



## Design of the Financial Management and Accounting Maturity Model for Public Sector Entities

**Ali Rahmani** \* 

\*Corresponding Author, Prof., Department of Accounting, Faculty of Social Sciences & Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. E-mail: rahmani@alzahra.ac.ir

**Mahnaz Molanazari** 

Associate Prof., Department of Accounting, Faculty of Social Sciences & Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. E-mail: molanazari@alzahra.ac.ir

**Ali Faal Ghayoumi** 

Ph.D., Department of Accounting, Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran. E-mail: alifaal@ut.ac.ir

**Mahnaz Mahmoudkhani** 

Ph.D., Department of Accounting, Faculty of Social Sciences & Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. E-mail: m.mahmoudkhani@alzahra.ac.ir

**Parisa Saadat Behbahaninia** 

Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Social Sciences & Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. E-mail: p.behbahaninia@alzahra.ac.ir

**Mona Parsaei** 

Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Social Sciences & Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. E-mail: m.parsaei@alzahra.ac.ir

**Mohammad Hossein Ghadirian Arani** 

Ph.D., Department of Accounting, Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran. E-mail: ghadirian.a.88@gmail.com

**Ameneh Khadivar** 

Associate Prof., Department of Accounting, Faculty of Social Sciences & Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. E-mail: a.khadivar@alzahra.ac.ir

### Abstract

**Objective:** The accounting and financial units play a crucial role in promoting financial reporting systems of the public sector. Reliable and accurate financial accounting and reporting increase accountability, budget control, transparency of financing, and improve the effective management of assets and liabilities. The efficiency and effectiveness of financial management is essential for making any change in the quality of public sector performance. An effective financial unit in the public sector is needed to achieve the

goals of an Iranian resilient economy and financial discipline. The main purpose of this study is to provide a financial management and accounting maturity model for public sector reporting units in Iran. A maturity model with a good leveling will enable managers to evaluate public sector units. It also provides sufficient motivation for managers to attain higher levels of the maturity model and to attract the support of CEOs for improving actions. Maturity models are customized to the conditions of each country in the developed countries.

**Methods:** Maturity-related studies were reviewed to identify the components of financial management and accounting maturity. Then, the initial maturity model was designed based on the authors' experiences and the situation in the Iranian public sector. In the next stage, semi-structured interviews were conducted with Iranian public sector specialists selected through purposive sampling. The focus group technique was used to collect data through group interaction. Findings from the group interviews were analyzed using semantic analysis.

**Results:** The primary extracted components were modified using the opinions of experts. Dimensions of the maturity model include 1) information technology, 2) financial reporting, 3) budgeting and financial planning, 4) rules and regulations, 5) financial supervision and governance, 6) leadership, 7) efficiency and effectiveness, and 8) human capital. Based on the several discussions held in the focus group meetings, checklists can be used to measure the dimensions of the maturity model. It is also necessary to use experts to assess the maturity of reporting units.

**Conclusion:** Our results provide a clear framework for evaluating reporting units in the public sector. Managers can use the proposed maturity model in their policies for public sector units. Public sector organizations can use it to assess the status of their accounting and financial management units in Iran. They can also evaluate the strengths and weaknesses of the public sector accounting and financial management unit and use the model as a roadmap to develop the position of financial management. The results of this paper improve the quality of financial reporting of public sector organizations. In addition, the extracted components of the maturity model may lead to the presentation of the Excellence Award to the financial management and accounting units in the public sector of Iran.

**Keywords:** Accounting maturity model, Financial management, Governance, Public sector financial reporting.

**Citation:** Rahmani, Ali; Mollanazari, Mahnaz; Faal Ghayoumi, Ali; Mahmoudkhani, Mahnaz; Behbahaninia, Parisa Sadat; Parsaei, Mona; Ghadirian Arani, Mohammad Hossein & Khadivar, Ameneh (2022). Design of the Financial Management and Accounting Maturity Model for Public Sector Entities. *Accounting and Auditing Review*, 29(2), 287-310. (in Persian)

---

Accounting and Auditing Review, 2022, Vol. 29, No.2, pp. 287-310  
Published by University of Tehran, Faculty of Management  
<https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2022.337562.1008645>  
Article Type: Research Paper  
© Authors

Received: January 17, 2022  
Received in revised form: March 10, 2022  
Accepted: March 13, 2022  
Published online: July 23, 2022





## طراحی مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی

علی رحمانی \*

\* نویسنده مسئول، استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران. رایانامه: rahmani@alzahra.ac.ir

مهناز ملانظری

دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران. رایانامه: molanazari@alzahra.ac.ir

علی فعال قیومی

دکتری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. رایانامه: alifaal@ut.ac.ir

مهناز محمودخانی

دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران. رایانامه: m.mahmoudkhani@alzahra.ac.ir

پرینا سادات بهبهانی نیا

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران. رایانامه: p.behbahaninia@alzahra.ac.ir

منا پارسایی

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران. رایانامه: m.parsaei@alzahra.ac.ir

محمدحسین قدیریان آرانی

دکتری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. رایانامه: ghadirian.a.88@gmail.com

آمنه خدیور

دانشیار، گروه مدیریت، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران. رایانامه: a.khadvar@alzahra.ac.ir

### چکیده

**هدف:** هدف اصلی این پژوهش، ارائه مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری برای واحدهای گزارشگر بخش عمومی ایران است تا با ارائه یک الگوی مطلوب و البته سطح‌بندی شده، هم ارزیابی این واحدها امکان‌پذیر شود و هم برای ارتقا به سطوح بالاتر، انگیزه کافی ایجاد شود و حمایت رؤسای دستگاه‌های اجرایی را برای پشتیبانی از این اقدام‌های بهبود جلب کند. در کشورهای پیشرفته این مدل‌ها به تناسب وضعیت خاص آن کشور ارائه شده است.

**روش:** پس از بررسی مؤلفه‌های مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری، مدل بلوغ بومی اولیه‌ای با الگو گرفتن از مدل‌های رایج و بر مبنای تجارب و شناخت نویسندگان از وضعیت بخش عمومی ایران طراحی شد. در مرحله بعد، از متخصصان بخش عمومی ایران که با استفاده از نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شده بودند، مصاحبه نیمه‌ساختاریافته‌ای به عمل آمد. مصاحبه‌ها به شکل گروه کانونی برگزار شد. یافته‌های حاصل از مصاحبه با استفاده از تحلیل مضمون واکاوی شد.

**یافته‌ها:** با استفاده از نظر خبرگان، مؤلفه‌های استخراج شده اولیه تعدیل و اصلاح شد. ابعاد مدل بلوغ شامل فناوری اطلاعات، گزارشگری مالی، بودجه و برنامه‌ریزی مالی، قوانین و مقررات، راهبری و نظارت مالی، رهبری، کارایی و اثربخشی و سرمایه انسانی استخراج شد.

**نتیجه‌گیری:** نتایج این پژوهش، چارچوبی شفاف و جامع در جهت ارزیابی واحدهای گزارشگر بخش عمومی فراهم می‌کند و در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی واحدهای بخش عمومی کشور نقش مؤثری خواهد داشت. مؤلفه‌های استخراج شده را می‌توان مبنای جایزه تعالی به واحدهای مدیریت مالی و حسابداری گزارشگر بخش عمومی قرار داد تا مسابقه‌ای برای ارتقا و بهبود کیفیت نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی باشد.

**کلیدواژه‌ها:** مدل بلوغ حسابداری، مدیریت مالی، گزارشگری مالی بخش عمومی، حکمرانی.

**استناد:** رحمانی، علی؛ ملانظری، مهناز؛ فعال قیومی، علی؛ محمودخانی، مهناز؛ بهبهانی نیا، پریسا سادات؛ پارسایی، منا؛ قدیریان آرانی، محمدحسین و خدیور، آمنه (۱۴۰۱). طراحی مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۹(۲)، ۲۸۷-۳۱۰.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۲۷

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۰/۱۲/۱۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۲۲

تاریخ انتشار: ۱۴۰۱/۰۴/۲۸

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2022.337562.1008645>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۱، دوره ۲۹، شماره ۲، صص. ۲۸۷-۳۱۰

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

## مقدمه<sup>۱</sup>

بانک جهانی مرکز اصلاح گزارشگری مالی را در دستور کار قرار داده است تا اصلاح نظام حسابداری و حسابرسی بخش عمومی، یکی از اولویت‌های مهم در مجموعه اصلاحات اقتصادی مدنظر قرار گیرد. این مرکز به دولت‌ها کمک می‌کند تا یک نقشه راه واقعی برای گذر به حسابداری تعهدی با لحاظ دو محدودیت منابع انسانی و زیرساخت‌های فناوری اطلاعات طراحی کنند و اصلاحات جامع‌تر در مدیریت مالی بخش عمومی را فراهم نمایند (بانک جهانی<sup>۲</sup>، ۲۰۲۲). ارتقای نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی از طریق واحدهای حسابداری و مالی دستگاه‌های اجرایی انجام می‌شود. هرگونه تحول در این نظام و کیفیت اجرای آن مستلزم مشارکت، کارایی و اثربخشی واحد حسابداری و مالی است. حکمرانی خوب مرکز ثقل رشد اقتصادی قوی است و ضرورت دارد دولت با کنترل بهتر منابع عمومی، خدمات بهتر و اثربخش‌تری را ارائه کند. افزایش پاسخ‌گویی و کنترل بودجه‌ای و شفافیت تأمین مالی دولت و مدیریت اثربخش دارایی‌ها و بدهی‌ها می‌تواند از طریق حسابداری و گزارشگری مالی انکاپذیر و دقیق حاصل شود و با حسابرسی مستقل و مذاقه و مقایسه درآمدها و هزینه‌های واقعی با بودجه مصوب ارتقا یابد. سیستم‌های نوین حسابداری و گزارشگری مالی با ثبت و ضبط همه منافع اقتصادی و تعهدات حال و آینده اطلاعاتی را در مورد برآوردها، عدم اطمینان‌ها، مفروضات مهم زیربنای اطلاعات مالی فراهم می‌کنند. این عناصر ورودی‌های سیاست‌های اقتصادی و برنامه‌ریزی ارائه خدمات دولت را تأمین و از تحمیل تعهدات به نسل‌های آتی جلوگیری می‌کند.

در ایران، طی سه دهه اخیر، اقدامات گسترده‌ای برای اصلاح نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت انجام شده است. نقشه راه استقرار حسابداری تعهدی در دستگاه‌های اجرایی تدوین و توفیق‌هایی حاصل شد است. واحد مدیریت بدهی‌ها در مجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی شروع به کار نموده است. اصلاحاتی در نظام خزانه‌داری کشور انجام شده است و پروژه‌های دیگری برای بازطراحی نظام مالی در جریان است. پروژه بودجه‌ریزی عملیاتی یا مبتنی بر عملکرد پیشرفت‌های زیادی داشته است.

هرچند دولت ایران با درک اهمیت این اصلاحات گام‌های مهمی برای اصلاحات نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی برداشته است و با این وجود و الزاماتی که در بودجه‌های سالانه برای اصلاح نظام مالی تکلیف شده است، سرعت حرکت و انجام اصلاحات مطلوب نیست. طبق بررسی‌ها و تجربه پژوهشگران این مقاله یک مشکل ساختار و سازمان واحدهای مالی و حسابداری دستگاه‌های اجرایی و منابع انسانی و زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و سامانه‌های مالی است. از این رو مسیر تکاملی در پیش روی واحدهای حسابداری و مالی بخش عمومی است و آن‌ها باید با مشارکت مؤثر موفقیت کامل اصلاحات نظام مالی دولت را تضمین کنند.

ویژگی‌های محیط فعالیت‌های غیرمبادله‌ای و فعالیت‌های حاکمیتی بخش عمومی نظیر دولت‌ها موجب شده است تا اهداف گزارشگری مالی بخش عمومی بر اساس مفهوم مسئولیت پاسخ‌گویی تعیین شود. شهروندان پرداخت‌کننده مالیات

۱. این مقاله مستخرج از طرح پژوهشی با عنوان «طراحی مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی» بوده و از حمایت مادی و معنوی وزارت امور اقتصادی و دارایی جمهوری اسلامی ایران برای انجام استفاده شده است.

در هر کشوری انتظار دارند که منابع مالی آن‌ها به خوبی اداره شود و دولت‌ها در قبال استفاده از منابع پاسخ‌گو باشند (کنفدراسیون حسابداران آسیا و اقیانوسیه<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴). حکمرانی خوب و پاسخ‌گویی از طریق یک نظام مالی و حسابداری نوین بخش عمومی میسر است؛ اما این نظام باید از بلوغ و خبرگی مناسب برخوردار باشد تا بتواند انتظارات برای شفافیت، کنترل و پاسخ‌گویی را فراهم کند.

قابلیت یا بلوغ مدیریت مالی و حسابداری در هر سازمان را می‌توان با استفاده از چارچوب یا الگویی سنجش کرد. مؤلفه‌های بلوغ مدیریت مالی در درجه اول برای استفاده سازمان‌ها در نظر گرفته شده است تا آن‌ها بتوانند شیوه‌های مدیریت مالی خود را به منظور شناسایی فرصت‌های بهبود مورد ارزیابی قرار دهند (مک‌کارتی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸). دی برین، فریزی، کالکارین و رزمن<sup>۳</sup> (۲۰۰۵) تأیید می‌کنند که مدل بلوغ می‌تواند برای اهداف توصیفی، تجویزی یا مقایسه‌ای استفاده شود. مدل «بلوغ» برای واحدهای مالی و حسابداری نیز در سال‌های اخیر مورد توجه قرار گرفته است. در سازمان‌ها می‌توان هدفی دقیق برای واحد تعیین نمود، سپس از واحد مربوطه انتظار داشت تا عملکرد خود را متناسب با ابعاد مورد انتظار، ارتقا دهد. بلوغی که هم اجزاء، عناصر و کارکردهای واحد مالی را نشان دهد و هم عملکرد مورد انتظار از این واحد را مشخص کند (قشقایی، ۱۳۹۷).

اهمیت تقویت نظام مالی بخش عمومی علاوه بر اینکه مورد تأیید سازمان‌های بین‌المللی است، در سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی و قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران نیز مورد تأکید قرار گرفته و برای دولت تکلیف شده است. از طرفی، به منظور راهبری نظام مالی بخش عمومی و فراهم کردن زمینه‌های ارتقای آن علاوه بر ظرفیت‌های قانونی، شناخت وضعیت موجود و همچنین ابزارهای تشویقی نیز مورد نیاز است. بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی از طرفی می‌تواند مبنایی برای شناخت وضعیت موجود ارائه کند و از سویی چارچوبی برای ایجاد ابزارهای تشویقی همچون جایزه‌های تعالی فراهم کند. در ایران جایزه ملی مدیریت مالی برای بنگاه‌های اقتصادی از سال ۱۳۸۹ اعطا می‌شود<sup>۴</sup> و البته الگوی مدونی برای این جایزه وجود ندارد. همچنین عملکرد دستگاه‌های اجرایی در سطح ملی و استانی در قالب جشنواره شهید رجایی مورد بررسی قرار می‌گیرد. وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز نشان پاسخ‌گویی مالی بخش عمومی ایران را اعطا می‌نماید. با این حال چارچوبی که بتواند مبنای سنجش عملکرد جامع مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی قرار گیرد و از آن برای اعطای جایزه تعالی مالی بخش عمومی استفاده شود، تدوین نشده است. از همین رو ارائه جایزه تعالی برای واحدهای گزارشگر بخش عمومی ایران برای ارتقای آن‌ها جهت ایفای نقش خود در اصلاحات نظام مالی، ضروری است. چارچوبی که بتواند علاوه بر اینکه وضعیت موجود را بسنجد نقشه راهی برای بهبودهای آتی واحدهای بخش عمومی باشد.

در حال حاضر در تعدادی از کشورهای جهان مانند ایالات متحده، بریتانیا و ایرلند مؤلفه‌های بلوغ واحد مدیریت مالی و حسابداری بخش دولتی و عمومی طراحی شده است. طبق تئوری اقتضایی برای استخراج ابعاد بلوغ بخش عمومی

1. The Confederation of Asian and Pacific Accountants (CAPA)
2. McCarthy
3. De Bruin, Freeze, Kaulkarni & Rosemann
4. <http://www.financialaward.ir/index.html>

بایستی ویژگی‌ها و مشخصات خاص محیط بخش عمومی هر کشوری به‌طور دقیق بررسی شود تا ابعاد بلوغ برای استفاده‌های بعدی بهترین اثربخشی را داشته باشد. از همین رو، با توجه به اینکه شرایط و ویژگی‌های بخش عمومی کشور ایران با سایر کشورها متفاوت است، لازم است که ابعاد بلوغ واحد مالی مورد استفاده در سایر کشورها بررسی شده و متناسب با کشور ایران بومی‌سازی شود و حتی در صورت لزوم مواردی که خاص کشور ایران است، در آن لحاظ شود. در این پژوهش تلاش شده است تا ابعاد بلوغ واحدهای مدیریت مالی و حسابداری گزارشگر بخش عمومی شناسایی گردد. تاکنون ابعاد بلوغ برای واحدهای حسابداری و مدیریت مالی بخش عمومی شناسایی نشده است. قشقایی (۱۳۹۷) به تدوین مدل بلوغ واحد حسابداری پرداخت که بر اساس ویژگی‌های واحدهای حسابداری شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران تدوین شده است. ابعاد شناسایی شده در پژوهش قشقایی (۱۳۹۷) برای واحدهای گزارشگر بخش عمومی ایران مناسب نیست. در بخش عمومی خزانه‌داری کل کشور و سازمان حسابرسی بر اساس یک چک‌لیست سالانه صورت‌های مالی واحدهای گزارشگر را ارزیابی می‌کند. نشان پاسخ‌گویی مالی بخش عمومی نیز هر سال به واحدهای برتر بخش عمومی داده می‌شود. ولی نحوه ارزیابی انجام شده بر اساس تمام ابعاد و ویژگی‌های واحدهای مالی بخش عمومی نیست. در این پژوهش ابتدا مبانی نظری ارائه می‌شود. سپس روش پژوهش و یافته‌های تحقیق و در نهایت نتیجه‌گیری تشریح می‌گردد.

## مبانی نظری پژوهش

### مدیریت مالی و حسابداری بخش عمومی

وجود شفافیت در واحدهای حسابداری و مالی بخش عمومی ضروری است. شفافیت به این معنی است که «تا چه حد سازمان به ذی‌نفعان بیرونی اجازه می‌دهد تا عملکرد داخلی آن را نظارت و ارزیابی کنند». شفافیت نهادی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و به یک ویژگی مهم در مدیریت نوین تبدیل شده است. علاوه بر این، شفافیت به‌عنوان راهی برای افزایش اعتماد به دولت، مشروعیت دولت، مشارکت شهروندان و کاهش فساد تلقی می‌شود. با الهام از مدیریت عمومی نوین، در اصلاحات بخش عمومی به شفافیت بیشتر خدمات و فعالیت‌های دولت توجه می‌شود. ایده این اصلاحات افزایش رؤیت‌پذیری<sup>۱</sup> و شفافیت عملکرد و در نتیجه بهبود عملکرد است. علاوه بر این، میزان معینی از شفافیت برای دموکراسی و مردم‌سالاری ضروری است (گریملیخویجسن، وسکا، بومن و تامرز<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷). همچنین بدون<sup>۳</sup> تمهیدات قوی، شفاف و پاسخ‌گو برای گزارشگری و مدیریت مالی، نمی‌توان با اطمینان ارزیابی کرد که آیا تصمیم‌گیری دولت‌ها به نفع عموم است یا خیر (فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۲).

نتیجه اصلی مدیریت مالی و حسابداری در دولت، تقویت ارتباط بین برنامه‌ریزی، بودجه، ارائه خدمات و پاسخ‌گویی است. این شامل تخصیص منابع به دستگاه‌های اجرایی بر اساس مشخصات محصول و خدماتی که آنها ارائه می‌دهند،

1. Visibility
2. Grimmelikhuijsen, Weske, Bouwman & Tummers
3. World Bank Group
4. International Federation Of Accountants (IFAC)

نتایج تعیین شده که باید ناآل شوند و نظارت و گزارشگری منظم از پیشرفت بر اساس شاخص‌ها و سنجه‌های ارزیابی عملکرد توافقی است. چهار مؤلفه مدیریت مالی خوب عبارت‌اند از: استراتژی شفاف مالی، تأمین بودجه و ایجاد درآمد، سیستم مدیریت مالی قوی و محیط داخلی مناسب (وزارت امور داخلی نیوزلند، ۲۰۱۸):

ویسر و اراسماز (۲۰۱۳) کارکردهای مدیریت مالی عمومی را در عناصری چون بودجه‌ریزی، تأمین اعتبار، مدیریت هزینه، پاسخ‌گویی، گزارشگری مالی و حسابرسی طبقه‌بندی می‌نمایند (ویسر و اراسماز، ۲۰۱۳؛ نیامیتا، دراسمی و گاربهاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). کنفدراسیون حسابداران آسیا و اقیانوسیه (۲۰۱۴) هشت عنصر کلیدی مدیریت مالی بخش عمومی را در جو برای اصلاحات<sup>۲</sup>، راهبری - چارچوب قانونی و نهادی، راهبری - نظام ارزشی، قابلیت، چارچوب مالی و سیاست‌گذاری، مدیریت عملکرد، گزارشگری و رسیدگی و اطمینان بخشی مشخص نموده است. دبیرخانه پاسخ‌گویی مالی و بخش عمومی<sup>۳</sup> (۲۰۱۶) ارکان چارچوب مخارج عمومی و پاسخ‌گویی مالی بخش عمومی را شامل اعتبار و قابلیت اتکای بودجه، شفافیت در امور مالی عمومی، مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها، استراتژی مالی و بودجه‌ریزی مبتنی بر سیاست و خط‌مشی، پیش‌بینی‌پذیری و کنترل در راستای اجرای بودجه، حسابداری و گزارشگری و حسابرسی و نظارت خارجی معرفی کرده است. اداره کل حسابرسی<sup>۴</sup> (۲۰۱۲) نیز چهار کارکرد اصلی مدیریت مالی را مدیریت بودجه، کنترل مالی، مدیریت ارزش، راهبری و پاسخ‌گویی بیان داشته است. نیل وبستر (۲۰۱۵) چرخه مدیریت مالی بخش عمومی را شامل عناصر سیاست‌گذاری، برنامه‌ریزی استراتژیک، طرح‌ریزی بودجه و اجرای بودجه، نظارت بر اجرا، حسابداری، گزارشگری مالی و حسابرسی می‌داند (نقل از کردستانی و معنوی مقدم، ۱۳۹۶).

مدیریت بخش اعظم اقتصاد در ایران برعهده دولت است، از این رو مباحث حسابداری این بخش اهمیت ویژه‌ای دارد (مرادی و صفی‌خانی، ۱۳۹۵). گرچه دولت‌ها از طرق مختلف گزارش‌هایی را برای عموم منتشر می‌کنند. با این حال زبان رایج گزارشگری مالی دولت، زبان حسابداری است و بر عملکرد بخش عمومی از طریق کانال‌های مختلف تأثیر می‌گذارد (هلد و هوجس<sup>۵</sup>، ۲۰۱۵). به عبارتی دیگر کیفیت گزارشگری مالی و حسابداری هر یک از واحدهای گزارشگر بخش عمومی اهمیت ویژه‌ای دارد، چون در کیفیت صورت‌های مالی دولت اثرگذار است. صورت‌های مالی تلفیقی دولت سودمندی‌های فراوانی از جمله بهبود برنامه‌ریزی‌ها و تصمیم‌های کلان اقتصادی، ارتقای پاسخ‌گویی عمومی و شفافیت دولت، رسیدگی و ارزیابی سیاست‌های مالی برای مردم، دولت، مجلس و سازمان‌های بین‌المللی دارد (اکرمی، قدیریان آرانی و فعال قیومی، ۱۳۹۷).

کارکردها و مؤلفه‌های مطرح شده در مدیریت مالی و حسابداری بخش عمومی ممکن است شامل جنبه‌هایی از اقتصاد کاربردی باشد، اما آنها با بخش خصوصی متفاوت هستند؛ زیرا بیشتر منابع آنها به صورت عمومی و اغلب بدون قصد حداکثر کردن سود مطرح می‌شوند (نیامیتا و همکاران، ۲۰۱۵). به گفته فلین<sup>۶</sup> (۲۰۰۷)، مرز بین بخش دولتی و

1. Nyamita, Dorasamy & Garbharran
2. The Climate for Reform
3. Public expenditure and financial accountability (PEFA) Secretariat
4. Office of the Auditor-General
5. Heald & Hodges
6. Flynn



خصوصی نه روشن و نه دائمی است. از این رو رویه‌های مدیریت مالی و حسابداری بخش عمومی در حال حرکت به سمت الگوهای نوین حسابداری و مدیریت مالی بخش عمومی است که این امر نشأت گرفته از اصلاحاتی است که در عرضه مدیریت مالی و حسابداری نوین بخش عمومی شکل گرفته است. در حقیقت مدیریت مالی و حسابداری نوین به دنبال این است که مزیت‌های بخش خصوصی را با بخش عمومی سازگار نماید. بلیدیزل، پوپا، تادر و فارکانی<sup>۱</sup> (۲۰۱۰) از این ایده حمایت کردند و استدلال نمودند که اکثر سازمان‌های بخش دولتی از شیوه‌های مدیریت بخش خصوصی استقبال می‌کنند، زیرا نفوذ فزاینده‌ای از جریان‌های فکری وجود دارد که این ایده را تعمیم می‌دهد که همسانی ساختاری و مدیریتی بین همه سازمان‌ها وجود دارد. تیلی<sup>۲</sup> (۲۰۱۴) استدلال نمود که نظم و انضباط مدیریت مالی در بخش دولتی حتی مهم‌تر از بخش خصوصی است. به گفته وی، رهبری مالی این بخش به ارائه نتایجی کمک می‌کند که پایداری و اثربخشی استفاده از منابع را برای عموم مردم در پی دارد. روند سالیان اخیر حاکی از به‌کارگیری الگوهای اثربخش حسابرسی داخلی، کنترل‌های داخلی و مبنای تعهدی و رویه‌های راهبری خوب و اطمینان بخشی گزارش‌های مالی در بخش عمومی است. این حرکت در بخش عمومی ایران نیز آغاز شده است.

گزارشگری مالی راه‌کار اصلی انتقال اطلاعات به استفاده‌کنندگان است (باباجانی و عدل زاده، ۱۳۹۹). در دهه‌های اخیر، ادبیات حسابداری بخش عمومی با تمرکز بر اصلاحات رویه‌های حسابداری مشخص شده است (لاپسلی و میلر، ۲۰۱۹). یکی از اقدامات انجام شده در ایران حرکت به سمت تطابق بیشتر با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی است. توسعه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با هدف هماهنگ‌سازی حسابداری بخش عمومی در سطح بین‌المللی است. استانداردهای بین‌المللی برای تهیه اطلاعات مالی قابل مقایسه‌تر در سراسر مرزهای ملی و به حداقل رساندن تفاوت‌ها در اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری داخلی کشورها در نظر گرفته شده‌اند (اشمیتتوبر، هیلجرز و هالفمن<sup>۳</sup>، ۲۰۲۲).

اصلاحات مدیریت مالی و حسابداری بخش دولتی و ضرورت وجود واحد حسابداری و مالی اثربخش بر اساس استدلال ارائه شده تحت نظریه نفرین منابع توجیه می‌شود (رحمانی و محمودخانی، ۱۳۹۷؛ توماس و نادیا سو<sup>۴</sup>، ۲۰۱۷؛ دابین و هلیس<sup>۵</sup>، ۲۰۰۹). تئوری نفرین منابع برای نخستین بار توسط آتی (۱۹۹۳) ارائه شد. مقصود از این تئوری این است که کشورهایی که از مواهب و منابع طبیعی بهره‌مند هستند، عملکرد اقتصاد نامطلوب‌تری نسبت به کشورهایی دارند که از این منابع و مواهب طبیعی برخوردار نیستند (شیرخانی، براری و پوزش شیرازی، ۱۳۸۹؛ صیادی، محمدی و شاکری، ۱۳۹۵). نظریه نفرین منابع پدیده پیچیده‌ای را توضیح می‌دهد که از طریق آن فراوانی درآمد منابع می‌تواند به رکود، اتلاف، فساد و درگیری تبدیل شود (دابان و هلیس، ۲۰۰۹). برخی از چالش‌ها ناشی از مشکلات کلان اقتصادی و بودجه در ارتباط با مدیریت بودجه‌های بزرگ و بی‌ثبات است؛ بنابراین، درآمد منابع طبیعی اگر خوب مدیریت شود، می‌تواند به یک فرصت بزرگ اقتصادی برای کشورهای دارای منابع طبیعی تبدیل شود (توماس و نادیا سو، ۲۰۱۷). برای غلبه بر این

1. Blidisel, Popa, Tudor & Farcane
2. Tilley
3. Schmidhuber, Hilgers & Hofmann
4. Thomas & Nadiyahsu
5. Dabán & Héliis

چالش‌ها، ادبیات گسترده موجود در زمینه نفرین منابع، اجرای سیاست‌های کلان اقتصادی محافظه‌کارانه و تقویت چارچوب نهادی و به‌ویژه سیستم مدیریت مالی و حسابداری بخش عمومی را توصیه می‌کند. تجربه نشان می‌دهد که از بین کشورهای برخوردار از منابع گسترده، تنها کشورهای دارای چارچوب نهادی سالم و یک سیستم قدرتمند مدیریت مالی و حسابداری توانسته‌اند از نفرین منابع رهایی یابند؛ بنابراین نفرین منابع یک «قانون آهنین» نیست اما یک بیماری است که می‌توان از آن جلوگیری کرد (دابان و هلیس، ۲۰۰۹).

## مدل بلوغ

مدل‌های بلوغ اساساً تئوری‌هایی را در مورد چگونگی تکامل قابلیت‌های سازمانی به‌صورت مرحله‌به‌مرحله در امتداد یک مسیر بلوغ پیش‌بینی شده، مدنظر یا منطقی نشان می‌دهند. به همین دلیل مدل‌های بلوغ به‌عنوان مدل‌های مرحله رشد<sup>۱</sup>، مدل‌های مرحله‌ای<sup>۲</sup> یا تئوری‌های مرحله‌ای نامیده می‌شوند. نمونه‌های اولیه شامل سلسله‌مراتب نیازهای بشر (مازلو<sup>۳</sup>، ۱۹۵۴)، رشد اقتصادی (کوزنتز<sup>۴</sup>، ۱۹۶۵) و پیشرفت فناوری اطلاعات در سازمان‌ها (نولان<sup>۵</sup>، ۱۹۷۳ و ۱۹۷۹) بود. صرف‌نظر از حوزه‌های کاربردی خاص، مدل بلوغ به طبقات چندگانه<sup>۶</sup> یک‌نهاد اشاره دارند. رسیدن به نقطه بلوغ کاملاً متعالی به صورت مرحله به مرحله است (ابوالقاسمی، عبدلی و ولیان، ۱۳۹۹). مدل‌های بلوغ برای اهداف خاص کاربردی زیر استفاده می‌شوند (پوپلبو و روگلینجر<sup>۷</sup>، ۲۰۱۱):

- توصیفی: از ابعاد بلوغ برای مقاصد و اهداف توصیفی استفاده می‌شود. منظور قابلیت‌های فعلی نهاد موردبررسی است که با توجه به معیارهای داده‌شده ارزیابی و سنجش می‌شود. از مدل بلوغ به‌عنوان یک ابزار تشخیصی نیز استفاده می‌شود.
- تجویزی: یک مدل بلوغ می‌تواند برای مقاصد تجویزی مورد استفاده قرار گیرد. سطح بلوغ مطلوب شناسایی و برنامه بهبود ارائه می‌شود. همچنین می‌تواند خط‌مشی‌های جزئی و مشخص از اقداماتی که بایستی صورت پذیرد، تنظیم گردد.
- مقایسه‌ای: مدل بلوغ الگو و معیاری<sup>۸</sup> برای مقایسه است. با توجه به داده‌های تاریخی کافی از تعداد زیادی از شرکت‌کنندگان در ارزیابی، می‌توان بلوغ واحدها و سازمان‌های تجاری مشابه را با یکدیگر مقایسه کرد.

## پیشینه پژوهش

مدل‌های بلوغ دارای سطوح متفاوتی هستند. برخی مدل‌های بلوغ ۴ سطحی و برخی پنج سطحی هستند. مدل‌های بلوغ سازمان‌های مالی دیپلوتی و قابلیت مالی اوپن ویو ۴ سطحی هستند. با این حال عمده عمده مدل‌های بلوغ از ۵ سطح

1. Stages-of-growth models
2. Stage models
3. Maslow
4. Kuznets
5. Nolan
6. Classes
7. Pöppelbuß & Röglinger
8. Benchmarking

استفاده می‌نمایند (مانند انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۹؛ اداره حسابرسی بریتانیا، ۲۰۱۲؛ وزارت خزانه‌داری ایالات متحده، ۲۰۱۷ الف و ب؛ مک‌کارتی، ۲۰۱۸؛ مدل بلوغ کسب‌وکار دولت نیوزلند، ۲۰۱۸؛ فاتین، ۲۰۲۰؛ قشقایی، ۱۳۹۷).

موارد مورد بحث در ادبیات نظری و پژوهشی مربوط به مدیریت مالی و مدل‌های بلوغ فرایندهای مالی و حسابداری را می‌توان در اهداف و معیارهای استراتژیک مدیریت مالی، میزان کیفیت برنامه‌ریزی مالی و اطلاعات پیش‌بینی، یکپارچگی برنامه‌ریزی، تهیه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، کارآمدی سیستم‌های برنامه‌ریزی مالی، سیستم‌های مالی و فناوری اطلاعات، کیفیت گزارشگری مالی، مسئولیت مدیران در امور مالی و منابع انسانی جمع‌بندی کرد (مدل بلوغ انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۹؛ اداره حسابرسی بریتانیا، ۲۰۱۲؛ اداره حسابرسی برینگتون، ۲۰۱۲؛ مدل بلوغ سازمان‌های مالی دیلوتی، ۲۰۱۴؛ مدل بلوغ مدیریت مالی وزارت خزانه‌داری ایالات متحده، ۲۰۱۷؛ مک‌کارتی، ۲۰۱۸؛ مدل بلوغ کسب‌وکار دولت نیوزلند، ۲۰۱۸؛ مدل بلوغ گزارشگری مالی فاتین، ۲۰۲۰؛ مدل بلوغ قابلیت مالی اوپن ویو، ۲۰۲۰؛ مدل بلوغ واحد حسابداری قشقایی، ۱۳۹۷).

تعدادی از مدل‌های بلوغ برای کمک به سازمان‌ها در جهت بهبود و ارزیابی عملکرد واحدهای مدیریت مالی بخش عمومی و نیز در سطح کل دولت تدوین شده‌اند. این مدل‌ها عمدتاً با رویکرد تشخیصی و آسیب‌شناسی معرفی شده‌اند و می‌توانند در بهبود مدیریت مالی بخش عمومی سودمند باشند. مدل‌های بلوغی چون وزارت خزانه‌داری ایالات متحده (۲۰۱۷ الف و ب)، اداره ملی حسابرسی (دیوان محاسبات) بریتانیا (۲۰۱۲) و مک‌کارتی (۲۰۱۸) از این دست هستند. به طور نمونه وزارت خزانه‌داری ایالات متحده (۲۰۱۷ الف و ب) یک مدل بلوغ مدیریت مالی ارائه کرده است که یک ابزار کسب‌وکار است و اجازه می‌دهد مدیران ارشد مالی، جنبه‌های نظارت بر مدیریت مالی، اثربخشی و کارایی، سازمان خود را ارزیابی کنند. این مدل بلوغ دارای سه حوزه کلیدی سیستم‌های مالی و گزارشگری، کارایی عملیاتی و سلامت مالی است. اداره ملی حسابرسی (دیوان محاسبات) بریتانیا نیز در سال ۲۰۱۲ مدل بلوغ مدیریت مالی را ارائه کرد. مک‌کارتی برای بخش دولتی ایرلند از مدل مدیریت مالی اداره ملی حسابرسی بریتانیا به طور قابل توجهی استفاده کرد. مک‌کارتی اذعان می‌نماید که اداره ملی حسابرسی بریتانیا اجازه داد مدل آن به عنوان مبنایی برای توسعه یک مدل برای استفاده در بخش عمومی ایرلند استفاده شود. مدل توسعه یافته مک‌کارتی (۲۰۱۸) ابتدا در یک سازمان دولتی ایرلند اعتبارسنجی شد. فرایند اعتبارسنجی نشان داد که مدل برای استفاده در بخش دولتی ایرلند مناسب است. با این حال، مک‌کارتی (۲۰۱۸) اشاره می‌نماید که این مدل پس از یک دوره استفاده در واحدهای ایرلندی مورد بازنگری قرار می‌گیرد و در صورت لزوم اصلاح و به‌روز می‌شود و ارتقا می‌یابد. مؤلفه‌های مدل بلوغ مدیریت مالی بریتانیا (۲۰۱۲) و مک‌کارتی (۲۰۱۸) عبارت‌اند از: ۱. راهبری و رهبری مالی؛ ۲. برنامه‌ریزی مالی؛ ۳. اطلاعات مالی برای تصمیم‌گیری؛ ۴. نظارت و پیش‌بینی مالی؛ ۵. گزارشگری مالی و عملکرد. مدل بلوغ قابلیت کسب‌وکار دولت نیوزلند (۲۰۱۸) شامل اجزای مختلفی مانند، برنامه‌ریزی و استراتژی، ارتباطات، مدیریت و منابع انسانی، مدیریت مالی، مدیریت روابط، مدیریت دانش و اطلاعات، مدیریت ریسک، مدیریت فناوری اطلاعات و ارتباطات، مدیریت تغییر و تدارکات (خرید) است.

مدل‌های بلوغ دیگری نیز در خصوص واحدهای مالی و مدیریت مالی در سطح جهان توسعه یافتند. این مدل‌ها عمدتاً برای بخش خصوصی کاربرد دارند؛ ولی برای تدوین یک مدل بلوغ توسعه یافته و نیز شناخت ابعاد بلوغ مدیریت

مالی راه‌گشا خواهد بود (مانند دیلوتی، ۲۰۱۴؛ اوپن ویو، ۲۰۲۰؛ فاتین، ۲۰۲۰؛ انجمن حساب‌رسان داخلی، ۲۰۰۹؛ قشقایی، ۱۳۹۷). به‌طور نمونه قشقایی (۱۳۹۷) مدل بلوغی را ارائه کرد که برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران کاربرد دارد. مؤلفه‌های مدل وی عبارت بودند از: ۱. خدمات و نقش واحد حسابداری؛ ۲. گزارشگری و مدیریت ارتباطات؛ ۳. فرایندپذیری؛ ۴. فناوری اطلاعات؛ ۵. مشارکت در مدیریت ریسک سازمان؛ ۶. منابع انسانی.

همان‌طور که مشخص است، در حوزه حسابداری بخش عمومی ایران، مدل بلوغی تدوین نشده است، از این‌رو این پژوهش در راستای تأمین این نیاز انجام شده است. سؤال این پژوهش به شرح زیر است:

- سطوح، ابعاد و مؤلفه‌های مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی ایران چیست؟ و چگونه می‌شود ابعاد آن را مورد سنجش قرار داد؟

### روش‌شناسی پژوهش

در این پژوهش برای تدوین مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری بخش عمومی ایران مراحل مختلفی طی شد. در مرحله اول، مدل‌های بلوغ و منابع پژوهشی مربوط به مدیریت مالی و حسابداری بخش عمومی مطالعه شد. این منابع، مبنای تدوین مدل اولیه و ابعاد آن برای ایران شد.

جدول ۱. منابع مورد مطالعه برای تهیه ابعاد مدل بلوغ اولیه

شماره	منبع
۱	مدل بلوغ مدیریت مالی وزارت خزانهداری ایالات متحده، ۲۰۱۷
۲	مدل بلوغ مدیریت مالی اداره حسابرسی بریتانیا، ۲۰۱۲
۳	مدل بلوغ مدیریت مالی مک‌کارتی، ۲۰۱۸
۴	مدل بلوغ کسب‌وکار دولت نیوزلند، ۲۰۱۸
۵	مدل بلوغ اداره حسابرسی ولینگتون، ۲۰۱۲
۶	مدل بلوغ سازمان‌های مالی دیلوتی، ۲۰۱۴
۷	مدل بلوغ واحد حسابداری قشقایی، ۱۳۹۷
۸	مدل بلوغ گزارشگری مالی شرکت‌های نفتی (به نقل از قشقایی، ۱۳۹۷)
۹	مدل بلوغ فرایند گزارشگری مالی فاتین، ۲۰۲۰
۱۰	مدل بلوغ قابلیت مالی اوپن ویو، ۲۰۲۰
۱۱	مدل بلوغ حسابرسی داخلی انجمن حساب‌رسان داخلی (به نقل از رحمانی، ۱۳۹۲)
۱۲	چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گوئی مالی

در مدل‌های بلوغ بین‌المللی ابعاد و مؤلفه‌هایی وجود داشت که با شرایط بخش عمومی ایران سازگار نبود و در برخی موارد با توجه به محیط قانونی کاربرد نداشت؛ لذا در مرحله دوم پژوهش، مدل بلوغ اولیه بومی با لحاظ این ملاحظات، توسط نویسندگان استخراج شد. پژوهشگران ابتدا بر اساس مبانی نظری مؤلفه‌های مدل بلوغ اولیه مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی ایران را تهیه کردند. طراحی مدل بلوغ اولیه بومی با استفاده از مبانی نظری و ویژگی‌های بخش عمومی ایران باعث می‌شود تا درک بهتری نسبت به مدل بلوغ و کارکردهای آن صورت گیرد. مدل بلوغ اولیه بومی‌سازی شده در یک گروه کانونی اولیه قبل از شروع مصاحبه شامل اعضای هیئت علمی، یکی از کارشناسان ارشد امور مالی و فناوری اطلاعات، یکی از دانشجویان دکتری دانشگاه الزهرا و مدیران و کارشناسان وزارت امور اقتصادی و دارایی طی جلسه‌های مجازی مورد بحث و بررسی قرار گرفت و با تحلیل و جمع‌بندی دیدگاه‌های مطرح شده در جلسه‌ها در این مدل اولیه بازنگری شد. مدل بلوغ اولیه بازنگری شده دارای ۷ بعد و ۲۶ مؤلفه بود.

در مرحله سوم، دیدگاه خبرگان بخش عمومی ایران نسبت به مدل بلوغ اخذ شد. در جلسه‌های مصاحبه ابعاد و مؤلفه‌های مدل مورد بحث و نظرسنجی قرار گرفت. در مرحله مصاحبه بیشتر روی بهینه‌سازی سنجه‌های به کار رفته در مدل بلوغ تمرکز شد. شایان ذکر است که نسخه مدل بلوغ اولیه و بازنگری شده همراه با تعریف مدل بلوغ و اهمیت آن قبل از انجام مصاحبه در اختیار مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت تا جلسه‌های مصاحبه به شکل اثربخش برگزار گردد.

در این پژوهش مصاحبه‌ها به شکل گروه کانونی بود. طبق تعریف مرسوم، پژوهش گروه کانونی شیوه‌ای برای جمع‌آوری داده‌های کیفی است که افراد را در یک بحث گروهی غیررسمی (یا چندین بحث) پیرامون موضوعی خاص یا مجموعه‌ای از موضوعات وارد می‌کند. تعامل بین اعضای گروه، ویژگی کلیدی و مهم این شیوه تحقیقی است که بر اساس آن گروه‌های کانونی از مصاحبه گروهی که تعاملی بین مصاحبه‌گر و مصاحبه‌شونده است، متمایز می‌شوند. در این موقعیت گروهی افراد با پویایی و انرژی به دیدگاه‌های یکدیگر واکنش نشان می‌دهند، به طوری که طرح تنها یک پیشنهاد یا موضوع می‌تواند زنجیره‌ای از پاسخ‌ها و واکنش‌ها را از سوی حاضران ایجاد کند. این نوع تعامل با عنوان تأثیر «هم‌نیروزادی»<sup>۱</sup> توصیف می‌شود (حسینی، ۱۳۹۴).

جامعه آماری این پژوهش خبرگان بخش عمومی ایران است. جهت انتخاب اعضای گروه‌های کانونی از نمونه‌گیری هدفمند استفاده شد. در این روش به صورت فعال نمونه‌های بسیار مولد برای پاسخ به سؤال پژوهش انتخاب می‌شود (جلالی، ۱۳۹۱). در این پژوهش از خبرگان وزارت امور اقتصادی و دارایی و ذی‌حساب‌ها، کارشناسان ذی‌صلاح دستگاه‌های اجرایی و نیز مراجع نظارتی در دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی برای تشکیل گروه‌های کانونی استفاده شد. علاوه بر این در بخش فناوری از مدیران ارشد و کارشناسان شرکت‌های نرم‌افزاری که به بخش عمومی خدمات می‌دهند و نیز حسابرسی که تجربه حسابرسی در بخش عمومی دارند، برای حضور در گروه‌های کانونی دعوت شد.

شایان ذکر است که دو نفر از اعضای مصاحبه‌شونده، علاوه بر دارا بودن سمت اجرایی، به صورت همزمان عضو هیئت علمی دانشگاه‌های کشور هم بودند. در جدول ۳ گروه‌های کانونی و تعداد جلسه‌های تشکیل گروه‌های کانونی ذکر شده است.

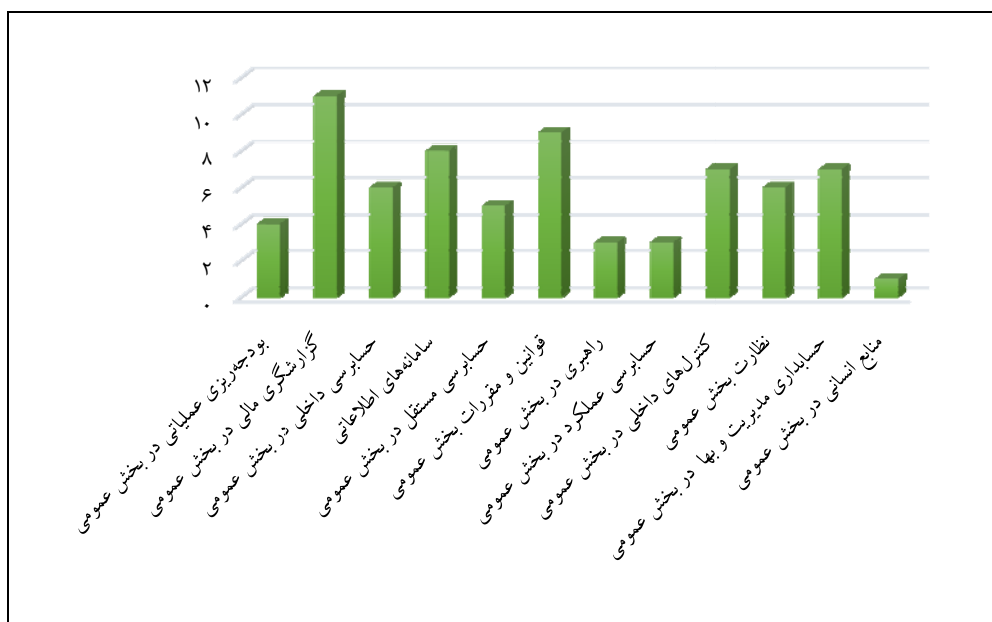
جدول ۲. اطلاعات جمعیت شناختی مصاحبه‌شوندگان

ردیف	عامل	طبقه‌بندی	تعداد	درصد فراوانی از ۲۰
۱	جنسیت	زن	۲	۰/۱
		مرد	۱۸	۰/۹
۲	سمت شغلی	ذی‌حساب و معاون و مدیرکل	۴	۰/۲۰
		عضو هیئت‌مدیره	۱	۰/۰۵
		عضو/ مدیر کمیته تدوین استانداردها	۲	۰/۱
		مشاور معاون فنی دیوان محاسبات	۱	۰/۰۵
		معاون مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت	۱	۰/۰۵
		معاون مدیر/ معاون واحد حسابداری و معاونت مالی	۲	۰/۱
		مدیر، رئیس / معاون اداره تهیه صورت‌های مالی و گزارشگری	۳	۰/۱۵
		مدیر/ مدیرعامل شرکت نرم‌افزاری و تحلیل‌گر سیستم مالی	۵	۰/۲۵
		مدیر ارشد حسابداری	۱	۰/۰۵
		وزارت امور اقتصادی و دارایی	۴	۰/۲
۳	محل اشتغال	دانشگاه‌های دولتی	۲	۰/۱۰
		شرکت دولتی	۱	۰/۰۵
		سازمان ثبت‌احوال کشور	۱	۰/۰۵
		سازمان اداری و استخدامی	۱	۰/۰۵
		دیوان محاسبات کشور	۱	۰/۰۵
		سازمان حسابداری	۲	۰/۱
		مؤسسه‌های حسابداری	۱	۰/۰۵
		سازمان سرمایه‌گذاری خارجی	۱	۰/۰۵
		سازمان‌های فعال در حوزه سیستم‌های اطلاعاتی و مالی	۵	۰/۲۵
		سازمان مجری ساختمان‌ها و تأسیسات دولتی و عمومی	۱	۰/۰۵

برخی اعضای مصاحبه‌شونده با توجه به تخصص و توانمندی‌شان در مباحث در بیش از یک گروه کانونی حضور داشتند. تلاش شد در هر یک از گروه‌های کانونی یک نماینده از وزارت امور اقتصادی و دارایی در جلسه‌ها حضور داشته باشد. در مجموع، جلسه‌های مصاحبه ۸۲۰ دقیقه طول کشید. در گروه کانونی شماره ۴، جلسه‌ای با حضور افرادی که به مباحث فناوری اطلاعات تسلط داشتند برگزار شد. با توجه به اینکه طبق نظرسنجی به‌عمل‌آمده قبل از شروع مصاحبه‌ها افراد شرکت‌کننده دارای تخصص‌های مختلف در حوزه‌های متنوع بخش عمومی بودند، تلاش شد در خصوص تمام ابعاد مدل بلوغ در این جلسه‌ها بحث صورت گیرد. چراکه اعضا دارای تخصص‌های مشابه و متنوعی بودند که می‌توانست به هم‌افزایی بیشتر کمک نماید. در شکل ۱ حوزه تخصصی خبرگان بیان شده است.

## جدول ۳. مشخصات گروه‌های کانونی

گروه کانونی	تعداد اعضا	سمت‌های شغلی	تعداد جلسه‌های برگزار شده	مدت جلسه (دقیقه)
۱	۶	معاون مدیرکل و ذی‌حساب، مدیرکل امور مالی و ذی‌حساب، یک مدیر و یک عضو کمیته تدوین استانداردها، مشاور معاون فنی، مدیر اداره کل گزارشگری مالی و حسابداری بخش عمومی	۲	۲۰۰
۲	۴	مشاور معاون فنی، مدیر اداره کل گزارشگری مالی و حسابداری بخش عمومی، معاون مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی، ذی‌حساب و مدیرکل امور مالی	۲	۲۴۰
۳	۵	مدیر اداره کل گزارشگری مالی و حسابداری بخش عمومی، چهار مدیرکل و ذی‌حساب	۱	۱۲۰
۴	۸	مدیر اداره کل گزارشگری مالی و حسابداری بخش عمومی، چهار مدیر شرکت نرم‌افزاری، یک مدیرعامل شرکت نرم‌افزاری، معاون اداره کل هماهنگی و تلفیق حساب‌ها و روش‌های حسابداری، معاون مدیر امور مالی	۱	۱۲۰
۵	۴	عضو هیئت‌علمی، رئیس اداره تهیه صورت‌های مالی، مدیر ارشد مؤسسه حسابرسی، معاون اداری، مالی و مدیریت منابع	۱	۱۴۰
جمع	-		۷	۸۲۰



شکل ۱. حوزه‌های تخصصی خبرگان شرکت‌کننده در مصاحبه

مصاحبه‌ها تا اشیاع نظری ادامه یافت. در جلسه‌های ۵ و ۶ یافته‌های مصاحبه بیانگر تکراری بودن نظرها بود و تحلیل نظرها، از مشابهت دیدگاه‌ها حکایت کرد؛ از این رو جلسه‌های گروه‌های کانونی با ۷ جلسه و انجام ۸۲۰ دقیقه

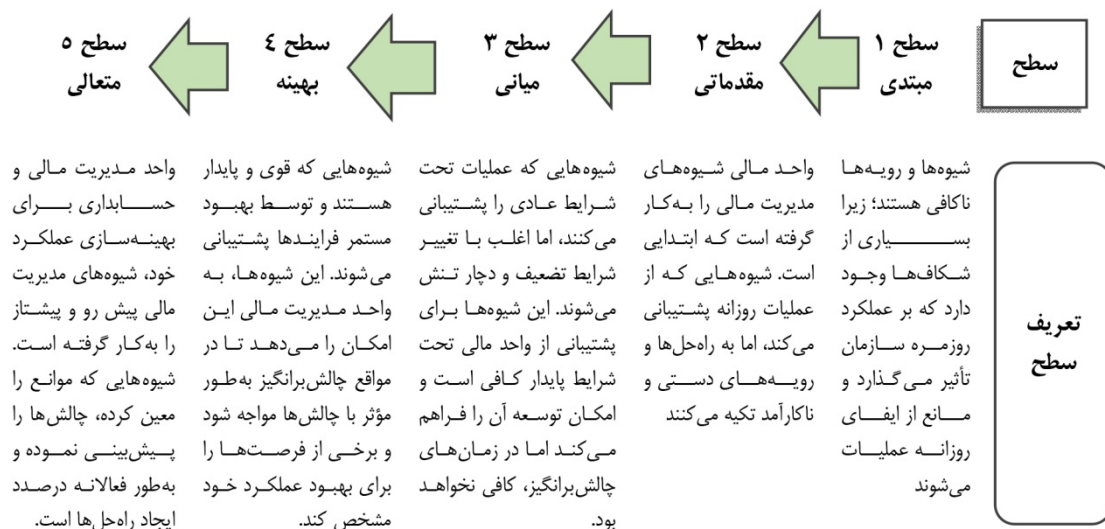
مصاحبه خاتمه یافت. همچنین برای تحلیل داده‌های حاصل از گروه‌های کانونی از تحلیل مضمون استفاده شد. این روش داده‌های پراکنده و متنوع را به داده‌هایی غنی و تفصیلی تبدیل می‌کند (بران و کلارک، ۲۰۰۶). بعد از انجام مصاحبه‌ها نیز مدل بلوغ با نظرهای مطرح شده تعدیل شد و طی جلسه‌های متعدد واکاوی و نهایی شد.

### یافته‌های پژوهش

این پژوهش در پی تعیین سطوح، ابعاد و مؤلفه‌ها و مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی ایران و نحوه سنجش ابعاد و مؤلفه‌های آن است. از این رو یافته‌های مربوط به سؤال پژوهش در سه بخش ارائه می‌شود.

### سطوح مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری بخش عمومی ایران

مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی ایران دارای ۵ سطح است. در شکل زیر سطوح مدل بلوغ ارائه شده است.



شکل ۲. سطوح مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی ایران (منطبق با اداره حسابرسی بریتانیا، ۲۰۱۲؛ وزارت خزانه‌داری آمریکا، ۲۰۱۷؛ مک‌کارتی، ۲۰۱۸)

### ابعاد و مؤلفه‌های مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری بخش عمومی ایران

مدل بلوغ بعد از اخذ نظرات نهایی به شرح جدول ۴ نهایی شد. این مدل دارای ۸ بعد و ۲۹ مؤلفه است که نسبت به مدل بلوغ اولیه طراحی شده توسط نویسندگان بیشتر است.



## جدول ۴. مؤلفه‌های بلوغ حسابداری و مدیریت مالی واحدهای گزارشگری بخش عمومی ایران

سطوح	ابعاد	مؤلفه‌ها
واحد بر حسب میزان بلوغ در یکی از سطوح ۱ (مبتدی)، ۲ (مقدماتی)، ۳ (میانی)، ۴ (بهبوده) و ۵ (معالی) قرار می‌گیرد.	رهبری	فرایندهای مدیریت پروژه و ارزیابی سرمایه‌گذاری‌ها
		نقش مقام مالی در مدیریت ریسک
	بودجه و برنامه‌ریزی مالی	استفاده از بودجه‌ریزی عملیاتی
		نقش مقام مالی در تدوین برنامه راهبردی و استراتژی‌های مدیریت مالی
	راهبری و نظارت مالی	حسابرسی داخلی
		کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی
	کارایی و اثربخشی	میزان دستیابی به اهداف
		مدیریت هدفمند هزینه‌ها
		بهبود فرایندها
	قوانین و مقررات	تذکرات و مکاتبات واخواهی‌ها یا پرونده‌های تشکیل‌شده در مراجع نظارتی
		رعایت قوانین و مقررات
	گزارشگری مالی	رعایت استانداردهای بخش عمومی
		پیاده‌سازی حسابداری تعهدی
		ساختار گزارشگری درون‌سازمانی
		اظهارنظر حسابرس مستقل
		به‌موقع بودن ارائه صورت‌های مالی
	سرمایه انسانی	تکمیل به‌موقع فرم‌های بودجه
		تخصیص کارمندان امور مالی
		تخصیص معاون مالی و مقام مالی
		شایسته‌سالاری
مدیریت دانش		
رضایت شغلی		
ماندگاری		
دانش نسبت به فناوری اطلاعات		
فناوری اطلاعات	فرایندهای مالی	
	امنیت اطلاعات	
	نرم‌افزارها و سیستم‌های اطلاعاتی	
	پویا بودن سیستم گزارشگری مالی	

در مدل بلوغ با حرکت از سطح ۱ به سطح ۵ بالندگی واحد مالی افزایش می‌یابد. مدل بلوغ دارای ۸ بعد است. ابعاد مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی ایران عبارت‌اند از: رهبری، بودجه و برنامه‌ریزی مالی، راهبری و نظارت مالی، کارایی و اثربخشی، قوانین و مقررات، گزارشگری مالی، سرمایه انسانی و فناوری اطلاعات. اطلاعات واحد مالی نقش مهمی در تصمیم‌گیری‌ها دارد. مدیران مالی بایستی در راستای تقویت کارایی، اثربخشی و ارزش‌آفرینی برای سازمان خود ایفای نقش نموده و در مباحث فرایندهای مدیریت پروژه و ارزشیابی سرمایه‌گذاری‌ها و مدیریت ریسک کوشش نمایند. مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی ایران سعی در

افزایش تعالی دارد. به کارگیری بعد رهبری در مدل بلوغ می‌تواند به مدیران مالی جهت‌دهی نماید تا در راستای افزایش مهارت خود توجه نموده و دیدی آینده‌نگر نسبت به مباحث واحد مالی داشته باشند. از این رو در مدل بلوغ بعد اول با عنوان «رهبری» بر اساس فرایند طی شده در مرحله مصاحبه و نظرات خبرگان حاصل شد.

در بعد دوم، بودجه و برنامه‌ریزی مالی، بر استفاده از بودجه‌ریزی عملیاتی و نقش مقام مالی در تدوین برنامه راهبردی و استراتژی‌های مدیریت مالی تأکید شده است. در بودجه سال ۱۴۰۰ نیز به کرات بر استفاده از بودجه‌ریزی عملیاتی تأکید شده است. در قانون برنامه ۵ ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی بر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد تأکید شده است. طبق ماده ۸ این قانون، دولت موظف است به منظور تحقق اهداف بند ۱۲ سیاست‌های کلی ابلاغی اقتصاد مقاومتی مبنی بر تحول اساسی در ساختارها و اصلاح و ارتقای نظام مدیریت مالی، استقرار نظام نظارت مالی بازطراحی شده بر مبنای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و بر اساس شرایط کشور را در اولویت‌های خود قرار دهد. در بعد سوم با عنوان «راهبری و نظارت مالی» بر به کارگیری حسابرسی داخلی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی ایران تأکید شده است تا واحدهای بخش عمومی پیش‌ازپیش بتوانند در مسیر توسعه گام بردارند. به نظر می‌رسد حسابرسی داخلی با ارتقای مسئولیت پاسخ‌گویی موجب بهبود مدیریت در بخش عمومی شده و با ایجاد رویکردی منظم به سازمان کمک می‌کند تا جهت دستیابی به اهداف خود اثربخشی فرایندهای حاکمیتی، مدیریت ریسک و کنترل داخلی را ارزیابی نموده و بهبود بخشد.

بعد چهارم مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی ایران به «کارایی و اثربخشی» اختصاص دارد. واحد مالی نقش مهمی در مدیریت هدفمند هزینه‌ها دارد. در بند ۱۶ سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی بر صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی کشور با تأکید بر تحول اساسی در ساختارها، منطقی‌سازی اندازه دولت و حذف دستگاه‌های موازی و غیرضرور و هزینه‌های زائد تأکید شده است. از همین رو در مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی ایران بر ارتقای کارایی و اثربخشی و بهبود فرایندها تأکید شد.

رعایت قوانین و مقررات و عدم تشکیل پرونده مالی در مراجع قضایی و نظارتی نکته کلیدی است که واحد مالی باید برای افزایش سلامت سازمانی به آن توجه کند. تلاش شد مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی ایران ضمن سنجش وضعیت موجود نقشه راهی برای بهبود و تعالی باشد. از این رو بعد قوانین و مقررات (بعد پنجم) نیز در مدل بلوغ مورد تأکید قرار گرفت.

در بعد ششم (گزارشگری مالی) بر رعایت کامل استانداردهای حسابداری بخش عمومی تأکید شده است. در این بخش، پیاده‌سازی حسابداری تعهدی مطابق با نقشه راه وزارت امور اقتصادی و دارایی در مدل بلوغ دیده شده است. هیئت‌وزیران در جلسه ۱۴۰۰/۵/۱۷ به پیشنهاد مشترک وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان‌های برنامه و بودجه کشور و اداری و استخدامی کشور و به استناد بند (ج) تبصره (۱۹) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، آیین‌نامه اجرایی بند (ج) تبصره (۱۹) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور را تصویب کرد. طبق تبصره ۲ ماده ۱۱ دستگاه‌های اجرایی مشمول مکلف‌اند نسبت به شناسایی کامل درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها و بدهی‌های خود بر اساس استانداردها و نظام حسابداری بخش عمومی اقدام کنند. در ماده ۱۲ بیان شده است که دستگاه‌های اجرایی مکلف‌اند

گزارش عملکرد خود در خصوص اجرای کامل حسابداری تعهدی را در دوره‌های زمانی شش‌ماهه به خزانه‌داری کل کشور/ ادارات کل امور اقتصادی و دارایی استان‌ها (حسب مورد) ارسال کنند. این موارد حاکی از اهمیت به‌کارگیری کامل حسابداری تعهدی است.

با توجه به اهمیت استفاده از گزارش‌های درون‌سازمانی در اتخاذ تصمیمات بهینه، سعی شد بر تناوب به‌کارگیری گزارشگری درون‌سازمانی در بعد گزارشگری مالی توجه شود. در آئین‌نامه‌ها، اجرای حسابرسی در بخش عمومی دیده شده است. با عنایت بر نقش با اهمیت حسابرسی مستقل در سلامت مالی واحدهای بخش عمومی، اظهارنظر حسابرسی مستقل به‌عنوان یک مؤلفه در مدل بلوغ گنجانده شد. در اجرای تبصره (۲) ماده (۴) آیین‌نامه اجرایی بندهای الف، ب و پ ماده ۸ قانون برنامه ۵ ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، موضوع تصویب‌نامه مورخ ۱۳۹۸/۵/۲۷ هیئت‌وزیران، نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات کشور، «دستورالعمل نحوه حسابرسی صورت‌های مالی واحدهای گزارشگر بخش عمومی» تصویب شد. طبق ماده ۱۱ این دستورالعمل، واحد گزارشگر مکلف است صورت‌های مالی هر سال را به همراه گزارش حسابرسی به دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی ارائه نماید.

کارکنان و مدیران یک واحد گزارشگر سرمایه‌های کلیدی آن هستند. در صورتی که واحد مدیریت مالی و حسابداری گزارشگر بخش عمومی بتواند از کارکنان توانمند و مدیران با صلاحیت استفاده کند قادر خواهد بود به‌سرعت در مسیر توسعه انضباط مالی کشور در راستای بیانات مقام معظم رهبری گام بردارد. از این‌رو در مدل بلوغ بعد هفتمی به نام «سرمایه انسانی» دیده شد. در این بعد بر تخصص کارکنان و مدیران، رضایت‌مندی، دانش نسبت به فناوری اطلاعات، میزان ماندگاری کارکنان در واحد بخش عمومی، آموزش و مستندسازی تجارب بازنشستگان و شایسته‌سالاری تأکید شد. در بعد هشتم به‌کارگیری فناوری اطلاعات و سطح خودکار و بلادرنگ بودن فرایندها و سیستم‌های مالی مطرح است. در قوانین کشور، ظرفیت قانونی تحول در سامانه‌های مالی دیده شده است. در ماده ۸ قانون برنامه ششم توسعه بر ارتقای نظام نظارت از طریق اصلاح سامانه مالی و حسابداری بخش عمومی و گزارشگری مالی بخش عمومی و ساماندهی نظام مالی - محاسباتی کشور از طریق تهیه نرم‌افزار حسابداری واحد و یکپارچه با قابلیت ثبت رویدادهای مالی بر مبنای حسابداری تعهدی تأکید شده است. در ماده ۷ آئین‌نامه اجرایی تبصره بند ۱ ماده ۲۶ قانون الحاق ۲ بر راه‌اندازی پایگاه نظام مالی جهت گردآوری اطلاعات مالی دستگاه‌های اجرایی مطابق استانداردهای حسابداری بخش عمومی تأکید شده است. این موارد روشنگر اهمیت ارتقای سامانه‌های مالی و اطلاعاتی در بخش عمومی است.

### سنجش مؤلفه‌های مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری بخش عمومی ایران

یکی از مواردی که در جلسه‌های گروه‌های کانونی مورد بحث قرار گرفت، نحوه سنجش ابعاد و مؤلفه‌های مطرح در گروه‌های کانونی بود. دیدگاه کلی مبتنی بر این بود که ابعاد و مؤلفه‌های مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگری بخش عمومی قابلیت سنجش را دارد و می‌توان از چک‌لیست‌هایی استفاده کرد و در آن به‌طور عملیاتی مشخص کرد که واحد گزارشگر بخش عمومی باید چه ویژگی‌هایی داشته باشد. همچنین مصاحبه‌شوندگان برای سنجش مؤلفه‌ها راه‌کارهایی چون استفاده از پرسش‌نامه (برای مثال، در سنجش رضایت شغلی)، استفاده از چک‌لیست‌هایی که در

سایر جوایز تعالی در ایران استفاده می‌کنند (مانند جایزه تعالی منابع انسانی و نشان مالی پاسخ‌گویی بخش عمومی)، استفاده از استانداردها و رهنمودهای مرجع واحد (به‌طور مثال، در زمینه فناوری اطلاعات از رهنمودهای وزارت ارتباطات و فناوری اطلاعات برای مؤلفه امنیت اطلاعات استفاده نمود) اشاره کردند.

با مجموع نظرهای دریافت شده مقرر شد به این دلیل که سازمان‌ها با دستورالعمل و کاربرگ‌ها و چک‌لیست‌های جایزه تعالی منابع انسانی و سایر جوایز تعالی مشابه آشنایی خوبی دارند، برای سنجش سطح بلوغ و در مرحله بعد اعطای جایزه نیز از کاربرگ‌ها و چک‌لیست‌های امتیازدهی استفاده شود. در این کاربرگ‌ها، ابتدا مشخص می‌شود که واحد گزارشگر بخش عمومی در چه سطحی از بلوغ قرار دارد. سپس وقتی سطح بلوغ مشخص شد، امتیاز آن سطح بر حسب طیف ۵ گانه داده می‌شود. بر همین مبنا، دستورالعمل و چک‌لیست‌های ارزیابی مؤلفه‌ها تهیه شد. نمونه‌ای از سنجش واحد مدیریت مالی و حسابداری بخش عمومی ایران در زمینه استفاده از بودجه‌ریزی عملیاتی و پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در قالب امتیازات و سطوح بندی ۵ گانه به شرح جدول ۵ است.

جدول ۵. نمونه‌ای از ارزیابی بلوغ واحدهای مدیریت مالی و حسابداری بخش عمومی ایران

عنوان	ارزیابی بر حسب سطوح طیف ۵ گانه					امتیاز
	مبتدی	مقدماتی	میانی	بهینه	متعالی	
امتیاز در کاربرگ	۱	۲	۳	۴	۵	حداقل ۱ و حداکثر ۵
بودجه‌ریزی عملیاتی	بودجه‌ریزی عملیاتی مورد استفاده قرار نمی‌گیرد. قرار نمی‌گیرد.	بودجه‌ریزی عملیاتی مورد استفاده قرار نمی‌گیرد. قرار نمی‌گیرد.	بودجه‌ریزی عملیاتی به‌طور ناقص مورد استفاده قرار می‌گیرد.	بودجه‌ریزی عملیاتی به‌طور ناقص مورد استفاده قرار می‌گیرد. برای تکمیل آن در سال آتی برنامه روشنی مدون شده است.	بودجه‌ریزی عملیاتی به‌طور کامل مورد استفاده قرار می‌گیرد و بهیابایی بر مبنای فعالیت، انتخاب شیوه‌های متفاوت دست‌یابی به اهداف و سایر الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی به‌طور کامل اجرا می‌شود. هزینه‌ها تحلیل می‌شوند.	-
پیاده‌سازی حسابداری تعهدی	در مورد شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها، حسابداری تعهدی به‌طور کامل محقق شده است.	در مورد شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها، حسابداری تعهدی به‌طور کامل محقق شده است.	در مورد شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها، حسابداری تعهدی پیشرفته هنوز به‌طور کامل محقق نشده است.	در مورد شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها، حسابداری تعهدی پیشرفته به‌طور کامل محقق شده است.	در مورد شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها، حسابداری تعهدی کامل در حال اجرا است. اگر واحد گزارشگر مشمول تلفیق است، صورت‌های مالی تلفیقی را بدون تحریف با اهمیت تهیه و ارائه می‌کند.	-

## نتیجه‌گیری و پیشنهادها

مدل بلوغ دارای ابعادی است که مسیر تعالی واحد مالی را نشان داد. مدل بلوغ این قابلیت را دارد که بتوان عملکرد واحدهای مدیریت مالی و حسابداری را موردسنجش و مقایسه قرار داد و بهترین واحدها را مورد تشویق قرارداد. از آنجاکه مدل بلوغ علاوه بر نشان دادن وضعیت موجود، مسیر تعالی و چشم‌انداز آتی واحد مالی را هم نشان می‌دهد، سبب ایجاد انگیزش در مدیران می‌شود. با استفاده از مدل بلوغ می‌توان در جهت تقویت پاسخ‌گویی واحدهای بخش عمومی ایران و تخصیص بهینه منابع گام برداشت. از همین رو هدف اصلی این پژوهش تدوین مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی ایران بوده است.

مدل بلوغ تدوین شده دارای ۸ بعد است. ابعاد مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی ایران عبارت‌اند از: ۱. فناوری اطلاعات؛ ۲. گزارشگری مالی؛ ۳. بودجه و برنامه‌ریزی مالی؛ ۴. قوانین و مقررات؛ ۵. راهبری و نظارت مالی؛ ۶. رهبری؛ ۷. کارایی و اثربخشی؛ ۸. سرمایه انسانی. عمده عوامل مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی ایران در تطابق با منابع داخلی و خارجی (مانند وزارت خزانه‌داری ایالات متحده، ۲۰۱۷ الف و ب؛ اداره ملی حسابرسی بریتانیا، ۲۰۱۲؛ مک‌کارتی، ۲۰۱۸؛ مدل بلوغ کسب‌وکار دولت نیوزلند، ۲۰۱۸؛ اداره کل حسابرسی ولینگتون، ۲۰۱۲؛ دیلوتی، ۲۰۱۴؛ اوپن ویو، ۲۰۲۰؛ فاتین، ۲۰۲۰؛ قشقای، ۱۳۹۷) است. البته برخی معیارها (مانند رضایت کارکنان، تذکرات و مکاتبات و خواهی‌ها یا پرونده‌های تشکیل شده در مراجع نظارتی، ماندگاری کارکنان و دانش نسبت به فناوری اطلاعات) در مدل‌های بلوغ دیگر اشاره نشده است که بنا بر شرایط واحدهای گزارشگر بخش عمومی ایران و نظرات خبرگان لحاظ شده است.

در جلسه‌ها تأکید شد تفاوت‌ها واحدهای گزارشگر بخش عمومی بایستی مورد توجه قرار گیرد. در واقع برخی مؤلفه‌های مدل بلوغ ممکن است برای برخی واحدهای گزارشگر بخش عمومی کمتر قابل کاربرد باشد. باید به تفاوت در اندازه واحدهای گزارشگر، نوع فعالیت‌ها و ویژگی دستگاه‌ها توجه شود. از این رو لازم است در هنگام به‌کارگیری مدل بلوغ و سنجش سطح بلوغ دستگاه‌های اجرایی این ملاحظات را در نظر گرفت. البته این نکته حائز اهمیت است که در این پژوهش تلاش شد مدل بلوغ حسابداری و مدیریت مالی واحدهای گزارشگر بخش عمومی ایران، به‌عنوان یک نقشه راه مورد استفاده واحدهای بخش عمومی ایران باشد. به عبارتی هدف این است که واحدهای مالی در بخش عمومی بتوانند در آینده جایگاهی مناسب در تصمیم‌گیری‌های استراتژیک سازمان‌ها داشته باشند. برخی مصاحبه‌شوندگان نیز این نکته را مورد تأکید قرار دادند که لازم است در مدل بلوغ مؤلفه‌های کلیدی که حتی کمتر در گذشته در واحدهای مالی مورد توجه قرار گرفته است، دیده شود تا مدیران واحدهای مالی بخش عمومی نسبت به یک واحد مالی متعالی شناخت داشته باشد و در جهت آن حرکت کنند. از این رو با در نظر گرفتن تمام نظرات، ابعاد مدل بلوغ نهایی شد.

مورد مهم دیگر اندازه‌گیری مؤلفه‌های مدل بلوغ است. طی بحث‌های متعدد در جلسه‌های گروه‌های کانونی مقرر گردید که برای سنجش ابعاد مدل بلوغ از چک‌لیست‌ها استفاده کرد. همچنین استفاده از کارشناسان و ارزیابان متخصص برای سنجش بلوغ واحدهای گزارشگر امری ضروری است. در حقیقت کارشناسانی که بتوانند به‌طور دقیق سطح واحدهای گزارشگر را تعیین کنند.

مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی ایران می‌تواند باعث تحقق اهداف اقتصاد مقاومتی و اهداف کلان کشور شود. در سند چشم‌انداز بیست‌ساله کشور، بر توسعه اقتصادی تأکید شده است. با استفاده از مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی ایران می‌توان نقاط قوت و موارد نیازمند بهبود واحدهای بخش عمومی را شناسایی و در جهت تقویت نظام مالی بخش عمومی کشور حرکت کرد. تقویت و ساماندهی نظام مالی کشور باهدف پاسخ‌گویی به نیازهای اقتصاد ملی در بند نهم ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی و ماده ۸ قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران تأکید شده است.

شرایط خاص همه‌گیری کرونا باعث شد مصاحبه‌های این پژوهش به شکل آنلاین صورت بگیرد. این امر باعث شد فرایند شکل‌گیری مصاحبه آنلاین نسبت به حضوری با محدودیت‌هایی مواجه شود. البته برای کاهش تأثیر این عامل بر نتایج پژوهش، اعضای طرح کوشیدند قبل از شروع جلسه‌ها تا حد ممکن، آمادگی لازم را برای شرکت در جلسه‌ها برای مصاحبه‌شوندگان ایجاد کنند و یک عضو طرح، مسئول راهنمایی شرکت‌کنندگان برای حضور در جلسه‌ها بود. در طی جلسه نیز سعی شد تا حد ممکن شرایط استفاده از نظرات همه متخصصان حاضر در جلسه فراهم شود.

سازمان‌های بخش عمومی ایران از مدل بلوغ تدوین‌شده می‌توانند برای بررسی وضعیت واحدهای حسابداری و مدیریت مالی خود استفاده کنند. نقاط قوت و فرصت‌های بهبود واحد حسابداری و مدیریت مالی بخش عمومی را موردسنجش قرار داده و از مدل بلوغ به‌عنوان نقشه راهی برای توسعه جایگاه مدیریت مالی استفاده کنند. همچنین واحدهای بخش عمومی می‌توانند با استفاده از مدل بلوغ ظرفیت تعالی منابع انسانی خود را فراهم نموده و در آینده جایگاه بهینه‌ای در سایر جوایز تعالی (مانند جایزه تعالی منابع انسانی) کسب نمایند. به مدیران و متصدیان وزارت اقتصاد پیشنهاد می‌شود از مدل بلوغ تدوین‌شده برای ارزیابی سطح، جایگاه و ارتقای حسابداری و مدیریت مالی واحدهای گزارشگر استفاده کنند. مسئولان و مدیران دستگاه‌های اجرایی می‌توانند از مدل بلوغ در سیاست‌گذاری‌های خود برای واحدهای بخش عمومی استفاده نمایند. بدین معنی که اهدافی را برای واحدهای حسابداری و مدیریت مالی بخش عمومی با توجه به مدل بلوغ در نظر بگیرند و به سازمان‌های بخش عمومی ابلاغ نمایند تا سالانه نتایج پیشرفت در برابر اهداف در نظر گرفته شده بررسی شود. پیشنهاد می‌شود کارگروهی متشکل از اعضای وزارت اقتصاد و دارایی و دانشگاه الزهرا (س) تشکیل شود تا بتوان نسبت به اجرایی نمودن مدل بلوغ در واحدهای بخش عمومی ایران گام برداشت. لازم است که این کارگروه با برگزاری هم‌اندیشی‌ها و دوره‌های آموزشی به فرهنگ‌سازی استفاده از مدل بلوغ در واحدهای حسابداری و مدیریت مالی گزارشگر بخش عمومی ایران مبادرت ورزد.

سایر پژوهشگران می‌توانند مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر در بخش عمومی ایران را در قالب مطالعه موردی عمیق در یکی از سازمان‌های بخش عمومی ایران به کار گرفته و سطح بلوغ سازمان را بسنجند. همچنین می‌توان سطح کلی بلوغ واحدهای بخش عمومی ایران نیز با استفاده از مدل بلوغ ارائه‌شده مورد ارزیابی قرار گیرد. پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی راه‌کارهای دستیابی به تمام ابعاد مدل بلوغ توسط واحدهای مالی و ملاحظات و چالش‌های سازمان‌ها در دستیابی به این مهم مورد بررسی قرار گیرد. پژوهشگران آتی می‌توانند مدل‌های بلوغ را به‌صورت خاص برای هر یک از واحدهای گزارشگر بخش عمومی ایران بنا بر ویژگی‌های هر یک به‌طور جداگانه طراحی

کنند. به‌طور نمونه می‌توان مدل‌های بلوغ مجزایی برای واحدهای مالی دانشگاه‌ها طراحی کرد تا شرایط خاص فعالیت هر دستگاه به‌طور کامل در مدل بلوغ دیده شود.

## منابع

- ابوالقاسمی، محمود؛ عبدلی، محمدرضا؛ ولیان، حسن (۱۳۹۹). بسط جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه علل زمینه‌ای ایجادکننده بلوغ حرفه‌ای حساب‌برسان. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷ (۳)، ۳۳۴-۳۵۹.
- اکرمی، سید رحمت‌اله؛ قدیریان آرانی، محمدحسین و فعال قیومی، علی (۱۳۹۷). سودمندی‌های صورت‌های مالی تلفیقی دولت. *حسابرس*، ۹۸، ۴۴-۵۴.
- باباجانی، جعفر؛ عدل‌زاده، مرتضی (۱۳۹۹). تحلیل ساختاری پیشران‌های مؤثر برآینده گزارشگری شرکتی در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷ (۴)، ۵۲۳-۵۴۵.
- جایزه ملی مدیریت مالی ایران (۱۳۹۸)، بازیابی شده از سایت <http://financialaward.ir>، خرداد ۱۳۹۹.
- جلالی، رستم (۱۳۹۱). نمونه‌گیری در پژوهش‌های کیفی. *تحقیقات کیفی در علوم سلامت*، ۱ (۴)، ۳۱۰-۳۲۰.
- حسینی، مریم (۱۳۹۴). معرفی روش گروه کانونی و کاربرد آن در تحقیقات. *انتشارات و اطلاع‌رسانی مرکز پژوهش و سنجش افکار*. رحمانی، علی (۱۳۹۲). مدل قابلیت حسابرسی داخلی. *ماهنامه حسابدار*، ۲۶۲، ۲۴-۳۳.
- رحمانی، علی؛ محمودخانی، مهناز (۱۳۹۷). کارکردهای مدیریت مالی در بخش دولت، هفتمین همایش ملی حسابداران و بخش عمومی. دانشگاه الزهراء، تهران، ایران.
- سازمان اداری و استخدامی کشور (۱۳۹۷). *بخشنامه به دستگاه‌های اجرایی کشور و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان‌ها*، موضوع: ارزیابی عملکرد سال ۱۳۹۷ دستگاه‌های اجرایی سطح ملی و استانی و فرایند اجرایی آن.
- شیرخانی، محمدعلی؛ براری، اباذر و پوزش شیرازی، حسین (۱۳۸۹). تئوری «نفرین منابع» یا نحوه مدیریت درآمدهای نفتی - مطالعه موردی مقایسه ایران و نروژ. *فصلنامه سیاست*، ۲، ۱۱۵-۱۳۴.
- صیادی، محمد؛ محمدی، تیمور و شاکری، عباس (۱۳۹۵). چارچوب سیاست مالی برای مدیریت درآمدهای نفتی در ایران، رویکرد تعادل عمومی تصادفی پویا. *فصلنامه پژوهش‌های سیاست‌گذاری و برنامه‌ریزی انرژی*، ۲ (۲)، ۲۳-۷۶.
- قشقایی، فاطمه (۱۳۹۷). *مدل بلوغ واحد حسابداری*، رساله دکتری، دانشگاه الزهراء (س)، تهران، ایران.
- کردستانی، غلامرضا؛ معنوی مقدم، هادی (۱۳۹۶). بررسی مدیریت مالی نوین بخش عمومی: گذشته، حال و آینده. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۱۷، ۲۳-۳۰.
- مرادی، محمد؛ صفی‌خانی، رضا (۱۳۹۵). تحلیل پژوهش‌های حسابداری بخش عمومی در ایران و جهت‌گیری تحقیقات آتی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۳ (۴)، ۵۴۷-۵۷۴.
- وزارت امور اقتصادی و دارایی (۱۳۹۸). *چک‌لیست نشان مالی پاسخ‌گویی مالی بخش عمومی ایران*، بازیابی شده در سال ۱۳۹۸. سایت وزارت امور اقتصادی و دارایی.

## References

- Abolghasemi, M., Abdoli, M., Valiyan, H. (2020). Expanding of Total Interpretative and Structural of Causal Causes Professional Maturity of Auditors. *Accounting and Auditing Review*, 27(3), 334-359. (in Persian)
- Administrative and Recruitment Affairs Organization of Iran (ARAO). (2019). *Evaluate the performance of executive bodies at the national and provincial levels and its implementation process*. (in Persian)
- Akrami, S.R., Ghadirian Arani, M.H. & Faal Qayyumi, A. (2019). Benefits of Government Consolidated Financial Statements. *Hesabras*, 98, 54-44. (in Persian)
- Babajani, J., Adlzadeh, M. (2021). Structural Analysis of the Drivers Affecting the Future of Corporate Reporting in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 27(4), 523-545. (in Persian)
- Blidisel, R., Popa, A., Tudor, A.T. & Farcane, N. (2010). Financial management and control in public sector. *Annals of Eftimie Murgu University Resita, Fascicle II, Economic Studies*, 11-18.
- Bovens, M. (2010). Two Concepts of Accountability: Accountability as a Virtue and as a Mechanism, *West European Politics*, 33(5), 946-967.
- Braun, V. & Clark, V. (2006). Using Thematic Analysis in Psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77-101.
- Dabán, T., & Héris, J. L. (2010). A Public Financial Management Framework for Resource-Producing Countries. *IMF Working Paper*.
- De Bruin, T., Freeze, R., Kaulkarni, U., & Rosemann, M. (2005). Understanding the main phases of developing a maturity assessment model. *ACIS 2005 Proceedings*. 109. <https://aisel.aisnet.org/acis2005/109>
- Delotte (2014). *Upping your game: Realigning the four faces of finance*.
- Fatibene, A. (2018). *A Model for Advancing Financial Reporting Processes*. <https://www.workiva.com/blog/model-advancing-financial-reporting-processes>
- Flynn, N. (2007). *Public sector management* (5 ed.). California, USA, Sage.
- Ghashqaei, F. (2018). *Maturity model of accounting unit, doctoral dissertation*, Alzahra University, Tehran, Iran. (in Persian)
- Government Enterprise Architecture (2018). *Government Business Capability Model*.
- Grimmelikhuijsen, S.G., Weske, U., Bouwman, R. & Tummers, L. (2017). Public Sector Transparency". In: O. James, S. Jilke and G. Van Ryzin (eds.) *Experiments in Public Management Research. Challenges and Contributions* (pp. 291-312). Cambridge University Press.
- Heald, D., & Hodges, R. (2015). Will "austerity" be a critical juncture in European public sector financial reporting? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(6), 993-1015.
- Hosseini, M. (2016). *Center for Research and Assessment of Thoughts*. Introducing the focus group method and its application in research. (in Persian)



- IFAC. (2012). *Public sector financial management transparency and accountability: The use of international public sector accounting standards*.
- Kordestani, G., Manavi Moghadam, A. (2017). New Public Financial Management: Past, Present and Future. *Accounting and Auditing Studies*, 6(23), 17-30. (in Persian)
- Lapsley, I., & Miller, P. (2019). Transforming the public sector: 1998–2018. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(8), 2211–2252.
- McCarthy, S. (2018). *Financial Management Maturity Model: A Good Practice Guide*.
- Ministry of Economic Affairs and Finance (2019). *Checklist for financial accountability for the public sector of Iran*. (in Persian)
- Moradi, M., Safikhani, R. (2017). Analysis of Public Sector Accounting Researches in Iran and Future Researches Directions. *Accounting and Auditing Review*, 23(4), 547-574. (in Persian)
- National Audit Office (NAO) (2012). *Financial Management Maturity Model*, <https://www.nao.org.uk/report/financial-management-maturity-model-4/>
- National Award for Financial Management of Iran (2020). Retrieved from <http://financialaward.ir/>, June 2020. (in Persian)
- Nyamita, M. O., Dorasamy, N., & Garbharran, H. L. (2018). *A review of public sector financial management reforms: an international perspective*.
- Office of the Auditor-General. (2012). Reviewing financial management in central government. Office of the Auditor-General PO Box 3928, Wellington 6140. <https://oag.parliament.nz/2012/financial-management/docs/financial-management.pdf>
- OpenView Venture Partners. <http://offers.openviewpartners.com/cfo-finance-capability-maturity-assessment>. Retrieved in 2020
- Pöppelbuß, J., & Röglinger, M. (2011, June). *What makes a useful maturity model? a framework of general design principles for maturity models and its demonstration in business process management*. In Ecis (p. 28)
- Public expenditure and financial accountability (PEFA) Secretariat. (2016). *Framework for assessing public financial management*.
- Rahmani, A., Mahmoudkhani, M. (2019). Functions of Financial Management In The Government Sector. *The 7th National Conference of Accountants and the public sector*. Alzahra University, Tehran, Iran. (in Persian)
- Rahmani, A. (2014). The Internal Audit Capability Model. *Journal of Accountants*, 262, 24 -33. (in Persian)
- Rostam, J. (2013). Qualitative Research Sampling. *Journal of Qualitative Research in Health Sciences*, 1(4), 310-320. (in Persian)
- Schmidhuber, L., Hilgers, D., & Hofmann, S. (2022). International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability & Management*, 38(1), 119-142.

- Shirkhani, M., Barari, A., Poozesh Shirazi, H. (2010). Resource Theory or the management of oil revenues the case study: Account reserves foreign of comparison a Norway and Iran. *Political Quarterly*, 40(2). (in Persian)
- Shirkhani, M., Berari, A., Pozesh Shirazi, H. (2016). Fiscal Policy Framework for Oil Revenue Management in Iran: Stochastic Dynamic General Equilibrium Approach. *Quarterly Journal of Energy Policy and Planning Research*, 2 (1), 33-76. (in Persian)
- The Confederation of Asian and Pacific Accountants (CAPA) (2014). Maturity Model for the development of Professional Accountancy Organisations.
- The Confederation of Asian and Pacific Accountants (CAPA)(2014). The Eight Key Elements of Pfm Success.
- Thomas, I., Nadiyahsu, JB. (2017). Public Sector Financial Management Reform (PSFMR) and International Accounting Standards (IPSASs). *Journal of Finance and Accounting*, 8(12), 125-132.
- Tilley, C. (2014). CIMA CEO column, *Financial Management*, 65-65.
- U.S. department of treasury. (2017A). Financial Management Maturity Model Frequently Asked Questions. The Bureau of the Fiscal Service (Fiscal Service). U.S. department of treasury.fiscal.treasury.gov/FIT
- U.S. department of treasury. (2017B). Federal Financial Management Maturity Model: Fiscal "Fitness" Self-assessment. The Bureau of the Fiscal Service (Fiscal Service). U.S. department of treasury.fiscal.treasury.gov.
- Visser, C.B. & Erasmus, P.W. (2013). The management of public finance (K. McGillivray Ed. 10 ed.). *Cape Town, South Africa: Oxford University Press Southern Africa*.
- World Bank Group. Public-Sector-Accounting-and-Auditing. (2022). <https://cfr.worldbank.org/focus-areas#Public-Sector-Accounting-and-Auditing>