه‌ای یا مالی را ندارند و به همین دلیل نمی‌توانند نقش فعالی در نظارت یا مطالبه‌گری ایفا کنند. همچنین، در بسیاری از کشورها مکانیزم‌های پاسخگویی و رسیدگی به شکایات مالی یا ناموجود است یا در عمل ناکارآمد بوده و در دسترس عموم قرار ندارد. این عوامل باعث تاووم شکاف اعتماد میان مردم و دولت در حوزه مالی عمومی شده است، به‌طوری که حتی با افزایش شفافیت ظاهری، بی‌اعتمادی اجتماعی نسبت به نحوه تخصیص و هزینه‌کرد منابع دولتی همچنان بالاست (آباسوف، ۲۰۲۵). این در حالی است که پژوهش‌های جدید نشان می‌دهند شفافیت بودجه، فراتر از کاهش فساد و افزایش اعتماد، تأثیر مثبت و معناداری بر پایداری مالی بلندمدت دولت‌ها نیز دارد (ترابی، ۱۴۰۳).

در جدول ۳ خلاصه‌ای از چالش‌های پیش‌روی مدیریت مالی نوین در بخش عمومی ارائه شده است.

جدول ۳. چالش‌ها و تاثیر آن بر مدیریت مالی عمومی

چالش‌ها	مصادیق خاص	اثر بر مدیریت مالی عمومی
نهادی	مقاومت بوروکراتیک، جداسازی ساختاری	کندی اصلاحات، ناکارآمدی در اجرا
سیاسی	نفوذ سیاسی، ضعف نظارت مستقل	تخصیص غیربهبینه، برگشت اصلاحات
فنی	فناوری منسوخ، عدم یکپارچگی سامانه‌ها	عدم شفافیت و کنترل مالی
منابع انسانی	کمبود نیروی متخصص، خروج کارکنان کلیدی	پایداری پایین اصلاحات
داده و اطلاعات	ناسازگاری داده‌ها، نبود زیرساخت داده‌ای	خروجی ناکافی از سامانه‌های دیجیتال
سایبری	فساد اطلاعاتی و دستکاری داده‌های مالی، نشت اطلاعات حساس پرداخت‌ها، قراردادهای یا حقوق کارکنان دولت	بی‌اعتمادی عمومی یا سوءاستفاده‌های مالی
وابستگی به کمک خارجی	تکرار ارزیابی‌ها، سیستم‌های موازی	خستگی نهادی و تضعیف مالکیت ملی
اجتماعی	بی‌اعتمادی عمومی، مشارکت محدود	پاسخگویی ضعیف و عدم پاسخ به نیازها

منبع: یافته‌های پژوهشگر بر اساس مبانی نظری ارائه شده

۴. مسیرهای آینده و خلاء پژوهشی

با وجود پیشرفت‌های قابل توجه در ابزارها، فناوری‌ها و چارچوب‌های سیاست‌گذاری، مدیریت مالی عمومی همچنان با چالش‌ها و الزامات نوظهوری مواجه است. پدیده‌هایی نظیر جهانی شدن بحران‌ها، گسترش نابرابری‌ها، تغییرات اقلیمی و تحول دیجیتال دولت‌ها را ملزم می‌سازد تا نظام‌های مالی تطبیق‌پذیر، تاب‌آور و شهروندمحور طراحی کنند. این بخش به بررسی مهم‌ترین مسیرهای آتی اصلاحات و خلأهای پژوهشی موجود در این حوزه می‌پردازد.

نخست، اهمیت طراحی نظام‌های مالی تطبیق‌پذیر و تاب‌آور در برابر شوک‌ها بیش از پیش آشکار شده است. تجربه بحران‌هایی چون همه‌گیری کرونا نشان داد که نظام‌های سنتی توانایی لازم برای واکنش سریع و مؤثر به شرایط اضطراری را ندارند. آینده این حوزه نیازمند ایجاد سازوکارهایی مانند بودجه‌ریزی اضطراری، واحدهای تخصصی مدیریت ریسک مالی و استفاده از برنامه‌ریزی سناریومحور و تست‌های تنش مالی است. با این حال، در ادبیات موجود، شواهد تجربی کافی درباره نحوه حفظ پاسخگویی مالی در دوره‌های بحران، به‌ویژه در کشورهایی با ظرفیت نهادی پایین، وجود ندارد.

از سوی دیگر، با وجود دیجیتالی شدن فزاینده نظام‌های مالی، کاربرد هوش مصنوعی و تحلیل پیش‌بینی‌گر هنوز در مراحل ابتدایی است. ظرفیت‌هایی همچون پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی با الگوریتم‌های یادگیری ماشینی، کشف تقلب در تدارکات عمومی و تحلیل خودکار اسناد مالی از طریق پردازش زبان طبیعی از جمله کاربردهای آینده این فناوری هستند (توت و گارای، ۲۰۲۵؛ سونسان، ۲۰۲۴؛ ردانیف، ۲۰۲۵). با این حال، فقدان مطالعات جامع در خصوص ملاحظات اخلاقی، حقوقی و فنی در پیاده‌سازی هوش مصنوعی و نیز نبود داده‌های باز و معتبر برای آموزش مدل‌ها، به‌عنوان خلأیی مهم مطرح است (اداره امور اقتصادی و اجتماعی سازمان ملل متحد، ۲۰۲۲).

سومین مسیر، هم‌راستایی نظام مالی با اهداف توسعه پایدار است. دولت‌ها باید بتوانند ساختارهای بودجه‌ای را به‌گونه‌ای طراحی کنند که هزینه‌های اقلیمی، اجتماعی و بین‌نسلی قابل ردیابی باشد. توسعه شاخص‌های عملکردی پیوندخورده با اهداف توسعه پایدار، نهادینه‌سازی بودجه‌ریزی اقلیمی و انتشار گزارش‌های پایداری مالی از اولویت‌های این حوزه است. با این حال، کمبود الگوهای عملیاتی و طبقه‌بندی‌های بومی‌سازی شده بودجه‌ای، مانع از اجرایی‌شدن مؤثر این اهداف شده است (شبکه راهکارهای توسعه پایدار، ۲۰۲۵).

در مسیر چهارم، تمرکززدایی مالی بدون ایجاد زیرساخت‌های نهادی و ظرفیت‌های لازم در سطح دولت‌های محلی، ریسک‌هایی چون فساد، تخصیص ناکارآمد منابع و ضعف پاسخگویی را افزایش داده است. طراحی مدل‌های بلوغ مدیریت مالی عمومی برای سطوح محلی، پیاده‌سازی سامانه‌های ساده متناسب با مناطق کم‌برخوردار و ایجاد سازوکارهای هماهنگی میان دولت مرکزی و محلی از جمله راهکارهای پیشنهادی است. در این میان، کمبود مطالعات طولی و تطبیقی درباره تأثیر اصلاحات مالی محلی بر کاهش فقر و توسعه منطقه‌ای، به‌عنوان خلأیی جدی شناخته می‌شود (سموک، ۲۰۱۵).

مسیر پنجم، تمرکز بر نقش رفتار شهروندان و اقتصاد رفتاری در سیاست‌گذاری مالی است. اعتماد عمومی و مشروعیت مالیاتی، پایه‌های پایداری مالی دولت‌ها هستند، اما اغلب نظام‌های مدیریت مالی عمومی بر انطباق فنی و مکانیکی تمرکز دارند و توجه کافی به درک و ادراک شهروندان ندارند. بهره‌گیری از روان‌شناسی رفتاری برای طراحی سیاست‌های مالیاتی، ابزارهای مشارکت دیجیتال و سنجش مشروعیت مالیاتی از طریق پیمایش‌های عمومی از جمله نوآوری‌های این حوزه است. نبود چارچوب‌های تلفیقی برای ادغام یافته‌های اقتصاد رفتاری در طراحی سیاست‌های مالی، همچنان یکی از کاستی‌های پژوهشی موجود است (کانمن، ۲۰۱۱).

در نهایت، جهان با چالش‌هایی روبه‌روست که ماهیت فراملی دارند؛ از جمله تغییرات آب‌وهوایی، سلامت جهانی و امنیت سایبری. در چنین شرایطی، نظام‌های مالی ملی باید بتوانند در تأمین مالی کالاهای عمومی جهانی و همکاری‌های بین‌المللی ایفای نقش کنند. طراحی سازوکارهای نظارت مالی منطقه‌ای، ارتقای شفافیت در مشارکت‌های مالی چندجانبه و گزارشگری یکپارچه در زمینه تعهدات جهانی از جمله اقدامات ضروری هستند. با این حال، نبود مدل‌های انعطاف‌پذیر و تطبیق‌پذیر برای کشورهای با ظرفیت نهادی

پایین، از جمله کشورهای شکننده یا کم‌درآمد، مانع مشارکت مؤثر آنان در تأمین مالی جهانی است (کاول، ۲۰۱۲).

جدول ۴. مسیرهای آینده و خلأهای پژوهشی

مسیر آینده	حوزه اجرا	خلأ پژوهشی کلیدی
تاب‌آوری مالی دولت	بودجه اضطراری، مدیریت ریسک	حفظ پاسخگویی در بحران‌ها
هوش مصنوعی در مالیه عمومی	پیش‌بینی، تحلیل داده، کشف تقلب	ملاحظات اخلاقی، حقوقی و فنی در هوش مصنوعی
برنامه‌های توسعه ملی و اهداف توسعه پایدار و بودجه‌ریزی پایدار	ردیابی اقلیمی و اجتماعی، طبقه‌بندی بودجه	نبود مدل‌های بومی و عملیاتی برای برنامه‌های توسعه ملی و اهداف توسعه پایدار
تمرکززدایی مالی	سامانه‌های محلی، هماهنگی بین سطوح دولت	تأثیر مالیه محلی بر توسعه و فقر
اقتصاد رفتاری در مالیه عمومی	سیاست‌گذاری مالیاتی، اعتماد عمومی	نبود چارچوب‌های رفتاری در سیاست‌های مالی
همکاری‌های بین‌المللی مالی	نظارت منطقه‌ای، تعهدات مالی جهانی	کمبود مدل‌های مدیریت مالی عمومی برای منابع مالی بین‌المللی در کشورهای ضعیف

منبع: یافته‌های پژوهشگر بر اساس میانی نظری ارائه شده

۱.۴. مدیریت مالی عمومی ایران در آینه تجارب جهانی

نظام مدیریت مالی عمومی ایران، همگام با روندهای جهانی و تحت تأثیر فشارهای داخلی، در حال گذار از الگوهای سنتی به سمت چارچوب‌های نوین است. پژوهش‌های انجام شده در ایران نشان می‌دهد که این حرکت، بیش از آنکه یک انتخاب صرف باشد، پاسخی به ضرورت‌های محیطی است. عواملی همچون محدودیت شدید منابع مالی، افزایش انتظارات شهروندان برای پاسخگویی و الزامات قانونی و بین‌المللی به عنوان اصلی‌ترین محرک‌ها برای اصلاحات شناسایی شده‌اند. در کنار این موارد، تلاش برای افزایش شفافیت و پاسخگویی که توسط نهادهای بین‌المللی مانند فدراسیون بین‌المللی حسابداری (IFAC) ترویج می‌شود، نیز در شکل‌گیری این اصلاحات در ایران مؤثر بوده است.

با این حال، یک چالش کلیدی که در تجارب ایران به وضوح دیده می‌شود و با مشکلات بسیاری از کشورهای در حال توسعه همخوانی دارد، شکاف عمیق میان قوانین مدون و اجرای مؤثر آن‌هاست. علی‌رغم وجود قوانین متقن، «اجرای ضعیف» همچنان یک مشکل متداول است (کردستانی و معنوی مقدم، ۱۳۹۶).

تلاش‌ها برای پیاده‌سازی اصلاحات کلیدی مانند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حسابداری تعهدی، به دلیل فراهم نبودن کامل زیرساخت‌ها، هنوز به طور کامل عملیاتی نشده‌اند (زارعی، ۱۳۹۹). این شکاف در شاخص‌های بین‌المللی نیز به وضوح قابل مشاهده است؛ به عنوان مثال، بر اساس ارزیابی سازمان مشارکت بین‌المللی بودجه در سال ۲۰۲۳، ایران از نظر شفافیت بودجه‌ای از مجموع ۱۰۰ نمره، امتیاز بسیار پایین ۱۱/۵ را کسب کرده است که نشان‌دهنده محدودیت شدید دسترسی عمومی به اطلاعات مالی دولت است (سازمان بین‌المللی همکاری‌های بودجه‌ای، ۲۰۲۳). این شکاف میان تئوری و عمل، پیامدهای دوگانه‌ای را برای نظام مدیریت مالی ایران به همراه داشته است. پژوهش‌های پیمایشی از دیدگاه متخصصان ایرانی نشان می‌دهد که اگر اصلاحات نوین به صورت متناسب با زیرساخت‌های کشور به کار گرفته شوند، می‌توانند پیامدهای مطلوبی همچون ارتقای شفافیت، بهبود پاسخگویی و افزایش بهره‌وری را به دنبال داشته باشند. اما همین پژوهش‌ها هشدار می‌دهند که اجرای افراطی یا نامتناسب این اصلاحات بدون در نظر گرفتن ماهیت بخش عمومی ایران، می‌تواند به نتایج نامطلوبی مانند افزایش شکاف طبقاتی، فساد مالی و عملیاتی و تناقض در معیارهای عملکرد منجر شود (مشکینی و کردستانی، ۱۳۹۸). این یافته‌ها در زمینه ایران، استدلال محوری این مقاله را تقویت می‌کند که موفقیت پایدار اصلاحات مالی، بیش از آنکه به ابزارهای فنی جهانی وابسته باشد، در گرو تطبیق هوشمندانه آن‌ها با بستر نهادی، سیاسی و فرهنگی هر کشور است.

۵. نتیجه‌گیری

مدیریت مالی عمومی در دهه‌های اخیر از یک نظام صرفاً حسابداری و کنترل مالی، به ابزاری راهبردی برای حکمرانی کارآمد، پاسخگو و شفاف ارتقا یافته است. رویکردهای نوینی چون مدیریت مبتنی بر عملکرد، بودجه‌ریزی میان‌مدت، حسابداری تعهدی و پیوند مالیه عمومی با اهداف توسعه پایدار، نشان‌دهنده‌ی تغییر پارادایم از کنترل هزینه به سمت خلق ارزش عمومی برای شهروندان هستند. چارچوب‌های بین‌المللی مانند نظیر هزینه‌کرد عمومی و پاسخگویی مالی (PEFA)، مدل تخصیص، کنترل، اجرا و ارزیابی (ACAIE) و سیستم یکپارچه مدیریت اطلاعات مالی (IFMIS)، به دولت‌ها کمک می‌کنند تا کارایی، شفافیت و پاسخگویی در مدیریت منابع عمومی را تقویت کنند. در همین راستا، مؤلفه‌هایی همچون حکمرانی مالی، ساختارهای نظارتی مستقل، حسابرسی داخلی و مشارکت شهروندی، به عنوان ارکان مکمل این تحول محسوب می‌شوند.

با این حال، اجرای این اصلاحات با چالش‌های نهادی و زمینه‌ای فراوانی روبه‌رو است؛ از جمله مقاومت بوروکراتیک، سیاست‌زدگی مالی، ضعف ظرفیت انسانی، کیفیت پایین داده‌ها، تهدیدهای سایبری و نبود مشارکت واقعی شهروندان. افزون بر این، بسیاری از اصلاحات مالی در کشورهای در حال توسعه، به‌جای

درون‌زایی، متکی بر فشارهای خارجی بوده و در نتیجه ماهیتی صوری یا سطحی پیدا کرده‌اند. همچنین، وابستگی بالا به کمک‌های بین‌المللی، منجر به پراکندگی اصلاحات و تضعیف مالکیت ملی شده است. با توجه به این چالش‌ها، مسیر آینده مدیریت مالی عمومی نیازمند بازنگری عمیق و پژوهش‌های چندرشته‌ای است. حرکت به سوی نظام‌های مالی تاب‌آور و تطبیق‌پذیر، استفاده اخلاق‌محور از هوش مصنوعی، پیوند مؤثر با اهداف توسعه پایدار، توانمندسازی دولت‌های محلی و درک بهتر رفتار مالی شهروندان، از جمله حوزه‌هایی هستند که هم در سیاست‌گذاری و هم در مطالعات علمی نیازمند توجه و توسعه بیشتری‌اند. به‌طور کلی، پایداری، شفافیت، پاسخگویی و مشارکت، چهار ستون اصلی مدیریت مالی عمومی مدرن هستند؛ و برای تحقق این اصول، اصلاحات نباید صرفاً فناورانه یا فنی باشند، بلکه باید در بسترهای نهادی، سیاسی و فرهنگی هر کشور نهادینه شوند.

بر این اساس، به سیاست‌گذاران در کشورهای در حال توسعه توصیه می‌شود که پیش از اجرای اصلاحات پیچیده (مانند حسابداری تعهدی کامل)، بر تقویت بنیان‌های مدیریت مالی مانند کیفیت داده‌ها، استقلال نهادهای نظارتی و ظرفیت‌سازی نیروی انسانی تمرکز کنند. تجربه ایران، همانطور که بررسی شد، یافته‌های جهانی را تأیید می‌کند. چالش اصلی در زمینه ایران نیز نه کمبود قوانین و الگوهای اصلاحی، بلکه پر کردن شکاف عمیق میان سیاست‌های مدون و ظرفیت‌های اجرایی در عمل است. از این رو، توصیه می‌شود با اتخاذ یک رویکرد تدریجی، زمینه‌محور و متمرکز بر ظرفیت‌سازی نهادی، برای موفقیت اصلاحات مالی در ایران نیز از اهمیتی دوچندان برخوردار است. همچنین، اتخاذ یک رویکرد تدریجی و متناسب با زمینه ملی، به‌جای تقلید صرف از مدل‌های بین‌المللی، شانس موفقیت اصلاحات را افزایش می‌دهد. بر این اساس و فراتر از تکرار مباحث، این پژوهش توصیه‌های کاربردی زیر را برای سیاست‌گذاران، به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه، ارائه می‌دهد:

۱- اولویت‌بخشی به بنیان‌ها به جای ابزارهای پیچیده: پیش از اجرای اصلاحات پیچیده (مانند حسابداری تعهدی کامل)، تمرکز باید بر تقویت بنیان‌های مدیریت مالی مانند کیفیت و یکپارچگی داده‌ها، استقلال نهادهای نظارتی (به‌ویژه دیوان محاسبات) و ظرفیت‌سازی پایدار نیروی انسانی معطوف شود.

۲- اتخاذ رویکرد تدریجی و آزمایشی: به جای اجرای یک‌باره و سراسری اصلاحات، بهتر است از پروژه‌های آزمایشی (پایلوت) در دستگاه‌های اجرایی منتخب استفاده شود تا اصلاحات متناسب با بازخوردهای عملی و زمینه خاص هر سازمان تعدیل شوند.

۳- تمرکز بر مدیریت تغییر و کسب حمایت سیاسی: اصلاحات مالی یک فرآیند سیاسی-اجتماعی است، نه یک پروژه فنی. موفقیت در این مسیر نیازمند ایجاد ائتلاف‌های سیاسی، گفت‌وگوی مستمر با ذی‌نفعان و طراحی نظام‌های انگیزشی برای کاهش مقاومت بوروکراتیک است.

در نهایت، مسیر آینده مدیریت مالی عمومی نیازمند حرکت از "تقلید الگو" به سمت "حل مسئله بومی" است. پایداری، شفافیت، پاسخگویی و مشارکت، تنها زمانی محقق خواهند شد که اصلاحات، نه به عنوان

یک هدف، بلکه به عنوان ابزاری برای تقویت بسترهای نهادی و پاسخ به نیازهای واقعی شهروندان نگریسته شوند.

منابع

- آقامحمد، مهدی؛ کردستانی، غلامرضا؛ کاظمی، حسین. (۱۴۰۰). شناسایی ابعاد الگوی مدیریت مالی عمومی نوین. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۵۲(۱۳)، ۲۴۱-۲۶۷.
- ترابی، علی اصغر. (۱۴۰۳). شفافیت در بودجه و پایداری مالی. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۱۱۰-۱۳۷، (۴)۵.
- زارعی، محمد امین. (۱۳۹۹). اصلاحات مدیریت مالی عمومی سفری مداوم به سمت حاکمیت خوب. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۲(۱)، ۵۰-۶۳.
- کردستانی، غلامرضا؛ معنوی مقدم، امیرهادی. (۱۳۹۶). بررسی مدیریت مالی نوین بخش عمومی: گذشته، حال و آینده. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۲۳(۳)، ۱۷-۳۰.
- مشکینی، نفیسه؛ کردستانی، غلامرضا. (۱۳۹۸). پیامدهای به کارگیری رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین. مدیریت دولتی، ۱۱(۲)، ۲۳۱-۲۵۰.
- Abbasov, R. (2025). How budget transparency affects public trust in government: A comprehensive analysis. *iBusiness*, 17(2), 124–134. <https://doi.org/10.4236/ib.2025.172007>
- Allen, R., Hemming, R., & Potter, B. H. (Eds.). (2013). *The international handbook of public financial management*. Palgrave Macmillan.
- Allen, R., & Tommasi, D. (Eds.). (2001). *Managing public expenditure: A reference book for transition countries*. OECD Publishing.
- Andrews, M. (2013). *The limits of institutional reform in development: Changing rules for realistic solutions*. Cambridge University Press.
- Board of Governors of the Federal Reserve System. (2025). *Cybersecurity and financial system resilience report*. <https://www.federalreserve.gov/publications/files/cybersecurity-report-202507.pdf>
- Christensen, T., & Lægreid, P. (2007). The whole-of-government approach to public sector reform. *Public Administration Review*, 67(6), 1059–1066.
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537–554. <https://doi.org/10.1177/0020852310372449>
- Diamond, J., & Khemani, P. (2005). *Introducing financial management information systems in developing countries* (IMF Working Paper No.

- WP/05/196). International Monetary Fund.
<https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05196.pdf>
- Fountain, J. E. (2013). Implementing cross-agency collaboration: A guide for federal managers. IBM Center for The Business of Government.
<https://www.businessofgovernment.org/sites/default/files/Implementing%20Cross%20Agency%20Collaboration.pdf>
- Hashim, A., & Piatti-Fünfkirchen, M. (2018). Lessons from reforming financial management information systems: A review of the evidence. World Bank Group.
<https://ieg.worldbankgroup.org/sites/default/files/Data/reports/fmis.pdf>
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons?. *Public Administration*, 69(1), 3–19. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>
- IMF. (2021a). Climate-Sensitive Management of Public Finances—“Green PFM”. IMF Staff Climate Note 2021/002.
- IMF. (2021b). Public Financial Management in the Post-COVID World. IMF PFM Blog.
- International Budget Partnership. (2023). Open Budget Survey 2023.
<https://www.internationalbudget.org/open-budget-survey>
- International Budget Partnership Kenya. (2015). Laying the foundation: A review of county public participation mechanisms in the first year of devolution. IBP Kenya. <https://internationalbudget.org/publications/laying-the-foundation-review-county-public-participation-mechanisms-first-year-devolution>
- International Federation of Accountants. (2021). International Public Sector Financial Accountability Index: 2021 Status Report.
<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/public-sector/publications/international-public-sector-financial-accountability-index-2021-status-report>
- International Organization of Supreme Audit Institutions. (2013). The Mexico Declaration on SAI Independence.
https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/INTOSAI_P_10_en_2019.pdf
- Kahneman, D. (2011). Thinking, fast and slow. Farrar, Straus and Giroux.
<https://doi.org/10.1007/s00362-013-0533-y>
- Kaul, I. (2013). Global public goods: A concept for framing the post-2015 agenda? (DIE Discussion Paper No. 2/2013). German Development Institute / Deutsches Institut für Entwicklungspolitik.
<https://www.files.ethz.ch/isn/161015/DP%202.2013.pdf>
- Lee, H., & Schachter, H. L. (2018). The role of e-government in promoting citizen participation: The case of the ‘E-People’ system in South Korea. In F.

- J. Hesselbein & J. H. Hesselbein (Eds.), Handbook of engaged sustainability (pp. 523–539). Springer. https://doi.org/10.1007/978-3-319-71312-0_60
- Moolman, S., & Van der Waldt, G. (2022). The effectiveness of financial governance structures in the South African public sector. *African Journal of Public Affairs*, 13(1), 1–26.
- Moore, M. H. (1995). *Creating public value: Strategic management in government*. Harvard University Press.
- OECD. (2011). *Aid effectiveness 2011: Progress in implementing the Paris Declaration*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264125780-en>
- OECD. (2019). *Budgeting and public expenditures in OECD countries 2019*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264307957-en>
- OECD. (2020). *Budgeting and public expenditures in OECD countries: France country profile*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264307957-en>
- Ostrom, E. (1990). *Governing the commons: The evolution of institutions for collective action*. Cambridge University Press.
- PEFA Secretariat. (2021). *Public expenditure and financial accountability global report*. PEFA Partners & World Bank. <https://blogs.worldbank.org/en/governance/pefas-global-report-public-financial-management>
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2017). *Public management reform: A comparative analysis – Into the age of austerity* (4th ed.). Oxford University Press.
- Premchand, A. (1983). *Government budgeting and expenditure controls: Theory and practice*. International Monetary Fund. <https://doi.org/10.5089/9780939934256.071>
- Radanliev, P. (2025). AI ethics: Integrating transparency, fairness, and privacy. *Applied Artificial Intelligence*, 39(1), 44–62. <https://doi.org/10.1080/08839514.2025.2463722>
- Robinson, M. (Ed.). (2007). *Performance budgeting: Linking funding and results*. International Monetary Fund & Palgrave Macmillan. <https://doi.org/10.1057/9781137001528>
- Saxena, S. (2023). Digital transformation and cybersecurity in the public sector: A post-pandemic analysis. *Public Money & Management*, 43(5), 446–455.
- Schick, A. (1998). Why most developing countries should not try New Zealand reforms. *The World Bank Research Observer*, 13(1), 123–131. <https://doi.org/10.1093/wbro/13.1.123>
- Shah, A. (Ed.). (2007). *Participatory budgeting*. Public Sector Governance and Accountability Series. World Bank. <https://documents1.worldbank.org/curated/en/786601468139801976/pdf/343780PAPER0Pu101OFFICIAL0USE0ONLY1.pdf>

- Sintomer, Y., Herzberg, C., & Röcke, A. (2012). Participatory budgeting in Europe: Potentials and challenges. *International Journal of Urban and Regional Research*, 36(1), 164–178. <https://doi.org/10.1111/j.1468-2427.2008.00777.x>
- Smoke, P. (2015). Rethinking decentralization: Assessing challenges to a more effective reform agenda. *Public Administration and Development*, 35(2), 97–112. <https://doi.org/10.1002/pad.1703>
- Sustainable Development Solutions Network. (2025). Sustainable development report 2025. <https://dashboards.sdgindex.org/>
- Swenson, C. (2024). Using machine deep learning AI to improve forecasting of tax payments for corporations. *Forecasting*, 6(4), 968–984. <https://doi.org/10.3390/forecast6040048>
- Tkachenko, L. (2020). Public finance management: Challenges and opportunities. *Athens Journal of Business & Economics*, 6(1), 73–98. <https://doi.org/10.30958/ajbe.6-1-4>
- Tóth, M., & Garay, J. (2025). Detection of fraud in public procurement using data-driven methods: A review. *EPJ Data Science*, 14(23). <https://doi.org/10.1140/epjds/s13688-025-00569-3>
- United Nations Development Programme. (2020). Climate budget tagging: Country-driven initiatives for climate policy. <https://www.undp.org/publications/knowning-what-you-spend-guidance-note-governments-track-climate-change-finance-their-budgets>
- United Nations Department of Economic and Social Affairs. (2022). E-government survey 2022: The future of digital government. <https://desapublications.un.org/publications/un-e-government-survey-2022>
- United Nations Development Programme. (2022). Cybersecurity and digital public infrastructure: Safeguarding the public interest. <https://www.undp.org/publications/knowning-what-you-spend-guidance-note-governments-track-climate-change-finance-their-budgets>
- Wampler, B. (2007). *Participatory budgeting in Brazil: Contestation, cooperation, and accountability*. Penn State University Press.
- World Bank. (2013). Beyond the annual budget: Global experience with medium-term expenditure frameworks. *Directions in Development – Public Sector Governance*. World Bank. <https://hdl.handle.net/10986/11971>
- World Bank. (2018). *Digital government for development: Achieving sustainability in PFM reforms*. World Bank Publications.
- World Bank. (2020). *Public financial management diagnostic tools*. World Bank Publications.
- World Bank. (2021). *Rwanda: Integrated PFM reform strategy evaluation report*. World Bank. <https://projects.worldbank.org/en/projects-operations/project-detail/P164807>