

Identify Opportunities for Improvement in the Public Financial Management System

Mohammad Ali Karimi 

PhD Student, Accounting Department, Qazvin branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran,
m.karimi@pnu.ac.ir

Gholamreza Kordestani* 

Professor of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University,
Qazvin, Iran, kordestani@soc.ikiu.ac.ir

Kumars Biglar 

Assistant Professor of Accounting, Qazvin, Islamic Azad University, Qazvin, Iran, Kumars.
biglar@gmail.com

Abstract

Purpose: The purpose of the public financial management system is to provide a correct basis for making decisions on resource allocation, determining measurable and expected results, and focusing decision-making on public sector problems. This research was done in order to identify opportunities to improve the country's public financial management system.

Method: This study has a qualitative design and the content analysis method was used to analyze the data. The required information was collected and analyzed in 1400-1401 through semi-structured interviews with 12 experts.

Results: Opportunities for improvement in public financial management sub-systems including tax system, treasury system, assets and liabilities management system, accounting and financial reporting system, audit system and performance evaluation system with the goals of providing sustainable resources, control Resources, financial discipline, optimal allocation of resources, transparent and efficient budget preparation, efficiency, effectiveness and economic efficiency, resource management within the budget, stakeholder participation, financial control and supervision, accountability, transparency and assurance were identified.

Conclusion: Public financial management sector has four dimensions, including financial management, operational management, fiduciary risk management and governance, which aims to increase welfare, justice, accountability, transparency, rule of law, participation, responsibility, efficiency and effectiveness. The ultimate good governance. Therefore, one of the important ways to achieve good governance is to reform the public financial management system. A strong public financial management system can reduce poverty, increase social justice and meet the information needs of stakeholders to assess accountability and provide the basis for economic, social improvement and citizen satisfaction and help sustainability in different dimensions.

Contribution: The findings of this research can help those involved in reforming the public financial management system.


Keywords: Dimensions of Financial Management, Identification of Improvement Opportunities, Public Financial Management.

Research Article

Cite this article: Karimi, Kordestani & Biglar (2023) Identify Opportunities for Improvement in the Public Financial Management System, Journal of Financial Accounting Knowledge, Vol.10, NO.1, Spring 2023, 61-96.

DOI: 10.30479/jfak.2023.18308.3062

Received on 16 January, 2023 **Accepted on** 6 March, 2023

© The Author(s). 

Publisher: Imam Khomeini International University.

Corresponding Author: Gholamreza Kordestani (kordestani@soc.ikiu.ac.ir)

شناسایی فرصت های بهبود در نظام مدیریت مالی عمومی

محمد علی کریمی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. m.karimi@pnu.ac.ir

غلامرضا کردستانی *

استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران. kordestani@soc.ikiu.ac.ir

کیومرث بیگلر

استادیار، گروه حسابداری، قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. Kumars.biglar@gmail.com

چکیده

هدف: هدف نظام مدیریت مالی عمومی ارائه مبنایی صحیح برای اتخاذ تصمیم جهت تخصیص منابع، تعیین نتایج قابل سنجش و مورد انتظار و تمرکز تصمیم گیری بر مشکلات بخش عمومی است. این پژوهش به منظور شناسایی فرصت های بهبود نظام مدیریت مالی عمومی کشور انجام شده است.

روش: این مطالعه دارای یک طرح کیفی است و برای تحلیل داده ها از روش تحلیل محتوا استفاده شده است اطلاعات مورد نیاز در سال ۱۴۰۰-۱۴۰۱ از طریق مصاحبه نیمه ساختاریافته با ۱۲ نفر از خبرگان گردآوری و تحلیل شده است.

یافته ها: فرصت هایی برای بهبود، در زیر نظام های مدیریت مالی عمومی شامل نظام مالیاتی، نظام خزانه داری، نظام مدیریت دارایی ها و بدهی ها، نظام حسابداری و گزارشگری مالی، نظام حسابرسی و نظام ارزیابی عملکرد با اهداف تامین منابع پایدار، کنترل منابع، انضباط مالی، تخصیص بهینه منابع، تهیه بودجه شفاف و کارآمد، کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، مدیریت منابع درون بودجه، مشارکت ذینفعان، کنترل و نظارت مالی، پاسخ گویی و شفافیت و اطمینان بخشی شناسایی گردید.

نتیجه گیری: مدیریت مالی بخش عمومی دارای چهار بعد شامل مدیریت مالی، مدیریت عملیاتی، مدیریت ریسک امانتداری و حکمرانی است که هدف آن افزایش رفاه، عدالت، پاسخ گویی، شفافیت، حاکمیت قانون، مشارکت، مسئولیت پذیری، کارایی و اثربخشی و در نهایت حکمرانی خوب است. بنابراین یکی از راهکارهای مهم دستیابی به حکمرانی خوب، اصلاح نظام مدیریت مالی عمومی است. یک سیستم مدیریت مالی عمومی قوی، می تواند به کاهش فقر، افزایش عدالت اجتماعی و تامین نیازهای اطلاعاتی ذی نفعان برای ارزیابی مسئولیت پاسخ گویی منجر شود و زمینه بهبود اقتصادی، اجتماعی و رضایت شهروندان را فراهم و به پایداری در ابعاد مختلف کمک کند.

دانش افزایی: یافته های این تحقیق می تواند به دست اندرکاران برای اصلاح نظام مدیریت مالی عمومی کمک نماید.

واژگان کلیدی: ابعاد مدیریت مالی، شناسایی فرصت های بهبود، مدیریت مالی عمومی.

مقاله پژوهشی

*استاد: کریمی، کردستانی و بیگلر (۱۴۰۲)؛ شناسایی فرصت های بهبود در نظام مدیریت مالی عمومی، فصلنامه علمی دانش حسابداری مالی، مقاله پژوهشی، دوره ۱۰، شماره ۱، پیاپی ۳۶، بهار ۱۴۰۲، ۶۱-۹۶.
 تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۱/۱۰/۲۶ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۴۰۱/۱۲/۱۵



ناشر: دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره) © حق مؤلف نویسندگان

۱- مقدمه

سیستم های قوی مدیریت مالی عمومی^۱ برای بهبود ارائه خدمات و کاهش فقر و دستیابی به اهداف نظام حکمرانی ضروری است. این سیستم های موثر مدیریت مالی بخش عمومی، کارایی مالی را به حداکثر می رساند، شفافیت و پاسخ گویی را بهبود می بخشد و به موفقیت های اقتصادی بلند مدت کمک می کند. (کارول پرتوریوس، نیکو پرتوریوس ۲۰۰۹؛ ۲)

مدیریت مالی عمومی شامل هر فعالیتی در جهت تجزیه و تحلیل، ساختار بندی اهداف و به کارگیری شاخص ها در حوزه مالیه است. (زارعی، ۱۳۹۶؛ ۶)

مدیریت مالی بخش عمومی سیستمی است که به وسیله آن منابع برنامه ریزی، هدایت و کنترل می شوند تا بتواند بر دستیابی کارآمد و موثر نتایج خدمات عمومی تاثیر بگذارد. همچنین ابزاری است که دولت ها با استفاده از آن می توانند با فراهم کردن امکانات لازم به صورت موثر و کارآمد به ارائه خدمات عمومی بپردازند. بهبود خدمات عمومی، کلیدی برای تغییر زندگی است. مدیریت مالی بخش عمومی کارآمد بخش جدایی ناپذیر از نظام مالی دولت ها است که سلامت بخش اداری و مالی هر کشوری به شدت تحت تاثیر نحوه عمل آن است و از آن متاثر می گردد. (قادری، رسولی، عبدی، ۱۳۹۵؛ ۳)

مدیریت مالیه عمومی به نحوه مدیریت منابع عمومی دولت ها (هم درآمدها و هم هزینه ها) و تاثیر فوری، میان مدت و بلندمدت این منابع بر اقتصاد و جامعه مربوط می شود. بدین ترتیب مدیریت مالیه عمومی هم با روند (نحوه مدیریت دولت ها) و هم با نتایج (پیامدهای کوتاه مدت، میان مدت و بلندمدت جریان های مالی) ارتباط دارد (اندورز، کانیانو، کل و همکاران^۲، ۲۰۱۴؛ ۱).

مدیریت مالی عمومی قوی عاملی برای تشویق سرمایه گذاری داخلی و عمومی است. همچنین بهبود مدیریت مالی عمومی در کشورهای فقیر می تواند یکی از عناصر بهبود توانایی جذب و استفاده از کمک های خارجی بوده و به طور مؤثر دسترسی به منابع را افزایش دهد. (مایکل پری^۳، ۲۰۱۰؛ ۵)

مدیریت مالی عمومی به فعالیت های اجرای بودجه، کنترل های حسابداری، گزارشگری، نظارت و ارزیابی مجدد تقویت می شود (آلن، اسپیاو و گریته^۴، ۲۰۰۴). روزن^۵ (۲۰۰۲) یک تعریف جایگزین مدیریت مالی بخش عمومی را به عنوان مالیات، هزینه و مدیریت بدهی دولت توصیف می کند که بر تخصیص منابع و توزیع درآمد تاثیر می گذارد و چرخه بودجه از جمله آماده سازی بودجه، کنترل های داخلی، حسابداری، حسابرسی داخلی، خارجی، تدارکات و نظارت و تنظیم گزارش را پوشش می دهد. اگر چه تعریف دقیق مدیریت مالی عمومی از یک کشور به کشور دیگر متفاوت است، اما آنچه را که از مدیریت مالی به طور کلی درک می شود، شامل تمام اجزای فرآیند بودجه یک کشور است. هم بالادست (شامل برنامه ریزی استراتژیک،

چارچوب هزینه‌های میان‌مدت، بودجه‌بندی سالانه) و هم پایین‌دست (شامل؛ مدیریت‌درآمد، تدارکات، کنترل، حسابداری، گزارشگری، نظارت و ارزیابی، حسابرسی و نظارت، سازمان همکاری توسعه اقتصادی^۷، ۲۰۰۹؛ ۱۲)

ویت و مولر^۸ (۲۰۰۶:۳۰) تاکید می‌کنند، مهم است که به یاد داشته باشیم که «امور مالی عمومی شامل مجموعه پیچیده‌ای از زیرسیستم‌های نزدیک به هم مانند مالیات و گمرک، بودجه، هزینه، امور مالی بین‌دولتی، نظارت پارلمانی، کنترل مالی داخلی و خارجی است که اصلاح یک زیرسیستم خاص ممکن است پیامدهایی برای تعدادی از حوزه‌های مرتبط داشته است.» بنابراین به صورت متعارف اجزای نظام مدیریت مالی عمومی عبارتند از: نظام بودجه-ریزی، مدیریت درآمدها، حسابداری دولتی، خزانه‌داری، مدیریت خرید، مدیریت هزینه‌ها. البته با نگاهی سیستماتیک می‌توان برنامه‌ریزی استراتژیک و برنامه‌ریزی عملیاتی را نیز به این فهرست اضافه کرد (مکنی جروم^۹، ۲۰۰۴، ۱۳).

دولت‌هایی که در جوامع مردم سالار از طریق رای مردم انتخاب می‌شوند، ملزم به ادای پاسخ‌گویی در مورد تهیه منابع، افزایش منابع مالی هدف‌هایی که این منابع برای تحقق آن‌ها مصرف می‌شوند و همچنین چگونگی مصرف منابع مالی دلایل منطقی ارائه نمایند (باباجانی، ۱۳۸۳: ۳۰). برای پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری‌های درست نیاز به نظام مالی یکپارچه و هماهنگ است. در این نظام، اطلاعات می‌بایستی به موقع و هدفمند پیش‌بینی گردیده و برای ارتقای پاسخ‌گویی گزارش‌های مالی، غیرمالی و بودجه‌ای تهیه و در راستای شفافیت و اطمینان بخشی کلیه ذینفعان این گزارش‌ها مورد نظارت، ارزیابی و تحلیل قرار گیرد. تحول در نظام پاسخ‌گویی بدون تحول در خرده سیستم‌های تشکیل دهنده آن ممکن نخواهد بود. به عبارت دیگر، بدون توجه به کل نظام پاسخ‌گویی و ارتباطات بین سیستم‌های معرفی شده نمی‌توان با تغییرات و تحولاتی که منحصراً در یکی از خرده سیستم‌ها رخ می‌دهد، کل نظام پاسخ‌گویی را دچار تغییر و تحولات اساسی کرد. به طور مثال، حرکت به سمت بودجه‌بندی عملیاتی و استقرار آن در نهادهای بزرگ بخش عمومی، بدون ایجاد تحولات در سیستم‌های حسابداری و حسابرسی و عدم توجه به سایر خرده سیستم‌ها نمی‌تواند موجب ارتقای نظام پاسخ‌گویی در نهادهای بخش عمومی گردد. (باباجانی، معیری، ۱۳۹۲؛ ۵)

در حال حاضر به‌رغم تولید و ثبت انواع مختلفی از اطلاعات در دستگاه‌های مختلف، به دلیل نبود فرآیندها و روندهای مشخص برای تجمیع اطلاعات، تحلیل عملکرد بخش‌های مختلف حکومت، شناسایی مشکلات و اصلاح ناکارآمدی‌ها امکان‌پذیر نیست. به این ترتیب تکیه بر روندهای غیررسمی، موردی و نسبتاً پیچیده برای دستیابی به اطلاعات سبب شده تا رهایی از ناکارآیی، هدررفت منابع و فساد به راحتی ممکن نباشد. نظام‌های 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، به‌کار گرفته شده‌اند. همچنین انواع گوناگونی از اصلاحات نظیر استقرار حساب واحد خزانه، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، اصلاح طبقه‌بندی بودجه و اصلاح روندهای قانونی قراردادهای دولتی مطرح شده‌اند تا به‌کارکرد بهتر نظام‌های موجود مدیریت مالی بخش عمومی در هر کشور کمک کنند. با این وجود، هنوز بسیاری از کشورها با درجات مختلفی از فساد و ناکارآیی در مدیریت منابع مالی عمومی روبه‌رو هستند (جهان‌نیده، ۱۳۹۹: ۳).

توسعه موفق تا حد زیادی به بهره‌وری، یکپارچگی و اثربخشی بستگی دارد که دولت با آن منابع عمومی را افزایش، مدیریت، و مصرف می‌کند. بنابراین، بهبود قوانین رسمی و غیر رسمی حاکم بر این فعالیت‌ها و تقویت ظرفیت‌های انسانی و تکنولوژیکی مربوطه، مولفه اصلی هر رویکرد توسعه است. بهبود مدیریت مالی عمومی در هسته حاکمیت خوب قرار دارد. (سازمان همکاری توسعه اقتصادی، ۲۰۰۹: ۸)

بر این اساس ضرورت دارد در راستای ایجاد بهبود در نظام مدیریت مالی عمومی فرصت‌های بهبود و چالش‌های موجود برای دستیابی به این فرصت‌ها، با توجه ساختار اقتصادی، سیاسی و فرهنگی کشور و رفع آن‌ها، جهت مدیریت پیامدهای آن شناسایی گردد و اصلاحات لازم اعمال شود، تا با افزایش کارایی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی، ارتقای شفافیت اطلاعات مالی، ارتقای سطح پاسخ‌گویی، تخصیص بهینه منابع، افزایش رقابت‌پذیری و کاهش بهای تمام شده خدمات عمومی، کاهش کسری بودجه، افزایش رشد اقتصادی، ارتقای سیستم ارزیابی و نظارت، و در نهایت افزایش اعتماد و رضایت شهروندان و حکمرانی خوب ایجاد شود. (سانچرز و بالستروس^۱، ۲۰۱۶: ۱)

با شناسایی فرصت‌های بهبود در نظام مدیریت مالی، می‌توان در واقع مدیریت مالی عمومی از حالت سنتی که بیشتر در جهت رفع تکلیف گزارش‌هایی در زمینه منابع و مصارف به صورت سالانه ارائه می‌کند به سمت مدیریت مالی عمومی نوین هدایت کرد تا بتواند انتظارات ذینفعان را برآورده سازد. همچنین با شناسایی این فرصت‌ها متناسب با محیط و زیر ساخت‌های بخش عمومی پیامدهای مطلوبی از جمله، ارتقای شفافیت، ارتقای توان پاسخ‌گویی، ارزیابی توان ایفای تعهدات دولت، بهبود بهره‌وری و ارتقای سیستم نظارت ارزیابی و نظارت و افزایش رضایتمندی شهروندان را در پی خواهد داشت (کردستانی، مشکینی، ۱۳۹۸: ۲۴۷). برای شناسایی این فرصت‌ها و به منظور تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی کشور، می‌بایستی تحولات زیر نظام‌های بخش عمومی صورت گیرد. بنابراین پرسش تحقیق حاضر این است که نظام مدیریت مالی عمومی کشور چه فرصت‌هایی برای بهبود دارد و چگونه می‌توان این فرصت‌ها را بدست آورد؟

برای پاسخ به این سوال از یک طرح کیفی و مصاحبه نیمه ساختاریافته استفاده شده است. در این زمینه مطالعاتی صورت گرفته است که نشان می‌دهد انجام اصلاحات در زیر نظام‌های مدیریت مالی عمومی ضروری است (باباجانی و معیری، ۱۳۹۲، ۱۹۳؛ اقا محمد، کردستانی و کاظمی، ۲۴۱، ۱۴۰۰؛ نیامیتا و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۵، ۱۵). بر این اساس می‌توان ادعا کرد که موضوع تحقیق حاضر از نوآوری لازم برخوردار است. و همچنین این پژوهش سعی دارد ادبیات مرتبط با موضوع ابعاد موضوع مدیریت مالی عمومی و زیر نظام‌های آن را که تا کنون در کشور پرداخته نشده است معرفی نماید و به عبارت دیگر هدف این پژوهش توسعه ادبیات موضوع در بخش عمومی کشور و ایجاد بینش عمیق‌تر برای نهادهای مسئول و پژوهشگران در بخش عمومی به ابعاد و زیر نظام‌های مدیریت مالی عمومی است.

۲- مبانی نظری

مدیریت مالی عمومی ابعاد و زیر نظام‌ها

شکست دولت‌ها در کنترل وضعیت مالی می‌تواند منجر به تعدیلات اقتصادی گسترده و دردناکی شود، که نا آرامی‌های اجتماعی را به همراه داشته است (بال لان ۲۰۱۱). محرک‌های تاثیرگذار برای تحول در نظام پاسخ‌گویی در ایران، افزایش سطح مطالبات شهروندی، وقوع رسوایی‌های مالی در خصوص سوء استفاده از منابع عمومی در اختیار دولت، افزایش مداوم کسری‌ها در بودجه‌های سالیانه کل کشور، وقوع بحران‌های اقتصادی در سطح کشور، تداوم اجرای هدفمندی‌سازی یارانه‌ها، کوچک شدن اندازه دولت، تاکیدات نهادهای بین‌المللی، عدم تحقق اهداف پیش‌بینی شده در برنامه‌های پنج‌ساله کشور، وقوع تحولات در سایر کشورها شناسایی شده است. (باباجانی، معیری، ۱۳۹۲)

مایکل پری به نقل از کامپوس و پرادانی سه هدف مدیریت مالی را شناسایی کردند: قواعد مالی کلی، اولویت‌بندی استراتژیک هزینه‌ها و کارایی فنی. آلن شیکی نیز سه هدف متفاوت بودجه‌بندی عمومی را شناسایی کرده است: برنامه‌ریزی استراتژیک، کنترل مدیریت و کنترل عملیاتی. تمرکز هر دو رویکرد مذکور بر بودجه معطوف است، اما در حقیقت بودجه تنها یکی از جنبه‌های مدیریت مالی عمومی است. (مایکل پری، ۲۰۱۰: ۳)

یپفا، ابعاد مهم یک سیستم مدیریت مالی عمومی باز و منظم را شناسایی می‌کند. آن‌ها عبارتند از: جامعیت و شفافیت، بودجه‌بندی مبتنی بر سیاست، پیش‌بینی و کنترل در اجرای بودجه؛ حسابداری و گزارش‌دهی و بازرسی و حسابرسی بیرونی. معرفی سیستم‌ها و روش‌های درست در این حوزه‌ها باید منجر به اعتبار بودجه شود (یپفا^{۱۳}، ۲۰۰۵)

الف) پایداری مالی

پایداری مالی یکی از زیربنایی‌ترین ابعاد مدیریت مالی بخش عمومی است، بدون داشتن پایداری مالی سیاست‌های دولت پایدار نیست تامین درآمد مطمئن و پایدار الزامی‌گريزناپذیر برای کاهش کسری مستمر بودجه است (سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۹۸؛ ۶) به طور کلی سیاست مالی پایدار است که ارزش فعلی مازاد اولیه، معادل سطح بدهی جاری باشد. سیاست مالی پایدار است چنانچه این سیاست به طوری تنظیم شود که مازاد درآمدهای دولت در طول زمان بتواند کسری اولیه و آینده را پوشش دهد در این صورت نیاز چندانی به تغییرات اساسی در سیاست‌های مالی وجود ندارد. در حالی که در صورت اتخاذ سیاست‌های مالی بی‌ثبات، تغییرات اساسی در روند سیاست‌های مالی لازم است زیرا این سیاست‌ها نمی‌تواند در بلند مدت اجرا شود (افشاری، شیرین‌بخش، بهشتی، ۱۳۹۱؛ ۲۸)

ب) حداکثر کردن تامین منابع

دولت‌ها برای تامین مالی و جلوگیری از کسری بودجه نیاز به منابع زیادی دارند تا بتوانند مخارج مربوط به فعالیت‌های مرتبط به بخش عمومی را بدون استقراض انجام دهند. دولت‌ها برای رسیدن به تامین مالی حداکثری نیاز دارند که از مدیریت یکپارچه اطلاعات و متمرکز نمودن درآمدها استفاده نمایند و همچنین از تمام ظرفیت‌های لازم برای حداکثر کردن منابع استفاده نمایند. (مایکل پری، ۲۰۱۰)

ج) تخصیص منابع در انطباق با سیاست‌ها

اکثر دولت‌ها به واسطه منابع مالی محدود شده‌اند و برای دستیابی بهینه به اهداف سیاستی نیازمند تخصیص منابع محدود هستند. بنابراین دولت‌ها همواره با دو چالش اصلی در اقتصاد مواجه هستند:

الف - تامین مالی مناسب و کافی برای مدیریت امور عمومی (مدیریت منابع)

ب - تخصیص صحیح منابع دولتی به صورتی کارا و اثربخش (مدیریت مخارج) بنابراین در بحث مدیریت منابع فقط موضوع تامین منابع مطرح نیست بلکه ضمن تعادل داشتن بین مخارج و منابع باید تخصیص منابع و مخارج آن‌ها باید کارایی و اثربخشی لازم داشته باشند (ابدالی، آذر، امیری، ۱۳۹۶: ۲). کشورهای عضو سازمان همکاری توسعه اقتصادی، برای تخصیص منابع در انطباق با سیاست‌ها، از طیف وسیعی از فرآیندها برای اطلاع‌رسانی به کیفیت هزینه‌های عمومی استفاده می‌کنند. این فرآیندها شامل بررسی هزینه‌ها، بودجه‌بندی عملکرد و ارزیابی برنامه هستند (سازمان همکاری توسعه اقتصادی، ۲۰۱۹؛ ۵۰)

بعد دوم - مدیریت عملیاتی

دولت‌ها همواره با رشد روزافزون مخارج مواجه‌اند، بنابراین از آنجا که امکان تجهیز منابع بودجه با محدودیت مواجه است، تاکید بر کارایی و اثربخشی بودجه از طریق نیل بهتر به نتایج با منابع موجود از اهمیت درخور توجهی برخوردار می‌گردد. (جنایی، ۱۳۹۵؛ ۹۳)

بعد مدیریت عملیاتی شامل: مدیریت اثربخش عملکرد از طریق تعیین دقیق ارتباط بین منابع بکارگرفته شده و خدمات ارائه شده، اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی و مدیریت منابع درون بودجه و کاهش عملیات فرا بودجه‌ای است.

الف) مدیریت اثربخش عملکرد از طریق تعیین دقیق ارتباط بین منابع بکارگرفته شده و خدمات ارائه شده

یکی از عملکردهای سیستم مدیریت مالیه عمومی تأثیر بر تصمیم‌گیری‌های مالی دولت به گونه‌ای است که موجب «سلامت مالی پایدار دولت» شود. در واقع هزینه‌های دولت اولویت‌بندی شده و مقرون‌به‌صرفه باشند، کسری‌ها و بدهی‌ها قابل کنترل باشند و ثبات اقتصادی را تهدید نکنند. همچنین سیستم مدیریت مالیه عمومی باید بتواند ابزاری را فراهم کند که به وسیله آن دولت بتواند «بودجه معتبری» را تدوین کند که بیان‌کننده اولویت‌ها و برنامه‌های مالی دولت است و درآمدهای واقعی و هزینه‌های واقعی دولت در آن منعکس شود. پیامد مهم بودجه معتبر این است که پول به رابط بین شهروندان و دولت می‌رسد - جایی که منابع مالی منجر به نتایج واقعی و ارائه خدمت می‌شود (اندورس^{۱۶}، ۲۰۱۱؛ ۲)

هدف مدیریت مالی عمومی باید تبدیل به یک سیستم مدیریت عملکرد موثر است تا بتواند معیارهای عملکرد اثربخش را به منابع مورد استفاده برای دستیابی به اهداف عملکرد مرتبط کند. (مایکل پری، ۲۰۱۰)

ب) اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی

در عصر جدید تقاضا برای افزایش کارایی، اثربخشی و پاسخ‌گویی بخش عمومی به عنوان واقعیت به طور گسترده از جانب شهروندان مطرح می‌شود. ارتقای سطح کارایی و اثربخشی فعالیت‌های حاکمیتی بخش عمومی هدف غایت و نهایی دولت در خصوص پاسخ‌گویی عملیاتی است، اما این نوع پاسخ‌گویی مستلزم تنظیم بودجه عملیاتی و استقرار سیستم حسابداری بهای تمام شده است (گرد، ۱۳۹۶؛ ۲۷).

ج) مدیریت منابع درون بودجه و کاهش عملیات فرا بودجه‌ای

بودجه در واقع انعکاسی از عملیات مالی دولت در یک سال مالی است که با هدف تخصیص بهینه کنترل درآمدها و هزینه‌ها تهیه می‌شود. این در حالی است که برخی سازوکارهای قانونی مانند مصوبات هیات وزیران، مصوبات شورای اقتصاد، اجرای تبصره‌های بودجه، اجرای ماده

۶۲ قانون محاسبات عمومی و انجام سیاست‌های دولت از کانال شرکت‌های دولتی موجب عملیات مالی فرا بودجه‌ای در اقتصاد ایران شده است. این بخش از عملیات مالی دولت عموماً در جداول بودجه منعکس نمی‌شوند، در نتیجه از فرآیندهای کنترل و تخصیص بهینه مستثنی می‌شوند. در حالیکه به طور متوسط در کشورهای در حال توسعه حجم عملیات فرابودجه‌ای ۴۰ درصد سقف بودجه است این نسبت در ایران بیش از این برآورد می‌شود. (سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۹۸؛ ۴)

بعد سوم - مدیریت ریسک امانتداری

ریسک امانتداری مشکلی که تمامی نهادها با آن روبرو هستند، یعنی خطر سرقت پول دولتی، استفاده از آن در جهت مقاصد غیر از موارد در نظر گرفته شده، با استفاده فسادگونه از منابع عمومی است. در مدیریت ریسک امانتداری بین هزینه اجتناب از خطرات و هزینه امتناع از چنین خطرانی تعادل وجود دارد. مدیریت مالی عمومی که بخشی از راه حل موجود است، ابزارهای مهم مدیریت ریسک را فراهم می‌سازد. (مایکل پری، ۲۰۱۰)

برای رسیدن به مدیریت ریسک و امانتداری باید کنترل‌های مالی اثربخش در حین اجرای بودجه و بعد از اجرا، رعایت الزامات و مقررات قانونی و نظارت مالی موثر انجام گیرد.

الف) کنترل مالی اثربخش

وجود کنترل داخلی دارای اهمیت زیادی است، در صورت فقدان آن سازمان‌ها، مشکلات همچون عملکرد ناکارآمد، غیر اثربخش، غیر اقتصادی، پاسخ‌گویی ضعیف، اقدامات غیر قانونی و فقدان اقدامات پیش‌گیرانه در برابر سوءاستفاده، سوء مدیریت، تقلب، اشتباهات و بی‌نظمی را در پی خواهند داشت (بالتسی و یلماز^{۱۷}، ۲۰۰۶؛ ۷).

کنترل داخلی به معنای هر نوع سیستم، معیار یا فرآیندی است که به منظور حصول اطمینان از کارایی و اثربخشی عملکرد مدیریت مالی عمومی و همچنین انطباق آن با استانداردها و قوانین، برقرار می‌شود. کنترل داخلی مدیریت مالی عمومی را تحت تاثیر قرار می‌دهد و کمک می‌کند تا شرایطی را ایجاد کند که عاری از خطا و اشتباه است. در یک سیستم که مسئولیت‌پذیری مدیریت در آن تعریف شده است حسابرسی داخلی نقش ارزیابی کنترل و مدیریت مالی و پیشنهاد به مدیریت جهت بهبود و ارتقای آن را به عهده دارد (زارعی، ۱۳۹۶؛ ۲۲۴).

ب) رعایت الزامات قانونی و مقررات

به طور کلی، چارچوب قانونی مدیریت عمومی برپایه اصول مشترک مانند قانونمندی، تساوی در برابر قانون و امتناع از تبعیض، تناسب و امنیت قانونی و اتکا بر انتظارات مشروع، فرآیند مدیریتی برپایه قواعد قانونی بنا شده است (دبیر خانه سازمان ملل متحد^{۱۸}، ۱۹۹۷).

قوانین و مقررات، شالوده اصلی برای مدیریت امور عمومی محسوب می‌شوند. چارچوب قانونی به عنوان ابزار ابتکاری برای مدیریت عمومی انجام وظیفه می‌نماید (ماو^{۱۹}، ۱۹۹۷؛ ۴۳). مطابق با اظهارات استیتون^{۲۰}، چارچوب قانونی، یک عامل زیربنایی برای تعیین کیفیت مؤسسات عمومی قلمداد می‌شود. همچنین استدلال می‌نماید که چارچوب قانونی به طور عمده تعیین‌کننده محیط خارجی، عوامل انگیزشی و ظرفیت‌ها، ماهیت خدمات ارائه شده برای عموم مردم، و چرخه حیات هریک از مؤسسات است (استیتون، ۱۹۹۵؛ ۵۵).

ج) نظارت صحیح بر امور مالی عمومی

نظارت یعنی اعمال کنترل یک مرجع ذی صلاح قانونی بر عملکردها و فعالیت‌های افراد حقیقی و اشخاص حقوقی تابع، از نظر رعایت قانون و به انگیزه پیاده شدن اهدافی که در قانون مقرر شده است. در همه کشورها به تناسب نوع نظارت مرجع خاصی نیز برای آن اعمال می‌شود که می‌توان به عنوان نمونه پارلمان و کمیته‌های پارلمانی، ذی‌حسابی کل، مراجع قضایی، دیوان محاسبات و کمیسیون مقابله با فساد نام برد. (رنجبر، ۱۳۸۴؛ ۶)

بعد چهارم - حکمرانی

کمیسیون اقتصادی و اجتماعی ملل متحد برای آسیا و اقیانوسیه هشت ویژگی را برای حکمرانی خوب عنوان کردند که عبارت‌اند از پاسخ‌گویی، شفافیت، حاکمیت قانون، مشارکت، مسئولیت‌پذیری، کارایی و اثربخشی و عدالت (علیزاده ثانی والوانی، ۱۳۸۶؛ ۶)

مقیمی و همکاران به مطالعه تبیین عناصر حکمرانی خوب در سیاست‌گذاری نظام بودجه‌ریزی کشور پرداختند و نشان دادند که مقوله آمایش سرزمین با شاخص‌های اثربخشی دولت و کیفیت تنظیم مقررات، به صورت مستقیم و با شاخص پاسخ‌گویی دولت، اظهارنظر مردم، ثبات سیاسی و مهار خشونت، به صورت غیر مستقیم از طریق عدالت در بودجه بندی مرتبط هستند. همچنین مقوله شفافیت در بودجه‌بندی با شاخص‌های حاکمیت قانون، کنترل فساد و پاسخ‌گویی دولت ارتباط داشته و مقوله اصلاح نظام حسابداری و گزارشگری با شاخص‌های پاسخ‌گویی و کنترل فساد و حاکمیت قانون، به صورت غیر مستقیم و از طریق شفافیت در نظام بودجه‌بندی، زمینه‌های تحقق حکمرانی خوب را فراهم می‌کند. (مقیمی، پورعزت، دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۵؛ ۳۲)

برای تحقق حکمرانی خوب می‌بایستی ساختار حکمرانی به نوعی باشد که موجب رعایت منافع ذینفعان شود و همچنین با استفاده از زیر نظام‌های مدیریت مالی بخش عمومی بتوان شفافیت و پاسخ‌گویی را ارتقاء داد. که در ادامه مورد بحث قرار می‌گیرد.

الف) ساختار حکمرانی

ساختار حکمرانی در موضوع رعایت منافع ذینفعان، می‌بایستی با تجزیه تحلیل ذینفعان، آن‌ها را شناسایی و ارزیابی نماید و از این طریق سازمان‌ها با گروه‌های مختلف ارتباط برقرار نموده و با در نظر گرفتن منافع و علایق آن‌ها، حمایت و مشارکت آن‌ها را در دستیابی به اهداف به دست آورد. (مقیمی، پورعزت، دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۵؛ ۴۸)

از طریق چند رویکرد مختلف می‌توان به مسائل حاکمیتی پرداخت، مانند:

- مشارکت نمایندگان ذینفعان، به ویژه در زمینه مدیریت نمایندگان غیرمنتخب.
- پیش مشارکت در تصمیمات تخصیص منابع
- پس مشارکت در بررسی و نظارت (موارد فوق مشاهده شود). (مایکل پری، ۲۰۱۰)

ب) شفافیت

مطابق توصیه‌های کمیته موقت هیات رئیسه صندوق بین‌المللی پول، شفافیت مالی، مستلزم عمل به چهار اصل اساسی است

الف - شفافیت نقش‌ها و مسئولیت‌های دولت و بخش عمومی؛ اعم از شفافیت ساختار و کار ویژه‌های دولت، تخصیص مسئولیت‌ها در چارچوب دولت و روابط میان دولت و دیگر بخش‌های اقتصادی

ب - دسترسی عام به اطلاعات مالی شامل تمام فعالیت‌های بودجه‌ای و فرابودجه‌ای دولت

ج - علنی بودن تهیه، اجرا و گزارش بودجه

د - اطمینان از یکپارچگی داده‌های مالی و بودجه‌ای که ضامن درستی گزارشات مالی و حسابرسی مستقل است.

بنابراین هرگونه تلاش برای افزایش شفافیت و پاسخ‌گویی مستلزم عمل به اصول چهارگانه بالا است که حسابرسی تنها یکی از آن‌ها است. زمانی که بین فعالیت‌های دولت در مقام اعمال حاکمیت و اعمال تصدی از جمله فعالیت‌های تجاری مرزبندی وجود ندارد و نقش هر یک از قوا و نهادهای وابسته به آن‌ها در مدیریت مالی عمومی کشور از شفافیت برخوردار نیست و یا دولت خود را موظف به انتشار به موقع اطلاعات مالی نداند، جریان آزاد اطلاعات وجود ندارد و همچنین در زمان تهیه بودجه و اجرای بودجه از موازین شفاف و درست برخوردار نباشد، حسابرسی به عنوان آخرین مرحله از مراحل مدیریت مالی کشور، نقش چندانی در افزایش پاسخ‌گویی نخواهد داشت. (شبییری نژاد، صالح خو، ۱۳۸۲)

ج) پاسخ‌گویی

پاسخ‌گویی سه هدف عمده دارد: اول آنکه ابزاری برای نظارت بر قدرت و پیشگیری از سوءاستفاده از اختیارات عمومی است، دوم تضمینی بر کاربرد صحیح منابع ملی و صیانت از

ارزش های خدمات عمومی و سوم، ابزار مؤثری برای ارتقا و بهبود زمامداری و مدیریت خدمات عمومی است (فرج وند، ۱۳۹۳؛ ۱۰۷)

نقش زیر نظام های مدیریت مالی در شناسایی فرصت های بهبود

نظام مالیاتی

مهمترین هدف دولت ها در کشورهای در حال توسعه شامل رشد اقتصادی، توزیع عادلانه درآمد و کاهش تورم و افزایش رفاه اجتماعی است، مالیات ها به عنوان معمول ترین و مهم ترین منبع مالی برای تأمین درآمدهای عمومی و یکی از مؤثرترین ابزارهای سیاست های مالی دولت به شمار می روند. دولت می تواند به واسطه مالیات بسیاری از خدمات اجتماعی و رفاهی را به مردم ارائه دهد و سمت و سوی لازم را به بسیاری از فعالیت ها و جریانات اقتصادی و اجتماعی بدهد (واویر ۲۰۱۹؛ ۳۵)

نظام خزانه داری

حساب واحد خزانه داری، یک ابزار ضروری برای تحکیم و مدیریت منابع نقدی دولت و در نتیجه به حداقل رساندن هزینه های استقراض است. در کشورهای با تشکیلات بانکی دولتی پراکنده، تاسیس خزانه متمرکز در اولویت اصلاح مدیریت مالی عمومی است. برای به حداقل رساندن استقراض دولت و حداکثر رساندن هزینه فرصت منابع نقدی وجود یک واحد خزانه واحد مورد نیاز است تا این اطمینان حاصل شود که تمام وجوه نقد دریافتی برای اجرای برنامه های مخارج دولت و پرداخت به موقع در دسترس است و نیاز به خزانه یکپارچه و دارای کنترل متمرکز بر منابع نقدی دولت وجوه داشته است. (پاتانیاک، فایندبوم ۲۰۱۰؛ ۴).

خزانه داری کل کشور نقش کلیدی در بهبود مدیریت منابع مالی دولت در بخش عمومی دارد و ناکارآمدی آن چالش برانگیز خواهد بود. (برزو زاده، مرادی، نرگسیان، ۱۴۰۰؛ ۹)

نظام مدیریت دارایی ها و بدهی ها

هدف اولیه مدیریت بدهی ها ایجاد اطمینان نسبت به تامین نیازهای مالی دولت و بازپرداخت تعهداتش با کمترین ریسک و هزینه ممکن، در افق زمانی میان مدت و بلند مدت است (بانک جهانی، ۲۰۰۳، ۵). انباشت فزاینده بدهی های دولت بدلیل وجود کسری بودجه بالا و مزمن می تواند به تورم بالا و بحران در اقتصاد کشور منجر شود و همچنین عدم ایفای تعهدات دولت در باز پرداخت بدهی ها مشکلاتی نظیر محدودیت های تامین سرمایه در گردش بنگاه ها ایجاد می نماید.

اهداف ثانویه آن عبارت است از:

الف. ساماندهی، حفظ و توسعه و تنظیم بازار شفاف، منصفانه و کارای اوراق بهادار دولت

ب. ارتقای ظرفیت تامین مالی دولت از طریق بکارگیری رویه‌های مناسب در حوزه مدیریت بدهی عمومی با هدف تاثیر مثبت بر فضای کسب و کار، رشد و ثبات اقتصادی

ت. مدیریت و نظارت موثر بر ایجاد بدهی‌های عمومی (اعم از بدهی‌های قطعی، صریح، ضمنی و احتمالی)

ث. ارتقای نظام حسابداری، گزارشگری و پاسخ‌گویی دولت برای بهبود انضباط، سلامت و شفافیت نظام مالی در حوزه بدهی‌های عمومی

ج. همسویی رویه‌های مدیریت مالی عمومی از جمله بودجه‌ریزی، مدیریت نقدینگی، حسابداری، گزارشگری و حسابرسی با فرآیندهای مدیریت بدهی؛

ح. همسویی و هم افزایی سیاست‌های پولی و مالی کشور با سیاست مدیریت بدهی. (مرکز مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها، ۱۳۹۸)

تقریباً در دو سوم کشورهای عضو سازمان همکاری‌های توسعه اقتصادی (۲۵ کشور)، وزارت دارایی مسئولیت افشای ریسک‌های مالی را دارد. (سازمان همکاری توسعه اقتصادی، ۲۰۱۹: ۷۱)

نظام بودجه‌ریزی

بهبود در نظام بودجه‌ریزی می‌تواند علامتی مهم در جهت ارتقای حکمرانی محسوب می‌شود. یک بودجه‌بندی خوب و مناسب باید پنج ویژگی «انضباط مالی، شفافیت، پاسخ‌گویی، کارایی و اثربخشی» را متجلی سازد. (سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۹۸: ۱۱). کشورهای عضو سازمان توسعه همکاری‌های اقتصادی، تلاش‌هایی را برای کمک به شهروندان در درک و مشارکت در فرآیندهای بودجه انجام داده‌اند و در حال حاضر ۲۳ کشور یک راهنمای شهروند بودجه را تولید می‌کنند و بیش از ۸۰ درصد از کشورهای عضو داده بودجه را در قالب باز و قابل استفاده مجدد فراهم می‌کنند. جنبه‌های کلیدی بودجه‌بندی باز، شفاف و فراگیر شامل انتشار منظم اسناد بودجه کلیدی، گزارش با سادگی و شفافیت، در دسترس قرار دادن اطلاعات بودجه برای شهروندان از جمله از طریق قالب‌های داده باز و استفاده از مکانیزم‌های مشورتی برای تعامل با شهروندان است. (سازمان همکاری توسعه اقتصادی، ۲۰۰۹: ۹۸) و همچنین در نظر گرفتن عدالت جنسیتی در بودجه‌ریزی، ابزاری برای مدیریت مالی عمومی است که برای رسیدگی به طیف وسیعی از نابرابری‌هایی که در سیاست‌های عمومی و تخصیص منابع گنجانده شده‌اند، مورد استفاده قرار می‌گیرد. (سازمان همکاری توسعه اقتصادی، ۲۰۰۹: ۹۸)

نظام حسابداری و گزارشگری

از نظر تاریخی، گزارش‌های مالی دولت‌ها عمدتاً بر مبنای نقدی تهیه می‌شدند که در آن درآمدها و هزینه‌ها در گزارش‌های مالی زمانی که پول نقد مربوطه دریافت یا پرداخت

می‌گردید، گنجانده می‌شدند. با این حال، در دهه‌های اخیر، دولت‌ها شروع به اتخاذ مبنای حسابداری تعهدی کرده‌اند که در آن درآمدها و هزینه‌ها، صرف‌نظر از زمان‌بندی رسیدها و پرداخت‌های نقدی مربوطه، زمانی که به دست می‌آیند یا متحمل می‌شوند، گزارش می‌شوند. مبنای تعهدی حسابداری، به این دلیل که دارایی‌ها و بدهی‌ها را علاوه بر جریان‌های نقدی گزارش می‌دهد، جامع‌تر در نظر گرفته می‌شود (سازمان همکاری توسعه اقتصادی، ۲۰۱۹؛ ۶۴). حدود سه چهارم کشورهای سازمان همکاری توسعه اقتصادی، حسابداری تعهدی را برای گزارش‌های مالی پایان سال خود اتخاذ کرده‌اند، اگرچه آن‌ها لزوماً تمام جنبه‌های آنچه را که به عنوان یک چارچوب حسابداری تعهدی کامل در نظر گرفته می‌شود، اجرا نکرده‌اند. (سازمان همکاری توسعه اقتصادی، ۲۰۱۶؛ ۱۰)

نظام حسابرسی

حسابرسی و نظارت مالی به عنوان یکی از موانع اصلی بروز و اشاعه فساد است. هدف از نظارت مالی کاستن از اتلاف با سوء استفاده از سرمایه‌ها و اموال عمومی از راه حسابرسی مالی، حسابرسی عملیاتی و تضمین رعایت قوانین و مقررات عمومی است (رنجبر احمد، ۱۳۸۴؛ ۱۶).

نظام مدیریت عملکرد

هدف مدیریت مالی عمومی تبدیل به یک سیستم مدیریت عملکرد است تا بتواند معیارهای عملکرد اثربخش را به منابع مورد استفاده برای دستیابی به اهداف عملکرد مرتبط کند (مایکل پری، ۲۰۱۰)

مدیریت اطلاعات عملکرد چالشی برای همه کشورهای سازمان همکاری و توسعه اقتصادی است. متوازن کردن نیاز به ارتباط موثر، که به شفافیت کمک می‌کند، با نیاز به اطلاعات دقیق برای ارائه به مدیران برنامه با جزئیات کافی برای اطلاع‌رسانی در مورد تصمیم‌گیری عملیاتی، یک چالش مداوم است. پیشرفت‌های قابل توجه در این زمینه شامل معرفی انتخاب‌پذیری بیشتر در ارائه اطلاعات عملکرد، به ویژه برای مدیران ارشد، از جمله شناسایی اهداف الویت‌دار برای ارائه اطلاعات دقیق به مدیران ارشد، گزارش پیشرفت در اجرای بودجه و حرکت به سمت اهداف عملکرد است. (سازمان همکاری توسعه اقتصادی، ۲۰۱۹؛ ۱۰۲)

نقاط ضعف شناسایی شده در مدیریت مالی عمومی کشور

نظام مدیریت مالی در ایران پیوسته با پیشنهادهاى مختلف جهت اصلاح روبه‌رو بوده است و در بعضی بخش‌ها اصلاحاتی صورت گرفته است، اما هنوز راه زیادی باید پیموده شود (جهاندیده، ۱۳۹۹؛ ۳). شاخص‌های ارزیابی نظام مالیاتی ایران نظیر سهم پایین مالیات‌ها از تولید ناخالص و منابع تامین بودجه، فشارهای مالیاتی بر شرکت‌ها در بخش مالیات‌های مستقیم

و تمرکز بر مالیات بر واردات در بخش مالیات غیر مستقیم بیانگر آن است که نظام مالیاتی کشور از ساختار مطلوبی برخوردار نیست. مقایسه بین مالیات بر شرکت و مالیات بر درآمد که قاعدتاً شامل کلیه درآمدها در اقتصاد ایران است نشان‌دهنده وجود عدم تعادل، بی‌عدالتی و ناکارآمدی در جمع‌آوری مالیات بر درآمد است، عوامل اقتصادی غیر از شرکت‌ها که درآمد بالایی دارند متناسب با آن مالیات پرداخت نمی‌کنند، فرار مالیاتی متداول رواج دارد (پژویان، درویشی، ۱۳۸۸). در ارتباط با رکن قوانین و مقررات می‌توان نقاط ضعف از جمله پیچیدگی و عدم جامعیت، وجود معافیت‌های گسترده در عین حال ناکارآمد و محدودیت پایه‌های مالیاتی و در ارتباط با رکن سازمان اجرایی، ضعف در روش سنتی مالیات ستانی، وقفه‌های مالیاتی، ضعف در زیرساخت‌ها فناوری اطلاعات، و عدم وجود بهره‌مندی از پایگاه جامع اطلاعات مودیان و همچنین در ارتباط با مودیان مالیاتی، تمکین نامناسب مالیاتی آحاد جامعه که ریشه در دو رکن قبلی و فرهنگ جامعه نهفته است (نظری، ۱۳۹۲؛ ۹۵)

شیوه مرسوم بودجه‌ریزی در ایران علیرغم ظاهر مدرن و داشتن عناوین برنامه‌ای، روش سنتی و از نوع بودجه‌ریزی افزایشی است که مبتنی بر چانه‌زنی و لابی‌گری است و رویکرد سیاسی بودجه بر رویکرد فنی بودجه می‌چربد، و به جای بودجه علمی و واقعی بودجه مصلحتی تهیه شده و در مرحله اجرا نیز روش افزایشی در برنامه دستگاه‌های اجرایی قرار گرفته و بیشتر به دنبال تثبیت بودجه در سنوات بعد هستند (کردلو، دانش فرد، عالم تبریز، ۱۳۹۹؛ ۸) همچنین حجم عملیات فرابودجه‌ای به طور متوسط در کشورهای در حال توسعه ۴۰ درصد سقف بودجه است این نسبت در ایران بیش از این برآورد می‌شود (سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۹۸)

در زمینه حسابداری بخش عمومی پذیرش مبنای تعهدی مهم‌ترین اصلاحات در حوزه مدیریت مالی بخش عمومی است. در کشور هرچند که حسابداری بخش عمومی دستگاه‌های اجرایی از مبنای نقدی به تعهدی تغییر یافته است ولی همچنان این سیستم‌ها امکان بهای تمام شده حسابداری خدمات را ندارند و همچنین استانداردهای حسابداری بخش عمومی در مقایسه با استانداردهای عمومی بین‌المللی کامل نگردیده و استانداردهای بخش پایه‌ای به صورت کامل اجرا نگردیده است و در بخش گزارشگری مالی بخش عمومی گزارش‌ها به صورت محدود و محرمانه تهیه می‌گردد و جریان آزاد اطلاعات وجود ندارد.

در سال‌های اخیر موضوع خزانه واحد در مرکز توجه نهادهای درگیر نظیر خزانه‌داری و سازمان برنامه و بودجه کشور قرار گرفته است. اجرای کامل خزانه واحد بی‌تردید می‌تواند شفافیت و کارایی در بخش‌های دولتی را تسهیل کند اما تضمین‌کننده شفافیت نخواهد بود. علاوه بر این، عدم توجه به ظرفیت دستگاه‌ها و شناخت ناکافی از علت مقاومت برخی از دستگاه‌ها سبب شده اجرای پروژه خزانه واحد زمان‌بر و در برخی موارد ناممکن به نظر برسد

(جهاننیده، ۱۳۹۹). در حالی که بیش از ۸۰٪ کشورهای عضو سازمان همکاری توسعه اقتصادی از خزانه داری واحد استفاده می کنند (سازمان همکاری توسعه اقتصادی، ۲۰۱۹).

در زمینه حسابرسی، نداشتن قانون جامع حسابرسی یا حسابرسی کل تنها به بیان کلیات پرداخته است، کلی و ناقص بودن قانون دیوان محاسبات به عنوان مبنای نظام حسابرسی منجر به برداشت های متفاوتی می گردد و از سوی دیگر نداشتن استانداردها و رویه های حسابرسی دولتی موجب می شود سطح کیفی کار حسابرسان دیوان محاسبات کاهش یابد در حالی که در عمده کشورهای توسعه یافته از استانداردهای حسابرسی بین المللی استفاده می نمایند. همچنین در اغلب کشورها محدودیتی برای رسیدگی به حساب های نهادهای عمومی وجود ندارد در حالیکه طبق اصل ۵۵ قانون اساسی ایران، دیوان محاسبات تنها می تواند وزارتخانه ها، موسسات و شرکت های دولتی و هر نهادی که از بودجه کل کشور استفاده می کند رسیدگی و حسابرسی کند عدم دسترسی به تمام نهادها و سازمان های عام المنفعه موجب کاهش کارایی، اثربخش و صرفه جویی اقتصادی مصرف منابع عمومی می گردد (آذر، ۱۳۹۶؛ ۶۶)

در خصوص کنترل های داخلی، باباجانی و بابایی به مطالعه تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخ گویی مالی دانشگاه ها در ایران پرداختند و نشان دادند که استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در دانشگاه ها موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخ گویی مالی در این قبیل مؤسسات می شود (باباجانی و بابایی، ۱۳۸۹؛ ۷). نیکبخت و حسن آباد، به مطالعه عملکرد حسابرسی داخلی در ایران از دیدگاه مدیران حسابرسی داخلی پرداختند. و نشان دادند که عملکرد حسابرسی داخلی در ایران از نظر مدیران حسابرسی داخلی در مقایسه با تعریف حسابرسی داخلی در استانداردهای بین المللی انجمن حسابرسان داخلی فاصله دارد. با توجه به اینکه مطالعات انجام گرفته ضرورت حسابرسی داخلی را تایید نموده است ولی هنوز در سازمان های عمومی واحدی به عنوان حسابرسی داخلی وجود ندارد. (نیکبخت، حسن آباد، ۱۳۹۷؛ ۱۸۷)

ارزیابی عملکرد، اندازه گیری عملکرد مقایسه وضع موجود با وضع مطلوب بر اساس معیارهای از پیش تعیین شده است ارزیابی عملکرد از وظایف حسابرسی عملکرد است ارزیابی عملکرد فرآیندی است که به سنجش و اندازه گیری، ارزش گذاری و قضاوت در باره عملکرد طی یک دوره معین می پردازد گزارش تفریغ بودجه به نوعی یک ابزار ارزیابی عملکرد است و گزارش تفریغ بودجه ابزار انتقال یافته های ناشی از این ارزیابی به ذینفعان قلمداد می شود. در ارزیابی عملکرد عمدتاً تأکید بر کارایی اثربخشی و صرفه اقتصادی است که اخیراً حسابرسی زیست محیطی نیز به آن اضافه شده است (آذر، حبشی، ۱۳۹۶؛ ۱۹). حبشی به مطالعه نحوه ارزیابی عملکرد توسط دیوان محاسبات، مقایسه بین دوازده کشور توسعه یافته و ایران، پرداختند و

نشان دادند که بین نحوه ارزیابی عملکرد بین کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و ایران تفاوت معنی داری وجود دارد. (حبشی، ۱۳۹۴: ۱۴۷)

۳- روش‌شناسی

این پژوهش برای دستیابی به هدف از یک طرح کیفی بهره می‌برد. داده‌ها از طریق مصاحبه جمع‌آوری و با رویکرد تحلیل محتوا تحلیل شده است. مصاحبه با ۱۲ نفر از اعضای هیات علمی و مدیران ارشد وزارت امور اقتصاد و دارایی، سازمان برنامه و بودجه، سازمان امور مالیاتی و سازمان حسابرسی انجام شد. جدول ۱ اطلاعات مربوط به مصاحبه شونده‌گان را نشان می‌دهد

جدول ۱: ویژگی‌های مشارکت‌کنندگان در مصاحبه

ردیف	سمت	سازمان	تحصیلات
۱	کارشناس برنامه و بودجه	سازمان برنامه و بودجه	دکتری
۲	هیئت علمی	دانشگاه تهران	دکتری
۳	هیئت علمی	دانشگاه تربیت مدرس	دکتری
۴	معاونت مرکز مدیریت بدهی‌ها	وزارت امور اقتصاد و دارایی	دکتری
۵	معاون گروه اداره کل نظارت بر اجرای بودجه	وزارت امور اقتصاد و دارایی	دکتری
۶	مدیرکل خزانه	وزارت امور اقتصاد و دارایی	دکتری
۷	معاونت گزارشگری و تلفیق دولت	وزارت امور اقتصاد و دارایی	دکتری
۸	هیئت علمی	دانشگاه پیام نور	دکتری
۹	مدیر عامل	سازمان حسابرسی	دکتری
۱۰	عضو کمیته تدوین استانداردها	سازمان حسابرسی	دکتری
۱۱	مدیر اداره امور مالیاتی	سازمان امور مالیاتی	دکتری
۱۲	هیئت علمی	دانشگاه الزهرا	دکتری

۴- یافته‌ها

در تحلیل محتوای کیفی بیشتر به مضامین نهان متن و مصاحبه‌ها توجه می‌شود و استنباط و استخراج معنا از آن مدنظر است. پژوهشگر باید واحد تحلیل را اعم از کلمه، جمله، پاراگراف تعیین کند (دیانتی، ۱۳۹۷: ۱۳۱). در این مرحله جملات از داخل مصاحبه‌ها استخراج می‌شود. در ادامه نمونه‌هایی از نقل قول‌های مصاحبه ارائه می‌گردد:

پاسخ دهنده شماره ۱:

در خصوص سؤال اول اصلاحات نظام مالیاتی از همه جهات ساختاری، فرآیندی و نهادی باید اصلاح شود از دیدگاه بنده مدیریت منابع عمومی دولت متشکل از سازمان خصوصی-ساز، سازمان امور مالیاتی، گمرک و سایر دستگاه‌های مرتبط با منابع عمومی به عنوان یک سازمان متولی جمع‌آوری منابع عمومی در نظر بگیریم و از لحاظ ساختاری و تشکیلاتی و قوانین و مقررات باید اصلاح شود و نظارت شفاف روی درآمدها باشد. اعتقاد دارم که معاونت درآمد عمومی کشور با سازمان خزانه‌داری یک سازمان متمرکز برای وصول درآمد جهت شفاف‌سازی و انضباط مالی زیر نظر ریاست جمهوری تشکیل شود و مهم‌ترین نقش از نظر

مدیریت منابع عمومی را نظام خزانه‌داری دارد اعتقاد دارم که نظام خزانه‌داری کل کشور که قرار است دو عنصر مدیریت بودجه تا گزارشگری مالی را انجام بدهد می‌تواند مهم‌ترین نقش از نظر مدیریت منابع عمومی را نظام خزانه‌داری دارد و همچنین نیاز به ایجاد نظام یکپارچه مدیریت اطلاعات مالی دولت است و نظام خزانه‌داری از منظر اجرای بودجه، پرداخت مستقیم به ذینفع جهت کنترل نقدینگی و کنترل منابع را بعهدده خواهد داشت کنترل منابع و کنترل بدهی‌ها را می‌تواند بعهدده داشته باشد و.... نظام حسابرسی بخش عمومی نیاز به استانداردهای بخش عمومی حسابرسی دارد وظایف ذیحساب‌ها به رویکرد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تغییر پیدا کند با بررسی نقل قول بالا می‌توان مفاهیم «مدیریت منابع عمومی دولت متشکل از سازمان خصوصی‌سازی، سازمان امور مالیاتی، گمرک و سایر دستگاه‌های مرتبط با منابع عمومی به عنوان یک سازمان متولی جمع‌آوری منابع عمومی در نظر بگیریم»، «معاونت درآمد عمومی کشور با سازمان خزانه‌داری یک سازمان متمرکز برای وصول درآمد جهت شفاف‌سازی و انضباط مالی زیر نظر ریاست جمهوری تشکیل شود»، «ایجاد نظام یکپارچه مدیریت اطلاعات مالی دولت»، «پرداخت مستقیم به ذینفع جهت کنترل نقدینگی و کنترل منابع»، «استانداردهای بخش عمومی حسابرسی» وظایف ذیحساب‌ها به رویکرد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تغییر پیدا کند. شناسایی شده است. این مفاهیم کدگذاری شده‌اند تا در بخش کدگذاری با نقل قول‌های دیگر مقایسه شود.

پاسخ دهنده شماره ۶:

من با عنوانی که دیدم و حوزه‌هایی را که ذیل آن آوردید موضوع را پوشش می‌دهد ولی تعارض بین قوا هم می‌تواند بر روی این موضوع تاثیرگذار باشد....البته به شرطی که مردم وقتی مالیات پرداخت می‌کنند یک کارکرد با خروجی ببینند باید بین مالیات ستانی و خدمات دولت برای ایجاد حکمرانی خوب تعادل وجود داشته باشد برای ایجاد منابع می‌توان از واگذاری و یا مولدسازی دارایی‌ها دولت و یا انتشار اوراق بدهی و عوارض گمرکی و خصوصی‌سازی استفاده نمود البته باید ایرادات آن‌ها رفع شود مثلا آمار دقیقی از دارایی‌ها و بدهی‌های دولتی نداریم و.... تفسیرپذیری قوانین بسیار زیاد است....و باید سامانه اطلاعات یکپارچه و جامع داشته باشیم و تمامی اطلاعات دولت را مانند سامانه کدال داشته باشیم و دسترسی کامل برای عموم داشته باشد از منظر خزانه‌داری باید نقش دریافت و پرداخت عمل کند که باید مستقیم به ذینفع پرداخت صورت گیرد....نظام حسابداری و گزارشگری مالی ما هنوز تردید داریم که به عنوان ابزاری برای پاسخ‌گویی برای مردم است یا اینکه حسابداری به مقامات و سازکارها در وزارتخانه‌ها است باید فرمت‌های گزارشگری اصلاح شود از منظر بودجه‌ریزی بودجه خوب باید انضباط مالی، شفافیت، پاسخ‌گویی کارایی و اثربخشی را متجلی

سازد باید بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد انجام شود که با تعیین بهای تمام شده خدمات و حذف هزینه‌های زاید دولت اولویت‌بندی هزینه‌ها را انجام داد و....

با بررسی نقل قول بالا می‌توان مفاهیم، «تعادل بین مالیات ستانی و ایجاد خدمات دولت جهت حکمرانی خوب»، «واگذاری و یا مولدسازی دارایی‌ها دولت»، «انتشار اوراق بدهی»، «عوارض گمرکی و خصوصی‌سازی استفاده نمود»، «باید سامانه اطلاعات یکپارچه و جامع داشته باشیم»، «باید مستقیم به ذینفع پرداخت صورت گیرد»، «باید فرمت‌های گزارشگری اصلاح شود»، «بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد انجام شود»، «تعیین بهای تمام شده خدمات»، «حذف هزینه‌های زاید دولت»، «اولویت بندی هزینه‌ها» این مفاهیم کدگذاری شده‌اند تا در بخش کدگذاری با نقل‌قول‌های دیگر مقایسه شود.

پاسخ دهنده شماره ۸:

به عقیده من در شرایط فعلی با وجود تحریم‌ها باید دولت برای تامین مالی خود به منابعی غیر از منابع فروش طبیعی فکر کند مثلاً همین موضوعی که شما در سئوالات خودتان اشاره کردید نظام مالیاتی، گمرکی و... نظام مالیاتی سنتی است باید به دنبال استقرار نظام مالیاتی کارآمد باشیم و نظام مالیاتی از حالت رسیدگی سنتی خارج شود و روش مالیات ستانی از ممیز محوری به سمت حسابرسی مبتنی بر ریسک انجام شود و... قوانین شفاف شود هر کس یک تفسیر متفاوت نداشته باشد و هر چه زودتر سیستم جامع مالیاتی ایجاد شود... در بخش واگذاری شرکت‌های دولتی باید به شرکت‌های دارای اهلیت واگذار شود. نظام بودجه‌ریزی از حالت افزایشی خارج شود و به سمت بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و بر مبنای تعهدی باشد از شهروندان در زمان بودجه کمک بگیریم... عملیات فرا بودجه‌ای کمتر شود و تحت کنترل درآید..... در حوزه نظام حسابداری نیاز به گزارش‌های کاملی داریم گزارش‌هایی که ابزاری جهت پاسخ دادن به عموم است و همه به آن دسترسی داشته باشند..... از منظر حسابرسی و نظارت در شرایط فعلی ما نیاز به استقرار حسابرسی داخلی و کنترل داخلی داریم تا بتواند در همه حوزه‌های ورود و کنترل کند البته قبل از اینکه اتفاقی بیفتد... و در حوزه نظام حسابرسی نیاز یک دیوان محاسبات کاملاً مستقل که بتواند در همه حوزه‌ها ورود پیدا کند

با بررسی نقل قول بالا می‌توان مفاهیم «استقرار نظام مالیاتی کارآمد»، «روش مالیات ستانی از ممیز محوری به سمت حسابرسی مبتنی بر ریسک انجام شود»، «قوانین شفاف شود هر کس یک تفسیر متفاوت نداشته باشد»، «سیستم جامع مالیاتی ایجاد شود»، «واگذاری شرکت‌های دولتی باید به شرکت‌های دارای اهلیت واگذار شود»، «سمت بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و بر مبنای تعهدی باشد»، «از شهروندان در زمان بودجه کمک بگیریم»، «عملیات فرا بودجه‌ای کمتر شود و تحت کنترل درآید»، «دسترسی عمومی به گزارشات»، «استقرار حسابرسی داخلی

و کنترل داخلی»، « دیوان محاسبات کاملاً مستقل» این مفاهیم کد گذاری شده‌اند تا در بخش کدگذاری با نقل قول‌های دیگر مقایسه شود.

کدگذاری و مقوله‌بندی: تمامی جملات، پارگراف‌ها، با بخش‌هایی از مصاحبه که باعث ایجاد یک مفهوم مشترک می‌شدند کنار هم جمع و سپس مفهوم‌سازی شد. در مرحله بعدی مفاهیم ایجاد شده منجر به تشکیل مقوله‌ها شدند. هنگام نام‌گذاری مقوله‌ها نام‌هایی انتخاب شدند که از نظر منطقی بیشترین ارتباط را با داده‌ها داشته باشد. جدول شماره ۲ تعداد ۷ مقوله اصلی، ۱۴ مقوله فرعی و ۸۱ مورد مفاهیم تشکیل‌دهنده آن، استخراج شده از مصاحبه ارائه گردیده است. این نام‌ها از ذخیره مفاهیم پژوهشگران در حرفه و رشته خود یا از کلمات و عبارات مورد استعمال مصاحبه‌شوندگان اخذ شده‌اند که در این حالت به آن‌ها کدهای زنده می‌گویند (استراوس، ۱۳۸۴: ۶۷-۶۹).

جدول ۲: کدهای استخراج شده از مصاحبه‌ها

مفاهیم	مقوله اصلی (فرصت‌های بهبود)	مقوله فرعی (اهداف)	مفاهیم
۱۰	نظام مالیاتی	تامین منابع	۱۰
۷	نظام خزانه‌داری	کنترل منابع	۵
		کنترل و نظارت مالی	۲
۱۰	مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها	تامین منابع	۷
		انضباط مالی	۳
		تخصیص منابع	۴
۲۵	نظام بودجه‌ریزی	بودجه شفاف و کارآمد	۱۰
		مدیریت منابع درون بودجه	۶
		مشارکت ذینفعان	۵
۹	نظام حسابداری و گزارشگری	پاسخ‌گویی و شفافیت	۹
		کنترل و نظارت مالی	۴
۱۵	نظام حسابرسی	قوانین و مقررات	۵
		اطمینان‌بخشی	۶
۵	نظام ارزیابی عملکرد	اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی	۵
۸۱	۷	۱۴	۸۱

برای پایایی، سه مصاحبه به فرد دیگری داده شد که کدگذاری نمایند، در مجموع برای سه مصاحبه در ۱۳۲ کد توافق و در ۱۷ کد عدم توافق وجود داشت که پایایی آن مورد قبول است. مدل مفهومی ارائه شده است.



شکل ۲: مدل مفهومی، ابعاد و زیرسیستم‌های مدیریت مالی

ارتباط بین ابعاد مدیریت مالی عمومی

- مدل بیانگر یک سیستم واحد مدیریت مالی عمومی است. به این ترتیب تمامی ابعاد و اهداف آن‌ها و زیرسیستم‌ها به هم مرتبط هستند. اما در این بین چند پیوند خاص وجود دارد:
- اهداف عملیاتی وابسته به اهداف مالی هستند، این به این دلیل است که اگر منابع مالی در دسترس نباشند، عملیات نیز نمی‌تواند طبق برنامه پیش برود، در نتیجه اهداف محقق نخواهد شد.
- برای تامین منابع مالی مورد نیاز جهت اجرای بودجه، از زیرسیستم‌های مالیاتی، خزانه‌داری، مدیریت بدهی‌ها و خزانه‌داری باید استفاده شود.
- حاکمیت در زمینه مدیریت مالی عمومی به معنای اداره اهداف مالی و عملیاتی است، که به یک سیستم مدیریت ریسک امانتداری به عنوان مبنایی برای حاکمیت مالی مؤثر نیاز دارد. ریسک امانتداری، کنترلی بر عملکرد مدیریت مالی عمومی به عنوان یک سیستم هدفمند است که در راستای دستیابی به اهداف عملیاتی معین، بودجه را اجرایی می‌کند.
- برای محقق شدن اهداف ریسک امانتداری از زیرسیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی برای نظارت بر اجرای بودجه و عملیات و ارزیابی عملکرد برای ارزیابی بودجه استفاده می‌شود.

- نظام های مالیاتی، خزانه داری، مدیریت بدهی ها، خزانه داری، حسابداری و گزارشگری، حسابرسی و ارزیابی عملکرد برای اجرا و نظارت بر نظام بودجه ریزی، مورد نیاز است
- افزایش منابع پایدار و حداکثر کردن منابع، تحت تاثیر بعد حکمرانی بوده که با افزایش شفافیت اطلاعاتی، پاسخ گویی و با کارایی استفاده از منابع و رضایت شهروندان می تواند آن را ایجاد نماید و برای تحقق این امر باید از زیر نظام های مدیریت مالی استفاده نماید.
- هدف زیر نظام های مدیریت مالی هموار کردن مسیر اهداف ابعاد مدیریت مالی بوده و برای محقق شدن آن از اطلاعات آینده نگر و گذشته نگر استفاده می کند.
- ارائه اطلاعات آینده نگر: درباره اهداف اصلی مدیریت منابع عمومی نظیر کاهش فقر، افزایش عدالت اجتماعی، بهبود بهداشت و سلامت عمومی براساس برنامه های موجود و بودجه های سالانه و میان مدت، انجام می گیرد و به طور خاص با اهداف مالی و عملیاتی مرتبط هستند.

• ارائه اطلاعات گذشته نگر : ارائه اطلاعات مالی و عملکردی به صورت یکپارچه برای ارزیابی عملکرد نظام حکمرانی و مدیریت ریسک امانتداری و بودجه ریزی انجام می گیرد این اطلاعات نقش ویژه ای در فعال کردن اهداف مدیریت ریسک حاکمیتی و امانتداری خواهند داشت و شرایط لازم برای برنامه ریزی مالی و عملیاتی فراهم می آورند و دارای اهداف عمومی برای مدیریت مالی، به ویژه حداکثر کردن منابع است.

دستیابی به فرصت های بهبود

در جدول ۳ بر مبنای اطلاعات بدست آمده از مصاحبه فرصت های بهبود و راهکارهای اصلاح معرفی شده است

جدول ۳: فرصت های بهبود و راهکارهای اصلاح

مقوله اصلی (فرصت های بهبود)	مقوله فرعی (اهداف)	مفاهیم (راه های دستیابی به فرصت های بهبود)
نظام مالیاتی	تامین منابع	۱ استقرار نظام مالیات بر درآمد کارآمد
		۲ اصلاح روش های مالیات ستانی از ممیز محوری به نظام حسابرسی مبتنی بر ریسک
		۳ گسترش پایه های مالیاتی
		۴ جایگزینی سیاست نظام مالیاتی صفر بجای معافیت مالیاتی
		۵ نظام مالیات بر درآمد خانوار
		۶ ایجاد پایگاه های نظام مالیاتی و تشویق به خوداظهاری
		۷ راهکار قطع ارتباط ممیز و مودی شفافیت قوانین و استفاده از ظرفیت دولت الکترونیک است
نظام خزانه داری		۸ تسریع در اجرای نظام یکپارچه مالیاتی
		۹ تعادل بین مالیات ستانی و خدمات دولت برای حکمرانی خوب
		۱۰ سازمان امور نظام مالیاتی به جای پیگیری مودیان بر مسئولیت هایی مانند تشخیص و ارزیابی مالیات، رسیدگی به پرداخت های نظام مالیاتی و ارائه گزارش نهایی، متمرکز شوند. (کاهش وقفه زمانی وصول پول)
		۱۱ متمرکز نمودن سازمان جمع اوری درآمدها
		۱۲ نظام خزانه داری از منظر اجرای بودجه: پرداخت مستقیم به ذینفع جهت کنترل نقدینگی
		۱۳ دادن مجوز به دستگاه ها برای جایجایی های تخصیص استفاده نشده (جلوگیری از موج-

های پایان سال)	کنترل منابع	
۱۴ تعلق بهره به پول‌های کمتر استفاده شده از ضریب تخصیص برای دستگاه ذینفع و برعکس		
۱۵ نظام بودجه‌ریزی نقدی ماهانه برای پیش‌بینی پرداخت‌ها و دریافت‌ها		
۱۶ ایجاد نظام یکپارچه مدیریت اطلاعات دولت	کنترل و نظارت مالی	
۱۷ ایجاد خزانه‌داری واحد به منظور ارتقای نظارت مالی و عملیاتی		
۱۸ برای اجتناب از بدهی کنترل نشده فقط یک مقام مسئول مجاز به استقراض باشد (وزیر دارایی)	نظام مدیریت دارایی ها و بدهی ها	
۱۹ مدیریت و نظارت موثر بر ایجاد بدهی‌های عمومی	انضباط مالی	
۲۰ سازمان‌دهی بدهی دولت و اصلاح روابط دولت با نظام بانکی		
۲۱ ارتقای ظرفیت تامین مالی دولت از طریق بکارگیری رویه‌های مناسب		
۲۲ اصلاح ساختار شرکت‌های دولتی و کوچک‌تر کردن دامنه دولت در راستای اصل سیاست‌های کلی اصل ۴۴ و گسترش خصوصی‌سازی به بخش خصوصی دارای اهلیت	تامین منابع	
۲۳ منابع حاصل از فروش منابع زیرزمینی در بودجه با توجه به عدالت بین نسلی باشد		
۲۴ مسئولیت طراحی سیاست بدهی و تأمین مالی کسری بودجه باید به عهده وزارت دارایی باشد.		
۲۵ انتشار اوراق ارزی و ریالی جهت سرمایه‌گذاری به همراه عملیات بازار باز		
۲۶ شناسایی تهددات احتمالی		
۲۷ شناسایی دارایی‌های مازاد و بلا استفاده و واگذاری و مولدسازی آن‌ها		
۲۸ منابع طبیعی باید صرف پروژه های سرمایه‌ای شود	نظام بودجه ریزی	
۲۹ تخصیص بودجه بر اساس اولویت فعالیت‌ها	تخصیص منابع	
۳۰ حذف هزینه‌های اجتناب‌پذیر		
۳۱ تخصیص بودجه به صورت بهینه و کارا جهت اثربخش بودن		
۳۲ ضرورت تعریف هدف برای دستگاه‌ها و تعیین بودجه دستیابی به هدف		
۳۳ استفاده از مبنای تهیدی در بودجه‌بندی		
۳۴ درآمدها واقعی دیده شوند و به موقع وصول شود		
۳۵ استقرار بودجه باز و شفاف	بودجه شفاف و کارآمد	
۳۶ زیر ساخت‌ها و فرآیندهای نظام بودجه‌ریزی در مراحل چهارگانه تنظیم، تصویب، اجرا و نظارت ارتقا یابد		
۳۷ کاهش هزینه‌های شرکت‌های دولتی		
۳۸ افزایش اختیارات سازمان‌های دولتی در فرآیند بودجه‌ریزی		
۳۹ تهیه بودجه مبتنی بر عملکرد		
۴۰ سازمان‌دهی رابطه سازمان بودجه و خزانه‌داری کل		
۴۱ نظام بودجه‌ریزی در بخش جاری در دست وزارت امور اقتصادی و دارایی و بخش عمرانی در دست سازمان برنامه باشد		
۴۲ این نظام باید متکی به واقعیت‌ها باشد		
۴۳ سازمان‌دهی و اصلاح عملیات فرا بودجه‌ای		
۴۴ اصلاح ساختار بودجه‌ای شرکت‌های دولتی	مدیریت منابع درون بودجه	
۴۵ تحت کنترل و پایش درآوردن عملیات فرابودجه‌ای		
۴۶ انعکاس سود، مالیات و کمک مربوط به شرکت‌های دولتی در بودجه		
۴۷ محدود کردن مسیرهای فرابودجه‌ای تامین مالی دولت و قاعده‌مند کردن آن‌ها		
۴۸ حضور یک واحد تخصصی در مجلس برای تحلیل بودجه		
۴۹ مشارکت شهروندان در زمان تخصیص بودجه		
۵۰ مشارکت ذینفعان در تهیه بودجه	مشارکت ذینفعان	
۵۱ تهیه دفترچه راهنمای بودجه برای شهروندان		
۵۲ مشارکت شهروندان در بررسی و نظارت		
۵۳ نقشه راهی برای تهیه صورت‌های مالی کل دولت تهیه و تا حدودی اجرا شود	نظام حسابداری	
۵۴ نظام حسابداری و گزارشگری عمومی از نظر افشای اطلاعات مالی، چشم اندازه‌ها و راهبردها و از نظر افشای اطلاعات غیر مالی (تولید آمارهای مالی) پیش نیاز مدیریت مالی عمومی است		
۵۵ شناسایی دارایی‌ها، بدهی‌ها و درآمدها، هزینه‌ها و ریسک‌ها، در نظام حسابداری برای		

رفع چالش نظام ارزیابی عملکرد	پاسخ‌گویی و شفافیت
۵۶ اجرای هم زمان سیستم تعهدی و نقدی	
۵۷ تهیه سیستم در بخش عمومی مانند کدال برای ائتلاف صورت‌های مالی	
۵۸ چارچوب نظری باید مبتنی بر فرآیند تصمیم‌گیری همراه با مسئولیت پاسخ‌گویی باشد	
۵۹ هم اکنون استانداردهای پایه برای اجرای نظام حسابداری و گزارشگری تعهدی آماده است و این استانداردها باید سریع‌تر پیاده‌سازی شود	
۶۰ پیاده‌سازی سیستم بهای تمام شده در دستگاه‌های اجرایی	
۶۱ این گزارش را از طریق برخط در اختیار مردم قرار گیرد	
۶۲ اطمینان از مصرف و به کارگیری منابع مالی در محل قانونی	نظام حسابرسی
۶۳ ارزیابی سیستم کنترل داخلی و حصول اطمینان از استقرار آن	
۶۴ ایجاد سامانه الکترونیکی برای تمام مراحل برگزاری مناقصات	
۶۵ شکل‌دهی به فرآیندهای کنترل و تعهدات مالی دولت در بودجه و ایجاد زیرساخت‌های اطلاعاتی مورد نظر	کنترل و نظارت
۶۶ نظام حسابرسی بخش عمومی نیاز به استانداردهای بخش عمومی نظام حسابرسی دارد	
۶۷ رسیدگی و اظهار نظر در مورد رعایت قوانین	
۶۸ رعایت مقررات در مصرف و به کارگیری منابع و برگزاری مناقصه و مزایده	
۶۹ عمده فرآیندها و قوانین و مقررات از جمله قانون محاسبات عمومی نیاز به بازنگری دارند	قوانین و مقررات
۷۰ صدور گواهی نظام حسابرسی داخلی برای افراد شاغل در این بخش	
۷۱ استقلال دیوان محاسبات	
۷۲ تهیه و تنظیم گزارش‌های حسابرسی مالی و رعایت دستگاه‌ها و افشاء کامل آن برای شهروندان	
۷۳ امکان رسیدگی همه دستگاه‌ها و سازمان‌ها	
۷۴ سازمان برنامه، وزارت اقتصاد و هم دیوان محاسبات باید همکاری کنند تا اطلاعات مورد نیاز نظام حسابرسی را انجام دهند	اطمینان بخشی
۷۵ صورت‌های مالی همه دستگاه‌های اجرایی نظام حسابرسی شود	
۷۶ علاوه بر اطمینان‌بخشی و رعایت قوانین و مقررات اطمینان‌بخشی به دستیابی به اهداف اجتماعی باشد	
۷۷ استفاده کارا و موثر بر منابع برای مصارف تعیین شده	نظام ارزیابی عملکرد
۷۸ رسیدگی و نظام حسابرسی با هدف اندازه‌گیری کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع	
۷۹ وظایف ذیحساب‌ها به رویکرد نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر نظام ارزیابی عملکرد تغییر پیدا کند	کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی
۸۰ طراحی ساختار عملیاتی نظام ارزیابی عملکرد	
۸۱ ترویج نظام حسابرسی عملیاتی (معیارهای ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی)	

نظام مالیاتی: فرصت‌های بهبود در نظام مالیاتی با هدف تامین منابع شناسایی گردید. در شرایط کنونی با توجه به شدت گرفتن تحریم‌ها، درآمدهای ارزی کشور با کاهش و عدم قطعیت مواجه گردیده و این عدم قطعیت باعث افزایش هزینه‌ها ناشی از نرخ ارز، تورم، کسری بودجه و انباشت بدهی‌های دولت گردیده است. بنابراین تامین درآمد مطمئن الزامی گریزناپذیر برای رفع این مشکلات است تا کشور را در مواجهه با تکانه‌های بیرونی و با هدف کاهش وابستگی به منابع نفتی یاری نماید. برای رسیدن به درآمد مالی پایدار می‌بایستی فرصت‌های بهبود در نظام مالیاتی را تقویت نمود که از جمله آن می‌توان به اصلاح روش مالیات ستانی از ممیز محوری به حسابرسی مبتنی بر ریسک، کاهش معافیت‌ها و گسترش پایه‌های مالیاتی و تسریع در نظام یکپارچه مالیاتی اشاره نمود و با قطع ارتباط ممیز و مؤدی و کاهش وقفه زمانی

وصول مالیات بتوان منابع لازم را ایجاد نمود. به شرطی که پرداخت‌کنندگان مالیات به ازای پرداخت مالیات یک خروجی خوبی ببینند و بین مالیات ستانی و خدمات دولت برای ایجاد حکمرانی خوب تعادل وجود داشته باشد.

نظام خزانه‌داری: فرصت‌های بهبود در نظام خزانه‌داری شامل کنترل منابع (مدیریت نقد) و کنترل و نظارت مالی است. جهت کنترل موثر بر منابع و دسترسی به اطلاعات کامل و به موقع در مورد منابع نقدی و جلوگیری از رسوب نقدینگی در بانک‌ها و با هدف کاهش استقراض ضرورت دارد تا با متمرکز نمودن سازمان جمع‌آوری درآمدها و ایجاد نظام یکپارچه مدیریت اطلاعات دولت، این منابع در حساب خزانه متمرکز شود و با پرداخت مستقیم به ذینفع بتوان کنترل منابع را ایجاد نمود و در راستای بهبود مدیریت وجه نقد و همکاری دستگاه‌ها ذینفع مجوز جابجایی تخصیص‌های استفاده نشده به دستگاه‌ها برای جلوگیری از موج‌های پایان سال داده شود و تخصیص‌ها در حساب با بهره واریز شود تا در صورت مصرف کمتر از نرخ تخصیص بهره به دستگاه ذینفع پرداخت شود و در صورت پرداخت بیشتر بهره از دستگاه ذینفع دریافت شود تا هزینه استقراض دولت کاهش یابد.

مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها: فرصت‌های بهبود در مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها شامل تامین منابع و انضباط مالی است. بنابراین در راستای کاهش ریسک نقدینگی دولت و بهره‌مندی از منابع مازاد لازم است تا بازار اوراق بدهی دولت توسعه یافته و از این طریق بتواند نقش ثبات‌سازی در اقتصاد کلان را داشته باشد و به منظور جبران کاهش درآمدهای نفتی و مالیاتی دولت باید دارایی‌های مازاد خود را شناسایی نموده و با سرعت بیشتر به برطرف کردن موانع و چالش‌های موجود در جهت واگذار نمودن یا مولدسازی آن‌ها اقدام نماید و همچنین وزارت دارایی عهده‌دار مسئولیت طراحی سیاست بدهی و تامین مالی کسری بودجه گردد، در عین حال حفظ ارتباط نزدیک با بانک مرکزی و در نظر گرفتن آثار بدهی‌ها بر سیاست پولی ضروری است. برای اجتناب از بدهی کنترل نشده قانون به گونه‌ای وضع شود که فقط یک مقام دولتی مجاز به استقراض است. با اصلاح نظام مدیریت بدهی‌ها، ریسک‌های مرتبط با متغیرهای اقتصاد کلان و ریسک‌های تامین مالی با هدف مدیریت بدهی‌ها جهت اطمینان نسبت به تامین مالی و سامان‌دهی بدهی دولت شناسایی و ارزیابی شود.

نظام بودجه‌ریزی: فرصت‌های بهبود در نظام بودجه‌ریزی شامل بودجه‌ریزی شفاف، که به کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی با مشارکت ذینفعان، منجر می‌شود و همچنین تخصیص منابع و مدیریت منابع درون بودجه شناسایی گردید. اجرای کارآمد بودجه نیازمند آن است که درآمدها به موقع وصول شود، هزینه‌ها کاهش یابد و با کمترین نرخ بهره ممکن استقراض شود. بودجه‌ریزی مناسب باید پنج ویژگی (انضباط مالی، شفافیت، پاسخ‌گویی، کارایی و اثربخشی) را متجلی سازد. بنابراین همانند بسیاری از کشورهای توسعه یافته نظام بودجه‌ریزی باید به

سمت بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد حرکت نماید برای رسیدن به اهداف این نوع بودجه ریزی نیاز است تا علاوه بر اصلاحات ساختاری و تقویت نهادی، اصلاحات در فرآیندهای بودجه ریزی (تنظیم، تصویب و اجرا) صورت گیرد به جهت شفافیت بیشتر بودجه، سود و مالیات مربوط به شرکت های دولتی در بودجه منعکس شود و از شهروندان برای تهیه و نظارت بودجه استفاده نمود و از طریق دفترچه راهنمای بودجه شهروندان را در جریان کامل بودجه قرار داد. نظام حسابداری و گزارشگری: فرصت های بهبود در نظام حسابداری و با هدف پاسخ گویی و شفافیت شناسایی گردید. بنابراین برای ارتقا مسئولیت پاسخ گویی مالی و عملیاتی، شفافیت و به کنترل درآوردن کلیه منابع، مصارف و تعهدات در تمامی دستگاه ها، حسابداری به روش تعهدی و نقدی به طور همزمان عمل شود و همچنین کلیه گزارشات مالی شامل صورت وضعیت مالی، صورت تغییرات در ارزش خالص، صورت تغییرات در خالص دارایی ها، صورت جریان نقدی، صورت مقایسه بودجه و عملکرد به همراه گزارشات تفسیری مدیریت و اطلاعات غیرمالی تهیه شود و با الگو گرفتن از شرکت ها همانند سیستم کدال، این اطلاعات به صورت آنلاین در دسترس عموم قرار گیرد.

نظام حسابرسی: فرصت های بهبود در نظام حسابرسی در سه بخش کنترل و نظارت، اصلاح قوانین و مقررات، اطمینان بخشی، شناسایی گردید. در بخش کنترل و نظارت مالی تاکید بر استقرار کنترل داخلی مناسب برای نظارت بر اطمینان از مصرف و به کارگیری منابع در محل قانونی خود و شکل دهی مناسب به فرآیندهای کنترل و تعهدات مالی را در بر می گیرد. در بخش قوانین و مقررات لزوم ایجاد استانداردهای بخش حسابرسی و بازنگری عمده فرآیندهای قوانین و مقررات، قانون محاسبات عمومی را شامل می شود. همچنین برای اطمینان بخشی حسابرسی، نیاز به استقلال دیوان محاسبات و امکان دسترسی و رسیدگی به حساب های کلیه دستگاه ها و نهادها که از بودجه استفاده می نمایند و افشاء گزارشات برای عموم مردم است. علاوه بر اطمینان بخشی و رعایت قوانین و مقررات اطمینان بخشی به دستیابی به اهداف اجتماعی نیز مدنظر قرار گیرد.

نظام ارزیابی عملکرد: فرصت های بهبود در نظام ارزیابی عملکرد در ارتباط با کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است. در شرایطی که کشور با کمبود منابع و نامحدود بودن نیازها مواجه است لزوم بهبود اندازه گیری و استفاده بهینه از منابع یک ضرورت است بر همین اساس لازم است که تغییر رویکرد وظایف ذیحساب ها بر پایه نظام ارزیابی عملکرد ایجاد شود و با استقرار سیستم بهای تمام شده خدمات با کیفیت تری ارائه داد و هزینه هایی که اجتناب پذیر هستند را حذف نمود و همچنین با ترویج حسابرسی عملیاتی با هدف اندازه گیری کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، گام های موثری در بهبود عملکرد دستگاه ها اولویت بندی هزینه ها با فعالیت ها برداشت

۵- بحث و نتیجه‌گیری

مدیریت مالی بخش عمومی دارای چهار بعد شامل مدیریت مالی، مدیریت عملیاتی، مدیریت ریسک امانتداری و حکمرانی است که هدف آن افزایش رفاه، عدالت، پاسخ‌گویی، شفافیت، حاکمیت قانون، مشارکت، مسئولیت‌پذیری، کارایی و اثربخشی و در نهایت حکمرانی خوب است. بنابراین یکی از راهکارهای مهم دستیابی به حکمرانی خوب، اصلاح نظام مدیریت مالی عمومی است. یک سیستم مدیریت مالی عمومی قوی، از طریق بهبود تامین منابع پایدار، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، تهیه اطلاعات سودمند و یکپارچه برای ذینفعان و ارتقاء سطح پاسخ‌گویی و اطمینان‌بخشی، ارزیابی عملکرد و افزایش اعتماد بین شهروندان می‌تواند به کاهش فقر، افزایش عدالت اجتماعی و تامین نیازهای اطلاعاتی ذینفعان برای ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری منجر شود و با افزایش شفافیت اطلاعاتی و کارایی استفاده از منابع، زمینه بهبود اقتصادی و اجتماعی و رضایت شهروندان را فراهم و به پایداری در ابعاد مختلف کمک کند. برای رسیدن به این اهداف و یک سیستم مدیریت مالی قوی، فرصت‌های بهبود در زیرنظام‌های مدیریت مالی عمومی به عنوان مقوله اصلی، که شامل نظام مالیاتی، نظام خزانه‌داری، نظام مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها، نظام حسابداری و گزارشگری مالی، نظام حسابرسی و نظام ارزیابی عملکرد با اهداف تامین منابع، کنترل منابع و نقدینگی، انضباط مالی، تخصیص بهینه منابع، تهیه بودجه شفاف و کارآمد، کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، مدیریت منابع درون بودجه، مشارکت ذینفعان، پاسخ‌گویی و شفافیت شناسایی گردید و برای دستیابی به این فرصت‌ها، با اجرای نظام مالیاتی کارآمد، گسترش پایه‌های مالیاتی، تسریع در اجرای نظام یکپارچه مالیاتی، نظام مالیات بر درآمد خانوار، کاهش وقفه وصول مالیات، واگذاری یا مولدسازی دارایی‌های دولت، ارتقای ظرفیت بدهی‌های عمومی، واگذاری شرکت‌های دولتی به بخش خصوصی دارای اهلیت، زمینه‌های لازم برای منابع پایدار برای بعد عملیاتی، ایجاد می‌گردد و با کنترل منابع و نظارت مالی از طریق متمرکز کردن این درآمدها در یک خزانه‌داری واحد، پرداخت مستقیم به ذینفع، مدیریت و نظارت موثر بر ایجاد بدهی‌های عمومی، نظارت مالی ارتقا می‌یابد. با ارتقا فرآیندهای بودجه‌ریزی و اصلاحات ساختاری بودجه که برای تهیه، تخصیص و نظارت آن از نمایندگان همه ذینفعان استفاده می‌شود، مبنایی برای بودجه‌ریزی شفاف است و با حذف هزینه‌های اضافه و انطباق با فعالیت‌های اولویت‌دار، سازمان‌دهی و عملیات فرا بودجه‌ای زمینه ساز، کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع می‌گردد. برای دستیابی به ارتقا پاسخ‌گویی و شفافیت لازم است تا با ارائه گزارش‌های جامع مالی، چشم-اندازها و راهبردها و اطلاعات آماری و افشای اطلاعات و جریان آزاد اطلاعات از طریق سیستم‌های بر خط همانند کدال و اجرای هم‌زمان حسابداری نقدی و تعهدی و اجرای کامل استانداردهای پایه انجام شود تا باعث جلب اعتماد شهروندان و سرمایه‌گذاران گردد و زمینه‌ساز

تحول در نظام بودجه ریزی و ارزیابی عملکرد شود. افزایش اطمینان بخشی با نظارت مالی موثر، افزایش کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی با به کارگیری کنترل داخلی مناسب، استقرار حسابرسی داخلی، استقلال دیوان محاسبات و حسابرسی همه دستگاه ها و نهادها، اصلاح قوانین و مقررات، ارتقا می یابد و با ترویج حسابرسی عملیاتی با استفاده از حسابداری تعهدی و بودجه ریزی عملکرد، اطمینان از دستیابی به اهداف تعیین شده و استفاده کارا و موثر از منابع ایجاد می گردد. یکی از مهم ترین محدودیت ها، گستردگی ابعاد و زیر نظام های مرتبط با موضوع پژوهش است که دسترسی به افراد خبره و آشنا به همه موضوعات را با محدودیت مواجه کرد.

اصلاحات در زیر نظام های مدیریت مالی عمومی به شرح زیر پیشنهاد می شود:

- برای تامین منابع پایدار، پیشنهاد می گردد که تا با ایجاد یک نظام مالیاتی کارآمد و کاهش معافیت ها، افزایش پایه های مالیاتی، جایگزینی سیاست نظام مالیاتی صفر بجای معافیت مالیاتی، ایجاد پایگاه های نظام مالیاتی و تشویق به خوداظهاری، استفاده از ظرفیت دولت الکترونیک و تسریع در اجرای نظام یکپارچه مالیاتی به همراه اصلاحات لازم در نحوه رسیدگی و مالیات ستانی، بدون ایجاد فشار به فعالان اقتصادی بخش رسمی و حرکت به سمت مالیات بر درآمد خانوار، درآمد مطمئن و پایدار ایجاد گردد و نتایج حاصل از مصرف این منابع اطلاع رسانی کامل و شفاف شود.
- برای فرآیند انتقال منابع مالی از واحدهایی که وظیفه جمع آوری را برعهده دارند به واحدهایی که برای پرداخت هزینه ها به این منابع نیازمندند، پیشنهاد می گردد تا حساب واحد خزانه ایجاد شود و برای ارتقای نظارت مالی و عملیاتی نظام یکپارچه مدیریت اطلاعات ایجاد شود و همچنین پرداخت ها به صورت مستقیم به ذینفع صورت گیرد.
- برای تامین منابع پیشنهاد می گردد که با توجه به حجم بالای اموال و دارایی های مازاد و بلااستفاده دولت اقدامات لازم جهت رفع موانع حقوقی و نهادی آن برای واگذاری یا مولدسازی آن ها صورت گیرد و با واگذاری شرکت های دولتی به بخش خصوصی دارای اهلیت دامنه دولت کوچکتر شود. درآمد حاصل از منابع طبیعی با در نظر گرفتن عدالت بین نسلی در بودجه آورده شود و صرف پروژه های سرمایه ای شود. دولت برای ثبات سازی در سطح اقتصاد کلان از اوراق دولتی استفاده نماید.
- اصلاحات لازم در این نظام بر این ایده استوار شود، که تغییر رویکرد در مدیریت بودجه صرفاً از کنترل درون دادها و تضمین پاسخ گویی مالی، با تأکید بر برون دادها و نتایج مرتبط با اهداف سیاست عمومی گردد و درآمدها و هزینه ها به صورت واقعی دیده شود، فعالیت ها اولویت بندی شوند. برای شفافیت و پاسخ گویی، عموم شهروندان برای تهیه، تخصیص و نظارت بر بودجه مشارکت نمایند و با استفاده از دفترچه راهنمای بودجه برای اطلاع رسانی و برای اطمینان بیشتر از بودجه ریزی باز و شفاف استفاده شود و برای

- یکپارچه‌سازی سیاست‌های مالی و بودجه‌بندی در طول یک افق چند ساله از بودجه-ریزی میان مدت و بلند مدت استفاده گردد. با توجه به حجم بالای عملیات فرابودجه‌ای مسیرهای فرابودجه‌ای محدود و قاعده‌مند گردد و بودجه شرکت‌های دولتی اصلاح شود.
- با توجه به اینکه گزارش‌های مالی در بخش عمومی برای ارائه معیاری بابت خدمات انجام شده با محدودیت مواجه است پیشنهاد می‌گردد با گزارش عملکردی ادغام شود که نشان‌دهنده چگونگی استفاده از منابع مالی برای دستیابی به نتایج واقعی است و گزارش‌های سازمان‌ها و نهادها و شرکت‌های دولتی در سائیتی همانند سایت کدال در دسترس عموم قرار گیرد و سیستم حسابداری تعهدی و نقدی به صورت همزمان اجرا گردد.
- در راستای حصول اطمینان از مصرف و به کارگیری منابع مالی در محل قانونی و تطابق عملیات‌های مرتبط با بودجه با قوانین و فرآیندها، ضرورت دارد کنترل داخلی مناسب و حسابرسی داخلی در دستگاه‌ها استقرار یابد و همچنین امکان رسیدگی به همه نهادها و سازمان‌ها که از بودجه استفاده می‌کنند برای دیوان محاسبات فراهم گردد و صورت‌های مالی همه دستگاه‌ها حسابرسی شود. استانداردهای حسابرسی تدوین گردد، قوانین و فرآیندهای قانون محاسبات عمومی بازنگری گردد
- با استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و با استفاده از حسابداری تعهدی پیشنهاد می‌گردد حسابرسی عملیاتی در سازمان‌ها با هدف اندازه‌گیری کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی ایجاد شود و وظایف ذی‌حسابی‌ها به نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تغییر پیدا کند
- اصلاحات فوق با همکاری و هماهنگی بین دستگاه‌های اجرایی قابل انجام است.

یادداشت

- | | |
|---|---|
| 1. public financial management | 13. public Expenditure and financial Accountability |
| 2. Carole Pretorius, Nico Pretorius | 14. Allen & Tomasi |
| 3. Andrews, Cangiano, Cole de Renzio, et al | 15. Pattanayak & Cooper |
| 4. Michael Parry | 16. Andrews |
| 5. Allen, Schiavo & Garrity | 17. Baltaci & Yilmazs |
| 6. Rosen | 18. United Nations Development |
| 7. Organization for Economic Co-operation and Development | 19. Moe |
| 8. Witt & Muller | 20. Stanton |
| 9. Mckinney Jerome | 21. Wawire |
| 10. Sanchez & Ballesteros | 22. Treasury Single Account |
| 11. Nyamita et al | 23. Pattanayak & Fainboim |
| 12. Ball lan | |

کتابنامه

- آذر، عادل؛ حبشی، نعمت، (۱۳۹۶). ارائه الگوی موثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران، *دانش حسابرسی*، ۱۷(۵۴): ۱۷-۵۴
- افشاری، زهرا؛ شیرین بخش، شمس اله؛ بهشتی، مریم (۱۳۹۱). بررسی پایداری مالی، *فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی*، ۱۲(۵۴): ۲۴-۵۴
- ابدالی، علی؛ آذر، عادل؛ امیری، مجتبی؛ پورعزت، علی اصغر (۱۳۹۶). تبیین چارچوب مدیریت مخارج عمومی در ایران، *پژوهش های مدیریت منابع سازمانی*، ۷(۳): ۱-۱۸
- استراوس، آنسلم و کوربین جولیت (۱۳۸۴). اصول روش تحقیق کیفی: نظریه مبنایی؛ رویه ها و روش ها. ترجمه بیوک محمدی. تهران، پژوهش گاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
- آلن، ریچارد و توماس، دانیل (۲۰۰۱). مدیریت هزینه های عمومی: کتاب مرجع برای کشورهای در حال گذار، ترجمه دفتر تحقیقات و سیاست های مالی وزارت امور اقتصادی، مجله اقتصادی ۵(۵۱و۵۲): ۱۱۳-۱۴۳
- اندوز، مت؛ کانانو، مارکو؛ کول، نیل؛ دورنزویو، پائولو؛ کروز، فلیپ وسلیمکان، رنارد (۲۰۱۴). مدیریت مالی چیست؟ مرکز توسعه بین الملل دانشگاه هاروارد، ترجمه مرکز توانمندسازی حاکمیت و جامعه
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۳). ارزیابی ظرفیت مسئولیت پاسخ گویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران، *فصلنامه مطالعات حسابداری* ۶: ۵۴-۲۷
- باباجانی، جعفر؛ معیری، مرتضی (۱۳۹۲). الگویی برای تحول در نظام پاسخ گویی مالی و عملیاتی در بخش عمومی ایران، رساله دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی
- باباجانی، جعفر؛ بابایی، مسعود (۱۳۹۰). تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاه ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی، *دانش حسابداری*، ۲(۴): ۲۷-۷
- برزوزاده زواره، محسن؛ مرادی، محمد و نرگسیان، عباس (۱۴۰۰). طراحی چارچوب برای بهبود مدیریت منابع خزانة داری کل کشور، *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۸(۱): ۸-۹
- ۲۸
- جهاندیده، مهسا (۱۳۹۹). اصلاحات مدیریت مالی عمومی: تیرهایی که به هدف نمی خورند، *روزنامه دنیای اقتصاد*، شماره ۴۹۱۸
- جنایی، افشین (۱۳۹۱). بررسی چالش های کشورهای عضو سازمان همکاری توسعه اقتصادی، *مجله اقتصادی* ۲، ۱: ۹۱-۱۰۸

دیانتی دیلمی، زهرا (۱۳۹۷). روش تحقیق کیفی و کمی در حسابداری همراه با نرم افزار spss. انتشارات عدالت نوین

رنجبر، احمد (۱۳۸۴). حسابرسی و نظارت عمومی و نقش پارلمان‌ها، مرکز پژوهش‌های مجلس، شماره ۷۵۵۴

زارعی، بتول (۱۳۹۶). مدیریت مالی بخش عمومی، سازمان حسابرسی

سازمان برنامه و بودجه کشور (۱۳۸۹). چارچوب اصلاح ساختار بودجه با قطع وابستگی مستقیم بودجه به نفت

شبییری نژاد، علی اکبر و صالح خو، قاسم (۱۳۸۲). بودجه‌ریزی در ایران (مسائل و چالش‌ها)، زمینه‌های نظری و توصیه‌های سازمان بین‌المللی در باب شفافیت بودجه، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی

علیزاده ثانی، محسن و الوانی، سیدمهدی (۱۳۸۶). تحلیلی بر کیفیت حکمرانی خوب در ایران، مجله مطالعات مدیریت بهبود و تحول، ۵۳: ۱-۲۴

فرج‌وند، اسفندیار (۱۳۹۳). مبانی مدیریت دولتی، چاپ هشتم، تهران: انتشارات فروزش.

قادری، بهمن؛ رسولی، پیمان و عبدی، سهراب (۱۳۹۵). پاسخ‌گویی و شفافیت مدیریت مالی بخش عمومی، پنجمین کنفرانس ملی مدیریت، اقتصاد و حسابداری، تبریز

کردستانی، غلامرضا؛ معنوی مقدم، امیرهادی (۱۳۹۶). بررسی مدیریت مالی نوین بخش عمومی گذشته، حال و آینده، مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۲۳(۳): ۱۷-۳۰

کردستانی، غلامرضا؛ مشکینی، نفیسه (۱۳۹۸). پیامدهای به کارگیری رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین، مدیریت دولتی، ۱۱(۲): ۲۳۱-۲۵۰

کردستانی، غلامرضا؛ آقامحمد، مهدی و کاظمی، حسین (۱۴۰۰). شناسایی ابعاد الگوی مدیریت مالی عمومی نوین، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی شماره ۴: ۲۴۱-۲۶۷

کردلو، محمدرضا، دانش فرد، کرم اله، عالم تبریز، اکبر و تقوی، مهدی. (۱۳۹۹). بررسی تعیین استراتژی مرسوم در نظام بودجه‌ریزی ایران. فصلنامه مدیریت توسعه و تحول ۴۱: ۱-۸

گرد، عزیز؛ اسماعیلی کیا، غریبه (۱۳۹۸). حسابداری و حسابرسی بخش عمومی، انتشارات سمت

مقیم، سیدمحمد؛ پورعزت، علی اصغر؛ دانایی فرد، حس نواحمدی، حیدر (۱۳۹۵). تبیین عناصر حکمرانی خوب در سیاست‌گذاری نظام بودجه‌ریزی کشور، فصلنامه مطالعات راهبردی سیاست‌گذاری عمومی، ۶(۲۱): ۳۲-۵۲

مرکز مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها، وزارت امور اقتصادی و دارایی (۱۳۹۸). نسخه نهایی تدوین شده توسط اداره تدوین روش‌ها، شاخص‌ها و راهبردها با اعمال اصلاحات

نظری، علیرضا؛ فدایی، ایمان (۱۳۹۲). آسیب شناسی نظام مالیاتی ایران، فصلنامه سیاست های مالی و اقتصادی، ۱(۴): ۹۲-۱۱۰

نیکبخت، محمدرضا؛ قدس حسن آباد، مریم (۱۳۹۷). عملکرد حسابرسی داخلی در ایران از دیدگاه مدیران حسابرسی داخلی: رویکرد کلاسیک نظریه بنیانی، دانش حسابداری و حسابرسی، ۷(۲۸): ۱۸۷-۱۹۹

References

- Allen, R. Schiavo-Campo, S. and Garrity, T. (2004) Assessing and Reforming Public Financial Management: A New Approach. Washington: World Bank.
- Alizadeh Thani, M. Elwani, M. (2006), an analysis of the quality of good governance in Iran, Journal of Improvement and Transformation Management Studies, 53: 1-24 (in Persian)
- Azar, A. Habashi, N. (2016), providing an effective model for the audit of the general department of the Accounts Court of the Islamic Republic of Iran, Audit Knowledge, 17(32):5-40 (in Persian)
- Andrews, Matt. (2011) "Which organizational attributes are amenable to external reform? An empirical study of African public financial management." International Public Management
- Afshari, Z. Shirin Bakhsh, S. and Beheshti, M. (2013), financial sustainability review, Economic Research Quarterly, 12(54) 27-54 (in Persian)
- Abdali, A. Azar, A. Amiri, M. and, Pourezat, A. (2016), Explanation of the public expenditure management framework in Iran, Organizational Resource Management Research, 7(3): 1-18 (in Persian)
- Assets and Debts Management Center, Ministry of Economic Affairs and Finance (2018). The final version compiled by the Department of Development of Methods, Indicators and Strategies with corrections, (in Persian)
- Baltaci, M & Yilmaz, S. (2006) "Keeping an Eye on Sub-National Governments: Internal Control and Audit at Local Levels. WBL Working paper series. Washington, DC: World Bank, PP. 1-29
- Ball Ian, IFAC CEO, (2011), Trust and accountability in public financial management, CIPFA'S IST international conference
- Babajani, J. (2013), Evaluation of Accountability Accountability of the Accounting and Financial Reporting System of the Government of the Islamic Republic of Iran, Accounting Studies Quarterly 6: 27-54 (in Persian)
- Babajani, J. Babaei, M. (2017), the effect of establishing an internal audit unit and forming an audit committee in improving the level of financial accountability of universities and higher education and research institutions, Danesh Jesabdari Journal, 2(4): 7-27 (in Persian)
- Babajani, J. Babaei, M (2017), the effect of establishing an internal audit unit and forming an audit committee in improving the level of financial

- accountability of universities and higher education and research institutions, Danesh Jesabdari Journal, 2(4): 7-27 (in Persian)
- Brzozadeh Zavareh, M. Moradi, M. and Nargesian, A. (1400), Designing a framework to improve the management of treasury resources of the whole country, biquarterly scientific journal of government accounting, 8(1): 9-28 doi: 10.30473/gaa.2021.58496.1472 (in Persian)
- Carole Pretorius, Nico Pretorius, 2009, Review of Public Financial Management Reform Literature. London: DFID
- Gord, A. Esmaili Kia, G. (2018), Public Sector Accounting and Auditing, Samt Publications (in Persian)
- Jahandideh, M. (2019), Public Financial Management Reforms: The Arrows That Don't Hit the Target, Dunya Ekhtaz Newspaper, No. 4918 (in Persian)
- Kurdestani, G. Aghamohammed, M. Kazemi, H. (1400) Identifying the dimensions of the modern public financial management model, Financial Accounting and Audit Research No. 4: 267-241 (in Persian)
- Kurdestani, G. Mawani Moghadam, A. (2016) Examining the modern financial management of the public sector: Rial past, present and future, Accounting and Auditing Studies, 23(3): 17-30 (in Persian)
- Kordlo, M. Daneshfard, K. AlamTabriz, A. and Tagvi, M. (2019). Investigating the determination of conventional strategy in Iran's budgeting system. Development and Transformation Management Quarterly 41: 1-8 (in Persian)
- Kurdestani, G. Meshkini, N. (2018), Consequences of applying the modern public financial management approach, Government Medizit, 11(2): 231-250 (in Persian)
- Mckinney Jerome, B. (2004) Effective financial management in public and nonprofit agencies, Greenwood Publishing Group.
- Moghimi, M. Pourezzat, A. Danaeifard, H. Ahmadi, H. (2015), Explaining the elements of good governance in the politicization of the country's budgeting system, Quarterly Journal of Strategic Studies of Public Policy, 6(21):32-52 (in Persian)
- Moe, R. C. (1997). The importance of public law: New and old paradigms of government management. Handbook of Public Law and Administration, 42-44
- Michael Parry. (2010). The four dimensions of public financial management, <https://europa.eu>
- Nyamita M. O, Dorasamy, N. & Garbharran, H.L. (2015). A review of public sector financial management reforms: an international perspective. Public and Municipal Finance, 4(2), 25-37.
- National Planning and Budget Organization, (2009), the framework for reforming the budget structure by cutting the direct dependence of the budget on oil (in Persian)
- Nazari, A. Fadaei, A. (2012), Pathology of Iran's Tax System, Financial and Economic Policy Quarterly, 1(4): 110-92 (in Persian)

- Nikbakht, Quds Hasanabad, M. (2017), Internal audit performance in Iran from the point of view of internal audit managers: the classical approach of fundamental theory, *Accounting and Auditing Knowledge*, 7(28):187-199 (in Persian)
- OECD (201۶), Accrual practices and reform experiences in OECD countries – Results of the 2016 OECD Accruals Survey
- OECD (2019), Budgeting and Public Expenditures in OECD Countries 2019, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264307957-en>
- OECD, 2009, Managing Development Resources, The Use of Country Systems in Public Financial Management, www.oecd.org/publishing/corrigenda, ISBN 978-92-64-05615-2. pp1-92
- Pattanayak, S. & Cooper, J.P. (2011). Chart of Accounts: A Critical Element Of The Public Financial Management Framework Washington, D.C: International Monetary Fund
- PEFA. (2005) Public Financial Management: Performance Measurement Framework. Washington: PEFA Secretariat, World Bank.
- Pattanayak, S. & Fainboim, I. (2010), Treasury Single Account: Concept, Design and Implementation Issues, IMF Working Paper
- Qadri, B. Rasouli, P. Abdi, S. (2016), Accountability and Transparency of Public Sector Financial Management, Fifth National Conference on Management, Economics and Accounting, Tabriz (in Persian)
- Robinson, M. (2007). performance budgeting: linking funding and result. New York Soringer
- Ranjbar, A. (2004), public audit and supervision and the role of parliaments, Parliament Research Center, No. 7554 (in Persian)
- Richarda, Daniel T. (2001), Public Expenditure Management: A Reference Book for Countries in Transition, translated by the Financial Research and Policy Office of the Ministry of Economic Affairs, *Economic Journal* 5(51-52): 113-143(in Persian)
- Schiavo-Campo, S. and Tommasi, D. (1999) Managing Government Expenditure. Manilla: ADB. (http://www.adb.org/documents/manuals/govt_expenditure/).
- Sailendra Pattanayak & Israel Fainboim, (2010). Treasury Single Account: Concept, Design, and Implementation Issues, International Monetary Fund
- Stanton, T. H. (1995). Assessing institutional development: The legal framework that shapes public institutions. *New Directions for Evaluation*, 1995, 55-65.
- Shabirinejad, A., Saleh Khoo, G. (2012), Budgeting in Iran (Issues and Challenges), Theoretical Backgrounds and Recommendations of the International Organization on Budget Transparency, Bureau of Program and Budget Studies of the Research Center of the Islamic Council (in Persian)
- Strauss, A. and Corbin, J. (2004), principles of qualitative research method: basic theory; Procedures and methods. Translated by Buyuk Mohammadi. Tehran Institute of Human Sciences and Cultural Studie (in Persian)

- Sanchez, I.M. & Ballesteros, B. C (2016). New Public Financial Management. Springer International Publishing Switzerland (1-18)
- United Nations Development Programme, (1997), Governance for Sustainable Human Development, A UNDP Policy Document,
- Witt, M. and Müller, I. (2006) Implementing the Paris Declaration in Public Finance – Challenges by Capacity Development. Eschborn: GTZ. (<http://siteresources.worldbank.org/EXTFINANCIALMGMT/Resources/31321>)
- Wawire, N.H. (2019). Determinants of VAT Revenue in Kenya, A Paper Presented at the CSAE Conference held from 20 to 22 MARCH 2011, at St Catherin's Colleg
- Zarei, B. (2016), public sector financial management, auditing organization (in Persian)