

## بررسی و شناسایی مشکلات تدوین لایحه تفریح بودجه

غلامحسین نیکوکار<sup>۱</sup>، فرزانه جلالی<sup>۲</sup>، مهدیه فلاح هروی<sup>۳</sup>، بیتا مشایخی<sup>۴</sup>

**چکیده:** براساس اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، ضروری است دیوان محاسبات کشور به منظور حسن اجرای نظارت و کنترل فعالیت‌های مالی دولت، «گزارش تفریح بودجه» تهیه کند. بررسی به عمل آمده نشان می‌دهد طی ۱۰۵ سال بودجه‌ریزی قانونی در کشور ایران، قوه مجریه نتوانسته است لایحه تفریح بودجه را به موقع تهیه، تنظیم و تقدیم دیوان محاسبات عمومی و قوه مقننه کند. در پژوهش حاضر قصد داریم مشکلات تدوین این لایحه را بررسی کنیم. تحقیق حاضر با استفاده از روش تحلیل محتوای مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با متخصصان و خبرگان حوزه حسابداری و بودجه در ایران صورت گرفته است. عوامل یادشده به ترتیب فراوانی از موضوع لایحه و قانون بودجه، مسائل دستگاه‌های اجرایی، مفهوم تفریح بودجه، مسائل قانونی، مشکلات حسابداری دولتی، مسائل موجود در دیوان محاسبات، چالش‌ها و مفاهیم رفتاری و محیطی و مسئله تحقیق و تخصص، ریشه گرفته‌اند.

**واژه‌های کلیدی:** بودجه، چالش‌های لایحه تفریح بودجه، لایحه بودجه، لایحه تفریح بودجه.

۱. دانشیار مدیریت منابع انسانی، دانشگاه امام حسین (ع)، تهران، ایران
۲. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، ایران
۳. دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت سازمان‌های دولتی گرایش مالی و اقتصادی، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، ایران
۴. دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، ایران

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۴/۱۰/۲۱

تاریخ پذیرش نهایی مقاله: ۱۳۹۵/۰۳/۲۵

نویسنده مسئول مقاله: مهدیه فلاح هروی

E-mail: mahdieh.heravi@ut.ac.ir

## مقدمه

بودجه، بیان کمی برنامه‌هاست و اهداف برنامه‌ها با ارقام بودجه‌ای تعبیر و تفسیر می‌شود. به بیان دیگر، بودجه را می‌توان علم و هنر تخصیص منابع محدود برای رفع نیازهای نامحدود تلقی کرد. بودجه نوعی پیش‌بینی و تأمین منابع مالی لازم برای اجرای عملیات و فعالیت‌ها به منظور تحقق اهداف از پیش تعیین شده است؛ ابزاری برای رشد و توسعه اقتصادی، عدالت اقتصادی و اجتماعی و توزیع (تولید کالا و خدمات رفاهی) با توجه به نیاز افراد جامعه است (ابراهیمی‌نژاد و فرج‌وند، ۱۳۹۲). همچنین می‌توان گفت که بودجه دولت مرکز ثقل خط‌مشی عمومی و دورنمای توسعه هر کشور است (آذر و امیرخانی، ۱۳۹۱: ۴۰).

به‌طور کلی، بودجه سه نقش ایفا می‌کند: نقش مدیریتی (برای تأمین کالا و خدمات عمومی)، نقش اجتماعی (ایجاد عدالت اجتماعی، فقرزدایی و کم‌کردن فاصله طبقاتی) و نقش اقتصادی (رشد و توسعه اقتصادی از طریق حجم اعتبارات تملک‌داری‌های سرمایه‌ای و موازنه یا ثبات اقتصادی به کمک موازنه عرضه و تقاضای کل). هر سال، دولت تحقق این نقش‌های کلیدی را از طریق سیاست‌ها و خط‌مشی‌های اجرایی بودجه‌ای مندرج در بخشنامه بودجه دولتی امکان‌پذیر می‌کند. این خط‌مشی‌های اجرایی باید با خط‌مشی‌های کلانی همسو باشد که قوه مقننه آن را به قوه مجریه ابلاغ می‌کند. یکی از ابزارهای اساسی برای بررسی تحقق این نقش‌ها، لایحه تفریغ بودجه است که باید دولت آن را از طریق وزیر دارایی و امور اقتصادی به‌موقع تدوین و تقدیم دیوان محاسبات عمومی کند تا بستر و زمینه نظارت اداری (مالی و عملیاتی) را در مرحله نخست برای قوه مجریه و سپس نظارت پارلمانی و قضایی را برای قوه مقننه فراهم آورد (گزارش تفریغ بودجه از سوی دیوان محاسبات عمومی و قانون تفریغ بودجه از طریق مجلس شورای اسلامی). تدوین لایحه تفریغ بودجه (خلاصه عملکرد مالی دولت) موجب افزایش پاسخ‌گویی قوه مجریه به قوه مقننه می‌شود که از یک‌سو روابط دولت با پارلمان را تقویت می‌کند و از سوی دیگر به تقویت روابط دولت با مردم می‌انجامد. بررسی به‌عمل آمده گویای این واقعیت است که طی ۱۰۵ سال بودجه‌ریزی قانونی در ایران، قوه مجریه نتوانسته است به‌موقع لایحه تفریغ بودجه را تهیه، تنظیم و تقدیم دیوان محاسبات عمومی و قوه مقننه کند و پاسخ‌گویی لازم را ندارد.

انقلاب مشروطیت در سال ۱۲۸۵ (ش) به‌وقوع پیوست و نخستین قانون محاسبات عمومی کشور در سال ۱۲۹۰ (ش) به تصویب قوه مقننه رسید. دولت نخستین لایحه بودجه را در همین سال برای بررسی و تصویب، تقدیم مجلس شورای ملی کرد. براساس قانون محاسبات عمومی کشور، دولت موظف است خلاصه عملکرد مالی (لایحه تفریغ بودجه) هر سال را تا دی‌ماه سال بعد تقدیم قوه مقننه کند تا هم دیوان محاسبات عمومی فرصت کافی برای تدوین گزارش تفریغ

بودجه و تقدیم آن به قوه مقننه را داشته باشد و هم پارلمان بتواند در زمان مناسب، گزارش تفریح و تبدیل آن به قانون تفریح بودجه را بررسی و تأیید کند. متأسفانه، لایحه تفریح بودجه به موقع تقدیم قوه قانون گذاری نمی شود و از نظر تعداد، بسیار کمتر از ۱۰۴ مورد است. موضوع بعد از انقلاب، از نظر زمانی به ویژه در سال های اخیر پیگیری شد، اما هنوز با وضع مطلوب فاصله زیادی دارد. قوه مجریه از طریق لایحه تفریح بودجه، چگونگی اجرای بودجه، چگونگی رسیدن به اهداف بودجه ای هر سال و اطلاعات مختص به آن را به اطلاع نمایندگان مردم در مجلس شورای اسلامی می رساند و اطلاعات تهیه شده از سوی دولت به دیوان محاسبات عمومی کشور که در واقع حسابرس مستقل قوه مقننه است، ارسال می شود و دیوان محاسبات هم این اطلاعات را بررسی کرده و نتیجه حسابرسی خود را با عنوان «گزارش تفریح بودجه» تقدیم قوه مقننه می کند.

با توجه به اهمیت و نقش بودجه و لایحه تفریح بودجه، هدف تحقیق حاضر، بررسی و شناسایی مشکلات تدوین لایحه تفریح بودجه است تا با مشخص شدن این مشکلات و اقدام به رفع آنها، قوه مجریه بتواند به موقع و با مطلوبیت لازم از لحاظ کمی و کیفی، لایحه تفریح بودجه را تنظیم کند و با افزایش پاسخگویی مثبت به قوه مقننه، رفاه و عدالت اجتماعی، رشد و توسعه اقتصادی را برای جمهوری اسلامی ایران ممکن سازد.

پژوهش حاضر با استفاده از روش تحلیل محتوا اجرا شده است. بدین منظور، مصاحبه های نیمه ساختاریافته با متخصصان و خبرگان حوزه حسابداری دولتی و بودجه به کمک روش های تحلیل محتوا تلخیص، طبقه بندی و گزارش شدند. به منظور کدگذاری داده ها از نسخه ۱۰ نرم افزار MAXQDA استفاده شد و کدهای به دست آمده از متون، در نرم افزار اکسل نسخه ۲۰۱۳ تجزیه و تحلیل شدند. از نتایج تحقیق چنین برمی آید که مشکلات، چالش ها و عوامل پیش روی تدوین لایحه تفریح بودجه به ترتیب فراوانی از موضوع لایحه و قانون بودجه، مسائل دستگاه های اجرایی، مفهوم تفریح بودجه، مسائل قانونی، مشکلات حسابداری دولتی، مسائل موجود در دیوان محاسبات، چالش ها و مفاهیم رفتاری و محیطی، و مسئله تحقیق و تخصص ریشه گرفته اند.

در ادامه مقاله به تعریف لایحه تفریح بودجه، سابقه و مراحل تنظیم، اهمیت و هدف های تفریح بودجه، روش شناسی پژوهش، تجزیه و تحلیل یافته ها و در آخر بحث و نتیجه گیری پرداخته خواهد شد.

## پیشینه نظری پژوهش

### لایحه تفریح بودجه

کلمه تفریح در لغت به معنای فارغ شدن است و منظور از تفریح بودجه، ارائه و بررسی حساب‌های دولت طبق بودجه و برنامه مصوب یا در واقع، حسابرسی کلی عملیات مالی دولت توسط قوه مقننه از طریق تطبیق عملیات انجام شده با هدف‌ها و برنامه‌های پیش‌بینی شده است. در حقیقت، نظارت پارلمانی در پایان سال مالی از طریق رسیدگی به گزارش تفریح بودجه اعمال می‌شود (قدیری مقدم و بقائی راوی، ۱۳۸۶).

مرحله تفریح بودجه شامل نظارت هیئت ناظران یا نهادی مشابه بر اسناد نهایی بودجه می‌شود. این هیئت تطابق اسناد یاد شده با آنچه قانون‌گذاران تصویب کرده‌اند را بررسی می‌کند (آذر و امیرخانی، ۱۳۹۱: ۱۰). بنابراین، نظارت و کنترل بودجه به لحاظ صحت عملیات اجرایی و انطباق آن با اهداف و برنامه‌ها، مأموریتی است که از طرف قوه مقننه به دولت محول شده است و باید درست انجام شود. نظارتی که در آغاز دیوان محاسبات مجلس به طور غیرمستقیم و پس از آن با رسیدگی به گزارش تفریح بودجه به طور مستقیم انجام می‌دهد، بدین علت است که در نهایت نظارت قضایی و پارلمانی را پدید آورد. از سوی دیگر، دولت نیز به سبب وسعتی که دارد، باید اطمینان یابد آنچه اعضایش انجام می‌دهند در جهت اهداف و برنامه‌هاست. این الزام نیز نظارت اداری و عملیاتی دولت بر خود و کارکنانش را مطرح می‌کند (الماسی و اشرف‌پور، ۱۳۹۲).

در راستای این هدف، دولت و سازمان‌ها و شرکت‌های دولتی، قانون بودجه کل کشور را اجرا می‌کنند و گزارش اجرای بودجه که همان عملکرد مالی دولت است را با عنوان «صورت حساب عملکرد بودجه سالانه کشور» به دیوان محاسبات می‌فرستند. دیوان محاسبات مکلف است با بررسی حساب‌ها و اسناد و مدارک و تطبیق با صورت حساب عملکرد سالانه بودجه، به تهیه گزارش تفریح بودجه بپردازد و به انضمام نظارت خود آن را به مجلس شورای اسلامی تسلیم کند و هر نوع تخلف از قانون بودجه را رسیدگی نماید (سجادی و جامعی، ۱۳۸۲). بنابراین، تفریح بودجه نتیجه نهایی نظارت بعد از خرج یا به نوعی حسابرسی کلی عملیات مالی دولت است. این حسابرسی در راستای نشان دادن درجه تطبیق عملیاتی است که دولت بر مبنای مقررات پیش‌بینی شده انجام می‌دهد و همزمان ابزار نظارت قوه مقننه نسبت به دخل و خرج کشور محسوب می‌شود (الماسی و اشرف‌پور، ۱۳۹۲). گزارش تفریح بودجه شامل تحلیل تبصره‌های بودجه، ردیف‌های درآمدی، ردیف اعتبارات و بودجه شرکت‌های دولتی به طور کمی و کیفی، همراه با اظهار نظر درباره ضعف‌ها و قوت‌های عملکرد مالی دستگاه‌های اجرایی است (عباسی، ۱۳۹۴).

### تفریح بودجه به مثابه پاسخگویی مالی دولت

ارتباط میان پاسخگویی و عملکرد، مملو از تنش، ابهام و تناقض است؛ مسئولیت بیشتر در قبال عملکرد، الزاماً به پاسخگویی بیشتر در برابر عملکرد منجر نمی‌شود (کریستن و لیگرید، ۲۰۱۲). پاسخگویی مالی به این معناست که مسئولان و صاحبان قدرت به این سؤال‌ها جواب دهند: بودجه را کجا خرج کرده‌اند؟ با انجام هزینه‌ها و اعمال مقررات چه عملکردها و نتایجی به دست آورده‌اند و این نتایج چه منافعی برای مردم و اقتصاد کلان ایجاد کرده است؟ پاسخ نادرست و ناقص به این سؤال‌ها، به معنای تضييع حقوق عمومی است و می‌تواند جرم باشد و موجب عزل و برکناری مسئولان شود (عباسی، ۱۳۹۳). ساختار پاسخگویی باید سه‌سطحی باشد؛ پاسخگویی مقامات سیاسی و کشوری به یکدیگر، پاسخگویی در درون دولت و پاسخگویی بین دولت و قوه مقننه. دولت مسئول پاسخگویی مقامات دولتی است و جواب‌گونی آنها موجب بی‌قانونی و بی‌عدالتی می‌شود. پاسخگویی طی سلسله‌مراتب اداری باید هم به‌طور افقی و هم به‌طور عمودی باشد. پاسخگویی به اعمال مجازات محدود نمی‌شود؛ زیرا اگر هدف اصلی از پاسخگویی مجازات باشد، نظام اداری در تصمیم‌گیری‌های خود از ریسک‌کردن دوری می‌کند (عباسی، ۱۳۹۳).

### کنترل بودجه‌ای راهی به سوی تفریح بودجه

کنترل بودجه‌ای فراگرد تحقق بودجه‌های مرتبط با فعالیت‌های مختلف و مقایسه ارقام بودجه‌شده با عملکرد واقعی برای رسیدن به انحرافات (در صورت وجود) است (پریاسمی، ۲۰۱۰). راهنمای IBP<sup>۱</sup> (همکاری بین‌المللی بودجه) در تجزیه و تحلیل بودجه (۲۰۰۱)، فهرست مفیدی از مشکلات رایج در زمینه فرایندهای بودجه کشورهای در حال توسعه فراهم می‌کند که موارد زیر را شامل می‌شود (نورتن و السون، ۲۰۰۲):

- مشکلات ساخت دقیق طرح‌های اقتصاد کلان با توجه به آسیب‌پذیری در مقابل شوک‌های خارجی و وابستگی به سیستم‌های درآمد متغیر؛
- استقلال نداشتن از نظر کنترل سیاسی وظیفه حسابرسی؛
- کمبود داده‌های بودجه‌ای صحیح؛
- نداشتن اطلاعات در روند اجتماعی-اقتصادی؛
- ضعف قوه مقننه در پاسخگو قراردادن قوه مجریه به دلیل کمبود اطلاعات و مهارت‌های فنی.

کنترل بودجه‌ای به هر رویکرد مدیریتی‌ای اشاره دارد که شامل تعیین برخی اهداف، اندازه‌گیری منظم انحراف‌های میان اهداف اصلی و نتایج واقعی و انگیزه‌دادن به افراد به منظور کاهش آن انحراف‌ها باشد (عبدالله، ۲۰۰۸).

### نمونه‌ای از تفریح بودجه در سایر کشورها - تفریح بودجه در ژاپن

در ژاپن، دیوان محاسبات نهادی مستقل از قوای سه‌گانه است. این نهاد در پایان سال مالی ضمن جمع‌آوری عملکرد حساب‌های دستگاه‌های دولتی، گزارش جامعی تهیه می‌کند و از طریق دولت به مجلس ارائه می‌دهد. دیوان محاسبات از وضعیت دارایی‌های منقول و غیرمنقول دولت گزارشی تهیه می‌کند و حساب استهلاک اموال و دارایی‌های ثابت دولت را نگه می‌دارد. این دیوان صرفاً حسابرسی مالی انجام نمی‌دهد، بلکه علاوه بر رسیدگی هزینه‌ها طبق مقررات و اسناد ثبت‌شده و امضاهای قانونی، به حسابرسی عملکرد نیز می‌پردازد؛ یعنی کارایی هزینه‌های دولتی و نتایج مصرف اعتبارات و میزان مفیدبودن طرح‌ها را از لحاظ اقتصادی رسیدگی می‌کند و درباره آن نظر می‌دهد (عباسی، ۱۳۹۴).

### سابقه تدوین لایحه تفریح بودجه

دیوان محاسبات یکی از نهادهای مهم برآمده از انقلاب مشروطه بود که با هدف صیانت از منابع ثروت ملی کشور در مقابل دست‌اندازی‌های ارباب قدرت شکل گرفت. صاحب‌نظران و نظریه‌پردازانی که پیش از انقلاب مشروطه درباره لزوم اعمال اصلاحات یا انقلاب در ایران سخن می‌گفتند، در کنار توجه به مسائل سیاسی و فرهنگی، گوشه چشمی نیز به اصلاحات اقتصادی و نظام‌مندشدن گردش مالی خزانه ملی نشان می‌دادند. آنها در نطق‌ها و رساله‌های خویش بر ضرورت تعیین و تشخیص رسیدگی به حساب دخل و خرج مملکت تأکید می‌کردند (مرادی‌نیا، ۱۳۹۴). مشروطه‌خواهان یکی از دلایل مهم خود برای درگیرشدن با نظم موجود را فقر خزانه ایران می‌دانستند (مرادی‌نیا، ۱۳۹۴). بدین ترتیب یکی از اهداف انقلاب مشروطه، آن‌گونه که در سه اصل قانون اساسی نیز تبلور یافت، سامان‌دادن به اوضاع مالی آشفته بود و برای اجرای این هدف، تشکیلاتی با نام «دیوان محاسبات» تأسیس کردند. دیوان محاسبات وظیفه داشت حساب‌های گذشته را به‌طور عام و حساب یک سال آخر سلطنت محمدعلی شاه را به‌طور خاص رسیدگی کند و آنچه از تفریح حساب‌ها باقی می‌ماند را به خزانه بازگرداند (مرادی‌نیا، ۱۳۹۴).

قبل از انقلاب و تصویب قانون اساسی در ۱۳۵۷، تفریح بودجه در قانون اساسی جایگاهی نداشت و به‌موجب مواد ۷۸ و ۷۹ قانون م. ع. مصوب ۱۳۴۹، وزارت دارایی مکلف بود لایحه تفریح بودجه هر سال مالی را تا پایان آذر سال بعد تهیه کرده و به دیوان ارسال کند. دیوان نیز

مکلف بود ظرف سه ماه لایحه یادشده را رسیدگی کند و عین لایحه را همراه نظرهای خود به دارایی برگرداند تا وزارت دارایی ظرف یک ماه لایحه تفریح بودجه را به مجلس شورای ملی تقدیم کند. بدین شکل محاسبات یک دوره مالی تصفیه و تفریح می‌شد. نخستین لایحه تفریح بودجه در سال ۱۳۳۶ و آخرین آن سال ۱۳۵۲ است.

امروزه نیز اصول حاکم بر امور اقتصادی و نظارت در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران استوار است و به‌ویژه اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی بر احیا و تقویت نظام‌های کنترل مالی کشور تأکید دارد. اصل ۵۴ قانون اساسی بر تشکیل دیوان محاسبات زیر نظر مجلس شورای اسلامی است؛ بنابراین به‌عنوان حسابرس مستقل دولت فرمان می‌دهد و در اصل ۵۵ به وظایف و مسئولیت‌های دیوان محاسبات کشور می‌پردازد. به‌خصوص تأکید می‌کند که برای حسن اجرای نظارت و کنترل فعالیت‌های مالی دولت باید دیوان محاسبات کشور «گزارش تفریح بودجه» را تهیه و به مجلس شورای اسلامی تقدیم کند (اسلامی بیدگلی، ۱۳۷۲).

### مراحل تدوین لایحه تفریح بودجه

در روال عادی، فعالیت‌های مالی کشور در بخش دولتی طی مراحل خاصی صورت می‌پذیرد. در جریان این مراحل ابتدا دولت در هر سال لایحه بودجه کل کشور را برای سال بعد تهیه و به مجلس شورای اسلامی تقدیم می‌کند. این «لایحه» پس از بحث و بررسی و تعدیلات لازم، به‌صورت قانون بودجه کل کشور به تصویب مجلس می‌رسد و برای اجرا به دولت ابلاغ می‌شود؛ سپس دولت، قانون بودجه و دستورات و ضوابط اجرایی آن را به تک‌تک سازمان‌های ذی‌ربط ابلاغ می‌کند. در این مرحله سازمان‌های مربوط موظف‌اند فعالیت‌های مالی خود را در چارچوب ارقام مصوب بودجه انجام دهند و مراتب را در دفترهای مالی خود ثبت کنند. همچنین، دستگاه‌ها موظف‌اند صورت‌حساب‌های ماهانه و نهایی خود را در مهلت‌های مقرر در قوانین مربوط به آن تهیه کنند و نسخه‌های آن را برای وزارت دارایی و امور اقتصادی و دیوان محاسبات کشور بفرستند. وزیر امور اقتصاد و دارایی مسئولیت تهیه لایحه تفریح بودجه را دارد. این کار از طریق معاونت هزینه‌ای و اداره کل تمرکز حساب‌ها صورت می‌گیرد؛ بدین ترتیب که پس از جمع‌آوری حساب‌های نهایی دستگاه‌های دولتی، «لایحه تفریح بودجه کل کشور» تهیه می‌شود. وقتی لایحه تفریح بودجه کل کشور در دولت تصویب شد، این صورت‌حساب به دیوان محاسبات کشور ارائه می‌شود. ریاست دیوان محاسبات این لایحه را به معاونت فنی و اداری می‌فرستد. این معاونت که متشکل از حسابرسان قانونی و خارجی است با بررسی‌های لازم و تطبیق ارقام صورت‌حساب عملکرد بودجه کل کشور با ارقام قانون بودجه کل کشور و رسیدگی‌هایی که از عملکرد مالی دستگاه‌های ذی‌ربط ضمن سال به عمل آورده است، گزارش تفریح بودجه کل

کشور را تهیه می‌کند. پس از تصویب این گزارش در هیئت عمومی دیوان محاسبات کشور، ریاست دیوان محاسبات آن را به مجلس شورای اسلامی تقدیم می‌کند؛ سپس گزارش تفریح بودجه از طریق «کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه و امور مالی مجلس شورای اسلامی» در جلسه‌های علنی مجلس شورای اسلامی مطرح می‌شود. پس از تصویب قانون تفریح بودجه، مخبر کمیسیون دیوان محاسبات آن را قرائت می‌کند و در روزنامه رسمی، زیر نظر دادگستری به چاپ می‌رسد. مراحل یادشده در شکل ۱ نشان داده شده است.



شکل ۱. مراحل تهیه لایحه بودجه تا لایحه تفریح بودجه



بنابراین، با توجه به توضیحاتی که در زمینه مراحل اجرایی تدوین لایحه بودجه تا زمان تصویب قانون تفریح بودجه بیان شد، به نظر می‌رسد علاوه بر دیوان محاسبات کشور که نقش حسابرسی مستقل دولت را به عهده دارد، سایر نهادها و سازمان‌ها نیز در فرایند تهیه و تصویب این قانون نقش به‌سزایی دارند. با وجود این، دیوان محاسبات کشور برای انجام وظایف خود در این زمینه، باید علاوه بر رسیدگی و حسابرسی ضمن سال عملکرد مالی تک‌تک دستگاه‌های دولتی به‌طور مستقل، درباره آنها اظهار نظر حرفه‌ای کند و از صورت‌حساب‌های نهایی دستگاه‌ها، حسابرسی نهایی به‌عمل آورد؛ سپس به رسیدگی صورت‌حساب عملکرد بودجه کل کشور با توجه به ارقام قانون بودجه کل کشور و نتایج حسابرسی‌های ضمن سال از دستگاه‌ها و ارقام صورت‌حساب‌های نهایی دستگاه‌ها بپردازد و گزارش خود را به مجلس شورای اسلامی تقدیم کند. این گزارش مبنای اظهار نظر نمایندگان مجلس شورای اسلامی بر عملکرد مالی دولت قرار می‌گیرد (اسلامی بیدگلی، ۱۳۷۲).

### اهمیت تدوین لایحه تفریح بودجه

تفریح بودجه یکی از ابزارهای مهم مدیریت عمومی جامعه است که اهمیت زیادی در کنترل عملیات گذشته دارد. همچنین مهم‌ترین منبع اطلاعات برای برنامه‌ریزی‌های آینده به‌شمار می‌رود. مجلس شورای اسلامی در سه مقطع زمانی مختلف در اداره امور جامعه بیشترین رسالت را بر عهده دارد:

۱. تعیین خطمشی و سیاست‌های عمومی کشور؛
  ۲. بررسی و تصویب برنامه‌ها و طرح‌ها در جهت خطمشی و سیاست‌های عمومی؛
  ۳. بررسی عملکرد دولت با توجه به برنامه‌ها و طرح‌ها.
- تفریح بودجه به‌عنوان سومین مرحله از مراحل یادشده، نه تنها از لحاظ کمی اعتبارات مصوب را با هزینه‌های انجام‌شده کنترل می‌کند، از نظر کیفی نیز توانایی یا ناتوانی دولت را در انجام وظایف ارزیابی می‌نماید. در ضمن، به‌صورت تابلویی امکانات مختلف جامعه و همچنین مشکلات و کمبودهای مسئولان در برنامه‌ریزی‌های آتی را منعکس می‌کند (ابراهیمی‌نژاد و فرج‌وند، ۱۳۹۲: ۱۸۴).

از بعد روش‌شناسی، اهمیت لایحه تفریح بودجه در پیامدهای مثبت آن در صورت تهیه و تقدیم به‌موقع به دیوان محاسبات است. از آنجا که گزارش تفریح بودجه ابزاری برای اعمال قدرت نظارتی مجلس و نیز نظارت پارلمانی است، به‌طور مسلم، در صورت ارائه و ارسال به‌موقع گزارش تفریح بودجه به مجلس، این گزارش می‌تواند مبنای مناسبی برای ارزیابی عملکرد دولت باشد و شاخصی برای بسیاری از اظهار نظرها و ارزیابی‌های فنی درباره عملکرد دستگاه‌ها،

شرکت‌های دولتی و وزارتخانه‌ها قرار گیرد که در این صورت صحت عملکرد دولت نیز بهبود خواهد یافت. بنابراین، تفریح بودجه عملکرد سال گذشته بودجه را با در نظر گرفتن اهداف پیش‌بینی نمایان می‌کند و می‌تواند به‌عنوان یکی از ابزارهای مهم مدیریت کلان اقتصادی جامعه، تأثیر زیادی در برنامه‌ریزی‌های آتی کشور داشته باشد (دانش‌فرد و قزلباش، ۱۳۸۹). به‌علاوه، از آنجا که گزارش تفریح بودجه آخرین مرحله دوره بودجه است که با ارائه به مجلس در منظر همگان قرار می‌گیرد و علاقه‌مندان می‌توانند آن را ارزیابی و بهره‌برداری کنند، گزارش مثبت آن، به‌منزله مفاصاحساب عملیات مالی دولت است. بدین ترتیب، شناسایی قوت‌ها، ضعف‌ها و کشف خلأهای احتمالی، به‌طور کامل به کیفیت این گزارش بستگی دارد (الماسی و اشرف‌پور، ۱۳۹۲).

مشکلات مربوط به تفریح بودجه، از جمله موضوعات مهمی است که در کانون توجه محققان دیگری نیز بوده است؛ از جمله آقالو (۱۳۶۳) که در مطالعه خود به بررسی و طبقه‌بندی این مشکلات پرداخته است. وی قوانین محاسبات عمومی و مسائل مدیریت در بخش هزینه، شامل مسائل مربوط به روش‌های اداری و بهبود آنها و مسائل نیروی انسانی و روابط انسانی را به‌عنوان مشکلات تهیه لایحه تفریح بودجه در ایران دانسته است.

### روش‌شناسی پژوهش

در این بخش به بررسی چگونگی اجرای پژوهش حاضر در راستای پاسخ به مسئله و سؤال مطرح‌شده می‌پردازیم. در این رابطه، جامعه آماری، نمونه تحقیق، ابزارهای جمع‌آوری داده‌ها، روش پژوهش و چگونگی تجزیه و تحلیل داده‌ها بررسی می‌شود. بخش‌ها به‌گونه‌ای انتخاب شده‌اند که برای رسیدن به هدف تحقیق همخوانی داشته باشند.

جامعه آماری پژوهش حاضر را خبرگان دانشگاهی حوزه حسابداری دولتی و افراد فعال در زمینه تدوین لایحه تفریح بودجه شکل داده‌اند. به‌منظور پاسخ به سؤال پژوهش، از میان جامعه یادشده، نمونه‌ای متشکل از پنج استاد دانشگاه که علاوه بر سابقه تدریس و تحقیق در حوزه حسابداری دولتی، سابقه فعالیت در بخش مالی سازمان‌های دولتی را داشتند و چهار نفر حسابرس دیوان محاسبات کشور، به‌روش گلوله برفی انتخاب شدند. در این روش مصاحبه‌شوندگان، افراد متخصص را برای مصاحبه‌های بعدی معرفی کردند و مصاحبه‌ها تا اشباع نظری ادامه یافتند.

ابزار جمع‌آوری داده‌ها در پژوهش حاضر، مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با متخصصان و خبرگان حوزه حسابداری دولتی و بودجه در ایران است. مصاحبه‌ها به‌طور کامل ضبط شدند و گزارش آنها در قالب فایل متنی پیاده‌سازی شد. برای کدگذاری داده‌ها، از نسخه ۱۰ نرم‌افزار

MAXQDA استفاده شد و تجزیه و تحلیل کدهای استخراج شده از متون در نسخه ۲۰۱۳ نرم افزار اکسل انجام گرفت.

پژوهش حاضر با بهره‌مندی از روش تحلیل محتوا به اجرا درآمد؛ بدین ترتیب که پس از مطالعه مصاحبه‌های صورت گرفته، با استفاده از تکنیک‌های تحلیل محتوا تلخیص، طبقه‌بندی و گزارش شدند. با توجه به ماهیت کار، تحلیل محتوای معنایی به کار برده شد. در این شیوه، بدون توجه به واژه‌ای که برای علائم به کار می‌رود، برحسب معنا طبقه‌بندی انجام می‌گیرد. از میان انواع تحلیل محتوای معنایی، تحلیل عنوان مد نظر بود که در این روش به فراوانی و روند موضوعات خاص پرداخته شد. از میان تکنیک‌های مختلف تحلیل محتوا نیز از تکنیک‌های فراوانی، خوشه‌بندی و طبقه‌بندی متن استفاده شد. انتظار می‌رود تکنیک‌ها و رویه‌های استفاده شده در این مطالعه به شناسایی چالش‌ها و عوامل پیش روی تدوین لایحه تفریغ بودجه در ایران کمک کند.

### یافته‌های پژوهش

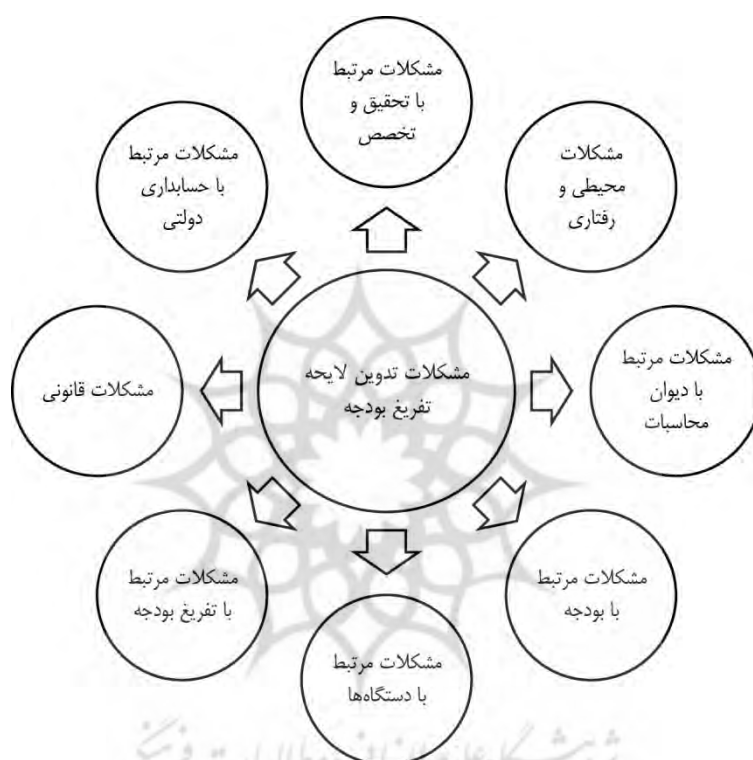
در راستای اجرای پژوهش حاضر با نه نفر متخصص و فعال در عرصه بودجه‌ریزی و تلفیق بودجه مصاحبه شد. جدول آمار توصیفی مصاحبه‌شوندگان را نشان می‌دهد.

جدول ۱. آمار توصیفی مصاحبه‌شوندگان

تعداد	مصاحبه‌شوندگان به تفکیک محل خدمت
۵ نفر	استادان دانشگاه با سابقه فعالیت در بخش دولتی
۴ نفر	حسابرسان شاغل در دیوان محاسبات کشور

همان‌گونه که در بخش‌های قبل اشاره شد، جامعه پژوهش حاضر را خبرگان دانشگاهی حوزه حسابداری دولتی و افراد فعال در زمینه تدوین لایحه تفریغ بودجه تشکیل می‌دهند. از میان جامعه یادشده، پنج تن از استادان دانشگاه که علاوه بر سابقه تدریس و تحقیق در حوزه حسابداری دولتی، سابقه فعالیت در بخش مالی سازمان‌های دولتی را داشتند و چهار نفر از حسابرسان دیوان محاسبات کشور انتخاب شدند. داده‌ها با برگزاری مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته جمع‌آوری شد و متن مصاحبه‌های ضبط شده به شکل فایل متنی درآمد. پس از کدگذاری داده‌ها در نسخه ۱۰ نرم افزار MAXQDA به کمک روش تحلیل محتوا در نرم افزار اکسل تلخیص، طبقه‌بندی و گزارش شدند. مراحل انجام تحلیل محتوا در پژوهش حاضر شامل کدگذاری‌های مختلف به

مصاحبه‌های صورت گرفته است. در مرحله نخست به کمک روش کدگذاری باز از مصاحبه‌های صورت گرفته ۱۵۰ کد استخراج شد. در مرحله بعد با استفاده از کدگذاری محوری، کدها در هشت دسته‌بندی کلی قرار گرفتند. مقوله‌های استخراج شده از مرحله کدگذاری محوری با عنوان «مشکلات تدوین لایحه تفریح بودجه» در شکل ۲ مشاهده می‌شود.



شکل ۲. مشکلات تدوین لایحه تفریح بودجه

برای اطمینان از قابلیت اتکای مقوله‌های استخراج شده از مصاحبه‌ها در مرحله کدگذاری باز، از ابزار توافق کدگذاران در نرم‌افزار MAXQDA استفاده شد. سپس با همراهی سه نفر از مصاحبه‌شوندگان، مقوله‌های استخراج شده در مرحله کدگذاری محوری بررسی شدند و با نظرخواهی از خبرگان به تأیید رسیدند. گفتنی است، مستندسازی کل روند پژوهش به افزایش قابلیت اتکای آن کمک می‌کند.

بدین ترتیب مشکلات تدوین لایحه تفریغ بودجه با توجه به فراوانی آنها در مصاحبه‌های به‌عمل‌آمده شناسایی شدند که به‌ترتیب به این موارد اختصاص دارند: ۱. لایحه و قانون بودجه؛ ۲. دستگاه‌های اجرایی؛ ۳. تفریغ بودجه؛ ۴. قانون؛ ۵. حسابداری دولتی؛ ۶. دیوان محاسبات؛ ۷. موضوعات رفتاری و محیطی؛ ۸. تحقیق و تخصص.

### مشکلات مربوط به بودجه

برخلاف آنچه تصور می‌شود، بیشتر مشکلات ارائه‌نشده دقیق و به‌موقع لایحه تفریغ بودجه، به ایرادهای موجود در فرایند تدوین بودجه مربوط است. براساس مصاحبه‌های به‌عمل‌آمده، متخصصان حوزه بودجه معتقدند که چنانچه حل مشکلات مربوط به لایحه تفریغ بودجه مد نظر است، باید فرایند تدوین بودجه و مشکلات مربوط به آن را در نظر گرفت. به‌طور مثال، یکی از حساب‌برسان دیوان محاسبات گفته است: «مشکلاتی با وضعیت فعلی بودجه‌ریزی مترتب است؛ چون چارچوب‌ها توسط دولت به‌واسطه لایحه ایجاد می‌شود و یک سال بعد از آن تفریغ بودجه صورت می‌گیرد. بابت اینکه بررسی کنیم که تمام درآمدها و دریافت‌های بودجه طبق بودجه بوده است، باید ببینیم آیا مشکلات بودجه‌ریزی بررسی شده و برطرف شده است؟».

مشکلاتی که در زمینه وضعیت فعلی بودجه‌ریزی کشور وجود دارد، در جدول درج شده است.

جدول ۲. مشکلات مرتبط با بودجه‌ریزی

نیاز به حرکت به سمت روش‌های نوین بودجه‌ریزی	مشکلات مرتبط با بودجه‌ریزی
شفاف‌نبودن	
وجود ردیف‌های متفرقه در بودجه	
پیش‌بینی‌های کارشناسی نشده در بودجه	
به‌کارگیری واژه‌های دوپهلو در متن بودجه	
کسری بودجه	
تأخیر در فرایند بودجه	
محرمانه‌دانستن بودجه	
نامتناسب بودن قانون بودجه با وضعیت	
نفت‌محوربودن بودجه	
یک‌ساله‌نبودن برخی احکام در بودجه	
درج‌نشده بودجه برخی دستگاه‌ها در متن بودجه	
نامتناسب بودن بودجه با برنامه	
وجود درآمدهای موهومی در بودجه	

مصاحبه‌شوندگان بیش از هر چیز بر «نیاز به حرکت به سمت روش‌های نوین بودجه‌ریزی» تأکید داشتند. بدین ترتیب، به‌نظر می‌رسد رویه‌های موجود در بودجه‌ریزی برای تهیه دقیق و به‌موقع لایحه تفریغ بودجه مناسب نیستند و برای گام‌نهادن در این راه باید به زیرساخت‌های اطلاعاتی بودجه توجه شود که می‌توان با به‌کارگیری رویه‌های نوین بودجه‌ریزی آنها را اصلاح کرد. برای مثال، یکی از استادان دانشگاه در این زمینه گفت: «روش بودجه‌ریزی ما باید عوض شود و بودجه‌ریزی عملیاتی شود و به تناسب آن قوانین تجدید نظر شوند. اکنون بودجه این دقت و قابلیت اتکا را ندارد، چون بودجه برنامه‌ای بدون برنامه داریم و هنوز فاصله زیادی داریم که بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌ها نهادینه شود».

طی مصاحبه با مصاحبه‌شوندگان «شفاف‌نبودن» بودجه فعلی کشور به‌عنوان دومین عامل بروز مشکل در گزارش تفریغ بودجه شناخته شد. سایر عوامل بروز مشکل در گزارش تفریغ بودجه در جدول ۲ درج شده است.

بدین ترتیب به‌نظر می‌رسد به‌منظور اعمال کنترل‌های بودجه‌ای از طریق تدوین لایحه تفریغ بودجه، باید لایحه تفریغ به فرایندهای بودجه‌ریزی در کشور بازگردانده شود و روند یادشده را در جهت تهیه هرچه دقیق‌تر لایحه تفریغ بهبود بخشید.

### مشکلات مرتبط با دستگاه‌های اجرایی

از آنجا که لایحه تفریغ بودجه نتیجه ارائه گزارش‌های دستگاه‌های اجرایی است، به تبع آن بخشی از مشکلات مربوط به ارائه‌نشدن دقیق و به‌موقع این لایحه، از اقدامات نادرست دستگاه‌های اجرایی نشئت می‌گیرد. مشکلات مرتبط با دستگاه‌های اجرایی در زمینه تهیه لایحه تفریغ بودجه در جدول آمده است. براساس نتایج، بیشترین مشکل در این زمینه به «ارائه صحیح اطلاعات از جانب دستگاه‌های اجرایی» اختصاص دارد. به‌طور مثال، یکی از استادان دانشگاه در مصاحبه خود گفت: «اول اینکه خود دولت موظف است اطلاعات درستی به مجلس بدهد. مجلس باید اطلاعات درستی از این موضوع داشته باشد، در غیر اینصورت گزارش تفریغ بودجه منطقی تهیه نمی‌شود. دولت باید بداند کجاها باید گزارش دهد و مجلس باید بداند از کجاها باید گزارش بگیرد. مرکز آمار ایران می‌تواند خیلی مؤثر باشد، سازمان برنامه و بودجه می‌تواند خیلی مؤثر باشد، ولی افزایش شفافیت هم خیلی مهم است و عملکرد دولت باید کاملاً شفاف باشد».

علاوه بر این، به‌نظر می‌رسد مشکل نبود فرهنگ پاسخگویی در دستگاه‌های اجرایی، سبب بروز موانع و مشکلاتی در تهیه لایحه تفریغ بودجه می‌شود. یکی از استادان دانشگاه در این زمینه می‌گوید: «... دلیل دیگر اینکه پاسخگویی لازم وجود ندارد. فرهنگ پاسخگویی باید جا

افتاده باشد، چون تفریغ بعد از خرج اتفاق می‌افتد و به این ترتیب بودجه به‌عنوان ابزار ارزیابی عملکرد به کار می‌رود».

موضوعات مرتبط با فرایندهای موجود در دستگاه‌های اجرایی، از جمله پیچیدگی فرایندها و تأخیر در اقدامات آنها و از موارد مهمی بود که مصاحبه‌شوندگان به آنها اشاره کردند.

### جدول ۳. مشکلات مرتبط با دستگاه‌های اجرایی

نیاز به ارائه اطلاعات صحیح از جانب دستگاه‌های اجرایی	مشکلات مرتبط با دستگاه‌های اجرایی
بی‌تعهدی به پاسخگویی در دستگاه‌های اجرایی	
نبود گزارش‌های تحلیلی	
رویه‌ها و ساختار نامناسب دستگاه‌های اجرایی	
تأخیر در اقدامات دستگاه‌های اجرایی	
فعالیت‌های مالی پشت پرده دستگاه‌های اجرایی	
فعالیت‌های پیچیده دستگاه‌های اجرایی	
استفاده نادرست از آمار و اطلاعات	
تعداد زیاد دستگاه‌ها	
ناآگاهی از فرایندها	
همکاری نکردن برخی دستگاه‌های اجرایی	

### مشکلات مرتبط با لایحه تفریغ بودجه

نکته جالب توجه در بررسی مصاحبه‌های صورت‌گرفته در خصوص مشکلات تدوین لایحه تفریغ بودجه این است که متخصصان حوزه بودجه، مشکلات درک و به‌کارگیری صحیح لایحه تفریغ بودجه را یکی دیگر از دلایل تهیه‌نشدن به‌موقع و دقیق آن دانستند. به بیان دیگر، این گزارش ایرادهای ماهیتی دارد که مانع از تهیه آن می‌شود. این موارد در جدول درج شده است.

از جمله موضوعاتی که سبب بروز اشکال در فرایند تهیه لایحه تفریغ بودجه می‌شود، این است که اقشار مختلف جامعه درک صحیحی از لایحه تفریغ بودجه و کاربردهای آن ندارند؛ نداشتن درک صحیح در این مورد، سبب بی‌توجهی به این گزارش مهم در سطح دولت، مجلس و جامعه می‌شود و بی‌توجهی مانع از تهیه به‌موقع گزارش و پیگیری نهادهای مرتبط در این زمینه خواهد شد. نظر یکی از مصاحبه‌شوندگان در این خصوص چنین است: «باید این تفکر جا بیفتد که وقتی من دارم درآمد دولت رو تأمین می‌کنم و آن هم از طریق مالیات، این حق من است که

بدانم دولت پول من را کجاها خرج می کند، صرف چه چیزهایی می کند. یعنی دولت از طریق گزارش تفریح بودجه باید اعتمادی بین خودش و مردم ایجاد کند».

بدین ترتیب جاافتادن تفکر مبتنی بر ایجاد اعتماد از طریق لایحه تفریح بودجه می تواند علاوه بر الزام دستگاهها به تهیه آن، در جهت به کارگیری صحیح آن نیز مؤثر باشد. در زمینه توجه به لایحه تفریح بودجه نیز یکی از استادان دانشگاه معتقد است: «وقتی مجلس در یک دوره که می خواهد بودجه دوره بعد را تصویب کند، به قانون تفریح بودجه توجه نمی کند و اگر این را به عنوان سندی برای بودجه سال بعد در نظر بگیرد، باعث می شود دولت اجبار داشته باشد و برای آن وقت بگذارد، هر چند بی کیفیت باشد، ولی سال های بعد با کیفیت بیشتر ارائه خواهد شد».

مطلب یادشده بیان کننده این موضوع مهم است که توجه به لایحه تفریح بودجه به عنوان ابزار نهادهای کنترل کننده برای کنترل مستقیم و غیرمستقیم دستگاه های اجرایی و تأثیر آن بر بودجه سال های آینده، می تواند محرکی برای ارائه دقیق تر و به موقع تر این گزارش در سال های آتی شود.

#### جدول ۴. مشکلات مرتبط با لایحه تفریح بودجه

نداشتن درک صحیح از تفریح بودجه	مشکلات مرتبط با لایحه تفریح بودجه
بی توجهی به لایحه تفریح بودجه در سطح جامعه	
نداشتن پشتوانه علمی لایحه	
بی توجهی دولت و مجلس به لایحه تفریح بودجه	
سطحی بودن لایحه تفریح بودجه	
به کار نرفتن صحیح تفریح بودجه	
حجیم بودن لایحه تفریح بودجه	
مدت زمان طولانی لایحه تفریح بودجه و به موقع نبودن اطلاعات آن	
ساختار ناهمگون چارچوب لایحه تفریح بودجه	

#### مشکلات قانونی

دسته دیگری از موضوعات که در زمینه مشکلات تهیه و تقدیم لایحه تفریح بودجه بررسی می شود، موضوعات قانونی هستند. متخصصان حوزه بودجه معتقدند که وجود مواردی در قوانین کشور، سبب بروز مشکل در لایحه تفریح بودجه می شود. از جمله موارد بااهمیت در این زمینه، نبود الزام قانونی کافی به تهیه و پیگیری لایحه تفریح بودجه، تناقض و ابهام در برخی قوانین و



ناقص بودن آنهاست. در زمینه تناقض در قوانین یکی از حسابرسان دیوان محاسبات گفت: «بندهای متناقض با سایر قوانین یکی از مشکلات عمده‌ای است که بحث‌های زیادی به دنبال دارد. هیئت عمومی برای اعمال نظر نهایی در زمینه قوانین متناقض اختیار قانونی دارد». در همین رابطه و در زمینه تعدد و تناقض قوانین، یکی از استادان دانشگاه گفت: «مشکلات تدوین لایحه بودجه از نظر نرم‌افزاری برمی‌گردد به قانون محاسبات عمومی و بخشنامه بودجه و دستورالعمل‌ها و فرم‌ها که متعدد و متناقض هستند و به ما کمک نمی‌کنند که ما چطور بودجه را براساس دستورالعمل‌ها تهیه کنیم و اقلام هزینه را بر طبق دستورالعمل جایگزین کنیم». سایر مشکلات قانونی در جدول مشاهده می‌شود.

جدول ۵. مشکلات قانونی

نبود الزام قانونی	مشکلات قانونی
متعددبودن قوانین	
تناقض در برخی قوانین	
بی‌ثباتی برخی قوانین	
ابهام در تعاریف قوانین	
شفاف نبودن قوانین	
ناقص بودن برخی قوانین	

آقالو (۱۳۶۳) نیز به موضوع قوانین محاسبات عمومی به عنوان یکی از مشکلات در تهیه لایحه تفریغ بودجه اشاره کرده است. بنابراین، موضوع مهم این است که قوانین و مقررات مرتبط با بودجه و تدوین لایحه تفریغ بودجه به دلیل مشکلات موجود، نه تنها به پیشبرد گزارش‌های بودجه‌ای کمکی نمی‌کنند، بلکه به کُند شدن فرایند تدوین لوایح و به سرانجام نرسیدن بسیاری از مباحث در این زمینه منجر می‌شوند. بدین ترتیب، بازنگری قوانین و اصلاح موارد متناقض، متعدد، مبهم و ناقص، گام مؤثری در تدوین به‌موقع و دقیق لایحه تفریغ بودجه محسوب می‌شود.

### موضوعات مرتبط با حسابداری دولتی

یکی از موضوعات مرتبط با میانی اطلاعاتی و زیرساخت‌های لازم برای تهیه لایحه تفریح بودجه، بهره‌مندی از سیستم مناسب حسابداری دولتی است. سیستم حسابداری مناسب می‌تواند به تسهیل فرایند تدوین لایحه تفریح بودجه منجر شود و در به‌موقع‌بودن و قابلیت اتکای اطلاعات آن تأثیر به‌سزایی داشته باشد.

یکی از مشکلات اشاره‌شده در زمینه سیستم فعلی حسابداری دولتی، نقدی‌بودن آن است. به‌کارگیری این سیستم گرچه قابلیت اتکای اطلاعات را زیاد می‌کند، از نظر به‌موقع‌بودن اطلاعات ایراد دارد. بنابراین، به‌کارگیری حسابداری تعهدی می‌تواند کمک شایانی در این زمینه باشد. نظر یکی از مصاحبه‌شوندگان را در این رابطه می‌خوانیم: «وقتی گزارش تفریح بودجه را می‌دهید قابلیت اتکایش به خاطر سیستم نقدی‌بودن آن باید بالا باشد، چون شما نقد گرفتید نقد هم دادید، پس باید قابلیت اتکایش بالا باشد. ما همیشه معضل تأخیرداشتن رو داشتیم، برای همین هم هیچ‌گاه توازن بین به‌موقع‌بودن و قابلیت اتکا رو نتوانستیم در ایران پیاده‌سازی کنیم». به‌علاوه، نامتناسب‌بودن استانداردهای حسابداری دولتی با نیازهای دولت و نبود تکنیک‌های مدیریت هزینه در سیستم حسابداری دولتی فعلی نیز، از مشکلات تأثیرگذار دیگر بر تهیه لایحه تفریح بودجه است. سایر مشکلات مربوط به سیستم حسابداری دولتی در جدول مشاهده می‌شود.

جدول ۶. مشکلات مرتبط با حسابداری دولتی

<p>لزوم بهره‌مندی از سیستم حسابداری دولتی نوین</p> <p>مشکل سیستم نقدی در گزارش تفریح بودجه</p> <p>تضاد ویژگی قابلیت اتکا و به‌موقع‌بودن اطلاعات در گزارش تفریح بودجه</p> <p>مشکلات شیوه انجام حسابداری دولتی</p> <p>نامتناسب‌بودن استانداردهای حسابداری دولتی با نیازهای دولت</p> <p>نبود تکنیک‌های مدیریت هزینه</p>	<p>مشکلات مرتبط با حسابداری دولتی</p>
--	---------------------------------------

### مشکلات مرتبط با دیوان محاسبات

دیوان محاسبات به‌عنوان نهادی که وظیفه اصلی و قانونی آن تهیه گزارش تفریح بودجه است، در به‌سرانجام‌رسیدن این گزارش حیاتی در سطح کشور، نقش مؤثری برعهده دارد.

مصاحبه‌شوندگان، به‌خصوص حسابرسان دیوان محاسبات، در این زمینه به مشکلات مرتبط با دیوان محاسبات به‌عنوان یکی از عوامل مؤثر بر تهیه لایحه تفریغ بودجه اشاره کردند. از جمله این موارد می‌توان به «بی‌تمایلی مسئولان دیوان محاسبات»، «کم‌توجهی به حسابرسی ضمنی»، «اتلاف زمان» و «جامع‌نبودن نظارت دیوان محاسبات» اشاره کرد (جدول ۷). به‌طور مثال، یکی از حسابرسان دیوان محاسبات معتقد است: «دلیل اصلی این اتفاق، بی‌اهمیت‌بودن کار برای دستگاه‌های اجرایی و حسابرسان و تشکیل‌نشدن به‌موقع جلسات حسابرسان عمومی و کل است. تأخیر زمانی در ارائه تفریغ بودجه در اثر نخواستن مجموعه دیوان محاسبات عمومی بوده است. در رابطه با عدم پاسخ دستگاه‌ها، دیوان محاسبات الزام قانونی دارد که دستگاه‌هایی که پاسخ دیوان را ندهند، مستقیم به دادسرا معرفی شوند، ولی برای اتلاف زمان، خود دیوان مقصر است». بدین ترتیب، نظارت‌های ضمنی و کنترل‌های دیوان محاسبات در تهیه به‌موقع و دقیق لایحه تفریغ بودجه بسیار اهمیت دارد.

جدول ۷. مشکلات مرتبط با دیوان محاسبات

کم‌توجهی به حسابرسی ضمنی	مشکلات مرتبط با دیوان محاسبات
جامع‌نبودن نظارت دیوان محاسبات	
بی‌تمایلی مسئولان دیوان محاسبات	
اتلاف زمان در دیوان محاسبات	

### مشکلات محیطی و رفتاری

از جمله موضوعاتی که در زمینه تهیه لایحه تفریغ بودجه، اثری انکارنشده دارند، موضوعات برخاسته از وضعیت محیطی و رفتاری تعامل‌کنندگان است. برخی مصاحبه‌شوندگان در تحقیق حاضر به این‌گونه متغیرها از جمله «گرایش به پنهان‌کاری» در زمینه موضوعات رفتاری و «نبودن زیرساخت‌های اطلاعاتی مناسب» در خصوص وضعیت محیطی، اشاره داشتند. در جدول ۸ این موارد به‌طور کامل درج شده است. موضوعات محیطی، وضعیت خاص کشور در زمینه زیرساخت‌های اطلاعاتی و وضعیت اقتصادی را دربرمی‌گیرد و موضوعات رفتاری به رفتارهای غالب در حوزه‌های مرتبط با تفریغ بودجه اشاره می‌کند. یکی از استادان دانشگاه در خصوص مشکلات رفتاری این‌گونه بیان کرده است: «یکی از جنبه‌های دیگر، جنبه رفتاری است. ما پنهان‌کاری می‌کنیم، بحران مشروعیت داریم، چند برابر نیاز درخواست بودجه می‌کنیم و درآمدهای خود را پنهان می‌کنیم، دولت را قبول نداریم و این موضوع ریشه تاریخی دارد».

بنابراین، به نظر می‌رسد از نظر فرهنگی و تاریخی، موضوعات رفتاری‌ای در کشور ما پدید آمده است که مانع تهیه به‌موقع و دقیق گزارش‌هایی مانند تفریغ بودجه می‌شود. این مشکلات با آموزش‌های لازم و تلاش برای جایگزین کردن فرهنگ صحیح پاسخ‌گویی جبران می‌شود.

#### جدول ۸. موضوعات محیطی و رفتاری

تحریم‌ها و نوسان‌های اقتصادی در کشور	موضوعات محیطی و رفتاری
ضعف سامانه‌های اطلاعاتی کشور	
تحقق نیافتن اهداف خصوصی‌سازی	
اهمال کاری (یا تنبلی)	
پنهان کاری	
قبول نداشتن دولت	

#### مشکل تحقیق و تخصص

اگرچه مسئله تخصص و توانایی از موضوعات اشاره شده در تحقیقات مرتبط با تفریغ بودجه است (آقالو، ۱۳۶۳)، موضوعی که کمتر در تحقیقات حوزه بودجه و تفریغ بودجه به آن اشاره می‌شود، بهره‌نبردن از تجربه‌های سایر کشورها به اندازه کافی در این زمینه است. این موارد در جدول ۹ مشاهده می‌شود. به‌طور مثال، یکی از مصاحبه‌شوندگان در این زمینه گفت: «الان هم دیوان محاسبات کشور در چند تا از دستگاه‌های اجرایی دارد پایلوت استادی می‌کند و به کارکنان آموزش می‌دهد که بودجه‌بندی صحیح چی هست، منتها چون این آموزشی که می‌دهد اغلبشان حسابدار نیستند، این امر هم نتیجه‌ای نخواهد داشت».

#### جدول ۱. مشکل تحقیق و تخصص

مشکل تخصص و توانایی مدیران و کارکنان	مشکل تحقیق و تخصص
کمبود پژوهش در حوزه تفریغ بودجه	
استفاده نکردن از تجربه‌های سایر کشورها	

بهره‌مندی از تجربه‌های سایر کشورها در زمینه گزارش‌های بودجه‌ای و چگونگی رفع نواقص و کاهش مشکلات تهیه لایحه تفریغ بودجه می‌تواند مؤثر واقع شود. همچنین ایجاد امکانات در

جهت آموزش‌های لازم به کارکنان و مدیران این حوزه و نیز تشویق پژوهشگران برای فعالیت در این زمینه، از جمله مواردی است که متخصصان حوزه بودجه در تحقیق حاضر به آن اشاره کردند.

### بحث و نتیجه‌گیری

همان‌طور که در این مقاله بیان شد، مسؤلیت تدوین لایحه تفریح بودجه براساس قوانین و مقررات بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است و این وزارتخانه در تهیه لایحه تفریح بودجه با مشکلات متعددی روبه‌روست؛ با توجه به آنچه در ادبیات و پیشینه بیان شد، در پژوهش حاضر نتایج زیر به‌دست آمد:

براساس جدول ۲، یکی از مشکلات عمده تدوین لایحه تفریح بودجه در ایران، ضعف فرایند بودجه‌ریزی اعم از پیش‌بینی درآمدها و برآورد هزینه‌هاست که موجب می‌شود لایحه تفریح بودجه به‌موقع تهیه‌نشده و تقدیم دیوان محاسبات عمومی و مجلس شورای اسلامی نشود و مطابق اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی، قوه مقننه بر قوه مجریه نظارت قانونی اثربخش نداشته باشد.

با استناد به جدول ۳، دستگاه‌های اجرایی از مشکلات اساسی تهیه لایحه تفریح بودجه هستند. مسئولان، مدیران و کارکنان، تمایلی به پاسخ‌گویی و بستن حساب‌ها ندارند، اطلاعات به‌موقع ارائه نمی‌شود و دستگاه‌های اجرایی به اندازه کافی همکاری نمی‌کند. یافته‌های تحقیق، پیشینه و مبانی نظری نیز این نتیجه را تأیید می‌کنند.

ضمن تأکید بر یافته‌های پژوهش (جدول ۴) از مشکلات بنیادین تدوین لایحه تفریح بودجه، نداشتن درک واقعی از مفهوم تفریح و تأثیر آن بر نظارت‌های اداری، حقوقی و قانونی است. لایحه تفریح بودجه غنای علمی لازم را ندارد و ساختار فرایند منسجم نیست. پیشینه، مبانی نظری و نظر خبرگانی که با آنها مصاحبه شد، این مطلب را تأیید می‌کند.

مطابق نتایج به‌دست آمده از یافته‌های پژوهش (جدول ۵)، یکی از مشکلات کلیدی لایحه تفریح بودجه، ضعف قانونی است؛ قوانین شفافیت و ثبات لازم را ندارند و در بعضی موارد متناقض یکدیگرند و یافته‌های به‌دست آمده از مصاحبه، مبانی مندرج در متن مقاله نیز آن را تأکید می‌کند. بر اساس نتایجی که در جدول ۶ درج شده است، یکی دیگر از مشکلات لایحه تفریح بودجه در ایران مشکلات مرتبط با نظام حسابداری دولتی است. سیستم حسابداری دولتی، نقدی است و استانداردهای حسابداری دولتی با نیازهای دولت همخوانی ندارد.

با استناد به جدول ۷، مشکل مهم دیگر در تدوین لایحه تفریغ بودجه مربوط به قانون دیوان محاسبات عمومی است. این قانون به حسابرسی ضمنی توجه کافی ندارد و نظام نظارتی از جامعیت کافی برخوردار نیست. ادبیات پژوهش، پیشینه و مصاحبه با خبرگان نیز این موضوع را تأیید می‌کند.

در پایان، بر اساس نتایج مندرج در جدول ۸، ضعف تخصصی و کمبود تحقیقات در این حوزه نیز مشکل دیگری در تدوین لایحه تفریغ بودجه است که مبانی نظری و پیشینه پژوهش این مطلب را تأیید می‌کند.

با عنایت به نتایج به دست آمده، پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود و امید است اجرایی شدن این پیشنهادهای در اثربخشی نظام بودجه‌ریزی، لایحه تفریغ بودجه و نظام مالی دولت مفید باشد و محققان از این طریق بتوانند برای تحقق هر چه کامل تر شدن سلامت مالی دولت گام بردارند.

### پیشنهادها

- در فرایند بودجه‌ریزی برای پیش‌بینی درآمد، از روش‌های نوین پیش‌بینی درآمد، روش‌های سنجیده‌منظم با استفاده از فنون آماری و ریاضی پیشرفته همراه با به‌کارگیری نظام‌های اطلاعاتی پیشرفته بودجه‌ریزی برای پیش‌بینی هزینه‌ها (بودجه‌ریزی) و نیز از روش‌های بودجه‌ریزی عملیاتی و بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد استفاده شود.
- به منظور افزایش پاسخ‌گویی، مدیران و کارکنانی که در ذی‌حسابی‌ها و اداره کل تمرکز حساب‌ها به کار گرفته شده‌اند، از لحاظ جایگاه شغلی ارتقا یابند، افراد شایسته استخدام شوند و آموزش‌های لازم و کافی به آنها داده شود تا قابلیت و توانمندی مناسبی کسب کنند.
- به منظور ارتقای نقش لایحه تفریغ بودجه و ضرورت آن در افزایش اثربخشی نظارت‌های قانونی، قضایی و اداری، از جدیدترین منابع علمی در این حوزه استفاده کنند و به فرایند، ساختار و محتوای آن بیفزایند و زمینه آموزش‌های لازم را برای دستگاه‌های اجرایی فراهم آورند.
- برای برطرف شدن مشکلات تدوین لایحه تفریغ بودجه، در قانون محاسبات عمومی، قانون برنامه و بودجه و نظام حسابداری دولتی تجدید نظر شود و مصوبه قانون محاسبات عمومی و قانون برنامه بودجه‌ای از دید قوه مقننه اخذ شود.
- به منظور افزایش تخصص و رفع کمبود پژوهش در این حوزه پیشنهاد می‌شود که هر ساله وزیر علوم، تحقیقات و فناوری، رؤسای دانشگاه‌ها را ملزم کند که در این حوزه پژوهش‌ها، پایان‌نامه‌ها و رساله‌هایی در مقاطع کارشناسی ارشد و دکتری ارائه دهند.

## References

- Abbasi, A. (2014). *Advanced Approaches in the governmental Budgeting* (2 ed). Tehran: SAMT Publication. (in Persian)
- Abbasi, A. (2015). *Modern Budgeting in Iran* (6 ed). Tehran: SAMT Publication. (in Persian)
- Abdullah, N.B. (2008). *Budget: Planning, Control and Organizational Performance among Public-Listed Companies in Malaysia*. Kualalumpur: University of Malaya Publication.
- Aghaloo, Y. (2005). *Check the difficulties of finding the budget settlement bill in Iran*. Tehran: Publication of the cultural department of the central office programs (SID). (in Persian)
- Almasi, H. & Ashrafpour, A. (2013). Identifying legal and judicial foundations of budget settlement and the position of Supreme Audit Court in its preparation. *Legal review*, 5(3), 105-142. (in Persian)
- Azar, A. & Amirkhani, T. (2012). *Public Budgeting: Budgetary Institutions and Local Budget* (2 ed). Tehran: SAMT Publication. (in Persian)
- Christensen, T. & Laegreid, P. (2012). Performance and accountability- a theoretical discussion and an empirical assessment. *Public Organization Review*, 12(2), 207-225.
- Daneshfard, K.A. & Ghezelbash, H. (2010). The role of parliamentary oversight over government budget settlement report. *Management Accounting*, 3(4), 93-104. (in Persian)
- Ebrahimi Nejad, M. & Farajvand, E. (2013). *The Principles of budget preparation, formulation, and control* (13 ed). Tehran: SAMT Publication. (in Persian)
- Ghadiri Moghaddam, A. & Baghaie Ravi, J. (2007). An overview on auditing and monitoring financial performance and its effect on the public administration economy. *Knowledge and Development*, 4(2), 178-194. (in Persian)
- Iislami Bidgoli, Gh. (1993). Introduction to the Country's budget settlement. *Financial Researchs*, 1(1), 95-117. (in Persian)
- Moradinia, M.J. (2015). Performance analysis after the Constitutional Court. *Documents Treasure*, 2(25), 32-47. (in Persian)
- Norton, A. & Elson, D. (2002). *What's behind the budget? Politics, rights and accountability in the budget process*. London: Overseas Development Institute.

Periasamy, P. (2010). *A textbook of financial cost and management accounting*.  
Mumbai: Himalaya Publishing House.

Sajjadi, S.H. & Jameie, R. (2003). Usefulness of the Audit Court of Iran from the  
perspective of financial managers. *Accounting and Auditing Reviews*, 1(10),  
129-150. (in Persian)

