

طراحی چارچوبی برای بهبود مدیریت منابع مالی خزانه‌داری کل کشور

* محسن برزوزاده زواره^۱، محمد مرادی^۲، عباس نرگسیان^۳

۱. دکتری حسابداری، پردیس بین‌المللی ارس، دانشگاه تهران، ایران.

۲. استادیار، دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، ایران.

۳. استادیار، دکتری مدیریت دولتی - گرایش رفتار سازمانی، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۱/۱۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱/۲۵

Designing a Financial Management Framework for General Treasury Administration in Iran

*M. Borzoozadeh Zavareh¹, M. Moradi², A. Nargesian³

1. PhD. in Accounting, ARAS Campus, University of Tehran, Tehran, Iran.

2. Assistant Professor, PhD. in Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran.

3. Assistant Professor, PhD. in Public Administration, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran.

Received: 2021/1/29

Accepted: 2021/4/14

Abstract

Subject and Purpose of the Article: General Treasury Administration is one of the key units that can increase the efficiency of government financial management. The purpose of this study is to design a framework for improving the financial management of the General Treasury Administration in Iran.

Research Method: This study has adopted the qualitative approach and the required data have been collected through library research and field study. First, the academic literature and regulations are collected and analyzed, and then, the opinions of a focus group on the analysis are synthesized. The theme analysis method has been used to analyze the data.

Research Findings: After analyzing the data, 94 initial codes were identified for improving the current situation of the General Treasury Administration's financial management, 50 codes in the rules and regulations section and 44 codes in the processes section. These codes were eventually categorized into six dimensions: budget management (12 codes), public resource management (11 codes), bank account management (13 codes), cost management (14 codes), accounting management, and finance reporting (11 codes), audit management and financial supervision (17 codes).

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The General Treasury Administration has a key role in improving the financial management of the government in the public sector. The proposed framework of this research is the first tool for improving the current state and can help policy-makers in this center.

Keywords: General Treasury Administration, Financial Management, Budget Management, Public Sector, Iran.

JEL Classification: I19, H83, M41

چکیده

موضوع و هدف مقاله: خزانه‌داری کل از مراکز مهمی است که می‌تواند کارآمدی مدیریت مالی دولت را افزایش دهد و از هدررفت منابع مالی بخش عمومی جلوگیری کند. هدف از این مقاله، طراحی چارچوبی منسجم و فراگیر برای بهبود مدیریت منابع مالی خزانه‌داری کل کشور است.

روش پژوهش: رویکرد پژوهش کیفی است و داده‌های لازم به دو روش کتابخانه‌ای و میدانی گردآوری شده‌اند. نخست، آثار پژوهشی و اسناد گردآوری و تحلیل و سپس، نظر یک گروه کانونی درباره تحلیل‌ها ضبط و واکاوی شده‌اند. برای تحلیل داده‌ها از "تحلیل تم" بهره‌برداری شده است.

یافته‌های پژوهش: پس از تحلیل داده‌ها، ۹۴ کد اولیه در زمینه نقاط قابل بهبود وضعیت موجود مدیریت منابع مالی خزانه‌داری کل شناسایی شدند، ۵۰ کد در بخش قوانین و مقررات و ۴۴ کد هم در بخش فرایندها. این کدها، سرانجام، در شش دسته‌بندی شدند: مدیریت بودجه (۱۲ کد)، مدیریت منابع عمومی (۱۱ کد)، مدیریت حساب‌های بانکی (۱۳ کد)، مدیریت هزینه (۱۴ کد)، مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی (۱۱ کد)، مدیریت حسابرسی و نظارت مالی (۱۷ کد).

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: خزانه‌داری کل کشور نقشی کلیدی در بهبود مدیریت منابع مالی دولت در بخش عمومی دارد و ناکارآمدی آن چالش‌برانگیز خواهد بود. چارچوب پیشنهادی این پژوهش نخستین چارچوب منسجم برای بهبود وضعیت موجود است و می‌تواند به کار سیاست‌گذاران این نهاد بیاید.

واژه‌های کلیدی: خزانه‌داری کل، مدیریت مالی، مدیریت بودجه، بخش عمومی، ایران.

طبقه‌بندی موضوعی: I19, H83, M41

مقدمه^۱

اجرای کارای بودجه و مدیریت منابع مالی از دغدغه‌های کلیدی دولت‌ها در سده کنونی به شمار می‌روند. همچنین، منابع مورد نیاز دستگاه‌های بهره‌بردار از بودجه باید به موقع تأمین شود تا هزینه استقراض دولت کاهش یابد. از این‌رو، مدیریت مالی دولت در بردارنده فعالیت‌های گوناگونی همانند مدیریت بودجه، مدیریت عملیات مالی دولت، و حسابداری و حسابرسی است (پاتانایاک و کوپر^۲، ۲۰۱۱). برای انجام هرچه بهتر این فعالیت‌ها، دولت‌ها به واحدهایی کلیدی به نام "خزانه‌داری" نیاز دارند که رسالتش مدیریت وجوه، مدیریت حساب‌های بانکی، برنامه‌ریزی و پیش‌بینی جریان وجوه نقد، و مدیریت مالی است (هشیم^۳، ۲۰۱۴). در ایران نیز "خزانه‌داری کل کشور" ایجاد شده که نقشی کلیدی در تقویت کنترل دولت بر هزینه‌های بخش عمومی و مدیریت نقدینگی دارد و عملیات منابع مالی دولت را در بودجه عمومی تحت پوشش قرار داده و با راه‌اندازی کامل حساب واحد خزانه در بانک مرکزی، کنترل وجوه بر کلیه عملیات مالی دولت را ممکن ساخته است.

از سوی دیگر، نظام نوین مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور به عنوان یک موضوع منحصر به فرد، از اهمیت خاصی برخوردار است. مدیریت وجوه نقد نیز به عنوان بزرگترین رسالت خزانه‌داری کل، در بسیاری از کشورها در چارچوب مدیریت مالی خزانه‌داری طراحی و تدوین گردیده است. اطمینان یافتن از متمرکز بودن مانده حساب‌های نقدی و اعمال نظارت مالی بر هزینه‌های عمومی دولت مستلزم طراحی نظام خزانه‌داری متمرکز خواهد بود. در برخی از کشورهای در حال توسعه، ضعف بانکداری و زیرساخت فناوری مانع این کار می‌شود، اما بیشتر کشورها سهم بزرگتری از وجوه نقدشان را برای مبادلات در سطح ملی (پرداخت بدهی و هزینه‌های عمومی دولت) یا برای پرداخت حقوق و مزایای کارکنان دولت مورد استفاده قرار می‌دهند. بنابراین اولین گام برای اجرای مدیریت مالی خزانه‌داری کل، متمرکز سازی روزانه مبادلات انجام شده در سطح دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی خواهد بود (هشیم و آلن^۴، ۲۰۰۱).

حساب واحد خزانه به عنوان ابزاری برای ایجاد یک ساختار واحد و یکپارچه از حساب‌های بانکی از طریق بانک مرکزی باعث می‌شود تمام درآمدهای مالیاتی و غیرمالیاتی

جمع‌آوری و پرداخت‌ها به درستی و به موقع ساماندهی شوند (پاتانایاک و کوپر، ۲۰۱۱).

مدیریت نقدینگی دولت شامل تمرکز توازن پول نقد دولت و ایجاد یک حساب واحد خزانه از طریق سیستم‌های مدرن، پردازش مناسب تراکنش‌ها و چارچوب حسابداری (پردازش معاملات دولت با تکیه بر معاملات الکترونیکی)، بانکی، سیستم‌های پرداخت، توانایی ایجاد نظارت بر جریان نقدینگی ورودی و خروجی و به اشتراک‌گذاری اطلاعات مرتبط با بدهی و مدیریت نقدینگی، توافق رسمی بین وزارت امور اقتصادی و دارایی و بانک مرکزی، استفاده از ابزار کوتاه مدت (اوراق بدهی، سپرده‌ها) است (ویلیامز^۵، ۲۰۱۰). خزانه‌داری کل در اجرای ماده ۱۲۵ قانون محاسبات عمومی کشور و با استفاده از مکانیزم‌های مذکور می‌تواند در شرایط بحرانی به صورت موقت از موجودی حساب امانی سپرده و تمرکز وجوه درآمدهای اختصاصی و شرکت‌های دولتی استفاده کند. همچنین، در اجرای اصل ۵۳ قانون اساسی؛ خزانه‌داری کل کشور می‌بایست کلیه دریافت‌های دولت را به حساب واحد خزانه متمرکز کرده و کلیه پرداخت‌های دولت نیز بر اساس قوانین و مقررات در وجه ذینفع نهایی کارسازی کند. علیرغم فرصت‌های فناوری اطلاعات برای اثربخشی نظام اقتصادی دولت، محدودیت‌های ناشی از فقدان زیرساخت‌های نرم افزاری سیستم‌های مالی و بانکی از جمله عوامل مؤثر در اجرای ناکارآمد مدیریت مالی خزانه‌داری کل است. عدم اجرای کارآمد مدیریت مالی خزانه‌داری کل، سرانجام، می‌تواند به عدم شفافیت مالی، دشواری نظارت مالی، دشواری گزارش‌گیری، تخصیص ناکارآمد منابع، تضعیف نظام محاسباتی، و غیره شود که خلاف اصول و اهداف سیاست‌های کلی ابلاغی اقتصاد مقاومتی است. در راستای بهبود مدیریت مالی خزانه‌داری کل، نخستین کار طراحی مدل مفهومی و مرز کارکردی خزانه در وضع مطلوب و تعیین ارتباط اجرایی و اطلاعاتی آن با دیگر فرآیندها و سازمان‌ها است. این کار می‌تواند گام‌های مؤثری در اصلاح ساختار نظام مالی کشور فراهم آورد.

در نتیجه، مسائلی همانند هزینه‌کرد منابع مالی در جاهایی غیر از محل‌های تعیین شده، دشواری رصد هزینه‌کرد منابع دولتی، نبود طبقه‌بندی مناسب در مخارج دولتی، عدم انطباق فعالیت‌های بودجه‌ای با خدمات تعریف شده دستگاه اجرایی، فقدان شاخص‌های ملموس قبل ارزیابی برای هر فعالیت بودجه‌ای، عدم دسترسی سریع به اطلاعات هزینه‌کرد شاخه‌های استانی و عدم دسترسی کارای سیاست‌گذار به

۱. این مقاله مستخرج از رساله دکتری است.

2. Pattanayak and Cooper

3. Hashim

4. Hashim & Allan

5. Williams

سیاست‌گذاران و مدیران مالی است. به همین دلیل است که موضوع مدیریت مالی دولت (PFM) در چند سال گذشته سوژه بسیاری از پژوهش‌های دانشگاهی و نشست‌های حرفه‌ای بوده است. مدیریت مالی دولت در سطح وسیع شامل تمامی فرآیندهای خزانه‌داری کل و دولت و در سطح محدود شامل مدیریت بودجه و نقدینگی خواهد بود.

می‌توان سه زیرمجموعه برای مدیریت مالی دولت متصور شد: ۱) مدیریت دارایی و سرمایه‌گذاری‌های عمومی دولت، ۲) مدیریت مالی خزانه‌داری کل، و ۳) مدیریت بدهی‌های عمومی دولت. در این میان نقش مدیریت مالی خزانه‌داری کل کلیدی است. در شکل یک، زیرمجموعه‌های مدیریت مالی دولت و مدیریت مالی خزانه‌داری کل نشان داده شده‌اند.

بر پایه شکل ۱، مدیریت مالی بخش عمومی دولت شامل: تدوین سیاست‌های مالی، مدیریت بودجه (تهیه و اجرا)، مدیریت عملیات مالی، کنترل‌های حسابداری و قوانین، حسابرسی و ارزیابی مالی، مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌های دولت است. از سوی دیگر، سیاست‌های بدهی عمومی و شیوه‌های مدیریت آن مستلزم زیربنای قانونی قوی است، یک چارچوب حقوقی محکم قانونی، عوامل سیاسی و اقتصادی مؤثر بر کیفیت رویه‌های مدیریت بدهی را کنترل و موجب ارتقای انضباط و شفافیت مالی، گزارشگری مالی و پاسخگویی عمومی خواهد بود. بدهی‌های عمومی پایدار بر ثبات اقتصادی و مالی مؤثر بوده و فرآیند ایجاد و استراتژی مدیریت بدهی‌های عمومی را به منظور افزایش اعتبار برای دولت‌ها با هدف کاهش ریسک و هزینه استقراض بدهی به حمایت از اهداف بدهی پایدار کمک می‌کند. مدیریت مالی دولت نیز شامل مدیریت بدهی‌های عمومی، قانون وام‌های دولتی، و قوانین اوراق بهادار می‌شود. بانک مرکزی نیز به عنوان عامل

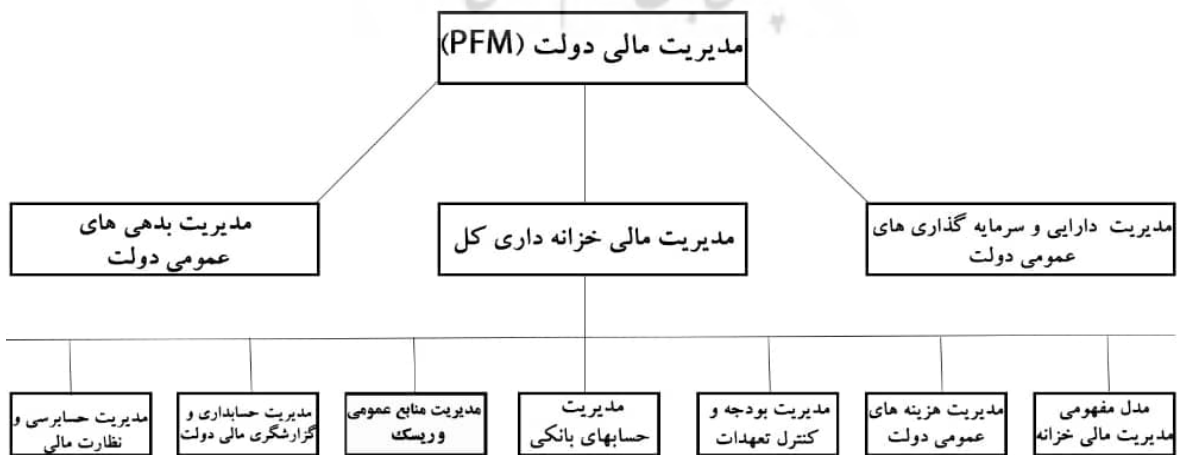
اطلاعات مالی از مشکلات کنونی در نحوه ثبت و تجمیع اطلاعات هزینه‌کرد بودجه در کشور هستند و این‌ها نشان‌دهنده آن هستند که مدیریت مالی دولت در ایران به درستی و کارا انجام نمی‌شود. نظر به آنچه گفته شد، هدف اصلی این پژوهش طراحی چارچوبی بالادستی و مورد اجماع برای بهبود مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور و تحلیل تطبیقی موارد مستعد بهبود وضع موجود است. در این راستا، پژوهش حاضر به دنبال پاسخگویی به سه پرسش کلیدی است:

- ۱) موارد مستعد بهبود وضع موجود نظام مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور چگونه است؟
- ۲) شیوه مطلوب مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور چگونه است؟ و
- ۳) الزامات رسیدن از وضع موجود به وضع مطلوب چیست؟

باید توجه داشت که مدیریت مالی بخش عمومی دولت بدون استقرار مدیریت مالی خزانه‌داری کل امکان‌پذیر نبوده و پیش‌نیاز اجرای مدیریت مالی خزانه‌داری کل نیز استقرار حساب واحد خزانه است، عنصر حیاتی پروژه سیستم اطلاعات مدیریت مالی بخش عمومی دولت، طراحی مدل مفهومی است (خان، ۲۰۱۰). یافته‌های این پژوهش می‌تواند به مدیران و سیاست‌گذاران خزانه‌داری کل سرنخ‌هایی برای بهبود وضعیت موجود دهد تا تصمیم‌های آنان به اثربخشی مدیریت مالی در این نهاد بیانجامد.

مبانی نظری

تأمین منابع مالی برای انجام هزینه‌های عمومی دولت مسئله بسیار مهمی است که در اکثر کشورها در کانون توجه



شکل ۱. جایگاه مدیریت مالی خزانه‌داری کل در زیست‌بوم مدیریت مالی دولت

دولت نقش مؤثری در این زمینه دارد (صندوق بین المللی پول، ۲۰۱۵).

مدیریت مالی خزانه‌داری کل نیز به لحاظ تمرکز بر وجوه نقد و اوراق بهادار برای دستیابی به مجموعه‌های از اهداف خاص ذکر شده در مدیریت مالی دولت شامل فعالیت‌هایی نظیر مدیریت نقدینگی، مدیریت حساب‌های بانکی، مدیریت بودجه، مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت، مدیریت حسابرسی، برنامه‌ریزی مالی و پیش‌بینی جریان نقدی است. البته بستگی به شرایط هر کشور و ساختار تشکیلات اداری، حوزه‌های مدیریت مالی دولت متفاوت خواهد بود (کتاب مدیریت مخارج عمومی دولت، بخش ۹، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۹). در این پژوهش بر مدیریت مالی خزانه‌داری کل تمرکز شده است و بناست که چارچوبی برای بهبود وضعیت موجود ارائه شود. هدف از ارائه چارچوب منسجم در این پژوهش، بر اساس آنچه در شکل یک آمده، آن است که مدیریت مالی خزانه‌داری کل در زمینه‌های مدیریت حسابرسی و نظارت مالی، مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت، مدیریت منابع عمومی و رسیک، مدیریت حساب‌های بانکی، مدیریت بودجه و کنترل تعهدات، مدیریت هزینه‌های عمومی دولت، و مدل مفهومی مدیریت مالی خزانه بهبود یابد.

پیشینه پژوهش

بررسی نوشته‌ها نشان می‌دهد که در پژوهش‌های داخلی چندان به موضوع مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور توجه نشده است. با این حال، می‌توان در یک نگاه کلان‌تر، پژوهش‌هایی را در زمینه مدیریت مالی عمومی نوین، مدیریت حساب‌های بانکی، مدیریت نقدینگی، حساب واحد خزانه، مدیریت بودجه، پاسخگویی عمومی و نظارت مالی، مدیریت هزینه‌های عمومی در پیوند با این پژوهش دانست. برای نمونه، کردستانی (۱۳۹۸)، با روش پیمایش و رویکرد کمی به بررسی پیامدهای بکارگیری رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین پرداخت و به این نتیجه رسید که اصلاحات مدیریت مالی نوین شامل تغییر در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی، تغییر نظام بودجه‌ریزی، تغییر نظام کنترل داخلی و سیستم حسابرسی بر مبنای عملکرد است.

یادگاری و علی‌مددی (۱۳۹۰)، بر این باورند که ساختار مدیریت هزینه‌های عمومی و نظام خزانه‌داری کشور که مبتنی بر چارچوب‌های سنتی نظام مالیه عمومی است و به دلیل برخورداری از مشکلات و نارسایی‌های عدیده پاسخگویی نیازهای مالی و اطلاعاتی سند بودجه کشور نبوده و معضلاتی

که از این منظر بر بودجه کشور از حیث عدم تعادل‌های مالی و بودجه‌ای و یا عدم کارایی و اثربخشی (بهره‌وری) در تخصیص منابع عمومی و ... مترتب می‌باشد. از این رو، لزوم ایجاد برخی تحولات و اصلاحات ساختاری در نظام خزانه‌داری و مدیریت هزینه‌های عمومی را اجتناب ناپذیر می‌سازد. بر این اساس بازگشت به تکالیف قانونی مقرر در برنامه چهارم توسعه و همچنین ضرورت تداوم آن در برنامه پنجم در حوزه اصلاح نظام بودجه‌ریزی و خزانه داری از وضعیت فعلی به سمت نظام عملیاتی و قیمت تمام شده می‌تواند گام مؤثری در ایجاد تحول در این حوزه باشد.

عموزادمهدیرچی و حیدرپور (۱۳۹۵)، نیز به بررسی موانع ایفای نقش نظارتی خزانه‌داری کل کشور بر کاهش کیفیت گزارشگری مالی دولت پرداختند و به این نتیجه رسیدند که نبود اطلاعات بودجه‌ای شفاف و یکپارچه، استفاده نکردن از چارچوب گزارشگری استاندارد، اجرایی نشدن کامل سامانه‌های نظارتی الکترونیکی در خزانه‌داری کل کشور، و نبود اصلاح و بازنگری در قوانین مرتبط مالی و محاسباتی باعث کاهش کیفیت گزارشگری مالی دولت می‌شود.

روحانی و ابوحمز (۱۳۹۷)، با روش کیفی به تحلیل و نقد فرآیندهای مدیریت نقدینگی خزانه دولت در ایران پرداختند و به این نتیجه دست یافتند که اجرای حساب واحد خزانه و متمرکز کردن تمام حساب‌های درآمد و هزینه می‌تواند بر بهبود این فرایندها مؤثر باشد.

آذر (۱۳۹۵)، نیز سیاه‌چاله‌های بودجه در نظام بودجه‌ریزی ایران را واکاوی و بی‌توجهی دولت به کارایی، اثربخشی و شفافیت و پاسخگویی را از مهمترین این سیاه‌چاله‌ها معرفی کرد.

زیبا کردکار و همکاران (۱۳۹۴)، با دو رویکرد کمی و کیفی و روش‌های پیمایش و مصاحبه به تبیین مشکلات و راه‌حل‌های مدیریت هزینه در بخش دولت پرداختند. بر پایه یافته‌های آنان، تضاد قوانین و مقررات مختلف با هم و با استانداردهای حسابداری حاکی از آن است که دولت در برنامه خود عزم جدی برای مدیریت هزینه‌های عمومی دولت ندارد و عدم توجه به کارایی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی فعالیت‌ها مهمترین مشکل دولت است.

به باور اکرمی و همکاران (۱۳۹۳)، نیز مدیریت و کنترل پرداخت‌ها و تطبیق آن با اصول بودجه امری اجتناب‌ناپذیر و در اجرای عدالت اجتماعی و توسعه اقتصادی کمک مؤثری خواهد کرد.

دهقان‌زاده و رضایی (۱۳۹۸)، نیز در پیمایش خود به این نتیجه رسیدند که اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه،

بررسی پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که در خصوص مدیریت مالی دولت و خزانه‌داری کل به روش حسابداری خزانه و نحوه پیاده‌سازی آن اشاره‌های نشده است و صرفاً در خصوص روش حسابداری بر مبنای تعهدی و گزارشگری مالی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و نحوه استقرار کامل آن در دوره گذار در سطح دستگاه‌های اجرایی مباحثی مطرح شده است. همچنین، نحوه استقرار حساب واحد خزانه با توجه به زیرساخت‌های بانک مرکزی و همچنین مشکلات ناشی از بنگاه‌داری شرکت‌های دولتی در تمامی کشورهای مورد مطالعه به نحو کامل راه کار مناسبی ارایه نگردیده است؛ در صورتی که پایه و اساس مدیریت نقدینگی و کنترل هزینه‌ها نحوه ارایه مدل حساب واحد خزانه است. برای نمونه، در کشور فرانسه که مجهزترین و پیشرفته‌ترین حساب واحد خزانه را دارد هنوز در بحث ساماندهی حساب‌های بانکی شرکت‌های دولتی مشکلات فراوان دارند.

روش‌شناسی پژوهش

روش و فرایند پژوهش

با توجه به ماهیت مسئله و هدف مطالعه، رویکرد پژوهش حاضر کیفی و طراحی پژوهی به عنوان استراتژی اصلی تحقیق گزینش شده است. طراحی پژوهش از استراتژی‌های کلیدی تحقیق است که برای ساخت و توسعه چارچوب‌های مفهومی و کاربردی مناسب تشخیص داده شده است (پفرز و همکاران، ۲۰۰۸). در این راستا، برای پاسخگویی به پرسش‌های پژوهش، شش گام کلیدی در پیش گرفته شده‌اند:

(۱) درک کامل از مسئله پژوهش: شناخت وضع موجود مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور و یافتن موارد مستعد بهبود در چارچوب متون علمی مراجع معتبر بین‌المللی و قوانین بالادستی برای تدوین چارچوب مطلوب و انجام بهینه مدیریت مالی خزانه.

(۲) شناسایی وضع موجود: بررسی کامل قوانین و مقررات حاکم بر مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور و گردآوری مستندات مرتبط با فرآیندهای موجود و اسناد کاوی، نسبت به شناسایی مشکلات روش‌های مورد عمل خزانه‌داری کل.

(۳) تدوین چارچوب اولیه: طراحی نمونه اولیه چارچوب مطلوب مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور با بررسی نوشته‌ها و آثار علمی و پژوهشی مرتبط.

مربوط بودن، قابلیت اتکا، قابلیت مقایسه و قابلیت فهم اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد. باین‌وجود، دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، منجر به کاهش به‌موقع بودن اطلاعات خزانه می‌شود. در کل، یافته‌های پژوهش حاکی از آن بود که اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، کیفیت اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد. بنابراین، نظام نوین حسابداری خزانه توانسته است در خصوص پاسخگویی و ارائه اطلاعات سودمند جهت تصمیم‌گیری سودمند واقع شود. البته روش‌های گوناگون دیگری نیز برای ارتقاء عملکرد خزانه‌داری کل کشور پیشنهاد شده‌اند. برای نمونه، محمودزاده و همکاران (۱۳۹۶)، به بررسی تاثیر اشتراک‌گذاری دانش بر ارتقاء عملکرد خزانه‌داری کل کشور پرداختند و به این نتیجه رسیدند که اشتراک‌گذاری دانش می‌تواند در این زمینه نقشی مثبت ایفا کند. حقیقت منفرد و شعبانی (۱۳۹۳) نیز میزان تفکر استراتژیک مدیران را در زمینه بهبود وضعیت خزانه‌داری کل کشور مؤثر می‌دانند.

بررسی آثار خارجی نیز نشان می‌دهد که پژوهش‌هایی درباره خزانه‌داری در کشورهای دیگر به انجام رسیده است. برای نمونه، چوکونونی و چیتنوا (۲۰۲۰)، تاثیر سیاست اجرای حساب واحد خزانه بر فساد کشور نیجریه را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که پیش‌نیاز شفافیت و کاهش فساد و افزایش پاسخگویی مالی در بخش عمومی، اجرای کامل حساب واحد خزانه است.

یافته‌های پاتانایاک (۲۰۱۶)، نیز نشان دادند که کنترل هزینه یکی از ضروریات اساسی در اصلاحات قانون مدیریت مالی دولت می‌باشد.

نلیشر و همکاران (۲۰۱۹)، هم بر این باورند که هوشمندسازی و شفاف‌سازی عملیات مالی دولت با اصلاح فرآیندهای خزانه‌داری کل و یکپارچه‌سازی اطلاعات مالی امکانپذیر خواهد بود.

پسوا و ویلیام^۷ (۲۰۱۷)، مدیریت نقدی دولت و ارتباط بین خزانه و بانک مرکزی را بررسی کردند و یافته‌های آنها نشان دادند که مدیریت حساب‌های بانکی و نظارت بر نقدینگی بخش عمومی صرفاً از طریق استقرار حساب‌های دولتی نزد بانک مرکزی انجام خواهد شد.

در پژوهش ایمام (۲۰۱۹)، روشن شد که هیچ ارتباط مؤثری بین درآمدهای نقدی و پیش‌بینی بودجه وجود ندارد. از دیدگاه ایان لیونرت و فاینوییم (۲۰۱۵)، هم پیش‌نیاز مدیریت مالی دولت، اصلاح قانون بودجه‌ریزی دولتی است.

۴) تدوین چارچوب مطلوب نهایی: طراحی چارچوب نهایی پس از تجزیه و تحلیل چارچوب اولیه با یاری متخصصان موضوعی در یک گروه کانونی.

۵) ارائه نقشه راه جهش از وضع موجود به وضع مطلوب: شناسایی پیش شرطها و الزامات اجرایی و قانونی چارچوب مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور نسبت به تدوین و طراحی نقشه راه دستیابی به وضع مطلوب.

۶) تصویر کامل معماری چارچوب مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور: ارائه تصویری کامل و جامع از چارچوب مدیریت مالی با یاری روش طراحی پژوهی و کاربرد فناوری و نوآوری در راستای هوشمندسازی و شفاف‌سازی عملیات مالی دولت.

گردآوری داده‌ها

داده‌های پژوهش به دو روش کتابخانه‌ای و میدانی گردآوری شده‌اند. در روش کتابخانه‌ای، آثار در پیوند با عملیات خزانه‌داری و مدیریت مالی در بخش دولتی از پایگاه‌های اطلاعاتی داخلی (پایگاه جهاد دانشگاهی، پایگاه علوم انسانی، مگیران، سیولیکا، و گنج ایرانداک) و خارجی (همانند "وب آو ساینس"^۸ و "اسکوپوس"^۹) بازیابی و با ابزار فیش‌برداری کلیدی‌ترین نکات آنها یادداشت‌برداری شده‌اند. افزون بر این، اسناد بالادست و قوانین و مقررات در پیوند با مدیریت مالی در کشور شناسایی و مواد آنها بررسی و تجزیه و تحلیل شدند. در روش میدانی نیز، یک گروه کانونی متشکل از متخصصان موضوعی (اساتید دانشگاه‌ها و دانشجویان دکتری که در حوزه حسابداری و مدیریت مالی بخش عمومی) و حرفه‌مندان کلیدی (همانند مدیران و کارکنان وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان برنامه و بودجه کشور، دیوان محاسبات کشور، بانک مرکزی، سازمان حسابرسی، ذی‌حساب‌ها و مدیران کل امور مالی دستگاه‌های اجرایی) تشکیل شد و دیدگاه آنان درباره چارچوب مدیریت مالی و دیگر زمینه‌های مرتبط اخذ شد. محتوای این جلسه کانونی ضبط و پیاده‌سازی شد.

نمونه پژوهش

نمونه پژوهش شامل چند بخش بود:

۱) نخست، اسناد علمی بازیابی شده از پایگاه‌های اطلاعاتی داخلی و خارجی،

۲) اسناد بالادست و قوانین کشور (همانند قانون بودجه سال ۱۳۹۸ و دیگر قوانین مرتبط با پژوهش، آیین‌نامه توسعه خدمات الکترونیکی دستگاه‌های اجرایی ابلاغی شورای عالی اداری، ضوابط فنی اجرایی مصوبه شورای عالی فناوری اطلاعات، قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی، قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور، و سیاست‌های کلی ابلاغی اقتصاد مقاومتی)، و ۳) متخصصان و صاحب‌نظرانی که در گروه کانونی مشارکت داشتند.

تجزیه و تحلیل داده‌ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده از روش "تحلیل تم" استفاده شد. تحلیل تم یکی از رایجترین رویکردها برای تحلیل داده‌ها در علوم اجتماعی به شمار می‌رود (براون و کلارک، ۲۰۰۶)، و روشی برای تعیین، تحلیل و بیان تم‌های موجود درون داده‌هاست. این روش، داده‌ها را سازماندهی و در قالب جزئیات توصیف می‌کند، اما می‌تواند از این فراتر رفته و جنبه‌های مختلف موضوع پژوهش را تفسیر کند. تحلیل تم زمانی شروع می‌شود که تحلیل‌گر، الگوهای با معنا و موضوع‌هایی که برای پاسخ به پرسش‌های پژوهش مناسب بوده را مد نظر قرار دهد. به هر شکل، در این روش، برای یافتن تم‌ها، داده‌های کیفی حاصل از مرور مقررات و آثار علمی کد گذاری و دسته‌بندی شده و سپس به تعیین و نامگذاری تم‌های درون داده‌ها پرداخته شد. برای انجام این تحلیل شش گام کلیدی تعیین و طی شدند:

- گام نخست، آشنایی با داده‌ها؛ داده‌ها خوانده و بازخوانی شدند و جست‌وجوی فعال معانی و الگوها انجام شد.

- گام دوم، ساخت کدهای اولیه؛ پس از آشنایی کامل با داده‌ها، کدهای اولیه احصاء شدند.

- گام سوم، جست‌وجوی کدهای گزینشی؛ کدهای اولیه در کدهای کلان‌تر و گزینشی دسته‌بندی و خلاصه شدند.

- گام چهارم، شکل‌گیری تم‌های فرعی؛ در این گام بازبینی و شکل‌دهی به تم‌های فرعی انجام شدند. متون کدگذاری شده بازبینی و اعتبار تم‌های فرعی در رابطه با مجموعه داده‌ها کنترل شدند.

- گام پنجم، تعریف و نام‌گذاری تم‌های اصلی؛ تم‌های اصلی، به منظور انجام تحلیل‌ها، تعریف و بازبینی شدند.

- گام ششم، نگارش گزارش پایانی؛ تم‌های اصلی استخراج شده تجزیه و تحلیل شدند و گزارش پایانی آنها نگارش شد.

روایی و پایایی

در این پژوهش، برای افزایش باورپذیری، انتقال‌پذیری، تصدیق‌پذیری و اطمینان‌پذیری نتایج پژوهش کارهایی کلیدی انجام شدند. نخست، برای افزایش باورپذیری به عنوان اولین معیار اعتبار و پایایی، پنج استراتژی شامل حضور طولانی‌مدت در میدان پژوهش (مشاهده مشارکتی)، گفتگو با همکاران خزانه‌داری کل و برگزاری نشست‌های منظم با سایر افراد متخصص مالی که درگیر تحقیق مذکور نیستند، تحلیل موارد منفی در قالب استقرای تحلیلی، مناسب بودن مبنای داوری تفسیرها، ارزیابی و کنترل توسط افراد مشارکت‌کننده در پل تخصصی برای ارزیابی اعتبار داده‌ها به روش ارتباط و تفسیر داده‌ها توسط شرکت‌کنندگان در گروه‌های کانونی لحاظ شدند. دوم، برای افزایش انتقال‌پذیری، درگیر شدن محقق در اسناد کاوی، گردآوری اطلاعات از منابع علمی مختلف و قوانین و مقررات، توضیح دقیق و هدفمند فرایند پژوهش در پیش گرفته شدند. سوم، برای افزایش تصدیق‌پذیری انطباق گزارشات، دست‌نوشته‌ها و یادداشت‌های تحقیق با یافته‌های پژوهش‌های علمی مراجع بین‌المللی انجام شد. اگرچه، نقش عینی‌نگری و بی‌طرفی پژوهشگر بر تأیید و یا تصدیق داده‌ها نی غیر قابل انکار است و پژوهشگران این اصل را رعایت کرده‌اند. چهارم، برای افزایش اطمینان‌پذیری، که در پیوند با دقت و صحت و ثبات یافته‌های پژوهش است، کوشش شد تا جمع‌آوری داده‌ها و ضبط آنها، تقلیل داده‌ها از طریق خلاصه‌سازی و یادداشت‌های کوتاه، بازسازی داده‌ها و نتایج حاصل از آن بر اساس ساختار تدوین شده و مقوله‌های به کارگرفته شده، یادداشت‌های روش‌شناختی و تصمیمات مربوط به ایجاد اعتمادپذیری و باورپذیری یافته‌ها و مطالب مربوط به مقاصد پژوهش، یادداشت‌های شخصی و توجه به انتظارات شرکت‌کنندگان در گروه‌های کانونی انجام شوند.

مسائل اخلاقی

نظر به مشارکت عوامل انسانی در پژوهش حاضر، مسائل اخلاقی پژوهش نیز در کانون توجه جای گرفتند. نخست آنکه رضایت آگاهانه داوطلبانه مشارکت‌کنندگان در پژوهش مورد توجه بود. همچنین، حق انصراف ایشان از مشارکت در پژوهش محترم شمرده شد. با رعایت مسائل امنیتی در ضبط و ذخیره اطلاعات مشارکت‌کنندگان بر روی یک رایانه شخصی، عدم افشای اطلاعاتی که منجر به شناسایی آنها شود یا محتوایی که آنها در اختیار تیم پژوهش گذاشته بودند تضمین شد.

یافته‌های پژوهش

برای پاسخ دادن به پرسش‌های پژوهش، با روش تحلیل تم، قوانین و مقررات حاکم بر مدیریت مالی خزانه‌داری کل به شکل کامل بررسی و مستندات مرتبط با فرآیندهای موجود گردآوری و اسنادکاوی شدند تا مشکلات روش‌های به کار گرفته شده در خزانه‌داری کل شناسایی شوند. گام‌های اجرایی در این مرحله پس از علامت‌گذاری بر روی قوانین بالادستی و ضروری و همچنین بررسی و اسنادکاوی فرآیندهای موجود، به هر یک از آنها یک کد اختصاص داده و یک دسته مفهومی برای آن در نظر گرفته شده است.^{۱۰} بر پایه یافته‌های جدول ۱، روی هم، ۵۰ کد اولیه از قوانین و مقررات موجود استخراج شدند. آن گونه که گفته شد، افزون بر قوانین و مقررات موجود، مستندات در پیوند با فرایندهای گوناگون در خزانه‌داری کل نیز بررسی شدند. یافته‌های جدول ۲، نشان می‌دهند که روی هم، ۴۴ کد اولیه را می‌توان از این اسناد فرایندها استخراج کرد.

در پژوهش حاضر، پس از کدگذاری اولیه، دسته‌بندی کدهای مختلف در قالب دسته‌های مفهومی انجام شد. پس از انجام مرحله بازبینی توسط پژوهشگران و گروه کانونی (شامل حرفه‌مندان، مدیران، و متخصصان دانشگاهی)، تم‌های فرعی شکل گرفتند و همه آنها را می‌توان زیرمجموعه تم اصلی "مدیریت مالی خزانه‌داری کل" تعریف کرد. در جدول ۳، کلیدی‌ترین تم‌های فرعی شناسایی شده به همراه کدهایی که هر یک از آنها در بر دارند گزارش شده‌اند.

مدیریت بودجه

مدیریت بودجه در ایران بر عهده سازمان برنامه و بودجه کشور است ولی همان گونه که در قوانین فعلی درج گردیده است کلیه پرداخت‌های خزانه‌داری کل بر اساس ضوابط قانونی و اعلام سازمان برنامه و بودجه انجام می‌شود.

"تخصیص و تعهد و پرداخت اعتبارات مصوب با رعایت ماده ۹۰ قانون برنامه و بودجه انجام می‌پذیرد (بند الف ماده ۲۴ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)" (کد L1311).

مدیریت بودجه از تهیه و تصویب تا اجرا و نظارت هم تکلیف دستگاه‌های اجرایی است هم به عنوان وظایف اجرایی و قانونی مرتبط با سازمان برنامه و بودجه و وزارت امور اقتصادی و دارایی است. خزانه‌داری کل نیز در توزیع منابع بودجه‌ای بر مبنای ضوابط قانونی نقش مؤثر داشته و در امر

۱۰. در این پژوهش، کدگذاری بر اساس ابتدای حروف انگلیسی مرتبط با قوانین و مقررات (Law) و فرآیندهای خزانه‌داری کل (process) انجام شده است.

جدول ۱. شناسایی وضع موجود: اسناد کاوی مرتبط با قوانین و مقررات

کد	کلید واژه‌های با اهمیت	دسته مفهومی
L0101	دریافت منابع حاصل از بازپرداخت اصل و بهره هزینه طرح‌های عمرانی انتفاعی شرکت‌های دولتی (ماده ۳۱ قانون برنامه و بودجه کل کشور مصوب ۱۳۵۱)	مدیریت منابع عمومی خزانه از بودجه شرکت‌های دولتی
L0201	واگذاری تنخواه‌گردان رد وجوه سپرده (تبصره ماده ۱۱ قانون آیین‌نامه مالی و معاملاتی دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۷۲/۶/۹)	مدیریت وجوه سپرده دستگاه اجرایی
L0301	اعتبار بانکی در حساب درآمد عمومی نزد بانک مرکزی برای رفع احتیاجات نقدی خزانه (تنخواه‌گردان خزانه، ماده ۲۴ قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶)	مدیریت بودجه
L0302	روش‌های اجرایی وصول درآمد دستگاه‌های اجرایی (ماده ۴۰ قانون محاسبات عمومی و تبصره ذیل آن مصوب ۱۳۶۶)	مدیریت منابع عمومی
L0303	خزانه مکلف است صورتحساب دریافت و پرداخت ماهانه کلیه حساب‌های خود را حداکثر ظرف مدت دو ماه تهیه و به دیوان محاسبات کشور مطابق طبقه‌بندی درآمد ارسال نماید (ماده ۱۰۱ قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶)	مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی خزانه
L0304	نحوه انجام و حدود وظایف و مسولیت‌های خزانه معین استان‌ها (ماده ۷۴ قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶)	روش‌های مورد عمل خزانه معین استان‌ها
L0305	نحوه افتتاح حساب‌های دولتی (ماده ۷۶ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت حساب‌های بانکی دستگاه‌های اجرایی
L0306	وحدت رویه در مورد اعمال نظارت مالی قبل از خرج (ماده ۹۴ قانون محاسبات عمومی)	نظارت مالی
L0307	دستورالعمل اجرایی نمونه اسناد هزینه قابل قبول و روش نگهداری حساب (ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت هزینه‌های عمومی دولت
L0308	نحوه افتتاح حساب خزانه‌داری کل و خزانه معین استان‌ها (ماده ۱۲۴ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت حساب‌های بانکی خزانه
L0309	استفاده از موجودی حساب‌های بانکی اختصاصی، شرکت‌های دولتی، سپرده دستگاه‌های اجرایی توسط خزانه (ماده ۱۲۵ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت نقدینگی و منابع خزانه
L0310	پرداخت وجوه عمومی منحصرًا از طریق حساب‌های بانکی مجاز (ماده ۶۵ قانون محاسبات عمومی)	کنترل وجوه عمومی و نظارت مالی
L0311	مهلت‌های قانونی مصرف وجوه عمومی و نحوه برگشت وجوه مصرف نشده (اصلاحیه ماده ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت
L0312	تمرکز وجوه عمومی سپرده و درآمد بخش عمومی (ماده ۴۱ و ۴۲ و ۴۳ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت منابع عمومی
L0313	نحوه عمل و روش‌های اجرایی وصول درآمد بخش عمومی (ماده ۴۰ قانون محاسبات عمومی و تبصره ذیل آن)	مدیریت منابع عمومی و حساب‌های بانکی
L0314	واگذاری تنخواه‌گردان خزانه معین استان (ماده ۲۵ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت بودجه
L0315	واگذاری تنخواه‌گردان حسابداری (ماده ۲۶ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت هزینه‌های عمومی دولت
L0316	تمرکز وجوه عمومی و دریافت‌های دولت در خزانه (ماده ۱۱ و ۱۳ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت منابع عمومی و حساب‌های بانکی
L0317	روش‌های مورد عمل در خزانه معین استان‌ها (واگذاری تنخواه‌گردان، افتتاح حساب و ساختار سازمانی آن - ماده ۳۳ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت مالی خزانه معین استان‌ها
L0318	تمرکز وجوه شرکت‌های دولتی در خزانه‌داری کل (ماده ۳۹ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت منابع شرکت‌های دولتی
L0319	تهیه صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور حاوی گردش نقدی خزانه و عملکرد مالی بخش عمومی (ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت

→ ادامه جدول ۱		
L0401	تمرکز دریافت‌های دولت و پرداخت‌ها در خزانه (اصل ۵۳ قانون اساسی)	مدیریت منابع عمومی و بودجه
L0501	تهیه گزارش تفریح بودجه کشور بر مبنای گزارش صورت‌حساب عملکرد بودجه و گردش نقدی خزانه (ماده ۱ قانون تفریح بودجه مصوب سال ۱۳۶۵)	گزارشگری مالی دولت
L0601	ساماندهی خزانه‌داری کل کشور (ماده ۸ قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی)	مدیریت مالی خزانه‌داری کل (شفافیت و انضباط مالی)
L0602	استقرار خزانه‌داری الکترونیکی و پذیرش اسناد الکترونیکی (بند ج ماده ۶۷ قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی)	مدیریت مالی خزانه و مدیریت هزینه‌های عمومی دولت
L0701	انتقال حساب‌های درآمد و هزینه دستگاه‌های اجرایی به بانک مرکزی (بند ب ماده ۱۷ قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی)	حساب واحد خزانه (TSA)
L0801	تشکیل شورای نظارت مالی مصوبه شماره ۶۵۴۴۴/ت/۵۵۳۷۶ ه هیات وزیران	مدیریت هزینه‌های عمومی و نظارت مالی
L0901	پذیرش اسناد الکترونیکی (مواد ۷ و ۱۴ و ۱۶ قانون تجارت الکترونیکی مصوب ۱۳۸۲ مجلس شورای اسلامی)	مدیریت هزینه‌های عمومی
L1001	نظام یکپارچه مدیریت مالی دولت (اجرای ماده ۱۰ آیین‌نامه اجرایی بندهای الف، ب، پ ماده ۸ قانون برنامه ششم توسعه به شماره ۳۳۶۵۱۷ مورخ ۱۳۹۹/۶/۲۹)	مدیریت مالی دولت، مدیریت بودجه و مدیریت هزینه‌های عمومی دولت
L1101	استقرار نظام خزانه‌داری الکترونیک (مصوبه شماره ۱۲۱۷۶/ت/۵۵۲۸۵ ه مورخ ۱۳۹۷/۲/۹ هیات وزیران در خصوص پروژه‌های دولت الکترونیک)	هوشمند سازی و شفاف سازی عملیات مالی دولت (توسعه و استقرار خزانه‌داری الکترونیک)
L1201	ردیف ۷ مصوبه شماره ۴۷۲۵-۹۹/م مورخ ۱۳۹۹/۲/۲۱ نوزدهمین جلسه ستاد ملی مدیریت کرونا (استفاده از امضای دیجیتال برای تبادل اسناد الکترونیکی)	ضوابط پذیرش اسناد الکترونیکی (مدیریت هزینه‌های عمومی دولت)
L1301	میزان تنخواه گردان خزانه حداکثر تا سه درصد بودجه عمومی دولت (تبصره ذیل ماده یک قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت)	مدیریت بودجه و منابع عمومی
L1302	افتتاح حساب هدایای خاص (ماده ۵ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و ماده ۷۱ مکرر قانون محاسبات عمومی)	مدیریت حساب‌های بانکی مدیریت هزینه‌های عمومی دولت
L1303	نظام طبقه بندی دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت (ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و الحاقیه به ماده ۱ قانون برنامه و بودجه کشور)	مدیریت بودجه
L1304	افتتاح حساب شرکت‌های دولتی تابعه وزارت نفت (بند ز ماده ۱ و ماده ۳ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)	مدیریت حساب‌های بانکی
L1305	وصول مالیات و سود سهام شرکت‌های دولتی (ماده ۴ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)	مدیریت منابع عمومی و مدیریت بودجه
L1306	انتقال وجوه مصرف نشده اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای به خزانه (ماده ۱۶ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)	مدیریت بودجه
L1307	تکلیف دستگاه‌های اجرایی به استفاده از مبنای حسابداری تهیدی (بند یک ماده ۲۶ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)	مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت
L1308	اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (بند دو ماده ۲۶ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)	مدیریت بودجه
← ادامه جدول ۱		

→ ادامه جدول ۱		
L1309	ظرفیت استفاده خزانه‌داری کل از منابع عمومی برای مصارف عمرانی و استمهال زمانی مصرف اعتبارات مورد نظر در پایان سال (بند ۴ و تبصره ذیل (ماده ۲۶ قانون الحاق مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)	مدیریت منابع عمومی و بودجه
L1310	نحوه برداشت از حساب‌های درآمدی و پرداخت با رعایت قوانین مربوط (بند ۵ ماده ۲۶ قانون الحاق مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)	مدیریت حساب‌های بانکی
L1311	تخصیص و تعهد و پرداخت اعتبارات مصوب با رعایت ماده ۹۰ قانون برنامه و بودجه انجام می‌پذیرد (بند الف ماده ۲۴ قانون الحاق مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت)	مدیریت هزینه‌های عمومی دولت مدیریت منابع عمومی مدیریت بودجه
L1312	پرداخت‌ها در خزانه با رعایت ماده ۳۰ قانون برنامه و بودجه مجاز است (بند ب ماده ۲۸ قانون الحاق مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)	مدیریت بودجه
L1401	راه‌اندازی پایگاه نظام مالی (ماده ۷ آیین‌نامه اجرایی تبصره بند اول ماده ۲۶ قانون الحاق مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)	مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت
L1501	بندهای ۹ و ۱۲ سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی (تقویت نظام مالی)	مدیریت مالی دولت
L1601	دستورالعمل انتقال کامل حساب‌های دولتی به بانک مرکزی (بند الف ماده ۲۰ قانون احکام برنامه‌های توسعه کشور)	مدیریت حساب‌های بانکی
L1602	سامانه تدارکات الکترونیکی دولت با رعایت قانون تجارت الکترونیکی و قانون مناقصات (ماده ۵۰ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور)	مدیریت هزینه‌های عمومی دولت مدیریت حساب‌های بانکی
L1701	اجرای سند مدیریت مالی دولت (بند ز تبصره ۲۰ لایحه بودجه سال ۱۴۰۰)	مدیریت مالی دولت مدیریت مالی خزانه‌داری کل مدیریت حساب‌های بانکی استقرار کامل حساب واحد خزانه
L1801	انتقال کامل حساب‌های بانکی دستگاه‌های اجرایی (تبصره ۷ قانون بودجه سنواتی)	مدیریت حساب‌های بانکی
L1901	کلیه دریافت‌های و پرداخت‌های دولت بایستی از طریق خزانه‌داری کل انجام شود (اصل ۵۳ قانون اساسی)	مدیریت بودجه و حساب‌های بانکی

بر اساس اصل ۵۳ قانون اساسی نیز، کلیه دریافت‌ها در خزانه‌داری کل متمرکز و کلیه پرداخت‌ها نیز از طریق حساب واحد خزانه و با رعایت قوانین و مقررات نظیر مقررات بودجه سنواتی انجام می‌پذیرد (L1901).

”انتقال وجوه مصرف نشده اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای به خزانه (ماده ۱۶ قانون الحاق مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)“ (L1306).

هر سال بر اساس قوانین و مقررات به منظور اجرای صحیح بودجه، دولت در طول سال از مکانیزم تنخواه‌گردان خزانه به منظور واگذاری اعتبارات به دستگاه‌های اجرایی استانی و ملی برای تأمین منابع مورد نیاز مصارف عمومی کشور استفاده می‌کند. این تنخواه‌گردان در سال ۱۳۹۹ از سقف سه درصد اعتبارات عمومی با مصوبه هیئت وزیران و بر اساس قانون مدیریت بحران به سقف شش درصد افزایش یافته است که یکی از مشکلات آن افزایش پایه پولی و

نظارت حین و بعد از خرج بایستی بر نحوه صحیح مصرف بودجه، نظارت کافی همراه با کنترل‌های داخلی داشته باشد.

”پرداخت‌ها در خزانه با رعایت ماده ۳۰ قانون برنامه و بودجه مجاز است (بند ب ماده ۲۸ قانون الحاق مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)“ (L1312)

در خزانه‌داری ایران، صدور تخصیص توسط کمیته تخصیص اعتبار متشکل از نمایندگان سازمان برنامه و بودجه و وزارت امور اقتصادی و دارایی در سطح ملی تصمیمگیری می‌شود و در استان‌ها نیز شورای برنامه‌ریزی استان متشکل از استاندار، رئیس سازمان برنامه و بودجه و مدیر کل امور اقتصادی و دارایی استان مربوط بر مبنای درصد کلی ابلاغی در سطح دستگاه‌های استانی و بر مبنای منابع نقدینگی اعلامی خزانه تصمیمگیری و توزیع می‌گردد (P0201، P0202، P0204).

جدول ۲. شناسایی وضع موجود: مستندات مرتبط با فرآیندهای موجود خزانه‌داری کل

کد	فرآیندهای با اهمیت	دسته مفهومی
P0101	امور بانکی خزانه و دستگاه‌های اجرایی	ایجاد بستر بانکی مناسب و اثربخش طبق سیاست‌های خزانه برای دریافت‌ها و پرداخت‌های نقد خزانه و کنترل مستمر وضعیت شماره حساب‌های بانکی دستگاه‌های اجرایی (مدیریت حساب‌های بانکی)
P0102	پرداخت حقوق و کسورات کارکنان دولت	پرداخت به موقع و دقیق حقوق کارمندان دولت به صورت یکپارچه طبق شرایط قانونی (مدیریت هزینه‌های عمومی دولت)
P0103	پرداخت اعتبارات هزینه‌ای و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	رسیدگی و پاسخ به موقع وفق مقررات و سیاست‌ها به درخواست وجوه عمومی و انجام بهینه فرآیند پرداخت اعتبارات تخصیص یافته (مدیریت هزینه‌های عمومی دولت)
P0104	امور وام موضوع ماده ۳۲ قانون برنامه و بودجه	دریافت تسهیلات اعطا شده توسط طرح‌های انتفاعی و بازگشت مبالغ به خزانه، در زمان مناسب با رعایت قوانین و توجه به صرفه و صلاح نظام مالی کشور (مدیریت منابع عمومی)
P0105	پرداخت درآمدهای اختصاصی دستگاه‌های اجرایی	پرداخت به موقع پرداخت‌های قابل تأیید طبق درخواست‌ها و قانون (مدیریت هزینه‌های عمومی دولت)
P0106	تسهیم و پرداخت درآمدها و سود سهام شرکت‌های دولتی	انجام پرداخت به موقع به ذینفعان مربوط بر اساس مجوزهای قانونی (مدیریت منابع عمومی)
P0107	پیگیری و مدیریت منابع هدفمندی یارانه‌ها	ایجاد منابع لازم برای یارانه‌ها در زمان‌های مؤثر (مدیریت منابع عمومی)
P0108	پرداخت اعتبارات استانی	رسیدگی و پاسخ به موقع وفق مقررات و سیاست‌ها به درخواست اعتبارات استانی و انجام بهینه فرآیند پرداخت (مدیریت هزینه‌های عمومی دولت)
P0109	پرداخت وجوه حوادث غیرمترقبه و مناطق نفت‌خیز و محروم	انجام پرداخت مؤثر برای حوادث غیرمترقبه و مناطق نفت‌خیز و محروم (مدیریت هزینه‌های عمومی دولت)
P0110	پرداخت وجوه مرتبط با قانون مبارزه با قاچاق کالا و ارز (سهام کاشفین)	پرداخت به موقع و دقیق به ذینفعان مرتبط سهم کاشفین (مدیریت هزینه‌های عمومی دولت)
P0111	تأیید وصول سپرده دستگاه‌های اجرایی و خزانه‌های معین	حصول اطمینان از وصول وجوه سپرده‌ها (مدیریت منابع عمومی دولت)
P0112	استرداد سپرده و اشتباه‌واریزی سپرده دستگاه‌های اجرایی و خزانه‌های معین	استرداد به موقع و صحیح سپرده‌ها به ذینفع نهایی و حصول اطمینان از اقدامات اصلاحی اشتباه واریزی سپرده‌ها (مدیریت مالی خزانه)
P0113	استرداد وجوه عمومی	استرداد به موقع و صحیح به ذینفع نهایی و حصول اطمینان از اقدامات اصلاحی در خصوص اشتباه واریزی (مدیریت مالی خزانه)
P0114	تأیید منابع و مصارف خزانه معین استان‌ها و دستگاه‌های اجرایی	حصول اطمینان از منابع و مصارف دستگاه‌های اجرایی و خزانه معین استان‌ها (مدیریت مالی خزانه)
P0115	به روزآوری حساب ۸۰۰۱ و ارائه گزارش‌های مربوط به آن	دسترسی به موقع و دقیق به آخرین اطلاعات درآمدهای دولت (مدیریت مالی خزانه)
P0116	حسابرسی خزانه معین استان‌ها	حصول اطمینان از صحت و رعایت قوانین و مقررات در خصوص تهیه صورت‌های مالی (نظارت مالی)
P0117	فرایند انتقال سهم جمعیت هلال‌احمر و دیوان محاسبات کشور از درآمد عمومی (مدیریت مالی خزانه) به ردیف درآمد اختصاصی آنها	تحقق پرداخت سهم جمعیت هلال‌احمر و دیوان محاسبات کشور از درآمد عمومی (مدیریت مالی خزانه)
P0201	کنترل اعتبار مصوب و ابلاغی	فراهم‌آوری و به‌روز رسانی نسخه الکترونیکی و قابل اتکا از اطلاعات بودجه و تغییرات آن (اعتبار مصوب و ابلاغی)، مدیریت بودجه
P0202	تخصیص بودجه	پایش اجرای بودجه از طریق بررسی درخواست تخصیص و صدور تأییدیه (مدیریت بودجه)
P0203	تهیه گزارش عملکرد مالی دولت	پایش درآمدها، هزینه‌ها و بدهی‌های کشور (مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت)
P0204	استعلام اداره بررسی منابع و مصارف بودجه و تخصیص اعتبارات	رفع ابهام دستگاه‌های اجرایی و سایر ذی‌نفعان در خصوص اعتبار و تخصیص (مدیریت بودجه)

→ ادامه جدول ۲		
P0205	رصد منابع	رصد تحقق منابع و بررسی تطبیقی قانون بودجه با سنوات گذشته (مدیریت منابع عمومی)
P0206	بررسی دیون بلامحل	کاهش دیون بلامحل دستگاه‌های اجرایی و افزایش انضباط مالی (مدیریت مالی خزانه)
P0207	تقسیم بدهی اشخاص به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی	تسویه بدهی اشخاص به دولت (مدیریت منابع)
P0208	احصاء و پایش تکالیف قانونی وزارت امور اقتصادی و دارایی	احصاء و پایش تکالیف قانونی معاونت‌ها، سازمان‌های وابسته و دستگاه‌های تابعه وزارت امور اقتصادی و دارایی (نظارت مالی)
P0209	پیش‌بینی و پیگیری تکالیف وزارت دارایی در منابع و مصارف بودجه	پیش‌بینی و پیگیری تکالیف معاونت‌ها، سازمان‌های وابسته و دستگاه‌های تابعه وزارت امور اقتصادی و دارایی در منابع و مصارف بودجه (نظارت مالی)
P0210	بررسی و تجزیه و تحلیل مسائل مالی	ایجاد وحدت رویه در مسایل مالی و محاسباتی با رفع ابهام واحدهای تابعه وزارت امور اقتصادی و دارایی، دستگاه‌های اجرایی و سایر افراد حقوقی یا حقیقی (نظارت مالی)
P0211	بررسی طرح و لوایح و تصویب نامه‌ها	پاسخ به سؤالات مربوط به طرح، لوایح، آیین‌نامه‌ها، تصویب‌نامه‌ها و سؤالات دستگاه‌های اجرایی (نظارت مالی)
P0212	تدوین پیش‌نویس قوانین، مقررات (تصویب‌نامه‌ها، آیین‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها)	تهیه و تدوین پیش‌نویس قانون/ مقرر/ تصویب‌نامه/ بخشنامه/ دستورالعمل و ابلاغ یا ارسال آن (نظارت مالی)
P0213	صدور تضمین و سفته	ضمانت پرداخت به بانک مرکزی برای عضویت در مجامع و بانک‌های بین‌المللی که وزارت امور اقتصادی و دارایی و بانک مرکزی به نیابت از دولت عضویت دارد (مدیریت مالی خزانه)
P0301	تدوین و به روزرسانی دستورالعمل‌های حسابداری و مشارکت در تهیه پیش‌نویس استانداردهای حسابداری بخش عمومی و پاسخگویی به استعلامات	تدوین یا به روزرسانی رویه‌های حسابداری، ایجاد وحدت رویه در امور مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر، پاسخ به استعلامات واحدهای گزارشگر، مشارکت در تدوین استانداردهای حسابداری (مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت)
P0302	بررسی مدارک و مستندات مربوط به پیش‌پرداخت و علی‌الحساب سنوالتی دستگاه‌های اجرایی	تعیین تکلیف اقلام سنوالتی مربوط به پیش‌پرداخت و علی‌الحساب دستگاه‌های اجرایی (مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت)
P0303	رسیدگی به صورت حساب عملکرد و صورت‌های مالی وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، نهادهای عمومی غیردولتی و دانشگاه‌ها	فراهم نمودن زمینه لازم برای تدوین صورتحساب عملکرد دولت و صورت مالی دولت (مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت)
P0304	رسیدگی به صورتحساب عملکرد و صورت‌های مالی شرکت‌های دولتی	فراهم نمودن زمینه لازم برای تدوین صورتحساب عملکرد دولت و گزارش صورت مالی دولت (نظارت مالی)
P0305	تجمیع و گزارش‌دهی صورتحساب عملکرد دولت (سالانه و اصلاحی)	ارائه گزارش صورتحساب عملکرد دولت (سالانه یا اصلاحی)، نظارت مالی
P0401	تجمیع و گزارش‌دهی صورت مالی و تراز دولت	ارائه گزارش صورت مالی و تراز دولت (مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت)
P0402	رسیدگی به تحویل و تحول و صورت‌های مالی	شفافیت در تفکیک مسئولیت‌های ذی‌حسابان قبلی و بعدی در زمان جابجایی (نظارت مالی)
P0403	رسیدگی به پرونده‌های ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور	بررسی پرونده‌های موضوع ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور ارسال از سوی ذی‌حسابان (نظارت مالی)
P0404	پاسخ به استعلامات مربوط به امور ذی‌حسابی	رفع ابهام دستگاه اجرایی در مورد مسایل تخصصی ذی‌حسابی و ایجاد وحدت رویه (نظارت مالی)
P0405	تدوین و ابلاغ بخشنامه در خصوص امور ذی‌حسابی‌ها	ایجاد وحدت رویه در میان ذی‌حسابان (نظارت مالی)
P0406	حسابرسی نهادهای عمومی غیر دولتی	افزایش شفافیت مالی با انجام حسابرسی نهادهای عمومی غیردولتی (نظارت مالی)
P0407	پیگیری مطالبات دولت از اشخاص حقیقی و حقوقی	استفاده از سازوکارهای قانونی برای وصول طلب دولت از اشخاص حقیقی و حقوقی (نظارت مالی)
P0408	انتصاب ذی‌حساب و معاون ذی‌حساب	انتصاب ذی‌حساب و معاون ذی‌حساب دستگاه‌های اجرایی ملی و استانی و نیز شرکت‌های دولتی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی (نظارت مالی)
P0409	ارزیابی عملکرد مدیریتی ذی‌حسابان	ارزیابی عملکرد مدیریتی ذی‌حساب (نظارت مالی)

جدول ۳. موارد مستعد بهبود در وضع موجود نظام مدیریت مالی خزانه‌داری کل

تم فرعی	کدها
مدیریت بودجه	L0301; L0314; L1001; L1301; L1303; L1306; L1308; L1311; L1312; P0201; P0202; P0204
مدیریت منابع عمومی	L0302; L0312; L0316; L0401; L1305; L1309; L1311; P0104; P0107; P0111; P0205
مدیریت حساب‌های بانکی	L0305; L0308; L0313; L0316; L0701; L1302; L1304; L1310; L1601; L1602; L1701; L1801; P0101
مدیریت هزینه	L0307; L0315; L0602; L0801; L1001; L1201; L1311; L1602; P0102; P0103; P0105; P0108; P0109; P0110
مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی	L0303; L0311; L0317; L0319; L1307; L1401; P0203; P0301; P0302; P0303; P0401
مدیریت حسابرسی و نظارت مالی	L0306; L0310; L0801; P0116; P0208; P0209; P0210; P0211; P0212; P0304; P0402; P0403; P0405; P0406; P0407; P0408; P0409

قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی و آیین‌نامه‌های اجرایی آن است. کشور ایران در اصلاح ساختار بودجه اقبال عمومی نخواهد داشت مگر با تعیین دستورالعمل خاص در راستای تصویب اصلاح ساختار بودجه و پیاده‌سازی نظام یکپارچه مدیریت اطلاعات مالی دولت که در سال ۱۴۰۰ دولت تکلیف به اجرای کامل آن دارد.

”نظام یکپارچه مدیریت مالی دولت (اجرای ماده ۱۰ آیین‌نامه اجرایی بندهای الف، ب، پ ماده ۸ قانون برنامه ششم توسعه به شماره ۳۳۶۵۱۷ مورخ ۱۳۹۹/۶/۲۹“ (L1001).

دولت ایران در سال ۱۴۰۰ بایستی متناسب با طرح اصلاح ساختار بودجه متناسب با شفافیت منابع و مصارف بودجه نسبت به اجرای سند مدیریت مالی دولت در راستای شفافیت، انضباط مالی و پاسخگویی عمومی اقدام نماید، سازمان برنامه و بودجه و وزارت امور اقتصادی و دارایی برای اجرای مفاد ماده ۱۰ آیین‌نامه‌های اجرایی ماده ۸ قانون برنامه ششم توسعه به منظور برنامه‌ریزی، راهبری و پیاده‌سازی پروژه‌های نظام مالی و محاسباتی و بودجه‌ریزی کشور و همکاری در اجرای نظام مالی منطبق با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد متناسب با شرایط کشور و ایجاد نظام کدینگ واحد اقلام مالی دولت با تشکیل کارگروه راهبری اصلاح نظام مدیریت مالی دولت برای تصویب طرح کلان برنامه جامع و مدل مفهومی نقشه راه اصلاح نظام مدیریت اطلاعات مالی و بودجه‌ای دولت گام‌های مؤثر اجرایی به منظور تحول در نظام بودجه و تقویت نظام مالی بردارد.

مدیریت منابع عمومی

مدیریت دریافت‌ها یکی از فرآیندهای مهم سیستم خزانه‌داری

ریسک عدم تسویه آن در پایان سال مالی با توجه به شرایط بحرانی کشور است.

”میزان تنخواه گردان خزانه حداکثر تا سه درصد بودجه عمومی دولت (تبصره ذیل ماده یک قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت“ (L1301).

”اعتبار بانکی در حساب درآمد عمومی نزد بانک مرکزی برای رفع احتیاجات نقدی خزانه (تنخواه‌گردان خزانه، ماده ۲۴ قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶“ (L0301).

”واگذاری تنخواه گردان خزانه معین استان (ماده ۲۵ قانون محاسبات عمومی“ (L0314).

نظام طبقه‌بندی بودجه بر اساس نظام آمارهای مالی بین‌المللی و متعاقب آن اجرای کامل نظام حسابداری بخش عمومی (تعهدی) و تعریف عناصر مالی و بودجه‌ای بر اساس قوانین مصرح موجب گردید که از ادبیات مالی و بودجه‌ای برای تهیه گزارشات مالی تا حدودی استفاده گردد ولی انطباق کامل نظام حسابداری و بودجه متناسب با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد صرفاً در راستای اصلاح قوانین مدیریت مالی دولت و همچنین استانداردسازی کدینگ بودجه برای تهیه گزارش عملکرد مالی دولت امکان‌پذیر خواهد بود.

”نظام طبقه بندی دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت (ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و الحاقیه به ماده ۱ قانون برنامه و بودجه کشور“ (L1303).

”اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (بند دو ماده ۲۶ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲“ (L1308).

مهمترین قانونی که باعث اصلاح ساختار بودجه در سال‌های آتی خواهد شد و موجبات تقویت نظام مالی و گزارشگری مالی دولت را خواهد داشت اجرای کامل ماده ۸

نقش مؤثری در جبران کسری نقدینگی دارد.
 ”وصول مالیات و سود سهام شرکت‌های دولتی (ماده ۴ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)“ (L1305).

”دریافت تسهیلات اعطا شده توسط طرح‌های انتفاعی و بازگشت مبالغ به خزانه، در زمان مناسب با رعایت قوانین و توجه به صرفه و صلاح نظام مالی کشور، امور وام موضوع ماده ۳۲ قانون برنامه و بودجه“ (P0104).

خزانه‌داری کل ضمناً برای طرح‌های عمرانی که عملیات اجرایی آن به سال بعد موکول می‌شود طبق ضوابط قانونی می‌تواند مانده وجوه مصرف شده آنرا به در راستای سیاست مدیریت نقدینگی در راستای مصارف همان پروژه به کار گیرد.
 ”ظرفیت استفاده خزانه‌داری کل از منابع عمومی برای مصارف عمرانی و استمهال زمانی مصرف اعتبارات مورد نظر در پایان سال (بند ۴ و تبصره ذیل ماده ۲۶ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)“ (L1309).

”تخصیص و تعهد و پرداخت اعتبارات مصوب با رعایت ماده ۹۰ قانون برنامه و بودجه انجام می‌پذیرد (بند الف ماده ۲۴ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)“ (L1311).

مدیریت حساب‌های بانکی

حساب واحد خزانه به‌عنوان ابزاری برای ایجاد یک ساختار واحد و یکپارچه از حساب‌های بانکی از طریق بانک مرکزی می‌پردازد که باعث می‌شود تمام درآمدهای مالیاتی و غیر مالیاتی جمع‌آوری و پرداخت‌ها به درستی و به موقع ساماندهی شوند. در این طراحی دولت موفق به کاهش هزینه‌های استقراض (یا به حداکثر رساندن بازده نقدی مازاد) خواهد شد. سیستم حساب واحد خزانه کمک می‌کند تا تحکیم توازن پول نقد دولت، شکل گرفته و خزانه‌داری کل کشور تمام جریانهای نقدی دولتی را کنترل کرده و در کنترل بودجه و نظارت بر آن، بهبود به ارمغان آورد. بر اساس قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور و همچنین قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی و اجتماعی و تبصره ۷ قانون بودجه سنواتی کلیه حساب‌های اصلی دستگاه‌های اجرایی بایستی نزد بانک مرکزی جمهوری اسلامی استقرار پیدا کنند و حساب‌های داخلی نهادهای عمومی غیر دولتی به استثنای نهادهای زیرمجموعه دفتر مقام معظم رهبری که با اذن معظم له انجام خواهد شد در سیستم حساب واحد خزانه و شبکه نسیم بانک مرکزی کنترل و نظارت خواهند شد.

است. از آنجا که تعیین و نظارت بر درآمدهای نفتی، مالیاتی و... از اختیارات وزارت نفت، سازمان امور مالیاتی و دیگر نهادها است، جریان‌های نقدی که حاصل این فعالیت‌ها است اغلب تحت مدیریت خزانه‌داری است. درآمدها باید در اسرع وقت در حساب واحد خزانه‌داری متمرکز شوند، در طی این فرآیند، دسترسی دولت به نقدینگی کافی جهت پرداخت‌ها تضمین می‌شود. همچنین مدیریت نقدینگی و دارایی‌های مالی برای بخش مالی دولت این اطمینان خاطر را فراهم می‌کند که هزینه دسترسی دولت به وجه نقد در پایین‌ترین حد ممکن است و وجوه در یک سیستم حساب واحد خزانه متمرکز می‌یابد (خزانه‌داری متمرکز)، مدیریت این وجوه در اختیار بانک مرکزی است.

”روش‌های اجرایی وصول درآمد در وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی نظیر شرکت‌های دولتی بر اساس ماده ۴۰ قانون محاسبات عمومی و تبصره ذیل آن بایستی مورد تأیید وزارت امور اقتصادی و دارایی باشد“ (L0302).

همچنین بر اساس مواد ۴۰ و ۴۱ و ۴۲ قانون محاسبات عمومی تمرکز وجوه عمومی بایستی بر اساس دستورالعمل اجرایی سویچ خزانه در حساب واحد خزانه متمرکز باشد.
 ”تمرکز وجوه عمومی سپرده و درآمد بخش عمومی (ماده ۴۱ و ۴۲ و ۴۳ قانون محاسبات عمومی“ (L0312).

”تأیید وصول سپرده دستگاه‌های اجرایی و خزانه‌های معین، حصول اطمینان از وصول وجوه سپرده‌ها“ (P0111).
 ضمناً بر اساس بند الف تبصره ۷ قانون بودجه سال ۱۳۹۹ نیز مدیریت نقدینگی در حساب‌های بانک مرکزی با نظارت و مدیریت نقدینگی خزانه‌داری کل انجام می‌شود.

”تمرکز وجوه عمومی و دریافت‌های دولت در خزانه (ماده ۱۱ و ۱۳ قانون محاسبات عمومی“ (L0316).
 تمرکز وجوه عایدات و کلیه درآمدهای کشور نیز بر اساس اصل ۵۳ قانون اساسی در خزانه‌داری کل متمرکز است.
 ”تمرکز دریافت‌های دولت و پرداخت‌ها در خزانه (اصل ۵۳ قانون اساسی“ (L0401).

”پیگیری و مدیریت منابع هدفمندی یارانه‌ها، ایجاد منابع لازم برای یارانه‌ها در زمان‌های مؤثر“ (P0107).
 ”رصد تحقق منابع و بررسی تطبیقی قانون بودجه با سنوات گذشته“ (P0205).

خزانه‌داری کل در توزیع بودجه شرکت‌های دولتی و کسر مطالبات قانونی مرتبط با قانون بودجه از حساب شرکت‌های دولتی نیز برای تأمین منابع نظیر سود سهام و بازپرداخت وام‌های طرح‌های عمرانی مدیریت منابع عمومی انجام داده و

مستمر وضعیت حساب‌های بانکی دستگاه‌های اجرایی“ (P0101).

بر اساس مفاد ماده ۷۶ قانون محاسبات عمومی کشور، اهلیت افتتاح حساب دولتی در دستگاه‌های اجرایی با بالاترین مقام مالی دستگاه اجرایی و با نظارت کامل خزانه‌داری کل بر اساس استانداردهای حساب‌های بانکی و هماهنگی دیوان محاسبات کشور انجام می‌شود، ضمناً حساب‌های اصلی بر اساس دستورالعمل شورای پول و اعتبار و احکام قانونی آن بایستی صرفاً در بانک مرکزی متمرکز و حساب‌های فرعی نظیر عوامل ذی‌حسابان و کارپردازان و همچنین حساب‌های فرعی نیروهای نظامی و انتظامی در بانک ملی و بانک مسکن استقرار دارند، بررسی فرآیندهای موجود در خزانه‌داری کل حاکی از مدیریت حساب‌های بانکی در اداره کل خزانه بر اساس ضوابط قانونی دارد.

مدیریت هزینه

هدف‌های اصلی سیاست کلی اقتصادی، با عناوین رشد اقتصادی، عدالت اجتماعی و ثبات اقتصادی تعریف می‌شود، مدیریت هزینه‌های عمومی دولت نیز بایستی هر سه هدف کلی سیاست اقتصادی را دنبال کند، ثبات در مالیه عمومی نیاز به انضباط مالی و بودجه‌ای دارد، رشد اقتصادی و عدالت هم از طریق تخصیص وجوه عمومی دنبال می‌شود، تحقق هر سه هدف در گرو استفاده کارا و اثربخش منابع عمومی است، مدیریت هزینه‌های عمومی یعنی انضباط مالی (کنترل هزینه)، تخصیص راهبردی منابع با اولویت‌های تعیین شده و مدیریت عملیاتی برای دستیابی به کارایی (به حداقل رساندن هزینه) و اثربخشی (دستیابی به نتیجه مورد نظر) است.

مفهوم درخواست وجه در خزانه‌داری کل در واقع کنترل هزینه توسط خزانه خواهد بود، درخواست وجه در واقع سندی است که توسط مقام مالی دستگاه اجرایی معادل حواله‌های صادر شده یعنی تعهدات قطعی آماده پرداخت مسجل شده دستگاه اجرایی که بایستی از محل تنخواه‌گردان خزانه انجام شود، در این مرحله می‌توان با کنترل تعهدات و مدیریت بودجه و همچنین کنترل حساب‌های بانکی از نظر نقدینگی، امکان کنترل هزینه اولیه انجام و به نیابت از دستگاه اجرایی به ذینفع نهایی پرداخت گردد.

”دستورالعمل اجرایی نمونه اسناد هزینه قابل قبول و روش نگهداری حساب (ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی)“ (L0307). ”واگذاری تنخواه‌گردان حسابداری (ماده ۲۶ قانون محاسبات عمومی)“ (L0315). ”استقرار خزانه‌داری الکترونیکی و پذیرش اسناد الکترونیکی (بند ج ماده ۶۷ قانون

”نحوه افتتاح حساب‌های دولتی (ماده ۷۶ قانون محاسبات عمومی)“ (L0305). ”نحوه افتتاح حساب خزانه‌داری کل و خزانه معین استان‌ها (ماده ۱۲۴ قانون محاسبات عمومی)“ (L0308). ”نحوه عمل و روش‌های اجرایی وصول درآمد بخش عمومی (ماده ۴۰ قانون محاسبات عمومی و تبصره ذیل آن)“ (L0313). ”تمرکز وجوه عمومی و دریافت‌های دولت در خزانه (ماده ۱۱ و ۱۳ قانون محاسبات عمومی)“ (L0316). ”انتقال حساب‌های درآمد و هزینه دستگاه‌های اجرایی به بانک مرکزی (بند ب ماده ۱۷ قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی)“ (L0701). ”افتتاح حساب هدایای خاص (ماده ۵ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و ماده ۷۱ مکرر قانون محاسبات عمومی)“ (L1302). ”افتتاح حساب شرکت‌های دولتی تابعه وزارت نفت (بند ز ماده ۱ و ماده ۳ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)“ (L1304). ”نحوه برداشت از حساب‌های درآمدی و پرداخت با رعایت قوانین مربوط (بند ۵ ماده ۲۶ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)“ (L1310). ”دستورالعمل انتقال کامل حساب‌های دولتی به بانک مرکزی (بند الف ماده ۲۰ قانون احکام برنامه‌های توسعه کشور)“ (L1601). سامانه تدارکات الکترونیکی دولت با رعایت قانون تجارت الکترونیکی و قانون مناقصات (ماده ۵۰ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور)“ (L1602). ”اجرای سند مدیریت مالی دولت (بند ز تبصره ۲۰ لایحه بودجه سال ۱۴۰۰)“ (L1701). انتقال کامل حساب‌های بانکی دستگاه‌های اجرایی (تبصره ۷ قانون بودجه سنواتی)“ (L1801).

بیشترین مسئولیت در حوزه مدیریت مالی خزانه‌داری کل، مدیریت حساب‌های بانکی و استقرار کامل حساب واحد خزانه در کلیه حساب‌های درآمدی و هزینه می‌باشد با وضع مقررات جدید در جهت تقویت نظام مالی در شرایط بحران نقدینگی مؤثرترین شیوه برای اجرای مدیریت مالی دولت در راستای شفافیت و انضباط مالی، راه‌اندازی کامل حساب واحد خزانه خواهد بود که این امر در قوانین متعدد مورد پیگیری قرار گرفته و در لایحه بودجه سال ۱۴۰۰ نیز از طرف نمایندگان مجلس در کمیسیون تلفیق بودجه مورد مذاقه بیشتری قرار گرفته است. در ساختار جدید خزانه‌داری کل نیز اداره امور بانکی جایگاه خاصی در نظام تشکیلات اداری خزانه پیدا نموده است.

”ایجاد بستر بانکی مناسب و اثربخش طبق سیاست‌های خزانه برای دریافت‌ها و پرداخت‌های نقد خزانه و کنترل

صورت‌حساب دریافت و پرداخت عملیات مالی سازمان‌های دولتی نسبت به تهیه گزارش عملکرد مالی دولت اقدام می‌نماید.

در اجرای ماده ۱۲۸ و ۱۰۱ قانون محاسبات عمومی کشور، خزانه‌داری کل بایستی، گزارش عملیات توزیع منابع خود را در قالب نظام حسابداری خزانه بر مبنای نقدی حداکثر تا دو ماه پس از پایان هر ماه به مراجع مربوط مطابق تقسیمات بودجه‌ای ارسال نماید.

“خزانه مکلف است صورت‌حساب دریافت و پرداخت ماهانه کلیه حساب‌های خود را حداکثر ظرف مدت دو ماه تهیه و به دیوان محاسبات کشور مطابق طبقه‌بندی درآمد ارسال نماید (ماده ۱۰۱ قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶) (L0303).” تهیه صورت‌حساب عملکرد بودجه کل کشور حاوی گردش نقدی خزانه و عملکرد مالی بخش عمومی (ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی) (L0319).” تکلیف دستگاه‌های اجرایی به استفاده از مبنای حسابداری تعهدی (بند یک ماده ۲۶ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲) (L1307).” راه‌اندازی پایگاه نظام مالی (ماده ۷ آیین‌نامه اجرایی تبصره بند اول ماده ۲۶ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲) (L1401).” تهیه گزارش عملکرد مالی دولت (P0203).” رسیدگی به صورت حساب عملکرد و صورت‌های مالی وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، نهادهای عمومی غیردولتی و دانشگاه‌ها (P0303).” تجمیع و گزارش‌دهی صورت مالی و تراز دولت (P0401).

مواعد قانونی وجوه مصرف نشده و همچنین آخرین مهلت ارسال صورت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی نیز بر اساس قانون محاسبات عمومی مشخص و تعیین شده است.

“مهلت‌های قانونی مصرف وجوه عمومی و نحوه برگشت وجوه مصرف نشده و همچنین مواعد زمانی ارسال صورت‌های مالی ماهیانه و نهایی (اصلاحیه ماده ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومی) (L0311).

روش‌های مورد عمل و گزارشگری مالی خزانه معین استان‌ها نیز طبق ضوابط مشخص خزانه‌داری کل در قوانین مربوط مشخص است.

“روش‌های مورد عمل در خزانه معین استان‌ها (واگذاری تنخواه‌گردان، افتتاح حساب و ساختار سازمانی آن - ماده ۳۳ قانون محاسبات عمومی) (L0317).

همچنین تدوین روش‌های نگهداری حساب‌ها و نمونه اسناد هزینه قابل قبول و مشارکت در تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر اساس ضوابط قانونی بر عهده

برنامه ششم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی“ (L0602).” تشکیل شورای نظارت مالی مصوبه شماره ۶۵۳۷۶/ت/۶۵۴۴۴ ه هیئت وزیران“ (L0801).” نظام یکپارچه مدیریت مالی دولت (اجرای ماده ۱۰ آیین‌نامه اجرایی بندهای الف، ب، پ ماده ۸ قانون برنامه ششم توسعه به شماره ۳۳۶۵۱۷ مورخ ۱۳۹۹/۶/۲۹“ (L1001).” ردیف ۷ مصوبه شماره ۴۷۲۵-۹۹/م مورخ ۱۳۹۹/۲/۲۱ نوزدهمین جلسه ستاد ملی مدیریت کرونا (استفاده از امضای دیجیتال برای تبادل اسناد الکترونیکی)“ (L1201).” تخصیص و تعهد و پرداخت اعتبارات مصوب با رعایت ماده ۹۰ قانون برنامه و بودجه انجام می‌پذیرد (بند الف ماده ۲۴ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)“ (L1311).” راه‌اندازی پایگاه نظام مالی (ماده ۷ آیین‌نامه اجرایی تبصره بند اول ماده ۲۶ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲“ (L1602).

نظارت بر مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی در سطح کلان با وزارت امور اقتصادی و دارایی و در سطح خرد با ذی‌حسابان و مدیران مالی منصوب خزانه‌داری کل است، کنترل هزینه‌های عمومی نیز با وحدت رویه در حین خرج از طریق مکانیزم‌های کنترلی و مدیریتی انجام پذیر خواهد بود. “پرداخت به موقع و دقیق حقوق کارمندان دولت به صورت یکپارچه طبق شرایط قانونی“ (P0102).” رسیدگی و پاسخ به موقع وفق مقررات و سیاست‌ها به درخواست وجوه عمومی و انجام بهینه فرآیند پرداخت اعتبارات تخصیص یافته“ (P0103).” پرداخت درآمدهای اختصاصی دستگاه‌های اجرایی“ (P0105).” رسیدگی و پاسخ به موقع وفق مقررات و سیاست‌ها به درخواست اعتبار استانی و انجام بهینه فرآیند پرداخت“ (P0108).” پرداخت وجوه مرتبط با قانون مبارزه با قاچاق کالا و ارز“ (P0110).

مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی

صورت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی در سطح خرد توسط مدیران مالی و بالاترین مقام دستگاه اجرایی به دیوان محاسبات کشور و خزانه‌داری کل کشور ارسال می‌گردد و صورت‌حساب عملکرد بودجه کل کشور هم شامل گردش نقدی خزانه و صورت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی، پیش نیاز گزارش تفریح بودجه کل کشور است، از سال ۱۳۹۴ دستگاه‌های اجرایی مکلف شده‌اند که عناصر صورت‌های مالی را بر مبنای تعهدی در صورت وضعیت مالی دولت گزارش نمایند. خزانه‌داری کل امر مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی خود را از گردش نقدی خزانه آغاز نموده و با تأیید

نظارت مالی بر عملکرد خزانه معین استان‌ها نیز اقدامات مؤثر پیاده‌سازی گردد، همچنین رصد و کنترل منابع درآمدها نیز به منظور تأمین منابع مالی و همچنین تأیید روش‌های وصول درآمد دستگاه‌های اجرایی توسط خزانه‌داری کل انجام پذیرد، نظارت بر عملکرد مدیران مالی، پاسخ به استعلامات فنی دستگاه‌های اجرایی، ارزیابی عملکرد و تأیید صلاحیت حرف‌های ذی‌حسابان و مدیران دستگاه‌های اجرایی علی‌الخصوص شرکت‌های دولتی از اهم وظایف قانونی خزانه‌داری کل در حوزه نظارت مالی و حسابرسی خواهد بود.

”حصول اطمینان از صحت و رعایت قوانین و مقررات در خصوص تهیه صورت‌های مالی“ (P0116). ”احصا و پایش تکالیف قانونی معاونت‌ها، سازمان‌های وابسته و دستگاه‌های تابعه وزارت امور اقتصادی و دارایی در حوزه نظارت مالی“ (P0208). ”پیش‌بینی و پیگیری تکالیف معاونت‌ها، سازمان‌های وابسته و دستگاه‌های تابعه وزارت امور اقتصادی و دارایی در منابع و مصارف بودجه“ (P0209). ”ایجاد وحدت‌رویه در مسایل مالی و محاسباتی با رفع ابهام واحدهای تابعه وزارت امور اقتصادی و دارایی، دستگاه‌های اجرایی و سایر افراد حقوقی یا حقیقی“ (P0210). ”پاسخ به سؤالات مربوط به طرح، لویح، آیین‌نامه‌ها، تصویب‌نامه‌ها و سؤالات دستگاه‌های اجرایی“ (P0211). ”تهیه و تدوین پیش‌نویس قانون / مقرر / تصویب‌نامه / بخشنامه / دستورالعمل و ابلاغ یا ارسال آن“ (P0212). ”رسیدگی به صورت‌حساب عملکرد و صورت‌های مالی شرکت‌های دولتی“ (P0304). ”رسیدگی به تحویل و تحول و صورت‌های مالی“ (P0402). ”ایجاد وحدت‌رویه در میان ذی‌حسابان“ (P0405). ”افزایش شفافیت مالی با انجام حسابرسی نهادهای عمومی غیردولتی“ (P0406). ”استفاده از سازوکارهای قانونی برای وصول طلب دولت از اشخاص حقیقی و حقوقی“ (P0407). ”انتصاب ذی‌حساب و معاون ذی‌حساب دستگاه‌های اجرایی ملی و استانی و نیز شرکت‌های دولتی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی“ (P0408). ”ارزیابی عملکرد مدیریتی ذی‌حساب“ (P0409).

بحث و نتیجه‌گیری

بر پایه داده‌های گردآوری شده و یافته‌های پژوهش، روشن شد که حساب واحد خزانه مستقر شده ولی تجمیع حساب‌ها در بانک مرکزی به طور کامل انجام نشده است. همچنین، حساب‌های درآمدی مالیات و گمرک و شرکت پالایش و پخش فرآورده‌های نفتی، برخی از سازمان‌های توسعه‌ای هنوز منتقل نشده‌اند، بیش از ۵۰ درصد بودجه عمومی هنوز به

خزانه‌داری کل است تا بتوانند نسبت به تهیه نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت اقدام نمایند. پرداخت‌های غیرقطعی نیز که در اصلاحیه صورت‌حساب عملکرد بودجه کل کشور مد نظر قرار می‌گیرید بایستی بر اساس ضوابط قانونی مشخص ثبت و اعمال حساب شود.

”تدوین یا به روزرسانی رویه‌های حسابداری، ایجاد وحدت رویه در امور مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر، پاسخ به استعلامات واحدهای گزارشگر، مشارکت در تدوین استانداردهای حسابداری“ (P0301). ”بررسی مدارک و مستندات مربوط به پیش‌پرداخت و علی‌الحساب سنواتی دستگاه‌های اجرایی“ (P0302).

مدیریت حسابرسی و نظارت مالی

در سال ۱۳۹۹ ساختار تشکیلات اداری معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور به خزانه‌داری کل در اجرای ماده ۸ قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی تغییر عنوان داد و رسالت خزانه‌داری کل در این زمینه در حوزه نظارت مالی و اموال به یکی از معاونین خزانه‌داری کل محول گردید، اصلاح ساختار نظام مالی و محاسباتی خزانه‌داری کل متناسب با شرایط کشور نظیر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بایستی تغییرات اساسی نماید. اصلاح فرآیندهای مورد عمل در خزانه‌داری کل با شناخت وضع موجود و همچنین حوزه نظارت مالی و حسابرسی هوشمند دستگاه‌های اجرایی و کنترل رسیدگی به وظایف قانونی ذی‌حسابان و مدیران اجرایی از اهم وظایف مؤثر در زمینه مدیریت حسابرسی خواهد بود، رسیدگی به صورت‌های مالی که از وظایف مهم دیوان محاسبات کشور و همچنین کنترل‌های داخلی که خزانه‌داری کل در عملیات مالی دستگاه‌های اجرایی به عنوان حسابرسی داخلی انجام می‌دهد به صورت موازی در حال انجام است که این امر موجبات افزایش بروکراسی اداری را فراهم نموده است.

”وحدت رویه در مورد اعمال نظارت مالی قبل از خرج (ماده ۹۴ قانون محاسبات عمومی)“ (L0306). ”تشکیل شورای نظارت مالی مصوبه شماره ۶۵۴۴۴/ت/۵۵۳۷۶ هیئت وزیران“ (L0801).

کلیه فرآیندهای نظارت مالی و مدیریت حسابرسی با توجه به ساختار تشکیلات جدید خزانه‌داری کل و موارد مهم مرتبط با سند مدیریت مالی دولت که بایستی در سال ۱۴۰۰ به منصفه ظهور برسد مانند پرداخت مستقیم به ذینفع و اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد قطعا دستخوش اصلاحات اساسی خواهد بود، لذا ضرورت دارد به منظور حسابرسی و

می‌توان با طراحی چارچوب "مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور" به روابطی که میان تم‌ها و مؤلفه‌های گوناگون استخراج‌شده است پی برد. در شکل ۲، چارچوب مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور ترسیم شده است.

پیداست که هر یک از تم‌های فرعی این چارچوب خود دربردارنده موارد مستعدی برای بهبود هستند. برای نمونه، اصطلاح قواعد و رویه‌های تخصیص منابع و کنترل تعهدات مالی دولت می‌تواند به مدیریت کارآمدتر بودجه یاری رساند که یکی از اجزای مدیریت مالی خزانه‌داری کل به شمار می‌رود. افزون بر این، راه‌اندازی سوئیچ خزانه و ساماندهی شرکت‌های دولتی به مدیریت منابع عمومی کمک می‌کند، استقرار حساب واحد خزانه به بهبود مدیریت حساب‌های بانکی ختم می‌شود، پیاده‌سازی پرداخت مستقیم خزانه‌داری کل به ذینفعان نهایی و کنترل هزینه‌ها بر مدیریت هزینه تأثیرگذار خواهد بود، پیاده‌سازی نظام جامع مدیریت اطلاعات مالی دولت می‌تواند مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی را بهبود بخشد، و سرانجام، تقویت نظارت مالی متناسب با اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و تعیین ضوابط پذیرش اسناد مالی الکترونیکی نیز مدیریت حسابداری و نظارت مالی را در پی خواهد داشت.

نقش خزانه‌داری کل کشور در مدیریت مالی دولت و دخل و خرج بخش عمومی بر کسی پوشیده نیست. بسیاری از کشورها (همانند فرانسه) با تقویت چنین نهادهایی توانسته‌اند مدیریت مالی بخش عمومی را به شکلی کارآمد سروسامان دهند و از هدر رفت منابع جلوگیری کنند. با این حال، نباید از این امر غافل شد که کارآمد نبودن این نهاد، خود نه تنها به بهبود اوضاع کمکی نخواهد کرد، بلکه باری اضافی بر شانه‌های مدیریت مالی کشور نیز خواهد گذاشت. یافته‌های پژوهش حاضر نشان دادند که شرایط فعلی خزانه‌داری کل کشور را می‌تواند به گونه‌ای بهبود بخشید که نقش پررنگ‌تری در مدیریت مالی بخش عمومی داشته باشد.

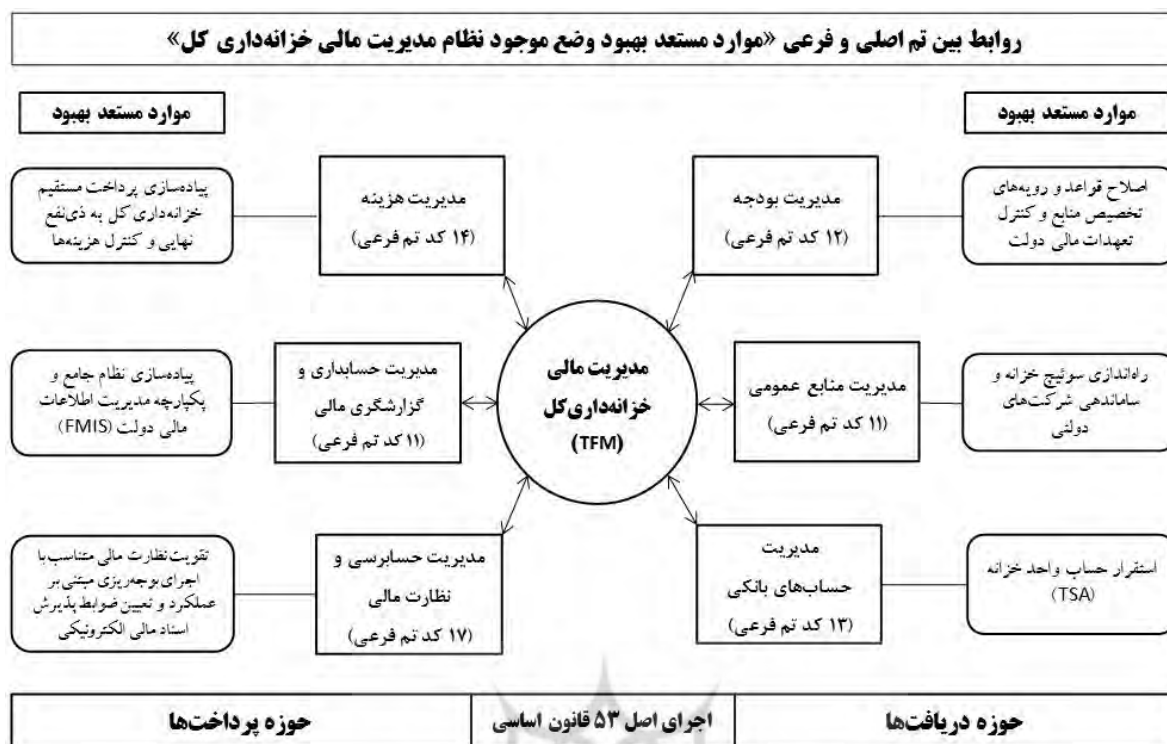
چارچوب مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور که در این پژوهش به عنوان راه چاره‌ای اساسی برای بهبود وضع موجود پیشنهاد شد، دربردارنده شش محور کلیدی، یعنی مدیریت بودجه، مدیریت منابع عمومی، مدیریت حساب‌های بانکی، مدیریت هزینه، مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی، و مدیریت حسابداری و نظارت مالی است. توجه به این محورها در رفع نقاط ضعف موجود می‌تواند موجب افزایش کارآمدی مدیریت مالی بخش عمومی در کشور شود. اگرچه نباید از نظر دور داشت که نهادهای دیگر مالی نیز در کشور باید تقویت شوند تا خزانه‌داری کل نقش خود را به درستی ایفا کند.

حساب دستگاه اجرایی واریز می‌شود و منابع دولت در حساب‌های دستگاه اجرایی رسوب قابل توجهی دارد. افزون بر این، سامانه مدیریت مالی یکپارچه دولت طراحی نشده، سامانه تخصیص اعتبار و پرداخت خزانه به هم متصل نگردیده است، و گردش اطلاعات پرداخت اعتبارات هزینه‌ای و استان‌ها در سامانه یکپارچه مالی قرار ندارد. از سوی دیگر، استانداردهای حساب‌های مالی دولت در فرآیند بودجه‌ریزی پیاده‌سازی و نظام حسابداری بخش عمومی با نظام آماری حساب‌های ملی هماهنگ شده است، ولی نظام کنترل تعهدات مستقر نشده، سیستم حقوق و دستمزد برای پرداخت مستقیم به ذینفع آمادگی استقرار کامل ندارد، و اجرای بودجه بر مبنای برنامه‌ای و عملکردی به دلیل نبود زیرساخت، اجرایی نشده است. این در حالی است که ارتباط مستمر بین دیوان محاسبات کشور، سازمان حسابداری، خزانه و سازمان برنامه و بودجه وجود ندارد، و از همه مهمتر اتصال سیستمی بین دستگاه‌های اصلی برقرار نشده است، چون ذینفعان در مورد به اشتراک‌گذاری اطلاعات نگران هستند.

موارد مستعد وضع موجود نظام مدیریت مالی خزانه‌داری کل شامل ۱۲ کد شامل تم فرعی مدیریت بودجه، ۱۱ کد تم فرعی مدیریت منابع عمومی، ۱۳ کد تم فرعی مدیریت حساب‌های بانکی، ۱۴ کد تم فرعی مدیریت هزینه، ۱۱ کد تم فرعی مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی، و ۱۷ کد تم فرعی مدیریت حسابداری و نظارت مالی است. مدیریت حساب‌های بانکی به عنوان مهمترین تم فرعی است که نقش اساسی برای استقرار سیستم مدیریت مالی خزانه‌داری کل و به تبع آن مدیریت هزینه‌های عمومی دولت خواهد داشت. مدیریت نقدینگی و جلوگیری از رسوب پول در سطح دستگاه‌های اجرایی در شرایط بحران کنونی صرفاً با استقرار حساب واحد خزانه و استانداردسازی حساب‌های بانکی و انتقال کامل آن به بانک مرکزی امکان‌پذیر خواهد بود.

در سال ۱۳۹۹ ساختار تشکیلات خزانه‌داری کل با رویکرد اجرای ماده ۸ "قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی" اصلاح شد و خزانه‌داری کل کشور به دنبال اصلاح نظام مالی و محاسباتی و تقویت نظام مالی است. خزانه‌داری کل با استقرار دو معاون تحت عناوین امور خزانه و گزارشگری مالی و همچنین امور ذی‌حسابی‌ها و نظارت مالی و مرکز بدهی‌ها و تعهدات مالی اقدام به اصلاح ساختار تشکیلات تفصیلی خود در راستای سند مدل مفهومی مدیریت مالی دولت کرده است.

با توجه به یافته‌های به دست آمده، می‌توان میان تم‌های اصلی و فرعی نیز روابطی را جست‌وجو کرد. به گفته دیگر،



شکل ۲. چارچوب مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور و روابط میان اجزای این چارچوب

برای اثربخش‌تر کردن هر یک از بدهای چارچوب پیشنهادی این پژوهش با روش "اقدام‌پژوهی" نیز می‌تواند در پژوهش‌های آینده در کانون توجه جای گیرد.

منابع

- اکرمی، سید رحمت اله؛ خدابخشی، هادی؛ جباری، مهرداد و فضیلت، فرهاد. (۱۳۹۳). بررسی جایگاه و نقش نظارتی ذی‌حساب در نظام مالی و محاسباتی کشور از دیدگاه مسئولین دستگاه اجرایی. *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، دانشگاه پیام‌نور.
- حقیقت منفرد، جلال و شعبانی، صادق. (۱۳۹۳). سنجش میزان تفکر استراتژیک مدیران معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور. *فصلنامه علمی مهندسی مدیریت نوین*، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قشم.
- دهقانزاده، حامد و رضایی، غلامرضا. (۱۳۹۸). آثار اجرای نظام نوین حسابداری خزانه بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی. *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، دانشگاه پیام‌نور.
- روحانی، سید علی و ابوحوزه، داریوش. (۱۳۹۷). تحلیل و نقد فرآیندهای مدیریت نقدینگی دولت در ایران. *فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی ایران*، دانشگاه علامه طباطبائی.
- عموزاد مهدیرجی، علی اصغر و حیدرپور، فرزانه. (۱۳۹۵). بررسی موانع ایفای نقش نظارتی خزانه‌داری کل کشور بر کاهش کیفیت گزارشگری مالی دولت. *چهارمین کنفرانس*

نظر به یافته‌ها و نتایج به دست آمده از پژوهش حاضر، می‌تواند پیشنهادهایی اجرایی و پژوهشی طرح کرد. مدیران خزانه‌داری کل کشور می‌توانند چارچوب پیشنهادی این پژوهش را الگویی برای اصلاح سازوکارهای موجود قرار دهند و با کمک آن مقررات و فرایندهای کنونی را بهبود بخشند. شش بعد کلیدی چارچوب پیشنهادی به گونه‌ای طراحی شده‌اند که می‌توانند فعالیت‌های گوناگون خزانه‌داری کل کشور را پوشش دهند. از این رو، سیاست‌گذاران کلیدی در این مرکز می‌توانند به ترتیب اولویت روی هر یک از این ابعاد متمرکز شوند. از سوی دیگر، این پژوهش نشان داد که خلاءهای پژوهشی مهمی در مدیریت مالی کشور در بخش عمومی هستند که نیازمند توجه پژوهشگران و دانشگاهیان در این زمینه‌اند. نخست آنکه جامعه این پژوهش محدود به گروهی از متخصصان می‌شد و به دلیل محدودیت‌های مالی و زمانی دریافت دیدگاه‌های گروهی بزرگتر از صاحب‌نظران شدنی نبود.

پژوهش‌های آینده می‌توانند چارچوب پیشنهادی این پژوهش را به شکل یک پیمایش اعتبارسنجی و دیدگاه متخصصان بیشتری را دریافت و تحلیل کنند. افزون بر این، ترسیم نگاهت نهادی مدیریت مالی بخش عمومی در کشور و بررسی و ارزیابی انجام نقش‌های نهادهای گوناگون می‌تواند به روشن‌تر شدن خلاءهای عملیاتی در مدیریت مالی کشور ختم شود. سرانجام، کاوش و استخراج راهکارهایی عملیاتی

- یادگاری، سیامک و علی‌مددی، مهدی. (۱۳۹۰). بررسی نکاتی پیرامون اصلاح نظام خزانه‌داری دولت. ماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی.
- Aamoozad Mehdiraji, A.A. & Heidarpoor, F. (2016). Barriers of Performance Supervision and Controlling Role of Ministry of Economic Affairs and Finance on Reduction of Quality of Government Financial Reporting. *International Conference of Applied Research in Management and Accounting*. Shahid Beheshti University, Tehran, Iran (In Persian).
- Akrami, S. R., Khodabakhshi, H., Jabbari, M. & Fazilat, F. (2015). A Study of Treasury Officer's Role in Financial Regulation; Heads of Executives Entities Aspect. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (2)1, 9-18 (In Persian).
- Allen, R. (2015). *IMF Modernizing Treasury Functions Treasury models and organizational structures*. Washington, D.C.: International Monetary Fund.
- Dehghanzadeh, H. & Rezaei, G. (2019). The Effects of the New Treasury Accounting System on the Qualitative Characteristics of Financial Information. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (1)6, 47-60 (In Persian).
- Haghghat Monfared, J. & Shaabani, S. (2014). Assessing the level of strategic thinking of the managers of the Deputy of Financial Supervision and the General Treasury Administration in Iran. *New Management Engineering*, (3&4)3, 25-35 (In Persian).
- Hashim, A. (2014). *A Handbook on Financial Management Information Systems for Government. A Practitioners Guide for Setting Reform Priorities, Systems Design and Implementation*. Washington, D.C.: World Bank Group.
- Hashim, A. & Allan, B. (2001). *Treasury reference model* (Vol. 505). Washington, D.C.: World Bank Group.
- بین‌المللی پژوهش‌های کاربردی در مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی.
- محمدزاده، ابراهیم؛ دشتی، سید حسین و قوچانی خراسانی، محمد مهدی. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر اشتراک‌گذاری دانش بر ارتقای عملکرد خزانه‌داری کل کشور. فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات بین‌رشته‌ای دانش راهبردی، دانشگاه عالی دفاع ملی.
- Khan, A.M. (2015). *Budget Execution An aid to fiscal discipline*. Washington, D.C.: International Monetary Fund.
- Mahmoodzadeh, E., Dashti, S.H. & Gouchani Khorasani, M.M. (2016). Investigating the Effect of Knowledge Sharing on Improving the Performance of the General Treasury Administration in Iran. *Quarterly Journal of Interdisciplinary Studies on Strategic Knowledge*, (26)7, 29-52 (In Persian).
- Pattanayak, S. & Cooper, J.P. (2011). *Chart of Accounts: A Critical Element of the Public Financial Management Framework*. Washington, D.C.: International Monetary Fund.
- Pessoa, M. & Williams, M.J. (2013). *Government cash management: relationship between the treasury and the Central Bank*. Washington, D.C.: International Monetary Fund.
- Rouhani, S.S. & Abouhamzeh, D. (2017). Analysis and Critique of Government Treasury Liquidity Management Processes in Iran. *Iranian Journal of Economic Research*, (74)23, 219-256 (In Persian).
- Williams, M.J. (2010). *Government cash management: its interaction with other financial policies*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department.
- Yadegari, S. & Ali Madadi, M. (2011). Review of tips on reforming the government's treasury system. *Economic Journal*, (1&2)11, 145-154 (In Persian).