

Providing a model for improving public financial management in Iran

parvin pourfakhrian¹ , Shahnaz Mashayekh²

1. PhD student, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran

2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran

Received: 2025/10/12

Accepted: 2025/11/01

Corresponding Author:

Shahnaz Mashayekh

Email: sh.mashayekh@alzahra.ac.ir

Highlights

- Despite progressive legal frameworks, Iran's public financial management system suffers from a persistent implementation gap driven by institutional and political constraints.
- PEFA-based assessment identifies weaknesses in budgeting, financial reporting, and accountability as the main sources of fiscal inefficiency.
- Optimistic revenue forecasting and incremental budgeting reinforce a vicious cycle of fiscal deficits and inflationary financing.
- Sustainable PFM reform requires a sequenced, institutionally grounded roadmap emphasizing transparency, accountability, and fiscal discipline.

Abstract

Subject and purpose of the article: In a situation where the Iranian economy is facing structural problems, chronic inflation and international constraints, reforming the public financial management system is no longer a bureaucratic choice, but a strategic necessity to achieve economic stability, sustainable growth and social justice. In order to be properly analyzed and reformed, public financial management requires clear conceptual and analytical frameworks; in this regard, the aim of this research is to provide a model for improving public financial management in Iran.

Research method: The method of conducting this research is mixed (qualitative-quantitative). In the qualitative part of the research, the required data was collected using thematic analysis of semi-structured interviews with 19 experts in government and academic organizations and document mining of laws and regulations and foreign studies. In the quantitative part, we assessed public financial management in Iran by scoring 94 indicators of the "Public Expenditure and Financial Accountability Assessment Framework."

Research findings: After scoring the indicators of the Public Expenditure and Financial Accountability Assessment Framework and extracting 81 codes in the laws and regulations section, 17 codes in the expert

¹ P.pourfakhrian@alzahra.ac.ir

² sh.mashayekh@alzahra.ac.ir

interviews section, and 34 codes in foreign studies, five essential dimensions that require reform in public financial management were identified, including: institutional and legal framework, planning and budgeting, management of the government's financial structure, accounting and financial reporting, and monitoring and auditing.

Conclusion, originality, and its addition to knowledge: An efficient public financial management system is the backbone of good governance. The model proposed in this study can be a roadmap for improving the transparency, accountability, and efficiency of the country's public financial management.

Keywords: budget, accountability, Public Expenditure and Financial Accountability Assessment Framework, transparency, public financial management.

Thematic classification: G30, H11, H83, M48

Introduction

Effective government performance is a critical determinant of macroeconomic stability, fiscal sustainability, governance quality, and efficient public service delivery. Government performance directly influences macro-financial management (including resource mobilization, allocation, and sustainability), operational efficiency and value for money, transparency and accountability, and fiduciary risk management. Consequently, public financial management (PFM) constitutes a central pillar of good governance and economic development.

In Iran, this importance is magnified due to the dominant role of the government in the economy. As the primary policymaker and executor, the government significantly shapes the behavior of other economic actors, particularly the private sector. Given the scale of government intervention and its macroeconomic spillovers, the formulation, execution, and oversight of an effective and coherent budget are essential for national development and economic resilience.

International experience demonstrates that a well-functioning PFM system supports macro-fiscal discipline, aligns public spending with national priorities, enhances service delivery, promotes poverty reduction, and ensures transparency and accountability in the use of public resources. These principles have been explicitly emphasized in Iran's upstream policy documents, including the general policies of the Resistance Economy, which stress comprehensive financial system reform, structural expenditure rationalization, and transparency to combat corruption.

Consistent with these policies, Article (8) of the Sixth Development Plan obligated the government to reform treasury management, financial and accounting systems, performance-oriented financial supervision, and government debt management. The Seventh Development Plan (1403–1408) further expanded this reform agenda by introducing a broad set of fiscal and budgetary measures aimed at economic stability, fiscal sustainability, and private sector participation.

Over the past three decades, Iran has undertaken multiple PFM reform initiatives, including the development of a roadmap for accrual accounting, establishment of a public debt management unit, reforms in treasury operations, and progress toward performance-based budgeting. Despite these efforts, empirical evidence suggests that reform implementation has been slow and uneven. Legal mandates have not translated into effective practice, highlighting the need for a comprehensive assessment of the existing PFM system, identification of key weaknesses, and formulation of a realistic roadmap for transition toward a desirable system.

Accordingly, this study addresses three core questions:

- (1) What is the current state of public financial management in Iran?
- (2) What are the key components and indicators of sound PFM?
- (3) What institutional and operational requirements are necessary to move from the current situation to the desired state?

Analysis of Findings

Institutional and Legal Framework: Progressive Laws and Weak Implementation

The analysis reveals a persistent paradox in Iran's PFM system: the coexistence of relatively progressive legal frameworks with weak and inconsistent implementation. A review of national laws shows that many internationally recognized PFM principles have been formally embedded, including performance-based budgeting, the Treasury Single Account (TSA), fiscal rules, and accrual accounting. In theory, these provisions place Iran on a path toward a modern PFM system.

In practice, however, a significant implementation gap remains. Expert assessments indicate that these reforms have been either partially implemented or distorted due to lack of political commitment, insufficient technical capacity, fragmented enforcement, and institutional resistance. The core problem is therefore not legal deficiency, but weak institutional capability and incentive structures.

Institutional Fragmentation and Overlapping Mandates

Key financial institutions—such as the Ministry of Economic Affairs and Finance, the Plan and Budget Organization, the legislature, and the Supreme Audit Court—play central roles in managing public resources.

However, overlapping mandates and blurred boundaries between policy formulation, execution, and oversight undermine fiscal discipline.

Parliamentary involvement has increasingly shifted from strategic oversight toward direct intervention in budget formulation, often through the inclusion of locally motivated projects without secured financing. This practice weakens budget unity and transforms the national budget into a fragmented bargaining outcome. At the same time, the Plan and Budget Organization lacks sufficient analytical capacity for realistic macroeconomic forecasting and systematic appraisal of public investment projects, contributing to unrealistic budgets and a growing stock of unfinished projects.

External audit institutions remain largely compliance-oriented, with limited emphasis on efficiency, effectiveness, and value-for-money. This focus distorts incentives, encouraging budget absorption rather than results-based accountability.

Overall, the findings indicate that PFM reform failures are deeply rooted in political economy and institutional constraints rather than technical shortcomings. Reforms that enhance transparency and accountability threaten entrenched interests, leading to delays, superficial compliance, or “isomorphic mimicry.”

Budget Formulation: From Bargaining to Strategy

A central weakness of Iran’s PFM system lies in the budget formulation process. Revenue forecasts—particularly for oil and tax revenues—are systematically overestimated under political pressure to accommodate expanding expenditures. This optimistic bias initiates a vicious cycle: unrealistic budgets, revenue shortfalls, liquidity crises during execution, inflationary deficit financing, and declining credibility of the budget as a policy instrument. Over time, this erodes trust and incentivizes agencies to inflate future budget requests.

Despite repeated legal mandates, budgeting remains highly annual and incremental, disconnected from strategic objectives. This short-term orientation has fueled the proliferation of unfinished development projects and weakened fiscal discipline. Transitioning to a Medium-Term Expenditure Framework (MTEF) is essential to link macro-fiscal planning with annual budgets and align resources with national priorities. Performance-based budgeting has also faced limited success. Although legally mandated, its implementation has been constrained by centralized controls, lack of cost and accrual accounting systems, and insufficient managerial autonomy. Effective PBB requires a shift from a compliance-driven culture toward results-based accountability, supported by gradual and realistic sequencing.

Parliamentary budget approval procedures further exacerbate inefficiencies. Electoral incentives encourage representatives to

prioritize local interests, undermining strategic allocation. Reforming this process requires limiting parliamentary authority to increase expenditures, enforcing fiscal rules, and strengthening analytical support mechanisms.

Budget Execution and Financial Structure Management

During budget execution, the emphasis remains on compliance control rather than active financial management. Although the TSA is legally mandated, its potential for optimizing cash management has not been fully realized. Comprehensive TSA implementation would consolidate cash balances, reduce idle funds, and improve coordination between fiscal and monetary policy.

Public asset management and investment processes remain weak, characterized by politically influenced project selection, inadequate cost–benefit analysis, and poor oversight. These weaknesses are central to the unfinished projects crisis. Transparent investment frameworks, integrated asset registries, and effective management of public–private partnerships are therefore critical.

Fiscal risks arising from explicit and implicit government liabilities—particularly to banks, pension funds, and contractors—pose serious threats to sustainability. Strengthening public debt and fiscal risk management within the Ministry of Finance is essential.

State-owned enterprises (SOEs) represent a major source of inefficiency and hidden fiscal risk. Weak governance, opaque reporting, and limited accountability have allowed SOEs to function as a “shadow government.” Establishing unified oversight, audited reporting, and performance monitoring is a strategic priority.

Accounting, Reporting, and Accountability

Reliable data and transparent reporting are prerequisites for advanced PFM reforms. Despite legal requirements, accrual accounting implementation has lagged due to capacity constraints and resistance to change. A phased transition aligned with international standards such as IPSAS is necessary to provide a comprehensive picture of government assets and liabilities.

Similarly, the absence of an integrated Financial Management Information System (FMIS) undermines real-time reporting, internal control, and reform implementation. FMIS development should therefore be treated as a foundational reform.

The accountability cycle remains weak. External audit focuses on compliance rather than performance, audit findings are not systematically followed up by Parliament, and independent fiscal institutions such as fiscal councils are absent. Internal control and internal audit systems are also underdeveloped, limiting transparency and public trust.

Synthesis and Reform Roadmap

The analysis identifies deep structural challenges stemming from the gap between legal mandates and implementation, dysfunctional budgeting practices, weak data infrastructure, hidden fiscal risks, and ineffective accountability mechanisms. International experience suggests that sustainable PFM reform requires gradual, sequenced, and prioritized implementation.

Accordingly, a phased roadmap is proposed: Phase I (1–3 years): Establish legal and institutional foundations, strengthen transparency, fully implement TSA, initiate accrual accounting, and build capacity. Phase II (3–5 years): Complete accrual accounting, implement integrated FMIS, operationalize MTEF, and strengthen internal controls and audits. Phase III (5+ years): Gradual implementation of PBB, transition toward performance auditing, and reinforcement of parliamentary oversight.

Conclusion

This study demonstrates that Iran's PFM challenges are rooted less in legal or technical deficiencies and more in political will, institutional coherence, and governance incentives. The proposed framework provides both an analytical diagnosis and a practical roadmap for reform. Sustainable improvement depends on strong commitment to good governance, institutional integrity, merit-based management, and continuous monitoring through tools such as PEFA assessments.

Author Contributions

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

Data Availability Statement

Not applicable.

Acknowledgements

The authors would like to thank all participants in the present study.

The authors would like to thank anonymous reviewers for their valuable suggestions in manuscript revision.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, and plagiarism, and any form of misconduct.

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

ارائه الگویی برای بهبود مدیریت مالی عمومی ایران

پروین پورفخریان^۱، شهناز مشایخ^۲

۱. دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشگاه الزهراء (س)، تهران، ایران

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران

نویسنده مسئول مقاله: شهناز مشایخ^۲

ایمیل نویسنده مسئول: sh.mashayekh@alzahra.ac.ir

تاریخ ارسال: ۱۴۰۴/۰۷/۲۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۸/۱۰

نکات برجسته

- با وجود چارچوب‌های قانونی مترقی، نظام مدیریت مالی عمومی ایران با شکاف پایدار میان قانون و اجرا مواجه است که ریشه در محدودیت‌های نهادی و سیاسی دارد.
- ارزیابی مبتنی بر چارچوب PEFA نشان می‌دهد ضعف در بودجه‌ریزی، گزارشگری مالی و پاسخگویی، مهم‌ترین منشأ ناکارآمدی مالی دولت است.
- خوش‌بینی در پیش‌بینی درآمدها و تداوم بودجه‌ریزی افزایشی، چرخه‌ای معیوب از کسری بودجه و تأمین مالی تورم‌زا ایجاد کرده است.
- اصلاح پایدار مدیریت مالی عمومی مستلزم نقشه راهی مرحله‌بندی‌شده و نهادمحور با تأکید بر شفافیت، پاسخگویی و انضباط مالی است.

¹ P.pourfakhrian@alzahra.ac.ir

² sh.mashayekh@alzahra.ac.ir

چکیده

موضوع و هدف مقاله: در شرایطی که اقتصاد ایران با مشکلات ساختاری، تورم مزمن و محدودیت‌های بین‌المللی مواجه است، اصلاح نظام مدیریت مالی عمومی دیگر یک انتخاب بوروکراتیک نیست، بلکه یک ضرورت استراتژیک برای دستیابی به ثبات اقتصادی، رشد پایدار و عدالت اجتماعی محسوب می‌شود. مدیریت مالی عمومی برای آنکه به‌درستی تحلیل و اصلاح شود، نیازمند چارچوب‌های مفهومی و تحلیلی روشن است؛ در این راستا هدف این پژوهش ارائه الگویی برای بهبود مدیریت مالی عمومی در ایران است.

روش پژوهش: روش انجام این پژوهش آمیخته (کیفی-کمی) است. در بخش کیفی پژوهش داده‌های مورد نیاز با استفاده از تحلیل تم مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با ۱۹ خبره در سازمان‌های دولتی و دانشگاهی و اسناد کاوی قوانین و مقررات و مطالعات خارجی گردآوری شد و در بخش کمی، با امتیازدهی به ۹۴ شاخص "چارچوب ارزیابی مخارج عمومی و پاسخگویی مالی" به ارزیابی مدیریت مالی عمومی در ایران پرداختیم.

یافته‌های پژوهش: پس از امتیازدهی به شاخص‌های چارچوب ارزیابی مخارج عمومی و پاسخگویی مالی و همچنین استخراج ۸۱ کد در بخش قوانین و مقررات، ۱۷ کد در بخش مصاحبه با خبرگان و ۳۴ کد در مطالعات خارجی، پنج بُعد ضروری و نیازمند اصلاح در مدیریت مالی عمومی، شامل: چارچوب نهادی و قانونی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی، مدیریت ساختار مالی دولت، حسابداری و گزارشگری مالی و نظارت و حساسی شناسایی گردید.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: یک نظام کارآمد مدیریت مالی عمومی، ستون فقرات حکمرانی خوب است. الگوی پیشنهادی این پژوهش می‌تواند نقشه راهی برای ارتقاء شفافیت، پاسخگویی و کارایی مدیریت مالی عمومی کشور باشد.

واژه‌های کلیدی: بودجه، پاسخگویی، چارچوب ارزیابی مخارج عمومی و پاسخگویی مالی، شفافیت، مدیریت مالی عمومی.

طبقه‌بندی موضوعی: G30, H11, H83, M48

مقدمه

مهم است که دولت‌ها درست کار کنند و عملکرد مناسبی داشته باشند، زیرا عملکرد آن‌ها بر طیف گسترده‌ای از حوزه‌ها، از جمله مدیریت مالی کلان (پایداری مالی، جذب منابع و تخصیص منابع)، مدیریت عملیاتی (عملکرد، ارزش برای پول و مدیریت بودجه)، حکمرانی (شفافیت و پاسخگویی) و مدیریت ریسک اعتماد (کنترل، انطباق و نظارت) تأثیر می‌گذارد (پیری و بالکواتر، ۲۰۱۰). مدیریت صحیح امور مالی دولت، نقش بسزایی در بهسازی نظام اقتصادی کشور دارد. دولت در ایران به عنوان اصلی‌ترین بازیگر اقتصاد و مهم‌ترین کانون سیاست‌گذار اجرایی، نقش تعیین‌کننده‌ای در نحوه عملکرد سایر بازیگران اقتصادی به‌ویژه فعالان بخش خصوصی دارد؛ بنابراین با توجه به حجم بالای دخالت دولت در اقتصاد و اثرگذاری کلان آن بر فعالان اقتصادی، تهیه و اجرای کامل و بهینه بودجه و نظارت بر آن برای تقویت و توسعه کشور امری ضروری محسوب می‌شود و جزء حیاتی حکمرانی خوب است. استراتژی¹ PFM از ثبات مالی و اقتصاد کلان حمایت می‌کند، تخصیص منابع عمومی را در راستای اولویت‌های ملی هدایت می‌کند، از ارائه کارآمد خدمات، کاهش فقر و توسعه اقتصادی حمایت می‌کند و شفافیت و کنترل بودجه عمومی را تضمین می‌کند. مدیریت مالی عمومی کارآمد برای رسیدگی به چالش‌های بحران مالی جهانی و توسعه و ثبات اقتصاد هر کشوری ضروری است. در ایران نیز این ضرورت به شدت احساس می‌شود و در قوانین و اسناد بالادستی مورد تأکید قرار

¹ Public Financial Management

گرفته است؛ به عنوان مثال در سیاست‌های کلی ابلاغی اقتصاد مقاومتی این موضوع در بندهای مختلف مورد تأکید قرار گرفته است:

- اصلاح و تقویت همه‌جانبه‌ی نظام مالی کشور با هدف پاسخگویی به نیازهای اقتصاد ملی، ایجاد ثبات در اقتصاد ملی و پیشگامی در تقویت بخش واقعی (بند ۹)
- صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی کشور با تأکید بر تحول اساسی در ساختارها (بند ۱۶)

- شفاف‌سازی اقتصاد و سالم‌سازی آن و جلوگیری از اقدامات، فعالیت‌ها و زمینه‌های فسادزا در حوزه‌های پولی، تجاری، ارزی و... (بند ۱۹).

ماده (۸) قانون برنامه ششم توسعه به‌منظور تحقق اهداف بند (۱۶) سیاست‌های کلی ابلاغی اقتصاد مقاومتی دولت را مکلف به انجام اقدامات ذیل نموده است:

الف - ساماندهی خزانه‌داری کل کشور

ب - ساماندهی نظام مالی - محاسباتی کشور

پ - ارتقا و انطباق نظام نظارت مالی با نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

ت - ساماندهی بدهی‌های دولت (قانون برنامه ششم توسعه، ماده (۸)).

قانون برنامه پنج‌ساله هفتم پیشرفت جمهوری اسلامی ایران (۱۴۰۳-۱۴۰۸) نیز مجموعه‌ای جامع از اصلاحات مالی و بودجه‌ای را در برمی‌گیرد که با هدف ایجاد ثبات اقتصادی، افزایش پایداری مالی، ترویج مشارکت بخش خصوصی و تضمین دوام بلندمدت نظام‌های اقتصادی و اجتماعی کلیدی طراحی شده‌اند (مواد ۱۲ تا ۲۵ قانون برنامه هفتم).

طی سه دهه اخیر، اقدامات گسترده‌ای برای اصلاح نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت در ایران، انجام شده است. نقشه راه استقرار حسابداری تعهدی در دستگاه‌های اجرایی تدوین و توفیق‌هایی حاصل شد است. واحد مدیریت بدهی‌ها در مجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی شروع به کار نموده است. اصلاحاتی در نظام خزانه‌داری کشور انجام شده است و پروژه‌های دیگری برای بازطراحی نظام مالی در جریان است. پروژه بودجه‌ریزی عملیاتی یا مبتنی بر عملکرد پیشرفت‌های زیادی داشته است. هرچند دولت ایران با درک اهمیت این اصلاحات گام‌های مهمی برای اصلاحات نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی برداشته است لیکن با وجود الزاماتی که در بودجه‌های سالانه برای اصلاح نظام مالی تکلیف شده است، سرعت حرکت و انجام اصلاحات مطلوب نیست (رحمانی و همکاران، ۱۴۰۱). برای ایجاد اصلاحات و تحول در نظام مدیریت مالی عمومی و تقویت آن و عبور از رویکردهای سنتی به رویکردهای جدید ضرورت دارد تا ضمن شناسایی سیستم مدیریت مالی موجود در ایران چارچوب یک سیستم مدیریت مالی مطلوب استخراج شود تا با ارائه عوامل مؤثر در تقویت این سیستم، چالش‌ها و موانع پیاده‌سازی آن نیز احصاء شوند؛ در این راستا، پژوهش حاضر به دنبال پاسخگویی به سه پرسش کلیدی است:

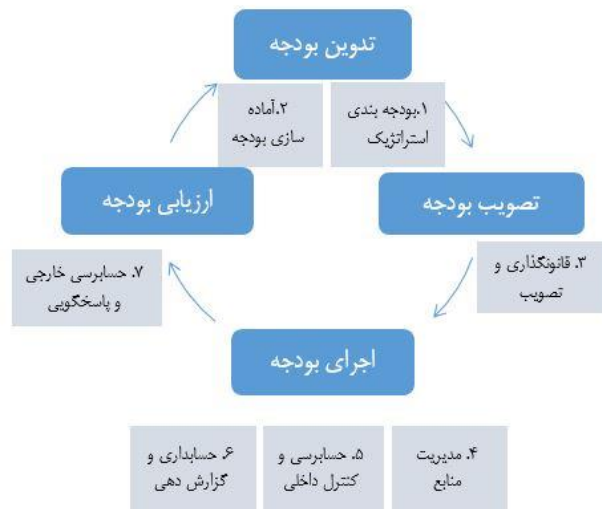
- وضعیت موجود مدیریت مالی عمومی در ایران چگونه است؟
- شاخص‌ها و مؤلفه‌های مدیریت مالی عمومی مطلوب در ایران کدامند؟
- الزامات رسیدن از وضع موجود به وضع مطلوب چیست؟

اگرچه تعریف دقیق مدیریت مالی عمومی ممکن است از یک تأمین‌کننده منابع مالی به تأمین‌کننده دیگر و از یک کشور به کشور دیگر متفاوت باشد، اما PFM، آنطور که عموماً درک می‌شود، شامل همه اجزای فرآیند بودجه‌ریزی یک کشور می‌شود (CIPFA، ۲۰۱۴). مدیریت مالی دولت نحوه مدیریت منابع دولتی (دارایی‌ها و مخارج) و نیز اثر آنی، میان‌مدت و بلندمدت این منابع بر اقتصاد و جامعه را توضیح می‌دهد. به این ترتیب مدیریت مالی دولت هم به فرایندها (چگونگی مدیریت دولت) و هم به نتایج (پیامدهای کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت جریان‌های مالی) مرتبط است (اندروز و همکاران، ۲۰۱۴). طبق آیین‌نامه اجرایی بند (ز) تبصره (۱۹) قانون بودجه سال ۱۴۰۲ نیز، مدیریت مالی عمومی مقررات، سازوکارها و رویه‌های مورد استفاده در دولت برای استفاده کارا، اثربخش، شفاف و رهگیری پذیر از منابع (درآمدها) و مصارف (هزینه‌ها) است که با هدف حفظ پایداری مالی، تخصیص مؤثر منابع و تحویل کارآمد کالا و خدمات در مراحل مختلف چرخه بودجه (تهیه بودجه، اجرای بودجه، حسابداری و گزارشگری، حسابرسی و نظارت) اجرایی می‌شود تا ضامن تحقق پایداری مالی و ثبات اقتصادی کشور شود. دبیرخانه PEFA " PFM خوب " را به عنوان "نقطه اتصالی که منابع موجود، ارائه خدمات و دستیابی به اهداف و سیاست‌های دولت را به هم پیوند می‌دهد" توصیف می‌کند. اگر PFM به خوبی انجام شود، تضمین می‌کند که درآمد به طور کارآمد جمع‌آوری شده و به طور مناسب و پایدار استفاده می‌شود (دبیرخانه PEFA، ۲۰۱۶). سیستم‌های قوی مدیریت مالی عمومی برای بهبود ارائه خدمات و کاهش فقر و دستیابی به اهداف نظام حکمرانی ضروری است. این سیستم‌های مؤثر مدیریت مالی بخش عمومی، کارایی مالی را به حداکثر می‌رساند، شفافیت و پاسخگویی را بهبود می‌بخشد و به موفقیت‌های اقتصادی بلندمدت کمک می‌کند (کارول پرتوریوس، نیکو پرتوریوس، ۲۰۰۹). مدیریت مالی عمومی در گذشته شامل گزارش‌هایی در زمینه منابع و مصارف بخش عمومی به منظور رفع تکلیف قانونی بوده است و به طور ویژه مورد توجه دست‌اندرکاران بخش عمومی قرار نمی‌گرفته است. امروزه به کارگیری سیستم مدیریت مالی عمومی اهمیت فزاینده‌ای یافته است زیرا طیف پاسخ‌خواهان از بخش عمومی نسبت به دنیای قدیم رشد بسیار زیادی داشته است (پارکر و همکاران، ۲۰۱۹). بدیهی است که پاسخگویی بخش عمومی به شیوه سنتی، امروزه مورد قبول ذینفعان نیست زیرا ذینفعان نمی‌توانند بر اساس چنین اطلاعاتی تصمیمات بهینه‌ای را اتخاذ کنند (کردستانی و همکاران، ۱۴۰۰). یک سیستم PFM خوب برای اجرای سیاست‌ها و دستیابی به اهداف توسعه با حمایت از انضباط مالی کل، تخصیص استراتژیک منابع و ارائه خدمات کارآمد ضروری است.

فرایندهای اصلی PFM

اهمیت امور مالی و حسابداری بخش عمومی، با تأکید ویژه بر بودجه عمومی به عنوان یک حیطةی مهم و خاص، برای افزایش شفافیت بودجه و پاسخگویی مالی که هر دو پارامتر عملکرد حکومت و ثبات اقتصادی کشور را اندازه‌گیری می‌کنند، هر روز ضروری‌تر می‌شود. بودجه دولت به عنوان سند اصلی دولت باید بر اساس تخمین وضعیت مالی باشد و ضرورتی ندارد در طول سال اجرای آن مورد بررسی (تصویب مجدد) قرار گیرد؛ بنابراین بودجه تا حدی سیاسی تا حدی اقتصادی تا اندازه‌ای حسابداری و تا اندازه‌ای اداری است. بودجه به عنوان یک سند سیاسی، منابع کمیاب یک جامعه را بین منافع متعدد، متناقض و رقابتی به اشتراک می‌گذارد. اگر از منشور سند اقتصادی و مالی نگاه کنیم، بودجه به عنوان یک ابزار اصلی برای ارزیابی توزیع مجدد درآمد به صورت قانونی، ترویج رشد و توسعه آن، مبارزه با تورم، ترویج اشتغال کامل و حفظ ثبات اقتصادی عمل می‌کند. از نظر

حسابداری، بودجه برای نگهداری سقف‌های بودجه مصوب دولت محدودیتی را برای مخارج دولت قائل می‌شود و اخیراً بودجه به عنوان یک سند مدیریتی و اداری، راه و روش‌های فراهم کردن خدمات عمومی و معیارهای نظارت، اندازه‌گیری و ارزیابی آن‌ها را مشخص می‌کند (اینکلدا، ۲۰۱۹). به بیان دیگر بودجه یکی از ابزارهای مهم سیاست‌گذاری دولت است. این سند بیش از هر سند دیگری اولویت‌های اقتصادی و اجتماعی دولت را به تصویر می‌کشد؛ سیاست‌های دولت را توضیح می‌دهد؛ اجرای تعهدات دولت را منعکس می‌کند و اهداف تصمیم‌گیری دولت را در زمینه چگونگی تخصیص وجوه و هزینه‌کرد آن‌ها نمایش می‌دهد (مولینا و سراقی، ۲۰۱۳). در سال‌های اخیر اجماع فزاینده‌ای در مورد اهمیت مدیریت مالی عمومی (PFM) برای اقتصادهای توسعه‌یافته و در حال توسعه وجود داشته است. جای تعجب نیست که بحث موازی در مورد تعریف دقیق PFM، اجزای اصلی آن و اهرم‌هایی است که می‌توان با آن‌ها موفقیت PFM را بهبود و توسعه داد. با توصیف ماهیت PFM، نمی‌توان از توصیف آن به عنوان سیستمی که معمولاً در قالب یک چرخه بودجه سالانه توصیف می‌شود، اجتناب کرد (تاچنکو، ۲۰۲۲). ویسر و اراسماز (۲۰۱۳) کارکردهای مدیریت مالی عمومی را در عناصری چون بودجه‌ریزی، تأمین اعتبار، مدیریت هزینه، پاسخ‌گویی، گزارشگری مالی و حسابرسی طبقه‌بندی می‌نمایند. این فرایندها در شکل زیر نمایش داده شده‌اند. (اندروز و همکاران، ۲۰۱۴).



شکل ۱. نمای خلاصه‌ای از یک سیستم PFM

ارزیابی مدیریت مالی عمومی

دشوارترین کار در مدیریت امور مالی در بخش عمومی، سنجش اثربخشی و در نتیجه کیفیت مدیریت مالی است که در نتیجه تلاش همه نهادهای درگیر در چرخه مدیریت منابع مالی عمومی است. شاخص‌های مختلفی برای سنجش کیفیت مدیریت مالی عمومی وجود دارد؛ با وجود تعدد ابزارها، عملکرد PFM به طور فزاینده‌ای توسط PEFA اندازه‌گیری می‌شود. چارچوب PEFA، ۳۱ مؤلفه و ۹۴ شاخص را تعریف می‌کند که در هفت دسته گروه‌بندی شده‌اند که عناصر کلیدی سیستم مدیریت مالی عمومی هستند. هفت گروه از شاخص‌های عملکرد تحت برنامه PEFA در جدول زیر ارائه شده است.

جدول (۱): ابعاد اصلی عملکرد برنامه PEFA

شرح	گروه‌های شاخص عملکرد
بودجه دولت واقع‌بینانه است و طبق برنامه اجرا می‌شود. این شاخص با مقایسه درآمد و هزینه واقعی با بودجه مصوب اندازه‌گیری می‌شود.	قابلیت اتکاء بودجه
اطلاعات مدیریت مالی عمومی جامع، سازگار و در دسترس کاربران است. این امر از طریق طبقه‌بندی بودجه جامع، شفافیت تمام درآمدها و هزینه‌های عمومی، از جمله نقل و انتقالات بین دولتی، اطلاعات منتشر شده در مورد اثربخشی ارائه خدمات و دسترسی آزاد به اسناد بودجه به دست می‌آید.	شفافیت امور مالی عمومی
مدیریت مؤثر دارایی و بدهی تضمین می‌کند که سرمایه‌گذاری عمومی ارزش پولی دارد، دارایی‌ها ثبت و مدیریت می‌شوند، ریسک‌های مالی شناسایی می‌شوند و بدهی‌ها و تضمین‌ها با احتیاط برنامه‌ریزی، تأیید و کنترل می‌شوند.	مدیریت دارایی و بدهی
استراتژی مالی و بودجه برای در نظر گرفتن سیاست‌های مالی دولت، برنامه‌های استراتژیک و پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی و مالی به اندازه کافی تهیه شده است.	استراتژی مالی و بودجه‌ریزی مبتنی بر سیاست
بودجه در چارچوب سیستمی از استانداردها، فرایندها و کنترل‌های داخلی مؤثر انجام می‌شود و اطمینان حاصل می‌کند که منابع دریافت شده و برای هدف مورد نظر استفاده می‌شوند.	پیش‌بینی و کنترل در اجرای بودجه
سوابق دقیق و قابل اعتماد نگهداری می‌شود و اطلاعات در زمان مناسب ایجاد و منتشر می‌شود تا نیازهای تصمیم‌گیری، مدیریت و گزارش‌دهی را برآورده کند.	حسابداری و گزارشگری
مدیریت مالی عمومی به طور مستقل بررسی می‌شود و نظارت خارجی بر اجرای توصیه‌ها برای بهبود توسط قوه مجریه وجود دارد.	نظارت و حسابرسی خارجی

سابقه تحقیقات و مطالعات انجام گرفته

جوزف (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان "اعتبار بودجه و شوک‌های جهانی در غنا: تأملی انتقادی از طریق چارچوب PEFA" از چارچوب PEFA برای ارزیابی اعتبار بودجه غنا در مواجهه با شوک‌های جهانی مانند همه‌گیری کووید-۱۹ و جنگ روسیه-اوکراین پرداخته و به این نتیجه رسید که اگرچه کارهای زیادی برای سالم‌سازی فضای عمومی در مدیریت بودجه انجام شده است، اما مدیریت مالی عمومی مملو از فرهنگ سیستمی فساد و سوء مدیریت است. بیسگنو و کوادرادو (۲۰۲۱) در پژوهش خود این موضوع را بررسی نموده‌اند که آیا بین شفافیت بودجه و کیفیت حکمرانی رابطه‌ای وجود دارد. نتایج پژوهش آنان بر اساس بررسی نمونه‌ای از ۹۶ کشور در دوره ۲۰۰۸-۲۰۱۹ حاکی از این است که سطوح بالاتر شفافیت بودجه به طور مثبت بر کیفیت حکمرانی تأثیر می‌گذارد و بالعکس.

جک و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهش انجام شده در کشور یونان بیان داشتند که اصلاحات در بخش عمومی می‌تواند به تغییری عمده در سیاست و شیوه انجام وظایف مدیریت مالی عمومی منجر شود و این اصلاحات موجب کمک به بخش عمومی در راستای ارتقای عملکردگرایی و پاسخگویی در برابر خدمات عمومی به مردم می‌شود. در واقع انجام این اصلاحات بیشتر بر ارتقا، اثربخشی و پاسخگویی در بخش دولت تمرکز دارد که چگونگی رسیدن به این هدف از طریق بهبود مدیریت اقتصادی مبتنی بر بازار میسر خواهد شد. مطالعه تئوری، نحوه عمل و رویکردهای اصلاحات مدیریت مالی نوین در بخش عمومی با در نظر گرفتن نوآوری‌ها و رویه‌های جدید بیانگر آن است که توانمندسازی مدیریت مالی بخش عمومی، می‌تواند به ازای هر واحد پول به دست آمده و خرج شده، توسعه بیشتری در برداشته باشد.

بروززاده (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان "تحول در نظام مالیه عمومی و گزارشگری مالی ایران" بیان داشته که مدیریت مالی بخش عمومی دولت، ابزاری برای اجرای بودجه و گزارشگری مالی دولت برای بهبود تصمیم‌گیری اقتصادی و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی است. لذا اجرای سیاست‌های مالی باید بر اساس ابزار نوین اجرای بودجه (PFM) پیاده‌سازی و اجرایی گردد تا شاهد تحولی عظیم در ساختارهای نظام مالی و بودجه‌ای کشور و رشد اقتصادی در ایران برای تسهیل خدمات عمومی مردم ایران در راستای کنترل تورم و رشد تولید باشیم.

سرمدت شوشتری و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان "بررسی ضرورت و الزامات ارتقای شفافیت رویدادهای مالی در حکمرانی اقتصادی طی برنامه هفتم توسعه" به این نتیجه رسیدند که ارتقاء شفافیت رویدادهای مالی برای دولت، می‌تواند موجبات کوچک شدن اقتصاد زیرزمینی، کاهش فرار مالیاتی، کاهش کسری بودجه، کاهش فساد اقتصادی و ثبات اقتصادی را فراهم کند.

باباجانی و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان "ارزیابی وضع موجود شفافیت مالی در دولت جمهوری اسلامی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن" با بررسی ۱۰۱ شاخص به این نتیجه رسیدند که وضعیت عملکردی شاخص‌های شفافیت مالی (۱۰۰ شاخص) در محدوده ضعف و یک شاخص در حیطة قابل قبول قرار دارند.

کریمی و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی چالش‌های مربوط به زیرنظام‌های 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 چهارعنصر؛ 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 و ضعف در بودجه‌ریزی عملکرد، شناسایی نمودند.

رحمانی و همکاران (۱۴۰۱)، در پژوهشی به طراحی مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی پرداختند. فناوری اطلاعات، گزارشگری مالی، بودجه و برنامه‌ریزی مالی، قوانین و مقررات، راهبری و نظارت مالی، رهبری، کارایی و اثربخشی و سرمایه انسانی به عنوان ابعاد مدل بلوغ شناسایی شدند.

امرایبی و آذر (۱۴۰۰)، در پژوهشی به ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداختند. یافته‌های پژوهش منجر به شناسایی ۲۱۳ مفهوم مؤثر بر نظارت و ارزیابی گردید. در مدل پیشنهادی ۱۰ کد اصلی "عوامل قانونی و مقرراتی، عوامل حوزه ساختار و فرهنگ سازمانی، عوامل مالی و بودجه‌ای، عوامل ساختاری نظارت و ارزیابی، عوامل محتوایی و مدیریتی نظارت، عوامل انگیزشی و روان‌شناختی، عوامل فناوری و اطلاعاتی، عوامل اقتصادی، عوامل سیاسی و بین‌المللی و عوامل فرهنگی، اجتماعی" مشخص شده است.

روش انجام پژوهش

روش تحقیق

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت، آمیخته (کیفی-کمی) است. در بخش کیفی، از تحلیل تم برای شناسایی و تبیین ابعاد و مؤلفه‌های مدیریت مالی عمومی استفاده شده و در بخش کمی، از ارزیابی چارچوب PEFA برای سنجش و ارزیابی عملکرد نظام مالی عمومی ایران بهره گرفته شده است.

در گام نخست، با بهره‌گیری از اسناد کاوی، کلیه قوانین و مقررات مرتبط با مدیریت مالی عمومی در ایران به صورت نظام‌مند بررسی و در کنار ارزیابی چارچوب PEFA، وضعیت موجود و چالش‌های نظام مالی عمومی کشور شناسایی گردید. سپس بر مبنای نتایج این تحلیل‌ها و مرور متون علمی و تجارب بین‌المللی الگوی اولیه برای بهبود مدیریت مالی عمومی طراحی گردید. در گام بعدی، با انجام مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با خبرگان حوزه مالی عمومی، الگوی اولیه بازبینی و الگوی نهایی وضع مطلوب تدوین شد.

روش‌های گردآوری اطلاعات

اطلاعات این پژوهش از دو طریق کتابخانه‌ای و میدانی گردآوری شده است.

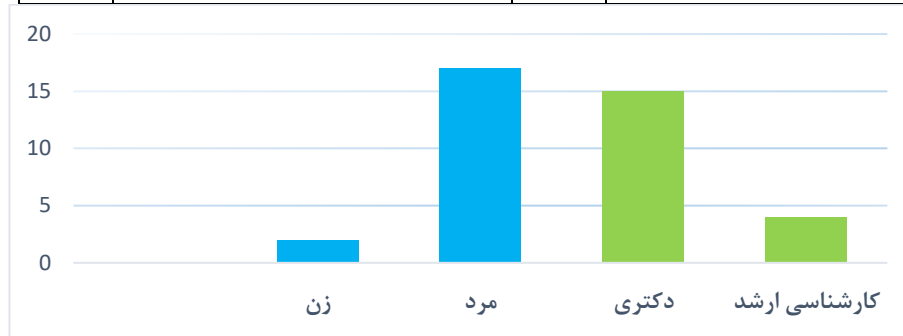
- در روش کتابخانه‌ای، از متون علمی معتبر بین‌المللی، گزارش‌های رسمی، قوانین و مقررات مالی و بودجه‌ای کشور و سایر اسناد مرتبط با مدیریت مالی عمومی استفاده گردید.
- در روش میدانی، با هدف شناسایی دقیق چالش‌ها، تحلیل وضع موجود، طراحی وضع مطلوب و تدوین نقشه راه گذار به آن، از مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با خبرگان بهره گرفته شد.

جامعه آماری، نمونه آماری و روش نمونه‌گیری

جامعه آماری این پژوهش را خبرگان بخش عمومی ایران شامل مدیران و کارشناسان وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان برنامه‌و بودجه کشور، دیوان محاسبات کشور، مجلس شورای اسلامی و اساتید دانشگاهی فعال در حوزه حسابداری و مدیریت مالی بخش عمومی تشکیل می‌دهند. روش نمونه‌گیری، هدفمند و گلوله‌برفی است؛ بدین معنا که نمونه‌ها به صورت هدفمند از میان افراد دارای تخصص و تجربه مرتبط با موضوع انتخاب شدند و با معرفی هر خبره، افراد جدیدی به فهرست افزوده شدند تا تنوع دیدگاه‌ها افزایش یابد. در مجموع با ۱۹ نفر از خبرگان بخش عمومی مصاحبه عمیق انجام شد. پس از انجام این مصاحبه‌ها، با تکرار مضامین و عدم ظهور مفاهیم جدید، اشباع نظری حاصل گردید. ویژگی جمعیت‌شناختی خبرگان به شرح ذیل است:

جدول (۲). ویژگی جمعیت شناختی خبرگان

تعداد	خبرگان بر اساس مدرک تحصیلی	تعداد	خبرگان بر اساس جنسیت
۱۵	دکتری	۲	زن
۴	کارشناس ارشد	۱۷	مرد
۱۹	جمع	۱۹	جمع



روایی و پایایی پژوهش

در پژوهش حاضر جهت اطمینان از اعتبار (روایی) و اعتمادپذیری (پایایی) یافته‌ها از چارچوب لینکولن و گوبا (۱۹۸۵) استفاده شده است. این چارچوب به جای به‌کارگیری مفاهیم کلاسیک روایی و پایایی در تحقیقات کیفی، چهار معیار اصلی قابلیت اعتبار، قابلیت انتقال، قابلیت اعتماد و تأییدپذیری را پیشنهاد می‌دهد. این معیارها به شرح زیر رعایت شده‌اند:

- قابلیت اعتبار: به منظور افزایش اطمینان از صحت داده‌ها و نتایج، از روش‌های مثلث‌سازی داده‌ها (ترکیب داده‌های حاصل از اسناد، مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته و داده‌های حاصل از ارزیابی PEFA)، مرور مکرر داده‌ها، مشارکت خبرگان در فرایند بازبینی یافته‌ها و بررسی مداوم شباهت‌ها و تفاوت‌ها در کدگذاری‌ها استفاده گردید.

- قابلیت انتقال: برای افزایش قابلیت تعمیم نتایج به زمینه‌های مشابه، تلاش شد تا شرح دقیق و عمیقی از فرایند پژوهش، چارچوب نظری (PEFA) و شرایط محیطی مدیریت مالی عمومی ایران ارائه گردد. این امر به پژوهشگران و سیاست‌گذاران امکان می‌دهد تا در شرایط مشابه از یافته‌های تحقیق استفاده کنند.

- قابلیت اعتماد: به منظور اطمینان از ثبات و پایداری یافته‌ها، کلیه مراحل پژوهش (از گردآوری داده‌ها تا تحلیل) به‌صورت دقیق مستندسازی شد و زنجیره شفافیت برای پیگیری تصمیمات پژوهشی فراهم گردید. همچنین، استفاده از روش‌های سامانمند کدگذاری در نرم‌افزار تحلیل داده‌های کیفی (MAXQDA) موجب ارتقای انسجام و تکرارپذیری فرایند تحلیل شد.

- تأییدپذیری: برای کاهش سوگیری‌های احتمالی پژوهشگر، از بازبینی همتایان و بازخورد خبرگان استفاده شد. همچنین تمامی استنتاج‌ها بر مبنای شواهد و داده‌های واقعی بوده و امکان ارجاع به منابع اولیه فراهم شده است.

بر این اساس، می‌توان نتیجه گرفت که پژوهش حاضر از حیث روایی و پایایی کیفی در سطح مطلوبی قرار دارد و یافته‌های آن از اعتبار علمی و قابلیت اعتماد بالا برای سیاست‌گذاران و پژوهشگران حوزه مدیریت مالی عمومی برخوردار است.

نتایج پژوهش

شناسایی وضعیت موجود مدیریت مالی عمومی ایران

۱- قوانین و مقررات مربوط به مدیریت مالی عمومی در ایران

قوانین و مقررات مربوط به حوزه مدیریت مالی عمومی در ایران به شرح جدول ذیل با چهار تم اصلی شامل چارچوب نهادی و قانونی، بودجه‌ریزی، مدیریت ساختار مالی دولت، حسابداری و گزارشگری و حسابرسی و نظارت استخراج گردیده‌اند (به علت محدودیت در صفحات مقاله، شرح مواد قانونی ارائه نشده است):

جدول (۳). اسنادکای مرتبط با قوانین و مقررات

کد	ماده قانونی	کد	ماده قانونی
L0101	تبصره (۱) ماده (۱۳۸) قانون برنامه چهارم توسعه	L0323	بند (الف) تبصره ۲۰ قانون بودجه سال ۱۳۹۸
L0102	ماده (۱۹) آیین‌نامه اجرایی بند (ز) تبصره (۱۹) ماده واحد قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور	L0324	ماده (۴) آیین‌نامه اجرایی بند (ز) تبصره (۱۹) ماده واحد قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور
L0201	بند (۲) ماده (۲۶) قانون الحاق (۲)	L0325	ماده (۱۲) آیین‌نامه اجرایی بند (ز) تبصره (۱۹) ماده واحد قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور
L0202	بند (هـ) ماده (۱) قانون الحاق (۲)	L0401	بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق (۲)
L0203	بند (پ) ماده (۱۳) قانون برنامه هفتم پیشرفت	L0402	بند (ب) ماده (۱۳) قانون برنامه هفتم پیشرفت
L0204	بند (پ) ماده (۱۳) قانون برنامه هفتم پیشرفت	L0403	ماده (۵) آیین‌نامه اجرایی تبصره بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق (۲)
L0205	بند (الف) ماده (۱۸) قانون برنامه هفتم پیشرفت	L0404	ماده (۶) آیین‌نامه اجرایی تبصره بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق (۲)
L0206	بند (پ) ماده (۷) قانون برنامه ششم	L0405	ماده (۷) آیین‌نامه اجرایی تبصره بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق (۲)
L0207	اصل ۵۲ قانون اساسی	L0406	بند (ب) ماده (۸) قانون برنامه ششم
L0208	بند (ب) قانون برخی احکام مربوط به اصلاح ساختار بودجه کل کشور	L0407	بند (ک) تبصره (۲) قانون بودجه سال ۱۴۰۲
L0209	ماده (۱) قانون محاسبات عمومی	L0408	بند (ز) تبصره (۱۹) قانون بودجه سال ۱۴۰۲
L0210	ماده (۹۶) قانون محاسبات عمومی	L0409	بند (و) تبصره (۱۹) قانون بودجه سال ۱۴۰۳
L0211	ماده (۵) قانون برنامه‌بودجه کشور	L0410	ماده (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی
L021۲	ماده (۱۳) قانون برنامه‌بودجه کشور	L0411	ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری
L021۳	ماده (۱۴) قانون برنامه‌بودجه کشور	L0412	ماده (۲) آیین‌نامه اجرایی بند (ز) تبصره (۱۹) ماده واحد قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور
L021۴	ماده (۲۱۹) قانون برنامه پنجم توسعه	L0413	ماده (۱۶) آیین‌نامه اجرایی بند (ز) تبصره (۱۹) ماده واحد قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور
L021۵	ماده (۱۳۸) قانون برنامه چهارم توسعه	L0501	ماده (۲۵) قانون الحاق (۲)
L021۶	ماده (۳) آیین‌نامه اجرایی بند (ز) تبصره (۱۹) ماده واحد قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور	L0502	بند (پ) ماده (۸) قانون برنامه ششم
L0301	بند (۵) ماده (۲۶) قانون الحاق (۲)	L0503	اصل ۵۵ قانون اساسی
L0302	بند (پ) ماده (۱۷) قانون برنامه هفتم پیشرفت	L0504	ماده (۳۹) قانون دیوان محاسبات کشور
L0303	بند (ت) ماده (۱۸) قانون برنامه هفتم پیشرفت	L0505	ماده (۱) قانون دیوان محاسبات کشور
L0304	بند (الف) ماده (۱۹) قانون برنامه هفتم پیشرفت	L0506	ماده (۸) قانون دیوان محاسبات کشور
L0305	بند (الف) ماده (۲۴) قانون برنامه هفتم پیشرفت	L0507	بند (ب) قانون برخی احکام مربوط به اصلاح ساختار بودجه کل کشور

L0306	بند (پ) ماده (۲۴) قانون برنامه هفتم پیشرفت	L0508	ماده (۶) قانون دیوان محاسبات کشور
L0307	ماده (۲۵) قانون برنامه هفتم پیشرفت	L0509	ماده (۹۵) قانون محاسبات عمومی
L0308	بند (ت) ماده (۸) قانون برنامه ششم	L0510	ماده (۹۴) قانون محاسبات عمومی
L0309	ماده (۱) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور	L0511	ماده (۱۰۴) قانون محاسبات عمومی
L0310	بند (ب) تبصره (۲) قانون بودجه سال ۱۴۰۲	L0512	تبصره (۵) ماده (۷۲) قانون محاسبات عمومی
L0311	اصل ۵۳ قانون اساسی	L0513	تبصره (۲) ماده (۱۳۲) قانون محاسبات عمومی
L0312	بند (ح) تبصره (۱۹) قانون بودجه سال ۱۴۰۳	L0514	ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی
L0313	ماده (۴۹) قانون بانک مرکزی	L0515	تبصره ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی
L0314	ماده (۱۳) قانون محاسبات عمومی	L0516	ماده (۹۶) قانون محاسبات عمومی
L0315	ماده (۱۱) قانون محاسبات عمومی	L0517	ماده (۳۱) قانون محاسبات عمومی
L0316	ماده (۱۲) قانون محاسبات عمومی	L0518	ماده (۵۲) قانون محاسبات عمومی
L0317	ماده (۱۵) قانون محاسبات عمومی	L0519	ماده (۲) قانون تفریح بودجه سال‌های پس از انقلاب
L0318	ماده (۳۷) قانون محاسبات عمومی	L0520	ماده (۱) قانون تفریح بودجه سال‌های پس از انقلاب
L0319	ماده (۳۹) قانون محاسبات عمومی	L0521	ماده (۳۴) قانون برنامه‌بودجه کشور
L0320	ماده (۴۴) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت	L0522	ماده (۴۱) قانون برنامه‌بودجه کشور
L0321	ماده (۷۸) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت	L0523	ماده (۳۳) آئین‌نامه انتظام بخشی، شفاف‌سازی و ضابطه‌مندسازی درآمدها و هزینه‌های شرکت‌های دولتی
L0322	جزء (۲) بند (خ) تبصره (۵) قانون بودجه سال ۱۴۰۴	L0524	ماده (۴۳) آئین‌نامه انتظام بخشی، شفاف‌سازی و ضابطه‌مندسازی درآمدها و هزینه‌های شرکت‌های دولتی

منبع: یافته‌های پژوهش

۲- تحلیل تم مصاحبه خبرگان

مصاحبه با خبرگان به شرح کلی ذیل کدگذاری گردیدند:

جدول (۴). تحلیل تم مصاحبه خبرگان

کد	کد اولیه (Q) - نقل قول مستقیم	کد فرعی (C)	تم محوری (T)
EX0101	«فقدان قانون مدیریت مالی بخش عمومی... قانون منسجم و جامع و کامل نداریم.»	C۱: ضعف قانون‌گذاری	T1: ضعف چارچوب قانونی و نهادی
EX0102	«تعدد قوانین... دست و پاگیر است و مانع کارآمدی بخش دولتی می‌شود.»	C۲: پراکندگی قوانین	
EX0103	«حسابرسی عملکردی توسط نهادهای نظارتی انجام نمی‌شود.»	C۳: ضعف نهادهای نظارتی	
EX0201	«بودجه‌ریزی افزایشی است، نزدیک ۷۵٪ بودجه هزینه‌ای است»	C۴: بودجه‌ریزی افزایشی	
EX0202	«بودجه‌ریزی عملیاتی نیست و طبق قدرت چانه‌زنی انجام می‌شود.»	C۵: ناکامی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی	
EX0203	«بودجه و برنامه متناسب با هم نیستند.»	C۶: نبود پیوند برنامه و بودجه	T2: بودجه‌ریزی ناکارآمد
EX0204	«دستگاه‌ها اطلاعات دقیقی نمی‌دهند... نظام برنامه‌ریزی چشم بسته عمل می‌کند.»	C۷: فقدان شفافیت و پاسخگویی	

T3: چالش‌های حکمرانی	C8: لابی‌گری سیاسی	«مجلس هنگام تصویب بودجه هزینه‌ها را افزایش می‌دهد، لابی دستگاه‌ها زیاد است.»	EX0301
	C9: تعارض منافع	«تصویب بودجه بر اساس منافع بخشی و منطقه‌ای است نه اهداف اقتصادی اجتماعی.»	EX0302
	C10: بی‌ثباتی مدیریتی	«تغییر مسئولین منجر به نیمه‌تمام ماندن اصلاحات می‌شود (قائم به شخص است).»	EX0303
T4: مشکلات ساختاری اقتصادی	C11: فشار تورمی و نوسانات	«تورم و افزایش قیمت‌ها موجب توقف پروژه‌ها توسط پیمانکار می‌شود.»	EX0401
	C12: وابستگی به نفت	«در عمل بیشتر اتکا به نفت است نه مالیات.»	EX0402
	C13: بحران بدهی دولت	«بیشتر مطالبات بانک‌های دولتی از دولت و شرکت‌های دولتی است.»	EX0403
T5: نیاز به اصلاحات بنیادین	C14: نیاز به ارتقای دانش مدیران و نمایندگان	«تدوین کنندگان و تصویب‌کنندگان بودجه، تخصص لازم را ندارند... آموزش و آگاهی مدیران ضروری است.»	EX0501
	C15: ضرورت اجرای حسابداری تعهدی	«حسابداری تعهدی + تعیین بهای تمام‌شده = بودجه‌ریزی عملیاتی.»	EX0502
	C16: ایجاد حساب واحد خزانه (TSA)	«پرداخت به ذی‌نفع نهایی و ایجاد حساب واحد خزانه.»	EX0503
	C17: لزوم قانون جامع PFM	«شروع اصلاحات PFM با اصلاح قوانین است ولی در ایران انجام نمی‌شود.»	EX0504

منبع: یافته‌های پژوهش

مهم‌ترین یافته این بخش، تأیید شکاف عمیق میان قوانین پیشرفته و اجرای ناکافی آن‌ها است. این وضعیت، کارایی و اثربخشی نظام مالی را به شدت کاهش داده و مانع از تحقق اهداف کلان اقتصادی می‌شود. ریشه این مشکلات در عوامل نهادی و اقتصاد سیاسی است. دلایل اصلی این شکاف عبارتند از:

- نبود اراده سیاسی و ملی: کارشناسان بر این باورند که بزرگ‌ترین چالش، نبود اراده واقعی برای اصلاحات در میان مسئولین و مجریان است، زیرا این تغییرات شفافیت را افزایش داده و منافع خاص را به چالش می‌کشد.
- دخالت غیرتخصصی در بودجه: بودجه‌ریزی بر اساس چانه‌زنی و لابی‌گری است.
- فقدان شایسته‌سالاری: انتصاب مدیران در پست‌های کلیدی بر اساس شایستگی و تخصص انجام نمی‌شود که منجر به کمبود نیروی متخصص و عدم اجرای صحیح قوانین می‌شود.
- فرهنگ سازمانی و مقاومت نهادی: اجرای قوانینی مانند بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی با مقاومت نهادی و عدم تمایل مدیران مواجه است.

۳- ارزیابی مدیریت مالی عمومی در ایران با استفاده از چارچوب PEFA

نتایج ارزیابی‌های انجام شده از طریق مطالعه کتابخانه‌ای، مطالعه اسناد و مدارک و بررسی فرایندهای موجود و با لحاظ روش امتیازدهی چارچوب PEFA، منتج به امتیازات ذیل برای هر شاخص شده است:

جدول (۵). نتایج ارزیابی چارچوب PEFA

ارکان	شاخص‌ها	امتیازات	A	B	C	D	NA	NU
۱- قابلیت اتکاء بودجه	۱. میزان تحقق هزینه کل					*		
	۲. میزان تحقق ترکیب هزینه					*		
	۳. میزان تحقق درآمد					*		
۲- شفافیت امور مالی عمومی	۴. طبقه‌بندی بودجه		*					
	۵. مستندات بودجه		*					
	۶. عملیات دولت مرکزی خارج از گزارش‌های مالی		*					
	۷. انتقالات به استان‌ها و...		*					
	۸. اطلاعات عملکرد برای ارائه خدمات		*					
	۹. دسترسی عمومی به اطلاعات مالی		*					
	۱۰. گزارشگری ریسک مالی		*					
	۱۱. مدیریت سرمایه‌گذاری‌های عمومی		*					
۳- مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها	۱۲. مدیریت دارایی‌های عمومی		*					
	۱۳. مدیریت بدهی‌ها		*					
	۱۴. پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان و مالی		*					
۴- استراتژی مالی و بودجه‌ریزی	۱۵. استراتژی مالی		*					
	۱۶. چشم‌انداز میان‌مدت در بودجه‌بندی هزینه‌ها		*					
	۱۷. فرآیند تهیه بودجه		*					
	۱۸. بررسی بودجه‌ها توسط قوه مقننه		*					
۵- قابلیت پیش‌بینی و کنترل در اجرای بودجه	۱۹. مدیریت درآمد		*					
	۲۰. حسابداری درآمد		*					
	۲۱. قابلیت پیش‌بینی تخصیص منابع طی سال		*					
	۲۲. معوقات هزینه‌ای		*					
	۲۳. کنترل‌های حقوق و دستمزد		*					
	۲۴. تدارکات (فرایند خرید)		*					
	۲۵. کنترل‌های داخلی بر هزینه‌های غیر حقوق و دستمزد		*					
۶- حسابداری و گزارشگری	۲۶. حسابرسی داخلی		*					
	۲۷. یکپارچگی داده‌های مالی		*					
	۲۸. گزارش‌های بودجه طی سال		*					
	۲۹. گزارش‌های مالی سالانه		*					
	۳۰. حسابرسی خارجی		*					

						۷- بررسی و حسابرسی خارجی
			*		۳۱. بررسی گزارش‌های حسابرسی توسط قوه مقننه	

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج حاصل از ارزیابی چارچوب PEFA در ایران، مبتنی بر ۹۴ شاخص عملکردی در قالب، ۳۱ مؤلفه و ۷ بعد و مطالعات میدانی بر اساس فرایندهای موجود، منتج به نتایج کلی هفت بعد چارچوب مذکور به شرح ذیل گردید:

۱. قابلیت اتکا بودجه: عملکرد ضعیف در این بخش به معنای آن است که انحرافات قابل توجهی بین آنچه در بودجه برنامه‌ریزی شده و آنچه واقعاً هزینه یا درآمد می‌شود، وجود دارد. این عدم قابلیت پیش‌بینی، برنامه‌ریزی مالی را برای دولت، بخش خصوصی و مردم دشوار می‌کند.
۲. شفافیت امور مالی عمومی: این رکن نشان‌دهنده سطح پایینی از شفافیت است. عدم شفافیت در مستندات بودجه، عملیات خارج از بودجه و ناکارآمدی در گزارش‌های آماری مالی، فرصت‌های نظارت عمومی و پاسخگویی را به شدت کاهش می‌دهد و بستر را برای فساد فراهم می‌کند. وجود عملیات مالی خارج از بودجه، به ویژه می‌تواند منجر به انحراف منابع و تضعیف انضباط مالی شود.
۳. مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها: وجود نقاط قوت در کنار ضعف‌های اساسی، نشان‌دهنده عدم یکپارچگی در این حوزه است. ضعف در مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها می‌تواند ریسک‌های مالی قابل توجهی را به دولت تحمیل کند. ضعف در مدیریت سرمایه‌گذاری‌های عمومی نیز منجر به وارد آوردن خسارت‌های کلان به بیت‌المال می‌شود.
۴. استراتژی مالی و بودجه‌بندی مبتنی بر سیاست: ضعف در این بخش نشان می‌دهد که بودجه‌بندی به‌خوبی با اهداف سیاستی دولت هماهنگ نیست. عدم انجام اقدامات لازم در شاخص‌های کلیدی مانند استراتژی مالی و چشم‌انداز میان‌مدت در بودجه‌بندی هزینه‌ها نشان‌دهنده نبود یک استراتژی مالی جامع و بلندمدت است. بودجه‌ریزی سالانه بدون یک چشم‌انداز میان‌مدت، منجر به تصمیم‌گیری‌های کوتاه‌مدت، تخصیص‌های ناکارآمد و عدم توانایی در مدیریت پایدار مالی عمومی می‌شود. این امر همچنین ارتباط بودجه را با اهداف توسعه‌ای ملی تضعیف می‌کند.
۵. پیش‌بینی‌پذیری و کنترل در اجرای بودجه: عملکرد ضعیف تا متوسط در این بخش نشان‌دهنده چالش‌ها در اجرای روان و کارآمد بودجه است. کنترل‌های داخلی ناکافی، ضعف در سیستم‌های حسابداری درآمد و مدیریت تدارکات عمومی و مشکلات در مدیریت نقدینگی، می‌تواند به عدم کارایی و حتی سوءاستفاده منجر شود. عدم انجام اقدامات لازم در حسابرسی داخلی و هزینه‌های معوق نشان‌دهنده مشکلات جدی در این حوزه‌هاست. کاستی‌ها می‌تواند منجر به پرداخت‌های دیرنگام، سوءاستفاده از منابع و عدم کارایی در ارائه خدمات عمومی شود.
۶. حسابداری و گزارشگری: ضعف در یکپارچگی داده‌های مالی و گزارش‌های مالی سالانه نشان می‌دهد که اطلاعات مالی به موقع و با کیفیت کافی برای تصمیم‌گیری و نظارت فراهم نیست. عدم وجود گزارش‌های مالی معتبر و به موقع، توانایی تصمیم‌گیران را برای نظارت و اتخاذ تصمیمات آگاهانه در طول سال مالی و همچنین ارزیابی عملکرد سالانه کاهش می‌دهد.
۷. نظارت و حسابرسی خارجی: امتیازات پایین در این بخش نشان‌دهنده ضعف در کارایی حسابرسی خارجی، نظارت قانون‌گذاری بر گزارش‌های حسابرسی و ناکارآمدی در لایه نهایی پاسخگویی است.

عملکرد ضعیف حسابرسی خارجی و نظارت ناکافی مجلس بر گزارش‌های حسابرسی، به معنای آن است که توصیه‌های حساب‌برسان به طور مؤثر پیگیری نمی‌شوند و اصلاحات لازم صورت نمی‌گیرد. این امر، چرخه پاسخگویی را ناقص کرده و فرصت برای یادگیری و بهبود مستمر را از بین می‌برد.

وضع مطلوب مدیریت مالی عمومی طبق اسنادکاوی مطالعات جهانی

در این بخش از پژوهش برای کدگذاری متون علمی از علامت اختصاری DOC، حروف ابتدایی واژه Documents استفاده و دسته‌های مفهومی به شرح ذیل می‌باشد:

جدول (۶). تم ۱: چارچوب نهادی و قانونی

کد	تم	تعریف مفهومی	تعریف عملیاتی (نشانه در متن)
DOC0101	قواعد مالی	اصول و مقررات الزام‌آور برای کنترل کسری و بدهی	اشاره به سقف بدهی، محدودیت کسری، قواعد انضباط مالی
DOC0102	چارچوب قانونی	قوانین مالی و بودجه‌ای که نقش‌ها و وظایف را مشخص می‌کند	ذکر قوانین جامع مالی عمومی، قوانین بودجه‌ریزی، اصلاحات قانونی
DOC0103	نهادهای مالی مرکزی	سازمان‌های اصلی مدیریت مالی (وزارت دارایی، خزانه‌داری)	بیان وظایف وزارت دارایی، خزانه‌داری، نقش بانک مرکزی در مدیریت منابع
DOC0104	قوه مقننه	نقش پارلمان در بررسی و تصویب بودجه	ارجاع به تصویب بودجه، نظارت پارلمانی، کمیسیون‌های مالی
DOC0105	سازمان‌های مالی مستقل	شوراهای مالی یا نهادهای مستقل ارزیاب سیاست مالی	اشاره به شوراهای مالی، IFIs، ارزیابی مستقل سیاست‌های مالی

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول (۷). تم ۲: چرخه بودجه و مدیریت منابع

کد	تم	تعریف مفهومی	تعریف عملیاتی (نشانه در متن)
DOC0201	سیاست‌گذاری بودجه‌ای	فرآیند تدوین سیاست‌های مالی و اولویت‌ها	اشاره به تدوین بودجه، استراتژی مالی، هماهنگی با سیاست‌های کلان
DOC0202	طبقه‌بندی بودجه	دسته‌بندی هزینه‌ها و درآمدها برای شفافیت	استفاده از طبقه‌بندی اقتصادی، نهادی، کارکردی یا GFSM
DOC0203	MTEF (چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها)	ابزار برنامه‌ریزی چندساله بودجه‌ای	ذکر افق چندساله، سقف‌های هزینه‌ای، پایداری بودجه
DOC0204	بودجه‌ریزی عملکردی	تخصیص منابع بر اساس نتایج و خروجی‌ها	اشاره به شاخص‌های عملکرد، نتایج هزینه‌ای، ارزیابی اثربخشی
DOC0205	اجرای بودجه	فرآیند تخصیص و پرداخت اعتبارات	بیان تخصیص اعتبارات، مدیریت نقدینگی، پرداخت‌ها
DOC0206	تدارکات عمومی	خرید کالا و خدمات توسط دولت	ذکر مناقصه، قراردادهای سامانه‌های الکترونیکی تدارکات
DOC0207	مدیریت حقوق و دستمزد	تنظیم هزینه‌های پرسنلی دولت	بیان هزینه حقوق، نظام پرداخت، بهره‌وری کارکنان
DOC0208	وجوه خارج از بودجه	منابع مالی خارج از چارچوب رسمی بودجه	اشاره به صندوق‌ها، حساب‌های ویژه، گزارشگری ناقص

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول (۸). تم ۳: مدیریت درآمدها و دارایی‌ها

کد	تم	تعریف مفهومی	تعریف عملیاتی (نشانه در متن)
DOC0301	مالیات	منبع اصلی درآمد پایدار دولت	ذکر انواع مالیات، سهم مالیات از GDP، فرار مالیاتی
DOC0302	پیش‌بینی درآمد	برآورد منابع مالی آینده	مقایسه پیش‌بینی درآمدها با عملکرد واقعی
DOC0303	گمرک	دریافت عوارض واردات و صادرات	اشاره به ترخیص کالا، حقوق گمرکی، قاچاق
DOC0304	کارمزد خدمات عمومی	هزینه استفاده‌کنندگان از خدمات دولتی	ذکر تعرفه خدمات، تأمین مالی بر مبنای استفاده
DOC0305	منابع طبیعی	درآمدهای نفت، گاز و منابع تجدیدنپذیر	اشاره به صندوق‌های تثبیت، وابستگی به نفت
DOC0306	کمک‌های خارجی	منابع مالی از نهادهای بین‌المللی یا اهداکنندگان	درج کمک‌ها در بودجه ملی، شفافیت مصرف
DOC0307	ترازنامه بخش عمومی	تصویر دارایی‌ها و بدهی‌های دولت	اشاره به شناسایی دارایی‌های مالی و غیرمالی
DOC0308	سرمایه‌گذاری عمومی و PPP	پروژه‌های زیرساختی با مشارکت دولت و بخش خصوصی	بیان قرارداد PPP، بازده سرمایه‌گذاری
DOC0309	صندوق‌های ثروت ملی	ذخیره و سرمایه‌گذاری درآمدهای مازاد	اشاره به مدیریت صندوق، استقلال و قواعد برداشت

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول (۹). تم ۴: مدیریت ریسک، بدهی و پایداری مالی

کد	تم	تعریف مفهومی	تعریف عملیاتی (نشانه در متن)
DOC0401	ریسک مالی	تهدیدات ناشی از نوسانات اقتصادی یا بحران‌ها	اشاره به نرخ ارز، بهره، شوک‌های مالی
DOC0402	بدهی‌های ضمنی	تعهدات پنهان یا مشروط دولت	ذکر تعهدات بازنشستگی، ضمانت‌های دولتی
DOC0403	بدهی عمومی	وام‌ها و اوراق قرضه دولت	نسبت بدهی به GDP، هزینه بهره
DOC0404	نقدینگی	توانایی پرداخت به‌موقع تعهدات	بیان مدیریت جریان نقدی، حساب واحد خزانه
DOC0405	شرکت‌های دولتی	بنگاه‌های اقتصادی تحت مالکیت دولت	اشاره به زیان‌دهی، بار مالی بر بودجه
DOC0406	شفافیت شرکت‌های دولتی	انتشار اطلاعات مالی بنگاه‌ها	گزارش‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌ها

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول (۱۰). تم ۵: شفافیت، گزارشگری و فناوری اطلاعات

کد	تم	تعریف مفهومی	تعریف عملیاتی (نشانه در متن)
DOC0501	حسابداری دولتی	اصول ثبت و گزارش مالی دولت	اشاره به IPSAS، مبنای نقدی یا تعهدی
DOC0502	گزارشگری مالی	انتشار اطلاعات مالی دولت	ذکر زمان انتشار، جامعیت گزارش
DOC0503	FMIS	سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت مالی	درصد تراکنش‌های ثبت‌شده، اتوماسیون فرآیندها
DOC0504	حسابرسی داخلی	کنترل‌های داخلی دولت	تعداد گزارش‌های داخلی، میزان اقدام اصلاحی
DOC0505	حسابرسی خارجی	بررسی مستقل مالی توسط SAI	استقلال نهادی، انتشار عمومی گزارش

DOC0506	شفافیت مالی	دسترسی عمومی به اطلاعات مالی	اشاره به انتشار داده‌ها، شفافیت مالی
---------	-------------	------------------------------	--------------------------------------

منبع: یافته‌های پژوهش

تحلیل آمیخته (تلفیق یافته‌های کیفی و کمی)

در این بخش، یافته‌های کیفی و کمی تلفیق شدند. مقایسه یافته‌ها نشان داد که داده‌های کیفی (قوانین و مصاحبه‌ها) و نتایج کمی (امتیازات PEFA) به‌طور کلی یکدیگر را تأیید می‌کنند. تم‌های تلفیقی کلیدی به شرح جدول ذیل دسته‌بندی گردیدند:

جدول (۱۱). تم‌های تلفیقی کلیدی

کدها	تم‌ها
L۰۱۰۱- L۰۱۰۲- EX۰۱۰۱- EX۰۱۰۲- EX۰۳۰۳- EX۰۵۰۱- EX۰۵۰۴- DOC۰۱۰۱- DOC۰۱۰۲- DOC۰۱۰۳- DOC۰۱۰۴- DOC۰۱۰۵-	چارچوب نهادی و قانونی
L0201- L0202- L0203- L0204- L0205- L0206- L0207- L0208- L0209- L0210- L0211- L0212- L0213- L0214- L0215- L0216- EX0201- EX0202- EX0203- EX0204- EX0301- EX0302- DOC0201- DOC0202- DOC0203- DOC0204- DOC0205- DOC0208-	برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی
L0301- L0302- L0303- L0304- L0305- L0306- L0307- L0308- L0309- L0310- L0311- L0312- L0313- L0314- L0315- L0316- L0317- L0318- L0319- L0320- L0321- L0322- L۰۳۲۳- L۰۳۲۴- L۰۳۲۵- EX۰۴۰۱- EX۰۴۰۲- EX۰۴۰۳- DOC۰۲۰۶ DOC۰۲۰۷- DOC۰۳۰۱- DOC۰۳۰۲- DOC۰۳۰۳- DOC۰۳۰۴- DOC۰۳۰۵- DOC۰۳۰۶- DOC۰۳۰۷- DOC۰۳۰۸- DOC۰۳۰۹- DOC۰۴۰۱- DOC۰۴۰۲- DOC۰۴۰۳- DOC۰۴۰۴- DOC۰۴۰۵- DOC۰۴۰۶-	مدیریت ساختار مالی دولت
L0401- L0402- L0403- L0404- L0405- L0406- L0407- L0408- L0409- L0410- L0411- L0412- L0413- EX۰۵۰۲- EX۰۵۰۳- DOC۰۵۰۱- DOC۰۵۰۲- DOC۰۵۰۳-	حسابداری و گزارشگری مالی
L0501- L0502- L0503- L0504- L0505- L0506- L0507- L0508- L0509- L0510- L0511- L0512- L0513- L0514- L0515- L0516- L0517- L0518- L0519- L0520- L0521- L0522- L0523- L0524- EX0103- DOC0504- DOC0505- DOC0506	نظارت و حسابرسی

منبع: یافته‌های پژوهش

الگوی مطلوب مدیریت مالی عمومی در ایران

مستخرج از اسنادکاوی‌های صورت گرفته، ارزیابی مدیریت مالی عمومی در ایران با استفاده از چارچوب PEFA و مصاحبه‌های صورت گرفته با خبرگان، الگوی مدیریت مالی عمومی در ایران به صورت ذیل ارائه می‌گردد:



شکل ۲. الگوی برای مدیریت مالی عمومی در ایران

تحلیل یافته‌ها:

بخش اول: چارچوب نهادی و قانونی - تحلیل موانع ریشه‌ای و ارائه راهکارهای بنیادین
این بخش با محوریت پارادوکس «قانون مترقی - عمل ناکارآمد»، ریشه‌های نهادی و سیاسی چالش‌ها را بررسی کرده و بر ضرورت اصلاحات بنیادین تأکید می‌کند. برای درک عمیق‌تر این پارادوکس، ابتدا مبانی قانونی موجود و سپس واقعیت اجرایی آن‌ها تشریح می‌گردد.

الف- تحلیل وضعیت موجود قوانین و مقررات

بررسی دقیق قوانین کشور نشان می‌دهد که چارچوبی مترقی و جامع برای مدیریت مالی عمومی وجود دارد. این قوانین، بسیاری از اهداف بین‌المللی PFM را به صورت قانونی تثبیت کرده‌اند:

- بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (PBB): قوانین متعدد برنامه‌های توسعه از جمله برنامه چهارم، پنجم، ششم و هفتم، سازمان برنامه و بودجه را مکلف به تهیه لایحه بودجه به صورت «برنامه محور» و «مبتنی بر عملکرد» کرده‌اند.

- حساب واحد خزانه (TSA): اصل ۵۳ قانون اساسی، تبصره ۱۹ قانون بودجه ۱۴۰۳ و... بر تمرکز کلیه درآمدهای دولت در حسابهای خزانه‌داری کل کشور تأکید دارند که همان مفهوم حساب واحد خزانه است.
 - قواعد مالی: قانون برنامه ششم و هفتم قواعد مالی مختلفی را تعریف کرده‌اند به عنوان مثال سقف بدهی دولت به تولید ناخالص داخلی را ۴۰ درصد تعیین کرده‌اند.
 - حسابداری تعهدی: بند ۱ ماده ۲۶ قانون الحاق (۲)، وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی را موظف به تهیه صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی و بر مبنای «حسابداری تعهدی» کرده است.
- این قوانین نشان می‌دهند که از نظر تئوری، کشور در مسیر درستی در پیاده‌سازی یک نظام PFM مدرن قرار دارد. با این حال، بررسی واقعیت‌ها و تحلیل‌های کارشناسان، شکافی عمیق میان این الزامات قانونی و اجرای آن‌ها در عمل را آشکار می‌کند. به گفته خبرگان، قوانین مترقی به دلیل فقدان اراده سیاسی، ظرفیت فنی، قائم به شخص بودن اجرای قوانین و مقاومت نهادی، یا به طور کامل اجرا نشده‌اند و یا از اهداف اولیه خود منحرف گشته‌اند.
- ب- نقش نهادهای مالی دولتی و تداخل وظایف
- در نظام حکمرانی کشور، نهادهای مالی دولتی مانند وزارت اقتصاد و دارایی، سازمان برنامه‌بودجه، قوه مقننه و دیوان محاسبات نقشی محوری در مدیریت منابع عمومی ایفا می‌کنند. با این حال، تحلیل‌های کارشناسان چالش‌های متعددی را در عملکرد این نهادها نشان می‌دهد که به بی‌انضباطی مالی دامن می‌زند.
- تداخل نقش‌ها: به ادعان کارشناسان، مجلس شورای اسلامی به جای ایفای نقش نظارتی خود، به یک نهاد اجرایی تبدیل شده است. برخی نمایندگان با دخالت در فرآیندهای بودجه‌ریزی، به افزودن طرح‌ها و پروژه‌های فاقد توجیه ملی و منابع مالی و همچنین افزایش هزینه‌ها بر اساس منافع منطقه‌ای و سیاسی می‌پردازند. این رفتار، یکپارچگی بودجه را به عنوان یک سند ملی تضعیف کرده و آن را به مجموعه‌ای از خواسته‌های پراکنده تبدیل می‌کند.
 - ضعف نهادی: نهادهای کلیدی مانند سازمان برنامه‌بودجه از فقدان ظرفیت تحلیلی لازم برای پیش‌بینی‌های دقیق اقتصادی و ارزیابی موشکافانه پروژه‌های سرمایه‌گذاری رنج می‌برند. این امر منجر به تدوین بودجه‌های غیرواقعی و انباشت هزاران پروژه عمرانی نیمه‌تمام شده است.
 - عدم کارآمدی حسابرسی خارجی: این نهادها عمدتاً بر حسابرسی رعایت تمرکز دارند، نه بر اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی هزینه‌ها (حسابرسی عملکردی). این محدودیت، انگیزه دستگاه‌ها را از پاسخگویی برای عملکرد به سمت تمرکز صرف بر جذب بودجه منحرف می‌کند. این تحلیل نشان می‌دهد که مشکل اصلی، نبود دانش یا قانون نیست، بلکه نبود اراده و ظرفیت برای اجرای آن‌هاست. شکست در اصلاحات PFM، ریشه‌ای عمیق‌تر از یک مشکل فنی یا بوروکراتیک دارد و عمدتاً یک چالش سیاسی و نهادی است. قوانین مترقی برای PFM (مانند بودجه‌ریزی عملکردی) به شفافیت و پاسخگویی بالا نیاز دارند، اما این شفافیت، منافع خاصی را به چالش می‌کشد و قدرت را از دست ذی‌نفعان خاص خارج می‌کند. در نتیجه، این ذی‌نفعان با استفاده از نفوذ سیاسی،

اجرای قوانین را به تعویق انداخته یا با روش‌هایی مانند "تقلید هم‌شکل"^۱، از اجرای واقعی آن جلوگیری می‌کنند. این امر نشان‌دهنده یک چرخه معیوب نهادی است که حاکمیت قانون را تضعیف کرده و منافع فردی و منطقه‌ای را بر منافع ملی اولویت می‌دهد.

ج- توصیه‌ها و راهکارهای بنیادین

برای غلبه بر این پارادوکس، اصلاحات باید فراتر از تغییرات فنی و بوروکراتیک، بر رویکردهای بنیادین و نهادی متمرکز باشند.

• تدوین قانون جامع مدیریت مالی عمومی: جایگزینی قوانین پراکنده، قدیمی و گاه متناقض فعلی با یک قانون جامع و مدرن، پیش‌شرطی برای شفافیت، ثبات رویه و استقرار موفق اصلاحات است. این قانون باید تمامی مراحل چرخه مالی (از تدوین تا اجرا و نظارت) را پوشش دهد و نقش و مسئولیت‌های دقیق هر نهاد را مشخص کند.

• بازتعریف نقش‌ها و اختیارات:

○ قوه مقننه: نقش آن از دخالت در امور اجرایی به نظارت راهبردی و کلان تبدیل شود. اختیارات آن در افزایش ردیف‌های هزینه‌ای محدود شده و دفاتر مشورتی بودجه برای ارائه تحلیل‌های مستقل به نمایندگان ایجاد شود.

○ سازمان برنامه‌بودجه: تمرکز آن از کنترل جزئی و فرآیندمحور به برنامه‌ریزی استراتژیک، تهیه چارچوب‌های میان‌مدت و توسعه شاخص‌های عملکردی برای ارزیابی اثربخشی برنامه‌ها منتقل شود.

○ وزارت اقتصاد و دارایی: ظرفیت کارشناسی آن برای تحلیل‌های اقتصادی، پیش‌بینی درآمدها و مدیریت بدهی تقویت گردد.

○ دیوان محاسبات: استقلال و اختیارات آن در انجام حسابرسی‌های مالی و عملکرد افزایش یابد.

• تقویت ظرفیت نیروی انسانی: یکی از بزرگ‌ترین موانع اصلاحات، «نبود اراده واقعی در مسئولین و مجریان» و کمبود دانش و تخصص در بدنه کارشناسی و مدیریتی است. غلبه بر این چالش مستلزم تمرکز بر شایسته‌سالاری در انتصابات و سرمایه‌گذاری گسترده و پایدار در آموزش و حرفه‌ای‌سازی مدیران و کارشناسان PFM است.

بخش دوم: ارتقای برنامه‌ریزی و بهبود فرایند تدوین بودجه - گذار از چانه‌زنی به استراتژی

این بخش بر چالش‌های اصلی فرآیند بودجه‌ریزی در ایران تمرکز دارد و با الهام از استانداردهای جهانی، راهکارهای عملی برای گذار از یک نظام مبتنی بر چانه‌زنی به یک نظام استراتژیک را ارائه می‌کند.

الف- چالش‌های پیش‌بینی درآمد و هزینه‌ها

^۱ تقلید هم‌شکل (Isomorphic Mimicry) اصطلاحی است در حوزه اصلاحات نهادی؛ یعنی سازمان‌ها و نهادها ظاهراً شبیه نهادهای مدرن و کارآمد عمل می‌کنند (مثل تدوین یک آیین‌نامه جدید، ایجاد یک اداره یا سامانه شفافیت، یا حتی کپی‌کردن ساختارهای موفق کشورهای دیگر) اما در عمل کارکرد واقعی آن نهاد یا قانون را پیاده‌سازی نمی‌کنند؛ به عبارت دیگر، ظاهر مدرن وجود دارد ولی عملکرد واقعی غایب است.

بر اساس اجماع خبرگان، پیش‌بینی درآمدها در لوایح بودجه، به ویژه درآمدهای نفتی و مالیاتی، به طور مکرر و عامدانه بیش از حد خوش‌بینانه و «واهی» برآورد می‌شود. این رویکرد، نخستین اشتباه در چرخه بودجه‌ریزی است و برای پاسخگویی به فشارهای فزاینده برای افزایش هزینه‌ها از سوی دستگاه‌های اجرایی و قوه مقننه صورت می‌گیرد. این خوش‌بینی بیش از حد، انحراف از اهداف بودجه را در پی دارد و منجر به کسری بودجه می‌شود که از طریق روش‌های تورم‌زا مانند استقراض از بانک مرکزی یا تکلیف به بانک‌های دولتی برای خرید اوراق بدهی تأمین می‌شود. چنین فرآیندی، یک چرخه معیوب و خودتخریب‌گر را در اقتصاد ایران نهادینه کرده است:

۱. فشار سیاسی برای افزایش هزینه‌ها بدون اتکا به منابع درآمدی پایدار.
۲. سازمان برنامه‌بودجه برای ارائه یک بودجه تراز اسمی، به پیش‌بینی‌های غیرواقعی روی می‌آورد.
۳. با گذشت زمان و عدم تحقق درآمدها، خزانه‌داری با بحران نقدینگی روبرو شده و تخصیص‌ها به صورت غیرقابل‌پیش‌بینی و قطره‌چکانی کاهش می‌یابد که این امر برنامه‌ریزی دستگاه‌ها را مختل و پروژه‌های عمرانی را متوقف می‌سازد.
۴. کسری بودجه از طریق تأمین مالی تورم‌زا جبران می‌شود که این خود ارزش بودجه سال آینده را کاهش داده و اعتماد به آن را به عنوان یک سند سیاستی از بین می‌برد.
۵. این بی‌اعتمادی، دستگاه‌ها را تشویق می‌کند تا در چرخه بعدی، درخواست‌های بودجه خود را بیش از نیاز واقعی اعلام کنند.

برای اصلاح این چرخه، باید از مدل‌های اقتصادسنجی پیشرفته برای بهبود روش‌های پیش‌بینی استفاده کرد. همچنین، انتشار مبانی و مفروضات پیش‌بینی‌ها، شفافیت را در این فرآیند افزایش داده و امکان تحلیل ریسک‌های مربوطه را فراهم می‌کند. ایجاد نهادهای مستقل مانند شوراهای مالی نیز می‌تواند به ارزیابی بی‌طرفانه پیش‌بینی‌های دولت کمک کند.

ب- حرکت از بودجه‌ریزی سالانه به چارچوب میان‌مدت
با وجود الزامات قانونی مکرر در برنامه‌های توسعه برای اتخاذ رویکرد میان‌مدت در بودجه‌ریزی، فرآیند بودجه‌ریزی در عمل به شدت سالانه و مبتنی بر روش افزایشی باقی مانده است. در این روش، بودجه سال جاری با اعمال درصدی افزایش نسبت به اعتبارات سال قبل تعیین می‌شود و ارتباط آن با اهداف استراتژیک و برنامه‌های بلندمدت کشور قطع است. فقدان چشم‌انداز میان‌مدت، یکی از دلایل اصلی انباشت هزاران پروژه عمرانی نیمه‌تمام است.

برای اصلاح این وضعیت، تدوین چارچوب‌های هزینه‌ای میان‌مدت (MTEF) ضروری است. MTEF ابزاری برای پیوند دادن برنامه‌ریزی کلان و بودجه‌ریزی سالانه است که به دولت‌ها امکان می‌دهد تا تخصیص منابع را در افق چندساله مدیریت کنند. این چارچوب‌ها موجب افزایش ثبات مالی، بهبود انضباط بودجه‌ای و همسویی منابع با اولویت‌های توسعه‌ای می‌شوند.

ج- پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (PBB)
تاریخچه قوانین در ایران مملو از تکالیف برای گذار به PBB است، اما اجماع قاطعی میان خبرگان وجود دارد که این گذار با شکست مواجه شده است. دلایل این شکست چندبعدی است: فقدان اراده سیاسی برای افزایش شفافیت و پاسخگویی؛ عدم وجود پیش‌نیازهای فنی مانند نظام حسابداری بهای تمام‌شده و حسابداری تعهدی کامل؛ و انعطاف‌ناپذیری‌های ساختاری و اجتماعی.

بودجه‌ریزی عملکردی نیازمند تفویض اختیار به مدیران و پاسخگویی آن‌ها در قبال نتایج است؛ اما نظام کنونی به شدت متمرکز است و پاسخگویی نیز نه بر مبنای عملکرد، بلکه بر اساس رعایت مقررات سنجیده می‌شود؛ بنابراین، اجرای موفق PBB تنها یک چالش فنی نیست، بلکه مستلزم یک تغییر پارادایم از فرهنگ کنترل به فرهنگ اعتماد و پاسخگویی برای نتایج است. برای موفقیت در این زمینه، باید با فراهم کردن زیرساخت‌های لازم، از یک نقشه راه تدریجی برای پیاده‌سازی PBB استفاده کرد.

د- اصلاح فرآیند تصویب بودجه در مجلس

به گفته خبرگان، دخالت مجلس در امور اجرایی و افزودن هزینه‌های فاقد توجیه ملی، یکپارچگی و انسجام بودجه را تضعیف کرده است. انگیزه‌های انتخاباتی باعث می‌شود نمایندگان به جای پیگیری منافع ملی، به عنوان نماینده حوزه انتخابیه خود عمل کرده و از فرآیند بودجه برای کسب امتیازات و پروژه‌های محلی استفاده کنند. این امر منجر به تخصیص نابهینه منابع و تشدید بحران پروژه‌های نیمه‌تمام می‌شود.

برای اصلاح این فرآیند، لازم است اختیارات مجلس در افزایش ردیف‌های هزینه‌ای محدود شده و قواعد مالی الزام‌آور برای قوه مقننه تدوین شود. همچنین، تقویت توانایی کارشناسی کمیسیون‌های تخصصی و ایجاد دفاتر مشورتی مستقل برای ارائه تحلیل‌های بی‌طرفانه به نمایندگان، می‌تواند به بهبود کیفیت نظارت پارلمانی کمک کند.

بخش سوم: مدیریت ساختار مالی دولت- از کنترل انطباقی به مدیریت فعال

این بخش، راهکارهای عملیاتی برای افزایش کارایی، شفافیت و انضباط در مرحله اجرای بودجه را ارائه می‌کند و بر مدیریت فعال منابع، دارایی‌ها و ریسک‌ها تأکید دارد.

الف- مدیریت نقدینگی و خزانه‌داری

اگرچه قوانین متعددی بر استقرار حساب واحد خزانه (TSA) تأکید دارند، اما به گفته خبرگان هنوز از تمام ظرفیت‌های آن برای بهبود مدیریت نقدینگی استفاده نشده است. استقرار کامل TSA، با تجمیع کلیه منابع نقدی دولت در بانک مرکزی، مانده‌های پراکنده و راکد در حساب‌های بانکی را حذف کرده و امکان استفاده بهینه از وجوه را برای پوشش کمبودهای موقت فراهم می‌سازد. TSA نه تنها موجب شفافیت و صرفه‌جویی می‌شود، بلکه هماهنگی میان عملیات مالی دولت و سیاست‌های پولی را نیز تسهیل می‌کند. این امر نیازمند استقرار سیستم پرداخت به «ذی نفع نهایی» برای افزایش شفافیت و کاهش فساد است. همچنین، تقویت ظرفیت پیش‌بینی جریان‌های نقدی، ابزاری کلیدی برای مدیریت نوسانات نقدینگی و اجتناب از هزینه‌های استقراض کوتاه‌مدت است.

ب- مدیریت دارایی‌ها و سرمایه‌گذاری عمومی

فرآیند انتخاب، هزینه‌یابی و نظارت بر پروژه‌های سرمایه‌گذاری عمومی، ناقص و تحت تأثیر نفوذهای سیاسی است. این امر به بحران پروژه‌های نیمه‌تمام دامن زده و برنامه مولدسازی دارایی‌ها نیز به دلیل عدم شناسایی و ارزش‌گذاری صحیح دارایی‌ها با چالش مواجه است. برای اصلاح این فرآیند، لازم است سیاست‌های سرمایه‌گذاری شفاف و مبتنی بر تحلیل هزینه-فایده تدوین شود. همچنین، ایجاد یک سامانه یکپارچه برای ثبت و ارزش‌گذاری دارایی‌های دولتی و تدوین سیاست‌های فعال برای مدیریت مشارکت‌های عمومی-خصوصی (PPPs) می‌تواند به افزایش کارایی و پاسخگویی در این حوزه کمک کند.

ج- مدیریت ریسک‌های مالی و بدهی‌ها

دولت با انباشت بدهی‌های قابل توجه و بعضاً غیرشفاف به نظام بانکی، صندوق‌های بازنشستگی و پیمانکاران مواجه است. این بدهی‌ها شامل تعهدات صریح (مانند اوراق قرضه) و بدهی‌های ضمنی ناشی از ضمانت‌های دولتی، شرکت‌های دولتی و صندوق‌های بازنشستگی می‌شوند که فشارهای سنگینی بر پایداری مالی وارد می‌کنند. مدیریت ناکارآمد این بدهی‌ها می‌تواند هزینه‌های مالی سنگینی بر دولت تحمیل کرده و پایداری مالی بلندمدت را به خطر اندازد. برای مقابله با این چالش، لازم است سامانه یکپارچه مدیریت بدهی عمومی به نحو کارآمد عمل کند. همچنین، استقرار واحدهای تخصصی مدیریت ریسک مالی در وزارت دارایی و سایر نهادهای مرتبط، برای شناسایی، ارزیابی و نظارت بر ریسک‌های مالی مختلف ضروری است.

د- مدیریت مالی و نظارت بر شرکت‌های دولتی

شرکت‌های دولتی در ایران به دلیل ضعف در حکمرانی، شفافیت و پاسخگویی، به منبعی برای ناکارآمدی و بار مالی سنگین بر دوش دولت تبدیل شده‌اند. این شرکت‌ها با وجود درآمدهای عظیم، سهم ناچیزی در بودجه عمومی از طریق مالیات و سود سهام دارند و وضعیت مالی آن‌ها غیرشفاف است. این وضعیت موجب شده که این شرکت‌ها عملاً به مثابه یک «دولت در سایه»^۱ با پیامدهای مالی گسترده عمل کنند.

قراردادن این شرکت‌ها تحت یک چارچوب مالی شفاف و منضبط، نه تنها برای افزایش کارایی، بلکه برای بازگرداندن کنترل دولت بر تمامیت منابع و ریسک‌های عمومی، یک ضرورت استراتژیک است. برای این منظور، لازم است سیاست‌های مالکانه فعال، شامل تعیین شاخص‌های کلیدی عملکرد و الزام به انتشار گزارش‌های مالی و عملکردی شفاف و حسابرسی شده تدوین و اجرا شود. متمرکز کردن تمام شرکت‌های دولتی در یک مجموعه واحد به جای پراکندگی آن‌ها در وزارتخانه‌های مختلف منجر نیز کنترل و مدیریت این شرکت‌ها را تسهیل می‌بخشد.

بخش چهارم: حسابداری و گزارشگری مالی: بنیان‌گذاری شفافیت و داده‌های قابل اتکا

این بخش، بر اهمیت تحول در نظام‌های حسابداری و اطلاعاتی به عنوان پیش‌نیاز هرگونه اصلاحات پیشرفته PFM تأکید می‌کند. تمامی اصلاحات پیشرفته، از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد گرفته تا حسابرسی اثربخش، به داده‌های دقیق و قابل اتکا وابسته هستند.

الف- گذار به حسابداری تعهدی

با وجود الزامات قانونی، اجرای کامل حسابداری تعهدی در ایران به دلیل نبود دانش، زیرساخت و عدم تمایل مدیران، پیش نرفته است. حسابداری تعهدی با ثبت تمامی درآمدها و هزینه‌ها در زمان وقوع، صرف‌نظر از زمان دریافت یا پرداخت وجه‌نقد، تصویری جامع و دقیق‌تر از وضعیت مالی دولت ارائه می‌کند. این نظام با شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌های بلندمدت (مانند حقوق بازنشستگی)، به سیاست‌گذاران امکان می‌دهد تا تصمیمات آگاهانه‌تری بگیرند و پایداری مالی را تقویت کنند. برای

^۱ اصطلاح «دولت در سایه» یعنی این شرکت‌ها آن قدر بزرگ، پرقدرت و غیرشفاف‌اند که عملاً مثل یک دولت موازی عمل می‌کنند. آن‌ها منابع مالی هنگفتی در اختیار دارند، ولی خارج از چرخه شفاف بودجه عمومی عمل می‌کنند؛ بنابراین بخش بزرگی از اقتصاد کشور در اختیار آن‌هاست، بدون اینکه پاسخگوی افکار عمومی یا مجلس باشند.

موفقیت در این زمینه، لازم است نقشه راهی تدریجی و مرحله‌ای برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، مطابق با استانداردهای بین‌المللی مانند IPSAS، تدوین و اجرا شود.

ب- استقرار سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت مالی دولت (FMIS) قوانین موجود بر ایجاد سامانه‌های یکپارچه مالی (FMIS) تأکید دارند، اما پیاده‌سازی آن‌ها با چالش‌های فنی و نهادی روبرو است. این سامانه‌ها ستون فقرات نظام مالی مدرن هستند و امکان ثبت برخط تراکنش‌ها، بهبود گزارشگری مالی، تقویت کنترل داخلی و پشتیبانی از سایر اصلاحات را فراهم می‌کنند.

با توجه به اینکه اصلاحاتی مانند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به داده‌های دقیق و قابل اتکا نیاز دارند، بدون یک FMIS یکپارچه و کارآمد، تولید داده‌های بهنگام و جامع امکان‌پذیر نخواهد بود. در نتیجه، فقدان این زیرساخت، اجرای سایر قوانین مترقی را عملاً غیرممکن ساخته و نظام مالی را در یک چرخه «تغییر نکردن»^۱ نگه می‌دارد. به همین دلیل، راه‌اندازی و توسعه یک سامانه یکپارچه با در نظر گرفتن رویکرد تدریجی و مدیریت تغییر، به عنوان یک اولویت فوری و بنیادین مطرح است.

بخش پنجم: نظارت و پاسخگویی - احیای چرخه پاسخگویی مالی

این بخش، بر «چرخه پاسخگویی ناکارآمد» در نظام مالی ایران تمرکز دارد و راهکارهایی برای تقویت نظارت و ایجاد مسئولیت‌پذیری واقعی ارائه می‌کند.

الف- حسابرسی خارجی و چالش‌های دیوان محاسبات

دیوان محاسبات طبق قانون، وظیفه نظارت بر رعایت اعتبارات و حسابرسی عملیاتی را دارد، اما به گفته خبرگان، تمرکز آن تقریباً بر "حسابرسی رعایت" است. این نوع حسابرسی تنها به این سؤال پاسخ می‌دهد که "آیا پول طبق قانون خرج شده؟" اما به این سؤال که "آیا پول به درستی خرج شده؟" پاسخ نمی‌دهد.

در مقابل، حسابرسی عملکرد که در استانداردهای بین‌المللی INTOSAI بر آن تأکید شده، به ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی هزینه‌های عمومی می‌پردازد. برای تکمیل چرخه پاسخگویی، دیوان محاسبات باید از حسابرسی صرفاً انطباقی به سمت حسابرسی عملکردی حرکت کرده و استقلال کامل خود را از دولت و مجلس حفظ کند.

ب- نظارت پارلمانی و پیگیری یافته‌های حسابرسی

به اذعان کارشناسان، از گزارش تفریغ بودجه که توسط دیوان محاسبات تهیه می‌شود، برای اطلاع‌رسانی و اصلاح بودجه سال بعد استفاده نمی‌شود. این وضعیت نشان می‌دهد که حلقه اتصال از عملکرد به گزارشگری، حسابرسی، بررسی مجلس و برنامه‌ریزی آینده، در حیاتی‌ترین نقطه خود شکسته است.

برای احیای این چرخه، لازم است سازوکار قانونی برای پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی به یافته‌های حسابرسی ایجاد شود. همچنین، مجلس باید به پیگیری جدی توصیه‌های دیوان محاسبات ملزم گردد تا گزارش‌های حسابرسی به ابزاری برای بهبود مستمر تبدیل شوند.

^۱ چرخه تغییر نکردن یعنی وضعیتی که در آن اصلاحات روی کاغذ تصویب می‌شوند، ولی به دلیل ضعف زیرساخت‌ها و مقاومت نهادی، اجرا نمی‌شوند؛ و همین باعث می‌شود نظام مالی عمومی در همان حالت ناکارآمد باقی بماند.

ج- نقش سازمان‌های مالی مستقل

کشور ایران فاقد نهادهای مستقلی مانند شوراهای مالی (Fiscal Councils) است که ارزیابی بی‌طرفانه‌ای از سیاست‌ها، بودجه‌ها و پیش‌بینی‌های اقتصادی دولت ارائه دهند. این نهادها با ارائه تحلیل‌های بی‌طرفانه، موجب افزایش شفافیت، انضباط مالی و بهبود کیفیت سیاست‌گذاری می‌شوند. این سازمان‌ها می‌توانند مکملی برای قوانین مالی و چارچوب‌های میان‌مدت هزینه باشند.

د- عدم استقرار کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی مؤثر

کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی به‌طور مستقیم باعث: افزایش شفافیت و پاسخگویی، کاهش فساد و اتلاف منابع، ارتقای کارایی و اثربخشی بودجه و تقویت اعتماد عمومی می‌شوند و به همین دلیل جزء ارکان حیاتی بهبود مدیریت مالی عمومی در دنیا شناخته می‌شوند. این ارکان در دستگاه‌های اجرایی ایران یا وجود ندارند و یا در صورت وجود کارایی کافی ندارند.

بخش ششم: جمع‌بندی و نقشه راه عملیاتی - اولویت‌بندی برای اجرای پایدار

الف- جمع‌بندی چالش‌ها

تحلیل جامع نظام مدیریت مالی ایران، چالش‌های ساختاری عمیقی را نشان می‌دهد که ریشه در شکاف میان الزامات قانونی، واقعیت‌های اجرایی و استانداردهای بین‌المللی دارند. مهم‌ترین این چالش‌ها عبارت‌اند از:

- پارادوکس نهادی: وجود قوانین مترقی در کنار ناکارآمدی اجرایی به دلیل فقدان اراده سیاسی، ظرفیت فنی و مقاومت نهادی.
- چرخه معیوب بودجه: فرآیند بودجه‌ریزی غیرواقع‌بینانه، افزایشی و مبتنی بر چانه‌زنی که به کسری بودجه و بی‌اعتباری سند بودجه منجر می‌شود.
- فقدان زیرساخت‌های داده‌ای: عدم پیاده‌سازی کامل حسابداری تعهدی و سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت مالی (FMIS) که پیش‌نیاز هرگونه اصلاحات پیشرفته هستند.
- ریسک‌های پنهان: وجود «دولت در سایه» و بدهی‌های ضمنی ناشی از شرکت‌های دولتی که خارج از نظارت بودجه‌ای فعالیت می‌کنند و تهدیدی جدی برای پایداری مالی محسوب می‌شوند.
- چرخه پاسخگویی ناکارآمد: ضعف نظارت و عدم وجود پیامد برای عملکرد ضعیف که انگیزه بهبود کارایی و اثربخشی را از بین می‌برد.

ب- نقشه‌ی راه مرحله‌بندی شده اصلاحات

چارچوب‌های مدیریتی پیشرفته که توسط سازمان‌های معتبری چون بانک جهانی و ... ارائه شده‌اند، موفقیت یک نظام مالی عمومی را بر سه اصل کلیدی استوار می‌دانند:

- انضباط مالی کلان: این اصل بر توانایی دولت در حفظ کنترل بر مجموع هزینه‌ها و درآمدها تأکید دارد تا از کسری بودجه مزمن و افزایش بی‌رویه بدهی‌ها جلوگیری شود. حفظ ثبات مالی، پایه و اساس هرگونه سیاست‌گذاری اقتصادی موفق است.
- تخصیص استراتژیک منابع: بودجه‌بندی باید فراتر از تخصیص منابع به صورت افزایشی باشد و به صورت استراتژیک، بودجه‌ها را با اولویت‌های ملی، اهداف توسعه‌ای و سیاست‌های کلان همسو کند. این امر، تضمین می‌کند که منابع مالی به بخش‌های مولد، پروژه‌های زیرساختی و خدمات عمومی حیاتی هدایت می‌شوند.

- ارائه کارآمد خدمات: این اصل بر کارایی عملیاتی و بهره‌وری در اجرای بودجه‌ها تمرکز دارد. یک نظام مالی بهینه، اطمینان می‌دهد که منابع تخصیص‌یافته به بهترین نحو ممکن مصرف‌شده و به نتایج مطلوب در ارائه خدمات عمومی منجر می‌شود.
- دستیابی به اهداف و کارکردهای فوق‌نیازمند تغییراتی در نظام مدیریت مالی عمومی است؛ تجربه جهانی نشان می‌دهد که رویکردهای «شوک‌درمانی»^۱ در اصلاحات مدیریت مالی عمومی به ندرت موفقیت‌آمیز هستند. در عوض، یک رویکرد مرحله‌ای و اولویت‌بندی شده شانس موفقیت بیشتری دارد. پیشنهاد می‌شود که اصلاحات با تمرکز بر توانمندسازهای بنیادین آغاز شود:

• مرحله اول (بنیان‌سازی): فاز ۱ تا ۳ سال

- هدف: ایجاد شفافیت و داده‌های قابل‌اتکا برای تصمیم‌گیری.
- اقدامات کلیدی:
- ۱. تدوین یک قانون جامع مدیریت مالی عمومی برای جایگزینی قوانین پراکنده موجود.
- ۲. استقرار کامل حساب واحد خزانه (TSA) و سیستم پرداخت به ذی‌نفع نهایی برای بهبود مدیریت نقدینگی و افزایش شفافیت.
- ۳. آغاز فاز اول پیاده‌سازی حسابداری تعهدی برای شناسایی دقیق دارایی‌ها و بدهی‌ها.
- ۴. تقویت ظرفیت‌های نهادی و سرمایه‌گذاری در آموزش و شایسته‌سالاری.

• مرحله دوم (تقویت کنترل‌ها و شفافیت): فاز ۳ تا ۵ سال

- هدف: تقویت مدیریت عملیاتی و نظارت.
- اقدامات کلیدی:
- ۱. تکمیل نظام حسابداری تعهدی و راه‌اندازی FMIS جامع برای تولید داده‌های بهنگام و یکپارچه.
- ۲. تدوین چارچوب‌های هزینه‌ای میان‌مدت (MTEF) برای گذار از بودجه‌ریزی سالانه به یک افق برنامه‌محور.
- ۳. تقویت کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی در دستگاه‌های اجرایی برای پیشگیری از فساد.

• مرحله سوم (گذار به مدیریت عملکرد و پاسخگویی): فاز ۵ سال به بالا

- هدف: ایجاد نظامی مبتنی بر نتیجه‌گرایی و پاسخگویی.
- اقدامات کلیدی:
- ۱. پیاده‌سازی تدریجی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (PBB)، با استفاده از داده‌های دقیق تولید شده در مراحل قبل.
- ۲. تمرکز دیوان محاسبات بر حسابرسی عملکرد (کارایی و اثربخشی) علاوه بر حسابرسی رعایت.
- ۳. تقویت سازوکارهای نظارت پارلمانی و الزام دستگاه‌ها به پاسخگویی در قبال عملکرد خود.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

الگوی ارائه شده، نه تنها یک چارچوب نظری، بلکه یک نقشه راه عملی برای گذار نظام مدیریت مالی ایران به یک سیستم کارآمد، شفاف و پاسخگو است. این پژوهش نشان می‌دهد که بزرگ‌ترین چالش، نه کمبود دانش یا قانون، بلکه فقدان اراده، انسجام و شایستگی در نظام حکمرانی برای اجرای

^۱ (Shock Therapy) به معنی اجرای سریع و ناگهانی، اصلاحات گسترده و بنیادی است.

قوانین موجود است. موفقیت در این مسیر به «اراده سیاسی قوی، تعهد پایدار و شایسته‌سالاری در نظام اداری» بستگی دارد. با این رویکرد، می‌توان انتظار داشت که نظام مالی ایران به ابزاری مؤثر برای تحقق اهداف توسعه ملی، ثبات اقتصادی و رفاه عمومی تبدیل شود. پیشنهاد می‌گردد جهت موفقیت این اصلاحات بر موارد زیر تأکید گردد:

- پیش‌نیاز هر اصلاحی، تقویت اصول بنیادین حکمرانی خوب است. این موضوع شامل افزایش شفافیت، پاسخگویی و حاکمیت قانون است. بدون این مبانی، اصلاحات فنی و قانونی کارایی لازم را نخواهند داشت.
- ضرورت نگاه یکپارچه به اصلاحات PFM.
- پیشنهاد اجرای اصلاحات بر پایه واقعیت‌های نهادی و سیاسی کشور.
- توصیه به به‌روزرسانی منظم ارزیابی PEFA به‌عنوان ابزار پایش و بهبود مستمر.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت نموده‌اند و این موضوع مورد تأیید همه آنهاست.

مشارکت نویسندگان

تمامی نویسندگان به‌طور برابر در مفهوم‌پردازی مقاله و نگارش پیش‌نویس اولیه و نسخه‌های بعدی مشارکت داشته‌اند.

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

این پژوهش هیچ‌گونه کمک مالی مشخصی از نهادهای دولتی، تجاری یا غیرانتفاعی دریافت نکرده است.

سپاسگزاری

نویسندگان از کلیه مشارکت‌کنندگان این پژوهش سپاسگزاری می‌کنند. نویسندگان از داوران ناشناس به‌دلیل پیشنهادهای ارزشمندشان در بازنگری مقاله قدردانی می‌کنند.

References

- Allen R, Hefmning R, & Potter BH. (2013). *Introduction: The meaning, content and objectives of public financial management*. In **The International Handbook of Public Financial Management**. London: Palgrave Macmillan. DOI: [10.1057/9781137315304_1](https://doi.org/10.1057/9781137315304_1)
- Andrews, M., Cangiano, M., Cole, N., de Renzio, P., Krause, P., & Seligmann, R. (2014). *This is PFM*. (Working Paper No. 285). Center for International Development at Harvard University. https://www.hks.harvard.edu/sites/default/files/centers/cid/files/publications/faculty-working-papers/285_Andrews_This+is+PFM.pdf

- Babajani, J., Ghorbanizadeh, V., Bulu, G., & Doost Jabarian, J. (2002). *Assessing the current state of financial transparency in the government of the Islamic Republic of Iran and providing solutions to improve it*. Two Quarterly Journals of Value and Behavioral Accounting. Volume 8, No. 15. Doi: [10.61186/aapc.8.15.1](https://doi.org/10.61186/aapc.8.15.1) (in Persian)
- Bisogno, M. & Cuadrado-Ballesteros, B. (2021), “Budget transparency and governance quality: A cross-country analysis”, *Public Management Review*, Vol. 24 No. 10, pp. 1610-1631. DOI: [10.1080/14719037.2021.1916064](https://doi.org/10.1080/14719037.2021.1916064)
- Borzuzadeh-Zavareh, M. (2002). *Development in the Public Finance System and Financial Reporting in Iran*. Auditor. No. 122. pp. 70-75. https://www.hesabras.com/Content/media/article/Tahavol,%20Dr.%20M.%20Borzozadeh_-1.pdf (in Persian)
- Caiden, N. 1980. “Budgeting in Poor Countries: Ten Common Assumptions Re-examined. *Public Administration Review* 40(1): 40–6. <https://socialscielibrary.org/political-science/public-administration/efficiency/commerce-and-economic-policy/budgeting-in-poor-countries-ten-common-assumptions-re-examined/>
- Pretorius, C., & Pretorius, N.(2009), Review of Public Financial Management Reform Literature. London: DFID. <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5a78be3040f0b63247699d1b/review-pub-finan-mgmt-reform-lit.pdf>
- CIPFA, (2014). *Public Financial Management a whole system approach*. https://www.cipfa.org/files/pfm_wsa_voll.
- De Renzio, P. (2013). Assessing and Comparing the Quality of Public Financial Management Systems. In R. Allen et al. (Eds.), *International Handbook of PFM*. DOI: [37 9781137315304/10.1007](https://doi.org/10.1007/978-1-137-31530-4_37)
- Dorotinsky, W., & Watkins, J. (2013). Government Financial Management Information Systems. In R. Allen et al. (Eds.), *International Handbook of PFM*. DOI: [10.1057/9781137315304_37](https://doi.org/10.1057/9781137315304_37)
- Emraei, H., & Azar, A. (2001). Providing an effective model for monitoring and evaluating public sector financial performance in performance-based budgeting, *Financial Accounting and Auditing Research*. 13(52), 53-86. Doi: [10.30495/FAAR.2021.687679](https://doi.org/10.30495/FAAR.2021.687679) (in Persian)
- Joseph, A. F. (2023). Budget Credibility and Global Surprises in Ghana: A Critical Reflection through PEFA Framework. *International Journal of Management, Knowledge and Learning*, 12, 89–97. DOI: [10.53615/2232-5697.12.89-97](https://doi.org/10.53615/2232-5697.12.89-97)
- Karimi, M. A., Kordestani, G., & Bigler, K. (2023). Identifying the Challenges of the Public Financial Management System. *Empirical Studies of Financial Accounting*. Year 20, Issue 77, pp. 141-182. <https://doi.org/10.22054/qjma.2023.73050.2446> (in Persian)
- Kordestani, G., Aghamohammad, M., & Kazemi, H. (2021). Identifying the Dimensions of the Modern Public Financial Management Model. *Financial Accounting and Auditing Research*. Volume 13, Issue (4). pp. 142-267. Doi: [10.30495/faar.2021.687686](https://doi.org/10.30495/faar.2021.687686) (in Persian)
- Lulaj, E. (2019). Transparency and accountability in the public budget: Empirical study in local governments – municipalities. *International Journal of Education and Research*, 7(4). <http://www.ijern.com/journal/2019/April-2019/06.pdf>
- Moulana, M., & Saraghi, B. T. (2013). Where's Our Money Going? Challenges Of Budget Transparency and Accountability in Indonesia. https://onthinktanks.org/wp-content/uploads/2016/06/indonesia-budget-transparency_communicating-complex-ideas-book.pdf

- North, D.C. (1991). Institutions. *Journal of Economic Perspectives*, 5(1), 97–1125(1). <https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.5.1.97>
- Parker, L. D., Jacobs, K. & Schmitz, J. (2019). New Public Management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian Case”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(1), PP. 280-306. DOI: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2017-2964>
- PEFA Secretariat. (2016). *Public Financial Management Performance Measurement Framework*. PEFA Secretariat. https://www.pefa.org/sites/pefa/files/resources/downloads/PMFEng-finalSZreprint04-12_1.pdf
- Perry, J. L., & Buckwalter, N. D. (2010). The Public Service of the Future. *Public Administration Review*.:70 (Supplement s1):238-245. DOI: [10.5539/ijbm.v9n10p10](https://doi.org/10.5539/ijbm.v9n10p10)
- Rahmani, A., Molnazari, M., Qayoumi, A., Mahmoudkhani, M., Behbahaninia, P. S., Parsai, M., Ghadirian-Arani, M. H., & Khadivar, A. (2022). Designing a financial management and accounting maturity model for public sector reporting units. *Accounting and Auditing Reviews*, 29(2), 287–310. [10.22059/ACCTGREV.2022.337562.1008645](https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2022.337562.1008645) (in Persian)
- Sarmast Shooshtari, M., Eskandari, J., & Rasouli, S. M. H. (2023). Investigating the necessity and requirements of improving the transparency of financial events in economic governance during the Seventh Development Plan. *Quarterly Journal of Parliament and Strategy*, 30(115), 301–333. . Doi: [10.22034/mr.2022.5428.5180](https://doi.org/10.22034/mr.2022.5428.5180) (in Persian)
- Tkachenko, L. (2022). Public Finance Management: Essence, Problems, and Development Prospects. *IntechOpen*. DOI:[10.5772/intechopen.109195](https://doi.org/10.5772/intechopen.109195)
- Visser, C. B. & Erasmus, P.W. (2013). *The management of public finance* (K. McGillivray Ed.10 ed.). Cape Town, South Africa: Oxford University Press Southern Africa. <https://www.econbiz.de/Record/the-management-of-public-finance-a-practical-guide-erasmus-pieter-wilhelmus/10004613635>
- Wehner, J., & de Renzio, P. (2013). Designing Fiscal Institutions: The Political Economy of PFM Reforms. In R. Allen et al. (Eds.), *International Handbook of PFM*.doi: [10.1057/9781137315304_5](https://doi.org/10.1057/9781137315304_5)