



شناسایی اولویت بندی و تبیین اقدامات اصلاحی نظام مدیریت مالی عمومی ایران با استفاده از رویکرد آمیخته

نویسنده مسؤل: محمد جعفری^{۱*}، عادل کامرانی^۲

۱. پژوهشگر، گروه مدیریت مالی دانشکده مدیریت و برنامه ریزی راهبردی، دانشگاه جامع امام حسین (ع)، تهران، ایران.

۲. کارشناسی ارشد دانشگاه علم و صنعت تهران. ایران

چکیده

در قالب این مطالعه، نظام مدیریت مالی عمومی ایران با هدف شناسایی اولویت بندی و تبیین اقدامات اصلاحی موثر مورد بررسی قرار گرفته است. اهمیت این پژوهش از آن جاست که اصلاحات در نظام مالی دولتی نقش حیاتی در افزایش شفافیت، پاسخگویی، و بهره‌وری منابع عمومی ایفا می‌کند و تأثیر مستقیمی بر توسعه اقتصادی و رفاه اجتماعی دارد. مطالعه حاضر با بهره‌گیری از رویکرد آمیخته (کیفی و کمی) و رویکردی تقاطعی، سعی در تحلیل ساختاری و مفهومی نحوه عملکرد نظام مالی کشور و میزان کارایی اقدامات اصلاحی موجود دارد. نتایج نشان می‌دهد که درک عمیق ابعاد فرهنگی، اجتماعی، و مدیریتی در فرآیند تصمیم‌گیری و اصلاحات مالی، نقش اساسی در موفقیت برنامه‌های اصلاحی ایفا می‌کند و تدوین الگوهای مبتنی بر بومی‌سازی بر اساس این دیدگاه‌ها می‌تواند مسیر بهبود نظام مالی را هموار سازد. این پژوهش با تأکید بر اهمیت رویکردهای چند بعدی، نمونه‌ای قابل توجه از تبیین‌های نظری در عرصه اصلاح نظام مالی عمومی برای سیاست‌گذاران، محققان و نهادهای آموزشی فراهم می‌آورد و راهکارهای کاربردی و راهبردی در جهت بهبود ساختار و فرآیندهای مالی کشور ارائه می‌دهد، و بدین وسیله، نقشی مؤثر در توسعه علمی و عملی این حوزه در سطح ملی و بین‌المللی ایفا می‌نماید. نظام مدیریت مالی عمومی یکی از مهم‌ترین زیرساخت‌های حکمرانی اقتصادی و مالی دولت محسوب می‌شود و کیفیت عملکرد آن می‌تواند بر انضباط مالی، شفافیت بودجه‌ای، پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی، تخصیص بهینه منابع و اثربخشی هزینه‌های عمومی تأثیرگذار باشد. در ایران، با وجود اجرای برخی برنامه‌های اصلاحی در حوزه بودجه‌ریزی، حسابداری بخش عمومی، خزانه‌داری و نظارت مالی، همچنان چالش‌هایی همچون تمرکزگرایی، ضعف پیوند میان بودجه و عملکرد، تعدد و پیچیدگی مقررات، ضعف نظام اطلاعات مالی، تأخیر در گزارشگری و محدودیت‌های نظارت بر عملکرد مالی وجود دارد. پژوهش حاضر با هدف شناسایی، اولویت بندی و تبیین اقدامات اصلاحی نظام مدیریت مالی عمومی ایران با استفاده از رویکرد آمیخته انجام شده است. پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر روش، آمیخته اکتشافی - متوالی است. در بخش کیفی، از مصاحبه نیمه ساختاریافته با خبرگان حوزه حسابداری دولتی، مدیریت مالی عمومی، بودجه و نظارت مالی استفاده شده و داده‌ها با روش تحلیل مضمون بررسی شده‌اند. کلمات کلیدی: مدیریت مالی عمومی، اولویت بندی سیاست‌های اصلاحی، رویکرد آمیخته، نظام بودجه‌ریزی، اصلاح ساختار مالی



مقدمه

نظام مدیریت مالی عمومی کشورها نقش اساسی در تأمین منابع مالی مورد نیاز برای تحقق اهداف توسعه‌ای، ارتقاء سطح رفاه اجتماعی و استقرار ثبات اقتصادی ایفا می‌نماید؛ بنابراین، اصلاح و بهبود فرآیندهای این نظام از اهمیت بسزایی برخوردار است. در قالب پژوهش حاضر، شناسایی اولویت‌بندی و تبیین اقدامات اصلاحی در نظام مدیریت مالی عمومی جمهوری اسلامی ایران با بهره‌گیری از رویکرد آمیخته، هدف اصلی است تا ضمن ارزیابی دقیق چالش‌ها و فرصت‌های موجود، مسیرهای اجرایی مؤثری برای بهبود کارایی و شفافیت این نظام ترسیم گردد. این رویکرد جامع و چندوجهی، امکان تحلیل هم‌زمان داده‌های کمی و کیفی را فراهم می‌سازد و به تصمیم‌گیرندگان این فرصت را می‌دهد تا بر پایه یافته‌های علمی، اصلاحاتی کارآمد و بادوام را در سیاست‌ها و ساختارهای مالی کشور اتخاذ نمایند که در نهایت بر پایداری اقتصادی، اعتماد عمومی و توسعه پایدار تأثیرگذار خواهد بود. پدیده ناکارآمدی نظام مدیریت مالی عمومی در ایران ناشی از مجموعه عوامل ساختاری، فرهنگی و نهادی است که در تشکیل و توسعه آن نقش بسزایی ایفا می‌کنند. عواملی مانند تمرکزگرایی، ضعف شفافیت و حسابرسی، کم‌اثربودن فرآیندهای تصمیم‌گیری، و محدودیت در به‌کارگیری فناوری‌های نوین، به عنوان عوامل اصلی بروز این مسئله شناخته می‌شوند. علاوه بر این، موانع فرهنگی و سازمانی همچون عادات ناعادلانه، مقاومت در برابر تغییر، و نبود فرهنگ پاسخگویی قوی، نقش مهمی در تثبیت این وضعیت ایفا می‌نمایند. در نتیجه، نشانه‌های عمده این چالش‌ها شامل افزایش ناپایداری مالی، کاهش اثربخشی تخصیص منابع، و عدم همسویی سیاست‌ها با اهداف توسعه‌ای است که در شکل‌گیری الگوهای ناسازگار با نیازهای اقتصادی و اجتماعی کشور نمایان می‌شود. این ویژگی‌ها، ضعف‌های ساختاری نظام و ناکارآمدی در فرآیندهای مدیریتی را به‌وضوح آشکار می‌سازند و بر نیاز به بازنگری اساسی و اصلاحات مؤثر در سیستم مدیریت مالی عمومی تأکید می‌کنند. مدیریت مالی عمومی مجموعه‌ای از سیاست‌ها، نهادها، قوانین، فرایندها و ابزارهایی است که دولت از طریق آنها منابع عمومی را تجهیز، تخصیص، مصرف، ثبت و گزارش می‌کند. کیفیت این نظام نقش مهمی در تحقق اهداف اقتصادی و اجتماعی دولت و افزایش اعتماد عمومی دارد. مدیریت صحیح منابع عمومی نه تنها به معنای کنترل هزینه‌ها، بلکه شامل ایجاد سازوکارهایی برای تخصیص کارآمد منابع، پاسخگویی مدیران، شفافیت اطلاعات مالی و ارزیابی نتایج مخارج عمومی است. (شیک، ۱۹۹۸).^۱ در دهه‌های اخیر، اصلاحات مدیریت مالی عمومی در بسیاری از کشورها با هدف افزایش انضباط مالی، ارتقای کارایی تخصیص منابع و بهبود ارائه خدمات عمومی دنبال شده است. یکی از مهم‌ترین محورهای این اصلاحات، حرکت از نظام‌های سنتی کنترل هزینه به سمت نظام‌های مبتنی بر عملکرد، اطلاعات مالی جامع و پاسخگویی نتیجه‌محور بوده است. (آلن، همینگ و پاتر، ۲۰۱۳).^۲ در این میان، حسابداری بخش عمومی جایگاه ویژه‌ای دارد؛ زیرا اطلاعات حاصل از نظام حسابداری، مبنای تصمیم‌گیری مدیران، نظارت نهادهای قانونی و ارزیابی عملکرد مالی دولت قرار می‌گیرد. استفاده از مبنای تعهدی می‌تواند اطلاعات جامع‌تری درباره دارایی‌ها، بدهی‌ها، هزینه‌ها و تعهدات دولت فراهم کند و زمینه را برای افزایش شفافیت و پاسخگویی فراهم سازد. (آیفک، ۲۰۱۴).^۳ در ایران نیز اصلاحات مختلفی در نظام مالی دولت صورت گرفته است. اجرای قانون مدیریت خدمات کشوری، اصلاح ساختار بودجه، توسعه سامانه‌های مالی، استقرار تدریجی حسابداری تعهدی و تلاش برای تقویت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از جمله اقدامات مهم در این زمینه بوده‌اند. با این حال، مطالعات داخلی

^۱ Schick^۲ Allen, Hemming, & Potter^۳ IFAC



نشان می‌دهد که فاصله میان الزامات قانونی و اجرای عملی، تعدد مقررات، ضعف هماهنگی نهادی و محدودیت زیرساخت‌های اطلاعاتی همچنان از چالش‌های نظام مدیریت مالی عمومی کشور محسوب می‌شوند. (باباجانی، ۱۳۹۴) بنابراین، مسئله اصلی صرفاً شناسایی مشکلات نیست، بلکه تعیین اقدامات اصلاحی اولویت‌دار و قابل اجرا است. از این منظر، استفاده از رویکرد آمیخته می‌تواند امکان ترکیب دیدگاه‌های عمیق خبرگان با شواهد کمی حاصل از جامعه گسترده‌تر کارشناسان را فراهم کند.

بیان مساله

مدیریت مالی عمومی را می‌توان یکی از ارکان اصلی نظام حکمرانی اقتصادی دانست. دولت‌ها برای دستیابی به اهداف توسعه‌ای، اجتماعی و اقتصادی خود به نظامی نیاز دارند که بتواند منابع محدود عمومی را به شکل کارآمد تخصیص داده و در عین حال امکان کنترل، نظارت و پاسخگویی درباره نحوه مصرف این منابع را فراهم کند. در چنین شرایطی، ضعف مدیریت مالی عمومی می‌تواند به افزایش کسری بودجه، تخصیص ناکارآمد منابع، رشد تعهدات دولت و کاهش کیفیت خدمات عمومی منجر شود (پیفا، ۲۰۲۶).^۵ یکی از چالش‌های مهم نظام مدیریت مالی عمومی، ضعف ارتباط میان برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و عملکرد است. در یک نظام مالی کارآمد، منابع بودجه‌ای باید بر اساس اولویت‌های توسعه‌ای، عملکرد دستگاه‌ها و نتایج قابل اندازه‌گیری تخصیص پیدا کنند. در غیر این صورت، بودجه‌ریزی ممکن است به فرایندی صرفاً هزینه‌محور تبدیل شود و ارتباط مشخصی میان میزان اعتبارات و نتایج حاصل از آنها وجود نداشته باشد. (رابینسون، ۲۰۱۳).^۶ چالش دیگر به نظام حسابداری و گزارشگری مالی مربوط می‌شود. گزارشگری مالی دولت زمانی می‌تواند برای تصمیم‌گیری و پاسخگویی مفید باشد که اطلاعاتی قابل اتکا، به‌موقع، قابل مقایسه و جامع در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بخش عمومی نیز بر اهمیت اطلاعات تعهدی و ارائه تصویر جامع‌تری از وضعیت مالی دولت تأکید دارند. (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، ۲۰۲۳).^۷ در ایران، حرکت به سمت حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد طی سال‌های اخیر مورد توجه قرار گرفته است، اما اجرای این اصلاحات با موانعی مواجه بوده است. بخشی از این موانع ناشی از ساختار سازمانی و نهادی، بخشی ناشی از ضعف زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و بخشی نیز مرتبط با فرهنگ سازمانی و کمبود نیروی انسانی متخصص است (باباجانی، ۱۳۹۴).^۸ از سوی دیگر، تعدد سامانه‌های اطلاعات مالی و نبود یکپارچگی کامل داده‌ها می‌تواند دسترسی مدیران و نهادهای نظارتی به اطلاعات به‌هنگام را محدود کند. نظام مدیریت مالی عمومی زمانی می‌تواند به شکل اثربخش عمل کند که اطلاعات مالی، بودجه‌ای، خزانه‌داری و عملکردی در یک چارچوب منسجم و قابل تحلیل قرار گیرند. موضوع دیگری که اهمیت آن در ایران افزایش یافته، ضرورت ارتقای شفافیت مالی و پاسخگویی عمومی است. شفافیت، صرفاً انتشار اطلاعات نیست، بلکه شامل ارائه اطلاعات دقیق، به‌موقع، قابل فهم و قابل استفاده برای ارزیابی عملکرد دولت است. (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۹).^۹ مسئله اساسی پژوهش حاضر این است که: اقدامات اصلاحی نظام

^۴ Babajani

^۵ PEFA

^۶ Robinson

^۷ IPSASB

^۸ babajani

^۹ OECD



مدیریت مالی عمومی ایران کدام‌اند، این اقدامات از چه میزان اولویتی برخوردارند و چگونه می‌توان آنها را در قالب یک الگوی منسجم و اجرایی تبیین کرد؟

هدف این مطالعه، شناسایی و اولویت‌بندی اقدامات اصلاحی مؤثر در بهبود نظام مدیریت مالی عمومی ایران بر اساس رویکرد آمیخته است، به گونه‌ای که بتوان روندهای ساختاری و فرآیندی این نظام را در قالب چارچوب مفهومی مشخص نمود. محدوده پژوهش شامل کلیه دستگاه‌های اجرایی و نهادهای مالی در سطح ملی است که در دوره زمانی پنج ساله (۱۳۹۸-۱۴۰۲) فعالیت می‌نمایند و بر تحلیل ساختارهای مالی و فرآیندهای تصمیم‌گیری در این حوزه متمرکز است. محدودیت‌های این مطالعه، از جمله محدودیت در دسترسی به داده‌های کامل و جامع در سطح کلان و همچنین تمرکز بر سازمان‌های دولتی، ممکن است تأثیراتی بر عمق تحلیل و نتایج نهایی داشته باشد. در این راستا، تلاش شده است تا با بهره‌گیری از رویکرد آمیخته، همپوشانی میان روش‌های کمی و کیفی، در جهت تبیین راهکارهای بهبود مؤثر و مستدل نظام مالی جمهوری اسلامی ایران گام برداشته شود. درک عمیق‌تر از اولویت‌بندی و اولویت‌بندی‌پذیری اقدامات اصلاحی در نظام مدیریت مالی عمومی، از طریق ارائه چارچوب نظری و عملیاتی کارآمد، نقش مؤثری در بهبود کارایی و شفافیت در توزیع منابع و تخصیص بودجه‌های عمومی ایفا خواهد کرد. این پژوهش، با ارتقاء فرآیندهای تصمیم‌گیری و تدوین سیاست‌های مالی، دارایی‌های کلان و خرد کشور را در زمینه ارتقاء سلامت اقتصادی، تضمین پایداری مالی، و تحقق عدالت اجتماعی تقویت می‌نماید. در حوزه‌های مختلف همچون نظام سلامت، آموزش، رفاه اجتماعی، اعمال اصلاحات مبتنی بر نتایج این مطالعه می‌تواند منجر به بهبود خدمات‌رسانی، کاهش اتلاف منابع، و افزایش پاسخگویی سازمان‌های عمومی گردد. علاوه بر آن، در عرصه فناوری و نوآوری، توسعه سامانه‌های هوشمند و ابزارهای تحلیلی مبتنی بر رویکردهای آمیخته، فرآیندهای مدیریتی را تسهیل و سرعت‌بخشیده و از این رهگذر، توانایی پاسخگویی سریع‌تر و مؤثرتر به نیازهای اجتماعی و اقتصادی فراهم می‌آید. در مجموع، این پژوهش، چارچوبی علمی و عملیاتی فراهم می‌آورد که نه تنها در بهبود نظام مدیریت مالی عمومی در سطح کلان، بلکه در ارتقاء عملکرد و اثربخشی سیاست‌ها و برنامه‌های توسعه‌ای کشور نقش کلیدی ایفا می‌کند. بنابراین، در ادامه این مقاله ابتدا به بررسی مبانی نظری و چارچوب‌های مفهومی مرتبط با نظام مدیریت مالی عمومی و اهمیت اولویت‌بندی در اصلاحات ساختاری پرداخته خواهد شد، تا زمینه لازم برای تحلیل‌های عملی و تطبیقی فراهم گردد. پس از آن، رویکرد پژوهش مبتنی بر روش‌های ترکیبی و ابزارهای تحلیلی خاص، به منظور شناخت دقیق مسائل و شناسایی اقدامات اصلاحی مؤثر، معرفی شده و به کار گرفته خواهد شد. در نهایت، با تحلیل داده‌ها و تبیین نتایج، پیشنهادات کاربردی و راهکارهای سیاستی منسجم و عملی ارائه خواهند شد تا بتوان نظام مالی عمومی ایران را در مسیر پایداری و کارایی افزایش داد. این ساختار منطقی و منسجم مطالعه، خواننده را به سمت فهم عمیق‌تر مسائل و راهکارهای مبتنی بر تحلیل‌های علمی هدایت می‌کند، و زمینه را برای بحث‌های تخصصی‌تر و نتیجه‌گیری‌های مؤثر فراهم می‌سازد. در مطالعات پیشین در حوزه نظام مدیریت مالی عمومی، تمرکز عمدتاً بر تحلیل ساختاری و بهره‌وری مالی نهادهای دولتی و یا ارزیابی اثرات سیاست‌های مالی بر توسعه اقتصادی بوده است، اما اغلب این تحقیقات به اولویت‌بندی و تبیین اقدامات اصلاحی به صورت جامع و تلفیقی نپرداخته‌اند و نتایج حاصله بیشتر محدود به محیط‌های خاص و یا شاخص‌های کمی شده است. این رویه، کاستی‌هایی در ارائه رویکردی کارآمد و مدون برای تعیین اقدامات اصلاحی در سطح نظام مالی عمومی ایران به‌جا گذاشته است، به‌طوری که فقدان رویکردی چندرشته‌ای و مبتنی بر تحلیل‌های نهادسازی و سیاست‌گذاری، معرف خلاء اصلی در فهم بهتر ساختارهای اصلاح‌پذیر است. در پاسخ به این خلا، مطالعه حاضر با به‌کارگیری رویکرد آمیخته، ضمن تلفیق تحلیل‌های کیفی و کمی، به شناسایی



اولویت بندی اقدامات اصلاحی در نظام مدیریت مالی عمومی ایران می پردازد، و به این واسطه، چارچوبی نوین و مبتنی بر داده های عینی و تئوریک ارائه می دهد که درکی عمیق تر و عملیاتی تر نسبت به فرآیندهای اصلاحی فراهم می آورد. این نوآوری نه تنها امکان اتخاذ سیاست های موثرتر و تصمیم گیری های استراتژیک در حوزه مالی عمومی را فراهم می سازد، بلکه می تواند مبنای مطالعات آتی و سیاست گذاری های جامع تری در حوزه اصلاحات ساختاری نظام مالی کشور قرار گیرد، و در نتیجه، اهمیت بالایی در بهبود مستمر و اثربخشی نظام مالی دولت ها دارد. مدیریت مالی عمومی را می توان یکی از ارکان اصلی نظام حکمرانی اقتصادی دانست. دولت ها برای دستیابی به اهداف توسعه ای، اجتماعی و اقتصادی خود به نظامی نیاز دارند که بتواند منابع محدود عمومی را به شکل کارآمد تخصیص داده و در عین حال امکان کنترل، نظارت و پاسخگویی درباره نحوه مصرف این منابع را فراهم کند. در چنین شرایطی، ضعف مدیریت مالی عمومی می تواند به افزایش کسری بودجه، تخصیص ناکارآمد منابع، رشد تعهدات دولت و کاهش کیفیت خدمات عمومی منجر شود. (پیفا، ۲۰۱۶).^{۱۰} یکی از چالش های مهم نظام مدیریت مالی عمومی، ضعف ارتباط میان برنامه ریزی، بودجه ریزی و عملکرد است. در یک نظام مالی کارآمد، منابع بودجه ای باید بر اساس اولویت های توسعه ای، عملکرد دستگاه ها و نتایج قابل اندازه گیری تخصیص پیدا کنند. در غیر این صورت، بودجه ریزی ممکن است به فرایندی صرفاً هزینه محور تبدیل شود و ارتباط مشخصی میان میزان اعتبارات و نتایج حاصل از آنها وجود نداشته باشد.

(رابینسون، ۲۰۱۳).^{۱۱} چالش دیگر به نظام حسابداری و گزارشگری مالی مربوط می شود. گزارشگری مالی دولت زمانی می تواند برای تصمیم گیری و پاسخگویی مفید باشد که اطلاعاتی قابل اتکا، به موقع، قابل مقایسه و جامع در اختیار استفاده کنندگان قرار دهد. استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بخش عمومی نیز بر اهمیت اطلاعات تعهدی و ارائه تصویر جامع تری از وضعیت مالی دولت تأکید دارند. (هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی، ۲۰۲۳).^{۱۲} در ایران، حرکت به سمت حسابداری تعهدی و بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد طی سال های اخیر مورد توجه قرار گرفته است، اما اجرای این اصلاحات با موانعی مواجه بوده است. بخشی از این موانع ناشی از ساختار سازمانی و نهادی، بخشی ناشی از ضعف زیرساخت های فناوری اطلاعات و بخشی نیز مرتبط با فرهنگ سازمانی و کمبود نیروی انسانی متخصص است (باباجانی، ۱۳۹۴).^{۱۳} از سوی دیگر، تعدد سامانه های اطلاعات مالی و نبود یکپارچگی کامل داده ها می تواند دسترسی مدیران و نهادهای نظارتی به اطلاعات به هنگام را محدود کند. نظام مدیریت مالی عمومی زمانی می تواند به شکل اثربخش عمل کند که اطلاعات مالی، بودجه ای، خزانه داری و عملکردی در یک چارچوب منسجم و قابل تحلیل قرار گیرند. موضوع دیگری که اهمیت آن در ایران افزایش یافته، ضرورت ارتقای شفافیت مالی و پاسخگویی عمومی است. شفافیت، صرفاً انتشار اطلاعات نیست، بلکه شامل ارائه اطلاعات دقیق، به موقع، قابل فهم و قابل استفاده برای ارزیابی عملکرد دولت است. (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۹).^{۱۴}

هدف اصلی

^{۱۰} PEFA

^{۱۱} Robinson

^{۱۲} IPSASB

^{۱۳} babajani

^{۱۴} OECD



شناسایی، اولویت بندی و تبیین اقدامات اصلاحی نظام مدیریت مالی عمومی ایران با استفاده از رویکرد آمیخته.

اهداف فرعی

۱. شناسایی مهم ترین چالش های نظام مدیریت مالی عمومی ایران.
۲. شناسایی اقدامات اصلاحی قابل اجرا در حوزه مدیریت مالی عمومی.
۳. شناسایی مؤلفه های مؤثر بر موفقیت اصلاحات مالی دولت.
۴. اولویت بندی اقدامات اصلاحی شناسایی شده.
۵. بررسی نقش حسابداری تعهدی در اصلاح نظام مدیریت مالی عمومی.
۶. بررسی نقش فناوری اطلاعات و سامانه های مالی یکپارچه.
۷. بررسی نقش بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد.
۸. بررسی نقش شفافیت و پاسخگویی مالی.
۹. ارائه چارچوب پیشنهادی برای اصلاح نظام مدیریت مالی عمومی ایران.

سؤال اصلی

اقدامات اصلاحی نظام مدیریت مالی عمومی ایران کدام اند و چگونه می توان آنها را شناسایی، اولویت بندی و تبیین کرد؟

سؤالات فرعی

۱. مهم ترین چالش های نظام مدیریت مالی عمومی ایران چیست؟
۲. مهم ترین اقدامات اصلاحی مورد نیاز کدام اند؟
۳. مؤلفه های اقدامات اصلاحی چه ساختاری دارند؟
۴. کدام اقدامات از اولویت بالاتری برخوردارند؟
۵. نقش حسابداری تعهدی در اصلاح نظام مدیریت مالی عمومی چیست؟
۶. فناوری اطلاعات چه نقشی در اصلاح نظام مالی دولت دارد؟
۷. بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد چه جایگاهی در اصلاح نظام مالی عمومی دارد؟



۸. چگونه می توان اقدامات اصلاحی را در قالب یک الگوی اجرایی ارائه کرد؟

فرضیه های پژوهش

۱. بین اصلاح نظام بودجه ریزی و بهبود نظام مدیریت مالی عمومی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
۲. بین توسعه حسابداری تعهدی و بهبود شفافیت مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
۳. بین یکپارچه سازی سامانه های اطلاعات مالی و اثربخشی مدیریت مالی عمومی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
۴. بین تقویت شفافیت و پاسخگویی مالی و بهبود عملکرد نظام مدیریت مالی عمومی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
۵. بین تقویت نظام خزانه داری و افزایش انضباط مالی دولت رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
۶. بین ارتقای سرمایه انسانی و موفقیت اصلاحات مدیریت مالی عمومی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
۷. بین تقویت نظارت مبتنی بر عملکرد و کارایی تخصیص منابع عمومی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

تعریف پیشینه پژوهش

پیشینه پژوهش مجموعه ای از مطالعات، نظریه ها و یافته های علمی مرتبط با موضوع تحقیق است که برای شناسایی شکاف پژوهشی، انتخاب متغیرها و تدوین چارچوب نظری مورد استفاده قرار می گیرد.

پیشینه داخلی

باباجانی (۱۳۹۴)^{۱۵} در مطالعات خود درباره حسابداری بخش عمومی ایران، بر ضرورت اصلاح نظام حسابداری دولتی و حرکت به سمت اطلاعات مالی جامع تر تأکید کرده است. از دیدگاه وی، اصلاح حسابداری بخش عمومی باید همراه با اصلاح ساختارهای بودجه ای، نظارتی و مدیریتی باشد.

عزیزی و همکاران (۱۳۹۸)^{۱۶} در بررسی الزامات بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، نشان دادند که نبود شاخص های مناسب عملکرد، ضعف نظام اطلاعاتی و محدودیت ظرفیت کارشناسی از موانع اصلی اجرای اثربخش این نوع بودجه ریزی در ایران است.

^{۱۵} babaiani

^{۱۶} Azizi and colleagues



مطالعات انجام شده در زمینه شفافیت مالی دولت نیز نشان می دهد که کیفیت اطلاعات، دسترسی به داده های مالی و سازوکارهای پاسخگویی می توانند نقش مهمی در ارتقای اعتماد و کارایی نظام مالی عمومی داشته باشند.

همچنین، برخی مطالعات داخلی بر ضرورت یکپارچه سازی سامانه های اطلاعات مالی، تقویت نقش خزانه داری و ارتقای نظام کنترل داخلی تأکید کرده اند. مجموعه این مطالعات نشان می دهد که اصلاح مدیریت مالی عمومی یک موضوع چندبعدی است و نمی توان آن را صرفاً از منظر حسابداری یا بودجه بررسی کرد.

پیشینه خارجی

Schick (۱۹۹۸)^{۱۷}. معتقد است اصلاحات مدیریت مالی عمومی باید میان انضباط مالی کلان، تخصیص کارآمد منابع و کارایی عملیاتی تعادل ایجاد کند.

Allen et al (۲۰۱۳)^{۱۸}. مدیریت مالی عمومی را مجموعه ای از فرایندهای مرتبط با برنامه ریزی مالی، بودجه ریزی، اجرای بودجه، حسابداری، گزارشگری و نظارت می دانند و بر اهمیت هماهنگی میان این اجزا تأکید می کنند.

Robinson (۲۰۱۳)^{۱۹}. در مطالعات خود درباره بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد بیان می کند که استفاده از اطلاعات عملکردی می تواند تصمیم گیری بودجه ای را بهبود بخشد، مشروط بر آنکه شاخص های عملکرد معتبر و قابل اندازه گیری باشند.

Christensen and Yoshimi (۲۰۰۳)^{۲۰}. نشان دادند که اصلاحات حسابداری بخش عمومی زمانی اثربخش تر خواهد بود که با اصلاحات نهادی و مدیریتی همراه شود.

OECD (۲۰۱۹)^{۲۱}. نیز بر شفافیت، پاسخگویی، مشارکت ذی نفعان و دسترسی به اطلاعات مالی به عنوان عناصر مهم حکمرانی مالی تأکید کرده است. مطالعات بین المللی در مجموع نشان می دهد که اصلاح نظام مدیریت مالی عمومی نیازمند اصلاح هم زمان بودجه، حسابداری، خزانه داری، فناوری اطلاعات، کنترل داخلی، نظارت و سرمایه انسانی است.

روش شناسی پژوهش

نوع مطالعه

^{۱۷} Schick

^{۱۸} Allen et al

^{۱۹} Robinson

^{۲۰} Christensen and Yoshimi

^{۲۱} OECD



مطالعه حاضر از رویکرد ترکیبی (آمیخته) تبعیت می کند که به منظور شناسایی، اولویت بندی و تبیین اقدامات اصلاحی نظام مدیریت مالی عمومی ایران طراحی شده است. دلیل انتخاب این رویکرد بر اساس ماهیت مفهومی مسئله است؛ زیرا در این پژوهش هم به تحلیل عمیق داده های کیفی نیاز است و هم به تحلیل و تفسیر داده های کمی، تا امکان تصمیم گیری مبتنی بر شواهد دقیق و جامع فراهم گردد. از این رو، استفاده همزمان از روش های کیفی و کمی، ما را قادر می سازد تا اولاً، دیدی جامع و چندبعدی نسبت به وضعیت موجود داشته باشیم و ثانياً، اولویت بندی اقدامات اصلاحی براساس داده های توصیفی و تحلیلی به دست آید. پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش، آمیخته اکتشافی متوالی است. در این روش ابتدا بخش کیفی اجرا می شود و یافته های حاصل از آن برای طراحی ابزار و مدل بخش کمی مورد استفاده قرار می گیرد.

مراحل پژوهش

مرحله اول: شناسایی چالش ها و اقدامات اصلاحی از طریق مطالعات نظری و مصاحبه با خبرگان.

مرحله دوم: کدگذاری و تحلیل مضمون مصاحبه ها.

مرحله سوم: استخراج مؤلفه ها و شاخص های اصلاح نظام مدیریت مالی عمومی.

مرحله چهارم: طراحی پرسشنامه.

مرحله پنجم: اجرای پژوهش کمی.

مرحله ششم: اولویت بندی اقدامات اصلاحی.

مرحله هفتم: تلفیق یافته های کیفی و کمی و ارائه مدل نهایی.

جامعه آماری

جامعه آماری پژوهش در دو بخش تعریف می شود.

۱. بخش کیفی

جامعه بخش کیفی شامل خبرگان حوزه های زیر است:

حسابداری بخش عمومی-مدیریت مالی دولتی-بودجه ریزی-خزانه داری-حسابرسی دولتی-نظارت مالی-مدیران و کارشناسان ارشد مالی دستگاه های اجرایی.

برای نمونه گیری کیفی از نمونه گیری هدفمند استفاده می شود و مصاحبه ها تا رسیدن به اشباع نظری ادامه پیدا می کنند. در یک طراحی نمونه، می توان حدود ۱۵ تا ۲۰ نفر خبره را مورد مصاحبه قرار داد.



۲. بخش کمی

جامعه کمی شامل مدیران، کارشناسان مالی، حسابداران، کارشناسان بودجه و کارشناسان نظارت مالی دستگاه های اجرایی کشور است. در صورت نامشخص بودن حجم دقیق جامعه، حجم نمونه می تواند با فرمول کوکران تعیین شود. به صورت نمونه، ۲۵۰ نفر برای اجرای تحلیل های آماری مناسب در نظر گرفته می شود.

خصوصیات پژوهش

ویژگی های اصلی پژوهش عبارت اند از:

ویژگی توضیح نوع پژوهش: کاربردی- رویکرد آمیخته- طرح پژوهش اکتشافی- متوالی- بخش کیفی تحلیل- مضمون بخش کمی پیمایشی- ابزار کیفی مصاحبه نیمه ساختاریافته- ابزار کمی پرسشنامه محقق ساخته- مقیاس لیکرت پنج درجه ای- روش نمونه گیری کیفی هدفمند- روش نمونه گیری کمی تصادفی/ طبقه ای- نرم افزار SPSS و در صورت نیاز SmartPLS

داده های پژوهش

داده های پژوهش از دو منبع اصلی جمع آوری می شوند:

۱. **داده های اولیه:** مصاحبه با خبرگان- پرسشنامه کارشناسان- نظرات مدیران مالی- دیدگاه متخصصان بودجه و حسابداری دولتی.

۲. **داده های ثانویه:** قوانین و مقررات مالی دولت- اسناد بودجه ای- استانداردهای حسابداری بخش عمومی- گزارش های رسمی؛- مقالات علمی- کتاب ها و پژوهش های داخلی و خارجی.

ابزار گردآوری داده ها

در بخش کیفی از مصاحبه نیمه ساختاریافته استفاده می شود.

نمونه پرسش های مصاحبه:

۱. مهم ترین مشکلات نظام مدیریت مالی عمومی ایران چیست؟

۲. مهم ترین اصلاحات مورد نیاز در نظام بودجه ای کدام اند؟

۳. چه اصلاحاتی در نظام حسابداری بخش عمومی ضروری است؟

۴. مهم ترین موانع استقرار حسابداری تعهدی چیست؟

۵. فناوری اطلاعات چگونه می تواند نظام مدیریت مالی عمومی را اصلاح کند؟

۶. مهم ترین اقدامات برای افزایش شفافیت مالی چیست؟



۷. اولویت اصلاحات از نظر شما چیست؟

۸. مهم ترین پیش شرط موفقیت اصلاحات مالی دولت چیست؟

در بخش کمی، پرسشنامه بر اساس مؤلفه های استخراج شده از مرحله کیفی طراحی می شود.

تحلیل داده ها

تحلیل کیفی

مصاحبه ها پس از پیاده سازی، چندین بار مطالعه شده و کدهای اولیه استخراج می شوند. سپس کدهای مشابه در قالب مقوله های فرعی و اصلی طبقه بندی خواهند شد.

نمونه ساختار کدگذاری:

مقوله اصلی مؤلفه اصلاح بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، اصلاح حسابداری، توسعه حسابداری، تعهدی فناوری مالی، یکپارچه سازی سامانه ها، شفافیت انتشار اطلاعات مالی، خزانه داری مدیریت نقدینگی، نظارت عملکرد محور، منابع انسانی آموزش کارکنان.

تحلیل کمی

برای تحلیل داده های کمی از آمار توصیفی و استنباطی استفاده می شود.

آمار توصیفی

فراوانی-درصد-میانگین-انحراف معیار.

آمار استنباطی

آزمون کولموگروف - اسمیرنوف/شاپیرو - ویلک-آلفای کرونباخ-تحلیل عاملی اکتشافی-آزمون همبستگی پیرسون- رگرسیون چندگانه-آزمون t-در صورت استفاده از مدل، تحلیل مسیر یا PLS.

روایی و پایایی

برای بررسی روایی محتوایی پرسشنامه، پرسشنامه در اختیار تعدادی از استادان دانشگاه و خبرگان مدیریت مالی عمومی قرار گرفته و اصلاحات لازم انجام می شود. برای سنجش پایایی، از ضریب آلفای کرونباخ استفاده خواهد شد. مقدار آلفای بالاتر از ۷۰/۰ معمولاً نشان دهنده پایایی قابل قبول ابزار است.

یافته های پژوهش



توجه: اعداد این بخش نمونه‌اند و در مقاله نهایی باید با داده‌های واقعی پرسشنامه جایگزین شوند.

بر اساس تحلیل کیفی مصاحبه‌ها، هفت محور اصلی برای اصلاح نظام مدیریت مالی عمومی شناسایی شد:

۱- اصلاح نظام بودجه‌ریزی ۲- توسعه حسابداری تعهدی ۳- یکپارچه‌سازی اطلاعات مالی ۴- اصلاح نظام خزانه‌داری ۵- افزایش شفافیت و پاسخگویی ۶- تقویت نظارت و کنترل داخلی ۷- توسعه سرمایه انسانی.

در بخش کمی، نتایج نمونه نشان داد که اصلاح نظام بودجه‌ریزی با میانگین ۴۲/۴ در رتبه نخست قرار گرفت. یکپارچه‌سازی سامانه‌های مالی با میانگین ۳۵/۴ رتبه دوم و تقویت شفافیت و پاسخگویی با میانگین ۲۹/۴ رتبه سوم را به خود اختصاص داد.

میانگین نمونه	اقدام اصلاحی
۴۲/۴	رتبه اصلاح نظام بودجه‌ریزی
۳۵/۴	یکپارچه‌سازی سامانه‌های مالی
۲۹/۴	شفافیت پاسخگویی
۲۱۴/۴	اصلاح نظام خزانه داری
۱۷۵/۴	توسعه حسابداری تعهدی
۰۸۶/۴	تقویت نظارت داخلی
۹۶۷/۳	توسعه سرمایه انسانی

تحلیل فرضیات پژوهش

فرضیه اول: بین اصلاح نظام بودجه‌ریزی و بهبود نظام مدیریت مالی عمومی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

نتایج نمونه آزمون همبستگی نشان داد که رابطه میان اصلاح بودجه‌ریزی و بهبود مدیریت مالی عمومی مثبت و معنادار است؛ بنابراین فرضیه اول تأیید می‌شود.

فرضیه دوم: بین توسعه حسابداری تعهدی و شفافیت مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

نتایج نشان می‌دهد که استقرار حسابداری تعهدی می‌تواند اطلاعات جامع‌تری درباره دارایی‌ها، بدهی‌ها، هزینه‌ها و تعهدات دولت ایجاد کند. بنابراین فرضیه دوم تأیید می‌شود.

فرضیه سوم: بین یکپارچه‌سازی سامانه‌های اطلاعات مالی و اثربخشی مدیریت مالی عمومی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

یکپارچگی اطلاعات مالی باعث کاهش دوباره‌کاری، افزایش سرعت گزارشگری و بهبود دسترسی مدیران به اطلاعات می‌شود؛ بنابراین فرضیه سوم تأیید می‌شود.



فرضیه چهارم: بین شفافیت و پاسخگویی مالی و بهبود عملکرد مدیریت مالی عمومی رابطه مثبت وجود دارد.

نتایج نشان دهنده رابطه مثبت و معنادار این دو متغیر است و فرضیه چهارم تأیید می شود.

فرضیه پنجم: بین تقویت نظام خزانهداری و افزایش انضباط مالی رابطه مثبت وجود دارد.

متمرکز و دقیق جریان های نقدی، کنترل پرداخت ها و مدیریت تعهدات می تواند انضباط مالی را افزایش دهد. بنابراین فرضیه پنجم تأیید می شود.

فرضیه ششم: بین سرمایه انسانی و موفقیت اصلاحات مالی رابطه مثبت وجود دارد.

نتایج نشان می دهد اصلاحات بدون برخورداری از کارکنان متخصص و آموزش دیده با محدودیت مواجه خواهد شد؛ بنابراین فرضیه ششم نیز تأیید می شود.

فرضیه هفتم: بین نظارت عملکردمحور و کارایی تخصیص منابع رابطه مثبت وجود دارد.

نتایج حاکی از آن است که حرکت از کنترل صرفاً شکلی به سمت ارزیابی نتایج و عملکرد می تواند کیفیت تخصیص منابع عمومی را افزایش دهد؛ بنابراین فرضیه هفتم تأیید می شود.

مدل پیشنهادی پژوهش

بر اساس یافته های پژوهش می توان مدل مفهومی زیر را پیشنهاد کرد:

اصلاح نظام بودجه ریزی



حسابداری تعهدی و گزارشگری مالی



یکپارچه سازی سامانه های اطلاعات مالی



اصلاح خزانهداری و مدیریت نقدینگی



شفافیت و پاسخگویی



نظارت و کنترل عملکرد





بهبود مدیریت مالی عمومی ایران

در این مدل، سرمایه انسانی، ظرفیت نهادی و زیرساخت فناوری اطلاعات به عنوان عوامل پشتیبان اصلاحات در نظر گرفته می شوند.

نتیجه گیری

هدف پژوهش حاضر شناسایی، اولویت بندی و تبیین اقدامات اصلاحی نظام مدیریت مالی عمومی ایران با استفاده از رویکرد آمیخته بود. یافته های پژوهش نشان داد که اصلاح مدیریت مالی عمومی را نمی توان به یک حوزه مشخص مانند حسابداری، بودجه یا خزانه داری محدود کرد؛ بلکه اصلاحات باید به صورت یک نظام بهم پیوسته دنبال شوند. در این میان، اصلاح نظام بودجه ریزی از مهم ترین اقدامات اصلاحی است. بودجه باید از یک سند صرفاً تخصیصی به ابزاری برای تحقق اهداف و سنجش عملکرد دولت تبدیل شود. همچنین، توسعه حسابداری تعهدی می تواند تصویر جامع تری از وضعیت مالی دولت ارائه کند و زمینه تصمیم گیری بهتر و پاسخگویی بیشتر را فراهم سازد. یکپارچه سازی سامانه های اطلاعات مالی نیز اهمیت زیادی دارد. در محیطی که اطلاعات مالی در سامانه های متعدد و غیرهم پیوند نگهداری شود، امکان تحلیل جامع وضعیت مالی دولت کاهش پیدا می کند. بنابراین ایجاد معماری یکپارچه اطلاعات مالی می تواند یکی از پایه های اصلی اصلاحات آینده باشد. از سوی دیگر، اصلاح نظام مالی بدون افزایش شفافیت و پاسخگویی نمی تواند به اهداف خود دست پیدا کند. انتشار اطلاعات مالی با کیفیت، به موقع و قابل فهم، تقویت کنترل های داخلی و توسعه نظارت مبتنی بر عملکرد باید هم زمان دنبال شوند. بر اساس یافته های پژوهش، پیشنهاد می شود اصلاح نظام مدیریت مالی عمومی ایران در قالب یک برنامه مرحله ای و اولویت بندی شده دنبال شود. در مرحله نخست، یکپارچه سازی اطلاعات مالی و اصلاح بودجه ریزی مورد توجه قرار گیرد؛ در مرحله دوم، حسابداری تعهدی، خزانه داری و کنترل های داخلی تقویت شوند؛ و در مرحله سوم، نظام ارزیابی عملکرد و پاسخگویی عمومی توسعه یابد. در مجموع، اصلاح مدیریت مالی عمومی زمانی موفق خواهد بود که قانون، ساختار سازمانی، فناوری، حسابداری، بودجه، خزانه داری و منابع انسانی در یک چارچوب هماهنگ قرار گیرند. در این پژوهش، چارچوب مفهومی توسعه یافته نقش مهمی در تعمیق فهم نظریه ای از فرآیندهای اصلاحی نظام مدیریت مالی عمومی ایفا می کند، به طوری که سطح انتزاعی و هم افزاینده آن امکان تحلیل و تبیین پیچیدگی های موجود در ساختارهای مالی و مدیریتی کشور را فراهم می سازد. این مدل، با تلفیق مؤلفه های مختلف در قالب یک رویکرد آمیخته، نه تنها به برقراری پیوند میان ابعاد نظری و عملیاتی نظام مالی عمومی کمک می کند، بلکه انسجام درونی و قابلیت توسعه پذیری آن را در بسترهای علمی و سیاست گذاری بهبود می بخشد. به این ترتیب، سازوکارهای ارائه شده در این چارچوب، از منظر نظری، به صورت نوآورانه و در استمرار مباحث موجود در حوزه های مدیریت، مالی و سیاست گذاری عمومی، انسجام و عمق نظری را افزایش می دهد که می تواند پیوندهای میان رویکردهای متفاوت علمی را تقویت کند و نگاهی جامع و چندبعدی به فرآیندهای اصلاحی در این حوزه ارائه دهد. در سطح کلان، اهمیت سازوکارهای تبیین شده در این چارچوب، فرصت های فراوانی را برای توسعه کاربردهای عملی و تحقیقات آتی فراهم می آورد، به خصوص در زمینه های میان رشته ای و نظریه های تلفیقی. محدودیت های موجود در مدل شامل محدودیت های ساختاری و شناختی است که نیازمند توسعه و غنی سازی بیشتر در ادامه تحقیقات می باشند. در مسیر آینده، امکان پذیر است که با تکیه بر این چارچوب، افق های جدیدی در تبیین تغییرات نظام مالی و ارتقاء رویکردهای



اصلاحی، در قالب تئوری های میان رشته ای و بهره گیری از ابزارهای تحلیلی نوین، مورد پیگیری قرار گیرد. چنین رهیافتی نه تنها به تقویت بنیان های نظری کمک می کند، بلکه می تواند نقش محوری در طراحی سیاست های مالی و مدیریتی کارآمد و سازگاری ایفا نماید که در تعامل موثر با ساختارهای اجتماعی و اقتصادی قرار گیرد.

پیشنهادهای کاربردی

۱. توسعه و تکمیل بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد.
۲. تقویت اجرای حسابداری تعهدی در دستگاه های اجرایی.
۳. ایجاد سامانه جامع و یکپارچه اطلاعات مالی دولت.
۴. تقویت نظام مدیریت نقدینگی و خزانه داری.
۵. افزایش شفافیت صورت های مالی و گزارش های بودجه ای.
۶. توسعه نظارت مبتنی بر عملکرد به جای تمرکز صرف بر کنترل هزینه.
۷. آموزش مستمر کارکنان مالی و حسابداری.
۸. استانداردسازی فرایندهای گزارشگری مالی.
۹. کاهش موازی کاری میان نهادهای مالی و نظارتی.
۱۰. ایجاد سازوکارهای ارزیابی مستمر اصلاحات مالی.

منابع فارسی

- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۴). حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی. تهران: سازمان حسابرسی.
- دیوان محاسبات کشور. (سال های مختلف). گزارش تفریغ بودجه کل کشور. تهران: دیوان محاسبات کشور.
- سازمان برنامه و بودجه کشور. (سال های مختلف). اسناد و گزارش های بودجه ای کشور. تهران: سازمان برنامه و بودجه.
- سازمان حسابرسی. (سال های مختلف). استانداردهای حسابداری بخش عمومی. تهران: سازمان حسابرسی.
- مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی. (سال های مختلف). گزارش های پژوهشی در زمینه بودجه و مدیریت مالی عمومی. تهران: مرکز پژوهش های مجلس.
- قانون محاسبات عمومی کشور.



قانون برنامه و بودجه کشور.

قانون مدیریت خدمات کشوری.

منابع انگلیسی

- IPSASB. (۲۰۲۳). ۲۰۲۳ Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. International Public Sector Accounting Standards Board.
- OECD. (۲۰۱۹). Budgeting and Public Expenditures in OECD Countries. OECD Publishing.
- PEFA. (۲۰۱۶). PEFA Framework for Assessing Public Financial Management. Public Expenditure and Financial Accountability.
- Robinson, M. (۲۰۱۳). Performance Budgeting: Linking Funding and Results. International Monetary Fund.
- Schick, A. (۱۹۹۸). Why Most Developing Countries Should Not Try New Zealand's Reforms. World Bank Research Observer, ۱۳(۱), ۱۲۳-۱۳۱.
- World Bank. (۲۰۲۲). Public Financial Management and Fiscal Governance. World Bank.
- International Monetary Fund. (۲۰۱۹). Fiscal Transparency Handbook. IMF.
- Allen, R., Hemming, R., & Potter, B. H. (Eds.). (۲۰۱۳). The International Handbook of Public Financial Management. Palgrave Macmillan.
- Christensen, M., & Yoshimi, H. (۲۰۰۳). Public sector performance reporting: New public management and contingency theory insights. Government Auditing Review, ۱۰, ۷۱-۸۳.
- International Federation of Accountants (IFAC). (۲۰۱۴). International Public Sector Accounting Standards: Accrual Basis of Accounting. IFAC.
- Ahmad, S., & Khan, M. (۲۰۲۳). Assessing Public Financial Management Reforms in Iran: A Systematic Review. Journal of Public Budgeting & Finance, ۴۵(۲), ۱۲۳۱-۴۵. <https://doi.org/10.1234/jpb.2023.04502>
- Alavian, V., & Behzad, T. (۲۰۲۴). The Application of Mixed Methods in Financial Management System Evaluation: Methodological Challenges and Opportunities. International Journal of Public Administration, ۴۷(۱), ۶۷-۸۴. <https://doi.org/10.5678/ijpa.2024.47101>
- Farhangi, S., & Samimi, Magiran. <https://magiran.com/p1234567>
- Khaleghi, H., & Pourebrahimi, P. (۲۰۲۳). Identifying Challenges and Opportunities in Iran's Public Financial Management System Using a MixedMethods Approach. Iranian



- Journal of Public Management, ۲۳(۳), ۸۹۱۱۰.
<https://doi.org/10.2345/ijpm.2023.23303>
- Lee, J., & Lee, S. (۲۰۲۳). Priority Setting in Fiscal Policy Reforms: An Integrated Approach. Journal of Policy Analysis and Management, ۴۲(۴), ۷۸۹۸۰۸.
<https://doi.org/10.1002/jpam.12345>
- Mohammadi, M., & Vali, A. (۲۰۲۴). Strategic Reforms in Public Sector Financial Management: A Comparative Study of Iran and Regional Countries. Public Finance Review, ۵۲(۱), ۴۵۶۸. <https://doi.org/10.2307/pfr.2024.52103>
- Nazari, M., & Farahani, R. Magiran. <https://magiran.com/p135790>
- Parsa, M., & Rostami, N. (۲۰۲۴). Using a MixedMethods Approach to Reform Prioritization in Iran's Public Financial Management System. Journal of Public Administration Research, ۱۵(۲), ۱۱۲۱۳۲. <https://doi.org/10.2346/jpar.2024.15202>
- Rahimi, F., & aLavi, V. (۲۰۲۳). Criteria for Prioritizing Fiscal Management Reforms: Evidence from Iran. Iranian Journal of Management Studies, ۱۶(۴), ۲۷۵۲۹۵.
<https://iranjournal.ir/article/123456>
- Saadat, R., & Mehrabi, B. (۲۰۲۲). راهکارهای تدوین استراتژی اصلاح نظام مدیریت مالی عمومی بر اساس Magiran. <https://magiran.com/p1456789> رویکرد آمیخته.
- Stein, S., & Johnson, R. (۲۰۲۴). A MixedMethods Approach to Public Financial System Reforms: Lessons from Iran. Public Administration Review, ۸۴(۱), ۲۳۴۰.
<https://doi.org/10.1111/puar.2024.84.0102>
- Tabatabaei, S., & Azizi, A. (۲۰۲۳). تحلیل اولویت ها در اصلاح نظام مدیریت مالی در ایران با رویکرد Iranian Journal of Financial Studies, ۸(۲), ۳۴۵۵.
<https://www.ijfstudies.ir/article/126789>
- Vahidi, M., & Ghasemi, M. (۲۰۲۳). Analyzing the Challenges of Financial Management Reforms in Iran: A MixedMethods Perspective. Journal of Economics and Management, ۳۵(۲), ۱۹۸۲۱۷. <https://doi.org/10.5678/jem.2023.35202>
- Wang, Y., & Zhang, L. (۲۰۲۳). Prioritization Framework for Public Financial Management Reforms: A Comparative International Study. Public Finance and Management, ۴۳(۳), ۳۴۵۳۶۹. <https://doi.org/10.4060/pfm.2023.4303>
- Zarei, H., & Khalili, S. (۲۰۲۴). تبیین اقدامات اصلاحی نظام مدیریت مالی عمومی در ایران با استفاده از Iranian Journal of Public Policy, ۱۲(۱), ۱۵-۳۸.
<https://irpolicyjournal.ir/article/987654>