



مدل سازی نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب با رویکردی تفسیرگراییانه

مرضیه آقاجانی^۱

غلامرضا کردستانی^۲

مهدی بشکوه^۳

کیومرث بیگلر^۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۳/۱۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۱/۰۶

چکیده

برخورداری از یک مدل جامع نظام حسابداری خزانه گامی بلند در راستای تحقق حکمرانی خوب است. پژوهش حاضر نیز با هدف مدل سازی نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب انجام شد. این پژوهش مبتنی بر پارادایم تفسیرگراییانه و با رویکردی استقرایی انجام شد و دارای یک طرح پیمایشی است. جامعه مشارکت کنندگان شامل خبرگان دانشگاهی (اساتید حسابداری) و خبرگان حرفه ای شامل مدیران حوزه مالی وزارت اقتصاد و دارایی به ویژه مدیران و کارکنان اداره کل خزانه داری کشور، حسابرسان ارشد دیوان محاسبات، کارشناسان ارشد سازمان برنامه و بودجه، حسابرسان سازمان حسابرسی است. نمونه گیری با روش هدفمند انجام و با ۱۶ مصاحبه، اشباع نظری حاصل شد. ابزار گردآوری داده ها، مصاحبه نیمه ساختاریافته می باشد. برای تجزیه و تحلیل داده ها از روش کیفی تحلیل مضمون و مدل سازی ساختاری استفاده شد. یافته ها نشان می دهد، مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت، مدیریت درآمدها و مدیریت بدهی ها بر گزارشگری مالی و اطمینان بخشی تاثیر می گذارند. اطمینان بخشی و گزارشگری مالی بر مدیریت حسابهای بانکی دولت و نظارت مالی دولت اثر گذاشته و این عوامل نیز بر مدیریت منابع عمومی و ریسک تاثیر می گذارند. به همین ترتیب مدیریت منابع عمومی و ریسک بر اقدام در جهت منافع عمومی و مدیریت هزینه های عمومی دولت تاثیر گذاشته و در نهایت دستیابی به حکمرانی خوب منجر می شود. حرکت به سوی حکمرانی خوب در نظام حسابداری خزانه موجب می شود از طریق شفافیت اطلاعات و پاسخگویی، منافع عمومی رعایت شود. **واژه های کلیدی:** نظام حسابداری خزانه، حکمرانی خوب، رویکرد آمیخته.

۱ گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. Marziyeh.aghajani@iauc.

۲ گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره) قزوین، قزوین، ایران. (نویسنده مسئول) gkordestani@yahoo.com

۳ گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. beshkooh@qiau.ac.ir.

۴ گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. kumars.biglar@iau.ac.ir.



مقدمه

گسترش فعالیت‌های دولت و افزایش سهم آن در اقتصاد، باعث شده است مخارج مصرفی و سرمایه‌گذاری دولت سهم عمده‌ای از تقاضای کل را به خود اختصاص دهد. در مقابل در سمت درآمد، دولت منابع درآمدی کافی برای پوشش مخارج گسترده خود ندارد. نتیجه چنین فرایندی در کشور چیزی غیر از ایجاد کسری مداوم بودجه نیست و برون‌رفت از این شرایط نیازمند یک نظام حسابداری خزانه جامع و کارآمد است (رشیدی و همکاران، ۱۴۰۱). به همین خاطر در ایران «خزانه‌داری کل کشور» ایجاد شده که نقش کلیدی در تقویت کنترل دولت بر هزینه‌های بخش عمومی و مدیریت نقدینگی دارد. همچنین منابع مالی دولت در بودجه عمومی را تحت پوشش قرار داده و با راه‌اندازی نظام حسابداری خزانه در بانک مرکزی، کنترل وجوه بر کلیه عملیات مالی دولت را میسر ساخته است. حسابداری خزانه به‌عنوان ابزاری برای ایجاد یک ساختار واحد و یکپارچه از حساب‌های بانکی از طریق بانک مرکزی باعث می‌شود تمام درآمدهای دولت و پرداخت‌ها به درستی و به‌موقع ساماندهی شوند (برزوزاده، مرادی، نرگسیان؛ ۱۴۰۰). خزانه دولت، محل تمرکز کلیه درآمدها و مبدأ تخصیص و تامین کلیه هزینه‌های دولت است، بنابراین همه دولت‌ها به‌منظور تنظیم و مدیریت درآمدها و هزینه‌های خود از سازوکارهای خزانه‌داری استفاده می‌کنند (روحانی و ابوحمز، ۱۳۹۷). در این راستا ایجاد و استقرار سازوکاری برای دریافت‌ها و پرداخت‌ها در خزانه و نظارت موثر در راستای ایفای مسئولیت پاسخگویی و تصمیم‌گیری بهتر نیازمند وجود یک سیستم حسابداری خزانه است که از جامعیت و کارآمدی لازم برخوردار باشد. این نظام حسابداری خزانه می‌تواند اطلاعات مربوطه را گردآوری و یکپارچه ساخته و برای استفاده‌کنندگان مجاز در سطوح گوناگون حاکمیت ارائه کند و مبنایی برای تصمیم‌گیری مدیران و مجریان فراهم آورد (دهقان‌زاده و رضایی، ۱۳۹۸).

از سوی دیگر شیوه حاکمیت در دنیا به سوی حکمرانی خوب حرکت می‌کند. مسائلی مانند رشد شهرنشینی، افزایش جمعیت شهری و ضرورت پاسخگویی و شهودمداری، مدیران و تصمیم‌گیران را به سوی بهره‌گیری از حکمرانی خوب سوق داده است. بر پایه اصول و اهداف حاکم بر حکمرانی خوب، مدیران دولتی به تنهایی قادر به پاسخگویی نیازهای جدید نیستند و ضروری است با افزایش سازگاری و جذب نیروهای فعال در نهادهای عمومی و مشارکت دادن شهروندان به عنوان ذی نفعان اصلی در مراحل تصمیم‌گیری، توان پاسخگویی به نیازهای جدید را افزایش دهند (مبارکی و تیموری، ۱۴۰۲). برای دستیابی به اهداف توسعه باید ابزاری برای برقراری توازن بین مدیران و شهروندان مورد استفاده قرار گیرد. حکمرانی خوب همان رویکردی است که ابزارهای لازم برای توسعه اقتصادی به موازات توسعه سیاسی و اجتماعی را در اختیار مدیران حسابداری قرار می‌دهد (جنسن^۱ و همکاران، ۲۰۲۲). به‌طور کلی در عصر کنونی گرایش زیادی برای درک ماهیت حکمرانی به عنوان ابزار پیشبرد فعالیت‌های بخش عمومی و مدیریت شهری وجود دارد. نهادهای ملی

¹ Jensen

و بین‌المللی نظیر اتحادیه اروپا و سازمان ملل متحد همگی بر این عقیده اند که حکمرانی خوب یک ضرورت حیاتی برای کمک به تحقق برنامه‌های توسعه دولت و بخش عمومی است (چین و تانه^۱، ۲۰۲۳). حرکت به سوی حکمرانی خوب نیازمند پیش‌زمینه‌ها و الزاماتی است. یکی از این زمینه‌ها، نظام حسابداری است که با فراهم کردن امکان شفافیت عملکرد مالی دولت، نقشی انکارناپذیر در تسهیل اهداف حکمرانی خوب دارد. نظام حسابداری با امکان پایش و ارزیابی فعالیت‌های مالی، منابع درآمدی و شیوه مصرف و هزینه‌های دولت توسط شهروندان، اهدافی مانند پاسخگویی مدیران را محقق می‌سازد و زمینه را برای مشارکت مردم در تصمیم‌گیری را فراهم می‌سازد (مورنو^۲ و همکاران، ۲۰۲۰). یک نظام حسابداری توانمند می‌تواند کلاهبرداری‌ها و فساد مالی در ساختار اداری جامعه را به حداقل ممکن برساند (وایونی^۳ و همکاران، ۲۰۲۱) به همین دلیل دولت‌های پیشرو با بکارگیری توانمندی‌های جدید فناوری‌های هوشمند می‌کوشند با تمرکز بر شیوه‌های حسابداری نوین، دستیابی به اهداف حکمرانی خوب را تسریع و تقویت کنند (جوینان و لنر^۴، ۲۰۲۲). حسابداری خزانه، یکی ابزارهای عمده دولت‌ها در اتخاذ سیاست‌های مالی موثر در جامعه می‌باشد. حسابداری خزانه وظیفه دارد با تمامی بخش‌های مالی ارتباط کامل داشته باشد و برای آزادسازی ضمانت مشتریان، عملیات لازم جهت همکاری را انجام دهد. همچنین وظیفه دیگر هماهنگی با بخش‌های مختلف از جمله بخش مالی خزانه است تا گزارشات را بر اساس آیین‌نامه‌های داخلی شرکت انجام دهد. بنابراین از ظرفیت بسیار خوبی برای سامان‌دهی به منابع درآمدی و هزینه‌های دولت برخوردار است و می‌تواند اهداف اقتصادی و اجتماعی دولت‌ها را سامان بخشد (صدرايي و همکاران، ۱۳۹۹).

نظر به اهمیت موضوع حسابداری خزانه در اقتصاد کشور، در سال ۱۳۹۵ دستورالعمل حسابداری خزانه توسط معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کشور جهت اجرا ابلاغ شد. پیش از تدوین و ابلاغ این دستورالعمل، سیستم حسابداری کشور، کاستی‌ها و نارسائی‌های بسیاری داشت. براساس ابلاغ معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کشور، هدف از اجرای دستورالعمل نوین حسابداری خزانه، ارتقای شفافیت مالی به وسیله بهبود کیفیت اطلاعات و گزارش‌های خزانه‌داری و به تبع آن ایجاد بستری برای بهبود تصمیم‌گیری مبتنی بر این گزارش‌ها می‌باشد. پرداختن به مساله نظام حسابداری خزانه از منظر سلبی نیز از جایگاه و اهمیت ویژه برخوردار است. اگر سیستم تصمیم‌گیری مجریان دولت و نظارت‌کنندگان بر آن مبتنی بر اطلاعات شفاف، مرتبط، قابل مقایسه، قابل فهم و قابل اتکا نباشد، منابع اقتصادی کشور در سطح کلان، اتلاف شده و مسائل و تبعات اجتماعی گسترده‌ای را در پی خواهد داشت.

¹ Chien & Thanh

² Moreno

³ Wahyuni

⁴ Jauhiaiainen & Lehner

از عصر حاضر به عنوان شتاب تاریخ یاد می شود. کشور ایران به عنوان کشوری در حال توسعه در حال ورود به بازار رقابتی جهانی است. یکی از الزام های حضور در این بازارها، داشتن توان رقابتی بالا است. بدین منظور شرکت های ایرانی باید در فعالیت ها و استراتژی های خود تغییرات لازم و کافی را ایجاد نمایند و استراتژی های بلندمدت تدوین نمایند. (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۷)

هدف این پژوهش ارائه مدل حسابداری خزانه برای سهیم شدن بیشتر در حکمرانی خوب می باشد. با وجود اهمیت و ضرورت کاربردی مساله و نظر به اینکه حدود یک دهه از ابلاغ و اجرای نظام حسابداری خزانه در کشور می گذرد، مطالعات و پژوهش های بسیار اندکی در مداخل علمی کشور در این زمینه ثبت شده است و این حاکی از یک خلاء تحقیقاتی عمده در حسابداری خزانه است. اگرچه مفهوم حکمرانی خوب در مطالعات گوناگونی مورد التفات پژوهشگران قرار گرفته است اما موضوع حسابداری خزانه و نقش آن در دستیابی به اهداف حکمرانی خوب از دیدگاه پژوهشگران مغفول مانده است. پژوهش حاضر به این پرسش اساسی پاسخ می دهد که مدل نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب چگونه است؟

برای پاسخ به سوال این پژوهش از روش کیفی تحلیل مضمون استفاده شده است. سهم پژوهش حاضر در دانش افزایی و هم افزایی نظری آن است که این پژوهش صرفاً بررسی نظریه ها و تعاریف موجود نیست و با رویکردی مبتنی بر طرح آمیخته اکتشافی سعی شده است تا به توسعه نظری نظام حسابداری خزانه جهت دستیابی به حکمرانی خوب پرداخته شود. بنابراین کوشش بر آن است تا شناخت سازه های حسابداری خزانه برای حکمرانی خوب صورت پذیرد. در ادامه مبانی نظری، پیشینه، روش، یافته ها و نتیجه گیری بیان می شود.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱- نظام حسابداری خزانه

تامین منابع مالی برای انجام هزینه های عمومی دولت مساله بسیار مهمی است که در اکثر کشورها در کانون توجه سیاست گذاران و مدیران مالی است. مدیریت مالی دولت در سطح وسیع شامل تمامی فرآیندهای خزانه داری کل و دولت و در سطح محدود شامل مدیریت بودجه و نقدینگی خواهد بود. می توان سه زیرمجموعه برای مدیریت مالی دولت متصور شد: ۱) مدیریت دارایی و سرمایه گذاریهای عمومی دولت ۲) مدیریت مالی خزانه داری کل ۳) مدیریت بدهی های عمومی دولت. دراین میان نقش مدیریت مالی خزانه داری کل، کلیدی است. مدیریت مالی خزانه داری کل شامل ۶ بخش زیر می باشد: مدیریت هزینه های عمومی دولت - مدیریت بودجه و کنترل تعهدات - مدیریت حساب های بانکی - مدیریت منابع عمومی و ریسک - مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت - مدیریت حسابرسی و نظارت مالی (برزوزاده، مرادی، نرگسیان؛ ۱۴۰۰)

خزانه مکانی است که در آن دارایی‌های یک بنگاه اقتصادی شامل وجوه نقد، اموال و مواردی از این دست نگهداری می‌شود و عملیات خزانه داری فعالیت‌هایی شامل ثبت‌های حسابداری خزانه‌داری، کنترل و سازماندهی اسناد مختلف (چک، سفته، برات)، دارایی‌های نقدی و عملیات دریافت و پرداخت است (فرجی و همکاران، ۱۴۰۲). حسابداری خزانه اهداف زیر را دنبال می‌کند:

- 0 ثبت کلیه معاملات نقدی، معادل نقدی و غیرنقدی خزانه.
 - 0 رعایت قوانین مالیاتی و مالی-بانکی؛
 - 0 تهیه بودجه خزانه؛
 - 0 مدیریت کارآمد سرمایه گذاری‌های مالی و وام‌های کوتاه مدت بانکی؛
 - 0 دستیابی و حفظ موجودی نقدی صفر به طوری که واحد تجاری متحمل هزینه‌های تامین مالی یا هزینه‌های فرصت نشود (والسیانو^۱، ۲۰۲۳).
- نظام حسابداری خزانه می‌تواند سازوکار روشنی برای منابع تامین و مصارف وجوه دولتی فراهم آورد.

۲-۲- حکمرانی خوب

نخستین بار ویلیامسون^۲ به سال ۱۹۷۹ در نظریه دولت موافق بازار، مفهوم حکمرانی خوب را مطرح کرد. بانک جهانی براساس این نظریه در برنامه عمران سازمان ملل و صندوق بین‌المللی پول الگوی «حکمرانی خوب اقتصادی» را توسعه داد (ملکی‌حسنوند و همکاران، ۱۳۹۷). در ادامه موضوع حکمرانی خوب از دهه ۱۹۸۰ به عنوان یک مبحث مهم در ادبیات توسعه بکار رفت (صادقیان‌قراقیه و همکاران، ۱۳۹۹). به موجب برنامه توسعه سازمان ملل متحد (۱۹۹۷) حکمرانی، اداره و ایجاد تعامل و ارتباط سازنده و متقابل میان سه رکن اقتصادی، سیاسی و اداری به منظور اداره خوب کشور است (فری^۳ و همکاران، ۲۰۲۳).

بانک جهانی، حکمرانی خوب^۴ را ارائه خدمات عمومی کارآمد، نظام قابل اعتماد و نظام اداری پاسخگو تعریف کرده است (وود، ۲۰۰۰؛ ۲۶). کارکرد اساسی حکمرانی خوب در بخش عمومی، اطمینان یافتن از این است که سازمان‌ها مادامی که طبق منافع عمومی عمل کنند، به نتایج از قبل تعیین شده می‌رسند (سیففا^۴ ۲۰۱۴).

شاخص‌ها و اصول حکمرانی خوب از دیدگاه سیففا و آیفک (۲۰۱۴):

- رفتار با صداقت، نشان دادن تعهد قوی نسبت به ارزشهای اخلاقی و احترام به قانون

¹ Valceanu

² Williamson

³ Frey

² Good Governance

³ Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA)

⁴ International Federation of Accountants (IFAC)

- اطمینان از دسترسی (عدم پنهان کاری) و تعامل همه جانبه ذینفعان
- تعریف نتایج از نظر منافع اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی پایدار
- تعیین مداخلات لازم برای بهینه سازی و دستیابی به نتایج مورد نظر
- توسعه ظرفیت نهاد از جمله توانایی رهبری نهاد و افراد زیرمجموعه آن
- مدیریت ریسک ها و عملکردها از طریق کنترل داخلی قوی و مدیریت مالی عمومی
- اجرای روشهای خوب در شفافیت، گزارشگری و حسابرسی جهت ارائه پاسخگویی موثر.

حکمرانی خوب بر تغییر در توازن قدیمی میان دولت و جامعه مدنی استوار است. این شیوه حکمرانی نشان می‌دهد، به همان شیوه که ساختارهای رسمی دولت، یکی از ابزارهای اتخاذ و اجرای تصمیمات است، در سطح ملی نیز ساختارهای غیر رسمی ممکن است وجود داشته باشند. چشم‌انداز این شیوه از حکمرانی حاکی از آن است که بخش خصوصی و جامعه مدنی به واسطه میزان و حوزه نقش‌شان در حل مسائل جمعی، بدون تکیه بر منابع رسمی دولت مشخص می‌شوند (اروندو^۴ و همکاران، ۲۰۲۲). این شیوه از حکمرانی با رویکردی هنجاری و ارزش مدارانه به شیوه صحیح مفهوم جدیدی از دولت را در نظر می‌گیرد که به فرایند نوین اداره امور جامعه اشاره دارد. تغییراتی در نقش دولت ایجاد می‌نماید و روش جدیدی برای اداره جامعه ارائه می‌کند و سرانجام اینکه حکمرانی خوب الگویی برای اصلاح بخش عمومی، تقویت جامعه مدنی و تسریع مشارکت بخش خصوصی می‌باشد (هاندیانی^۵ و همکاران، ۲۰۲۳).

بسیاری از کشورهای در حال توسعه به دلیل عدم حکمرانی خوب، دولتی بودن بخش بزرگی از نظام مالی، خدمات بانکی ناکارا، کمبود منابع، وجود ساختار دوگانه بخش مالی (رسمی و غیر رسمی) و غالب بودن عملکرد بخش غیررسمی، نهادها و موسسات مالی از کارایی مطلوب برخوردار نیستند (خاتمی و همکاران، ۱۴۰۳). مساله اصلی آن است که در فرایند حکمرانی خوب و تمرکززدایی در بیشتر موارد تنها بر انتقال وظایف و مسئولیت‌های دولت مرکزی به شهرها تاکید می‌شود و منابع مالی و غیرمالی لازم برای انجام آنها وجود ندارد. بنابراین حتی اگر تمرکززدایی، تصمیم‌گیری را به مردم نزدیک‌تر کرده باشد، مدیران شهرها و استان‌ها اغلب با مسئولیت بیشتری مواجه هستند. بنابراین حکمرانی خوب مساله‌ای اساسی است که نیاز به مطالعه بیشتری دارد (عزیزی و همکاران، ۱۴۰۱). نظارت بر عملکرد مالی دولت و شناسایی عوامل کلیدی نظارت و ارزیابی در این بخش باعث توانایی دولتها در اعمال و اجرای سیاستهای مالی و اقتصادی و در نهایت توسعه اقتصادی و بهبود رفاه خواهد شد. (آمرایی و آذر، ۱۴۰۰). حکمرانی خوب به تصمیم‌گیری مدیران برای اداره بهتر شهر و پاسخگویی به نیازها و خواسته‌های شهروندان با استفاده بهینه از منابع عمومی اشاره دارد. گذر از مدیریت شهری متمرکز و سلسله مراتبی، ویژگی یافته و حرکت به سوی حکمرانی خوب، غیرمتمرکز و مردم سالار

⁵ Omri & Mabrouk

⁶Handayani

امری اجتناب‌ناپذیر است (پوروانتو^۱ و همکاران، ۲۰۲۱). زمانی که کیفیت گزارشگری مالی، بالا و اجتناب مالیاتی با شدت کمتری است، قابلیت مقایسه حسابداری، توانایی استفاده کنندگان از اطلاعات را به‌منظور شناسایی شباهت‌ها و تفاوت‌ها بین پدیده‌های اقتصادی، بهبود می‌بخشد. در نتیجه، استفاده کنندگان، بهترین اطلاعات مالی را انتخاب می‌کنند که سبب می‌شود، تصمیم‌گیری به‌صورت موثر تر صورت گیرد. (رحیمی و کیانی، ۱۴۰۳). موضوع محوری حکمرانی خوب چگونگی دست یافتن به حکومتی است که بتواند زمینه ساز توسعه اقتصادی مردم سالار و برابرخواهانه باشد. این شیوه از حکمرانی در مدیریت شهری نیز مطرح شده است و اکنون تحت عنوان حکمرانی خوب مطرح است (زربیان و دلوئیس^۲، ۲۰۲۳). بنابراین بکارگیری رویکرد حکمرانی خوب و متناسب با بافت فرهنگی، سیاسی و اقتصادی شهرها یک ضرورت لازم‌الاجرا است. این رویکرد می‌تواند کشور را به سوی توسعه پایدار سوق دهد و پایداری در توسعه را به همراه آورد (هاردی و گاوهانگ^۳، ۲۰۲۲). مجموعه این تلاش‌ها به این نتیجه منجر شد که برای آنکه یک دولت مشخص بتواند وظایف اصلی خود را در زمینه اصلاح نواقص بازار و حذف موارد شکست آن، افزایش رقابت‌پذیری، اصلاحات نهادی، دستیابی به بازارهای آزاد و بهبود سرمایه اجتماعی به درستی انجام دهد، باید از چندین ویژگی برخوردار باشد که در قالب «حکمرانی خوب» تعریف می‌شود (ناظمی، ۱۳۹۱؛ دقتی و همکاران، ۱۳۹۹). کوشش اصلی در مطالعه حاضر ارائه مدلی برای نظام حسابداری خزانه به عنوان راهکاری برای دستیابی به حکمرانی خوب است. بدین منظور تلاش شده است به سوال‌های زیر پاسخ داده شود:

- ۱) مولفه‌ها/ابعاد اصلی مدل نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب کدامند؟
 - ۲) مولفه‌ها/ابعاد فرعی مدل نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب کدامند؟
 - ۳) روابط علی میان مولفه‌ها/ابعاد اصلی مدل نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب چگونه است؟
- در ادامه روش‌شناسی پژوهش ارائه می‌شود.

۳- روش‌شناسی

پژوهش حاضر مبتنی بر پارادایم تفسیرگرایانه و با رویکردی استقرایی انجام شد. این پژوهش از منظر هدف یک پژوهش کاربردی-توسعه‌ای است و براساس شیوه گردآوری داده‌ها یک پژوهش غیرآزمایشی (توصیفی) است که با شیوه پیمایش مقطعی انجام گردید. همچنین برای تحلیل داده‌ها از طرح پژوهش آمیخته اکتشافی (کیفی- کمی) بهره گرفته شد.

جامعه مشارکت‌کنندگان پژوهش شامل خبرگان دانشگاهی (اساتید حسابداری) و خبرگان حرفه‌ای (مدیران حوزه مالی وزارت اقتصاد و دارایی بویژه مدیران و کارکنان اداره کل خزانه داری کشور، حساب‌رسان

³ Purwanto

⁴ Zerbian & Deluis

³ Hardi & Gohwong

ارشد دیوان محاسبات، کارشناسان ارشد سازمان برنامه، حسابرسان سازمان حسابرسی) است. براساس دیدگاه میلر^۱ و همکاران (۲۰۱۰) از پنج معیار کلیدی بودن، سرشناس بودن، دانش نظری، تنوع، انگیزه مشارکت برای انتخاب مشارکت کنندگان استفاده شد. ملاک انتخاب خبرگان حرفه ای، حداقل پانزده سال سابقه مدیریت و حداقل مدرک کارشناسی ارشد است. خبرگان آکادمیک نیز شامل اساتید باسابقه دانشگاهی است که در حوزه نظام حسابداری خزانه و حکمرانی خوب صاحب نظر بوده اند و در این زمینه مقالات یا کتاب هایی منتشر کرده بودند. با استفاده از نمونه گیری هدفمند اقدام به مصاحبه با خبرگان شد و پس از انجام ۱۶ مصاحبه، اشباع نظری حاصل شد و فرایند مصاحبه متوقف گردید. برای مدل سازی و اولویت بندی عوامل نیز از دیدگاه همین افراد استفاده شد.

ابزار اصلی گردآوری داده های پژوهش مصاحبه نیمه ساختاریافته و اطلاعات کتابخانه ای است. روایی بخش کیفی براساس چهار معیار اعتبار پذیری، انتقال پذیری، تایید پذیری و اطمینان پذیری از دیدگاه داوران ارزیابی و تایید شد. برای سنجش پایایی بخش کیفی، درصد توافق مشاهده شده^۲ براساس فرمول هولستی^۳ ۰/۶۹۱ برآورد شد که از ۰/۶ بیشتر بوده و مقدار قابل قبولی است. همین طور ضریب کاپای کوهن نیز ۰/۶۳۱ برآورد گردید که نشان می دهد مقوله بندی به درستی انجام شده است. برای تجزیه و تحلیل داده های گردآوری شده از روش تحلیل کیفی مضمون و مدل سازی ساختاری-تفسیری استفاده شد. نخست با روش تحلیل مضمون در نرم افزار Maxqda متن مصاحبه های تخصصی تحلیل شد و شاخص های نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب شناسایی شدند. سپس با روش مدل سازی ساختاری-تفسیری در نرم افزار MicMac الگوی روابط شاخص ها شناسایی و مدل پژوهش ترسیم شد.

۴- یافته ها

جامعه مشارکت کنندگان پژوهش حاضر شامل ۱۱ نفر از مدیران حسابداری و ۵ نفر از اساتید دانشگاهی بودند. از نظر تحصیلات ۳ نفر کارشناسی ارشد و ۱۳ نفر دکتری داشتند. از نظر سابقه کاری ۵ نفر بین ۱۵ تا ۲۰ سال و ۱۱ نفر نیز بالای ۲۰ سال سابقه کاری داشتند. نتایج مصاحبه ها با روش تحلیل مضمون مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. تحلیل مضمون مبتنی بر روش شش مرحله ای اترید-استرالینگ^۴ (۲۰۰۱) صورت گرفت. برای این منظور متن مصاحبه ها ضبط گردید، پس از اتمام مصاحبه، ترانویسی^۵ داده ها همراه با جزئیات توصیفی (از جمله نحوه ابراز احساسات مصاحبه شونده در مواجهه با پرسش ها، شرایط محیطی و ...)، کار مطالعه چند باره آن ها و نوشتن ایده های اولیه آغاز گردید. این گام

¹ Miller

² Percentage of Agreement Observation, PAO

³ Holsti

⁴ Attride-Stirling

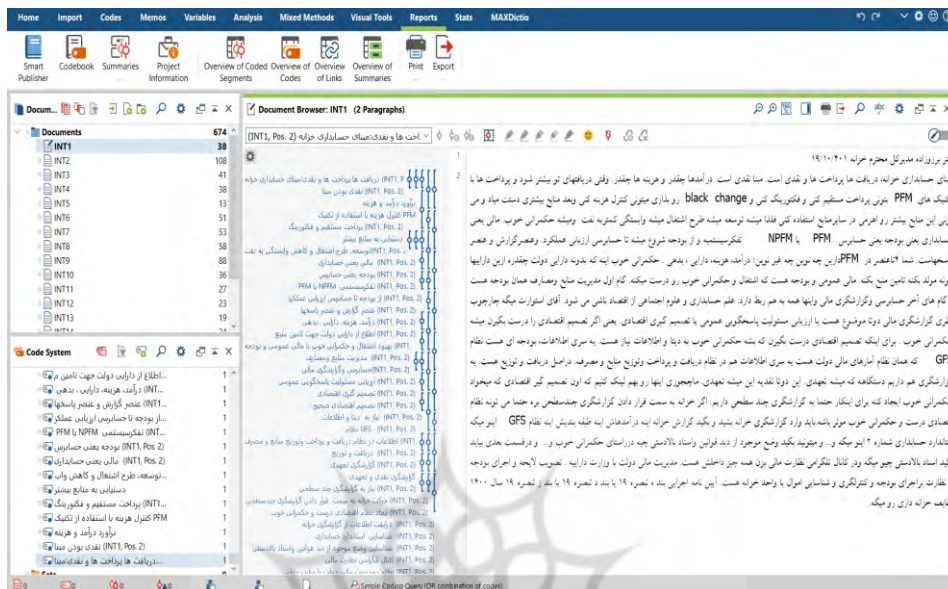
⁵ Transcription

ستون فقرات مراحل بعدی را شکل می‌دهد. به عنوان نمونه متن پیاده شده از مصاحبه اول در ادامه آمده است.

جدول ۱- ویژگی‌های جمعیت‌شناختی خبرگان

درصد	فراوانی	ویژگی‌های جمعیت‌شناختی	
۳۱٪	۵	خبرگان آکادمیک (اساتید دانشگاهی)	خبرگی
۶۹٪	۱۱	خبرگان تجربی (مدیران حسابداری)	
۱۹٪	۳	کارشناسی ارشد	تحصیلات
۸۱٪	۱۳	دکتری	
۶٪	۱	رئیس گروه حسابداری دانشگاه تهران	سمت سازمانی
۶٪	۱	مدیرکل خزانه وزارت امور اقتصادی و دارایی	
۶٪	۱	معاون مدیرکل خزانه داری در حوزه شرکت های دولتی	
۶٪	۱	معاون مدیرکل خزانه داری در امور بانکی	
۶٪	۱	معاون مدیرکل خزانه داری کل در پرداخت حقوق	
۶٪	۱	رئیس اداره اعتبارات و پرداختها در خزانه داری کل	
۶٪	۱	رئیس اداره طرحهای عمرانی خزانه داری کل	
۶٪	۱	رئیس اداره تدوین راهبردها وپایش پایداری بدهی دولت در خزانه داری کل	
۶٪	۱	معاون خزانه داری کل در درآمدهای حسابداری	
۶٪	۱	مدیر ارشد تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی	
۶٪	۱	مدیرآموزش و تحقیقات سازمان حسابرسی	
۶٪	۱	معاون نظارت مالی و رئیس خزانه معین اقتصادی و دارایی استان قزوین	
۶٪	۱	رئیس اداره خزانه امور اقتصادی و دارایی استان قزوین	
۶٪	۱	دانشیار حسابداری دانشگاه آزاداسلامی واحدقزوین مدیرپژوهش دانشگاه آزادقزوین	
۶٪	۱	رئیس دیوان محاسبات استان اردبیل	
۶٪	۱	عضوانجمن حسابداری و حسابرسی سازمان برنامه و بودجه کشور	
۳۱٪	۵	۱۵ تا ۲۰ سال	سابقه کاری
۶۹٪	۱۱	بالای ۲۰ سال	
۱۰۰٪	۱۶	کل	

در شکل زیر نحوه کدگذاری متن مصاحبه در نرم‌افزار MAXQDA ارائه شده است:



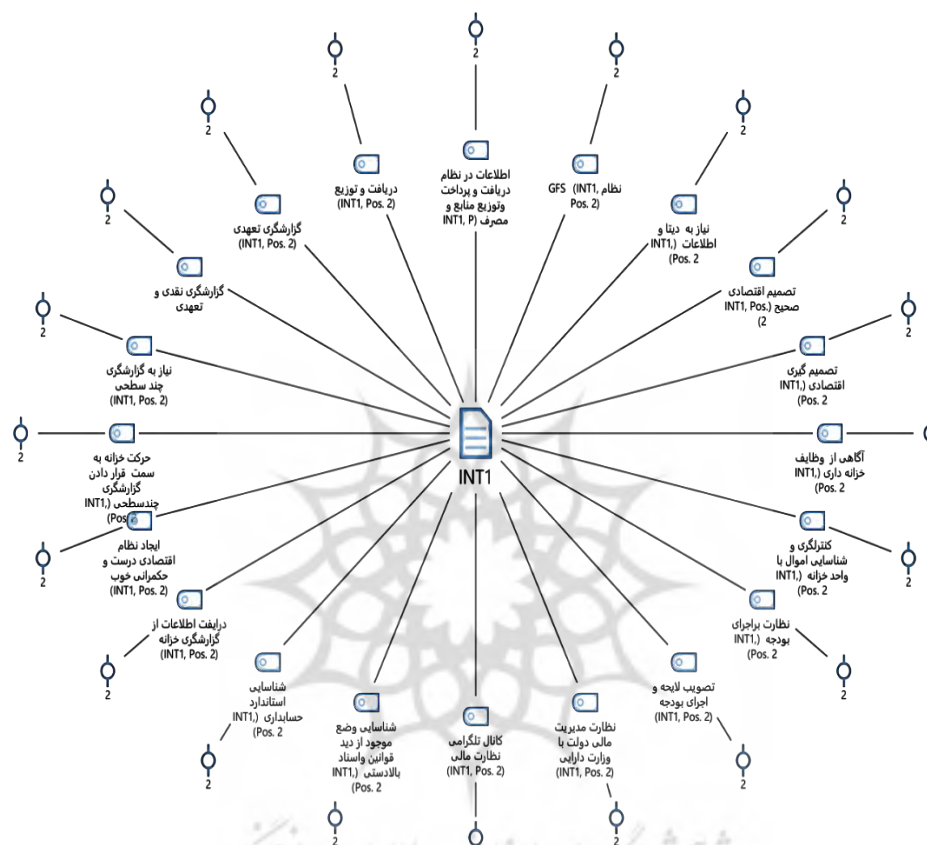
شکل ۱- نحوه کدگذاری متن مصاحبه در نرم افزار MAXQDA

در گام دوم است که ایده‌های خوبی درباره کدگذاری‌ها و الگوها با استفاده از خروجی نرم افزار شکل می‌گیرد. پس از این کار، کدگذاری آغاز شد. کدگذاری در کل فرایند تحلیل صورت می‌گیرد و تعریف می‌شود. کدگذاری و جریان تجزیه و تحلیل با اضافه شدن هر مصاحبه به همین ترتیب تکرار شد. مصاحبه‌ها تا رسیدن به اشباع داده ادامه یافت. ملاک دستیابی به اشباع داده رسیدن به تکرار در کدهای استخراجی بوده است.

در شکل زیر شبکه مضامین حاصل از نرم افزار MAXQDA ارائه شده است:

در این مرحله تم‌های ایجاد شده مورد بازبینی قرار گرفت و شامل دو مرحله بازبینی و تصفیه تم‌ها است. در انتهای این مرحله بایستی آگاهی کافی از این که مقوله‌های مختلف کدام‌ها هستند، چگونگی تناسب آنها با یکدیگر و کل داستانی که آنها درباره داده‌ها می‌گویند در اختیار داشته باشیم. شاخص‌های استخراج شده از متون مصاحبه‌ها، پس از مقوله‌بندی اولیه، مجدداً غربال شده و شاخص‌های اضافی یا فاقد ارزش لغوی در راستای ارائه الگوی پژوهش، حذف می‌گردند.

Single-Case Model



شکل ۲- شبکه مضامین حاصل از نرم افزار MAXQDA

جدول ۲- بازبینی مضامین استخراج شده

مفاهیم	کدهای اولیه
عملکرد موفق دولت در ایفای مسئولیت پاسخگویی	ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی (INT1, Pos. 2) نقش شفافیت در پاسخگویی و کاهش کسری بودجه (INT3, Pos. 4) نبود پاسخگویی عملیاتی در قبال پول (INT3, Pos. 5) کمک به شفافیت و پاسخگویی به موقع و گزارش دهی مطمئن (INT4, Pos. 18) مکمل بودن پاسخگویی با پاسخ خواهی و مطالبه گری و گزارشگری (INT6, Pos. 5) فقدان شفافیت و پاسخگویی در دستگاهها با دریافت بالای بودجه (INT7, Pos. 2) عدم پاسخگویی دستگاهها (INT7, Pos. 2) تغییر در داراییها و بدهیهای فعلی جهت پاسخگویی به نیازهای آتی (INT8, Pos. 18) اهمیت سیستم هوشمندسازی و پاسخگویی دولت (INT9, Pos. 2) کمک به عملکرد موفق دولت در ایفای مسئولیت پاسخگویی (INT10, Pos. 2)
شفاف سازی منابع و مصارف برای عموم	دستیابی به منابع بیشتر (INT1, Pos. 2) مدیریت منابع و مصارف (INT1, Pos. 2) مدیریت منابع با پرداخت به ذینفعان نهایی (INT2, Pos. 2) واریز منابع به حساب خزانه و انجام مصارف کشور (INT3, Pos. 2) عدم تعادل میان منابع و مصارف (INT3, Pos. 2) توزیع غیر متمرکز و غیر شفاف از مشکلات وصل منابع (INT3, Pos. 2) مدیریت منابع و مصارف به صورت شفاف (INT3, Pos. 3) اهمیت حل چالش تمرکز منابع (INT3, Pos. 3) پیش بینی و برآورد منابع (INT4, Pos. 11) تصمیم گیری سازمان برنامه بر مبنای اعلام منابع (INT4, Pos. 11) رسوب خیلی زیاد منابع در حسابهای مقصد (INT4, Pos. 15) پیش بینی منابع و مصارف دولت (INT4, Pos. 16) پاسخگویی و شفافیت بیشتر در دریافت ها و پرداخت ها (INT8, Pos. 2) استفاده از منابع مالی در سطح منفعت حداکثری (INT8, Pos. 29) شفاف سازی با کدملی افراد (INT10, Pos. 2) استفاده بهینه از منابع مالی دولت (INT10, Pos. 3) جلوگیری از رسوب منابع (INT10, Pos. 3) قرارگیری منابع همیشه در دسترس خزانه (INT10, Pos. 3)

مفاهیم	کدهای اولیه
	قرارگیری تمام منابع و مصارف به صورت شفاف در اختیار مردم (INT14, Pos. 2) دسترسی جامعه به اطلاعات منابع (INT15, Pos. 5)
نهادینه سازی حاکمیت قانون در کشور	خزانه داری به عنوان دستگاه حاکمیتی خدمات دهنده (INT2, Pos. 3) مشخص نمودن چارچوب خزانه داری در حاکمیت شرکتی (INT6, Pos. 13) عدم تکلیف قانون برای شرکت های دولتی (INT2, Pos. 2) وصل مالیات با قانون (INT3, Pos. 2) رعایت اصل ۵۳ ماده ۳۹ قانون محاسبات (INT3, Pos. 5) استقرار قانون بودجه قانون یک ساله دولت (INT4, Pos. 11) محدودیت دستگاه ها در قانون مدیریت خدمات کشوری (INT6, Pos. 8) مستثنی شدن درآمدها از شمول قانون مدیریت خدمات کشوری (INT6, Pos. 8) اجرای تاکتیک های قانونی برای کاهش خطر شرکت (INT8, Pos. 21) حرکت اکثر دستگاه های دولتی در چارچوب قانون (INT11, Pos. 2) قوانین بالادستی و قوانین مجری در خزانه داری (INT12, Pos. 3) انجام سایر وظایف محوله بر طبق قانون محاسبات عمومی کشور (INT15, Pos. 11) استقرار سایر قوانین و مقررات مالی مصوب (INT15, Pos. 11) پیاده سازی مقررات قانون محاسبات عمومی کشور (INT15, Pos. 12)
رعایت حقوق مادی و معنوی مردم	رعایت حقوق مردم (INT12, Pos. 2) شروع شفاف سازی برای مردم و عدم پنهان کاری از بالا (INT5, Pos. 6) متولی بودن مردم در درآمد (INT7, Pos. 2) عدم مطالبه گری مردم (INT7, Pos. 2) تشویق مردم در جهت پرداخت به موقع و کامل مالیات ها (INT8, Pos. 2) شفاف سازی مالیات های دریافتی از مردم (INT12, Pos. 2) تعریف حقوق و حق آزادی (INT12, Pos. 2) ایجاد یک ساختار منسجم برای تهیه و آرایه اطلاعات (INT14, Pos. 11)
در نظر گرفتن ابعاد سیاسی، اجتماعی، مذهبی، اقتصادی، زیست محیطی و انسانی	تصمیم گیری اقتصادی (INT1, Pos. 2) تصمیم اقتصادی صحیح (INT1, Pos. 2) ایجاد نظام اقتصادی درست و حکمرانی خوب (INT1, Pos. 2) صرفه جویی در منابع انسانی (INT2, Pos. 3) گزارشگری پایداری گزارش مربوط به الزامات زیست محیطی و اجتماعی (INT5, Pos. 6)

مفاهیم	کدهای اولیه
	کاهش تنش های اجتماعی (INT9, Pos. 2) سیاست های کلی نظام در حوزه های مختلف (INT12, Pos. 4) نیاز به بازنگری و برنامه ریزی در نیروی انسانی (INT13, Pos. 5) بهینه سازی ساختار و دست یابی به جایگاه صحیح و نقش فعالانه (INT13) بررسی تناسب انگیزه و مهارت های ذکر شده در شرح شغلی (INT13, Pos) جایگزینی با نیروهای دارای شاخص های فنی، تخصصی و رفتاری (INT13) تصمیم گیری براساس اطلاعات مالی (INT4, Pos. 2)
اختصاص صحیح و هدفمند منابع	استفاده بهینه از منابع و مولدسازی دارایی های دولت (INT10, Pos) تصمیم گیری درخصوص نحوه تخصیص منابع (INT10, Pos. 4) مشخص نمودن میزان منابع و نقدینگی (INT10, Pos. 4) کمک به قرارگیری منابع در مسیر صحیح خود (INT10, Pos. 5) اهمیت تامین به موقع منابع در بخش دولتی (INT14, Pos. 11) اهمیت اختصاص صحیح و هدفمند منابع (INT15, Pos. 6) وجود منابع در شرکت های دولتی به نمایندگی دولت (INT16, Pos. 6) نیاز به سپردن کارها به سیستم جهت حصول نتایج دقیق و صحیح (INT2, Pos. 2) کمک به تصمیم گیری صحیح سازمانهای ذیربط (INT4, Pos. 15) مشخص نمودن ساختار سرمایه صحیح (INT9, Pos. 37)
رفتار صادقانه و تعهد قوی نسبت به ارزشهای اخلاقی	گزارشگری تعهدی (INT1, Pos. 2) گزارشگری نقدی و تعهدی (INT1, Pos. 2) عدم وجود جایگاه تعهد در خزانه (INT3, Pos. 6) مدیریت بدهی ها و تعهدات (INT14, Pos. 11) رعایت اخلاق حرفه ای (INT7, Pos. 37) گزارشگری در مورد سود ماهانه و تعهدات وابسته (INT9, Pos. 22) حرکت از حسابداری نقدی به سمت تعهدی (INT10, Pos. 3) تشخیص، تامین اعتبار، تعهد، تسجیل، صدور حواله، تطبیق پرداخت ها (INT10, Pos. 6) بررسی وضعیت اجرای حسابداری تعهدی و قوانین و مقررات (INT10, Pos. 6) مدیریت بدهی ها و تعهدات (INT14, Pos. 11) رعایت ارزش های اخلاقی (INT15, Pos. 5)
احترام به قانون	نیاز به تصحیح درآمدهای کشور طبق اصل ۵۳ قانون اساسی (INT9, Pos. 2) اجرای صحیح و کامل قانون (INT9, Pos. 2)

مفاهیم	کدهای اولیه
	اطلاع از آخرین تغییرات قانونی و اعلام و برنامه ریزی برای آینده (INT9, Pos. 7) حرکت اکثر دستگاه های دولتی در چارچوب قانون (INT11, Pos. 2) احترام به قانون (INT14, Pos. 5) احترام به قانون با اجرای صحیح قوانین (INT15, Pos. 5)
مطمئن ساختن ذینفعان از دسترسی (عدم محدودیت)	ارائه اطلاعات به ذینفعان (INT15, Pos. 4) طراحی سیستم در صورت عدم پنهان کاری خزانه داری (INT15, Pos. 4) ایجاد عدم پنهان کاری و شفافیت (INT15, Pos. 5) وجود اطلاعات محرمانه و غیرمحرمانه (INT15, Pos. 7) حسابرس به عنوان مدافع ذینفعان (INT16, Pos. 2) پرداخت به ذینفع (INT2, Pos. 2) رخداد پرداخت به ذینفع نهایی توسط خزانه داری (INT4, Pos. 15) تامین زیرساخت برای پرداخت به ذینفع نهایی (INT4, Pos. 15)
برقراری تعامل همه جانبه	هماهنگی و ارتباط با حسابداری مالی (INT7, Pos. 26) در ارتباط بودن با مدیریت سازمان (INT7, Pos. 41) مدیریت ارتباطات و مذاکرات با بانک ها و موسسات واسط (INT9, Pos. 1) توسعه ارتباطات بانکی در راستای تامین مالی (INT9, Pos. 18) ارتباطات مالی برون سازمانی (INT9, Pos. 44) مدیریت ارتباط با سرمایه گذاران (INT9, Pos. 45) مدیریت فعالیت ها و ارتباطات با بانک ها (INT9, Pos. 46) مدیریت ارتباطات A/R و A/P با تامین کنندگان و مشتریان دانش ارتباط و مذاکره با بانک ها (INT9, Pos. 55) ارائه پیشنهادات و بازخوردهای سازنده به هیئت مدیره (INT9, Pos. 55) ارتباط با بانک ها (INT9, Pos. 63) تعامل کشور با سایر کشورها (INT12, Pos. 4) دفتر و ارتباط دیوان محاسبات در خزانه و مجلس (INT14, Pos. 7)
تعیین کردن نتایج از نظر منافع اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی پایدار	منفعت دستگاه ها از درآمد خصوصی (INT2, Pos. 3) نزدیک شدن سازمان به بحث توسعه پایدار (INT15, Pos. 1) ترجیح منافع شرکت بر منافع شخصی و اشخاص دیگر (INT7, Pos. 39) تاثیرگذاری در بحث محیط زیست و دیگر شاخص های توسعه پایدار (INT15, Pos. 3) ارائه منابع لازم جهت ارتقاء شاخص های زیست محیطی (INT15, Pos. 3)

مفاهیم	کدهای اولیه
	حصول نتایج با مدیریت هزینه و مدیریت منابع (INT16, Pos. 3)
تعیین مداخلات لازم برای بهینه سازی دست یابی به نتایج از قبل تعیین شده	تخصیص بهینه منابع کشور (INT15, Pos. 2) هماهنگی بین سازمان برنامه بودجه کشور و خزانه داری (INT15, Pos. 4) تنظیم یکسری سیاستها در خزانه داری کل (INT15, Pos. 4) ابلاغ شدن به استان ها (INT15, Pos. 4) راهنمایی انجام وظایف و عمل به نقش فعالانه خود صاحبان سرمایه (بهینه سازی نقدشوندگی مطالبات (INT8, Pos. 24) استفاده بهینه از منابع و مولدسازی دارایی های دولت (INT10, Pos. 4)
توسعه ظرفیت سازمان (توانایی مدیریت آن و افراد موجود در آن)	داشتن همکاری بارتیس حسابداری، حسابرس داخلی و دیگر واحدهای تابعه (INT7, Pos. 41) مدیریت صحیح در سازمان (INT7, Pos. 41) انجام امور طبق آیین نامه ها و بخش نامه ها (INT7, Pos. 41) تعیین وظایف حسابداری خزانه بنابر نیاز و دیدگاه مدیریت سازمان (INT8, Pos. 6)
مدیریت ریسک ها و عملکرد از طریق کنترل داخلی قوی	قراردادگیری خزانه داری در خود برنامه و بودجه (INT6, Pos. 2) جداسازی اعطای مجوز دریافت و پرداخت (INT6, Pos. 3) مدیریت ریسک (INT8, Pos. 21) مسئولیت ایجاد راهکارهای مدیریت ریسک (INT8, Pos. 21) تهیه داکيومنت ها و گزارش های مدیریت ریسک مالی (INT9, Pos. 12) آشنایی با آخرین قوانین مالیاتی، حقوقی، بانکی، واردات و صادرات (INT9, Pos. 40) برنامه ریزی برای مدیریت ریسک و بحران (INT9, Pos. 42) ارائه پیشنهادات به هیئت مدیره جهت اتخاذ بهترین تصمیم (INT9, Pos. 40) حسابرسی، برنامه ریزی و عملیات صندوق (INT9, Pos. 43)
مدیریت مالی عظیم عمومی	نظارت مدیریت مالی دولت با وزارت دارایی (INT1, Pos. 2) پازل شفافیت و مدیریت مالی (INT2, Pos. 2) مدیریت مالی عمومی (INT4, Pos. 3) بحث سند مدیریت مالی دولت (INT4, Pos. 15) مهارت تحلیل مالی، مسلط به مدیریت مالی و سرمایه گذاری (INT13, Pos. 8)
اجرای روشهای خوب در شفافیت و گزارشگری و	اهمیت وجود بودجه شفاف (INT2, Pos. 2) عدم رخداد شفافیت در حوزه خزانه (INT2, Pos. 2) وجود حساب در بانک های متعدد بدون شفافیت (INT2, Pos. 2)

مفاهیم	کدهای اولیه
حسابرسی جهت ارائه پاسخگویی موثر	افزایش شفافیت و دقت (INT2, Pos. 2) افزایش شفافیت ها (INT2, Pos. 2) عدم شفافیت در صورتهای مالی برخی نهادها (INT6, Pos. 4) ایجاد مطالبه گری با شفافیت (INT6, Pos. 4) تعیین سطوح گزارشگری جهت افزایش شفافیت (INT6, Pos. 6) ایجاد شفافیت خزانه داری با بخش های گزارشگری چندسطحی (INT6, Pos. 6) حل شدن بحث شفافیت مالی در دنیا (INT9, Pos. 2) کمک به شفافیت (INT11, Pos. 2) بهبود بحث شفافیت و بحث سرعت بخشی به کارایی (INT14, Pos. 2) وجود تسریع و تسهیل و شفافیت و کنترل (INT15, Pos. 10) مشکل شفافیت (INT16, Pos. 6)
دستورالعمل اجرایی نمونه اسناد هزینه قابل قبول و روش نگهداری حساب	طبقه بندی و نگهداری اسناد ضمانت نامه ها (INT7, Pos. 12) طبقه بندی و نگهداری چک های دریافتی از مشتریان (INT7, Pos. 13) نگهداری تمام اسناد مالی مرتبط با خزانه داری (INT7, Pos. 14) نگهداری و بررسی حساب های بانکی (INT8, Pos. 6) صدور و دریافت اسناد پرداختی و دریافتی (INT8, Pos. 6) نگهداری تنخواه گردان (INT8, Pos. 6) رفع مغایرت های بانکی (INT8, Pos. 6) نگهداری و بررسی اسناد مالی (INT8, Pos. 6) پیگیری ضمانت نامه های بانکی (INT8, Pos. 6) ثبت و نگهداری اسناد حسابداری (INT8, Pos. 6) طبقه بندی و نگهداری اسناد، ضمانت نامه ها، چک های دریافتی و ... (INT8, Pos. 10) نگهداری چک های برگشتی تا زمان استرداد (INT8, Pos. 10)
استقرار خزانه داری الکترونیکی و پذیرش اسناد الکترونیکی	شناسایی وضع موجود از دید قوانین و اسناد بالادستی (INT1, Pos. 2) ثبت اسناد دریافتنی و پرداختنی در سیستم خزانه داری (INT7, Pos. 5) ثبت اسناد، کنترل و رفع مغایرت گیری، دریافت و پرداخت وجوه (INT8, Pos. 3) آماده سازی اسناد مالی مرتبط، روال ها و گزارش های وابسته (INT9, Pos. 6) اطمینان از به روز بودن، دقیق بودن و درستی اسناد و گزارشات مالی (INT9, Pos. 34) ارسال اسناد و مدارک به صورت الکترونیکی به خزانه (INT11, Pos. 2)

مفاهیم	کدهای اولیه
	رسیدگی به اسناد با دستگاههای نظارتی به صورت الکترونیکی (INT11, Pos. 4)
تشکیل شورای نظارت مالی	کانال تلگرافی نظارت مالی (INT1, Pos. 2) کار نظارت مالی خزانه داری (INT2, Pos. 3) ناظر مالی ذیحساب ها در زیرمجموعه معاونت نظارت مالی (INT2, Pos. 4) نظارت بر اجرای بودجه (INT1, Pos. 2) نظارت کمیته تخصیص (INT2, Pos. 2) نظارت اجرای بودجه (INT2, Pos. 3) درگیری بخش دولتی با ابزارهای نظارتی (INT6, Pos. 8) نظارت روزانه بر عملیات مرتبط با نقدینگی، بدهی ها و دارایی ها (INT9, Pos. 8) تهیه و نظارت و گزارشگری در مورد تسهیلات پرداختی و دریافتی (INT9, Pos. 21) گزارش های اتمام وام ها و تسهیلات (INT9, Pos. 21) نظارت بر کلیه عملیات (BackOffice (INT9, Pos. 23) نیاز به نظارت سازمان مدیریت و برنامه ریزی (INT11, Pos. 2) ارائه خروجی های گزارش ها به سازمان های نظارتی (INT15, Pos. 9) اعمال نظارت های مالی بر هزینه های وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی (INT15, Pos. 11) اعمال نظارت های مذکور قبل از انجام هزینه (INT15, Pos. 11)
پرداخت به موقع و دقیق حقوق کارمندان دولت به صورت یکپارچه طبق شرایط قانونی	عدم تخصیص بودجه به حقوق کارکنان (INT2, Pos. 2) گزارشگری و غربالگری حقوق های پرداختی افراد (INT2, Pos. 2) متمرکز نمودن پرداخت حقوق ها از سوی خزانه داری (INT2, Pos. 2) پرداخت حقوق کلیه دستگاه های اجرایی به جز شرکت های دولتی (INT2, Pos. 2) نیاز به شناسه برای تمامی پرداخت ها اعم از وام، حقوق، اضافه کار (INT2, Pos. 3) پرداخت متمرکز حقوق و افزایش رضایت کارکنان (INT2, Pos. 3) جلوگیری از نارضایتی کارکنان (INT2, Pos. 3) جلوگیری از پراکندگی پرداخت به تامین اجتماعی، مالیات یا... (INT2, Pos. 3) عدم امکان امتناع از واریز حقوق کارمندان یا بازنشستگان و یارانه (INT3, Pos. 6) پرداخت حقوق کارمندان براساس آیین نامه های داخلی مدیریت (INT7, Pos. 15) پرداخت حقوق به صورت متمرکز و مستقیماً توسط خزانه (INT10, Pos. 2) رفع بحث های حقوق های نجومی (INT10, Pos. 3)

مفاهیم	کدهای اولیه
	انعکاس تمام پرداخت ها به کارکنان در فیش حقوقی آنها (INT11, Pos. 2) پرداخت حقوق به صورت یک جا و بدون گزارش و چالش (INT13, Pos. 7)
انجام بهینه فرآیند پرداخت اعتبارات تخصیص یافته	بحث پرداخت اعتباری (INT2, Pos. 2) پرداخت اعتباری (INT2, Pos. 2) بازگشت به دستگاه با سقف اعتبار و تخصیص پول (INT2, Pos. 3) طرح پرداخت های اعتباری به دستگاه ها (INT3, Pos. 3) اعطای پرداخت های اعتباری به دستگاه (INT3, Pos. 3) بازتوزیع اعتبار یا پرداخت اعتبار (INT4, Pos. 15) بحث سیاست پرداخت اعتباری (INT4, Pos. 15) اعتبارات سرمایه ای (INT6, Pos. 4) تامین اعتبار و تطبیق پرداخت ها با قوانین و مقررات (INT10, Pos.) تامین اعتبار (INT10, Pos. 6) انجام کار اعتباری در ادارات به جای پرداخت بودجه (INT13, Pos. 8) استفاده در قالب اعتبارات مصوب و تخصیص یافته (INT15, Pos. 11)
پرداخت به موقع پرداخت های قابل تأیید طبق درخواست ها	تخصیص اعتبار جهت مصارف به دستگاه ها (INT4, Pos. 16) ارائه مصارف بر مبنای تخصیص های صادره اعتبار (INT4, Pos. 16) تامین اعتبار و تطبیق پرداخت ها با قوانین و مقررات (INT10, Pos.)
قانون پرداخت اعتبارات استانی	اعطای اعتبار مشخص معادل تخصیص (INT4, Pos. 16) ارائه مصارف بر مبنای تخصیص های صادره اعتبار (INT4, Pos. 16) تامین اعتبار و تطبیق پرداخت ها با قوانین و مقررات (INT10, Pos.)
پرداخت وجوه حوادث غیرمترقبه و مناطق نفت خیز و محروم	درآمدهای گمرکی، جرائم و نفت (INT3, Pos. 2) اثرگذاری منفی کسری بودجه بر قشر ضعیف جامعه (INT6, Pos. 4) رابطه دولت با نفت به عنوان یک حلقه های مفقوده (INT6, Pos. 8)
پرداخت وجوه مرتبط با قانون مبارزه با قاچاق کالا و ارز	مصادره کالاهای قاچاق (INT16, Pos. 5) فروش به نفع دولت (INT16, Pos. 5) سازمان اموال تملیکی (INT16, Pos. 5) عدم وجود حساب و کتاب مشخص (INT16, Pos. 5) بحث ارز و نوسانات مربوط به آن (INT12, Pos. 3) اثرگذاری وزارت نفت و وزارت اطلاعات نیروی انتظامی (INT12, Pos. 3) رخداد تفاوت در رقم آخرها هم به دلیل تسعیر ارز (INT14, Pos. 8)

مفاهیم	کدهای اولیه
اعتبار بانکی در حساب درآمد عمومی نزد بانک مرکزی جهت رفع احتیاجات نقدی خزانه	بهبود اشتغال و حکمرانی خوب با مالی عمومی و بودجه (INT1, Pos. 2) بازگشت درآمد عمومی کامل به خزانه (INT2, Pos. 3) عدم منتفع شدن افراد از درآمد عمومی (INT2, Pos. 3) اصلاح حسابداری بخش عمومی (INT10, Pos. 2) سازمان حسابرسی کشور زیر نظر وزارت امور اقتصاد دارایی (INT10, Po) انجام حسابرسی شرکت های دولتی (INT10, Pos. 5) حسابرسی نهادهای عمومی (INT10, Pos. 5) اهمیت مبانی حسابداری و نظم مالی بخش عمومی (INT11, Pos. 4) تلاش بروی مالیات حسابرسی بخش عمومی (INT11, Pos. 4) استقرار نظام حسابداری تعهدی مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش (INT14, Pos. 10)
واگذاری تنخواه گردان خزانه معین استان	راه اندازی بحث تنخواه کارت ویژه کارپردازان بخش عمومی (INT2, Pos. 2) کنترل حساب تنخواه گردان (INT7, Pos. 24) پرداخت تنخواه گردان (INT7, Pos. 26)
نظام طبقه بندی دریافت ها و پرداخت های دولت	طبقه بندی و نگهداری اسناد ضمانت نامه ها (INT7, Pos. 12) طبقه بندی و نگهداری چک های دریافتی از مشتریان (INT7, Pos. 13) طبقه بندی و نگهداری اسناد، ضمانت نامه ها، چک های دریافتی و ... (INT8, Pos. 10)
اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	از بودجه تا حسابرسی ارزیابی عملکرد (INT1, Pos. 2) عدم تخصیص بودجه به دستگاه تا پذیرش قوانین خزانه از سوی آن (INT2, Pos. 2) تخصیص به اندازه بودجه مکفی خزانه (INT2, Pos. 2) کمک بودجه ریزی بر مبنای عملکرد به نقدینگی (INT3, Pos. 6) خزانه داری به عنوان مجری برنامه های برنامه و بودجه و اقتصاد (INT14, Pos. 5) دریافت اعتبار از بودجه عمومی دولت (INT15, Pos. 11)
تخصیص و تعهد و پرداخت اعتبارات مصوب با رعایت ماده ۹۰ قانون برنامه و بودجه	رعایت اصل ۵۳ ماده ۳۹ قانون محاسبات (INT3, Pos. 5) رعایت ماده ۹۰ قانون محاسبات (INT10, Pos. 5)

مفاهیم	کدهای اولیه
مجاز بودن پرداخت‌ها در خزانه با رعایت ماده ۶۷ قانون برنامه و بودجه	رعایت ماده ۶۷ قانون برنامه و بودجه (INT11, Pos. 5)
بایش اجرای بودجه از طریق بررسی درخواست تخصیص و صدور تأییدیه	داشتن سازوکار برای پرداخت های کوچک (INT2, Pos. 2) خزانه داری مسئول دریافت و پرداختهای کل کشور (INT3, Pos. 2) پرداخت براساس حواله های صادره (INT4, Pos. 15) پرداخت‌ها به واسطه سیستم الکترونیکی (INT4, Pos. 15) بخش دریافت و پرداخت و تجمیع حساب های دریافتی (INT6, Pos. 2) تجمیع حساب های پرداختی مربوط به خزانه داری (INT6, Pos. 2) پرداخت دو برابری رفاهیات برخی از دستگاه‌ها (INT6, Pos. 4) مشکلات زیاد دریافت پرداختی متمرکز (INT6, Pos. 4) صدور چک‌های پرداختی بر طبق دستور پرداخت از سوی حسابدار خزانه (INT7, Pos. 8)
رفع ابهام دستگاه‌های اجرایی و سایر ذی نفعان در خصوص اعتبار و تخصیص	سرمايه‌گذاري دستگاه به اندازه تخصیص آن (INT2, Pos. 2) تخصیص به معنای چک (INT2, Pos. 2) عدم وجود تخصیص پرداخت نشده (INT2, Pos. 2) رفع ابهامات و ایجاد شفاف سازی (INT12, Pos. 3) تخصیص به اندازه منابع (INT2, Pos. 2) نقش کمیته تخصیص در تخصیص منابع یا مصرف منابع (INT4, Pos. 11)
نحوه افتتاح حساب‌های دولتی، خزانه داری کل و خزانه معین استان‌ها	واريز درآمد کل کشور به حساب واحدی نزد بانک مرکزی (INT3, Pos. 3) حساب تکی خزانه از سراسر کشور (INT3, Pos. 3) پروژه هوشمندسازی عملیات خزانه (INT3, Pos. 3) برآورد لحظه‌ای وصول در کل کشور (INT4, Pos. 14) نوبت پرداخت‌ها در نوبت معین و تعیین شده (INT7, Pos. 37) جمع آوری دارایی‌های پراکنده دولت از سراسر کشور (INT10, Pos. 4)
نحوه عمل و روش‌های اجرایی وصول درآمد بخش عمومی	ایجاد تکلیف برای دستگاه‌های اجرایی (INT2, Pos. 2) تبعیت همه دستگاه‌ها (INT2, Pos. 2) فقدان مغایرت بانکی در دستگاه اجرایی (INT2, Pos. 2) مکلف بودن کل دستگاه‌های اجرایی (INT3, Pos. 3) صاحبان امضای مجاز دستگاه‌های اجرایی (INT10, Pos. 6) امضای ثابت همیشه ذیحسابان در دستگاه‌های اجرایی (INT10, Pos. 6)

مفاهیم	کدهای اولیه
	عدم امکان ثبت و گزارش ارقام بدهی های دستگاه های اجرایی (INT14, Pos. 10) تامین بسترهای لازم برای تبادل اطلاعات دستگاه های اجرایی (INT14, Pos. 10)
تمرکز وجوه عمومی و دریافت های دولت در خزانه	دریافت ها پرداخت ها و نقدی: مبنای حسابداری خزانه (INT1, Pos. 2) دریافت و توزیع (INT1, Pos. 2) تحلیل دلایل ایجاد کسری بودجه (INT6, Pos. 7) ثبت چک های دریافتی از طریق حساب ها (INT7, Pos. 5) دریافت و ثبت چک ها، سفته ها و ضمانت نامه های طرف حساب ها (INT7, Pos. 5) انجام وظایف طبق آیین نامه های دریافتی (INT7, Pos. 18) چک های دریافتی و پرداختی (INT7, Pos. 18) بررسی چک های دریافتی از همه جوانب (INT7, Pos. 23)
انتقال حساب های درآمد و هزینه دستگاه های اجرایی به بانک مرکزی	سوق دادن همه حساب ها به سمت بانک مرکزی (INT2, Pos. 2) واریز به حساب های بانک مرکزی (INT3, Pos. 2) تسریع تسهیل و شفاف و متمرکز انتقال نقدینگی (INT3, Pos. 2) تسریع فرایند الکترونیکی با وب سایت بانک مرکزی (INT4, Pos. 17) اهمیت لینک شدن خزانه و سازمان برنامه و بودجه و بانک مرکزی (INT8, Pos. 1) تکمیل بحث تجميع حساب های دولتی و تمرکز دربانک مرکزی (INT10, Po)
افتتاح حساب شرکت های دولتی تابعه وزارت نفت	توسعه، طرح اشتغال و کاهش وابستگی به نفت (INT1, Pos. 2) درآمدهای گمرکی، جرائم و نفت (INT3, Pos. 2) رابطه دولت با نفت به عنوان یک حلقه های مفقوده (INT6, Pos. 8) عملکرد جداگانه برخی شرکت ها از خزانه داری (INT11, Pos. 2) تمرکز دیوان محاسبات و ... بر شرکت های جدا (INT11, Pos. 2) مشخص نمودن درآمدها توسط خزانه داری، سازمان مدیریت و برنامه ریزی (INT11, Pos. 2)
دستورالعمل انتقال کامل حساب های دولتی به بانک مرکزی	سوق دادن همه حساب ها به سمت بانک مرکزی (INT2, Pos. 2) واریز به حساب های بانک مرکزی (INT3, Pos. 2) تسریع تسهیل و شفاف و متمرکز انتقال نقدینگی (INT3, Pos. 2) تسریع فرایند الکترونیکی با وب سایت بانک مرکزی (INT4, Pos. 17) اهمیت لینک شدن خزانه و سازمان برنامه و بودجه و بانک مرکزی (INT8, Pos. 1) تکمیل بحث تجميع حساب های دولتی و تمرکز دربانک مرکزی (INT10, Po)
سامانه تدارکات الکترونیکی دولت با رعایت قانون	حرکت به سمت ساختارهای الکترونیکی (INT2, Pos. 2) دوری از پرداخت به صورت دستی و چک (INT2, Pos. 2)

مفاهیم	کدهای اولیه
تجارت الکترونیکی و قانون مناقصات	راه اندازی حواله الکترونیک (INT2, Pos. 2) وصول بی واسطه و از طریق سیستم الکترونیکی (INT4, Pos. 14) رزور و اجرای الکترونیکی با تضمین امنیت (INT9, Pos. 20) بحث الکترونیکی کردن فعالیت ها (INT10, Pos. 2) بحث استقرار خزانه داری الکترونیکی (INT10, Pos. 2) تقویت زیرساختها جهت دریافت و پرداختهای الکترونیکی (INT11, Pos. 4)
اجرای سند مدیریت مالی دولت	بحث سند مدیریت مالی دولت (INT4, Pos. 15) بحث سیاست پرداخت اعتباری (INT4, Pos. 15) مدیریت جریان نقدی (INT8, Pos. 15)
اطمینان از وجود پول کافی برای نیازهای عملیاتی	تدوین سیاستهای پولی و مالی و بودجه در سطح عملیات شرکت (INT8, Pos. 15) اطمینان از وجود پول کافی برای نیازهای عملیاتی (INT8, Pos. 19) مدیریت نقدینگی (INT8, Pos. 19) برنامه ریزی عملیاتی، مالی و استراتژیک (INT9, Pos. 25) آماده سازی عملیات سالانه مالی مانند بستن حساب های مرتبط، بودجه (INT9, Pos. 29) بررسی هزینه ها و سایر عملیات پولی مالی کلیه واحدهای سازمانی (INT9, Pos. 34) مدیریت عملیات صندوق در راستای مدیریت نقدینگی و پرداخت های قانونی (INT9, Pos. 35) مدیریت عملیات مرتبط با مالیات بعنوان مالیات بر حقوق (INT9, Pos. 40)
پیش بینی جریان نقدینگی	مدیریت نقدینگی به عنوان بعد کلان (INT2, Pos. 2) شفاف سازی نقدینگی و مدیریت آن (INT2, Pos. 2) مدیریت نقدینگی و تطبیق قوانین و مقررات (INT2, Pos. 3) اهمیت جلوگیری از رسوب نقدینگی (INT3, Pos. 3) افزایش سرعت گردش نقدینگی و سرعت گزارش گیری و گزارش دهی (INT4, Pos. 3) کاهش نقدینگی و کاهش تورم (INT6, Pos. 6) مدیریت نقدینگی (INT8, Pos. 19) اطمینان از وجود پول کافی برای نیازهای عملیاتی (INT8, Pos. 19)

مفاهیم	کدهای اولیه
بررسی پیش بینی های جریان نقدینگی	راهنمایی انجام وظایف و عمل به نقش فعالانه خود صاحبان سرمایه مدیریت بدهی ها با توجه به نقدینگی (INT8, Pos. 25) پیش بینی و گزارشگری در حوزه نقدینگی (INT9, Pos. 9) بررسی پیش بینی های جریان نقدینگی (INT9, Pos. 11) تسلط بر عملیات مدیریت نقدینگی (INT9, Pos. 64) پیش بینی جریان نقدینگی (INT9, Pos. 65)
توسعه و پیاده سازی استراتژی های مدیریت نقدینگی	به کار انداختن پول اضافه جهت افزایش سرمایه (INT8, Pos. 20) توسعه و پیاده سازی استراتژی های مدیریت نقدینگی (INT9, Pos. 15) تهیه، توسعه و پیاده سازی برنامه های تامین و پوشش های مالی (INT9, Pos. 17) کنترل و مدیریت نرخ ریسک بهره (INT9, Pos. 17)
روش های اجرایی وصول درآمد دستگاه های اجرایی	خزانه داری مسئول پیگیری درآمد تا وصول (INT3, Pos. 2) عدم مسئولیت وصول درآمدهای دولت (INT3, Pos. 2) واریز تمام درآمدهای پراکنده در سطح کشور (INT3, Pos. 2) طراحی واریز همه درآمد دولت بی واسطه و بلادرنگ به حساب خزانه (INT4, Pos. 4) تشویق دستگاه به وصول بدهی (INT2, Pos. 3)
تمرکز وجوه عمومی سپرده و درآمد بخش عمومی	وصول منابع عمومی دولت به واسطه حساب های خزانه در گذشته (INT4, Pos. 4) یک طرف کل منابع عمومی با امضای ذیحساب (INT10, Pos. 6)
وصول مالیات و سود سهام شرکت های دولتی	بازگشت درآمد عمومی کامل به خزانه (INT2, Pos. 3) عدم منتفع شدن افراد از درآمد عمومی (INT2, Pos. 3) اصلاح حسابداری بخش عمومی (INT10, Pos. 2) سازمان حسابرسی کشور زیر نظر وزارت امور اقتصادداری (INT10, Po) انجام حسابرسی شرکتهای دولتی (INT10, Pos. 5) حسابرسی نهادهای عمومی (INT10, Pos. 5) اهمیت مبانی حسابداری و نظم مالی بخش عمومی (INT11, Pos. 4) تلاش بروی مالیات حسابرسی بخش عمومی (INT11, Pos. 4) استقرار نظام حسابداری تعهدی مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش (INT14, Pos. 10)
ظرفیت استفاده خزانه داری کل از منابع عمومی	اصلاح حسابداری بخش عمومی (INT10, Pos. 2) سازمان حسابرسی کشور زیر نظر وزارت امور اقتصاد داری (INT10, Po)

مفاهیم	کدهای اولیه
برای مصارف عمرانی و استمهال زمانی مصرف اعتبارات مورد نظر در پایان سال	انجام حسابرسی شرکت های دولتی (INT10, Pos. 5) حسابرسی نهادهای عمومی (INT10, Pos. 5) اهمیت مبانی حسابداری و نظم مالی بخش عمومی (INT11, Pos. 4) تلاش بروی مالیات حسابرسی بخش عمومی (INT11, Pos. 4) استقرار نظام حسابداری تعهدی مبتنی بر استانداردهای بخش حسابداری (INT14, Pos. 10)
ایجاد منابع لازم برای یارانه‌ها در زمان‌های مؤثر	هدفمند کردن یارانه‌ها (INT2, Pos. 2) افزایش گردش حساب و قطع شدن یارانه (INT2, Pos. 2)
حصول اطمینان از وصول وجوه سپرده‌ها	خزانه داری مسئول پیگیری درآمد تا وصول (INT3, Pos. 2) عدم مسئولیت وصول درآمدهای دولت (INT3, Pos. 2) واریز تمام درآمدهای پراکنده در سطح کشور (INT3, Pos. 2) طراحی واریز همه درآمد دولت بی واسطه و بلا درنگ به حساب خزانه (INT4, Pos. 4) تشویق دستگاه به وصول بدهی (INT2, Pos. 3)
رصد تحقق منابع و بررسی تطبیقی قانون بودجه با سنوات گذشته	تطبیق قوانین و مقررات (INT2, Pos. 2) تطبیق پرداخت ها با قوانین و مقررات (INT10, Pos. 5)
تهیه صورتحساب دریافت و پرداخت ماهانه کلیه حساب‌های ظرف مدت دو ماه و ارسال به دیوان محاسبات کشور مطابق طبقه بندی درآمد	ارسال خروجی نهایی گزارش ها و صورتهای مالی دستگاه ها (INT15, Pos. 3) عدم انجام وظیفه حسابرسی توسط دیوان محاسبات (INT5, Pos. 3) اطلاعات در نظام دریافت و پرداخت وتوزیع منابع و مصرف (INT1, Pos. 2) جداسازی دریافت و پرداخت از نهاد سیاستگذاری (INT6, Pos. 2)
روش‌های مورد عمل در خزانه معین استان‌ها	معاون هزینه ونظارت مالی استان (INT13, Pos. 7) کمیته تخصیص استان شامل مدیرکل اقتصاد دارایی، رئیس سازمان برنامه ریزی استان و استاندار (INT10, Pos. 4)
تهیه صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور حاوی گردش نقدی خزانه و عملکرد مالی بخش عمومی	غیرقابل حذف بودن ۸۰٪ بودجه کل کشور اعتبارات هزینه (INT6, Pos. 4) وجود چند شکل منابع در قانون بودجه (INT2, Pos. 3) استقرار قانون بودجه قانون یک ساله دولت (INT4, Pos. 11) نیاز به اصلاح قوانین اصلی و قانون بودجه (INT5, Pos. 4) نظارت اجرای بودجه (INT2, Pos. 3)

مفاهیم	کدهای اولیه
پایش درآمدها، هزینه‌ها و بدهی‌های کشور	نسبت کل بدهی های دولت به GDP کشور به تولید ناخالص داخلی (INT14, Pos. 5) (5) کمک کردن بحث انتشار اطلاعات مربوط به خزانه (INT14, Pos. 5) نسبت بحث بدهی به GDP (INT14, Pos. 6) پایش اطلاعات به کمک سازمان حسابرسی و حسابرس داخلی (INT14, Pos. 6) کاهش خطاهای سهوی و ایجاد قابلیت اتکاء (INT14, Pos. 6)
بررسی مدارک و مستندات مربوط به پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی دستگاه‌های اجرایی	بررسی وضعیت خزانه داری با تشکیلات وساختار فعلی (INT6, Pos. 9) کنترل و بررسی چک‌های پرداختی (INT7, Pos. 20) کنترل مداوم حساب‌های بانکی شرکت (INT7, Pos. 21) بررسی و برطرف نمودن مغایرت‌های خزانه با بانکها (INT7, Pos. 21) ارزیابی و بررسی ریسک ها، سرمایه گذاری ها و هزینه‌ها بطور مداوم (INT9, Pos. 34) نگهداری و بررسی اسناد مالی (INT8, Pos. 6) نگهداری و بررسی حساب‌های بانکی (INT8, Pos. 6) بررسی پیش بینی‌های جریان نقدینگی (INT9, Pos. 11)
رسیدگی به صورت حساب عملکرد و صورت‌های مالی وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، نهادهای عمومی غیردولتی و دانشگاه‌ها	شناسایی استاندارد حسابداری (INT1, Pos. 2) تسهیل در اجرای قوانین با خزانه‌داری (INT2, Pos. 2) عدم ارائه خدمات به دستگاه‌ها بدون همکاری با حساب های خزانه (INT2, Pos. 2) عدم همکاری شرکت های دولتی (INT2, Pos. 2) درآمد اختصاصی برخی دانشگاه‌های کشور (INT2, Pos. 3) واریز همه درآمدهای شرکت های دولتی به حساب خزانه (INT2, Pos. 3) وجود پیش بینی درآمد و پیش بینی هزینه در قانون بودجه (INT2, Pos. 3) عدم تسلط خزانه‌داری به حساب های بانک تجارت (INT3, Pos. 3) مدیریت انتقال وجوه براساس وظایف بانک داری (INT3, Pos. 3) ماندن وجوه کلان در حساب های بانکی (INT3, Pos. 3) ایجاد اشکال در مدیریت درآمدها (INT3, Pos. 3) استاندارد سازی حساب های بانکی (INT3, Pos. 3) حذف حساب های رابط یا زیر شاخه ها (INT4, Pos. 6) واریز سریع به حساب مقصد و حذف واسطه‌ها (INT4, Pos. 6) چک‌های معوقه (INT7, Pos. 18) چک‌های برگشتی (INT7, Pos. 18)

مفاهیم	کدهای اولیه
	حساب بانکها (INT7, Pos. 18) ضمانت نامه‌ها و وثائق شرکت (INT7, Pos. 18) مغایرت‌های بانکی (INT7, Pos. 18)
تجمع و گزارش دهی صورت‌های مالی دولت	چند شاخگی گزارش مالی دولت (INT2, Pos. 2) چند شاخگی خزانه داری (INT2, Pos. 2) واریز و برداشت (INT7, Pos. 26) هم ترازای حساب‌های نقدی (INT7, Pos. 26) همانگ شدن با دیگر شرکت‌های وابسته برای تسویه حساب (INT7, Pos. 26) شرح تاثیر آنها بر EPS، ترازنامه و مالیات و نسبت های مالی (INT9, Pos. 26)
وحدت رویه در مورد اعمال نظارت مالی قبل از خرج	انتصاب ذیحساب برای دستگاه‌های مذکور (INT15, Pos. 11) برقراری سایر ترتیبات لازم در جهت ایجاد وحدت رویه در امور مالی (INT15, Pos. 11)
پرداخت وجوه عمومی منحصرا از طریق حساب‌های بانکی مجاز	دریافت و پرداخت وجوه دولت (INT10, Pos. 4) پرداخت به ذینفع (INT2, Pos. 2) رخداد پرداخت به ذینفع نهایی توسط خزانه داری (INT4, Pos. 15) تامین زیرساخت برای پرداخت به ذینفع نهایی (INT4, Pos. 15) مدیریت منابع با پرداخت به ذینفعان نهایی (INT2, Pos. 2) پاسخگویی و شفافیت بیشتر در دریافت ها و پرداخت ها (INT8, Pos. 2)
احصاء و پایش تکالیف قانونی وزارت امور اقتصادی و دارایی	عدم تکلیف قانون برای شرکت های دولتی (INT2, Pos. 2) ایجاد تکلیف برای دستگاه های اجرایی (INT2, Pos. 2) تبعیت همه دستگاه ها (INT2, Pos. 2) افزایش قابلیت اتکا با اطلاعات منتشره از سایت رسمی خود وزارت خانه (INT14, Pos. 9) وزارت امور اقتصادی و دارایی به عنوان حوزه قوانین مجری (INT12, Pos. 3)
پیش بینی و پیگیری تکالیف وزارت دارایی در منابع و مصارف بودجه	انتشار خبرنامه هفتگی بدهی ها (INT14, Pos. 9) بخش اوراق و سیال، بخش غیراوراق و غیرسیال (INT14, Pos. 10) درآمد، هزینه، دارایی، بدهی (INT1, Pos. 2) اطلاع از دارایی دولت جهت تامین منابع (INT1, Pos. 2)
بررسی و تجزیه و تحلیل مسائل مالی	ارائه تحلیل شرایط به سازمان برنامه در راستای تخصیص ها (INT6, Pos. 6) تحلیل و پیشنهاد ساختارهای تامین مالی جایگزین بالقوه (INT9, Pos. 10)

مفاهیم	کدهای اولیه
	مهارت های مذاکره ای و بیان قوی (INT9, Pos. 70) مهارت در ارائه کتبی و شفاهی (INT9, Pos. 70) برنامه ریزی استراتژیک (INT9, Pos. 70) مهارت های نگارشی (INT9, Pos. 70) توانایی کار تیمی (INT9, Pos. 70) مهارت های بین فردی قوی (INT9, Pos. 70) مهارت های سازمانی (INT9, Pos. 70) مهارت های تحلیلگری مالی (INT9, Pos. 70)
بررسی طرح و لوایح و تصویب نامه ها	تصویب لایحه و اجرای بودجه (INT1, Pos. 2) کنترل گری و شناسایی اموال با واحد خزانه (INT1, Pos. 2) آگاهی از وظایف خزانه داری (INT1, Pos. 2) متمرکز شدن خزانه داری (INT2, Pos. 3)
رسیدگی به صورت حساب عملکرد و صورت های مالی شرکت های دولتی	عدم جایگاه یابی حسابرسی در بخش دولتی (INT5, Pos. 2) عدم شفافیت در صورتهای مالی برخی نهادها (INT6, Pos. 4) جداسازی جامعه آماری دولتی (INT6, Pos. 8) ارسال خروجی نهایی گزارش ها و صورتهای مالی دستگاهها (INT15, Pos. 3)
رسیدگی به تحویل و تحول و صورتهای مالی	عدم شفافیت در صورت های مالی برخی نهادها (INT6, Pos. 4) ارسال خروجی نهایی گزارش ها و صورت های مالی دستگاه ها (INT15, Pos. 3) واریز تمامی درآمدهای شرکت ها و دستگاه های دولتی به خزانه (INT16, Pos. 6) سازمان حسابرسی یک شرکت دولتی درآمدزا (INT16, Pos. 6) انجام کار حسابرسی اختیاری در بخش خصوصی (INT16, Pos. 6) اجباری نمودن حسابرسی در سازمان های دولتی اجباری (INT16, Pos. 6)
رسیدگی به پرونده های ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور	ورود همه درآمدها به خزانه و سپس توزیع آن مجدداً از طریق خزانه (INT3, Pos. 5) رسیدگی به پرونده های ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور (INT3, Pos. 5) الزام به برداشت از صندوق ذخیره ملی (INT3, Pos. 5) تمرکز دیوان محاسبات و ... بر شرکت های جدا (INT11, Pos. 2)

مفاهیم	کدهای اولیه
تدوین و ابلاغ بخشنامه در خصوص امور ذی حسابی‌ها	پرداخت هزینه از مخزن درآمدها (INT16, Pos. 6) دولت همانند سهامدار (INT16, Pos. 6) دریافت کمک هزینه از دولت (INT16, Pos. 6) پرداخت سهم سود دولت (INT16, Pos. 6) نبود درآمد منبع عمومی دولت (INT16, Pos. 6) نبود همه درآمد سازمان برای منبع عمومی (INT16, Pos. 6)
حسابرسی نهادهای عمومی غیر دولتی	ورود خزانه بطور مستقیم یا غیرمستقیم به نهادهای غیردولتی (INT6, Pos. 10) ارائه گزارش دقیق از بخش بازنشستگی (INT6, Pos. 10) بهبود اشتغال و حکمرانی خوب با مالی عمومی و بودجه (INT1, Pos. 2) بازگشت درآمد عمومی کامل به خزانه (INT2, Pos. 3) عدم منتفع شدن افراد از درآمد عمومی (INT2, Pos. 3) اصلاح حسابداری بخش عمومی (INT10, Pos. 2) سازمان حسابرسی کشور زیر نظر وزارت امور اقتصاد دارایی (INT10, Po) انجام حسابرسی شرکت های دولتی (INT10, Pos. 5) حسابرسی نهادهای عمومی (INT10, Pos. 5) اهمیت مبانی حسابداری و نظم مالی بخش عمومی (INT11, Pos. 4) تلاش بروی مالیات حسابرسی بخش عمومی (INT11, Pos. 4)
پیگیری مطالبات دولت از اشخاص حقیقی و حقوقی	رعایت حقوق مردم (Pos. 2, INT12) شروع شفاف سازی برای مردم و عدم پنهان کاری از بالا (INT5, Pos. 6) متولی بودن مردم در درآمد (INT7, Pos. 2) عدم مطالبه گری مردم (INT7, Pos. 2) تشویق مردم در جهت پرداخت به موقع و کامل مالیات ها (INT8, Pos. 2) شفاف سازی مالیات های دریافتی از مردم (INT12, Pos. 2) تعریف حقوق و حق آزادی (INT12, Pos. 2) ایجاد یک ساختار منسجم برای تهیه و ارائه اطلاعات (INT14, Pos. 11)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در مرحله کدگذاری باز ۲۹۸ کد شناسایی گردید. در پایان به وسیله کدگذاری محوری به ۴ مضمون فراگیر، ۹ مضمون سازمان‌دهنده و ۵۸ مضمون پایه دست پیدا شد. مضامین مدل نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳- مضامین مدل نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب

مضامین پایه	سازمان دهنده	فراگیر
«دستورالعمل اجرایی نمونه اسناد هزینه قابل قبول و روش نگهداری حساب»؛ «استقرار خزانه داری الکترونیکی و پذیرش اسناد الکترونیکی»؛ «تشکیل شورای نظارت مالی»؛ «پرداخت به موقع و دقیق حقوق کارمندان دولت به صورت یکپارچه طبق شرایط قانونی»؛ «انجام بهینه فرآیند پرداخت اعتبارات تخصیص یافته»؛ «پرداخت به موقع پرداخت‌های قابل تأیید طبق درخواست‌ها»؛ «قانون پرداخت اعتبارات استانی»؛ «پرداخت وجوه حوادث غیرمترقبه و مناطق نفت خیز و محروم»؛ «پرداخت وجوه مرتبط با قانون مبارزه با قاچاق کالا و ارز»	۱. مدیریت هزینه‌های عمومی دولت	۱. مدیریت هزینه
«اعتبار بانکی در حساب درآمد عمومی نزد بانک مرکزی جهت رفع احتیاجات نقدی خزانه»؛ «واگذاری تنخواه‌گردان خزانه معین استان»؛ «نظام طبقه بندی دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت»؛ «اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد»؛ «تخصیص و تعهد و پرداخت اعتبارات مصوب با رعایت ماده ۹۰ قانون برنامه و بودجه»؛ «مجاز بودن پرداخت‌ها در خزانه با رعایت ماده ۶۷ قانون برنامه و بودجه»؛ «پایش اجرای بودجه از طریق بررسی درخواست تخصیص و صدور تأییدیه»؛ «رفع ابهام دستگاه‌های اجرایی و سایر ذی نفعان در خصوص اعتبار و تخصیص»	۲. مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت	
«نحوه افتتاح حساب‌های دولتی، خزانه داری کل و خزانه معین استان‌ها»؛ «نحوه عمل و روش‌های اجرایی وصول درآمد بخش عمومی»؛ «تمرکز وجوه عمومی و دریافت‌های دولت در خزانه»؛ «انتقال حساب‌های درآمد و هزینه دستگاه‌های اجرایی به بانک مرکزی»؛ «افتتاح حساب شرکت‌های دولتی تابعه وزارت نفت»؛ «دستورالعمل انتقال کامل حساب‌های دولتی به بانک مرکزی»؛ «سامانه تدارکات الکترونیکی دولت با رعایت قانون تجارت الکترونیکی و قانون مناقصات»؛ «اجرای سند مدیریت مالی دولت»	۳. مدیریت حساب‌های بانکی دولت	
«اطمینان از وجود پول کافی برای نیازهای عملیاتی»؛ «پیش بینی جریان نقدینگی»؛ «بررسی پیش بینی‌های جریان نقدینگی»؛ «توسعه و پیاده سازی استراتژی‌های مدیریت نقدینگی»	۴. مدیریت درآمدها و استقراض دولت و نقدینگی	

	۵. مدیریت منابع عمومی و ریسک	«روش‌های اجرایی وصول درآمد دستگاه‌های اجرایی»؛ «تمرکز وجوه عمومی سپرده و درآمد بخش عمومی»؛ «وصول مالیات و سود سهام شرکت‌های دولتی»؛ «ظرفیت استفاده خزانه داری کل از منابع عمومی برای مصارف عمرانی و استمهال زمانی مصرف اعتبارات مورد نظر در پایان سال»؛ «ایجاد منابع لازم برای یارانه‌ها در زمان‌های مؤثر»؛ «حصول اطمینان از وصول وجوه سپرده‌ها»؛ «رصد تحقق منابع و بررسی تطبیقی قانون بودجه با سنوات گذشته»
۲. منافع عمومی	۶. اقدام در جهت منافع عمومی	«رفتار صادقانه و تعهد قوی نسبت به ارزش‌های اخلاقی»؛ «احترام به قانون»؛ «مطمئن ساختن ذینفعان از دسترسی»؛ «برقراری تعامل همه جانبه»؛ «تعیین کردن نتایج از نظر منافع اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی پایدار»؛ «تعیین مداخلات لازم برای بهینه سازی دستیابی به نتایج از قبل تعیین شده»؛ «توسعه ظرفیت سازمان»؛ «مدیریت ریسک‌ها و عملکرد از طریق کنترل داخلی قوی»؛ «مدیریت مالی عظیم عمومی»؛ «اجرای روش‌های خوب در شفافیت و گزارشگری و حسابرسی جهت ارائه پاسخگویی مؤثر»
۳. مدیریت حسابرسی	۷. مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی	«تهیه صورتحساب دریافت و پرداخت ماهانه کلیه حساب‌های ظرف مدت دو ماه و ارسال به دیوان محاسبات کشور مطابق طبقه بندی درآمد»؛ «روش‌های مورد عمل در خزانه معین استان‌ها»؛ «تهیه صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور حاوی گردش نقدی خزانه و عملکرد مالی بخش عمومی»؛ «پایش درآمدها، هزینه‌ها و بدهی‌های کشور»؛ «بررسی مدارک و مستندات مربوط به پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی دستگاه‌های اجرایی»؛ «رسیدگی به صورت حساب عملکرد و صورت‌های مالی وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، نهادهای عمومی غیردولتی و دانشگاه‌ها»؛ «تجمع و گزارش دهی صورت‌های مالی دولت»
	۸. مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دولت	«وحدت رویه در مورد اعمال نظارت مالی قبل از خرج»؛ «پرداخت وجوه عمومی منحصر از طریق حساب‌های بانکی مجاز»؛ «احصاء و پایش تکالیف قانونی وزارت امور اقتصادی و دارایی»؛ «پیش بینی و پیگیری تکالیف وزارت دارایی در منابع و مصارف بودجه»؛ «بررسی و تجزیه و تحلیل مسائل مالی»؛ «بررسی طرح و لوایح و تصویب نامه‌ها»؛ «رسیدگی به صورتحساب عملکرد و صورت‌های مالی شرکت‌های دولتی»؛ «رسیدگی به تحویل و تحول و صورت‌های مالی»؛ «رسیدگی به پرونده‌های ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور»؛ «تدوین و ابلاغ بخشنامه در خصوص امور ذی حسابی‌ها»؛

«حسابرسی نهادهای عمومی غیر دولتی»؛ «پیگیری مطالبات دولت از اشخاص حقیقی و حقوقی»		
«رفتار با صداقت، نشان دادن تعهد قوی نسبت به ارزشهای اخلاقی و احترام به قانون»؛ «اطمینان از دسترسی (عدم پنهان کاری) و تعامل همه جانبه ذینفعان»؛ «تعریف نتایج از نظر منافع اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی پایدار»؛ «تعیین مداخلات لازم برای بهینه سازی و دستیابی به نتایج مورد نظر»؛ «توسعه ظرفیت نهاد از جمله توانایی رهبری نهاد و افراد زیرمجموعه آن»؛ «مدیریت ریسک ها و عملکردها از طریق کنترل داخلی قوی و مدیریت مالی عمومی»؛ «اجرای روش های خوب در شفافیت، گزارشگری و حسابرسی جهت ارائه پاسخگویی موثر».	۹. حکمرانی خوب	۴. حکمرانی خوب

منبع: یافته‌های پژوهشگر

مرحله ششم زمانی شروع می‌شود که مجموعه‌ای از مضامین تایید شده بدست آمده است. این مرحله شامل تحلیل پایانی و نگارش گزارش است. پژوهش حاضر با بررسی و دسته‌بندی کدهای توصیفی حاصل از متون مصاحبه، ۷۱ مضمون فرعی را شناسایی نموده و با توجه به شباهت و قرابت معنایی آنها، در ۹ مضمون اصلی شامل: حکمرانی خوب، اقدام در جهت منافع عمومی، مدیریت هزینه‌های عمومی دولت، مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت، مدیریت حساب های بانکی دولت، مدیریت درآمدها و استقراض دولت و نقدینگی، مدیریت منابع عمومی و ریسک، مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی و مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دولت دسته‌بندی نموده است.

برای مدل سازی نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب از روش ساختاری تفسیری استفاده شد. برای این منظور نخست ماتریس خودتعاملی ساختاری^۱ (SSIM) تشکیل گردید. روابط سازه‌های فراگیر با چهار نماد V (متغیر i بر j تاثیر دارد)، A (متغیر j بر i تاثیر دارد)، X (رابطه دو سویه)، و O (عدم وجود رابطه) مشخص می‌شود (حبیبی و آفریدی، ۱۴۰۱). از تبدیل ماتریس خود تعاملی ساختاری به یک ماتریس دو ارزشی صفر و یک، ماتریس دریافتی^۲ (RM) بدست می‌آید. در ماتریس دریافتی درایه‌های قطر اصلی برابر یک قرار می‌گیرد. همچنین برای اطمینان باید روابط ثانویه کنترل شود. به این معنا که اگر A منجر به B شود و B منجر به C شود در این صورت باید A منجر به C شود. یعنی اگر براساس روابط ثانویه باید اثرات مستقیم لحاظ شده باشد اما در عمل این اتفاق نیفتاده باشد باید جدول تصحیح شود و رابطه ثانویه را نیز در نظر گرفت (آذر و همکاران، ۱۴۰۰). ماتریس دسترسی نهایی در جدول ۴ ارائه شده است.

¹ Structural Self-Interaction Matrix, SSIM

² Reachability matrix, RM

جدول ۴- ماتریس دستیابی نهایی شاخص‌های نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب

سازه‌های مدل	C01	C02	C03	C04	C05	C06	C07	C08	C09	وابستگی	نفوذ	سطح
حکمرانی خوب (C01)	1	0	0	0	0	0	0	0	0	۹	۱	۱
اقدام در جهت منافع عمومی (C02)	1	1	1	0	0	0	0	0	0	۸	۳	۲
مدیریت هزینه‌های عمومی دولت (C03)	1	1	1	0	0	0	0	0	0	۸	۳	۲
مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت (C04)	1	1	1	1	1	1	1*	1	1	۲	۹	۶
مدیریت حساب‌های بانکی دولت (C05)	1*	1	1	0	1	0	1	0	1	۵	۶	۴
مدیریت درآمدها و استقراض دولت (C06)	1	1	1	1	1	1	1	1	1	۲	۹	۶
مدیریت منابع عمومی و ریسک (C07)	1	1	1	0	0	0	1	0	0	۶	۴	۳
مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی (C08)	1	1	1	0	1	0	1	1	1	۳	۷	۵
مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دولت (C09)	1	1	1*	0	1	0	1	0	1	۵	۶	۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

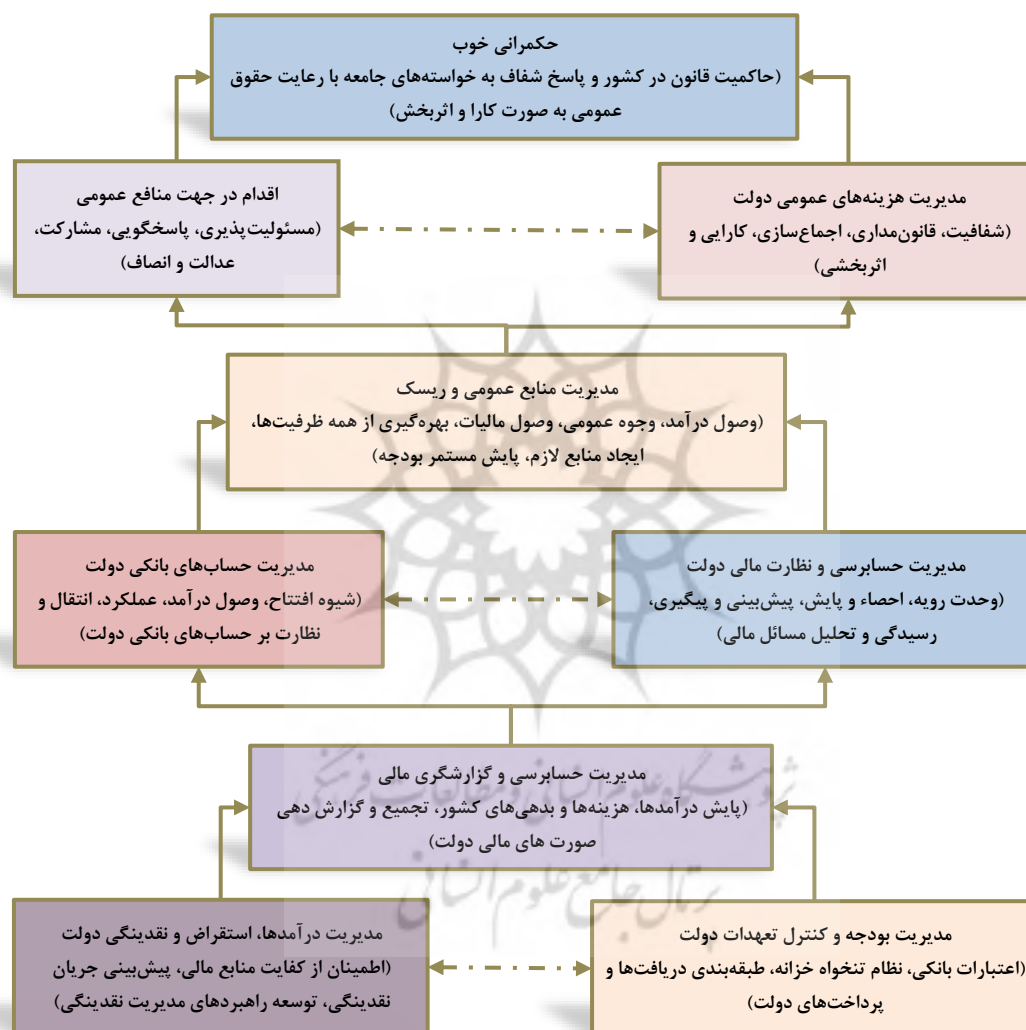
پس از تشکیل ماتریس دست یابی برای تعیین روابط و سطح بندی نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب باید «مجموعه دست یابی» و «مجموعه پیش‌نیاز» شناسایی شود. برای متغیر C_i مجموعه دست یابی (خروجی یا اثرگذاری‌ها) شامل متغیرهایی است که از طریق متغیر C_i می‌توان به آنها رسید. مجموعه پیش‌نیاز (ورودی یا اثرپذیری‌ها) شامل متغیرهایی است که از طریق آنها می‌توان به متغیر C_i رسید. قدرت نفوذ-وابستگی متغیرهای مورد مطالعه در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵- قدرت نفوذ و میزان وابستگی شاخص‌های نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب

متغیرهای پژوهش	میزان وابستگی	قدرت نفوذ	سطح
حکمرانی خوب (C01)	۹	۱	۱
اقدام در جهت منافع عمومی (C02)	۸	۳	۲
مدیریت هزینه‌های عمومی دولت (C03)	۸	۳	۲
مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت (C04)	۲	۹	۶
مدیریت حساب‌های بانکی دولت (C05)	۵	۶	۴
مدیریت درآمدها و استقراض دولت (C06)	۲	۹	۶
مدیریت منابع عمومی و ریسک (C07)	۶	۴	۳
مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی (C08)	۳	۷	۵
مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دولت (C09)	۵	۶	۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

پس از تعیین روابط و سطح شاخص‌های مذکور، می‌توان آن‌ها را به شکل الگویی طراحی نمود. به همین منظور ابتدا شاخص‌ها را بر حسب سطح آن‌ها به ترتیب از بالا به پایین تنظیم می‌گردد. مدل نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب در شکل ۳ نمایش داده شده است.



شکل ۳- مدل نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب

منبع: یافته‌های پژوهشگر

براساس مدل ترسیم شده در شکل ۳ مشخص است مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت و مدیریت درآمدها و استقراض دولت بر مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی تاثیر می گذارند. مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی بر مدیریت حسابهای بانکی دولت و مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دولت اثر گذاشته و این عوامل نیز بر مدیریت منابع عمومی و ریسک تاثیر می گذارند. به همین ترتیب مدیریت منابع عمومی و ریسک بر اقدام در جهت منافع عمومی و مدیریت هزینههای عمومی دولت تاثیر گذاشته و در نهایت دست یابی به حکمرانی خوب میسر می شود. به طور مشخص مدیریت هزینههای دولت و اطلاع رسانی از هزینه کردهای دولت نمادی از شفافیت است که یکی از ارکان حکمرانی خوب می باشد. همینطور تخصیص بهینه هزینههای دولت موجب قانونمداری، اجماع سازی، کارایی و اثربخشی می شود که این عوامل نیز موجب حکمرانی خوب می باشند. از سوی دیگر اقدام در جهت منافع عمومی به مسئولیت پذیری، پاسخگویی، مشارکت، عدالت و انصاف منجر می شود که ارکان زیربنایی حکمرانی خوب هستند. در این صورت می توان به حاکمیت قانون در کشور و پاسخ شفاف به خواسته های جامعه با رعایت حقوق عمومی به صورت کارا و اثربخش دست پیدا کرد.

۵- بحث و نتیجه گیری

مطالعه حاضر با هدف مدل سازی نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب با رویکردی تفسیرگرایانه انجام شده است. براساس مدل پژوهش مشخص گردید مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت و مدیریت درآمدها و استقراض دولت بر مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی تاثیر می گذارند. در نتایج مطالعات دهقان زاده و رضایی (۱۳۹۸) و والسیانو (۲۰۲۳) نیز به مولفه کنترل تعهدات دولت و مدیریت درآمدها اشاره شده و از این منظر با نتایج پژوهش حاضر هم سو است.

همچنین نشان داده شد، مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی بر مدیریت حسابهای بانکی دولت و مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دولت اثر گذاشته و این عوامل نیز بر مدیریت منابع عمومی و ریسک تاثیر می گذارند. در نتایج مطالعه رشیدی و همکاران (۱۴۰۱) نیز به اهمیت مدیریت منابع عمومی اشاره شده است. دستاوردهای این پژوهش نشان داد مدیریت منابع عمومی و ریسک بر اقدام در جهت منافع عمومی و مدیریت هزینههای عمومی دولت تاثیر گذاشته و در نهایت دستیابی به حکمرانی خوب میسر می شود. در نتایج مطالعات نرگسیان و همکاران (۱۴۰۰) و فری و همکاران (۲۰۲۳) نیز به حکمرانی خوب و اهمیت آن اشاره شده و از این منظر با نتایج پژوهش حاضر سازگار است.

براساس نتایج حاصله، **پیشنهادهای کاربردی** زیر ارائه می شود:

درخصوص اقدام در جهت منافع عمومی پیشنهاد می شود ضمن ارائه رفتار صادقانه و تعهد قوی نسبت به ارزش های اخلاقی و احترام به قانون، به مطمئن ساختن ذینفعان از دسترسی (عدم محدودیت) به کمک برقراری تعامل همه جانبه پرداخته شود. همچنین تعیین کردن نتایج از نظر منافع اقتصادی، اجتماعی و زیست

محیطی پایدار با تعیین مداخلات لازم برای بهینه سازی دست یابی به نتایج از قبل تعیین شده در بهبود منافع عمومی اثرگذار است. مدیران ذی ربط با توسعه ظرفیت سازمان (توانایی مدیریت آن و افراد موجود در آن) و مدیریت ریسک ها و عملکرد از طریق کنترل داخلی قوی قادر خواهند بود به اهداف حکمرانی خوب نیز دست یابند. بنابراین به کمک مدیریت مالی عظیم عمومی و اجرای روش های خوب در شفافیت و گزارشگری و حسابرسی جهت ارائه پاسخگویی موثر دستیابی به اهداف مربوط به منافع عمومی دور از انتظار نخواهد بود. درخصوص مدیریت هزینه های عمومی دولت پیشنهاد می شود با تدوین دستورالعمل اجرایی نمونه اسناد هزینه قابل قبول و روش نگهداری حساب، به تشکیل شورای نظارت مالی جهت استقرار خزانه داری الکترونیکی و پذیرش اسناد الکترونیکی پرداخته شود. در این راستا، پرداخت به موقع و دقیق حقوق کارمندان دولت به صورت یکپارچه طبق شرایط قانونی و البته انجام بهینه فرآیند پرداخت اعتبارات تخصیص یافته حائز اهمیت است. همچنین با پرداخت به موقع پرداخت های قابل تأیید طبق درخواست ها و قانون پرداخت اعتبارات استانی نیز می توان به اهداف مربوط به مدیریت هزینه های عمومی دولت دست یافت. علاوه بر موارد مذکور، پرداخت وجوه حوادث غیرمترقبه و مناطق نفت خیز و محروم و پرداخت وجوه مرتبط با قانون مبارزه با قاچاق کالا و ارز نیز در این حوزه اثرگذارند.

درخصوص مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت پیشنهاد می شود ضمن ایجاد اعتبار بانکی در حساب درآمد عمومی نزد بانک مرکزی جهت رفع احتیاجات نقدی خزانه، به واگذاری تنخواه گردان خزانه معین استان نیز اقدام گردد. جهت مدیریت بودجه می توان به نظام طبقه بندی دریافت ها و پرداخت های دولت و اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد اقدام نمود. بنابراین تخصیص و تعهد و پرداخت اعتبارات مصوب با رعایت ماده ۹۰ قانون برنامه و بودجه و مجاز بودن پرداخت ها در خزانه با رعایت ماده ۶۷ قانون برنامه و بودجه در این زمینه کمک کننده خواهند بود. بر این اساس توصیه می شود ضمن پایش اجرای بودجه از طریق بررسی درخواست تخصیص و صدور تأییدیه، به رفع ابهام دستگاه های اجرایی و سایر ذی نفعان در خصوص اعتبار و تخصیص نیز پرداخته شود.

درخصوص مدیریت حساب های بانکی دولت پیشنهاد می شود درخصوص نحوه افتتاح حساب های دولتی، خزانه داری کل و خزانه معین استان ها و نحوه عمل و روش های اجرایی وصول درآمد بخش عمومی، بازبینی های لازم انجام پذیرد. در این راستا، میزان تمرکز وجوه عمومی و دریافت های دولت در خزانه و انتقال حساب های درآمد و هزینه دستگاه های اجرایی به بانک مرکزی حائز اهمیت است. بنابراین افتتاح حساب شرکت های دولتی تابعه وزارت نفت و تدوین دستورالعمل انتقال کامل حساب های دولتی به بانک مرکزی در مدیریت حساب های بانکی دولت حائز اهمیتند. همچنین با سامانه تدارکات الکترونیکی دولت با رعایت قانون تجارت الکترونیکی و قانون مناقصات و اجرای سند مدیریت مالی دولت نیز می توان به اهداف مدون مدیریت حساب های بانکی دولت دست یافت.

در خصوص مدیریت درآمدها و استقراض دولت و نقدینگی پیشنهاد می‌شود با کسب اطمینان از وجود پول کافی برای نیازهای عملیاتی و پیش بینی جریان نقدینگی، به مدیریت درآمدها و استقراض دولت پرداخته شود. در این راستا، بررسی پیش بینی‌های جریان نقدینگی و توسعه و پیاده سازی استراتژی‌های مدیریت نقدینگی حائز اهمیت است.

در خصوص مدیریت منابع عمومی و ریسک پیشنهاد می‌شود ضمن ارائه روش‌های اجرایی وصول درآمد دستگاه‌های اجرایی، به تمرکز وجوه عمومی سپرده و درآمد بخش عمومی نیز توجه گردد. وصول مالیات و سود سهام شرکت‌های دولتی و ظرفیت استفاده خزانه داری کل از منابع عمومی برای مصارف عمرانی و استمهال زمانی مصرف اعتبارات مورد نظر در پایان سال منجر به مدیریت منابع عمومی به صورت صحیح شده و با ایجاد منابع لازم برای یارانه‌ها در زمان‌های مؤثر نیز می‌توان به حصول اطمینان از وصول وجوه سپرده‌ها دست یافت. در این میان، رصد تحقق منابع و بررسی تطبیقی قانون بودجه با سنوات گذشته نیز توصیه می‌شود.

در خصوص مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی پیشنهاد می‌شود با تهیه صورتحساب دریافت و پرداخت ماهانه، کلیه حساب‌های ظرف مدت دو ماه و ارسال به دیوان محاسبات کشور مطابق طبقه بندی درآمد، به تدوین روش‌های مورد عمل در خزانه معین استان‌ها نیز پرداخته شود. در همین راستا، تهیه صورت حساب عملکرد بودجه کل کشور حاوی گردش نقدی خزانه و عملکرد مالی بخش عمومی و پایش درآمدها، هزینه‌ها و بدهی‌های کشور کمک‌کننده خواهد بود. هم چنین با بررسی مدارک و مستندات مربوط به پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی دستگاه‌های اجرایی و رسیدگی به صورت حساب عملکرد و صورت‌های مالی وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، نهادهای عمومی غیردولتی و دانشگاه‌ها نیز می‌توان به اهداف مربوط به گزارشگری مالی نیز دست یافت. بنابراین تجمیع و گزارش دهی صورت‌های مالی دولت در این زمینه حائز اهمیت است.

در خصوص مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دولت پیشنهاد می‌شود، ضمن داشتن وحدت رویه در مورد اعمال نظارت مالی قبل از خرج، به پرداخت وجوه عمومی منحصر از طریق حساب‌های بانکی مجاز اقدام شود. مدیریت حسابرسی به احصاء و پایش تکالیف قانونی وزارت امور اقتصادی و دارایی و البته پیش بینی و پیگیری تکالیف وزارت دارایی در منابع و مصارف بودجه نیاز دارد. بنابراین بررسی و تجزیه و تحلیل مسائل مالی و بررسی طرح و لوایح و تصویب نامه‌ها از اهمیت بالایی برخوردار است. مدیران ذی‌ربط ضمن رسیدگی به صورتحساب عملکرد و صورت‌های مالی شرکت‌های دولتی، رسیدگی به تحویل و تحول و صورت‌های مالی و رسیدگی به پرونده‌های ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور می‌توانند به اهداف مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دست یابند. در این راستا، تدوین و ابلاغ بخشنامه در خصوص امور ذی‌حسابی‌ها، حسابرسی نهادهای عمومی غیر دولتی و پیگیری مطالبات دولت از اشخاص حقیقی و حقوقی کمک‌کننده خواهند بود. در نهایت و با پیاده‌سازی استراتژی‌های مذکور، دست یابی به حکمرانی خوب و نتایجی نظیر «عملکرد موفق دولت در ایفاء مسئولیت پاسخگویی»، «شفاف‌سازی منابع و مصارف برای عموم»، «نهادینه‌سازی

حاکمیت قانون در کشور؛ «رعایت حقوق مادی و معنوی مردم»؛ «در نظر گرفتن ابعاد سیاسی، اجتماعی، مذهبی، اقتصادی، زیست محیطی و انسانی»؛ «اختصاص صحیح و هدفمند منابع» دور از انتظار نخواهد بود.

فهرست منابع

- امرابی حافظ، آذر عادل، ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی دوره ۱۳، شماره ۴، پیاپی ۵۲، زمستان ۱۴۰۰، صفحه ۵۳-۸۶.
- خادم الحسینی اردکانی، مجید؛ موسویان، سیدعباس. (۱۳۹۱). مهندسی مالی اسناد خزانه اسلامی. اقتصاد اسلامی، ۱۲(۴۵)، ۱۰۷-۱۳۰.
- رشیدی، داود؛ بخشی دستجردی، رسول؛ واعظ برزائی، محمد. (۱۴۰۱). تحلیل مقایسه ای آثار استقراض از بانک مرکزی، اوراق قرضه و اسناد خزانه اسلامی جهت تأمین مالی کسری بودجه دولت. جستارهای اقتصادی ایران، ۱۹(۳۸)، ۲۰۳-۲۳۷.
- حبیبی، آرش؛ آفریدی، صنم. (۱۴۰۱). تصمیم گیری چندشاخصه. تهران: نارون.
- رحیمی علیرضا، کیانی علی: تاثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیات، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی دوره ۱۶، شماره ۱، پیاپی ۶۱، بهار ۱۴۰۳، ۱۸۷ - ۲۱۸.
- دقتی، عادل؛ یعقوبی، نورمحمد؛ کمالیان، امیررضا؛ دهقانی، مسعود. (۱۳۹۹). طراحی الگوی استقرار و توسعه حکمرانی خوب الکترونیک با استفاده از رویکرد فراترکیب، پژوهش های مدیریت در ایران، ۲۴(۱۰۸)، ۳۴-۱.
- دهقانزاده، حامد؛ رضایی، غلامرضا. (۱۳۹۸). آثار اجرای نظام نوین حسابداری خزانه بر ویژگی های کیفی اطلاعات مالی. حسابداری دولتی، ۱(۱۶)، ۴۷-۶۰.
- روحانی، سیدعلی؛ ابوحمزه، داریوش. (۱۳۹۷). تحلیل و نقد فرآیندهای مدیریت نقدینگی خزانه دولت در ایران. پژوهش های اقتصادی ایران، ۲۳(۷۰)، ۲۱۹-۲۵۶.
- شهری، محمدرضا. (۱۴۰۱). بررسی و شناسایی مؤلفه های تاثیرگذار در خزانه داری و اسناد خزانه. آفاق علوم انسانی، ۶(۶۰)، ۵۳-۷۲.
- کردستانی، غلامرضا؛ آقامحمد، مهدی و کاظمی، حسین. (۱۴۰۰). شناسایی ابعاد الگوی مدیریت مالی عمومی نوین، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی شماره ۴: ۲۴۱-۲۶۷.
- صادقیان قراقیه، سعید؛ رسولی، رضا؛ طبرسا، غلامعلی؛ قربانی، علی. (۱۳۹۹). طراحی مدل توانمندسازی سازمانی بر مبنای حکمرانی خوب، پژوهش در نظام های آموزشی، ۱۴(۵۲)، ۳۷-۵۲.

- صدرايي، محمدحسين؛ شهرکی، جواد؛ توکلیان، حسين. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر انتشار اسناد خزانه اسلامي بر پایداری مالی دولت ایران با رویکرد مدل تعادل عمومی پویای تصادفی. پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، ۲۸ (۹۴)، ۳۳۶-۳۹۶.
- عزیزی، منصور؛ درسخوان، رسول؛ پورمحمدی، محمدرضا. (۱۴۰۱). ارزیابی چارچوب هنجاری برنامه‌ریزی استراتژیک در تحقق حکمرانی خوب. مدیریت و توسعه، ۲۲ (۶۴): ۵۴-۳۱.
- مبارکی، محمد؛ تیموری، فاطمه. (۱۴۰۲). موانع مشارکت در تحقق حکمرانی خوب شهری با تأکید بر بخش مدنی. مطالعات و تحقیقات اجتماعی در ایران، ۱۲ (۱)، ۱۲۹-۱۵۰.
- ملکی‌حسنوند، بهزاد؛ جعفری، محمد؛ فتاحی، شهرام؛ غفاری، هادی. (۱۳۹۷). تاثیر همزمان حکمرانی خوب و اجزای مخارج دولتی بر رشد اقتصادی، دو فصلنامه مطالعات و سیاست‌های اقتصادی، ۵ (۹)، ۷۲-۹۸.
- موغلی، علیرضا؛ امیرخانی، امیرحسین؛ نجابت، انسبه؛ درویش، حسن. (۱۴۰۲). طراحی مدل کارآمدسازی یارانه‌ها بر مبنای حکمرانی خوب. مجلس و راهبرد، ۳۰ (۱۱۵)، ۲۳۵-۲۶۷.
- ناظمی، محمد. (۱۳۹۱). حکمرانی خوب با رویکرد اسلامی. راهبرد توسعه، ۷ (۳۱)، ۶۴-۹۸.
- نرگسیان، عباس؛ برزوزاده‌زواره، محسن؛ مرادی، محمد. (۱۴۰۰). طراحی چارچوبی برای بهبود مدیریت منابع مالی خزانه‌داری کل کشور. حسابداری دولتی، ۸ (۱)، ۹-۲۸.
- Amrai Hafez, Azar Adel, presentation of the model of control and evaluation of the financial performance of the public sector in financial research on the performance of financial accounting and auditing, period 13, number 4, series 52, winter 1400, pages 86-53.
- Arrondo, R., Carcaba, A., & Gonzalez, E. (2022). Does good local governance improve subjective well-being?. European Research on Management and Business Economics, 28(2), 180-192.
- Attride-Stirling, J. (2001). Thematic networks: an analytic tool for qualitative research. Qualitative research, 1(3), 385-405.
- Azizi, Mansour; Lecturer, Messenger; Pourmohammadi, Mohammadreza. (2021). Evaluation of the normative framework of strategic planning in realizing good governance. Management and Development, 22 (64): 31-54. [In Persian]
- M. Borzoozadeh Zavareh¹, M. Moradi², A. Nargesian (2021). Designing a Financial Management Framework for General Treasury Administration in Iran. [In Persian]
- Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA). International Federation of Accountants (IFAC). International Framework: Good Governance in the Public Sector Supplement (2014)
- Chien, N. B., & Thanh, N. N. (2022). The impact of good governance on the people's satisfaction with public administrative services in Vietnam. Administrative Sciences, 12(1), 35-47.
- Dehghanzadeh, Hamed; Rezaei, Gholamreza. (2018). The effects of implementing the new treasury accounting system on the qualitative characteristics of financial information. Government Accounting, 6(1), 47-60. [In Persian]
- Frey, K., Jana, A., Arya, K., & Ramamritham, K. (2023). Development, good governance, and local democracy. Brazilian Political Science Review, 2, 39-73.

- Gurayah, J. R. (2024). Entrepreneurial Business Ethics and Good Governance. In Research Anthology on Business Law, Policy, and Social Responsibility (pp. 503-519). IGI Global.
- Handayani, E., Garad, A., Suyadi, A., & Tubastuvi, N. (2023). Increasing the performance of village services with good governance and participation. *World Development Sustainability*, 3, 337-350.
- Hardi, R., & Gohwong, S. (2020). E-government based urban governance on the smart city program in makassar, Indonesia. *Journal of Contemporary Governance and Public Policy*, 1(1), 12-17.
- Holsti, O. R. (1969). *Content analysis for the social sciences and humanities*, Reading, MA: Addison-Wesley.
- Habibi, Arash; Afridi, Sanam (2021). Multi-indicator decision making. Tehran: Narun .accurate, fair; Yaqoubi, Nurmohamed; Kamalian, Amirreza; Dehghani, Massoud. (2019). Designing a model for the establishment and development of electronic good governance using a meta-composite approach, *Management Research in Iran*, 24 (108), 1-34. [In Persian]
- Jauhiainen, T., & Lehner, O. M. (2022). Good Governance of AI and Big Data Processes in Accounting and Auditing. *Artificial Intelligence in Accounting*, 14(3), 119-181.
- Jensen, C., Eneqvist, E., Algehed, J., & Karvonen, A. (2022). Legitimacy in municipal experimental governance: questioning the public good in urban innovation practices. *European Planning Studies*, 30(8), 1596-1614.
- Kordistani, G., Agha Mohammad, M., & Kazemi, H. (2020). Identifying the dimensions of the modern public financial management model, *Financial Accounting and Audit Research*, 4, 241-267. [In Persian]
- Khaddam Al-Hosseini Ardakani, Majid; Mousaviyan, Seyyed Abbas. (2011). Financial engineering of Islamic treasury documents. *Islamic Economy*, 12(45), 107-13. [In Persian]
- Rahimi Alireza, Kiani Ali; Investigating the Effect of Accounting Comparability on Financial Reporting Quality and Tax Avoidance. *Financial Accounting and Auditing Researches Vol. (16) Issue (61) Spring 2024*. [In Persian]
- Miller, E., Cross, L., & Lopez, M. (2010). Sampling in qualitative research. *FBB research group*, 19(3), 249-261.
- Moreno-Albarracín, A. L., Licerán-Gutierrez, A., Ortega-Rodríguez, C., Labella, Á., & Rodríguez, R. M. (2020). Measuring what is not seen—Transparency and good governance nonprofit indicators to overcome the limitations of accounting models. *Sustainability*, 12(18), 62-75
- Mubarak, Mohammad; Timuri, Fatima. (2022). Barriers to participation in realizing good urban governance with an emphasis on the civil sector. *Social Studies and Research in Iran*, 12(1), 129-150. [In Persian]
- Maleki Hassanvand, Behzad; Jafari, Mohammad; Fatahi, Shahram; Ghafari, Hadi. (2017). The simultaneous effect of good governance and government expenditure components on economic growth, *Bi-Quarterly Journal of Economic Studies and Policies*, 5(9), 72-98. [In Persian]
- Mowgli, Alireza; Amirkhani, Amirhossein; decency Darvish, Hassan. (2022). Designing a subsidy efficiency model based on good governance. *Majlis and Strategy*, 30(115), 235-267. [In Persian]
- Nazimi, Mohammad. (2011). Good governance with an Islamic approach. *Development Strategy*, 7 (31), 64-98. [In Persian]

- Omri, A., & Mabrouk, N. B. (2020). Good governance for sustainable development goals: Getting ahead of the pack or falling behind?. *Environmental Impact Assessment Review*, 83 (14), 443-457.
- Purwanto, B. H., Sp, E. J., & Fitria, N. (2021). Risk Management Strategy In Good Governance Perspective To The Bekasi City Government. *Review of International Geographical Education Online*, 11(5), 151-167.
- Rashidi, Daoud; Bakhshi Dastjardi, Rasul; Vaezbarzai, Mohammad. (2021). Comparative analysis of the effects of borrowing from the central bank, bonds and Islamic treasury documents to finance the government budget deficit. *Iranian economic essays*, 19(38), 203-237. [In Persian]
- Rouhani, Seyyed Ali; Abu Hamzah, Dariush. (2017). Analysis and criticism of government treasury liquidity management processes in Iran. *Economic Research of Iran*, 23(70), 219-256. [In Persian]
- Shahravi, Mohammad Reza. (1401). Investigating and identifying influential components in treasury and treasury documents. *Afaq Human Sciences*, 6(60), 53-72. [In Persian]
- Sadeghian-Qaraghieh, Saeed; Rasouli, Reza; Tabarsa, Gholam Ali; Ghorbani, Ali. (2019). Designing an organizational empowerment model based on good governance, research in educational systems, 14 (52), 37-52. [In Persian]
- Sadraei, Mohammad Hossein; Shahraki, Javad; Tavaklian, Hossein. (2019). Investigating the impact of the release of Islamic treasury documents on the financial stability of the Iranian government with the approach of the stochastic dynamic general equilibrium model. *Economic research and policies*, 28 (94), 336-396. [In Persian]
- Valceanu, E. A. (2023). Accounting of Treasury Flows in a Romanian Business. *Sustainable Accounting and society*, 77, 563-578.
- Veselov, G., Tselykh, A., Sharma, A., & Huang, R. (2021). Applications of artificial intelligence in evolution of smart cities and societies. *Informatica*, 126(1), 61-73.
- Wahyuni, I. S., Haron, H., & Fernando, Y. (2021). The effects of good governance and fraud prevention on performance. *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 14(4), 692-712.
- Williamson, O. E. (1979). Transaction-cost economics: the governance of contractual relations. *The journal of Law and Economics*, 22(2), 233-261.
- Zerbian, T., & de Luis Romero, E. (2023). The role of cities in good governance for food security: lessons from Madrid's urban food strategy. *Territory, Politics, Governance*, 11(4), 794-812.

Abstract

Modeling the Treasury Accounting System in Good Governance with an interpretive approach

Marzie Aqajani¹
Gholamreza Kordestani²
mahdi beshkooh³
Kumars Biglar⁴

Received: 2025/March/26 Accepted: 2025/June/01

Abstract

Having a comprehensive model of treasury accounting system is a big step towards realizing good governance. The current research was also done with the aim of modeling the treasury accounting system in good governance.

This research is based on an interpretive paradigm and was conducted with an inductive approach and has a survey design. The community of participants includes academic experts (professors of accounting) and professional experts, including managers of the financial field of the Ministry of Economy and Finance, especially managers and employees of the General Treasury Department, senior auditors of the Supreme Audit Court, senior experts of the Plan and Budget Organization, auditors of the audit organization. Sampling was done with a targeted method and theoretical saturation was achieved with 16 interviews. The data collection tool is a semi-structured interview. The qualitative method of thematic analysis and structural modeling was used to analyze the data.

The findings show that budget management and control of government obligations, income management and debt management affect financial reporting and assurance. Financial assurance and reporting have affected the management of government bank accounts and financial supervision of the government, and these factors also affect the management of public resources and risk. In the same way, the management of public resources and risk affects the action towards public interests and the management of public expenses of the government and ultimately leads to the achievement of good governance.

Conclusion: Moving towards good governance in treasury accounting system will ensure public interest through information transparency and accountability.

Key words: Treasury Accounting System, Good Governance, Mixed Approach

¹ Department of Accounting, Qa.C, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. Marziyeh.aghajani@iauc

² Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University of Qazvin, Qazvin, Iran. (Corresponding author) gkordestani@yahoo.com

³ Department of Accounting, Qa.C, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. beshkooh@qiau.ac.ir

⁴ Department of Accounting, Qa.C Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. kumars.biglar@iau.ac.ir