

Identifying Challenges to the Public Financial Management System

Mohammad Ali Karimi 

Ph.D. student, Department of Accounting, Qazvin branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

Gholamreza Kordestani * 

Professor of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran.

Kumars Biglar 

Assistant Professor of Accounting, Qazvin, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

Abstract

The public financial management system in developing countries faces ongoing challenges. These challenges include ensuring the compatibility of budget planning and discipline with macroeconomics, resource allocation in accordance with poverty reduction strategies, and effectively implementing programs and activities while monitoring results. This research was conducted to identify the challenges of the public financial management system in the country. This qualitative study utilized the content analysis method to analyze data collected between 1400-1401. The required information was collected and analyzed through semi-structured interviews conducted with 15 experts to identify the challenges related to the country's public financial management systems. The challenges related to various public financial management sub-systems including the tax system, treasury system, asset and debt management system, budgeting system, accounting and financial reporting system, audit system, and performance evaluation system were identified in four elements, financial and non-financial resources, management and

* Corresponding Author: kordestani@soc.ikiu.ac.ir

How to Cite: Karimi, M. A., Kordestani, Gh. Biglar, K. (2023). Identifying Challenges to the Public Financial Management System, *Empirical Studies in Financial Accounting*, 20(77), 141 -182.

governance system, institutional framework, and support structures and in twelve dimensions including lack of financial resources, weak infrastructure and equipment, human resource problems, weakness in executive and operational processes, insufficient support of managers, influence and lobbying, lack of accountability, weak rules and standards, lack of transparency, weak training, non-implementation of accrual accounting, and weak performance budgeting. Identifying these challenges can provide a framework for improving the financial management system and help those involved in reforming the public financial management system.

Keywords: capacity assessment, identification of existing challenges, public financial management



1. Introduction

Strong public financial management can reduce poverty, increase social justice, meet the information needs of stakeholders to assess accountability, and provide the basis for economic and social satisfaction, and contribute to sustainability in different dimensions. To achieve strong public financial management, there is a need to transform the public financial management subsystems.

Studies have shown the necessity for reforming public finance management subsystems (Babajani, et al., 2012; Agha Mohammad et al., 2020; Nyamita, et al, 2015). To initiate reforms and strengthen the public financial management system, it is necessary to transition from traditional approaches to new ones that identify existing challenges and obstacles. By resolving them and building capacity, a foundation can be established for reforming the public financial management system. Therefore, the research question at hand is: What are the challenges facing public sector fiscal management?

This research aims to introduce the literature related to the subject and explore the less-investigated issues associated with assessing financial management capacity and challenges within its sub-systems. In other words, the objective is to provide a deeper insight for responsible institutions and researchers to evaluate the capacity and challenges of public sector financial management.

2-Literature Review

The research literature is presented in two parts: challenges related to public financial management sub-systems and assessing public financial management capacity.

2-1: Challenges related to government financial management subsystems.

Studies have shown that the tax system, treasury system, asset and debt management system, budgeting system, accounting and reporting system, audit system, and performance evaluation system are facing challenges.

2-2: Assessing the capacity of public financial management

When assessing public financial management systems, the issue of capacity should be considered as crucial. Olander (2007) introduces four interdependent elements that need to be taken into account when assessing and developing public financial management capacity:

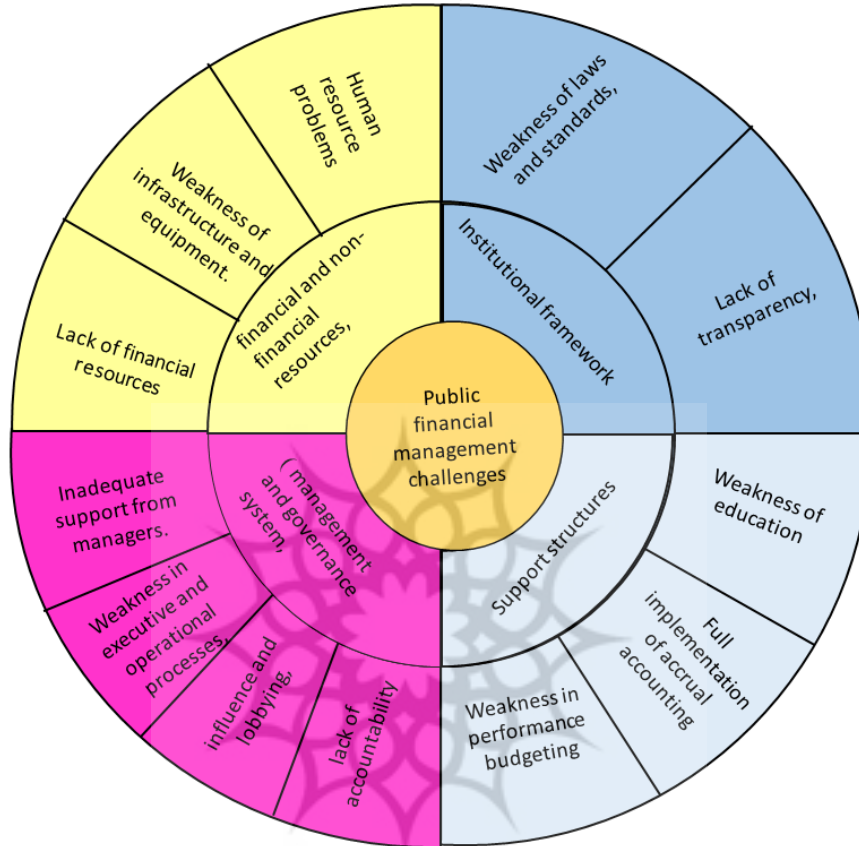
Main article Dimensions	tax system	treasury system	Assets and liabilities management system	Budgeting system	Accounting and financial reporting	audit system	Performance evaluation system	Total
Human resource problems			1	1		1		3
Inadequate support from managers		1	1	2		1		5
Weakness in performance budgeting							1	1
Lack of financial resources				1				1
Weakness of education				1	1			2
12	11	6	14	16	8	11	4	70

4-2) Research Concept Model.

Drawing upon the research findings and recognizing that financial management comprises a comprehensive system of subsystems, the challenges associated with these subsystems also reflect the challenges of the overall financial management system. This is illustrated in Figure 1, which identifies 4 elements and 12 dimensions.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی

Figure 1. Conceptual model of public financial management system challenges



5. Discussion

The challenges related to public financial management subsystems, namely the tax system, the treasury system, the asset and debt management system, the budgeting system, the accounting and financial reporting system, the audit system, and the performance evaluation system can be grouped into four elements: financial and non-financial resources, management and governance system, institutional framework, and support structures. These challenges span across twelve dimensions, including: lack of financial resources, weak infrastructure and equipment, human resource problems, weakness in executive and operational processes, insufficient support of managers, influence and lobbying, lack of accountability, weak rules and

standards, lack of transparency, weak training, non-implementation of accrual accounting, and weakness in performance budgeting. Identifying these challenges provides a framework for improving the financial management system and assists those involved in the reform of the public financial management system.


6. Conclusion

To achieve the goals and capitalize on improvement opportunities, the financial management system must address several challenges. These challenges can be overcome through necessary reforms in the public financial management sub-systems, which require cooperation and coordination among executive bodies. The outcome of these reforms and the resolution of challenges will result in a robust public financial management system. This, in turn, will bring about stable financial income, resource discipline and efficiency, increased accountability and transparency, proper management of public funds, and ultimately good governance.


However, it is important to acknowledge an important limitation: The breadth of dimensions and sub-systems related to the research subject. Limited access to experts and familiarity with all relevant topics presented a constraint. One potential solution to address the need for skilled human resources in the public sector is the establishment of a public financial management course. By developing the course curriculum in accordance with the actual needs of the public sector, this limitation can be mitigated.

شناسایی چالش‌های نظام مدیریت مالی عمومی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.

محمدعلی کریمی 

استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران.

غلامرضا کردستانی* 

استادیار، گروه حسابداری، قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران

کیومرث بیگلر 

چکیده

نظام مدیریت مالی عمومی در کشورهای در حال توسعه برای اطمینان از سازگاری برنامه‌ریزی و انضباط بودجه با اقتصاد کلان و تخصیص منابع مطابق با راهبردهای کاهش فقر و اجرای برنامه‌ها و انجام فعالیت‌ها به‌طور اثربخش و پیگیری نتایج، همواره با چالش‌هایی مواجه هستند. این پژوهش به منظور شناسایی چالش‌های نظام مدیریت مالی عمومی کشور انجام شده است. این مطالعه دارای یک طرح کیفی بوده و برای تحلیل داده‌ها از روش تحلیل محتوا استفاده شده است. اطلاعات مورد نیاز در سال ۱۴۰۰-۱۴۰۱ از طریق مصاحبه نیمه ساختاریافته با ۱۵ نفر از خبرگان گردآوری و تحلیل شده است. چالش‌های مربوط به زیر نظام‌های مدیریت مالی عمومی که شامل؛ نظام مالیاتی، نظام خزانه‌داری، نظام مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها، نظام بودجه‌ریزی، نظام حسابداری و گزارشگری مالی، نظام حسابرسی و نظام ارزیابی عملکرد است در چهار عنصر؛ منابع مالی و غیرمالی، مدیریت و نظام حکمرانی، چارچوب نهادی و ساختارهای پشتیبانی و در دوازده بعد شامل کمبود منابع مالی، ضعف زیرساخت‌ها و تجهیزات، مشکلات منابع انسانی، ضعف در فرایندهای اجرایی و عملیاتی، حمایت ناکافی مدیران، نفوذ و لابی‌گری، نبود پاسخ‌گویی، ضعف قوانین و استانداردها، نبود شفافیت، ضعف آموزش، اجرایی نشدن کامل حسابداری تعهدی، ضعف در بودجه‌ریزی عملکرد، شناسایی گردید. شناسایی این چالش‌ها می‌تواند چارچوبی برای بهبود نظام مدیریت مالی فراهم نماید و به دست‌اندرکاران برای اصلاح نظام مدیریت مالی عمومی کمک نماید.

کلیدواژه‌ها: اصلاح نظام مدیریت مالی عمومی، چالش‌های مدیریت مالی عمومی، استفاده مؤثر از منابع.

مقاله حاضر بر گرفته آر رساله دکتری رشته حسابداری دانشگاه آزاد می‌باشد

* نویسنده مسئول: kordestani@soc.ikiu.ac.ir

مقدمه

مدیریت مالی عمومی^۱ در دهه گذشته شاهد نوآوری سریعی بوده است. زمانی تمرکز محدودی بر بودجه‌ریزی داشت، در حال حاضر دامنه مدیریت مالی عمومی به‌طور چشمگیری گسترش یافته است، ایده‌ها و اصلاحات جدیدی را از همه زوایای اقتصاد، علوم سیاسی، حسابداری و مدیریت دولتی به وجود آورده و تکامل آن مدت‌هاست که در حال انجام است، اما منجر به ظهور آنچه صندوق بین‌المللی پول به‌عنوان شیوه‌های مدیریت مالی عمومی چند رشته‌ای «پیش‌گام» توصیف می‌کند، شده است. (نظرسنجی رهبران مدیریت مالی جهانی، ۲۰۱۵).

مدیریت مالی عمومی نظام ابزارهای ارزیابی بودجه عمومی در چهار مرحله فرآیند بودجه، باهدف دستیابی به سه نتیجه اصلی: انضباط کلی بودجه‌ای، تقسیم راهبردی منابع، استفاده بهینه از منابع برای ارائه خدمات است (PEFA^۲, 2016, 2).

اگرچه تعاریف مدیریت مالی بخش عمومی هنوز هم متفاوت است، یک شناخت رو به رشد وجود دارد که نه تنها حسابداری و مسائل گزارشگری، بلکه مالیات، مخارج و مدیریت بدهی دولت را پوشش می‌دهد، که به‌نوبه خود بر تخصیص منابع و توزیع درآمد تأثیر می‌گذارد. (Pretorius & Pretorius, 2009;3).

هدف اولیه سیستم مدیریت مالی عمومی حفظ انضباط بودجه است. انضباط مالی باید تضمین کند که سطح جمع‌آوری مالیات و مخارج عمومی با اهداف کسری بودجه مطابقت داشته و دولت برای رفع کسری استقراض نمی‌کند. دومین هدف، سیستم مدیریت مالی عمومی باید از کارایی تخصیص منابع عمومی، یعنی انطباق منابع دولتی تخصیص یافته با برنامه‌های استراتژیک دولتی اطمینان حاصل کند. سومین هدف، این سیستم مدیریت مالی عمومی باید کارایی عملیاتی، یعنی دستیابی نسبت قیمت به کیفیت در ارائه خدمات را فراهم کند. درنهایت، سیستم مدیریت مالی عمومی باید شفاف، باز، با حضور اجباری و

1. public financial management

2. Public Expenditure and Financial Accountability

کنترل و پاسخ‌گویی افراد مسئول در استفاده از منابع مالی عمومی باشد. برای دستیابی به اهداف مدیریت مالی در بخش دولتی در مرحله کنونی، بسیاری از دولت‌ها در حال اجرای اصلاحات مدیریت مالی عمومی هستند. (Tekachenko, 2020; 84).

در حال حاضر، دولت‌های کشورهای مختلف در اجرای اصلاحات مدیریت مالی عمومی با چالش‌های مختلفی روبرو هستند؛ بنابراین، پیچیدگی و تعدد فرآیند مدیریت امور مالی عمومی، به‌خودی‌خود، چالشی برای کسانی است که مسئول نتایج این فرآیند هستند. (Curristine et al., 2007; 2).

مدیریت مالی عمومی با حضور پدیده‌هایی مانند: بحران اقتصاد جهانی، جهانی‌شدن، تشدید اثرات بحران، تروریسم، بیماری، افکار عمومی، ظهور سریع در شبکه‌های اجتماعی، فناوری‌های جدید، عدم قطعیت و عوامل دیگر پیچیده می‌شود. چالش بلامنازع و فرصت برای بهبود همه فرایندها در مدیریت مالی، داده‌های دولتی باز^۱ هستند که سودمندی آن‌ها در دسترس بودن و توانایی استفاده از همه شرکت‌کنندگان در فرآیند بودجه برای حل کارهای مختلف است. با این حال، باید به‌خاطر داشت که این داده‌ها باید در محدوده خاصی ارائه شوند تا تهدیدی برای امنیت دولت ایجاد نکنند. علاوه بر این، استفاده از این داده‌ها مسئولیت بیشتری را بر همه کاربران برای حفظ محرمانگی تحمیل می‌کند. (Tekachenko, 2020; 77). سانچز و بالستروز بیان می‌کنند که نظام مدیریت مالی موجود در سازمان‌های بخش عمومی، مطابق با نیازهای جامعه نیست. به‌عنوان نمونه سیستم‌های مدیریت مالی سنتی از توانایی لازم برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و نشان دادن چشم‌انداز آینده به شهروندان برخوردار نیستند. همچنین این سیستم‌ها از توانایی لازم در زمینه تجزیه و تحلیل بهای تمام‌شده بخش عمومی برخوردار نمی‌باشند (Sanchez & Ballesteros; 2016). برای ایجاد اصلاحات و تحول در نظام مدیریت مالی عمومی و تقویت آن و عبور از رویکردهای سنتی به رویکردهای جدید ضرورت دارد تا چالش‌ها و موانعی که وجود دارد شناسایی گردد تا بتوان با رفع آن‌ها و ایجاد ظرفیت، مبنایی برای

1. open government data

اصلاح نظام مدیریت مالی عمومی فراهم نمود؛ بنابراین پرسش تحقیق حاضر این است که مدیریت مالی بخش عمومی با چه چالش‌هایی روبرو است؟ برای پاسخ به این سؤال از یک طرح کیفی و مصاحبه نیمه ساختاریافته استفاده شده است.

در زمینه اصلاحات مدیریت مالی بخش عمومی، مطالعاتی صورت گرفته است که نشان می‌دهد انجام اصلاحات در زیر نظام‌های مدیریت مالی عمومی ضروری است (باباجانی، آذر و معیری، ۱۳۹۲، ۱، آقا محمد، کردستانی و کاظمی، ۲۴۱، ۱۴۰۰؛ Nyamita, et al., 2015; 15)

این پژوهش سعی دارد ادبیات مرتبط با موضوع و مسائل مربوط به ارزیابی ظرفیت مدیریت مالی که تاکنون کمتر مورد بررسی قرار گرفته است و چالش‌های مرتبط با زیر نظام‌های آن را معرفی نماید و به عبارت دیگر هدف این پژوهش ایجاد بینش عمیق‌تر برای نهادهای مسئول و پژوهشگران برای ارزیابی ظرفیت و چالش‌های مدیریت مالی بخش عمومی است. در بخش بعد، چالش‌های زیر نظام‌های مدیریت مالی عمومی و ارزیابی ظرفیت برای مدیریت مالی عمومی تشریح شده است و در ادامه، روش پژوهش، یافته‌ها، نتیجه‌گیری و پیشنهادها ارائه می‌گردد.

پیشینه پژوهش

پیشینه پژوهش در دو بخش، چالش‌های مربوط به زیر نظام‌های مدیریت مالی عمومی و ارزیابی ظرفیت مدیریت مالی عمومی ارائه می‌گردد.

الف: چالش‌های مربوط به زیر نظام مدیریت مالی عمومی

نظام مالیاتی

دولت‌ها با استفاده از انواع سیاست‌های مالیاتی می‌توانند در راستای تحقق مهم‌ترین اهداف خود همچون ایجاد عدالت اجتماعی و توزیع مناسب درآمد و از بین بردن شکاف طبقاتی بین اقشار مختلف جامعه، تثبیت قیمت‌ها، کاهش بیکاری، رونق اقتصادی و نیز افزایش

سرمایه گذاری، از ابزار مالیات استفاده کرده و سیاست‌های مختلف اقتصادی خود را تنظیم کنند (جعفری، ۱۳۸۸: ۷۸).

نظری و فدایی به مطالعه آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران پرداختند و ناکارآمدی نظام مالیاتی کشور را در چهار بخش الف) قوانین و مقررات که شامل: پیچیدگی و عدم جامعیت، وجود معافیت‌های کلی و گسترده در عین ناکارآمدی، ضعف در ضمانت‌های اجرایی، محدودیت در پایه‌های مالیاتی ب) سازمان امور مالیاتی که شامل: ضعف در زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و به تبع آن عدم به کارگیری گسترده از فناوری اطلاعات در انجام امور، عدم وجود و بهره‌مندی از پایگاه جامع اطلاعات مؤدیان، ساختار تشکیلات اجرایی گسترده مبتنی بر الگوی پیمانه‌ای، فرایندهای ناکارآمد اخذ مالیات، ج) تمکین نامناسب آحاد جامعه نسبت به نظام مالیاتی شامل: فرهنگ عمومی نامناسب در ارتباط با پرداخت مالیات، ضعف در اطلاع‌رسانی مناسب در خصوص چگونگی هزینه کردن درآمدهای مالیاتی طی سال‌های متمادی و عدم توجه به اهمیت آن در تغییر نگرش جامعه، احساس وجود تبعیض مالیاتی به مفهوم برخورد متفاوت مالیاتی میان مؤدیان همسان، شفافیت اطلاعاتی پایین در خصوص فعالان اقتصادی کشور، د) مشکلات اجرایی در نظام مالیاتی کشور بالا بودن هزینه وصول مالیات مطرح نمودند. (نظری، فدایی، ۱۳۹۲: ۹۵-۱۱۰)

عواملی از قبیل افزایش بار مالیاتی و مقررات دولتی، افزایش بروکراسی اداری، کاهش درآمد واقعی، افزایش در بیکاری، تغییر در خدمات و تغییرات جمعیتی بر فرار مالیاتی تأثیرگذار است. همچنین با ثابت در نظر گرفتن سایر شرایط، پیچیده‌تر بودن مقررات و قوانین منجر به افزایش حجم اقتصاد زیرزمینی می‌شود؛ زیرا این مسئله علاوه بر اینکه آزادی و اختیار افراد برای حضور در اقتصاد رسمی را کاهش می‌دهد، امکان تفسیر به رأی افراد به‌منظور اجتناب از پرداخت مالیات را فراهم می‌کند. (حیدرزادی، خداپناه، منتظر حجت، ۱۴۰۱: ۱۰۰)

نظام خزانه‌داری

مدیریت پول نقد دارای اهدافی نظیر کنترل مخارج کل، اجرای مؤثر و کارآمد بودجه، کاهش هزینه استقراض دولت و افزایش هزینه فرصت و کارایی منابع است. کنترل پول نقد، یکی از عناصر کلیدی در اقتصاد کلان و مدیریت بودجه است (Allen & Tomasi, 2001:116)

کاکایی و فهیمی به مطالعه ارزیابی حساب واحد خزانه و تحقق آن در ایران پرداختند و نشان دادند که ارتقای چارچوب قانونی و تنظیم گری، مستلزم بازنگری دستورالعمل‌ها، رویه و قوانین حاکم بر اساس تجارب کسب‌شده و همین‌طور تجارب موفق بین‌المللی است. ارزیابی عملکرد فرآیندهای حساب واحد خزانه و نظام‌های بین‌بانکی نیز، نشانگر آن است که انتقال درآمد بانک‌های عامل، از طریق سامانه‌های پایا و ساتنا به حساب بانک مرکزی، دچار مشکلاتی است و روند ممیزی پایگاه‌های اطلاعاتی خزانه‌داری، به‌صورت مؤثر، عمل نمی‌کند، بخش اعظمی از این ناکارآمدی، در مؤلفه‌های مذکور، به‌نوبه زیرساخت‌های مناسب در حوزه نرم‌افزاری بازمی‌گردد که ضرورت دارد، در حوزه سیستم‌های الکترونیکی، ارزیابی و سرمایه‌گذاری‌های لازم حاصل گردند. در حوزه تحلیل عملکرد ظرفیت‌ها و توانایی‌هایی خزانه‌داری، با توجه به عدم کفایت تعداد (ظرفیت‌های) نیروی انسانی لازم در بخش خزانه‌داری، بانک مرکزی و همچنین نبود زیرساخت‌ها است و در خصوص عملکرد کنترل امنیت اطلاعات سامانه‌های خزانه‌داری نشان دادند که بیشتر نواقص موجود، ناشی از نبود قوانین مرتبط و همچنین نبود زیرساخت‌های لازم در زمینه فناوری اطلاعات و ارتباطات هستند که با سرمایه‌گذاری و برنامه‌ریزی لازم، بدون شک، بهبود خواهند یافت. (کاکایی، فهیمی، ۶۹:۱۴۰۰)

مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها

مشکلاتی که در بحران بدهی‌های دولتی برجسته می‌شود عبارت‌اند از: فقدان شفافیت و پاسخ‌گویی دولت‌ها، مدیریت ضعیف مالیه عمومی و گزارشگری مالی بخش عمومی، و کمبود نهادها برای مدیریت مالی در بسیاری از کشورها است. این نهادها امور مالی خود را

به گونه‌ای مدیریت نمی‌کنند که از منافع عمومی و سرمایه‌گذاران محافظت کند (International Federation of Accountants, 2012:2).

ثقفی و قربان پور به مطالعه حسابداری تعهدی و مدیریت اموال بخش عمومی پرداختند و نشان دادند که ضرورت ایجاد تحول در نظام مالی دولت و لزوم ارتقاء سیاست‌گذاری در حوزه مدیریت دارایی‌ها نه به واسطه اصول قانون اساسی بلکه به واسطه نارسایی‌ها و چالش‌هایی است که در این زمینه وجود دارد علیرغم این ضرورت باید اذعان نمود در حال حاضر نه در عرصه سیاست‌گذاری و نه در عرصه اجرایی بسترهای لازم برای مدیریت بهینه دارایی‌های دولت وجود ندارد شایان ذکر است در عرصه سیاستی، هیچ استراتژی و راهبرد مشخص برای مدیریت مطلوب دارایی‌های دولت وجود ندارد. در حوزه اجرایی نیز خزانه‌داری کل کشور از ساختار و اختیار متناسب برای مدیریت اموال دولت برخوردار نیست، ضمن این که مراجع تصمیم‌گیر در این حوزه بسیار متعدد و هر کدام دارای اختیارات خاص و مشابهی هستند که خود موجب هدر رفت منابع بر اثر موازی کاری و نبود متولی روشن و مشخص در برخی امور شده است. (ثقفی، قربان پور، ۲۳۳:۱۳۹۷)

نظام بودجه‌ریزی

یکی از تغییرات نظام بودجه‌ریزی به کارگیری بهایابی مبتنی بر فعالیت است که در سال‌های اخیر بسیاری از کشورها در اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بکار گرفته‌اند. (فرهمند و اعتمادزاده، ۱۳۸۸؛ ۵). بودجه‌ریزی عملیاتی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع است هرچند چنین پیوندهایی اغلب ضعیف هستند ولی می‌توانند سیاست‌گذاری بودجه‌ای را تسهیل و نظارت و قانون‌گذاری بر نتایج و دستاوردهای مرتبط با مخارج عمومی را افزایش دهند (Diamond, 2002:12)

در این زمینه مطالعات نشان می‌دهد نظام بودجه‌ریزی با چالش‌هایی مواجهه است و همچنین در برخی تحقیقات انجام شده عوامل مؤثر بر اجرای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملکرد را، برنامه‌ریزی، مدیریت عملکرد، تحلیل هزینه‌ها، مدیریت تغییر، پاسخ‌گویی و

انگیزش، آمار و اطلاعات عنوان کرده‌اند

نظام حسابداری و گزارشگری

برای افزایش اعتماد اجتماعی مهم است که دولت‌ها اطلاعات دقیق و کاملی در مورد مخارج و معاملات ارائه دهند تا مسئولیت‌پذیری و سرپرستی خود را نشان دهند و اعتبار خود را تقویت کنند. این به معنای ارائه اطلاعات واضح و جامع در مورد پیامدهای مالی تصمیمات اقتصادی، سیاسی و اجتماعی است. این اطلاعات همچنین باید بر تأثیر بلندمدت تصمیم‌گیری تمرکز کند. نوع اطلاعات موردنیاز را فقط می‌توان از طریق یک سیستم گزارشگری مالی مبتنی بر تعهدی با کیفیت بالا، قوی و مؤثر ارائه کرد، که اجازه می‌دهد دارایی‌ها و بدهی‌های دولت به‌طور مناسب ثبت، گزارش و افشا شوند و از این‌رو به‌طور مؤثر نظارت شوند. (International Federation of Accountants, 2012:1).

تودور و موتیو به بررسی فرایند تغییر از مبنای حسابداری نقدی به مبنای تعهدی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آن‌ها نشان داد که اجرای حسابداری تعهدی مستلزم گسترش نظام فناوری اطلاعات و ارتباطات و بهبود روش‌های اجرایی است و به‌منظور اطمینان از اینکه اطلاعات حسابداری به‌صورت کامل، به‌موقع و صحیح ارائه شود، باید چارچوبی قانونی نیز طراحی شود. همچنین پیاده‌سازی حسابداری تعهدی نیاز به آموزش کارکنان فعلی و استخدام کارکنان جدید دارد (Tudor & Mutiu, 2005:36).

محمدزاده سالطه و فرجی به مطالعه بررسی محرک‌ها و موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران پرداختند و نشان دادند که عوامل الزامات قانونی، غالب شدن دکترین خاص، الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی، بحران‌های مالی و اقتصادی بهبود شفافیت مالی از محرک‌های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشند. از موانع تغییرات حسابداری دولتی نیز می‌توان به کمبود نیروی متخصص مالی، نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، نبود استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی کافی، نبود چارچوب نظری و فرهنگ پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواه اشاره کرد (محمدزاده سالطه و فرجی، ۱۳۹۵:۳۵).

رضایی به مطالعه بررسی موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران از دیدگاه دانشگاهیان پرداخته و نشان داده است، که ابعاد کلی آموزشی، قانونی، سیاسی و حرفه‌ای در عقب‌ماندگی حسابداری بخش عمومی تأثیر دارند. وجود مشکلات آموزشی در حسابداری بخش عمومی، کمبود نیروی متخصص در این بخش، نبود قوانین و مقررات الزام‌آور به اندازه کافی، ناقص بودن استاندارد حسابداری بخش عمومی، وجود مشکلات در نظام بودجه‌ریزی، کم میلی بخش‌های عمومی به پاسخ‌گویی، کم میلی استفاده‌کنندگان به پاسخ‌خواهی، کمبود ارتباطات مالی و عملیاتی در سطح بین‌المللی، عدم تمایل حرفه‌حسابداری به بخش عمومی و اداره مالی و عملیاتی بخش‌ها و زیرمجموعه‌ها به شکل متمرکز، موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی هستند. (رضایی، ۱۳۹۷:۸۱)

نظام حسابرسی

دیوان محاسبات با توجه به جایگاه خود در ساختار دولت، نقش منحصربه‌فردی در اصلاحات مدیریت مالی عمومی دارند و می‌تواند از طریق انواع مختلف گزارش‌های حسابرسی، حوزه‌هایی را که نیاز به اصلاح دارند، برجسته کند و با تأکید مداوم بر هدر رفتن منابع عمومی، بر دولت فشار بیاورند تا سیستم‌های مدیریت مالی عمومی را تقویت کنند. دیوان محاسبات می‌تواند به‌طور مؤثر این مسئولیت را به عهده بگیرد اگر خودش مهارت‌ها و ظرفیت لازم را داشته باشد (OECD¹, 2009:33)

محمدی و ارائی به مطالعه بررسی تطبیقی جایگاه کارکردها و نحوه نظارت دیوان محاسبات در جمهوری اسلامی ایران با برخی کشورهای منتخب به این نتیجه رسیده‌اند که بین دیوان محاسبات ایران و با برخی کشورهای منتخب شباهت‌ها و تفاوت‌های زیادی را نشان می‌دهد. تفاوت‌ها در مواردی نظیر جایگاه نظارت، شمول نظارت بر دستگاه‌ها، نوع حسابرسی و نظارت، نحوه گزارش و نتایج محرز می‌باشد. (محمدی و ارائی، ۱۳۸۹)

1. Organization for Economic Co-operation and Development

آذر و حبشی به مطالعه ارائه الگوی مؤثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران باهدف مطالعه حسابرسی بخش عمومی مؤسسات عالی حسابرسی دوازده کشور توسعه‌یافته و در حال توسعه جهان پرداختند. به این نتیجه رسیده‌اند که بین استانداردها و رویه‌های حسابرسی دولتی، ساختار و استقلال دیوان محاسبات‌ها (مؤسسات عالی حسابرسی)، نحوه حسابرسی و ارزیابی عملکرد، نحوه گزارشگری و تنفیذ یافته‌ها و نحوه رسیدگی به تخلفات توسط دیوان محاسبات‌ها بین کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه و ایران تفاوت معنی‌داری وجود دارد. (آذر، حبشی، ۱۳۹۶: ۳۵)

باباجانی به مطالعه الگویی برای تدوین مبانی قانونی نظام نظارت و حسابرس مستقل در بخش عمومی ایران در مقایسه با قوانین دیوان محاسبات ۴۵ کشور منتخب پرداختند و نشان داده‌اند که با توجه به کاستی‌های موجود نتایج بیانگر این واقعیت است که صاحب‌نظران دیوان محاسبات در مورد الگوی پیشنهادی برای استقرار نظام نظارت و کنترل مستقل قابل پیش‌بینی در قانون جدید دیوان می‌باشد، اجماع نظر توافق دارند (باباجانی، ۱۳۹۹: ۵).

نظام مدیریت عملکرد

افزایش استفاده از اطلاعات عملکرد در فرآیندهای بودجه یک ابتکار مهم است. این بخشی از یک فرآیند مداوم است که تلاش می‌کند تمرکز تصمیم‌گیری در بودجه‌بندی را از ورودی‌ها دور کند (چه مقدار پول می‌توان به دست آورد؟) و به سمت نتایج قابل اندازه‌گیری (چه چیزی می‌توان با این پول به دست آورد؟) سوق دهد. (Curristine & Joumard, 2007).

حسابرسی عملکرد از جمله ابزارهایی است که می‌تواند در جهت ارتقاء برنامه‌ریزی و کنترل عملیات و ارائه روش‌هایی برای پیشبرد آن‌ها و بهبود عملکرد مفید باشد (باباجانی، برزیده، ایمان زاده، ۱۳۹۸: ۱).

در این زمینه مطالعات نشان می‌دهد ارزیابی عملکرد با چالش‌هایی مواجهه است.

ب: ارزیابی ظرفیت مدیریت مالی عمومی

اغلب در هنگام ارزیابی سیستم‌های مدیریت مالی عمومی، مسئله ظرفیت به‌عنوان یک جنبه مهم نادیده گرفته می‌شود. سایر ابزارهای ارزیابی مانند، پیف، بر عملکرد فنی سیستم تمرکز دارند. از آنجایی که این ارزیابی‌ها پایه و اساس اصلاحات را فراهم می‌کنند، این ممکن است منجر به اصلاحاتی شود که بر راه‌حل‌های فنی بدون آگاهی کامل از محدودیت‌های ظرفیت که تا حدی باعث ایجاد مشکلات در سطح سازمانی می‌شود، متمرکز شود. علاوه بر این، از آنجایی که ارزیابی ظرفیت به‌ندرت انجام می‌شود، این خطر وجود دارد که اصلاحات بدون آگاهی کامل از وجود منابع انسانی و ظرفیت برای اجرای آن‌ها طراحی شوند. (Olander, 2007:25)

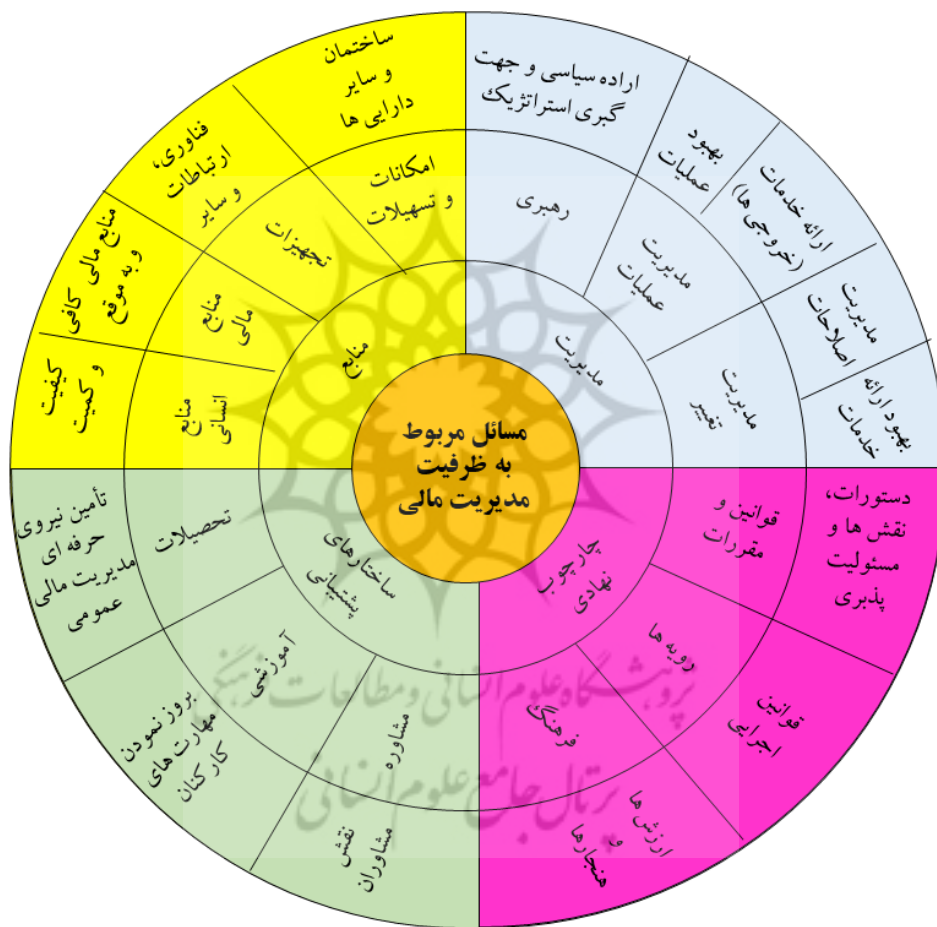
برنامه توسعه سازمان ملل متحد ظرفیت را به‌عنوان «توانایی مردم، و نهادها برای انجام وظایف، حل مشکلات و تعیین و دستیابی به اهداف» تعریف می‌کند (United Nations Development Programme, 2002; 2). ظرفیت‌سازی در دولت‌ها اغلب ارائه‌ی ابزار برای کمک به آن‌ها در انجام وظایفشان به بهترین وجه است که شامل ایجاد توانایی دولت در بودجه، جمع‌آوری درآمد، ایجاد و اجرای قوانین، ترویج تعامل مدنی، شفافیت و پاسخگویی و مبارزه با فساد است (United States Agency for International Development, 2009). توسعه ظرفیت در اصلاح مدیریت مالی بخش عمومی باهدف توسعه قوانین و روش‌ها در مدیریت مالی بخش عمومی، سازمان‌دهی کار و ارائه منابع (فیزیکی، انسانی، و مالی) به شیوه‌ای که اجرای کارآمد آن‌ها را تسهیل کند و مردم را در سازمان‌ها برای عملکرد مؤثر تجهیز کند، انجام می‌شود. تجربه نشان داده است که اگر قرار باشد اصلاحات مدیریت مالی عمومی پایدار باشد و از تغییرات در قوانین و مقررات فراتر رود، کشورها هم به نیروی انسانی فنی کافی و هم به ظرفیت مدیریت مؤثر نیاز دارند. توسعه ظرفیت یک وظیفه برای دولت‌ها است (OECD, 2009:32)

فقدان پرسنل واجد شرایط (حسابداران و اقتصاددانان) به‌عنوان یک محدودیت عمده برای اصلاح مدیریت مالی عمومی در کشورهای در حال توسعه شناخته می‌شود.

(Pretorius & Pretorius, 2009:45).

اولاندر چهارعنصر مرتبط به هم را توصیف می‌کند (شکل ۱) که باید هنگام ارزیابی و توسعه ظرفیت مدیریت مالی عمومی در نظر گرفته شوند (Olander, 2007).

شکل ۱: مسائل مربوط به ظرفیت مدیریت مالی (Pretorius & Pretorius, 2009:37) به نقل از (Olander, 2007)



عناصر چهارگانه‌ای که در شکل ۱ شناسایی گردیده است در واقع همان چالش‌ها و محدودیت‌هایی است که در ارزیابی مدیریت مالی عمومی باید شناسایی و تقویت شوند و

بنای لازم جهت اصلاح و بهبود مدیریت مالی عمومی را ایجاد نماید که در ادامه تشریح می‌شود

منابع، ظرفیت اساسی هستند که بر عملکرد سازمانی تأثیر می‌گذارند. منابع شامل کمیت و کیفیت کارکنان، منابع مالی و در دسترس بودن امکانات، زیرساخت‌های فنی مانند مخابرات، استفاده از فناوری اطلاعات، تجهیزات و ارتباطات است. بسیاری از ارزیابی‌ها، فقدان مهارت‌های حرفه‌ای و حسابداری را در اغلب نهادها به‌عنوان یک مشکل عمده در اصلاحات مدیریت مالی عمومی، شناسایی می‌کنند. واضح است که موضوع استخدام و حفظ کارکنان ارتباط بین اصلاحات مدیریت مالی و اصلاحات مدیریت پرسنل را برجسته می‌کند. در اصلاحات حسابرسی مستقل، نیاز به استقلال عملیاتی، هم در مدیریت مالی و هم در مدیریت پرسنل، اغلب افزایش می‌یابد. نویسندگان دیگر محدودیت‌های فناوری، مانند قابلیت اطمینان و فراهم کردن اینترنت را به‌عنوان محدودیت‌هایی در اتخاذ برخی از انواع اصلاحات ذکر کرده‌اند (soride, 2002).

ظرفیت مدیریت ممکن است به رهبری استراتژیک، مدیریت عملیات و مدیریت تغییر تقسیم شود. رهبری استراتژیک، ظرفیت ارزیابی و تفسیر نیازها و فرصت‌های خارج از سازمان، برای تأثیرگذاری و همسو کردن دیگران در جهت یک هدف مشترک است. بدون رهبری استراتژیک در سطح سیاسی، اصلاحات جامع مدیریت مالی عمومی احتمال موفقیت کمتری دارد. مدیریت عملیات، به تولید مستقیم خروجی‌ها و همچنین بهبود مستمر عملیات مربوط می‌شود و همچنین شامل یک عنصر قوی از مدیریت منابع انسانی است. مدیریت تغییر، به بهبود خدمات از طریق توسعه سیستم‌ها و سازمان‌ها می‌پردازد و شامل ظرفیت برنامه‌ریزی و مدیریت برنامه اصلاح مدیریت مالی عمومی است.

چارچوب نهادی: افراد و سازمان‌ها در انجام مأموریت‌های خود در چارچوب‌های نهادی از قوانین، رویه‌ها و فرهنگ‌های سازمانی عمل می‌کنند که ممکن است عملکرد مطلوب را ارتقا یا مانع شود. از این رو، ارزیابی چارچوب نهادی نیز باید در ارزیابی ظرفیت گنجانده شود

ساختارهای پشتیبانی برای توسعه ظرفیت‌های مدیریت مالی عمومی شامل آموزش و امکانات آموزشی است که توسط دولت، وزارت امور اقتصادی و دارایی، دانشگاه‌ها یا مؤسسات خصوصی که متخصصان مدیریت مالی عمومی را در سطوح مختلف آماده می‌کنند و می‌توانند برای حفظ و ارتقای مهارت‌های کارکنان موجود مدیریت مالی عمومی استفاده شوند (Olander,2007:76)

روش‌شناسی پژوهش

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 ۱۵ نفر از اعضای هیئت‌علمی و مدیران و حسابرسان ارشد، وزارت امور اقتصاد و دارایی، سازمان برنامه‌وبودجه، سازمان امور مالیاتی و سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات انجام شد. جدول ۱ اطلاعات مربوط به مصاحبه‌شوندگان را نشان می‌دهد

جدول ۱: ویژگی‌های مشارکت‌کنندگان در مصاحبه

ردیف	سمت	سازمان	تحصیلات
۱	هیئت‌علمی	دانشگاه تهران	دکتر
۲	هیئت‌علمی	دانشگاه تربیت مدرس	دکتر
۳	معاونت مرکز مدیریت بدهی‌ها	وزارت امور اقتصاد و دارایی	دکتر
۴	بازرس اداره کل اموال و دارایی‌های دولت	وزارت امور اقتصاد و دارایی	دکتر
۵	معاون گروه اداره کل نظارت بر اجرای بودجه	وزارت امور اقتصاد و دارایی	دکتر
۶	مدیرکل خزانه	وزارت امور اقتصاد و دارایی	دکتر
۷	معاونت گزارشگری و تلفیق دولت	وزارت امور اقتصاد و دارایی	دکتر
۸	هیئت‌علمی	دانشگاه پیام نور	دکتر
۹	مدیرعامل	سازمان حسابرسی	دکتر
۱۰	عضو کمیته تدوین استانداردها	سازمان حسابرسی	دکتر
۱۱	مدیر اداره امور مالیاتی	سازمان امور مالیاتی	دکتر

ردیف	سمت	سازمان	تحصیلات
۱۲	هیئت علمی	دانشگاه الزهرا	دکتر
۱۳	حسابرس ارشد	دیوان محاسبات	کارشناسی ارشد
۱۴	حسابدار رسمی	عضو جامعه	دکتر
۱۵	کارشناس برنامه‌بودجه	سازمان برنامه‌بودجه	دکتر

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:

پاسخ‌دهنده شماره ۴:

در خصوص اموال و دارایی‌های دولت سامانه‌ها به صورت جزیره‌ای عمل می‌کنند و متمرکز نیستند و ضمانت اجرایی برای همراهی نکردن دستگاه‌ها وجود ندارد..... مدیران دستگاه‌ها به نوعی خود را مالک اموال می‌دانند درحالی که دستگاه‌ها بهره‌بردار هستند، اموال و دارایی‌هایی وجود دارد که به علت ابعاد زیاد دارای ارزش ریالی بزرگی هستند که بعضاً خریداری ندارد و یا قیمت‌گذاری غیرمتعارف گذاشته می‌شود و خریدار پیدا نمی‌شود که باید آن‌ها کوچک‌تر شوند موانع قانونی زیادی دارند که باید رفع شود مراجع تصمیم‌گیر برای اموال خیلی زیاد است مانند اوقاف، شهرداری‌ها و برخی نهادها و سازمان‌ها. زمانی که وزارت امور اقتصاد و دارایی برای مولدسازی مراجع می‌کند در برخی موارد شهرداری‌ها، اوقاف؛ و... ممانعت به عمل می‌آورند.

با بررسی نقل قول بالا مفاهیم «نداشتن سامانه متمرکز»، «عدم هماهنگی بین سامانه‌ها»، مانع بودن مدیران دولتی، «بزرگ بودن اموال که خریدار ندارد»، «تعدد مراجع تصمیم‌گیر»، «قیمت‌گذاری غیرمتعارف» شناسایی و کدگذاری شده‌اند تا در بخش کدگذاری با نقل قول‌های دیگر مقایسه شود.

پاسخ‌دهنده شماره ۹:

به دلیل نبود مدارک در بخش زیرزمینی اقتصاد مالیات بر بخش شفاف کشور تحمیل می‌شود، فساد قابل توجهی در نظام سنتی است، قانون مالیات‌ها امکان تفسیر به ممیزین می‌دهد عموماً خصوصی‌سازی در بخش عمومی است و سهم بخش خصوصی پایین است عمده فرایندها و قوانین و مقررات از جمله قانون محاسبات عمومی نیاز به بازنگری دارد. نظام مدیریت مالی کشور یکپارچه هم برای شفافیت و هم پاسخ‌گویی نیاز کشور است در نظام بودجه‌ریزی این نظام باید متکی به واقعیت‌ها باشد... تجارب گذشته نشان می‌دهد بسیاری از درآمدهای بودجه‌ای غیرقابل پیش‌بینی هستند. در نظام حسابداری و گزارشگری و حسابرسی، مؤسسات آموزش کافی ندیده‌اند نیروی با کیفیت کافی نیست گزارش‌ها برخط در اختیار مردم قرارگیرد و باید نقشه‌راهی برای تهیه صورت‌های مالی تهیه و به تدریج اجرا شود مدیریت عملکرد عملاً وجود ندارد به جای مدیریت عملکرد کنترل بر روی ورودی‌ها است.. واحد حسابرسی داخلی در دستگاه‌های بزرگ نداریم.

با بررسی نقل قول بالا مفاهیم، «به دلیل نبود مدارک در بخش زیرزمینی اقتصاد مالیات بر بخش شفاف کشور تحمیل می‌شود»، «مالیات ستانی سنتی و ممیز محور است»، «قانون مالیات‌ها امکان تفسیر به ممیزین می‌دهد»، «بازنگری قوانین و مقررات»، «نبود نظام مدیریت مالی یکپارچه»، «این نظام باید متکی به واقعیت‌ها باشد»، «مؤسسات آموزش کافی ندیده‌اند نیروی با کیفیت کافی نیست»، «عدم شفافیت»، «نقشه راهی برای تهیه صورت‌های مالی وجود ندارد»، «مدیریت عملکرد عملاً وجود ندارد»، «به جای مدیریت عملکرد کنترل بر روی ورودی‌ها است»، «واحد حسابرسی داخلی در دستگاه‌های بزرگ نداریم» شناسایی و کدگذاری شده‌اند تا در بخش کدگذاری با نقل قول‌های دیگر مقایسه شود.

پاسخ‌دهنده شماره ۱۳:

از منظر حسابرسی و نظارت در شرایط فعلی ما نیاز به استقرار حسابرسی داخلی و کنترل داخلی داریم.... و نیاز به دیوان محاسباتی داریم که شفاف و مستقل باشد تا بتواند به همه

ارگان‌ها و سازمان‌ها ورود پیدا کند و..... ارتقاء کارکنان بر مبنای گزارش‌هایی که می‌دهند نیست و توانایی پرسنل در نظر گرفته نمی‌شود، به‌علت گزارش ندادن به عموم خیلی از گزارش‌ها دارای کیفیت نیست و برای اجرا تنفیذ یافته‌ها ضمانت اجرایی وجود دارد ولی درست استفاده نمی‌شود.....؛ و در خصوص حسابداری و گزارش‌ها هنوز استانداردها کامل نگردیده و..... ارزیابی عملکرد خیلی ضعیف است چون بودجه‌ریزی عملکرد انجام نمی‌شود

با بررسی نقل قول بالا مفاهیم، «نبود استقرار حسابرسی داخلی و کنترل داخلی»، «شفاف نبودن»، «مستقل نبودن»، «ارتقاء کارکنان بر مبنای گزارش‌هایی که می‌دهند نیست و توانایی پرسنل در نظر گرفته نمی‌شود»، «به‌علت گزارش ندادن به عموم خیلی از گزارش‌ها دارای کیفیت نیست»، «ضمانت اجرایی وجود دارد ولی درست استفاده نمی‌شود»، «استانداردهای حسابداری و گزارش‌ها هنوز کامل نگردیده»، «ارزیابی عملکرد خیلی ضعیف است چون بودجه‌ریزی عملکرد انجام نمی‌شود» شناسایی و کدگذاری 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 ایجادشده 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، ۱۲ مقوله فرعی (ابعاد) و ۷۰ مورد مفاهیم (عوامل چالش) 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 اخذشده‌اند که در این حالت به آن‌ها کدهای زنده می‌گویند (Esteraves, 1384:67-69).

جدول ۲. کدهای استخراج شده از مصاحبه

مقوله اصلی	ابعاد	نظام مالیاتی	نظام خزانه‌داری	دارایی‌ها و بدهی‌ها	نظام مدیریت	نظام بودجه‌ریزی	نظام حسابداری و گزارشگری	نظام حسابداری	نظام ارزیابی عملکرد	جمع
ضعف در قوانین و استانداردها		۵	۲	۶	۱	۱	۱	۲		۱۷
نفوذ و لابی‌گری						۱				۱
ضعف فرایندهای اجرایی و عملیاتی		۲		۲	۵	۵	۴	۶	۲	۲۱
نبود پاسخ‌گویی					۱	۱	۱			۲
نبود شفافیت		۲	۱		۱	۱	۱	۱		۶
ضعف در زیرساخت‌ها		۲	۲	۴		۲				۱۰
اجرا نشدن کامل حسابداری تعهدی									۱	۱
مشکلات منابع انسانی				۱	۱	۱		۱		۳
حمایت ناکافی مدیران			۱	۱		۲		۱		۵
ضعف در بودجه‌ریزی عملکرد									۱	۱
کمبود منابع مالی						۱				۱
ضعف آموزش						۱	۱			۲
	۱۲	۱۱	۶	۱۴	۱۶	۸	۱۱	۴		۷۰

برای پایایی، سه مصاحبه به فرد دیگری داده شد که کدگذاری نمایند، در مجموع برای سه مصاحبه در ۸۶ کد توافق و در ۷ کد عدم توافق وجود داشت؛ که پایایی مورد قبول است در جدول ۳ بر مبنای اطلاعات به دست آمده از مصاحبه، چالش‌های نظام مدیریت مالی عمومی و عوامل چالش معرفی شده است

جدول ۳. چالش‌های نظام مدیریت مالی عمومی و عوامل چالش

عوامل چالش	مقوله اصلی	مقوله فرعی (ابعاد)
قانون مالیات امکان تفسیر به ممیزین می‌دهد	نظام مالیاتی	ضعف در قوانین و استانداردها
نبود رعایت عدالت مالیاتی		
تعدد بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها		
محدودیت در پایه‌های مالیاتی		
معافیت‌های گسترده برای سازمان‌هایی که حجم بالای عملیات را دارند		
عدم اعتماد مؤدیان به خرج کرد مالیات توسط دولت به دلیل نبود شفافیت و اطلاع‌رسانی	ضعف فرایندهای اجرایی و عملیاتی	نبود شفافیت
به دلیل نبود مدارک در بخش اقتصاد زیرزمینی بخش خصوصی مالیات بر بخش شفاف کشور تحمیل می‌شود		
روش مالیات ستانی ممیز محور و زمان‌بر است		
هزینه وصول مالیات بالا می‌باشد		
پایگاه اطلاعات جامع مالیاتی کامل نشده		
ضعف در زیرساخت‌های فناوری اطلاعات		
ناکافی بودن ظرفیت دستگاه‌ها برای اجرای پروژه خزانه‌داری	نظام خزانه‌داری	ضعف در زیرساخت‌ها
ضعف در زیرساخت‌های فناوری اطلاعات		
پراکنده بودن منابع		
نیاز به یک قانون محکم و مستدل برای چتر نظارتی و شفافیت مالی و اداری خزانه‌داری وجود دارد		
عدم افشاسازی دریافت‌ها و پرداخت‌ها	نظام مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها	ضعف فرایندهای اجرایی و عملیاتی
همراهی نکردن بعضی از دستگاه‌های برای حساب واحد خزانه		
اطلاعات بدهی‌ها، تعهدات و ضمانت‌نامه‌ها به موقع شناسایی و ثبت نمی‌شوند		
دولت از مسیرهای غیر شفاف و مخرب غیر از اوراق مالی استقراض می‌کند	ضعف فرایندهای اجرایی و عملیاتی	ضعف فرایندهای اجرایی و عملیاتی
وجود کسری بودجه و سرایت آن به متغیرهای پولی از طریق استقراض از بانک مرکزی و یا تحمیل آن به شبکه		

عوامل چالش		مقوله فرعی (ابعاد)	مقوله اصلی
بانکی			
نبود هماهنگی بین سامانه‌ها (جزیره‌ای بودن سیستم‌ها)	۲۱	ضعف در زیرساخت‌ها	
نبود بانک اطلاعات جامع و شفاف	۲۲		
روش‌های مختلف مولدسازی (دولت توان مولدسازی ندارد)	۲۳		
مدیران دولتی بزرگ‌ترین مانع در مدیریت دارایی می‌باشند	۲۴		
ارزش ریالی دارایی‌ها مشخص نیست	۲۵	ضعف در قوانین و استانداردها	
تعدد مراجع تصمیم‌گیر و تنوع قوانین حاکم	۲۶		
نبود وجود ضمانت اجرایی در خصوص همراهی نکردن دستگاه‌ها	۲۷		
قیمت‌گذاری غیرمتعارف دارایی‌ها توسط مدیران که خریدار ندارد	۲۸		
قوانین و مقررات نیاز به بازنگری دارند	۲۹		
ابعاد بزرگ بودن اموال که خریدار ندارد	۳۰		
فقدان سیستم‌های تشویقی و تنبیهی جهت واگذاری و یا فروش دارایی‌ها و اموال مازاد	۳۱	مشکلات منابع انسانی	
تخصیص منابع بر مبنای میزان اقتدار، نفوذ و فشار گروه‌های ذی‌نفع و عمدتاً بر مبنای چانه‌زنی	۳۲	حمایت ناکافی مدیران و نظام حکمرانی	
عدم حمایت مدیران	۳۳		
حجم عملیات فرا بودجه‌ای بالا است	۳۴	ضعف در قوانین و استانداردها	نظام بودجه‌ریزی
فرهنگ نتیجه‌محور وجود ندارد	۳۵	ضعف پاسخگویی	
عدم شایسته‌سالاری در جذب نیرو	۳۶	مشکلات منابع انسانی	
نبود متخصصان مالی آموزش‌دیده	۳۷	ضعف آموزش	
نبود نظام سخت‌افزاری و نرم‌افزاری لازم	۳۸	ضعف در زیرساخت‌ها	
این نظام باید متکی به واقعیت‌ها باشد	۳۹	عدم شفافیت	
مشکل در برقراری ارتباط بین اطلاعات مالی و اطلاعات عملکرد	۴۰	ضعف فرایندهای اجرایی و عملیاتی	
زمان بر بودن تهیه بودجه عملیاتی	۴۱		

عوامل چالش		مقوله فرعی (ابعاد)	مقوله اصلی	
ساختار بودجه پیچیده و فنی می‌شود	۴۲			
پیچیده بودن شناسایی فعالیت‌ها	۴۳			
غیرقابل اندازه‌گیری بعضی از اهداف	۴۴			
به‌علت محدودیت‌های بودجه‌ای در اجرا مشکل داریم	۴۵	کمبود منابع		
هزینه‌بر بودن استقرار	۴۶			
توزیع نامتقارن و بعضاً بدون توجه اقتصادی منابع با توجه به ذی‌نفع بودن نظام حکمرانی و همچنین میزان نفوذ و قدرت نمایندگان محترم قوه مقننه جهت کسب رضایت عمومی حوزه انتخابی و به تبع آن توسعه نامتوازن کشور	۴۷	نفوذ و لابی‌گری		
ناکافی بودن آموزش حسابداری بخش عمومی	۴۸	ضعف آموزش	نظام حسابداری و گزارشگری عمومی	
امکانات و تجهیزات سخت‌افزاری و نرم‌افزاری	۴۹	ضعف فرایندهای اجرایی و عملیاتی		
فراهم نشدن امکان محاسبه بهای تمام‌شده	۵۰			
نبود سیستم‌های یکپارچه مالی	۵۱	ضعف در قوانین و استانداردها		
گزارش‌های مالی و غیرمالی به‌طور کامل تهیه نمی‌شود	۵۲			
نامشخص بودن مرز بین مؤسسات و نهادهای دولتی	۵۳	نبود شفافیت		
دسترسی نداشتن شهروندان به صورت‌های مالی	۵۴			
حاکم نبودن فرهنگ پاسخگویی	۵۵			
استانداردهای حسابداری بخش عمومی در مقایسه با استانداردهای بین‌المللی کامل نشده است	۵۶	ضعف در قوانین و استانداردها		نظام حسابرسی
نیاز به بازنگری و اصلاح قانون دیوان محاسبات داریم	۵۷	نبود شفافیت		
کمبود شفافیت در داخل سازمان دیوان محاسبات	۵۸			
عدم استقلال کامل دیوان محاسبات	۵۹	نبود حمایت مدیران و نظام حکمرانی		
ارتقا سازمانی بدون در نظر گرفتن توانایی پرسنل	۶۰	مشکلات منابع انسانی		
اجرای نشدن کامل حسابداری تعهدی	۶۱	ضعف فرایندهای اجرایی و عملیاتی		
نبود حسابرسی داخلی	۶۲			
کیفیت پایین گزارش‌ها به‌علت عدم انتشار برای عموم	۶۳			
استفاده نادرست از ضمانت اجرایی	۶۴			
هماهنگی بیشتر بین ذی‌حساب‌ها و حساب‌برسان دیوان	۶۵			

عوامل چالش	مقوله فرعی (ابعاد)	مقوله اصلی
محاسبات باشد		
حسابرسی کلیه مؤسسات و وزارتخانه‌ها انجام نمی‌شود	۶۶	
مدیریت عملکرد عملاً وجود ندارد مدیریت پرداخت‌ها است	۶۷	ضعف فرایندهای اجرایی و عملیاتی
به‌جای مدیریت عملکرد عموماً کنترل‌ها بر ورودی‌ها است	۶۸	
چالش‌هایی که برای مدیریت عملکرد وجود دارد به این دلیل می‌باشد که هنوز نظام حسابداری بخش عمومی مثل شناسایی دارایی‌ها، بدهی‌ها و درآمد را به‌درستی انجام ندادیم	۶۹	اجرا نشدن کامل حسابداری تعهدی
نظام مدیریت عملکرد را زمانی می‌توانیم مورد ارزیابی قرار بدهیم که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد داشته باشیم	۷۰	ضعف در بودجه‌ریزی عملکرد

نظام مالیاتی: چالش‌های نظام مالیاتی شامل؛ ضعف در قوانین و استانداردها، ضعف فرایندهای اجرایی و عملیاتی، نبود شفافیت، ضعف در زیرساخت‌ها شناسایی گردید، که خبرگان، عوامل آن‌ها را قابلیت تفسیر قوانین توسط ممیز، نبود رعایت عدالت مالیاتی، تعدد بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها، محدودیت در پایه‌های مالیاتی، معافیت‌های گسترده برای سازمان‌های دارای حجم بالای عملیات، عدم اعتماد مؤدیان به نحوه خرج کردن مالیات توسط دولت به‌علت نبود شفافیت و اطلاع‌رسانی، ممیز محور و زمان بر بودن مالیات ستانی، هزینه بالای وصول مالیات، نبود مدارک در اقتصاد زیرزمینی بخش خصوصی و تحمیل مالیات بر بخش شفاف کشور، عدم وجود بهره‌مندی از پایگاه اطلاعات، ضعف در زیرساخت‌های فناوری اطلاعات عنوان نمودند.

نظام خزانه‌داری: چالش‌های نظام خزانه‌داری ضعف در زیرساخت‌ها، ضعف در قوانین و استانداردها، نبود شفافیت، حمایت ناکافی مدیران شناسایی گردید، که خبرگان، عوامل آن‌ها را ناکافی بودن ظرفیت دستگاه‌ها برای اجرای پروژه خزانه‌داری، ضعف در زیرساخت‌های فناوری اطلاعات، نبود قانون محکم و مستدل برای چتر نظارتی و شفافیت مالی واداری خزانه‌داری، عدم افشاسازی دریافت‌ها و پرداخت‌ها، پراکنده بودن منابع و

همراهی نکردن بعضی از دستگاه‌ها برای حساب واحد خزانه عنوان نمودند.

نظام مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها: چالش‌های نظام دارایی‌ها و بدهی‌ها، شامل؛ ضعف فرایندهای اجرایی و عملیاتی، ضعف در زیرساخت‌ها، حمایت ناکافی مدیران، ضعف در قوانین و استانداردها و مشکلات منابع انسانی شناسایی گردید، که خیرگان عوامل آن‌ها را عدم شناسایی و ثبت اطلاعات به موقع بدهی، تعهدات و ضمانت‌نامه‌ها، استقرار از محل‌های غیر شفاف، عدم امکان مدیریت متمرکز و مولدسازی، نبود هماهنگی بین سامانه‌ها (جزیره‌ای بودن سیستم‌ها)، نبود بانک اطلاعات جامع و شفاف، روش‌های مختلف مولدسازی (دولت توان مولدسازی ندارد)، نبود سیستم متمرکز، مانع بودن مدیران دولتی در مدیریت دارایی، عدم شفافیت ارزش ریالی، تعدد مراجع تصمیم گیر و تنوع قوانین حاکم، نبود وجود ضمانت اجرایی در خصوص همراهی نکردن دستگاه‌ها، قیمت گذاری غیرمتعارف دارایی‌ها توسط مدیران و ابعاد بزرگ بعضی از دارایی‌ها که خریدار ندارد، مشکلات در قوانین و مقررات و فقدان سیستم‌های تشویقی و تنبیهی جهت واگذاری و یا فروش دارایی‌ها و اموال مازاد بیان نمودند.

نظام بودجه‌ریزی: چالش‌های نظام بودجه‌ریزی شامل؛ کافی نبودن حمایت مدیران و نظام حکمرانی، ضعف در قوانین و استانداردها، نبود پاسخ‌گویی، مشکلات منابع انسانی، ضعف آموزش، ضعف در زیرساخت‌ها، کمبود منابع مالی، عدم شفافیت، ضعف فرایندهای اجرایی و عملیاتی، نفوذ و لابی‌گری، شناسایی گردید که عوامل آن‌ها شامل تخصیص منابع بر مبنای میزان اقتدار، نفوذ و فشار گروه‌های ذی‌نفع و عمدتاً بر مبنای چانه‌زنی، حجم بالای عملیات فرا بودجه‌ای، نبود فرهنگ نتیجه محور، عدم شایسته‌سالاری، نبود متخصصان مالی آموزش‌دیده، نبود نظام سخت‌افزاری و نرم‌افزاری لازم، مشکلات اجرایی به علت محدودیت‌های بودجه‌ای، غیرواقعی بودن ارقام بودجه، مشکل در برقراری ارتباط بین اطلاعات مالی و اطلاعات عملکرد، زمان بر بودن و هزینه‌بر بودن استقرار و تهیه بودجه عملیاتی، پیچیده و فنی شدن ساختار بودجه، غیرقابل اندازه‌گیری بعضی از اهداف، عدم حمایت مدیران، ذی‌نفع بودن نظام راهبری و

همچنین میزان نفوذ و قدرت نمایندگان محترم قوه مقننه جهت کسب رضایت عمومی حوزه انتخابی و به تبع آن توسعه نامتوازن کشور و هزینه‌بر بودن استقرار بودجه‌ریزی عملکرد می‌باشد.

نظام حسابداری و گزارشگری: چالش‌های نظام حسابداری و گزارشگری شامل؛ ضعف آموزش، ضعف فرایندهای اجرایی و عملیاتی، ضعف در قوانین و استانداردها، نبود شفافیت، ضعف پاسخ‌گویی شناسایی گردید که شامل، کمبود آموزش حسابداری بخش عمومی، امکانات و تجهیزات سخت‌افزاری و نرم‌افزاری، فراهم نشدن امکان محاسبه بهای تمام‌شده، نبود سیستم‌های یکپارچه مالی، عدم تهیه کامل گزارش‌های مالی و غیرمالی، نامشخص بودن مرز بین مؤسسات و نهادهای دولتی، عدم افشا کامل صورت‌های مالی، حاکم نبودن فرهنگ پاسخ‌گویی است.

نظام حسابرسی: چالش‌های نظام حسابرسی شامل؛ ضعف در قوانین و استانداردها، عدم شفافیت، حمایت ناکافی مدیران، مشکلات منابع انسانی، ضعف فرایندهای اجرایی و عملیاتی شناسایی گردید که خبرگان عوامل آن‌ها را، کامل نشدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی در مقایسه با استانداردهای بین‌المللی، نبود شفافیت در داخل سازمان دیوان محاسبات، عدم استقلال کامل دیوان محاسبات، ارتقا سازمانی بدون در نظر گرفتن توانایی پرسنل، لزوم بازنگری قوانین و مقررات، اجرایی نشدن کامل حسابداری تعهدی، نبود وجود حسابرسی داخلی، کیفیت پایین گزارش‌ها به علت عدم انتشار عموم، عدم استفاده درست از ضمانت اجرایی، نبود هماهنگی بین ذی‌حساب‌ها و حساب‌برسان دیوان محاسبات، انجام نشدن حسابرسی کلیه مؤسسات و وزارتخانه‌ها بیان نمودند.

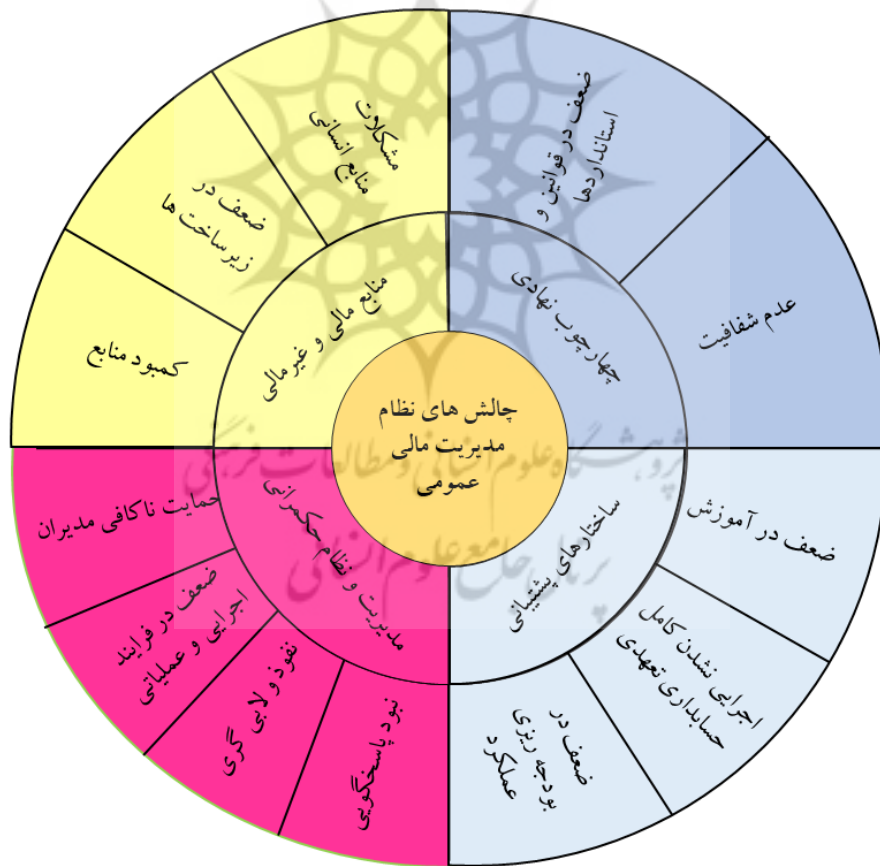
نظام ارزیابی عملکرد: چالش‌های نظام ارزیابی عملکرد شامل؛ ضعف فرایندهای اجرایی و عملیاتی، اجرا نشدن کامل حسابداری تعهدی و اجرای ضعف در بودجه‌ریزی عملکرد، شناسایی گردید که خبرگان عنوان نمودند، مدیریت عملکرد عملاً وجود ندارد مدیریت پرداخت‌ها است و به جای مدیریت عملکرد عموماً کنترل‌ها بر ورودی‌ها بوده و هنوز نظام حسابداری بخش عمومی، دارایی‌ها، بدهی‌ها و درآمد را به‌درستی شناسایی

نمی‌کند و نظام مدیریت عملکرد را زمانی می‌توانیم مورد ارزیابی قرار بدهیم که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد داشته باشیم.

مدل مفهومی پژوهش

بر اساس یافته‌های پژوهش و با توجه به این که مدیریت مالی یک سیستم کل از زیر نظام‌ها می‌باشد بر همین اساس چالش‌های مرتبط با زیر نظام‌ها، همان چالش نظام مدیریت مالی عمومی است که در شکل شماره ۲ ارائه می‌گردد که در ۴ عنصر و در ۱۲ بعد شناسایی گردید

شکل شماره ۲، مدل مفهومی چالش‌های نظام مدیریت مالی عمومی، یافته‌های محقق



عنصر اول: منابع که محدودیت‌های آن کمبود منابع، ضعف زیرساخت‌ها و تجهیزات و مشکلات منابع انسانی است.

عنصر دوم: مدیریت و نظام حکمرانی که محدودیت‌ها و چالش‌های آن، ضعف در فرایندهای اجرایی و عملیاتی، حمایت ناکافی مدیران، نفوذ و لابی‌گری و نبود پاسخ‌گویی است.

عنصر سوم: ساختارهای پشتیبانی که محدودیت‌های آن، ضعف آموزش، اجرایی نشدن کامل حسابداری تعهدی و ضعف در بودجه‌ریزی عملکرد شناسایی گردید.

عنصر چهارم: چارچوب نهادی که محدودیت‌ها آن، ضعف قوانین و استانداردها و عدم شفافیت است.

بحث و نتیجه‌گیری

سیستم‌های مؤثر مدیریت مالی عمومی برای به حداکثر رساندن استفاده کارآمد از منابع، ایجاد بالاترین سطح شفافیت و پاسخ‌گویی در امور مالی دولت و تضمین موفقیت اقتصادی بلندمدت موردنیاز هستند. ادبیات اخیر مدیریت مالی عمومی بر اهمیت سیستم‌های سالم مدیریت مالی بخش عمومی برای ارائه خدمات، کاهش فقر و دستیابی به اهداف توسعه تأکید کرده‌اند. برای رسیدن به این اهداف و فرصت‌های بهبود نظام مدیریت مالی، چالش‌های مربوط به زیر نظام‌های مدیریت مالی عمومی که شامل نظام مالیاتی، نظام خزانه‌داری، نظام مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها، نظام بودجه‌ریزی، نظام حسابداری و گزارشگری مالی، نظام حسابرسی و نظام ارزیابی عملکرد در ۴ عنصر، منابع مالی و غیرمالی، مدیریت و نظام حکمرانی، چارچوب نهادی و ساختارهای پشتیبانی در ۱۲ بعد شامل کمبود منابع مالی، ضعف زیرساخت‌ها و تجهیزات، مشکلات منابع انسانی، ضعف در فرایندهای اجرایی و عملیاتی، حمایت ناکافی مدیران، نفوذ و لابی‌گری، نبود پاسخ‌گویی، ضعف قوانین و استانداردها، نبود شفافیت، ضعف آموزش، اجرایی نشدن کامل حسابداری تعهدی، ضعف در بودجه‌ریزی عملکرد، شناسایی گردید.

چالش‌های شناسایی شده نظام مالیاتی، چالش‌هایی هستند که؛ باعث عدم تشخیص مناسب و دقیق مالیات، افزایش تعداد اعتراضات و تأخیر در وصول مالیات، رفتار تبعیض‌آمیز و ناقص عدالت مالیاتی بوده و پیامدهای منفی مانند فساد مالی و افزایش انگیزه فرار مالیاتی می‌شود و معافیت مالیاتی باعث قرارگرفتن بخش قابل‌توجهی از فعالیت‌های اقتصادی کشور خارج از فرایند مالیات ستانی، عدم دسترسی به اطلاعات اقتصادی و مالی این نوع مؤدیان مالیاتی گردیده و این امر موجب عدم تمکین مناسب مالیاتی توسط مؤدیان و کاهش درآمد مالیاتی می‌شود

برای رفع این چالش‌ها و توسعه ظرفیت نظام مالیاتی پیشنهاد می‌شود، قوانین مالیاتی کامل و شفاف شوند و برای رعایت عدالت مالیاتی معافیت گسترده‌ای که برخی از ارگان‌ها و سازمان‌ها دارند حذف و همچنین با راه‌اندازی کامل نظام یکپارچه مالیاتی شفافیت لازم ایجاد شود تا به بخش شفاف فشار کمتری تحمیل گردد. با گردآوری و پردازش اطلاعات مربوط به فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان مالیاتی در شبکه فراگیر، روش خوداظهاری را در نظام مالیاتی کشور توسعه و ترویج داده و با گسترش زیرساخت‌ها امکان دسترسی آسان به پرونده‌های مالیاتی را ایجاد و زمینه لازم جهت اطلاع‌رسانی به‌موقع و شفاف مراحل رسیدگی و وصول مالیات فراهم گردد. با شفاف‌سازی و اطلاع‌رسانی دولت از بابت نحوه خرج کرد مالیات اعتماد مؤدیان را ایجاد نموده و موجب تمکین مالیاتی و درنهایت باعث ایجاد درآمد پایدار گردد.

چالش‌های شناسایی شده در نظام خزانه‌داری موجب گردیده تا در نبود حساب واحد خزانه منابع عمومی کشور از محل مصرف خود خارج شوند که بستر ساز فساد است. وجوه موردنیاز برای برنامه‌ها و دستگاه‌های مختلف، به‌موقع تأمین نمی‌شود و باعث عدم اجرای دقیق برنامه و فعالیت‌ها می‌گردد و همچنین هزینه استقراض دولت افزایش می‌یابد.

برای رفع این چالش‌ها و توسعه ظرفیت نظام خزانه‌داری پیشنهاد می‌شود، که اصل ۵۳ قانون اساسی که بر یکپارچگی و واحد بودن خزانه تأکید دارد رعایت شود و

نهادهای رسمی باید به قانون اساسی تن بدهند و مدیران وزارتخانه‌ها و سازمان‌ها از حساب واحد خزانه حمایت کنند و تمامی دستگاه‌ها (به جزء دستگاه‌هایی که به موجب قانون مستثنی شده‌اند) مشمول قواعد حساب واحد خزانه گردند و فرایندهای انتقال پول با سرعت بیشتری از مبدأ صورت گیرد.

چالش‌های شناسایی شده در نظام دارایی‌ها و بدهی‌ها باعث عدم شناسایی به موقع بدهی‌ها و استقراض دولت از مسیره‌های غیر شفاف و مخرب می‌شود و همچنین در بخش مدیریت دارایی‌ها به علت چالش‌های شناسایی شده مانند عدم همکاری دستگاه‌ها برای ثبت دارایی‌ها و معرفی دارایی‌های مازاد، قیمت‌گذاری غیرمعارف بدون توجه به سازوکار بازار و عرضه و تقاضا صرفاً برای رفع تکلیف، ریسک تصمیمات مدیران به دلیل واهمه از تعقیب کیفری بالا و همچنین مشکلات متعدد حقوقی و تثبیت مالکیت باعث گردیده تا مولدسازی دارایی‌ها محقق نگردیده است و در نتیجه بخش اعظمی از دارایی‌های دولت غیر مولد و راکد باقی مانده است.

برای رفع این چالش‌ها پیشنهاد می‌شود که، بدهی‌ها و کسری بودجه دولت مدیریت گردد و از سرایت هرگونه کسری بودجه ایجادشده به بانک مرکزی و شبکه بانکی به منظور دستیابی به اهداف کنترل تورم جلوگیری شود و همچنین سیستم خزانه‌داری به مدیریت بدهی هم وصل شود. در خصوص مدیریت دارایی‌ها دولت باید برای جمع‌آوری و یکپارچه‌سازی اطلاعات کامل همه دارایی‌های غیرمنقول دستگاه‌های دولتی و تابعه خود، اقدام نماید و با رفع موانع قانونی و حمایت مدیران و با شفافیت کامل و مشارکت همه شهروندان، دارایی راکد را به دارایی مولد تبدیل نموده و همچنین عواید حاصل از دارایی‌ها، صرف تملک دارایی سرمایه‌ای موردنیاز و راه انداختن پروژه‌های نیمه‌تمام عمرانی شود.

چالش‌هایی که در نظام بودجه‌ریزی شناسایی گردیده است، باعث کسری بودجه مستمر، پیش‌بینی غیرواقعی درآمدها، هدر رفت منابع، عدم کارایی و اثربخش نبودن مصرف منابع، عدم شفافیت و تخصیص منابع بر مبنای میزان اقتدار، نفوذ و فشار

گروه‌های ذی‌نفع و عمدتاً بر مبنای چانه‌زنی می‌باشد و همچنین این چالش‌ها باعث عدم اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی گردیده و به همین دلیل ارزیابی عملکرد نیز اجرا نمی‌شود.

برای رفع این چالش‌ها و توسعه ظرفیت نظام بودجه‌ریزی پیشنهاد می‌شود با تقویت زیرساخت‌ها و تأمین منابع لازم، تأمین نیروی انسانی متخصص، تهیه نرم‌افزارهای لازم و آموزش آن در تمام سطوح، ترویج فرهنگ نتیجه محور و با حمایت مدیران، بودجه‌ریزی عملیاتی به صورت گام‌به‌گام اجرا گردد و با مرتبط نمودن خروجی‌ها به منابع مالی مصرف‌شده برای خدمات منجر به کارایی شود.

چالش‌های شناسایی شده در نظام حسابداری و گزارشگری باعث گردیده که در حال حاضر شرایط لازم و کافی برای به‌کارگیری مبنای تعهدی و معیار جریان منابع اقتصادی برای ایجاد تحول در حسابداری نهادهای مذکور به‌طور کامل اجرا نگردد و این چالش‌ها مانع از تبدیل شدن این نظام به یک ابزار توانمند و کارآمد برای ایفای نقش مؤثر در فرآیند مسئولیت پاسخ‌گویی شوند.

برای رفع این چالش‌ها و توسعه ظرفیت نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی پیشنهاد می‌گردد، تدوین استاندارد حسابداری بخش عمومی و دستورالعمل‌های اجرایی آن، با سرعت بیشتری ادامه یابد و با اجرای کامل حسابداری تعهدی و بهای تمام‌شده زمینه اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و ارزیابی عملکرد ایجاد گردد. برای توانمند شدن و ایفای نقش مؤثر حسابداری بخش عمومی در فرآیند مسئولیت پاسخ‌گویی نیاز به شکل‌گیری تشکل حرفه‌ای با تخصص در زمینه حسابداری بخش عمومی، ارتقا سطح آموزش حسابداری بخش عمومی، حرکت به سمت شفاف‌سازی و پاسخ‌گویی دولت و سایر بخش‌های عمومی، تهیه صورت‌های مالی و جریان آزاد اطلاعات است.

چالش‌های شناسایی شده در نظام حسابرسی باعث برداشت‌های متفاوت ذی‌نفعان از قانون و کاهش سطح کیفی گزارش‌های حسابرسی شده است. عدم نظارت و حسابرسی کلیه سازمان‌ها، وزارتخانه‌ها، موجب کاهش کارایی، اثربخشی و صرفه

اقتصادی مصرف منابع گردیده و عدم استقرار واحد حسابرسی داخلی موجب عدم حصول اطمینان از اعمال کنترل‌های لازم در اجرای قوانین و مقررات، رعایت سیاست‌ها و خط‌مشی‌های تعیین‌شده، ثبت صحیح و به‌موقع رویدادهای مالی در دفاتر و تنظیم به‌موقع حساب‌ها و همچنین حفظ و حراست از دارایی‌ها می‌شود. ضعف در نظارت باعث اتلاف منابع و سوءاستفاده از اموال و سرمایه‌های بخش عمومی می‌شود.

برای رفع این چالش‌ها و توسعه ظرفیت نظام حسابرسی پیشنهاد می‌شود با افزایش دامنه شمول نظارت دیوان محاسبات همه ارگان‌ها، وزارتخانه‌ها و سازمان‌های عام‌المنفعه که از بودجه استفاده می‌کنند مشمول نظارت و حسابرسی شوند. برای افزایش سطح کیفی گزارش‌های حسابرسی و شفافیت، گزارش‌های حسابرسی در دسترس عموم قرار گیرد همچنین به‌منظور تنفیذ یافته‌ها از ضمانت‌های اجرایی به‌درستی استفاده شود و با استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی سطح مسئولیت پاسخ‌گویی مالی حاکم بر مصرف و به‌کارگیری منابع مالی، کیفیت گزارشگری بخش عمومی، نظارت مالی قبل و حین خرج ارتقاء یابد.

چالش‌های شناسایی شده نظام ارزیابی عملکرد باعث می‌شود دستیابی به کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع امکان‌پذیر نباشد و همچنین دولت‌ها نمی‌توانند نتایج را مدیریت نموده و تخصیص منابع بدون هدف و نتیجه است و باعث هدر رفت منابع می‌گردد

برای رفع این چالش‌ها پیشنهاد می‌شود با اجرای کامل حسابداری تعهدی و بهای تمام‌شده خدمات و همچنین بودجه‌ریزی عملیاتی، دیوان محاسبات، ارزیابی عملکرد را در سازمان‌ها و وزارتخانه‌ها اجرا کند و با بررسی نتایج منجر به بهبود کارایی شود و منابع را به سمت برنامه‌ها و اهداف اولویت‌دار هدایت نماید و همچنین با اندازه‌گیری درصد دستیابی به اهداف نتیجه محور، اثربخشی منابع مورد ارزیابی قرار گیرد.

یکی از مهم‌ترین محدودیت‌ها، گستردگی ابعاد و زیر نظام‌های مرتبط با موضوع پژوهش است که دسترسی به افراد خبره و آشنا به همه موضوعات را با محدودیت

مواجه کرد. راه‌اندازی رشته مدیریت مالی عمومی و تدوین برنامه درسی رشته مطابق با نیازهای واقعی بخش عمومی می‌تواند نیاز به نیروی انسانی موردنیاز بخش عمومی را مرتفع سازد.

تعارض منافع

نویسندگان هیچ‌گونه تعارض منافی ندارند.

ORCID

Mohammad Ali Karimi
Gholamreza Kordestani



<http://orcid.org/0000-0002-8773-5282>



<http://orcid.org/0000-0002-8741-6548>

Kumars biglar



<http://orcid.org/0000-0003-9444-7086>

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

منابع

۱. آذر، عادل، حبشی، نعمت، (۱۳۹۶)، ارائه الگوی مؤثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران، دانش حسابرسی، ۱۷(۶۶): ۵-۴۰
۲. آلن، ریچارد و توماس، دانیل. (۲۰۰۱). مدیریت هزینه‌های عمومی: کتاب مرجع برای کشورهای در حال گذار، ترجمه دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی وزارت امور اقتصادی، مجله اقتصادی ۵(۵۱ و ۵۲): ۱۱۳-۱۴۳
۳. باباجانی، جعفر؛ آذر، عادل، معیری، مرتضی. (۱۳۹۲). الگویی برای تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی در بخش عمومی ایران، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی ۱۱(۳۷): ۱-۳۷
۴. باباجانی، جعفر، برزیده، فرخ، ایمان زاده، پیمان. (۱۳۹۸). ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران، و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۵(۱۶): ۱-۲۶
۵. باباجانی، جعفر (۱۳۹۹). الگویی برای تدوین مبانی قانونی نظام نظارت و حسابرسی مستقل در
۶. بخش عمومی ایران، دانش حسابرسی، شماره ۲۰(۷۹): ۵-۳۰
۷. جعفری، اسکندر. (۱۳۸۸). ضرورت بازنگری مالیات بر جمع در آمد، ماهنامه حسابداری، سال بیست و چهارم، شماره ۲۱۵، ۷۸-۷.
۸. حیدرزاده، حسین، خداپناه، مسعود، منتظر حجت، امیرحسین. (۱۴۰۱). بررسی عوامل تعیین کننده فرار مالیاتی در اقتصاد ایران با رویکرد اقتصادسنجی بنزین، پژوهشنامه مالیات ۵۳(۱۰۱): ۹۷-۱۲۱
۹. دیانتی دیلمی، زهرا، (۱۳۹۷)، روش تحقیق کیفی و کمی در حسابداری همراه با نرم افزار spss، انتشارات عدالت نوین
۱۰. رضایی، مهدی. (۱۳۹۵). بررسی موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران از دیدگاه دانشگاهیان، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۳۸: ۸۱۴-۹۴
۱۱. قربان پور، فریدون، ثقفی، علی (۱۳۹۷). حسابداری تعهدی و مدیریت اموال بخش عمومی، رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی
۱۲. کاکایی، جمال، فهیمی، بهاره. (۱۴۰۰). ارزیابی واحد خزانه در ایران. فصلنامه پژوهش‌های

برنامه و توسعه، ۲(۴۸): ۴۶-۷۰

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

۱۴. محمدزاده سالطه و فرجی. (۱۳۹۵). بررسی محرک‌ها و موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، حسابداری دولتی، ۳(۵): ۳۵-۴۶

۱۵. نظری، علیرضا؛ فدایی، ایمان. (۱۳۹۲). آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، ۱(۴): ۹۲-۱۱۰

References

16. Curristine, T., Lonti, Z., & Joumard, I. (2007). Improving public sector efficiency: challenges and opportunities. *OECD Journal on Budgeting* 7(1). ISSN: 1608-7143, OECD
17. Carole, P., & Nico, P. (2009). *Review of Public Financial Management Reform Literature*. London: DFID
18. Diamond, J. (2002). *Performance Budgeting is accrual accounting required?* IMF working paper, 1-30
19. Global Financial Management Leaders Survey (2015). *Innovation in Public Financial Management in an Increasingly Complex and Uncertain Global Environment*, Grant Thornton. Available at: <https://bit.ly/2VVlhZF>.
20. IFAC (2012). *Public Sector Financial Management Transparency And Accountability: The Use of International Public Sector Accounting Standards*, IFAC Policy Position 4 March 2012
21. 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.
22. Olander, S. ed. (2007) *Public Finance Management in Development Co-operation*. Stockholm: Sida. (<http://train4dev.net/pdf/doc494.pdf>).
23. 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.
24. PEFA, (2016). *Framework for Assessing Public Financial Management*. Washington DC 20433, USA. Available at: <https://pefa.org/content/pefa-framework>.
25. Richard, A, & Daniel T. (2001). *Managing Public Expenditure: A*

Reference Book for Transition Countries, Organization for Economic Cooperation and Development

26. Soreide, T. (2002) *Corruption in Public Procurement: Causes, Consequences and Cures*. Bergen: CMI.
(<http://www.cmi.no/publications/file/?843=corruption-in-publicprocurement-causes>)
27. Sanchez, I.M. &, Ballesteros, B.C (2016). *New Public Financial Management*. Springer International Publishing Switzerland (1-18)
28. Tudor, T, & Mutiu, a. (2005). Cash versus accrual in public sector. *Studia Oeconomica*, 1, 36-51
29. Tkachenko, L. (2020). Public Finance Management: Challenges and Opportunities Athens Journal of Business & Economics - Volume 6, Issue 1 – Pages 73-98
30. UNDP (2002) *Developing Capacity through Technical Cooperation*. New York: UNDP.
(http://unfccc.int/files/cooperation_and_support/capacity_building/application/pdf/undpgefcoop.pdf)
31. United States Agency for International Development. (2009). *Foreign Assistance standardized program structure and definition*, <https://www.state.gov>

References [In Persian]

1. 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*, 17th year, 66, 40-5. [In Persian]
2. Babajani, J., Azar, A., & Moiri, M. (2012). A model for transformation in the financial and operational accountability system in Iran's public sector, *Financial Accounting Experimental Research Quarterly*, 11(37), 1-37. [In Persian]
3. Babajani, J., Barzideh, F., & Iman Zade, P. (2018). Evaluation of the current status of performance audit in public sector institutions of Iran and providing solutions to improve it, *Financial Accounting Quarterly*, 15(16), 1-26. [In Persian]
4. Babajani, J. (2019). A model for compiling the legal foundations of the independent monitoring and auditing system Public Department of Iran, *Auditing Knowledge*, 20(79), 5-30. [In Persian]
5. Dianti Dilmi, Z. (2017), *Qualitative and quantitative research method in accounting with spss software*, Adalat Novin Publications. [In Persian]
6. Jafari, A. (2017). The necessity of revising total income tax, *Accountant's Monthly*, 24th year, 215, 78-78. [In Persian]
7. Heydarzadeh, H., Khodapanah, M., & Montazerhojjat, A. (1401). Investigating the determinants of non-taxation in Iran's economy with

- the Bayesian econometric approach, *Tax Bulletin*, 53(101), 97-121. [In Persian]
8. Gurbanpour, F., & Thaghafi, A. (2017). *Accrual accounting and property management of the public sector* [Doctoral thesis], Allameh Tabatabai University. [In Persian]
 9. Kakai, J., & Fahimi, B. (2020). Evaluation of treasury unit in Iran. *Quarterly Journal of Research and Development*, 2(48), 46-70. [In Persian]
 10. Kordistan, G., Agha Mohammad, M., & Kazemi, H. (2020). Identifying the dimensions of the modern public financial management model, *Financial Accounting and Audit Research*, 4, 241-267. [In Persian]
 11. Mohammadzadeh, S., & Faraji. (2015). Investigating the drivers and obstacles of government accounting changes in the financial reporting system of the public sector of Iran, *Government Accounting*, 3(5), 35-46. [In Persian]
 12. Nazari, A., & Fadai, A. (2012). Pathology of Iran's Tax System, *Financial and Economic Policy Quarterly*, 1(4), 110-92. [In Persian]
 13. Rezaei, M. (2015). Investigating the barriers to the progress of public sector accounting in Iran from the perspective of academics, *Accounting and Auditing Research*, 38, 94-814
 14. Richard, A., & Daniel, T. (2001). *Public Expenditure Management: A Reference Book for Countries in Transition*, Translated by the Research and Financial Policy Office of the Ministry of Economic Affairs, *Economic Journal*, 5(51-52), 113-143. [In Persian]

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی

استناد به این مقاله: کریمی، محمدعلی، کردستانی، غلامرضا، بیگلر، کیومرث. (۱۴۰۲). شناسایی چالش‌های نظام مدیریت مالی عمومی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۲۰(۷۷)، ۱۴۱-۱۸۲.

DOI: 10.22054/qjma.2023.73050.2446



Empirical Studies in Financial Accounting is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.