

## مدیریت مالی عمومی: شناسایی و ارزیابی چالش‌های نظام بودجه‌ریزی

غلامرضا کردستانی

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۵/۱۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۸/۱۱

**Public Financial Management: Identify and Assessing the Challenges of the Budgeting System**

Gh. Kordestani

Associate, Department of Accounting, Faculty of Social Science, Imam Khomeini international University, Qazvin, Iran.

Received: 2019/8/5 Accepted: 2019/11/2

**Abstract**

The purpose of this research is to identify and evaluation the challenges of the budgeting system. The budgeting system must ensure accountability and efficiency in the use of public funds and facilitate the achievement of public goals in the long run. The research question is what challenges the budgeting system in the country faces that the goals of budgeting are not achieved.

A survey plan was prepared and information was gathered through a distributed questionnaire among experts from the Management and Planning Organization, the Ministry of Economic Affairs and Finance, the Supreme Audit Court and faculty members.

The challenges of budgeting in the budget design phase are due to the weakness of the planning system. Optimistic forecast revenue and continuous budget deficits, unbalanced budget approval, un-economic distribution of subsidies, inefficient use of resource, high share of staff costs, inefficient administrative structure, poor control system, tax system inefficiency, poor financial reporting and low transparency, poor response system. The adequacy of the Court of Audit's accountability, the impartiality of the proceedings, and the ineffectiveness of judicial action are among the challenges of the fiscal system.

Identifying these challenges provides a framework for corrective action and affects the effectiveness of budgeting. This research provides a list of the challenges of the budgeting system in the four stages of designing and formulating a budget bill, approving, implementing and evaluating the presentation and profound understanding of the reasons for failure to achieve the intended goals and provides a basis for reforming the budgeting system.

**Keywords:** Budgeting Challenges, Performance Based Budgeting, New Public Financial Management.

**JEL Classification:** G32

**چکیده**

هدف این پژوهش شناسایی و ارزیابی چالش‌های نظام بودجه‌ریزی است. نظام بودجه‌ریزی باید از پاسخگویی و کارایی در برابر مصرف وجوه عمومی اطمینان ایجاد کند و در بلندمدت دستیابی به اهداف را تسهیل کند. سؤال پژوهش این است که نظام بودجه‌ریزی در کشور با چه چالش‌هایی روبه‌رو است که اهداف بودجه‌ریزی محقق نمی‌شود.

بر مبنای یک طرح پیمایشی، اطلاعات لازم از طریق پرسش‌نامه توزیع شده بین کارشناسان خبره سازمان برنامه و بودجه کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات و اعضای هیئت علمی دانشگاه گردآوری شد.

چالش‌های بودجه‌ریزی در مرحله طراحی بودجه ناشی از ضعف نظام برنامه‌ریزی است. پیش‌بینی خوش‌بینانه درآمدها و کسری بودجه مستمر، تصویب بودجه نامتعادل، توزیع غیراقتصادی بارانه‌ها، مصرف غیرکارایی منابع، سهم بالای هزینه‌های پرسنلی، ساختار اداری ناکارآمد، نظام کنترلی ضعیف، ناکارآمدی نظام مالیاتی، گزارشگری مالی ضعیف و شفافیت پایین، ضعف نظام پاسخگویی، کفایت رسیدگی‌های دیوان محاسبات و حسابرسی، پیشگیرانه نبودن رسیدگی و ناکارآمدی برخوردهای قضایی از چالش‌های نظام بودجه‌ریزی است.

شناسایی این چالش‌ها چارچوبی برای انجام اقدامات اصلاحی فراهم و بر اثربخشی بودجه‌ریزی اثر می‌گذارد. این پژوهش، فهرستی از چالش‌های نظام بودجه‌ریزی در مراحل چهارگانه طراحی و تدوین لایحه بودجه، تصویب، اجرا و ارزیابی ارائه و درک عمیق‌تری از دلایل عدم تحقق اهداف پیش‌بینی شده را ایجاد و مبنایی برای اصلاح نظام بودجه‌ریزی فراهم می‌نماید.

**واژه‌های کلیدی:** چالش‌های نظام بودجه‌ریزی، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مدیریت مالی عمومی نوین.

طبقه‌بندی موضوعی: G32

## مقدمه

بودجه ستون اصلی توسعه خطامشی و پاسخگویی در هر کشوری است (داونز و همکاران، ۲۰۱۷). همچنین بودجه‌بندی را قلب فراگرد خطامشی‌گذاری عمومی معرفی می‌کنند. سند بودجه حاوی انتخاب اهداف نهایی و ابزارهای دستیابی به آنها و تخصیص منابع میان نیازهای رقیب و جایگزین بخش عمومی است. خطامشی‌هایی که این سند بازنمایی می‌کند، منعکس‌کننده ترجیحات گروه‌های ذینفع و ذی‌نقوذ است که ممکن است بودجه را از مسیر افزایش کارایی، عدالت، رفاه اجتماعی و منافع عمومی خارج ساخته و به سوی مباحث سیاسی و ایدئولوژیک سوق دهد (کردلو و همکاران، ۱۳۹۸).

بودجه یک نقشه راه است و در صورتی که ارتباط منطقی بین اهداف کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت برقرار باشد و بودجه‌های سالانه بر مبنای اطلاعات عملکردی همین اهداف را کمی و ریالی کند، و مدیران اجرایی بودجه را همانطور که طراحی و تصویب شده اجرا کنند، انتظار می‌رود اجرای بودجه‌های سالانه به دستیابی به اهداف پیش‌بینی شده در اسناد فرادستی کشور منجر شود. این اهداف شامل افزایش ثروت ملی، افزایش رفاه اجتماعی، افزایش عدالت بین نسلی و درون نسلی، افزایش سرمایه اجتماعی و بهبود پایداری اقتصادی، اجتماعی و سیاسی می‌شود.

ارزیابی نظام بودجه‌ریزی در ایران نشان‌دهنده ناکامی این نظام است. کسری بودجه به صورت مستمر، غیرشفاف بودن بودجه و وابستگی آن به عواید فروش نفت از مشکلات شناخته شده نظام بودجه‌ریزی در کشور است (خوشدلی، ۱۳۹۷).

چالش‌های نظام بودجه‌ریزی کشور که برخی ناشی از شرایط و کارکردهای اقتصادی و اجتماعی و برخی ریشه در ساختار اداری و مالی حاکم بر نظام بودجه‌ریزی دارد، مانع از دستیابی به اهداف برنامه‌های توسعه کشور شده است. بزرگ بودن اندازه دولت، عدم شفافیت بودجه‌ای، پاسخگویی ضعیف، بی‌ثباتی قوانین و سطح پایین رقابت‌پذیری از موانع رشد اقتصادی به حساب می‌آید و فساد را تقویت می‌کند. بنابراین افزایش شفافیت بودجه‌ای به طراحی و تصویب بودجه آگاهانه بودجه کمک کرده و با تقویت پاسخگویی، اعتماد عمومی را افزایش می‌دهد. یکی از موارد کاهش شفافیت بودجه‌ای "تخصیص‌های فرا بودجه‌ای" است. در این موارد رعایت حداقل موازن قانونی ایجاب می‌کند عملیات فرابودجه‌ای به عنوان بخشی از فراگرد بودجه اولویت‌بندی شود و تحت نظارت و گزارشگری مالی قرار گیرد (شیرینی‌نژاد

و صلح‌خو، ۱۳۸۲).

مروری بر میزان تحقق اهداف برنامه‌های توسعه اول (۱۳۶۸-۱۳۷۲) تا پنجم (۱۳۹۰-۱۳۹۴) و سیاست‌های کلی در نظر گرفته شده در برنامه‌های توسعه در محوهای ششگانه تولید و رفاه جامعه؛ شاخص‌های پولی و قیمت‌ها؛ بازار کار، اشتغال و بهره‌وری؛ عدالت، فقرزدایی و به دور از تبعیض و نابرابری؛ جهانی شدن اقتصاد، پیوندهای جهانی و تجارت خارجی؛ و دولت و ساختار اقتصادی، نشان می‌دهد نتایج بدست آمده از اجرای برنامه‌های توسعه فاصله زیادی با اهداف پیش‌بینی شده دارد (شقاقی، ۱۳۹۷). بخشی از این عدم توفیق از مشکلات و چالش‌های نظام بودجه‌ریزی کشور نشأت می‌گیرد.

بودجه‌ریزی فرآیند تبدیل اطلاعات به تصمیمات است. کیفیت این تصمیمات به کیفیت داده‌های در دسترس تصمیم‌گیرندگان بستگی دارد. دسترسی به اطلاعات خروجی و نتایج برنامه‌ها و فعالیت‌ها می‌تواند کیفیت تصمیمات را بهبود بخشد (آلن شیک، ۲۰۰۷).

طرح‌ریزی درآمدها و مخارج سالانه، تعیین اولویت‌ها، تخصیص منابع، تدوین روش‌ها و مقررات حاکم بر مصرف منابع و مدیریت درآمدها و مخارج سالانه در چارچوب طرح‌های میان‌مدت نشانه‌هایی از تحقق این اهداف را به همراه خواهد داشت. آنچه در مراحل چهارگانه طرح‌ریزی و تهیه، تصویب، اجرا و ارزیابی بودجه‌های سالانه در کشور دیده می‌شود با آنچه در کشورهای توسعه یافته که نظام مدیریت مالی عمومی قوی‌تری دارند تجربه شده است تفاوت با اهمیتی را نشان می‌دهد. این عدم توفیق در نظام بودجه‌ریزی در کشور مطالعه چالش‌های بودجه‌ریزی را ضروری می‌سازد.

تجربه کشورهای توسعه یافته نشان می‌دهد مدیریت مالی بخش عمومی که شامل بودجه‌ریزی دولتی، تأمین مالی، مدیریت مخارج، پاسخگویی، گزارشگری مالی و حسابرسی می‌شود با اصلاحات قابل ملاحظه‌ای روبه‌رو بوده است. تمرکز اصلاحات مدیریت مالی بخش عمومی بر بهبود کارایی و پاسخگویی واحدهای دولتی بوده است (نیامیتا و همکاران، ۲۰۱۵). سطح پاسخگویی فعلی و بهره‌وری پایین بخش عمومی کشور اصلاح نظام مدیریت مالی با فرآیندهای فوق را ضروری می‌سازد. یکی از مهم‌ترین فرآیندها بودجه‌ریزی است که نحوه تخصیص و مدیریت منابع را نشان می‌دهد و در حال حاضر از وضعیت مطلوب فاصله زیادی دارد.

از این‌رو پرسش اصلی این پژوهش این است که بودجه‌ریزی در مراحل مختلف بودجه با چه چالش‌هایی

دستیابی به "بودجه پایدار" با کاهش نسبت بدهی به تولید ناخالص داخلی از طریق مدیریت مالی قوی و فرآیندهای حسابرسی و کنترل و مرتبط ساختن طراحی بودجه با خطمشی‌های دولت است (برنامه اصلاح مدیریت مالی عمومی جمهوری صربستان، ۲۰۱۵). بنابراین "مدیریت مالی عمومی نوین" چارچوبی برای بودجه‌ریزی مبتنی بر منابع مالی پایدار، اجرای کارا و اثربخش بودجه، کنترل‌های مالی اثر بخش و ارزیابی بودجه، حسابداری و گزارشگری مالی شفاف و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی فراهم می‌سازد.

### مدیریت مالی عمومی نوین

در مدیریت دولتی دو مسئولیت اصلی برای دولت وجود دارد: نشان دادن اراده حکومت که باید تجلی‌گاه اراده مردم باشد و اجرای آن اراده.

حکومت‌ها خطمشی‌گذاری می‌کنند و این خطمشی‌ها باید برای تحقق منافع عمومی باشد. اجرای خطمشی‌ها از خطمشی‌گذاری دشوارتر است. منافع عمومی و رفاه عمومی در گرو همین خطمشی‌ها و نحوه اجرای آن است. در مدیریت دولتی نوین پاسخگویی ارتقا یافته و نهادینه می‌شود و به تبع آن رضایت شهروندان افزایش می‌یابد. این افزایش رضایت، اعتماد عمومی را در پی خواهد داشت و موجب همکاری شهروندان با دولت می‌شود و به واسطه این مشارکت و همکاری متقابل چشم انداز و برنامه‌های دولت تحقق می‌یابد (دانایی فرد، ۱۳۹۶).

نگرانی اصلی شهروندان این است که منابع عمومی چقدر خوب مدیریت می‌شود. اگرچه مدیریت بهتر منابع عمومی برای دستیابی به اهداف توسعه کشور مهم است، ولی دغدغه شهروندان این است که ممکن است منابع عمومی به گونه‌ای مدیریت شود که منافع و ترجیحات گروه اندکی بر منافع اکثر مردم ترجیح داده شود (فریتز و همکاران، ۲۰۱۴). رفع این دغدغه بستگی به این دارد که نظام مدیریت مالی عمومی چگونه طراحی شده و چگونه اجرا می‌شود. در این زمینه نقش شهروندان برای مطالبه یک نظام مدیریت مالی خوب که به آن‌ها اطمینان دهد منابع مالی عمومی درست مصرف می‌شود، مهم است. یک نظام مدیریت مالی نیازمند چارچوب روشن حقوقی و اداری است که سه عامل اصلی آن شامل چارچوب جامع برای فعالیت‌های بودجه‌ای و فرابودجه‌ای؛ پایگاه قانونی برای وضع و دریافت مالیات؛ و موازین اخلاقی رفتاری برای حمایت از شفافیت است (شبیروی نژاد و صالحخو، ۱۳۸۲).

در دو دهه اخیر کشورهای زیادی دست به اصلاح نظام

روبه‌رو است. پاسخ به این سؤال بر مبنای تدوین یک طرح پیمایشی صورت گرفته است. یافته‌ها موید وجود چالش‌های اساسی در فرایند طرح‌ریزی و تهیه بودجه، تصویب بودجه، اجرا و ارزیابی عملکرد بودجه است.

دانش افزایی این پژوهش را می‌توان به شرح زیر نام برد: فهرستی از چالش‌های نظام بودجه‌ریزی در مراحل چهارگانه طراحی و تدوین لایحه بودجه، تصویب، اجرا و ارزیابی عملکرد بودجه را ارائه می‌دهد. درک عمیق‌تری از دلایل عدم تحقق اهداف پیش‌بینی شده در اسناد فرادستی را فراهم ساخته و مبنایی برای اصلاح نظام بودجه‌ریزی فراهم می‌نماید. در ادامه ابتدا نقش نظام بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی در ارتقای پاسخگویی و پس از آن نظام بودجه‌ریزی در ارتباط با مدیریت مالی عمومی مورد بحث قرار گرفته است. در بخش بعد نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و چالش‌های آن اشاره شده و چالش‌های بودجه‌ریزی در ایران تشریح شده است. بیان روش پژوهش، یافته‌ها و بحث و نتیجه‌گیری ادامه مقاله را تشکیل می‌دهد.

### ادبیات پژوهش

پارادایم مدیریت عمومی نوین با تأکید بر استقرار مدیریت حرفه‌ای، استانداردهای مشخص عملکرد، کنترل ستاده‌ها، ایجاد فضای رقابتی، صرفه اقتصادی و کارایی، و به‌کارگیری سبک‌های مدیریتی بخش خصوصی شکل گرفت و با تلاش برای کوچک شدن دولت‌ها، افزایش رفاه عمومی هدف‌گذاری شد. البته نتایج و پیامدهای به‌کارگیری این رویکرد متفاوت از آنچه انتظار می‌رفت نمایان شد (محمدزاده سلطانمرادی و همکاران، ۱۳۹۸).

به دنبال تغییر پارادایم مدیریت عمومی از سنتی به نوین، انجام اصلاحات در نظام مدیریت مالی عمومی در دستورکار بخش عمومی قرار گرفت. هدف از انجام این اصلاحات فراهم ساختن چارچوبی یکپارچه و جامع برای برنامه‌ریزی، هماهنگی، اجرا و نظارت بر پیشرفت پیاده‌سازی مجموعه‌ای از اقدامات پایدار برای بهبود ثبات مالی بلندمدت، اطمینان از تخصیص و مصرف کارا و اثربخش منابع عمومی، بهبود ارائه خدمات، بهبود شفافیت و پاسخگویی کارکردهای کلی مدیریت مالی عمومی است. انتظار می‌رود در بلندمدت انجام اصلاحات مدیریت مالی عمومی به پایه‌ریزی ثبات مالی و اقتصادی در سطح کلان، توسعه سیستم سالم مالیه عمومی و رویه‌های مرتبط، افزایش کارایی در مدیریت منابع عمومی، بهبود کارایی در ارائه خدمات و افزایش شفافیت وجوه عمومی و پاسخگویی منجر شود. هدف کلی از انجام این اصلاحات

برنامه توسعه ششم سهم نفت در بودجه جاری باید ۲۵/۹ درصد باشد (خبرگزاری فارس، ۱۳۹۷).

بررسی ساختار بودجه سالانه کشور و ارزیابی عملکرد بودجه سالانه و تلاش برای دستیابی به بودجه بدون وابستگی به نفت، بیانگر این است که انجام اصلاحات در نظام مدیریت مالی عمومی کشور به یک الزام تبدیل شده است و باید دولت (حاکمیت) به انجام اصلاحات متعهد باشد و مردم نیز مطالبه کنند تا منابع مالی عمومی هم در راستای ترجیحات اکثر مردم و رفاه عمومی و افزایش عدالت اجتماعی مصرف شود و هم اهداف توسعه کشور تحقق یابد.

چرخه مدیریت مالی شامل سیاست‌گذاری، برنامه‌ریزی استراتژیک، طرح‌ریزی بودجه، اجرای بودجه، نظارت بر اجرا، حسابداری، گزارشگری مالی و حسابرسی می‌شود. فرآیندهای مختلف مدیریت مالی در کنار چرخه بودجه، نظام‌مند می‌شود. "چرخه بودجه" سه سال را در بر می‌گیرد: سال قبل از اجرا، که سیاست‌ها مشخص می‌شود و برنامه‌های اجرایی تدوین می‌گردد؛ سال اجرا، که منابع طبق بودجه مصوب وصول و مصرف می‌شود، در سیستم حسابداری ثبت و گزارش‌های مالی ارائه می‌شود؛ و سال بعد، که دیوان محاسبات گزارش نظارتی خود از اجرای بودجه را ارائه می‌کند (کردستانی و معنوی مقدم، ۱۳۹۶؛ ۱۹).

در کل چرخه مدیریت مالی عمومی اصلاحات شامل اصلاح سیستم‌ها، ساختارها، فرآیندها، رویه‌ها و مقررات باید انجام گیرد تا اهداف این نظام که پاسخگویی در برابر وجوه عمومی و استفاده کارا و اثربخش از آن است تحقق یابد (گارسا سانچز و کوادرادو بالستروز، ۲۰۱۶). در ادامه نقش نظام بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی در ارتقای پاسخگویی بحث می‌شود.

### نقش نظام بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی در ارتقای پاسخگویی

بودجه ابزار ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی و ارزیابی آن است. ذی‌نفعان حق دارند بدانند دولت منابع بودجه‌ای را چگونه تأمین می‌کند و چگونه به اولویت‌های مورد نظر مردم تخصیص می‌دهد؟ آیا این منابع تخصیص یافته به صورت کارآمد مصرف می‌شود، دستاوردهای مصرف این منابع برای مردم چیست؟ آیا این دستاوردها متناسب با نیازها و ترجیحات شهروندان است؟

بین دولت و مردم رابطه نمایندگی وجود دارد، یعنی دولت‌ها و کارگزاران دولتی به نمایندگی از طرف مردم تصمیم می‌گیرند و باید در برابر تصمیمات خود پاسخگو

مدیریت مالی خود زده‌اند. نتیجه این اصلاحات بستگی به سطح تعهد سیاسی حاکمیت برای انجام اصلاحات و سطح مطالبه شهروندان دارد. اصلاح نظام مدیریت مالی در راستای پارادایم مدیریت دولتی نوین موجب ایجاد مفهوم مدیریت مالی عمومی نوین گردیده است. مدیریت مالی عمومی نوین به اصلاحاتی در سیستم‌ها، رویه‌ها، ساختارها و قوانین اشاره دارد که برای دستیابی به استفاده مؤثر از منابع مالی عمومی انجام می‌شود و نه تنها شامل مخارج می‌شود، بلکه درآمدها و بدهی‌ها را در چارچوب بودجه‌ریزی، حسابداری، کنترل داخلی و خارجی و گزارشگری مالی در بخش عمومی در بر می‌گیرد. این اصلاحات تأکیدش بر این است که چطور سیاست‌های عمومی اجرا شود تا اثربخشی، کارایی، کیفیت، شفافیت، پاسخگویی و در نهایت "حکمرانی خوب" را به دنبال داشته باشند (کردستانی و مشکینی، ۱۳۹۸).

بدون تردید دستیابی به یک زمامداری یا حکمروایی خوب بدون یک "بودجه‌ریزی خوب" میسر نمی‌شود. گفته می‌شود بودجه منعکس‌کننده نهایت عقلانیت اقتصادی دولت‌هاست. بنابراین ارزیابی نظام بودجه‌ریزی کشور از اهمیت زیادی برخوردار است. بررسی بودجه کل کشور در سال‌های گذشته نشان می‌دهد، بودجه شرکت‌های دولتی که در سال ۱۳۶۸ حدود ۴۷ درصد بودجه کل کشور را به خود اختصاص داده بود در سال ۱۳۸۰ بالغ بر ۵۹ درصد گردید (طیبنیا و محمدی، ۱۳۸۳).

این نسبت همچنان به روند رو به رشد خود ادامه داده تا جایی که در لایحه بودجه ۱۳۹۸ به ۷۴ درصد رسیده است. بررسی وضعیت بودجه شرکت‌های دولتی که در ده سال گذشته حدود ۷۰ درصد بودجه را به خود اختصاص داده‌اند نشان می‌دهد که این شرکت‌ها در فرآیند تصویب بودجه خود را سودده نشان می‌دهند در حالی که اکثر آنها زیان‌ده هستند و نمایندگان مجلس به دلیل محدودیت زمانی و عدم دسترسی به گزارش‌های عملکرد شرکت‌های دولتی عملاً بدون آن که بررسی زیادی انجام دهند بودجه شرکت‌های دولتی یعنی ۷۰ درصد بودجه را تصویب می‌کنند (تابناک، ۱۳۹۷).

همچنین مطالعات نشان می‌دهد، در دهه‌های اخیر وابستگی بودجه جاری دولت به عایدات حاصل از واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای (نفت) حدود ۷۰ درصد بوده است (باباجانی و پیغه، ۱۳۹۴).

البته تلاش‌های انجام شده برای کاهش وابستگی بودجه به عایدات نفتی موجب کاهش این وابستگی به سطح ۴۲ درصد در سال ۱۳۹۷ شده است، اگرچه طبق الزامات قانون

مسئولیت پاسخگویی به عنوان یک الزام برای مدیران دولتی ایجاد می‌کند نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان تأمین شود. شکل ۱ ذی‌نفعان گزارشگری مالی و روابط بین آنها را به تصویر کشیده است.

اطلاعات درباره رعایت قوانین و پایبندی به مقررات، اطلاعات درباره خدمات ارائه شده و بهای تمام شده آن، اطلاعات درباره کارایی و اثربخشی اجرای عملیات، اطلاعات درباره حقوق بین دوره‌ای (عدالت بین نسلی)، اطلاعات درباره پایداری منابع و رفاه اجتماعی آتی جزو نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان است که انتظار می‌رود مدل گزارشگری مالی در بخش عمومی ظرفیت تأمین و ارائه آن را داشته باشد (هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، بیانیه ۳۴، ۱۹۹۹). پاسخگویی ایجاد می‌کند منابع عمومی طبق قانون تأمین شود، تخصیص یابد و مصرف شود و گزارش‌های مرتبط به ذی‌نفعان ارائه شود. بودجه و گزارش عملکرد بودجه بخشی از این اطلاعات را ارائه می‌کند، مشروط بر اینکه دارای شفافیت باشد و در دسترس عموم قرار گیرد.

بر این اساس بودجه از ابزارهای اصلی تحقق دموکراسی است (آذر و امیرخانی، ۱۳۹۵). منابع بودجه‌ای باید طبق خواست مردم و رعایت منافع عمومی برنامه‌ریزی، اولویت‌بندی و به خوبی اجرا شود. البته در واقعیت عملکرد بودجه‌های سالانه بیانگر وجود شکاف زیاد بین آنچه هست و آنچه مردم انتظار دارند هست. تحلیل این شکاف در تحلیل مراحل چهارگانه بودجه شامل: (۱) مرحله طراحی و تدوین، (۲) مرحله تصویب، (۳) مرحله اجرا و (۴) مرحله ارزیابی بودجه نهفته است و این پژوهش برای این منظور طراحی شده است. شکاف بین عملکرد بودجه و دستاوردهای حاصل از اجرای آن با کارکردهای مورد انتظار از نظام بودجه‌ریزی در کشور زیاد است، به گونه‌ای که شهروندان احساس می‌کنند منابع مالی محدود کشور به صورت بهینه تخصیص نیافته و مصرف نمی‌شود و اجرای بودجه‌های سالانه در افزایش رفاه اجتماعی و عدالت اجتماعی و کاهش شکاف طبقاتی تأثیر با اهمیتی ندارد.

شفافیت بودجه‌ای بسیار کم است و کارایی بودجه هم در مرحله تخصیص و هم در مرحله اجرا پایین است. این وضعیت حاکی از پاسخگویی ضعیف مدیریت در بخش عمومی است و بهبود آن مستلزم شناسایی چالش‌های نظام بودجه‌ریزی است. شکل ۲ نظام مدیریت مالی عمومی را به تصویر کشیده است. این نظام مبتنی بر "چرخه بودجه‌ریزی" است و شناسایی و ارزیابی چالش‌های چرخه بودجه‌ریزی در کشور که هدف این تحقیق است، می‌تواند چارچوبی برای حل

باشند. رابطه نمایندگی همراه با مسئله نمایندگی است و به تبع آن هزینه‌های نمایندگی را در پی خواهد داشت. بدین معنا که مدیران دولتی ممکن است منافع خود یا گروهی از افراد را بر منافع عمومی ترجیح دهند. این ترجیح منافع شخصی بر منافع عمومی به منزله این است که مدیران از جیب مردم خرج می‌کنند. برای جلوگیری از چنین هزینه‌هایی بودجه یک ابزار سودمند است و رابطه پاسخگویی را بین شهروندان و مسئولان برقرار می‌سازند.

پاسخگویی یک الزام است زیرا اولاً، دولت‌ها مردم را ملزم به پرداخت مالیات می‌کنند و از این طریق منابع لازم برای فعالیت‌های خود را تأمین می‌کنند و ثانیاً، خدماتی که از طرف دولت ارائه می‌شود در یک محیط غیررقابتی و انحصاری ارائه می‌شود و شهروندان حق انتخاب در این خصوص ندارد. بنابراین پاسخگویی دولتمردان و حاکمان به شهروندان یک الزام است (هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، ۲۰۱۷). مردم از طریق نمایندگان خود در مجلس شورای اسلامی توانایی نظارت بر عملکرد دولتمردان را دارند، بنابراین مسئولیت نمایندگان مجلس برای پاسخ‌خواهی از دولتمردان سنگین است و مجلس در برابر بی‌عدالتی و تضييع حقوق شهروندان منطقیاً مسئول است. مسئولیت پاسخگویی مرکز ثقل و سنگ بنای گزارشگری مالی در بخش عمومی است (هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، بیانیه مفهومی شماره ۱).

گزارشگری مالی به عنوان ابزاری برای تأمین نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان به ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی کمک می‌کند. اطلاعات مبنای رسیدگی و ارزیابی عملکرد قرار می‌گیرد، ارزیابی‌ها مبنای اظهار نظر، قضاوت و اقدام را فراهم می‌سازد و موجب سلب یا تحدید اعتماد به شکل برکناری یا انتصاب و انتخاب مجدد می‌شود. مسئولیت پاسخگویی در دهه‌های اخیر از مفهوم رعایت قوانین و مقررات به مفهوم کارایی و اثربخشی گسترش یافته است و ایفای آن در مفهوم جدید مستلزم دو شرط است. اول، اهدافی که به صورت مشخص و قابل اندازه‌گیری بیان شده باشند و دوم، بودجه‌ای که حداقل نتایج قابل دستیابی و قابل قبول را نشان دهد (باباجانی، ۱۳۸۵؛ ۴ و ۱۳۸۸؛ ۱۹۳).

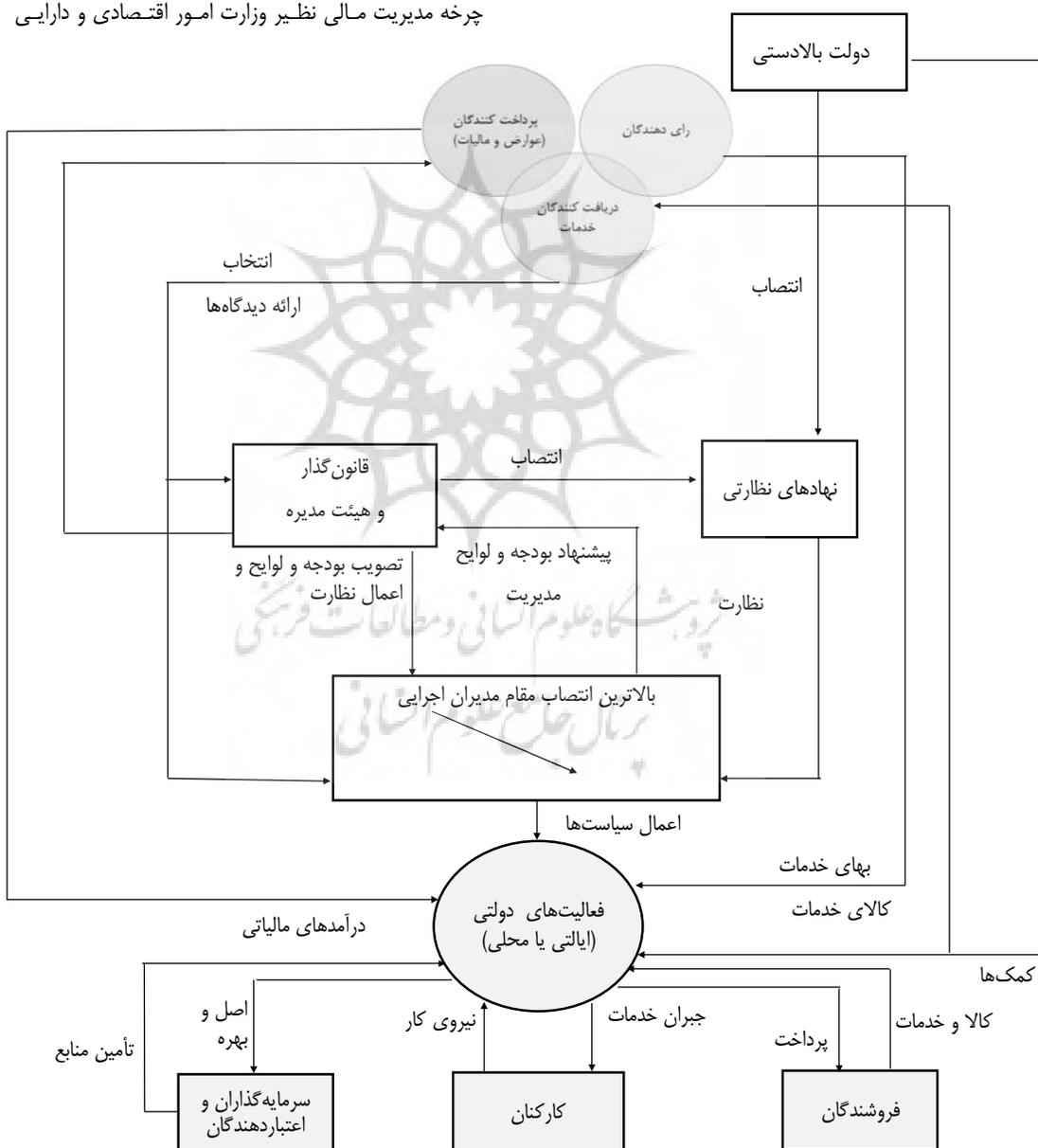
ذی‌نفعان اطلاعات مالی شامل شهروندان (مالیات‌دهندگان، کارکنان و رای‌دهندگان)، نمایندگان قانونی و منتخب مردم، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، تأمین‌کنندگان منابع، دریافت‌کنندگان خدمات، نهادهای مستقل نظارتی، مقامات اجرایی، مدیریت و اعضای هیئت مدیره و تحلیل‌گران مالی و اقتصادی می‌شود. ایفای

افزایش شفافیت اطلاعاتی، شناسایی نقاط ضعف سیستم‌های کنترلی و پیشنهاد اقدامات اصلاحی زمینه بهبود و ارتقای پاسخگویی را فراهم می‌سازد.

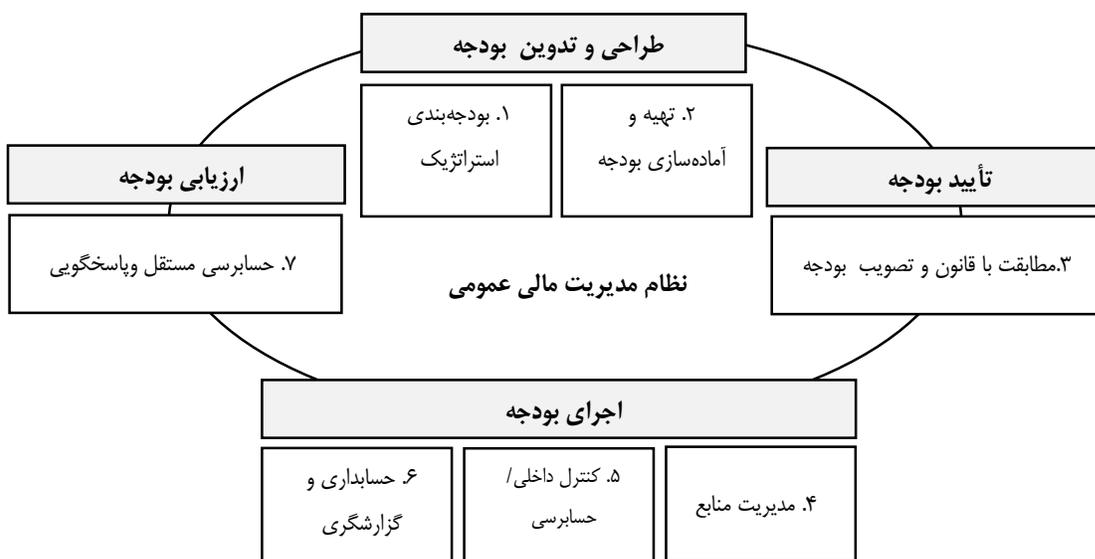
مدیریت وجوه نقد در چرخه مدیریت مالی از اهمیت زیادی برخوردار است. هماهنگ ساختن جریان‌های ورودی و خروجی وجوه نقد با رعایت الزامات قانونی و مقررات، کارایی مصرف منابع را بهبود می‌بخشد. مدیریت خزانه‌داری، تحقق اهداف مدیریت مالی را تسهیل می‌کند. شکل ۳ ارتباط مدیریت مالی و مدیریت وجوه نقد را نشان می‌دهد.

دقت در روابط بین نهادهای مسئول و دست‌اندرکاران چرخه مدیریت مالی نظیر وزارت امور اقتصادی و دارایی

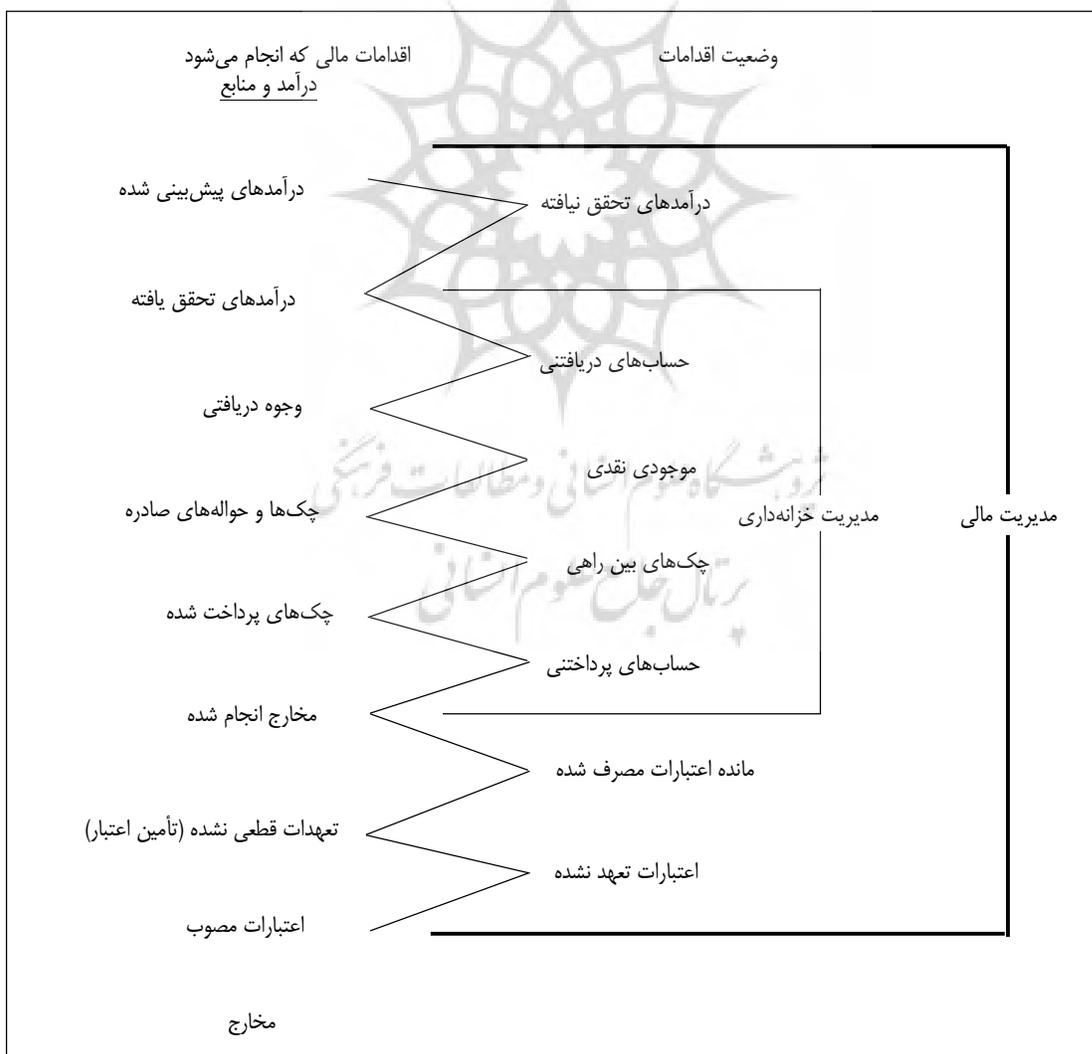
چالش‌ها و بهبود نظام بودجه‌ریزی فراهم سازد. مدیریت مالی بر اجرای صحیح بودجه تمرکز دارد. بودجه‌ای که سیاست‌ها، خط‌مشی‌ها و برنامه‌های اجرایی را کمی نموده است و اجرای صحیح آن شامل پیش‌بینی، تحقق و وصول درآمدها از یک سو و پیش‌بینی اعتبارات و نظارت بر اجرای مراحل قانونی خرج از سوی دیگر تمرکز دارد. انجام عملیات حسابداری و گزارشگری مالی و حسابرسی هم در کنار چرخه بودجه نظام‌مند می‌شود و در یک نظام مدیریت مالی خوب، نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و تصمیم‌گیری تأمین می‌شود و با



شکل ۱. ذی‌نفعان گزارشگری مالی و روابط بین آن‌ها (باباجانی، ۱۳۸۸؛ به نقل از دربین و دیگران، ۱۹۸۱)



شکل ۲. نظام مدیریت مالی عمومی (آندریوز و همکاران، ۲۰۱۴)



شکل ۳. فرآیند مدیریت مالی و مدیریت وجه نقد (باباجانی، ۱۳۸۸: ۴۶)

باید از قبل برای عموم، نمایندگان مجلس و مدیران مشخص باشد. افراد و گروه های مسئول و پاسخگو برای دستیابی به اهداف عملکردی شناسایی شوند.

**کارایی و اثربخشی:** وجود شاخص های قابل مقایسه و یکنواخت از خروجی ها و پیامد در حوزه های مختلف، در کنار تخصیص های مالی مرتبط، می تواند از طریق مقایسه با بهای از پیش تعیین شده یک واحد، ارزیابی کارایی و بهبود در طی زمان را تسهیل کند. همچنین اندازه گیری عملکرد مقایسه و رقابت بین سازمان های مشابه را ترویج می کند و موجب بهبود کارایی و اثربخشی در ارائه خدمات به عموم می شود.

**تصمیم گیری مبتنی بر شواهد:** ارتباط شفاف بودجه با نتایج و پیامدها که از تجربه بخش های مختلف و کشورهای قابل مقایسه ترسیم می شود به پایه گذاری رویکرد تصمیم گیری مبتنی بر شواهد کمک می کند.

**ترویج فرهنگ نتیجه گرایی:** مشخص کردن اهداف، طراحی شاخص های عملکردی و پیگیری پیشرفت حاصل شده از مهم ترین عناصر تحول نظام اداری و مدیریتی از مدل سنتی ورودی محور به سوی مدل حکمروایی است که اولویت ها را به عملکرد و نتایج می دهد.

**تسهیل تصمیم گیری بودجه ای:** اطلاعات مربوطی که نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد فراهم می سازد، بودجه ریزی سالانه و چند ساله و وظیفه اصلی بودجه ریزی که تخصیص یا باز تخصیص منابع کمیاب به بهترین وجه است را تسهیل می کند (آندریو بلازی، ۲۰۱۸).

نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد ارتباط بین سه نظام برنامه ریزی، نظام هزینه یابی و نظام مدیریت عملکرد را برقرار می سازد و بهای تمام شده فعالیت ها و برنامه ها را مبنای اختصاص بودجه و اطلاعات عملکردی که به صورت دوره ای ارائه می شود را مبنای "تخصیص اعتبار" قرار می دهد. از بودجه ریزی بر مبنای عملکرد برداشت های مختلفی وجود دارد و مدل های مختلفی تجربه شده است. در ادامه این مدل ها معرفی شده است.

#### مدل های مختلف بودجه ریزی عملکردی

مدل های بودجه ریزی عملکردی به چهار دسته قابل تقسیم است:

(ذی حسابی ها)، بانک مرکزی، خزانه داری کل کشور، سازمان امور مالیاتی، سازمان برنامه و بودجه کشور، دیوان محاسبات کشور، سازمان امور اداری و استخدامی و وزارتخانه ها و سازمان هایی که در بودجه سالانه مسئولیت تأمین منابع مالی و درآمدی را پذیرفته اند، اهمیت این مسئله را روشن می سازد که این دستگاه ها چقدر باید با هم هماهنگ باشند تا اهداف مدیریت مالی تحقق یابد.

یکی از اصلاحات نظام مدیریت مالی بخش عمومی کشور استقرار نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در کلیه دستگاه های اجرایی و سازمان ها و نهادهایی است که از منابع عمومی تأمین مالی می شوند. سازمان برنامه و بودجه در سال های اخیر بر اجرای نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد تأکید دارد و برخی از دستگاه های اجرایی هم به این سو هدایت شده اند. موفقیت بودجه ریزی بر مبنای عملکرد مستلزم این است که تغییر نظام بودجه ریزی صرفاً تغییر چند فرم روی کاغذ نباشد و دست اندرکاران تعهد به مدیریت مبتنی بر عملکرد داشته باشند. بودجه ریزی بر مبنای عملکرد زمانی اثربخش خواهد بود که تخصیص اعتبار بر مبنای عملکرد باشد. البته حرکت در این راستا مستلزم ایجاد تغییرات لازم در قوانین و مقررات و اعطای اختیارات بیشتر به مدیریت و افزایش انعطاف پذیری سازمان است. در ادامه نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد به صورت مختصر معرفی می شود.

#### نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد

اندازه گیری عملکرد در قلب اصلاحات مدیریت عمومی قرار می گیرد (کونگ، ۲۰۰۵). بودجه ریزی بر مبنای عملکرد استفاده نظام مند از اطلاعات درباره خروجی ها، نتایج و یا پیامدهای خط مشی های عمومی به منظور آگاهی، تأثیر گذاری و یا تعیین سطح وجوه عمومی تخصیص یافته به این خط مشی های بودجه ای است. هدف های بودجه ریزی بر مبنای عملکرد بر مبنای تجربیات بین المللی را می توان به شرح زیر نام برد:

**شفافیت:** مهم است که شهروندان بدانند از طرف آنها چه تصمیماتی گرفته می شود، چه خدماتی با چه کیفیتی و چه سطحی از کارایی واقعا ارائه می شود. شفافیت زیربنای اعتماد عمومی است.

**پاسخگویی:** نظام اداری باید برای استفاده صحیح از وجوه عمومی و دستیابی به اهداف پاسخگو باشد. بنابراین اهداف

عدم ارتباط بین برنامه‌های راهبردی دستگاه‌ها با بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، فقدان برنامه‌ریزی استراتژیک و سیستم‌های اطلاعات مدیریت، فقدان سیستم‌های انگیزشی و نظام جبران خدمات مناسب، عدم توافق بین قوه مجریه و مقننه و عدم پاسخگویی سازمان‌ها در برابر جامعه را از مشکلات بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در نظام مالی کشور می‌دانند.

ساکتی و سعیدی (۱۳۸۸)، در بیان چالش‌های به‌کارگیری شاخص‌های عملکردی در بودجه‌ریزی عملیاتی دانشگاه‌های دولتی، شاخص‌های عملکردی را مبنایی برای پاسخگو کردن نظام آموزشی بر می‌شمارد. اطلاعات شاخص‌های عملکردی برای قضاوت درباره پیشرفت به سمت اهداف یا استانداردها مورد استفاده قرار می‌گیرد. این شاخص‌ها در سه بخش دروندادی، فرآیند و بروندادی گروه‌بندی می‌شوند. به نظر آن‌ها چالش‌های تدوین و به‌کارگیری شاخص‌های عملکردی در حوزه آموزش عالی شامل دشواری تعریف شاخص‌ها به‌ویژه در حوزه بروندها، نبود پایگاه اطلاعاتی شفاف و قابل اتکاء، دشواری کمی کردن کیفیت خدمات، نبود برنامه استراتژیک مدون و بروز شده و نبود حرفه‌ای‌گرایی در انتصاب مدیران می‌شود.

شناخت چالش‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به سازمان برنامه و بودجه کشور و دستگاه‌های اجرایی کمک می‌کند تا تدابیر لازم برای مقابله با چالش‌ها را بیندیشند و به اجرای اثر بخش این نظام بودجه‌ریزی کمک کنند. مشکلاتی که گریبان گیر نظام مدیریت مالی کشور است از جمله سهم بودجه جاری از کل بودجه، وابستگی بودجه جاری به عواید فروش نفت و واگذاری سایر دارایی‌های سرمایه‌ای، تصویب بودجه با کسری مستمر، تورم‌زا بودن بودجه، عدم کارایی در تخصیص و مصرف منابع عمومی و مسایلی از این قبیل پاسخگویی مالی و عملیاتی را تضعیف نموده است. این سطح از پاسخگویی را می‌توان به چالش‌هایی نسبت داد که در فرآیند بودجه‌ریزی شکل گرفته است. در این ادامه این چالش‌ها شناسایی و تحلیل می‌شود.

### چالش‌های نظام بودجه‌ریزی در ایران

بودجه‌ریزی از مهم‌ترین تکنیک‌های نظام کنترلی مدیریت دولتی است. بودجه‌های سالانه اعتبارات لازم برای تحقق هدف‌ها، سیاست‌ها، خط‌مشی‌ها و عملیات اجرایی دستگاه‌های اجرایی کشور را مشخص و چرخه برنامه‌ریزی را تکمیل می‌کند (دستورالعمل اجرایی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، ۱۳۹۵). انتظار می‌رود با مصرف این اعتبارات

**بودجه‌ریزی عملکردی نمایشی:** اطلاعات عملکردی برای تصمیم‌گیری درباره تخصیص بودجه بر مبنای عملکرد به کار گرفته نمی‌شود.

**بودجه‌ریزی بر مبنای اطلاعات عملکردی:** اطلاعات عملکردی به صورت نظام‌مند در کنار تخصیص مالی ارائه می‌شود تا تصمیم‌گیری در مورد تخصیص‌های بودجه‌ای بر مبنای اطلاعات عملکردی را تسهیل کند.

**بودجه‌ریزی عملکردی مستقیم (بر مبنای عملکرد):** اطلاعات عملکردی همراه با اطلاعات مالی ارائه می‌شود و متناسب با اهداف که از قبل بیان شده تأثیر مستقیم در تخصیص‌های بودجه‌ای دارد.

**بودجه‌ریزی عملکردی مدیریتی:** در این رویکرد اطلاعات عملکردی برای اهداف درون سازمانی و پاسخگویی مدیریتی/سازمانی تولید و استفاده می‌شود و تأکید کمتری بر ارتباط تخصیص‌های بودجه‌ای با اطلاعات عملکردی می‌شود.

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکردی که از برنامه‌ریزی راهبردی شروع می‌شود و وجوه را بر مبنای اطلاعات عملکردی مرتبط با اجرای برنامه‌ها تخصیص می‌دهد، می‌تواند کارایی و اثربخشی تخصیص و مصرف منابع مالی عمومی را افزایش دهد. البته این نظام بودجه‌ریزی دارای چالش‌هایی است که در ادامه به چالش‌های کلیدی آن اشاره می‌شود. بزرگترین چالش‌های اجرای اثربخش بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد شامل نقش ناشناخته اطلاعات عملکردی، کمبود ظرفیت/آموزش، اطلاعات بیش از حد، رویه‌های بیش از حد بوروکراتیک، کمبود داده‌های صحیح/به موقع، عدم کفایت فناوری اطلاعات و ارتباطات، ضعف فرهنگ عملکردی، ناهماهنگی رویه‌های بودجه‌ریزی عملکردی، اطلاعات عملکردی نامربوط، ناشناخته بودن اهداف، کمبود منابع، کمبود اطلاعات درباره کارایی، کمبود چارچوب/رهنمود، ضعف رهبری/تعهد مدیریت، بودجه‌ریزی برای سرگرمی و همکاری کم نسبت به رقابت برای وجوه دانست (داونز مورتی و نیکولز، ۲۰۰۷).

باباجانی و استا (۱۳۹۴)، در بررسی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در کشور کانادا، مرتبط ساختن اجرای سیاست‌ها با نتایج بدست آمده با در نظر گرفتن دوره زمانی بودجه و دستیابی به نتایج، ناشی شدن یک نتیجه از چند فعالیت و تمایل دستگاه‌ها به ارائه گزارش‌های مطلوب و عدم گزارش مشکلات را از موانع توسعه بیشتر نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در این کشور برمی‌شمارند. در همین زمینه آنها

خروجی‌ها و نتایج پیش‌بینی شده در برنامه‌های اجرایی سالانه محقق شود. واقعیت این است که عملکرد بودجه‌های سالانه در کشور همراه با دستاوردهای قابل قبولی نیست. بنابراین می‌توان اذعان داشت که نظام بودجه‌ریزی در کشور با چالش‌هایی روبه‌رو است که مانع از دستیابی به انتظارات می‌شود. برخی از مطالعات مشکلات بودجه‌ریزی را شناسایی کرده‌اند. مهم‌ترین مشکلات بودجه‌ریزی کشور از نظر دست‌اندرکاران بودجه‌ریزی را می‌توان به شرح زیر بیان کرد: مشخص نبودن دقیق اهداف و اعتبار لازم برای هر هدف موجب شده است تا بودجه، شأن یک بسته سیاست‌گذاری را نداشته باشد. بیش برآوردی درآمدها موجب کسری بودجه پنهان شده است. ملاحظات سیاسی و قدرت چانه‌زنی برخی از نهادها و دستگاه‌ها موجب اجرای پروژه‌هایی می‌شود که توجیهی ندارد. عملیاتی نبودن بودجه، خلق نیازهای بدون اولویت، غلبه گرایش‌های محلی و منطقه‌ای نمایندگان، دقت و شفافیت پایین اطلاعات به دلیل حاکمیت منافع دستگاهی، کارشنکی در انجام اقدامات اصلاحی، ناهماهنگی بین دستگاه‌های مسئول در بودجه‌ریزی، تفویض نشدن اختیارات کافی به شورای برنامه‌ریزی و توسعه استان‌ها، تسهیلات تکلیفی، دور زدن قوانین از طریق تبصره‌های بودجه و حجم قوانین و مقررات و در برخی موارد تناقض بین آنها و ضعف دانش بودجه‌ریزی و توان کارشناسی هم در سازمان برنامه و بودجه و هم در برخی نمایندگان مجلس از جمله این مشکلات است که موجب شده است مدیریت دولتی در کشور ناکارآمد نمایان شود (مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۶).

یکی از مشکلات نظام بودجه‌ریزی کشور عدم رعایت اصل ۵۳ قانون اساسی است که بیان می‌دارد: «کلیه دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می‌گیرد». بر اساس این اصل تمام درآمدها باید به خزانه واریز شود و تمام مخارج در بودجه پیش‌بینی و به تصویب برسد. بر مبنای اصل ۵۳، اصل عدم تخصیص شکل می‌گیرد که بدین معناست که درآمد دستگاه اجرایی نباید به هزینه آن دستگاه تخصیص یابد. در واقع هیچ درآمدی نباید برای هزینه خاصی اختصاص یابد و هیچ هزینه‌ای از محل اعتبار خاصی تأمین شود. نقض اصل عدم تخصیص موجب کوچک شدن بودجه عمومی می‌شود و اصل جامعیت بودجه را زیر سؤال می‌برد. در سال‌های اخیر رویکرد موقت استفاده از درآمد اختصاصی در نظام بودجه‌ریزی به رویکرد دائمی تبدیل شده و برخی نهادها اصل عدم تخصیص را نقض

می‌کنند (نیکونهاد و قارلقی، ۱۳۹۶).

بخشی از مشکلات نظام بودجه‌ریزی در کشور ممکن است از طریق تغییر نظام بودجه‌ریزی به نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مرتفع شود. البته موفقیت بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد که در سال‌های اخیر مورد تأکید سازمان برنامه و بودجه کشور قرار گرفته است، الزاماتی دارد که در جای خود باید مورد بحث و تحلیل قرار گیرد. در ادامه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد معرفی شده است. با توجه به اهمیتی که نظام بودجه‌ریزی در نظام مدیریت مالی عمومی دارد، این تحقیق برای پاسخ به سؤال‌های زیر طراحی شده است:

- نظام بودجه‌ریزی کشور در مرحله طراحی و تهیه بودجه سالانه با چه چالش‌هایی روبه‌رو است؟
- نظام بودجه‌ریزی کشور در مرحله تصویب، اجرا و ارزیابی عملکرد بودجه سالانه با چه چالش‌هایی روبه‌رو است؟ در ادامه روش شناسی پژوهش تشریح می‌شود.

### روش شناسی پژوهش

این پژوهش کاربردی به دنبال توصیف چالش‌های نظام بودجه‌ریزی در کشور است. برای این منظور پس از مطالعات اکتشافی و بررسی ادبیات تحقیق در زمینه نظام بودجه‌ریزی و چالش‌های آن، یک طرح پیمایشی آماده شد و داده‌های مورد نیاز در ۴ بعد، ۲۲ مؤلفه و ۶۸ گویه از پرسش‌نامه جمع‌آوری گردید. با توجه به این‌که پاسخ به سؤالات مستلزم شناخت کافی از نظام بودجه‌ریزی سالانه و فرآیندهای طراحی و تدوین لایحه بودجه، تصویب، اجرا و ارزیابی عملکرد بودجه است، پرسش‌نامه برای کارشناسان خبره سازمان برنامه و بودجه کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات و اعضای هیئت علمی ارسال شد. پرسش‌نامه شامل ۵ بخش است که بخش اول به شناسایی ویژگی‌های تحصیلی و شغلی پاسخ‌دهندگان اختصاص دارد و بخش‌های دیگر به ترتیب چالش‌های مرحله طراحی و تدوین لایحه بودجه، تصویب بودجه در مجلس، اجرای بودجه توسط دستگاه‌های اجرایی، و نظارت و ارزیابی عملکرد بودجه را بیان می‌کند.

پاسخ‌دهندگان ابتدا نظر موافق یا مخالف خود را با چالش شناسایی شده بیان می‌کنند و سپس در پیوستار تعریف شده برای هر گویه، اهمیت هر چالش را در قالب طیف لیکرت ۵ امتیازی از خیلی زیاد تا خیلی کم تعیین می‌نمایند. برای هر یک از گزینه‌های تعیین شده در پیوستار امتیاز ۵ برای خیلی زیاد، ۴ برای زیاد، ۳ برای متوسط، ۲ برای کم و امتیاز ۱

### ارزیابی چالش‌های نظام بودجه‌ریزی

در این بخش نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای برای ارزیابی چالش‌های بودجه‌ریزی در مراحل طراحی و تهیه، تصویب، اجرا و ارزیابی نتایج بودجه در جداول ۵ تا ۸ ارائه شده است.

### چالش‌های مرحله طراحی و تهیه بودجه

چالش‌های مرحله طراحی و تهیه بودجه که از نظر آماری مورد تأیید قرار گرفته شامل موارد زیر است:

### طراحی بودجه بر مبنای برنامه‌های راهبردی: تعهد

مدیریت به طراحی بودجه ۵ سالانه بر مبنای اهداف استراتژیک، ارتباط شفاف بین بودجه‌ی سالانه با سیاست‌های دولت و اسناد فرادستی در کلیه‌ی بخش‌ها، به روز نمودن استراتژی‌ها و بر طرف نمودن نقاط ضعف نظام برنامه‌ریزی، هماهنگی بودجه با مؤلفه‌های توسعه پایدار و تعیین شاخص‌های عملکردی برنامه‌های اصلی و فرعی به صورت علمی در سطح خطای ۵ درصد تأیید می‌شود. مهم‌ترین چالش بودجه‌ریزی در مرحله طراحی و تهیه این است که دستگاه‌های اجرایی یک برنامه راهبردی که متناسب با اهداف برنامه توسعه کشور تدوین و روزآمد شده باشد، ندارند. برنامه‌هایی که در بودجه سالانه قرار می‌گیرد ارتباط شفافی با اسناد فرادستی نداشته و مدیریت ارشد دستگاه‌ها تعهدی به تدوین و اجرای برنامه‌های راهبردی ندارند. در دستگاه‌های اجرایی نهاد برنامه‌ریزی ضعیف است.

### طراحی عملکرد محور بودجه: اگرچه بودجه‌های سالانه

روی کاغذ در قالب برنامه و فعالیت تدوین می‌شود، ولی به دلیل مشکلات ساختاری همچنان بودجه سالانه همچنان بر مبنای هزینه‌های پرسنلی و غیر پرسنلی (ورودی‌ها) تعیین می‌شود و انگیزه و توان لازم برای تدوین بودجه بر مبنای عملکرد ندارند. تهیه بودجه ورودی محور (بر مبنای هزینه‌های پرسنلی و هزینه سایر منابع سازمان) از چالش‌های اصلی بودجه‌ریزی محسوب می‌شود. تعهد سازمان برنامه و دستگاه‌های اجرایی به تهیه بودجه بر مبنای اطلاعات عملکردی و ظرفیت منابع انسانی برای تهیه بودجه‌های عملکردی جزو چالش‌های طراحی و تهیه بودجه است که در سطح خطای ۵ درصد مورد تأیید قرار گرفت.

### تخصیص کارای منابع بودجه‌ای: توزیع منابع بر اساس

ترجیحات گروهی و اولویت‌های سیاسی مانع از تخصیص کارای منابع به اولویت‌های اصلی کشور می‌شود. نقض اصل

برای خیلی کم در نظر گرفته شد. برای گویه‌هایی که پاسخ‌دهنده نظر مخالف ابزار داشته، امتیاز آن گویه با علامت منفی در نظر گرفته شد.

آزمون آماری میانگین امتیاز هر گویه با امتیاز ۳ مقایسه شد. چنانچه تفاوت امتیاز هر گویه از حداقل امتیاز تعیین شده بطور معناداری بیشتر باشد، چالش تعیین شده در آن گویه تأیید می‌شود.

### پایایی و روایی

برای ارزیابی پایایی پرسش‌نامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. نتایج جدول ۱ نشان می‌دهد سؤالات از پایایی کافی برخوردار است. پرسش‌نامه بر مبنای مطالعه ادبیات موضوع و تجربیات پژوهشگر تدوین شده است. تحلیل‌ها بر اساس تعداد ۲۲ پرسش‌نامه دریافت شده انجام گردید.

نتیجه آزمون پایایی نشان می‌دهد سؤال‌های هر یک از مراحل بودجه‌ریزی از اعتبار لازم برخوردار است.

### یافته‌های پژوهش

در این بخش ابتدا آمار توصیفی ارائه می‌شود. آمار توصیفی شامل دو بخش است. بخش اول به توصیف ویژگی‌های تحصیلی و شغلی پاسخ‌دهندگان می‌پردازد. بخش دوم امتیاز گویه‌ها را نشان می‌دهد. جدول ۲ آمار توصیفی ویژگی‌های مشارکت‌کنندگان در تکمیل پرسش‌نامه را نشان می‌دهد.

برای بررسی نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده شد. نتایج در جدول ۳ ارائه شده است.

نتیجه آزمون نشان می‌دهد توزیع داده‌های مرتبط با چالش‌های مراحل بودجه‌ریزی نرمال نیستند. بنابراین برای مقایسه چالش‌های مراحل بودجه باید از آزمون ناپارامتری کروسکال-والیس استفاده شود.

### مقایسه چالش‌های مراحل چهارگانه بودجه‌ریزی

در این پژوهش چالش‌های ۴ مرحله بودجه‌ریزی ارزیابی شده است. نتیجه مقایسه امتیاز چالش‌های مراحل مختلف بودجه‌ریزی در جدول ۴ منعکس شده است.

با توجه به سطح اهمیت آماره کای دو که کمتر از ۵ درصد است، می‌توان دریافت که رتبه بندی چالش‌ها برابر نیستند. نتایج نشان می‌دهد چالش‌های نظام بودجه‌ریزی به ترتیب به مرحله ارزیابی عملکرد بودجه، مرحله طراحی و تهیه بودجه، مرحله تصویب بودجه و مرحله اجرای بودجه مرتبط می‌شود.

## جدول ۱. آزمون پایایی پرسش‌نامه

مراحل بودجه‌ریزی	تعداد سؤال‌ها	آلفای کرونباخ
طراحی و تهیه بودجه	۲۰	۰/۹۷۶
تصویب بودجه	۱۳	۰/۹۵۳
اجرای بودجه	۲۲	۰/۹۸۳
ارزیابی عملکرد بودجه	۱۳	۰/۹۴۲

## جدول ۲. ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان

ویژگی‌های تحصیلی و شغلی	فراوانی	درصد
مدرک تحصیلی	دکتری	۲۱/۸
	کارشناسی ارشد	۶۸/۲
	جمع	۱۰۰
رشته تحصیلی	حسابداری و حسابرسی	۷۷/۳
	مدیریت	۲۲/۷
	جمع	۱۰۰
شغل	هیئت علمی	۱۳/۶
	سطوح مختلف مدیریت	۹/۱
	حسابرس	۴۵/۵
	بودجه	۴/۵
	امور مالی	۲۷/۳
	جمع	۱۰۰

## جدول ۳. نتیجه آزمون نرمال بودن داده‌ها: آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

مراحل بودجه‌ریزی	آماره	درجه آزادی	سطح اهمیت
طراحی و تهیه بودجه	۰/۲۷۴	۱۱۰	۰/۰۰۰
تصویب بودجه	۰/۲۹۵	۱۱۰	۰/۰۰۰
اجرای بودجه	۰/۲۷۶	۱۱۰	۰/۰۰۰
ارزیابی عملکرد بودجه	۰/۳۵۳	۱۱۰	۰/۰۰۰

## جدول ۴. مقایسه رتبه چالش‌های مراحل بودجه‌ریزی

مراحل بودجه‌ریزی	مشاهدات	رتبه
طراحی و تهیه بودجه	۲۴۲	۵۰۲/۵۱
تصویب بودجه	۱۱۰	۴۷۶/۶۸
اجرای بودجه	۳۹۶	۴۷۳/۵۶
ارزیابی عملکرد بودجه	۲۴۲	۵۳۲/۰۴
جمع	۹۹۰	-
آماره کای-دو	درجه آزادی	سطح اهمیت
۷/۹۲۴	۳	۰/۰۴۸

## جدول ۵. ارزیابی چالش‌های مرحله طراحی و تهیه بودجه

سؤال	عنوان چالش	آماره تی	سطح اهمیت	تفاوت میانگین
Q1	طراحی به صورت استراتژیک	۹/۰۰۳	۰/۰۰۰	۱/۴۰۹
Q2	بروز نمودن استراتژی‌ها	۳/۳۳۳	۰/۰۰۰	۱/۱۳۶
Q3	ارتباط شفاف با سیاست‌ها و اسناد فرادستی	۲/۴۰۳	۰/۰۲۶	۱/۰۰۰
Q4	هماهنگی با مؤلفه‌های توسعه‌ی پایدار	۴/۹۰۹	۰/۰۰۰	۱/۰۴۵
Q5	ورودی محور بودن بودجه	۱/۸۴۳	۰/۰۸۰	۰/۶۳۶
Q6	تعهد دستگاه‌های اجرایی به تهیه بودجه عملکردی	۲/۴۳۴	۰/۰۲۴	۱/۰۰۰
Q7	ظرفیت منابع انسانی برای تهیه بودجه‌های عملکردی	۶/۲۴۳	۰/۰۰۰	۱/۰۴۵
Q8	استقراض بدون پشتوانه	۵/۸۱۱	۰/۰۰۰	۱/۰۴۵
Q9	اعمال نفوذ و لابی‌گری	۳/۰۹۷	۰/۰۰۵	۰/۹۰۹
Q10	شفافیت لایحه بودجه و قرار گرفتن در دسترس عموم	۱/۴۳۳	۰/۱۶۷	۰/۶۳۶
Q11	تناسب ضوابط اجرای بودجه با اهداف استراتژیک	۰/۷۲۹	۰/۴۷۴	۰/۴۰۹
Q12	تعیین شاخص‌های عملکردی برنامه‌ها و فعالیت‌های اجرایی	۱/۹۲۹	۰/۰۶۷	۰/۸۶۴
Q13	استقرار سامانه‌های نرم‌افزاری یکپارچه	۱/۲۶۲	۰/۲۲۱	۰/۵۹۱
Q14	اختصاص منابع مالی برای استقرار و آموزش نظام‌های نوین مدیریت مالی	۱/۱۰۰	۰/۲۸۴	۰/۵۰۰
Q15	شفافیت بودجه‌های مخارج سرمایه‌ای	۱/۱۳۶	۰/۲۶۹	۰/۵۰۰
Q16	نگرش کوتاه‌مدت و عدم رعایت عدالت بین نسلی و حقوق بین دوره‌ای	۲/۴۹۹	۰/۰۲۱	۱/۰۰۰
Q17	عدم کارایی تخصیصی و توزیع منابع بر اساس ترجیح اولویت‌های سیاسی	۵/۹۱۹	۰/۰۰۰	۱/۲۲۷
Q18	بودجه فقر و شکاف طبقاتی را کم نمی‌کند.	۰/۱۹۸	۰/۸۴۵	۰/۱۳۶
Q19	تهیه بودجه به صورت متوازن در امور و فصول	۰/۳۳۶	۰/۷۴۰	۰/۱۸۲
Q20	توزیع غیر علمی یارانه‌ها و ایجاد زمینه‌ی فساد مالی	۷/۰۸۵	۰/۰۰۰	۱/۲۲۷

عدم تخصیص و تخصیص درآمدهای اختصاصی به هزینه‌های خاص برخی از دستگاه‌های اجرایی از چالش‌های تهیه بودجه است. اعمال نفوذ و لابی‌گری دستگاه‌های اجرایی در تدوین لایحه بودجه، توزیع یارانه‌ها به صورت غیر علمی و ایجاد زمینه‌ی فساد مالی در سطح خطای ۵ درصد تأیید می‌شود.

**سهم بالای بودجه جاری:** سهم بودجه جاری دولت نسبت به کل بودجه بسیار بالاست. تعداد کارکنان دولت و کارایی پایین بخش دولتی موجب شده است منابع محدود صرف هزینه‌های جاری شود و سرمایه‌گذاری لازم که منشاء درآمدهای بودجه‌ای آتی کشور خواهد بود، انجام نشود.

**تهیه بودجه متعادل:** یکی از اصول بودجه‌ریزی تهیه بودجه متعادل است. بر این اساس هزینه‌های جاری دولت باید در سقف درآمدهای دولت تعیین شود (بودجه جاری بدون نفت). دولت برای تأمین مخارج جاری حق استقراض و چاپ پول ندارد. کسری بودجه مستمر نشان دهنده این است که بودجه متعادل تدوین نمی‌شود. تأمین مالی از طریق استقراض بدون پیش‌بینی منابع آتی لازم برای بازپرداخت بدهی‌ها، نگرش کوتاه مدت به بودجه و عدم رعایت عدالت بین نسلی و حقوق بین دوره‌ای به عنوان چالش‌های تهیه بودجه در سطح خطای ۵ درصد تأیید می‌شود.

**عدالت درون نسلی و توزیع متوازن:** عدالت بودجه‌ای از دو منظر قابل توجه است. اول، عدالت بین نسلی است که تأکید بر عدم انتقال بار مالی هزینه‌های جاری به نسل (دوره‌های) آتی دارد. دوم، توزیع متوازن منابع بودجه‌ای سالانه بین همه مناطق کشور به صورت متوازن و عادلانه است به گونه‌ای که همه آحاد ملت به سطح نسبی رفاه عمومی دست پیدا کنند و فاصله شهرها و استان‌های مختلف زیاد نباشد.

#### چالش‌های مرحله اجرای بودجه

چالش‌های این مرحله که از نظر آماری مورد تأیید قرار گرفته شامل موارد زیر است (جدول ۷):

#### چالش‌های مرحله تصویب بودجه

چالش‌های این مرحله از نظام بودجه‌ریزی که در جدول ۶ ارائه شده و از نظر آماری مورد تأیید قرار گرفته شامل موارد زیر است:

**مصرف غیرکارایی منابع:** نتایج تحقیقات متعدد نشان می‌دهد بین اندازه دولت و رشد اقتصادی ارتباط منفی وجود دارد. برخی از تحقیقات این ارتباط را U معکوس نشان می‌دهند بدین معنا که افزایش اندازه دولت بعد از نقطه بهینه زیان بار خواهد بود (اخباری و زیدی‌زاده، ۱۳۹۰؛ ۸۶). در ایران دولت و نهادهای حاکمیتی بخش عمده اقتصاد را در دست دارند، بزرگی دولت یکی از عوامل مصرف ناکارایی منابع است. البته دولت قادر به مدیریت مخارج عمومی نیست و بروز نبودن قوانین و مقررات، رعایت نکردن مقررات، ضعف سیستم‌های کنترلی و حاکم نبودن نظام انگیزشی و ارزیابی عملکرد و پاسخگویی ضعیف از عوامل مصرف ناکارایی منابع به شمار می‌آیند.

**اعمال نظر و لابی‌گری در تصویب بودجه:** توان کارشناسی پایین برخی از نمایندگان مجلس و اعمال نظر نمایندگان وزارتخانه‌ها و دستگاه‌ها موجب می‌شود مجلس نتواند به وظیفه قانونی خود عمل کند و منابع محدود عمومی را به برنامه‌های اختصاص می‌دهد که دستاورد مشخصی به مردم ارائه نمی‌دهد.

**سهم بالای هزینه‌های پرسنلی:** در برخی از دستگاه‌های اجرایی هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم پرسنلی حدود ۸۰ درصد بودجه جاری را به خود اختصاص می‌دهد. در بودجه سال ۱۳۹۶ حدود ۶۲/۵ درصد بودجه جاری برای پرداخت حقوق در نظر گرفته شده است (اقتصاد نیوز، ۱۳۹۵)، ولی با افزودن هزینه‌های غیرمستقیم پرسنلی درصد واقعی برای بسیاری از دستگاه‌ها بیش از این است. سهم بالای هزینه‌های پرسنلی عملاً توان تصمیم‌گیری و انعطاف مدیریت را کاهش می‌دهد و یکی از چالش‌های اجرای بودجه به حساب می‌آید.

**توزیع یارانه و هدر رفت منابع:** هر سال از طریق تصویب توزیع یارانه‌ها به صورت غیرکارشناسی، منابع عمومی قابل توجهی هدر می‌رود و به صورت غیرعادلانه توزیع می‌شود. یارانه سوخت مصدافی از این نوع تصمیمات است.

**خوش‌بینی در پیش‌بینی درآمدها و کسری مستمر بودجه:** بودجه مصوب مجلس معمولاً با خوش‌بینی در بخش درآمدها همراه است که موجب می‌شود کسری بودجه مستمر وجود داشته باشد. این چالش بودجه‌ریزی یکی از منشاءهای اصلی تورم است.

**جدول ۶. ارزیابی چالش‌های مرحله تصویب بودجه**

سؤال	عنوان چالش	آماره تی	سطح اهمیت	تفاوت میانگین
Q21	ترجیح منافع بخشی یا گروهی بر منافع عمومی	۱/۲۸۷	۰/۲۱۲	۰/۵۹۱
Q22	اعمال نظر و لابی‌گری برای تصویب بودجه	۱۲/۹۶۹	۰/۰۰۰	۱/۳۱۸
Q23	بودجه نهادها و سازمان‌هایی با عملکرد نامشخص	۱/۳۰۲	۰/۲۰۷	۰/۶۸۲
Q24	بودجه شرکت‌های دولتی	۱/۸۶۱	۰/۰۷۷	۰/۸۱۸
Q25	سهم بالای بودجه جاری از کل بودجه	۸/۳۴۲	۰/۰۰۰	۱/۱۸۲
Q26	مشخص بودن خدمات، بهای تمام شده و مطابقت آن با تقاضای مردم	۰/۷۶۴	۰/۴۵۳	۰/۴۵۵
Q27	استقلال نمایندگان و بی‌طرفی در ارزیابی و تصویب بودجه	۰/۱۳۴	۰/۸۹۵	۰/۰۹۲
Q28	اشراف کمیسیون تخصصی ذی‌ربط به نقش بودجه و پیامدهای آن	۲/۰۳۹	۰/۰۵۴	۰/۰۹۱
Q29	دخالته دولت در تصویب بودجه	۲/۰۱۲	۰/۰۵۷	۰/۷۲۷
Q30	عدم رعایت عدالت درون نسلی و تخصیص متوازن منابع	۷/۵۶۶	۰/۰۰۰	۱/۱۸۱
Q31	خوش‌بینی در برآورد درآمدها و تصویب بودجه با کسری مستمر	۷/۰۸۵	۰/۰۰۰	۱/۲۲۷
Q32	بی‌ثباتی در قوانین	۰/۰۰۰	۱	۰/۰۰۰
Q33	توزیع یارانه و هدر رفت منابع	۲/۰۹۸	۰/۰۴۸	۰/۶۸۲

سازمانی بلا تصدی و مجوز استخدامی شرایط لازم برای استخدام نیرو را فراهم می‌سازد. استخدام نیرو در قالب قراردادی، شرکتی، خدمات کارشناسی ساعتی، مشاور و سایر اشکال حاکی از دور زدن قوانین توسط مدیریت بخش عمومی است. ترک تشریفات مناقصه‌ها هم نمونه‌ای از نادیده گرفتن مقررات تأمین کالا و خدمات است. این رفتار موجب عدم کارایی در مصرف منابع عمومی می‌شود و از چالش‌های اجرای بودجه محسوب می‌شود.

**ساختار بوروکراتیک، انعطاف‌پذیری کم، موازی‌کاری و فساد در اجرا:** ساختار سازمانی بسیاری از دستگاه‌های اجرایی سلسله‌مراتبی و بوروکراتیک است و متناسب با تغییر مأموریت و وظایف دستگاه‌ها بروز نشده است. فرآیندها نیاز به اصلاح دارد تا فساد و اتلاف منابع کاسته شود. تلاش برای

**ناکارآمدی نظام مالیاتی و هزینه بالای وصول مالیات:** فرار مالیاتی در کشور مبالغ با اهمیتی برآورد می‌شود (مشرق نیوز، ۲۴ مهر ۱۳۹۶). هزینه‌های عملیاتی وصول مالیات هم بالاست. این میزان فرار مالیاتی و هزینه وصول مالیات با توجه به کاهش شدید عواید فروش نفت، مانع از حفظ سطح ارائه خدمات جاری به عموم می‌شود و رفاه عمومی کاهش می‌یابد و باید برای آن چاره‌اندیشی شود. البته افزایش منابع مالیاتی مستلزم افزایش شفافیت در مخارج و پاسخگویی است.

**نادیده گرفتن مقررات در جذب نیرو، تأمین کالا و خدمات:** سازمان‌های دولتی یک ساختار سازمانی و تشکیلات تفصیلی مصوب دارند. بر اساس این تشکیلات تعداد پست‌های سازمانی تعیین شده است و وجود پست

## جدول ۷. ارزیابی چالش‌های مرحله اجرای بودجه

سوال	عنوان چالش	آماره تی	سطح اهمیت	تفاوت میانگین
Q34	مصرف غیرکارایی منابع و کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی پایین	۱۰/۱۶۴	۰/۰۰۰	۱/۵۹۱
Q35	عدم شفافیت در مصرف منابع	۶/۹۱۸	۰/۰۰۰	۱/۳۱۸
Q36	پرداخت‌های پرسنی مبتنی بر عملکرد و انگیزشی نیست	۱/۹۴۸	۰/۰۶۵	۰/۷۲۷
Q37	سهم بالای هزینه‌های پرسنی در بودجه دستگاه‌های اجرایی	۷/۳۷۲	۰/۰۰۰	۱/۳۱۸
Q38	هزینه بالای وصول مالیات و ناکارآمدی نظام مالیاتی	۵/۰۶۶	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
Q39	سهم درآمدهای مالیاتی از تولید ناخالص داخلی و عدالت مالیاتی	۵/۴۵۷	۰/۰۰۰	۱/۰۴۵
Q40	واریز ۱۰۰ درصدی دریافت‌ها به خزانه و انجام کلیه‌ی پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب	۳/۰۴۹	۰/۰۰۶	۰/۸۱۸
Q41	مدیریت نقدینگی	۰/۹۳۰	۰/۳۶۳	۰/۴۰۹
Q42	نادیده گرفتن مقررات در به‌کارگیری نیروی انسانی	۴/۲۳۱	۰/۰۰۰	۰/۸۱۸
Q43	نادیده گرفتن مقررات خرید و تأمین کالا	۲/۵۷۸	۰/۰۰۲	۰/۶۸۲
Q44	نظام سلسله مراتبی، فرآیندهای اداری ناکارآمد، فساد اجرایی بودجه	۶/۶۲۳	۰/۰۰۰	۱/۲۲۷
Q45	ضعف کنترل‌های داخلی و ناکارآمدی نظارت قبل از خرج	۵/۷۸۶	۰/۰۰۰	۱/۱۸۱
Q46	حضور نهادهای دولتی در اجرای پروژه‌های سرمایه‌ای	۴/۷۱۳	۰/۰۰۰	۰/۹۴۵
Q47	موازی کاری در اجرای برنامه‌های مختلف	۶/۹۸۸	۰/۰۰۰	۰/۹۰۹
Q48	نبود نظام‌های کنترلی یکپارچه برای رصد فعالیت‌ها	۶/۹۷۳	۰/۰۰۰	۱/۱۸۱
Q49	قابلیت پایین سیستم‌های نرم‌افزاری و سازگار نبودن آنها با هم	۲/۴۰۹	۰/۰۲۵	۰/۸۱۸
Q50	گزارشگری مالی ضعیف و با شفافیت کم	۱/۹۹۶	۰/۰۵۹	۰/۹۰۹
Q51	شفاف نبودن عملکرد بودجه جاری و سرمایه‌ای برای عموم	۵/۶۶۵	۰/۰۰۰	۱/۱۳۶
Q52	عدم استقرار نظام مدیریت کیفیت	۵/۸۹۶	۰/۰۰۰	۱/۰۹۱
Q53	نبود سیستم‌های یکپارچه مدیریت مالی	۱/۶۵۱	۰/۱۱۴	۰/۶۸۲
Q54	تخصص و تجربه کارکنان و مدیران اجرایی	۶/۷۶۳	۰/۰۰۰	۱/۲۷۳
Q55	برنامه‌های آموزشی مناسب و اجرای اثربخش آن	۵/۶۸۴	۰/۰۰۰	۰/۹۰۹

### چالش‌های ارزیابی عملکرد بودجه

چالش‌های این مرحله که از نظر آماری مورد تأیید قرار گرفته شامل موارد زیر است (جدول ۸):

**پاسخگویی مدیریت در برابر عملکرد:** یکی از اصول حکمرانی خوب در بخش عمومی پاسخگویی مدیریت در برابر ذی‌نفعان است. در ادبیات مدیریت مالی بخش عمومی و گزارشگری مالی، پاسخگویی از جنبه‌های رعایت مقررات و مشروعیت تصمیمات، مصرف بهینه منابع، رعایت حقوق بین نسلی و درون نسلی، رفاه اجتماعی آتی و پایداری مالی تبیین شده و اطلاعات مورد نیاز برای ارزیابی هر جنبه از پاسخگویی تعیین شده است. در بخش عمومی کشور مدیریت اطلاعات مورد نیاز دیوان محاسبات برای ارزیابی رعایت مقررات را ارائه می‌دهد و برای ارزیابی سایر جنبه‌های پاسخگویی به صورت نظام‌مند اطلاعاتی ارائه نمی‌شود. بنابراین ارزیابی نتایج حاصل از عملکرد برنامه‌ها و ارزیابی پاسخگویی مدیریت در برابر عملکرد مشکل است.

**تخصص و تجربه ناکافی دیوان محاسبات برای رسیدگی به موضوعات خاص و برای ارزیابی عملکرد برنامه‌ها:** با توجه به گستردگی، تنوع و پیچیدگی فعالیت‌های بخش عمومی دیوان محاسبات ممکن است تخصص و تجربه کافی برای رسیدگی و ارزیابی عملکرد برنامه‌ها را نداشته باشد و این وضعیت از چالش‌های جدی ارزیابی عملکرد بودجه به حساب می‌آید.

**پیشگیرانه نبودن نظارت‌ها، ناکارآمدی نظارت عملیاتی و برخوردهای قضایی:** رسیدگی‌های دیوان محاسبات معمولاً گذشته نگر است و پس از اجرای بودجه رسیدگی صورت می‌گیرد. چنانچه در فرایند اجرای بودجه و مصرف منابع بودجه‌ای نقاط ضعفی وجود داشته باشد، منابعی هدر رفته یا سوءاستفاده‌ای صورت گرفته باشد، برخورد با افراد مسئول مشکلی را حل نمی‌کند. مهم آن است که سیستم‌های کنترلی مورد ارزیابی قرار گیرد و اقدامات پیشگیرانه صورت گیرد.

### بحث و نتیجه گیری

شناسایی چالش‌های نظام بودجه‌ریزی و تلاش برای رفع آن‌ها از اهمیت بالایی برخوردار است. منابع مالی بودجه‌ای محدود به‌ویژه ناپایداری منابع حاصل از فروش نفت اهمیت مدیریت منابع و تخصیص و مصرف بهینه منابع محدود را دو

استقرار دولت الکترونیک، افقی‌سازی ساختارهای سازمانی و افزایش انعطاف‌پذیری از جمله راه‌حل‌های این چالش است.

**نبود نظام کنترلی یکپارچه و قابلیت پایین سیستم‌های نرم‌افزاری:** نظام کنترلی مناسب دستیابی به اهداف سازمانی را تسهیل می‌کند. در بخش عمومی برداشت صحیحی از نظام کنترلی وجود ندارد و نظام کنترلی یکپارچه‌ای که نیازهای اطلاعاتی مدیریت و ذی‌نفعان را تأمین کند استقرار نیافته است. سیستم‌های نرم‌افزاری متنوع در بسیاری از موارد مانع از تولید اطلاعات یکپارچه می‌شود.

**گزارشگری مالی با کیفیت و شفافیت کم:** در بخش عمومی اطلاعات مالی برای پاسخگویی به نهادهای نظارتی مانند دیوان محاسبات تهیه می‌شود و کارکرد اصلی گزارشگری مالی که تأمین نیازهای اطلاعاتی مشترک طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان است مورد تأکید قرار نگرفته است. بسیاری از دستگاه‌های اجرایی هنوز برای شناسایی دارایی‌های ثابت و انعکاس آن در صورت‌های مالی اقدامی نکرده‌اند. بهای تمام شده خدمات خود را محاسبه و گزارش نمی‌کنند و بدهی‌هایی نظیر مزایای پایان خدمت کارکنان را شناسایی نمی‌کنند. نبود اطلاعات مالی و غیرمالی جامع و ناتوانی از ارائه تحلیل‌های مالی حرفه‌ای موجب شده است کارایی نظام تصمیم‌گیری پایین باشد.

**حضور نهادهای دولتی در اجرای پروژه‌ها:** بر اساس برخی اطلاعات موجود بخش خصوصی تنها ۱۰ درصد اقتصاد را در اختیار دارد و سهم نهادهای بیرون از دولت ۴۸ درصد بیشتر از سهم ۴۲ درصدی دولت از اقتصاد است (خبرآنلاین، ۲۷ شهریور ۹۷). این حضور گسترده دولت و نهادهای غیردولتی در اقتصاد کاهش بهره‌وری را رقم می‌زند و مانع از دستیابی به اهداف برنامه‌های پنج ساله می‌شود.

**تخصص و تجربه مدیران و کارکنان و برنامه‌های آموزشی:** در بخش عمومی مدیریت حرفه‌ای نشده است. به عبارت دیگر مدیریت سیاسی است و انتصاب به سمت‌های مدیریتی بر حسب گرایش‌های سیاسی مانع از آن می‌شود که منافع عمومی در تصمیمات اولویت اصلی باشد. کارکنان بخش عمومی انگیزه زیادی برای بروز نگهداشتن دانش و مهارت افزایی لازم را ندارند و برنامه‌های آموزشی اثربخشی هم طراحی و اجرا نمی‌شود تا مهارت افزایی بهبود یابد.

## جدول ۸. ارزیابی چالش‌های مرحله ارزیابی عملکرد بودجه

سوال	عنوان چالش	آماره تی	سطح اهمیت	تفاوت میانگین
Q56	پاسخگویی ضعیف مدیریت در برابر عملکرد	۱۵/۵۸۸	۰/۰۰۰	۱/۶۳۶
Q57	پاسخگویی عملیاتی (کارایی و اثر بخشی) در کنار پاسخگویی مالی (رعایت مقررات)	۸/۳۹۹	۰/۰۰۰	۱/۴۰۹
Q58	عدم استقرار نظام مدیریت عملکرد	۸/۸۰۱	۰/۰۰۰	۱/۳۶۳
Q59	سیاسی بودن انتصابات و عدم ارتباط عملکرد مدیران با ارتقای آن‌ها	۱۲/۲۰۵	۰/۰۰۰	۱/۶۸۲
Q60	تخصص و تجربه ناکافی برای ارزیابی عملکرد برنامه‌ها و فعالیت‌های اجرایی	۶/۳۸۴	۰/۰۰۰	۱/۲۷۳
Q61	نظارت دیوان محاسبات پیشگیرانه نیست	۶/۳۰۸	۰/۰۰۰	۱/۰۹۱
Q62	تخصص ناکافی دیوان محاسبات برای حسابرسی موضوعات خاص	۴/۱۷۰	۰/۰۰۰	۰/۷۷۳
Q63	امکان حفظ استقلال حسابرسان دیوان محاسبات	۱/۶۲۹	۰/۱۱۸	۰/۵۰۰
Q64	ناکارآمدی برخوردهای قضایی با تخلفات مربوط به اجرای بودجه	۱۰/۸۸۷	۰/۰۰۰	۱/۳۱۸
Q65	استفاده ناکافی از تکنولوژی اطلاعات در رسیدگی‌های دیوان محاسبات	۵/۱۶۱	۰/۰۰۰	۱/۰۴۵
Q66	کیفیت پایین حسابرسی مالی و بی‌اعتنایی به نقاط ضعف ارائه شده در گزارش	۱/۹۰۷	۰/۰۷۰	۰/۷۷۳
Q67	ناکارآمدی نظارت عملیاتی بر اجرای پروژه‌های سرمایه‌ای	۷/۰۸۵	۰/۰۰۰	۱/۲۲۷
Q68	عدم اجرای حسابرسی عملکرد	۷/۲۱۸	۰/۰۰۰	۱/۲۷۳

تصویب، قرارگرفتن در معرض شوک‌های بیرونی، دستورات و چانه‌زنی‌ها و فشار گروه‌های ذی‌نفع برای اجرای پروژه‌های غیرقابل توجیه و ضعف نظام نظارتی کارایی نظام برنامه‌ریزی را به چالش کشیده است. بنابراین یکی از مهمترین چالش‌های نظام بودجه‌ریزی کشور، ناکارایی نظام برنامه‌ریزی است.

کمیت تعیین شده برای اهداف، سنج‌های تعیین شده برای ارزیابی برنامه‌ها و فعالیت‌های اجرایی و ارقام مصوب برای تحقق اهداف برنامه فاقد دقت کافی است و از یک نظام اندازه‌گیری دقیق بدست نیامده است. این وضعیت نظام برنامه‌ریزی زاینده چالش‌های با اهمیت در مرحله طراحی بودجه است.

علاوه بر این، لابی‌گری در تصویب بودجه، پیش‌بینی خوش بینانه درآمدها و کسری بودجه مستمر، تصویب بودجه نامتعادل و عدم رعایت عدالت بین نسلی و درون نسلی، توزیع غیراقتصادی یارانه‌ها و هدر رفت منابع از چالش‌های مرحله تصویب بودجه است. بر این اساس می‌توان ادعا کرد که سهم عمده‌ای از بهره‌وری پایین بخش عمومی به مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای نمایندگان مجلس در تصویب بودجه برمی‌گردد. مصرف غیرکارایی منابع، سهم بالای هزینه‌های پرسنلی، دور زدن مقررات، ساختار اداری ناکارآمد و فسادزاه نظام کنترلی ضعیف، ناکارآمدی نظام مالیاتی، سهم بالای دولت و نهادها

چندان می‌کند. چالش‌های بودجه‌ریزی در کشور از نظام برنامه‌ریزی شروع می‌شود. بودجه‌ریزی استراتژیک، هدف محور و عملکرد محور مستلزم وجود برنامه‌های استراتژیک و بروز در دستگاه‌های اجرایی و کمی کردن اهداف یک سال در قالب بودجه سالانه است. در بسیاری از دستگاه‌های اجرایی یک مدیریت برنامه‌ریزی توانمند وجود ندارد، برنامه استراتژیک هم به معنای علمی آن تدوین و به‌روز نشده است. برنامه‌ها و فعالیت‌های اجرایی پیش‌بینی شده در بودجه سالانه حالت رفع تکلیف دارد و از دقت کافی برخوردار نیست. این یافته‌ها تا حدودی با یافته‌های آسیب‌شناسی برنامه‌های توسعه پنج ساله اول تا پنجم (برمکی، ۱۳۹۳) مطابقت دارد. آسیب‌شناسی برنامه‌های توسعه که هر سال برشی از آن در بودجه سالیانه هدف گذاری می‌شود، نشان می‌دهد، این برنامه‌ها از جنبه‌های اهداف برنامه‌ها، نظام برنامه‌ریزی برنامه‌ها، روند تصویب، اجرا و نظارت بر حسن اجرای برنامه‌ها دارای آسیب‌های جدی است. یک از هم‌گسستگی بین نهادهای درگیر در تدوین برنامه‌ها وجود دارد. بی‌ثباتی در جایگاه قانونی سازمان برنامه به توان کارشناسی آن ضربه زده است. عدم ارائه تعاریف روشنی از مفهوم توسعه، تمرکزگرایی، نادیده گرفتن مکانیزمی برای مشارکت نهادها در برنامه‌های توسعه با وجود سهم بالایی که در اقتصاد دارند، عدم رعایت یک برنامه زمان‌بندی مناسب در

- در اقتصاد و گزارشگری مالی ضعیف و شفافیت پایین از چالش‌های مرحله اجرای بودجه محسوب می‌شود. افزایش بهره‌وری و رفع چالش‌های مرحله اجرای بودجه با توجه به نوع چالش‌های موجود مستلزم عزم جدی تمام ارکان نظام تصمیم‌گیری کشور است و به سادگی قابل حل نیست. به عنوان نمونه افزایش شفافیت با مقاومت و موانع جدی روبه‌رو است. شبیری و صالح خو (۱۳۸۲)، عدم شفافیت نظام بودجه‌ای، عدم پاسخگویی و روشن نبودن کامل نقش‌ها و مسئولیت‌ها، تضعیف ثبات، قانونمندی و رقابت‌پذیری محیط اقتصادی و شفافیت نظام‌های نظارتی که بهره‌وری اقتصادی را تحت تأثیر قرار می‌دهد را از جمله مسائل و چالش‌های نظام بودجه‌ریزی بر می‌شمارند.
  - چالش‌های مرحله ارزیابی عملکرد بودجه ناشی از عدم استقرار نظام پاسخگویی در برابر عملکرد، قابلیت و کفایت رسیدگی‌های دیوان محاسبات، استفاده ناکافی از حسابرسی مستقل و گزارش حسابرسی، پیشگیرانه نبودن رسیدگی و ناکارآمدی برخوردهای قضایی است.
  - بدون تردید افزایش مسئولیت پاسخگویی، افزایش شفافیت و قانون‌مداری، افزایش رضایت مردم و بهبود کیفیت زندگی شهروندان مستلزم توجه جدی به چالش‌های نظام مدیریت مالی و بودجه‌ریزی کشور است که در مراحل طراحی و تهیه، تصویب، اجرا و ارزیابی عملکرد بودجه وجود دارد.
  - این پژوهش ادبیات مدیریت مالی بخش عمومی و بودجه‌ریزی را توسعه می‌دهد و با شناسایی چالش‌های نظام بودجه‌ریزی مبنایی برای اصلاح این نظام فراهم می‌سازد. ارائه راهکارهایی برای برطرف کردن چالش‌های شناسایی شده در مرحله طراحی و تهیه بودجه و مراحل تصویب، اجرا و ارزیابی بودجه در پژوهش‌های جداگانه‌ای می‌تواند مورد توجه علاقه‌مندان به پژوهش در این حوزه قرار گیرد. سازمان برنامه و بودجه کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی، دستگاه‌های اجرایی، مجلس شورای اسلامی، دیوان محاسبات و تحلیل‌گران مسایل اقتصادی می‌توانند از یافته‌های این پژوهش استفاده نمایند.
- منابع**
- اخباری، محمد و زیدی زاده، سمیرا. (۱۳۹۰). برآورد اندازه بهینه دولت در اقتصاد ایران با استفاده از تخمین منحنی آرمی. *فصلنامه روند پژوهش‌های اقتصادی*، ۱۹ (۶۰)، ۸۱-۱۱۲.
  - اقتصاد نیوز. (۱۳۹۵)، حقوق کارمندان دولت، ۱۰/۱۰/۱۳۹۵.
  - باباجانی، جعفر. (۱۳۸۵). ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران. *پیک نور*، ۵ (۴)، ۴-۲۶.
  - باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸). *پژوهشی در مبنای نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها* (جلد اول). تهران: مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران.
  - باباجانی، جعفر و اوستا، سهراب. (۱۳۹۴). مطالعه تطبیقی بودجه‌بندی عملکرد در ایران و کشورهای توسعه یافته (مطالعه موردی: کشور کانادا). *نشریه حسابداری دولتی*، ۱۳ (۱)، ۷-۱۶.
  - باباجانی، جعفر و پیغه، احمد. (۱۳۹۴). ارزیابی روند تحقق حقوق بین‌دوره‌ای حاکم بر مصرف عواید حاصل از فروش نفت و مشتقات آن از دیدگاه حسابداری. *دانش حسابداری*، ۶ (۲۰)، ۷-۳۳.
  - برمکی، افشین. (۱۳۹۳). *آسیب‌شناسی‌شناسی برنامه‌های توسعه بعد از انقلاب اسلامی*. معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی، امور برنامه‌ریزی اقتصاد کلان و ارزیابی برنامه.
  - تابناک. (۱۳۹۷). بلعیده شدن ۷۴ درصد از بودجه توسط شرکت‌های دولتی، ۱۹/۱۰/۱۳۹۷، کد خبر ۸۶۸۱۹۱.
  - خوشدلی، فاطمه. (۱۳۹۷). ناکامی نظام بودجه‌ریزی در ایران، مرکز بررسی‌های استراتژیک ریاست جمهوری.
  - دانایی فرد، حسن. (۱۳۹۶). *چالش‌های مدیریت دولتی در ایران*. تهران: انتشارات سمت.
  - دستورالعمل اجرایی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (۱۳۹۵). *دستورالعمل برنامه سالانه*، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور.
  - طیب‌نیا، علی و محمدی، حسین. (۱۳۸۳). مقایسه کارایی سرمایه‌گذاری در بخش‌های خصوصی و دولتی در ایران رویکردی برای خصوصی‌سازی. *مجله برنامه و بودجه*، ۹ (۴)، ۳-۳۶.
  - ساکتی، پرویز و سعیدی، احمد. (۱۳۸۸). چالش‌ها و راهکارهای به‌کارگیری شاخص‌های عملکردی در بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های دولتی ایران. *سومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی*. تهران، مرکز همایش‌های برج میلاد.
  - شبیری‌نژاد، علی اکبر و صالح‌خو، قاسم. (۱۳۸۲). *بودجه‌ریزی در ایران (مسائل و چالش‌ها)*. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
  - کردستانی، غلامرضا و معنوی مقدم، امیرهادی. (۱۳۹۶). مدیریت مالی نوین بخش عمومی: گذشته، حال و آینده، *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۶ (۳)، ۱۷-۳۰.

- کردستانی، غلامرضا و مشکینی، نفیسه. (۱۳۹۸). پیامدهای به‌کارگیری رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین. *فصلنامه مدیریت دولتی*، ۱۱(۳)، ۲۳۱-۲۵۰.
- کردلو، محمدرضا؛ دانش فرد، کرم اله؛ عالم تبریز، اکبر و تقوی، مهدی. (۱۳۹۸). الگوی مناسب بودجه‌ریزی برای افزایش بهره‌وری در نظام بودجه‌ریزی کشور مطابق استاندارد ۲۰۱۴ صندوق بین‌المللی پول. *مدیریت بهره‌وری*، ۱۳(۴۸)، ۲۰۳-۲۲۰.
- محمدرزاده سلطانمرادی، هادی؛ فیضی، طاهره؛ گرامی‌پور، مسعود و یدالهی، مهدی. (۱۳۹۸). تبیین و آسیب‌شناسی
- Governmental Accounting Standards Board. (1999). *Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis for State and Local Governments*. Statement, 34.
- International Public Sector Accounting Standards Board. (2017). *Handbook of International Public Sector Accounting*, 1, <https://www.ifac.org>.
- Kong, D. (2005). Performance-Based Budgeting: The U.S. Experience, *Public Organization Review: A Global Journal*, (2)5, 91-107.
- Nyamita, M.O., Dorasamy, N. & Garbharran, H.L. (2015). A Review of Public Sector Financial Management Reforms: An International Perspective. *Public and Municipal Finance*, (2)4, 25-37.
- Republic of Serbia, Ministry of Finance. (2015). *Public Financial Management Reform Program*
- Schick, A. (2007). Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools?. *OECD Journal on Budgeting*, (2)7, 109-138.
- Shaghghi, V. (2018). Evaluation of Iranian 20-year Outlook's Economic Objectives in Five-year Development Plans. *Majlis & Rahbord*, (94)25, 209-238.
- الگوی جاری مدیریت دولتی در ایران. *فصلنامه مدیریت دولتی*، ۱۱(۱)، ۱-۲۶.
- مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی. (۱۳۸۶). *مسائل و مشکلات بودجه‌ریزی در ایران*. گزارش شماره ۸۸۶۲.
- مشرق نیوز. (۱۳۹۶). *آمار فرار مالیاتی*. ۱۳۹۶/۰۷/۲۴.
- نیکونهاد، حامد و قارلقی، صدیقه. (۱۳۹۶). نهادهای ناقض اصل عدم تخصیص در قوانین و مقررات ناظر بر بودجه. *جستارهای حقوق عمومی*، ۳(۱)، ۴۴-۷۰.
- Andrew, B. (2018). OECD Best Practices for Performance Budgeting. Organisation for Economic Co-operation and Development, GOV/PGC/SBO (2018)7.
- Andrews, M., Cangiano, M., Cole, N., Renzio, P.D. Krause, P. & Seligmann, R. (2014). This is PFM, Center for International Development at Harvard University, CID Working Paper, 285.
- Babajani, J. (2009). Theoretical Basis of Municipality Financial Reporting and Accounting, 1, *Center for Studies and Planning*.
- Downes, R., Moretti, D. & Nicol, S. (2017). Budgeting and Performance in the European Union: A review by the OECD in the Context of EU Budget Focused on Result. *OECD journal on Budgeting*, (1)1, 1-60.
- Eghtesadnews. (2016). *Salaries of civil servants*, January 10th.
- Fritz, V. Verhoeven, M. & Avenia, A. (2014). Political Economy of Public Financial Management Reforms. Experiences and Implications for Dialogue and Operational Engagement, *Word Bank Group*, 1-134.
- Garcia-Sanchez, Isabel-maria & Beatriz-Cuadrado, Ballesteros. (2016), *New Public Financial Management*. Springer International Publishing Switzerland, 1-18.
- Governmental Accounting Standards Board. (1987). Objectives of Financial Reporting. *Concepts Statement*, 1.