

شناسایی و رتبه‌بندی چالش‌های گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور با نظریه داده بنیاد و فرآیند تحلیل رتبه‌ای

■ امید اسلام‌زاده^۱

■ حسن حیدری سلطان‌آبادی^۲

■ ابوالفضل حاجی‌نژاد^۳

چکیده:

پاسخگویی و شفافیت، مؤلفه‌های مهم حکمرانی مطلوب دولت می‌باشند که در قالب تهیه «گزارش تفریغ بودجه با کیفیت» دست یافتنی است. تفریغ بودجه اولین بار در سال ۱۲۸۹ در قانون محاسبات عمومی در جهت بهبود مصرف اعتبارات و وصول درآمدها مطرح شد. هدف از این پژوهش شناسایی چالش‌های تهیه مطلوب گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور با نظریه داده بنیاد و رتبه‌بندی آن‌ها با فرآیند تحلیل رتبه‌ای است. پژوهش از لحاظ هدف از نوع کاربردی و از لحاظ نحوه اجرا توصیفی - پیمایشی است. نمونه پژوهش برای پاسخ به سؤالات پژوهش (۱۰) نفر از کارشناسان رده بالای دیوان محاسبات کشور و مدیران ارشد دولتی و اساتید دانشگاه بودند. یافته‌های پژوهش در نظریه داده بنیاد، شش چالش اصلی شامل «موارد مرتبط با گزارش تفریغ بودجه»، «مشکلات ناشی از قانون بودجه»، «چالش‌های مرتبط با سایر دستگاه‌های دولتی»، «چالش‌های ناشی از قوانین مالی»، «مسائل محیطی» و «مشکلات ناشی از حسابداری دولتی» را شناسایی نمود. در مرحله رتبه‌بندی فرآیند تحلیل رتبه‌ای «مشکلات مرتبط با گزارش تفریغ بودجه» به عنوان مهم‌ترین چالش تفریغ بودجه معرفی شد. در راستای ارائه گزارش تفریغ بودجه بهتر نیاز به بررسی‌های میدانی در رابطه با تفریغ بودجه، انجام اصلاحات قانونی، ایجاد هماهنگی بیشتر بین دستگاه‌های اجرایی و در نظر گرفتن شرایط محیطی است.

واژگان کلیدی: تفریغ بودجه، دیوان محاسبات کشور، فرآیند تحلیل رتبه‌ای، نظریه داده‌بنیاد.

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رودهن، تهران، ایران. نویسنده مسئول، ایمیل: omideslamzadeh@yahoo.com

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد دهق، اصفهان، ایران

۳. کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات خراسان جنوبی

۱. مقدمه

دولت‌ها بدون لحاظ اندازه، پیچیدگی، طبقه‌بندی، سیستم‌ها و بخش‌های موردنظر، برای دستیابی به اهداف استراتژیک و ایجاد پایداری مالی و همچنین پاسخگویی مطلوب به یک سیستم بودجه‌بندی قوی نیازمندند (لینو^۱ و همکاران، ۲۰۲۳؛ گادرادو و بیساگنو^۲، ۲۰۲۲؛ گارست - نسباک و کوروپو^۳، ۲۰۱۸؛ فالتی و همکاران^۴، ۲۰۱۴). یکی از انواع نظارت بر اجرای بودجه، نظارت پارلمانی است، که نظارت نهایی بر اجرای بودجه سالانه دولت محسوب می‌شود. مجلس با استفاده از شیوه‌های نظارتی خاص، استفاده‌کنندگان از بودجه و اعمال آن را تحت نظارت قرار داده و بدین‌وسیله تا حدود زیادی قدرت بیش از حد آن‌ها را کنترل می‌نماید. در ایران حق نظارت بر اجرای بودجه توسط نمایندگان مجلس از دوره مشروطیت آغاز گردیده است. بر اساس اصول (۱۰۱)، (۱۰۲) و (۱۰۳) قانون اساسی مشروطه در سال ۱۲۸۵ هجری شمسی، دیوان محاسبات ایجاد و واژه «تفریغ حساب» موجودیت یافت. برای این منظور یکی از راه‌های اعمال نظارت پارلمانی قوه مقننه بر اجرای بودجه و عملکرد دولت از طریق گزارش تفریغ بودجه و توسط دیوان محاسبات صورت می‌گیرد. یک تفریغ بودجه مطلوب، نتایج اجرای سیاست‌ها و اهداف موردنظر را در بر دارد و به عنوان ابزاری سودمند جهت شناسایی نقاط قوت و ضعف بودجه، نقشی مثرتر در تهیه و تنظیم بودجه سنوات بعد دارد. بودجه می‌تواند ضمن شناسایی قوانین نادرست و ناکارآمد و جلوگیری از فرونی هزینه‌ها نسبت به اعتبارات مصوب به عنوان ابزاری مطلوب نقشی اساسی در برنامه‌ریزی‌های آتی و ثبات بودجه‌ریزی به عنوان یک متغیر کلان اقتصادی ایفا نماید. مهم‌ترین هدف دیوان محاسبات کشور که در فراز انتهایی اصل (۵۵) قانون اساسی و ماده (۶) قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب بدان اشاره گردیده است؛ تهیه گزارش تفریغ بودجه سالانه است. تدوین گزارش تفریغ بودجه در واقع عملکرد مدیران را در مقابل جوه دریافتی و هزینه‌های انجام شده و با توجه به برنامه‌های پیش‌بینی شده نمایش می‌دهد. با توجه به اینکه گزارش تفریغ بودجه به عنوان ابزاری برای اعمال شأن نظارتی مجلس و وسیله‌ای برای اعمال نظارت پارلمانی است؛ قطعاً در صورت ارائه و ارسال به موقع آن برای مجلس شورای اسلامی، این گزارش می‌تواند مبنای مناسبی برای ارزیابی عملکرد دولت و شاخصی برای بسیاری از اظهارنظرها و ارزیابی‌های فنی در مورد عملکرد دستگاه‌ها، شرکت‌های دولتی و وزارتخانه‌ها باشد که در این صورت دقت و صحت عملکرد دولت نیز بهبود خواهد یافت (الکساندرو و مارو^۵، ۲۰۲۳؛ گارست - نسباک و کوروپو، ۲۰۱۸؛ دانشفرد و قزلباش، ۱۳۸۹). گرچه تاکنون گزارش‌های تفریغ بودجه زیادی توسط دیوان محاسبات ارائه شده است لیکن همواره این گزارش‌ها با چالش‌هایی روبه‌رو بوده که سبب شده گزارش مورد دلخواه نمایندگان مجلس ارائه نشود. مشکلات مربوطه صرفاً

1. Lino
2. Cuadrado-Ballesteros and Bisogno
3. Garseth-Nesbakk and Kuruppu
4. Faleti et al
5. Aleksandrov and Mauro

مرتبط با نوع حسابرسی دیوان محاسبات نیست و از موارد دیگری نیز نشأت می‌گیرد که بایستی از دیدگاه خبرگان مورد بررسی قرار گیرد. در این پژوهش به تبیین چالش‌های تفریح بودجه از منظر خبرگان پرداخته می‌شود تا از این طریق فرآیند پاسخگویی دولت بهبود یابد.

بهبود حکمرانی و کارایی نظام مالی دولت در گرو نظام بودجه‌بندی و ساختار نظام اداری کشور و وجود کنترل و نظارت بر اجرای بودجه و مجموعه قوانین و مقررات حاکم و ناظر بر عملیات مالی دولت است (گیل و شارما^۱، ۲۰۲۳؛ حسن و صلاح^۲، ۲۰۲۳). آخرین مرحله از گردش بودجه مرحله نظارت و کنترل بودجه می‌باشد که در دو مرحله قبل از خرج و بعد از خرج صورت می‌گیرد. نظارت قبل از خرج توسط ذی‌حسابان دولت و مرحله بعد از خرج توسط مجلس انجام می‌شود. برآیند پارلمانی نظارت بر اجرای بودجه در قالب گزارش تفریح بودجه مشاهده می‌شود و اهدافی همچون اطمینان بخشی به نمایندگان در خصوص عملکرد بودجه و میزان تحقق اهداف آن، استفاده در تهیه و تنظیم قوانین بودجه سنواتی آتی، آگاهی از عملکرد دستگاه‌های اجرایی ذی‌ربط و... را برای نمایندگان محقق می‌نماید.

مطابق اصل (۵۵) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات کشور مکلف است به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد، رسیدگی یا حسابرسی نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز ننماید و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. به همین جهت دیوان محاسبات، حساب‌ها و اسناد مدارک را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریح بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود. لذا تفریح بودجه عملکرد سال گذشته بودجه را با در نظر گرفتن اهداف پیش‌بینی شده نمایان می‌سازد و می‌تواند به عنوان یکی از ابزارهای مهم مدیریت کلان اقتصادی جامعه، نقشی فوق‌العاده در برنامه‌ریزی‌های آتی کشور ایفاء نماید (گادارادو و بیساگنو، ۲۰۲۲؛ چانگ و خادزیر^۳، ۲۰۱۸؛ دانشفرد و قزلباش، ۱۳۸۹؛ سعیدی، ۱۳۸۴). با توجه به اهمیت گزارش مزبور و اینکه گزارش تفریح بودجه کل کشور با هدف ارزیابی عملکرد بخش عمومی و پاسخگویی مالی از حیث رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های بودجه‌ای و بررسی کارایی و اثربخشی فعالیت‌های انجام شده توسط دستگاه‌های اجرایی، تهیه و تنظیم می‌گردد و فرصتی مغتنم برای دیوان محاسبات جهت حضور مؤثر در فرآیند تصمیم‌سازی و تصمیم‌گیری در سطح کشور و بهبود عملکرد بخش عمومی محسوب می‌شود؛ می‌بایست الزامات موردنیاز جهت ارتقاء سطح کیفی آن را به درستی شناسایی نمود تا با درج مطالب کاربردی و مؤثر اجرای موارد پیشنهادی آن را از سوی مسئولین ذی‌ربط تضمین نمود. همچنین لازم است که گزارش مذکور جهت پاسخگویی قوی‌تر تا حد ممکن عاری از هرگونه مشکل باشد و مرحله اول برای رسیدن به این هدف آرمانی شناسایی چالش‌های تفریح بودجه دولت است که این موضوع اهمیت بررسی

1. Gill and Sharma
2. Hassaan and Salah
3. Chong and Khudzir

موضوع را نشان می‌دهد. برای دستیابی به هدف پژوهش سؤالات زیر مطرح می‌گردد:

سؤال اول: تفریح بودجه دیوان محاسبات با چه چالش‌ها و مشکلاتی روبه‌روست؟

سؤال دوم: کدام‌یک از چالش‌ها و مشکلات تفریح بودجه دارای اهمیت بیشتری است؟

۲. مبانی نظری و تجربی پژوهش

تئوری زیربنایی بحث کیفیت گزارش‌های نظارتی همچون گزارش تفریح بودجه مرتبط با مبحث پاسخگویی و مدیریت ریسک‌های احتمالی است (لیتون^۱، ۲۰۲۳). از آنجایی که ماهیت دولت مستلزم پاسخگویی عمومی است، لذا باید به کیفیت گزارش تفریح بودجه توجه شود. پاسخگویی با گزارشگری شروع می‌شود. حسابرسان مستقل بدون اینکه بخشی از ساختار کنترل داخلی باشند، نقش آن‌ها کمک به دولت‌ها در نشان دادن مسئولیت‌پذیری خود است. دولت‌ها مانند بخش خصوصی برای اعتبار بخشیدن به عملکرد بودجه‌ای خود به شخص ثالث و بی‌طرفی برای بررسی نیاز دارند که این موضوع در قالب گزارش‌های تفریح بودجه نمایان می‌شود (بلان^۲، ۲۰۱۰). رشد نامتناسب فعالیت‌های دولت و نبود شفافیت میزان دخالت در امور اقتصادی، تقسیم ناموزون و غیرمنطقی وظایف بین دستگاه‌های اجرایی، موجب گردیده که انجام عملیات در بودجه با کندی صورت گیرد و همچنین منجر به اتلاف منابع و کاهش کارایی هزینه‌های بودجه شود. این چالش در نظام بودجه‌ریزی، همراه با مشکل، نبود معیارها و ضوابط مشخص در نظام مالی و اداری دستگاه‌های اجرایی باعث گردیده که در برقراری انضباط مالی و اقتصادی در نظام بودجه‌ریزی اخلاص ایجاد شود و به جای آن در بودجه‌ریزی، رقابت شدیدی بین دستگاه‌های مختلف برای افزایش سهم بودجه خود حاکم شود. بنابراین اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور بر مبنای عملیات و تهیه گزارش تفریح بودجه کل کشور بر این اساس، منجر به افزایش پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی و شفافیت عملکرد آن‌ها و همچنین ارتقاء کیفیت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه خواهد شد (الماسی و همکاران، ۱۳۹۵). اصول قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، در بیان روابط قوا متمایل به نظام پارلمانی است، ضمن آنکه زمینه همکاری قوا را فراهم می‌نماید، اقتدار و نفوذ قوه مقننه بر قوه مجریه به نحو چشم‌گیری نمایان می‌سازد که از جمله نشانه‌های این اقتدار والا، وجود انواع سیستم‌های نظارتی قوه مقننه بر قوه مجریه می‌باشد؛ یعنی مجلس شورای اسلامی علاوه بر تصویب قوانین، حق نظارت مستمر بر اجرای قانون را نیز بر عهده دارد. از سویی دیگر پژوهش‌ها نشان داده‌اند رابطه معناداری بین گزارش تفریح بودجه با کاهش تخلفات و پاسخگویی دولت وجود دارد. اولین و مهم‌ترین پیش‌زمینه پاسخگویی، نظارت است، به گونه‌ای که بدون وجود نظارت پاسخگویی معنا پیدا نمی‌کند و تا نظارتی نباشد نمی‌توان افراد و نهادها را به پاسخگویی فراخواند (هاکو^۳، ۲۰۰۰). پاسخگویی دارای یک سری اصول، مبانی و پیش‌زمینه‌هایی است که بدون وجود آن‌ها، امکان دسترسی به نظام پاسخگویی مطلوب وجود ندارد؛ مهم‌ترین این

1. Litton
2. Blann
3. Haque

عوامل: نظارت، شفافیت و اطلاعات برای تسهیل نظارت مورد توجه می‌باشد (هابرماس^۱، ۱۹۸۴). اگر تفریح بودجه به درستی انجام نشود سامانه دولت را با مشکل روبه‌رو می‌نماید و همچنین لازم است که در برنامه‌ریزی‌های آتی به این گزارش توجه زیادی شود (دانشفرد و قزلباش، ۱۳۸۹). تاکنون در خصوص تفریح بودجه و مشکلات آن پژوهش‌های زیادی انجام نشده است و تنها تعداد کمی پژوهش در ارتباط با تفریح بودجه صورت گرفته که در ادامه به مهم‌ترین آن‌ها اشاره می‌شود: موسوی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهش خود مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار پیش‌روی استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور را در شرایط ناپایدار حال حاضر فضای اقتصادی و سیاست‌گذاری کشور و ناپایداری منابع مالی دولتی و همچنین عدم تعریف فرآیند و مسیر دقیق و شفاف پیاده‌سازی این نوع نظام مالی در کشور دیده‌اند. سعید و حبیب‌نژاد (۱۳۹۹) در پژوهش خود با عنوان چالش‌های نظارتی مجلس شورای اسلامی بر برنامه‌های توسعه متوجه شدند که تحلیل مفهومی برنامه توسعه و نظارت مجلس، می‌تواند مقدمه‌ای برای فهم چالش‌های موجود بر سر راه نظارت مجلس بر این برنامه‌ها باشد. تأثیر ساختار سیاسی سابق بر برنامه‌های توسعه، اشکالات موجود در مرحله تهیه و تصویب و کنش آن با امر نظارت، ایرادات قانون‌نویسی و عدم توجه به مشخصه‌های برنامه، از عمده‌ترین چالش‌های نظارتی مجلس در این رابطه قلمداد می‌شود. جلالیان و آذوغ (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان خلاءهای قانونی شأن نظارتی دیوان محاسبات کشور انجام دادند؛ یافته‌های مطالعه حاکیست یکی از خلاءهای حساسی «مدیریت کند» در عملیات می‌باشد که می‌توان برای از بین بردن این خلاء از زمینه‌های آنلاین سازی محاسبات و تأییدات برخط در محاسبات سیستم‌های حساسی مدیریت استفاده نمود که بر اساس تشکیل و آزادسازی اطلاعات در فضای ابری صورت می‌گیرد. خلاء دیگر به مقررات مربوط به نظارت بر حسن اجرای بودجه می‌باشد. قانون‌گذار به موجب قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور وظیفه نظارت بر حسن اجرای بودجه را در سطح کلان، به عهده دیوان محاسبات کشور محول نموده است که این نظارت از طریق معاونت‌های فنی و حسابرسی سازمان مذکور اعمال و در نهایت در چارچوب گزارش تفریح بودجه توسط معاونت حقوقی، مجلس و تفریح بودجه تهیه و به مجلس شورای اسلامی تقدیم می‌گردد که این فرآیند طولانی، پرهزینه و با تأخیر، ضرورت بهبود را بیش از پیش نمایان می‌سازد. خلاء دیگر مبارزه با پول‌شویی است، برای برطرف کردن این خلاء نظارت‌های مالی مؤثر و کارآمدی نیاز است که در مراحل مختلف و تحت عناوین گوناگون اعمال شود. خلاء دیگر استفاده از فناوری اطلاعات است. دیوان محاسبات باید با استفاده از فناوری اطلاعات در انجام امور حساسی و پیاده‌سازی طرح سامانه نظارت الکترونیکی (سنا) ضمن کاهش مدت زمان گردآوری اطلاعات در حوزه حساسی، دقت و صحت اطلاعات مالی جمع‌آوری شده را افزایش دهد. نتایج پژوهش اشراق و همکاران (۱۳۹۶) با عنوان بررسی تأثیر گزارش تفریح بودجه بر تصمیمات مجلس شورای اسلامی نشان داد که گزارش تفریح بودجه در زمینه میزان منابع و مصارف، میزان شفافیت بودجه و حوزه نفت و گاز برای نمایندگان دارای اهمیت بوده و

1. Habermas

در تصمیم‌گیری‌های آنان تأثیرگذار بوده است. در نهایت، یافته‌های آزمون رتبه‌بندی حاکی از این می‌باشد که از دیدگاه نمونه تحقیق گزارش تفریح بودجه در زمینه میزان شفافیت بودجه، دارای بیشترین اهمیت و در زمینه حوزه پولی و بانکی، دارای کمترین اهمیت بوده است. دانشفرد و قزلباش (۱۳۸۹)، پژوهشی با عنوان بررسی نقش گزارش تفریح بودجه در اعمال نظارت پارلمانی بر عملکرد دولت انجام دادند. نتایج بررسی نشان داد که رابطه معناداری بین گزارش تفریح بودجه با کاهش تخلفات و پاسخگویی دولت وجود دارد. مدرسی حجت آبادی (۱۳۸۷)، در پژوهشی تحت عنوان ارزیابی صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور از منظر پاسخگویی دولت، به نقش صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور در پاسخگویی دولت پرداخته شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد از دیدگاه هر دو جامعه آماری پاسخ خواهان درون سازمانی و برون سازمانی بین انتظارات استفاده‌کنندگان (پاسخ خواهان) با محتویات اطلاعاتی عملکرد سالانه بودجه کل کشور فاصله معناداری وجود دارد. محمدی (۱۳۸۲)، در پژوهشی تحت عنوان بررسی اثربخشی تفریح بودجه بر بودجه‌ریزی شرکت‌های دولتی با نگاهی به بودجه شرکت‌های گروه راه و ترابری به بررسی اثربخشی تفریح بودجه در بودجه‌ریزی شرکت‌های گروه راه و ترابری، به منظور شناسایی نحوه تأثیرپذیری بودجه سنواتی از تفریح بودجه می‌پردازد. نتایج حاصل حاکی از عدم تحقق اهداف موردنظر و در نتیجه عدم اثربخشی تفریح بودجه بر بودجه‌ریزی شرکت‌های گروه راه و ترابری بوده است. الماسی (۱۳۸۰)، در پژوهشی تحت عنوان بررسی علل ناکارآمدی نظارت پارلمانی در اجرای خط‌مشی عمومی و ارائه مدل راهبردی نشان می‌دهد چنانچه دامنه متغیرهای مستقل مانند تشکیل احزاب و ائتلاف گروه‌ها ساختار شبکه اطلاعات، زیرساخت حقوقی و اصلاح ساختار تلفیق و آیین‌نامه بیشتر باشد؛ دامنه متغیرهای وابسته از قبیل نفوذ نخبگان قدرت، تعداد دستگاه نظارتی، ناکارآمدی ابزار نظارتی و سکوت آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها کمتر می‌شود. آقالو (۱۳۶۳)، در پژوهشی تحت عنوان بررسی مشکلات تهیه لایحه تفریح بودجه در ایران ضمن بررسی مبانی قانونی بودجه و قوانین محاسبات و دیوان محاسبات سال‌های مختلف و همچنین لایحه تفریح بودجه به بررسی مشکلات تهیه لایحه تفریح بودجه و علل تعویق و تأخیر تفریح بودجه پرداخته است. به منظور مرتفع نمودن این مشکلات پیشنهاداتی در خصوص اصلاح قوانین محاسبات عمومی، دیوان محاسبات و ضوابط پرداخت و همچنین پیشنهاداتی در زمینه اصلاح ساختاری در روش‌های اداری و دیوان سالاری موجود و تعیین ضوابط اصولی جهت نگهداری و رسیدگی به محاسبات دستگاه‌ها و آموزش کافی و تأمین نیازهای مالی جهت مدیران بخش هزینه، ارائه گردیده است. لیتون (۲۰۲۳) نشان دادند که مدیریت ریسک‌های احتمالی بر بهبود بودجه‌ریزی اثرگذار است. گیل و شارما (۲۰۲۳) نشان دادند که حسابداری بخش عمومی بر بهبود بودجه و مدیریت مالی دولت اثرگذار است. گادرادو و بیسانگو (۲۰۲۲) پژوهشی با عنوان «شفافیت بودجه و پایداری مالی» انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که شفافیت بودجه بر پایداری مالی دولت‌ها اثرگذار است. صالحی^۱ و همکاران (۲۰۲۲) پژوهشی در رابطه با اصلاحات حسابرسی و کیفیت

حسابرسی در عراق انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که بین اصلاحات حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. الفرزا^۱ و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان تحلیل عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که شایستگی حسابرس، تردید حرفه‌ای حسابرس و درک سیستم‌های اطلاعاتی بر کیفیت حسابرسی اثر گذارند. بوستان^۲ و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی در خصوص نقش حسابرسی دیوان محاسبات در پایداری مالی بخش عمومی در چرخه‌های اقتصادی مختلف انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که دیوان محاسبات نقش مهمی در کاهش فساد دستگاه‌های دولتی در دوره‌های بحران و پسا بحران دارد. جوسیتی و مگدالنا^۳ (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان جستجوی کیفیت حسابرسی در بخش عمومی انجام دادند. استقلال، شایستگی، ویژگی‌های شخصی (شامل تجربه، صلاحیت‌ها، ارتباطات اجتماعی و جنسیت)، اندازه واحد مورد رسیدگی، حق الزحمه، پروفایل واحد مورد رسیدگی در زمینه مدیریت درآمد و هزینه‌ها، تعویلات حسابرسی، دیدگاه‌های کاربران، چرخش حسابرس، حسابرسی‌های مشترک، شرایط قانون و خدمات غیر حسابرسی به عنوان عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی معرفی شدند. موراینا و داندگو (۲۰۲۰) در پژوهش خود بیان نمودند که اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر جنبه پاسخگویی کیفیت گزارشگری مالی نیجریه تأثیر مثبت و معناداری دارد و همچنین اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر جنبه تصمیم‌گیری کیفیت گزارشگری مالی نیجریه تأثیر بهبود دهنده‌ای داشت. موراینا و داندگو^۴ (۲۰۲۰) در پژوهش خود بیان نمودند که اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر جنبه پاسخگویی کیفیت گزارشگری مالی نیجریه تأثیر مثبت و معناداری دارد و همچنین اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر جنبه تصمیم‌گیری کیفیت گزارشگری مالی نیجریه تأثیر بهبود دهنده‌ای داشت. آیدا^۵ و همکاران (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان اهمیت کیفیت حسابرسی در حسابرسی بخش عمومی مالزی انجام دادند. یافته‌های این مطالعه نشان داد که بین استقلال حسابرس و شایستگی حسابرس با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت معناداری وجود دارد و شایستگی حسابرس مهم‌ترین عامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در بخش عمومی است. فواد و سینگجی^۶ (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان تعیین‌کننده‌های کیفیت نسبت مخارج سرمایه‌ای، اندازه دستگاه‌های دولتی، بودجه دستگاه‌های دولتی، دستگاه‌های دولتی مستقر در کلان‌شهرها، دستگاه‌های دولتی مستقر در پایتخت، تجربه مدیر دستگاه‌های دولتی و سن مدیر دستگاه‌های دولتی بر کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار است.

1. Alfareza
2. Boştan
3. Josette & Magdalena
4. Muraina and Dandago
5. Aida
6. Fuad and Singgih

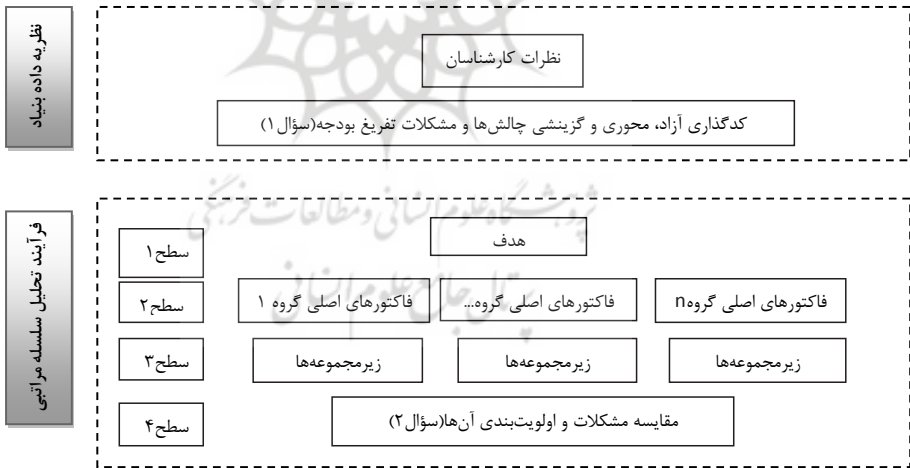
۳. فرضیه پژوهش

بعد از پاسخگویی به سوال اول و دوم پژوهش فرضیه پژوهش به شکل زیر طراحی می‌گردد:
فرضیه پژوهش: چالش‌ها و مشکلات تفریغ بودجه از اهمیت یکسانی برخوردار هستند.

۴. روش‌شناسی پژوهش

روش تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی می‌باشد، چرا که در جهت رفع نیازهای انسانی در حوزه تبیین مشکلات تفریغ بودجه به عنوان یکی از ارکان پاسخگویی دولت به مردم است و با توجه به اینکه در این پژوهش از روش‌های میدانی نظیر مصاحبه و پرسشنامه باز (روش نظریه داده بنیاد) استفاده شده است و هدف آن مطالعه و رتبه‌بندی مشکلات تفریغ بودجه در بخش دولتی با فرآیند تحلیل رتبه‌ای است، در نتیجه تحقیق حاضر بر اساس روش و ماهیت، یک تحقیق اکتشافی است. از طرفی روش پژوهش برای پاسخ‌گویی به سؤال اول کیفی و برای پاسخ به سؤال دوم کمی است. برای پاسخ به سؤال اول پژوهش از نظریه داده بنیاد و برای سؤال دوم فرآیند تحلیل رتبه‌ای به عنوان یکی از معیارهای تصمیم‌گیری چند معیاره استفاده می‌شود. شیوه کار این ابزارهای کیفی و کمی به شرح ذیل است:

شکل ۱: تشریح نظریه داده بنیاد و فرآیند تحلیل رتبه‌ای (جوشی و همکاران، ۲۰۱۱)



نظریه داده بنیاد بر پایه مصاحبه با خبرگان استوار است و برای موضوعاتی که مبانی نظری در مورد آن به صورت گسترده موجود نیست کاربرد دارد. در این روش از مصاحبه‌شوندگان درخواست می‌شود تا پاسخ سؤال را به صورت مشروح بنویسند و پس از این مرحله با مطالعه دقیق نوشته‌ها به کدگذاری آزاد گزینه‌ها پرداخته می‌شود. بعد از این مرحله محورهای مربوط به

هر یک از موارد مشخص و به عبارتی کدگذاری محوری انجام می‌شود، پس از این مرحله به انجام کدگذاری گزینشی برای نهایی کردن مؤلفه‌ها پرداخته می‌شود. در این مرحله پایایی گزینه‌ها نیز با نظرخواهی نهایی از دو کدگذار و با روش توافق درون موضوعی مشخص می‌شوند.

سنگ بنای فرآیند تحلیل رتبه‌ای (ماتریس رتبه‌ای) مقایسه‌های زوجی است. این مقایسات، ماتریسی را تشکیل می‌دهند که درایه‌های این ماتریس از مقایسه عنصر هر سطر با عناصر ستون‌ها، به دست می‌آید. برای مثال درایه a_{21} نشان می‌دهد عنصر اول چند برابر عنصر دوم است که عدد مورد نظر با توجه به اسکیل ساعتی منطق فازی در نظر گرفته می‌شود. مثلاً اگر A_1 با توجه به موضوع مورد بررسی خیلی مهم‌تر از A_2 باشد عدد ۵ را در ماتریس قرار می‌دهیم. واضح است که در این صورت درایه a_{12} و یا اهمیت A_2 نسبت به A_1 برابر $\frac{1}{5}$ خواهد بود. به این خاصیت ماتریس‌های مقایسه جفتی خاصیت معکوسی^۱ می‌گویند.

معادله ۱: ماتریس مقایسه‌های جفتی

	A1	A2	An
A1	$\frac{w_1}{w_1}$...	$\frac{w_1}{w_n}$
A2	$\frac{w_2}{w_1}$...	$\frac{w_2}{w_n}$
An	$\frac{w_n}{w_1}$...	$\frac{w_n}{w_n}$

اسکیل مقایسه‌های زوجی نیز به شرح زیر است:

جدول ۱: اسکیل‌های مقایسه زوجی

تعریف	کاملاً بالاتر	خیلی بالاتر	بالاتر	کمی بالاتر	ترجیح یکسان
شدت اهمیت	۹	۷	۵	۳	۱

می‌توان از اعداد مابین نیز استفاده نمود. پس باید در ابتدا مقیاس‌ها با هم مقایسه و سپس مقایسات باهم ترکیب تا به ترتیب اولویت‌ها مشخص شود. ماتریس‌هایی که تشکیل می‌شود بدین ترتیب است: تشکیل ماتریس مقایسات جفتی برای گزینه مورد نظر، به دست آوردن اولویت‌ها که با استفاده از پاسخ‌ها به دست می‌آید، تشکیل ماتریس نرمال شده مقایسه‌های جفتی (برای این کار جمع هر ستون را به دست آورده و عناصر هر ستون را بر مجموع آن تقسیم می‌کنیم تا عناصر

1.. Reciprocal

ماتریس نرمال شوند)، میانگین‌گیری از مقادیر به دست آمده از هر سطر و نتیجه‌گیری نهایی (رسیدن به پاسخ و تعیین اولویت‌ها) (سبزی، ۱۳۹۰). برای مثال یک نمونه از شیوه محاسبات برای رتبه‌بندی مشکلات تفریح بودجه به شرح زیر است:

جدول ۲: ماتریس مقایسه‌های جفتی

مشکلات ناشی از قانون بودجه	مشکلات مرتبط با گزارش تفریح بودجه	مشکلات تفریح بودجه در دولت در مرحله دلفی
۹	۱	مشکلات مرتبط با گزارش تفریح بودجه
۱	$\frac{1}{9}$	مشکلات ناشی از قانون بودجه
۱۰	۱,۱۱	جمع

در جدول فوق مشکل «مشکلات مرتبط با گزارش تفریح بودجه» نسبت به مشکل «مشکلات ناشی از قانون بودجه» دارای اهمیتی معادل کاملاً بالاتر یعنی عدد ۹ می‌باشد و از این‌رو مشکل «مشکلات ناشی از قانون بودجه» نسبت به «مشکلات مرتبط با گزارش تفریح بودجه» نمره عکس یعنی عدد $\frac{1}{9}$ را می‌گیرد. در این مرحله نیاز است که اعداد هر ستون جمع شوند. مرحله بعد از این بدین شکل است که ماتریس مقایسه‌های جفتی فوق باید نرمال شوند. برای نرمال کردن داده‌ها هر سلول بر جمع هر ستون تقسیم می‌شود تا داده‌ها نرمال شوند و سپس از هر ردیف میانگین گرفته می‌شود:

جدول ۳: ماتریس مقایسه‌های جفتی

میانگین نمره یک پاسخ	مشکلات ناشی از قانون بودجه	مشکلات مرتبط با گزارش تفریح بودجه	مشکلات تفریح بودجه در دولت در مرحله دلفی
۰,۹	۰,۹	۰,۹	مشکلات مرتبط با گزارش تفریح بودجه
۰,۱	۰,۱	۰,۱	مشکلات ناشی از قانون بودجه
۱	۱	۱	جمع

میانگین مربوطه نشان می‌دهد که در خصوص این پاسخ نمره مشکل مشکلات مرتبط با گزارش تفریح بودجه بیشتر از مشکل مشکلات ناشی از قانون بودجه می‌باشد. بعد از این مرحله باید میانگین همه پاسخ‌ها میانگین گرفته شود که نشان‌دهنده میانگین نهایی است.

جدول ۴: میانگین کل پاسخ‌ها

رتبه کلی	میانگین کلی نمره‌ها	پاسخ ۱۰	پاسخ...۱	پاسخ ۱	مشکلات تفریح بودجه در دولت در مرحله دلفی
۱	۰,۱۹	۰,۷	...	۰,۹	مشکلات مرتبط با گزارش تفریح بودجه
۲	۰,۰۸	۰,۳	...	۰,۱	مشکلات ناشی از قانون بودجه

در جدول فوق مشخص است که نمره کلی مشکل مشکلات مرتبط با گزارش تفریح بودجه بیشتر از مشکل مشکلات ناشی از قانون بودجه می‌باشد و لذا رتبه کلی نشان می‌دهد که اهمیت مشکل مشکلات مرتبط با گزارش تفریح بودجه بالاتر از مشکل مشکلات ناشی از قانون بودجه است.

۵. جامعه پژوهش و نمونه‌گیری

در روش تئوری داده بنیاد و فرآیند تحلیل رتبه‌ای به دلیل پیچیدگی پاسخگویی به پرسشنامه مسئله نمونه‌گیری و انتخاب نمونه فرقی می‌کند. در این دو روش، که مبتنی بر نظر خبرگان می‌باشد، برای تعیین حجم نمونه خبرگان فرمول کوکران کاربرد ندارد. فرمول کوکران برای محاسبه حجم نمونه آماری است و برای تکنیک‌های تحقیق در عملیات مصداق ندارد. برای خبرگان خود قیدهایی مانند حداقل تحصیلات، حداقل سابقه کاری و از این دست تعریف می‌شود. برای نمونه‌گیری خبرگان از روش نمونه‌گیری هدفمند استفاده می‌شود. در پرسشنامه نیازمند نظرخواهی از خبرگان تعداد پاسخ‌دهندگان حداقل ۵ و حداکثر ۲۰ نفر از خبرگان می‌باشد (بیبی، ۲۰۱۳). با توجه به تعداد نمونه موردنیاز در پژوهش‌های مبتنی بر نظرخواهی از خبرگان، این بخش و بخش بعدی با نظرخواهی از ۱۰ نفر از متخصصین حوزه مطالعه تحقیق در دیوان محاسبات کشور و دستگاه‌های دولتی انجام شده است که مشخصات آن‌ها به شرح جدول زیر است:

جدول ۵: ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان

مدت زمان مصاحبه	سابقه کاری مرتبط	مدرک تحصیلی	رشته تحصیلی	سمت (پست سازمانی)
۱ ساعت	۲۴	دکتری	اقتصاد	حسابرس کل
۳۰ دقیقه	۲۰	فوق لیسانس	مدیریت	مدیرکل
۴۵ دقیقه	۲۶	فوق لیسانس	حسابداری	معاون مدیرکل
۲۰ دقیقه	۱۴	دکتری	اقتصاد	معاون مدیرکل
۲ ساعت	۱۵	فوق لیسانس	حسابداری	معاون تفریح بودجه استانی
۱ ساعت	۱۵	دکتری	اقتصاد	رئیس اداره و استاد دانشگاه

مدت زمان مصاحبه	سابقه کاری مرتبط	مدرک تحصیلی	رشته تحصیلی	سمت (پست سازمانی)
۱ ساعت	۱۴	دکتری	حسابداری	رئیس اداره و استاد دانشگاه
۳۰ دقیقه	۳۰	دکتری	حسابداری	معاون فنی (معادل معاون وزیر)
۴۵ دقیقه	۱۵	لیسانس	حسابداری	رئیس اداره
۱ ساعت	۱۴	دکتری	حسابداری	رئیس اداره و استاد دانشگاه

منبع: یافته‌های پژوهش

۶. یافته‌های پژوهش

در این مرحله به سؤالات پژوهش پاسخ داده می‌شود:

۱.۶. تئوری داده بنیاد

سؤال اول: تفریح بودجه دیوان محاسبات با چه چالش‌ها و مشکلاتی روبه‌روست؟
در این مرحله از نظرات (۱۰) نفر از کارشناسان رده بالای دیوان محاسبات کشور و مدیران ارشد دولتی و اساتید دانشگاه استفاده شد. بدین منظور پس از دریافت نظرات مصاحبه‌شوندگان در قالب دست نوشته خلاصه شدند و سپس عملیات کدگذاری مؤلفه‌ها به صورت دستی انجام شد. کدگذاری در سه مرحله انجام شد:

مرحله اول: کدگذاری باز: که تمامی نظرات مصاحبه‌شوندگان خلاصه شدند.
مرحله دوم: کدگذاری محوری: مشکلات و چالش‌ها در قالب محورهای کلیدی طبقه بندی شدند.

مرحله سوم: کدگذاری گزینشی: در این مرحله به تأیید نهایی مؤلفه‌ها پرداخته شد. لازم به ذکر است بعد از هر پاسخ برای یافتن کارشناس بعدی از روش گلوله برفی^۱ استفاده شد. علت انتخاب نمونه مذکور تجربه و تخصص بالای این افراد می‌باشد. پس از تلفیق نظرات خبرگان پژوهش نتایج زیر به دست آمد که در جدول زیر خلاصه شدند:

۱.۱.۶. مرحله کدگذاری باز

چالش اول: مشکلات مرتبط با گزارش تفریح بودجه:

۱- عدم وجود وحدت رویه در رسیدگی: ارائه گزارش تفریح بودجه بر اساس احکام قانون بودجه سالیانه یک الزام، لیکن نحوه ارائه این گزارش یک اختیار برای دیوان محاسبات قلمداد می‌گردد. در سنوات اخیر اگر گزارش تفریح بودجه مطالبات مخاطبین گزارش را تأمین ننموده است؛ یکی از مهم‌ترین اشکالات آن ضعف در ساختار حسابرسی است. استنباط متفاوت از قوانین و مقررات ناشی از عدم وجود یک «فهم مشترک» از قوانین و مقررات و حسابرسی عملیات دستگاه‌های اجرایی سبب‌ساز برخورد متفاوت است. عدم وجود وحدت رویه در رسیدگی‌ها و

1.. Snow Ball

برخورد سلیقه‌ای با یک عنوان تخلف واحد و عدم وجود مسئولیت پاسخگویی موجب گردیده است گزارش تفریح بودجه فاقد کارایی مورد انتظار باشد.

۲- علیرغم اینکه طی سنوات اخیر سامانه‌های یکپارچه‌ای از قبیل سامانه ثبت حقوق و مزایا موضوع ماده (۲۹) قانون برنامه ششم توسعه، سامانه ثبت اطلاعات شرکت‌های دولتی، سامانه کارمند ایران و... پیش‌بینی و طراحی شده است لیکن امکان گزارش‌گیری و تحلیل خروجی سامانه‌های مزبور برای کلیه حساب‌رسان به صورت مستقل ایجاد نشده است. شایان ذکر است در بسیاری از موارد چارچوب گزارش‌گیری دیوان محاسبات با اطلاعات خروجی سامانه‌های فوق که از دستگاه‌های اجرایی اخذ می‌گردد، تطابق ندارد که باعث انجام کار مازاد و در برخی موارد اصلاح اجباری گزارش تفریح بودجه و حذف اطلاعات ناقص در لحظات پایانی ارائه گزارش به کارگروه فنی-حقوقی تفریح بودجه می‌گردد. لذا تدوین پروتکل‌های یکپارچه‌سازی و گزارش‌گیری از سامانه‌های اطلاعاتی دستگاه‌های اجرایی با اولویت سامانه «نظارت ۴، سازمان برنامه و بودجه کشور»، «سامانه سنما وزارت امور اقتصادی و دارایی» و «سامانه پاکنا سازمان اداری و استخدامی» و فراهم نمودن امکان دسترسی به سامانه‌های اطلاعاتی مورد استفاده در سطح کلیه دستگاه‌های اجرایی تحت رسیدگی با سطح دسترسی مناسب به زیرسامانه‌ها پیشنهاد می‌گردد که در این خصوص می‌بایست ضمن آسیب‌شناسی طرح سنا (سامانه نظارت الکترونیک) و ارزیابی میزان پیشرفت آن (بررسی موانع و دلایل تأخیر در رسیدن به اهداف مدنظر) با تأکید بر تکالیف مقرر در سند راهبردی دیوان محاسبات کشور زمینه برقراری ارتباط نرم‌افزارهای مالی دستگاه‌های اجرایی با سامانه فوق را از طریق یکپارچه‌سازی سامانه‌های حسابداری و حسابرسی، زمینه تحلیل خروجی اطلاعات بر اساس یک الگوی مشخص توسط حساب‌رسان فراهم گردد.

۳- چارچوب‌های گزارش‌گیری: در راستای تهیه گزارش تفریح بودجه برخی اقدامات از جمله تهیه چارچوب گزارش‌گیری عملکرد تبصره‌های ماده واحده قانون بودجه، تهیه برنامه عملیاتی تهیه گزارش تفریح بودجه، تهیه فهرست مراجع تهیه‌کننده گزارش اولیه تبصره‌های ماده واحده قانون بودجه می‌بایست به صورت پیش‌نیاز تهیه گزارش مزبور انجام پذیرد که در این بین تهیه چارچوب گزارش‌گیری عملکرد تبصره‌های ماده واحده قانون بودجه مهم‌ترین بخش می‌باشد. از جمله اهداف مورد نظر در خصوص تهیه و تدوین چارچوب گزارش‌گیری تفریح بودجه، می‌توان به موارد ذیل اشاره نمود:

الف) جلوگیری از تفسیر به رأی شدن و اعمال سلیقه تهیه‌کنندگان گزارش؛

ب) تهیه گزارش شفاف و جامع، کامل و تمامی جنبه‌های مدنظر مقنن در خصوص عملکرد هر حکم قانونی؛

ج) سهولت تلفیق نهایی عملکرد هر تبصره؛

د) ارائه اطلاعات منصفانه به منظور ادای مسئولیت پاسخگویی و پاسخ‌خواهی؛

لیکن چارچوب گزارش‌گیری در برخی موارد به دلیل توجه صرف به قانون مصوب، منجر به تهیه گزارش عملکرد مطلوب یک حکم قانونی با در نظر گرفتن تمامی جوانب نمی‌گردد و هنگام نهایی

شدن گزارش تفویض تبصره در کارگروه یا هیأت عمومی نواقص گزارش مشخص می شود. همچنین در چارچوب فعلی بیش از اندازه به جزئیات توجه شده است و ضروری است گزارش دهنده نیز می بایست نسبت به تمامی سؤالات مطروحه پاسخگو باشد و این امر علاوه بر صرف وقت زیاد از اثربخشی نیز برخوردار نمی باشد، لذا پیشنهاد می گردد علاوه بر رعایت اصل اختصار در تهیه چارچوب گزارشگری، چارچوب مزبور در جلسات کارگروه مشترک واحدهای فنی و تفویض در مرکز و استانها مورد بحث و تبادل نظر قرار گیرد و در نهایت تأیید هیأت عمومی در این خصوص اخذ گردد. همچنین چارچوب گزارشگری می بایست منعطف نیز باشد؛ به این معنا که در صورت دستیابی به موارد تکمیلی در خصوص حکم هر بند از جمله آراء ستاد مشاوره، چارچوب مزبور متناسب با مقتضیات در حین تهیه گزارش قابلیت اصلاح را داشته باشد.

۴- عدم پیگیری مؤثر موارد انحراف: عدم تعریف صحیح از سطح اهمیت در انحرافات احصاء شده منجر به تفاوت در تصمیم گیریها جهت تعیین تکلیف گردیده است. به طور مثال می توان به برخورد چندگانه با موارد تخلفی از جمله عدم رعایت مهلت قانونی جهت ثبت اطلاعات اموال در سامانه سادا (جزء ۱ بند (د) تبصره (۱۲) قانون بودجه سال ۱۳۹۹)، عدم انعقاد تفاهم نامه با واحد مجری در راستای تحقق بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد (بند (ج) تبصره (۲۰) قانون بودجه سال ۱۳۹۹)، عدم رعایت مهلت ثبت اطلاعات کارکنان در سامانه کارمند ایران (جزء (۱) بند (الف) تبصره (۲۱) قانون بودجه سال ۱۳۹۹) اشاره نمود. شایان ذکر است با توجه اینکه برخی موارد انحراف از قانون بودجه چرایی بروز این نقیصه، حقیقتاً کم اهمیت بوده و ارسال موارد فوق به دادسرا موجب قبح زدایی از تخلف می گردد پیشنهاد می شود سطح اهمیت هم به لحاظ مبلغ و هم به لحاظ عنوان تخلف جهت همسان سازی موارد رفع و آخواهی به کلیه استانها ابلاغ گردد.

۵- نیاز به در نظر گرفتن محتوای علمی گزارشات: با توجه به اهمیت گزارش تفویض بودجه به عنوان نتیجه فعالیت های دیوان محاسبات کشور در طی یک سال مالی؛ درج هر گونه مطلبی در گزارش مزبور می بایست با دقت نظر ویژه صورت پذیرد. لذا با عنایت به تجارب و تخصص کارکنان دیوان محاسبات جهت افزودن گزارش های تحلیلی می بایست از نظرات افراد خبره و متخصص در مباحث اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و... استفاده نمود. ضمناً آموزش مستمر کارکنان در این زمینه نیز جهت ارتقاء سطح کیفی نتایج حاصل از گزارشات حسابرسی به عنوان یک اولویت، می بایست در دستور کار قرار گیرد.

درج تحلیل های حسابرسی شامل:

الف) تحلیل عملکرد سیاست های کلان که به صورت کلی از سوی دولت طی یک سال مالی در دستور کار قرار گرفته است، مانند سیاست های پولی و بانکی؛

ب) انطباق بودجه با اهداف و سیاست های وضع شده در اسناد بالادستی منجمله قوانین برنامه توسعه، نمایانگر حرکت در جهت تعیین شده برای دستیابی به رشد و توسعه می باشد و نبود رابطه منطقی و منسجم بین بودجه و اهداف و سیاستها، بیانگر عدم تناسب است. لذا الحاق بخشی

جهت ارائه اطلاعات مقایسه‌ای پنج‌ساله و مقایسه تغییرات شاخص‌های مهم و ارائه تحلیل در خصوص علل تغییرات پیشنهاد می‌گردد.

ج) تحلیل تأثیر اجرای یک قانون با اهمیت در سطح جامعه به خصوص در سنوات ابتدایی تصویب آن قانون به منظور بررسی چالش‌ها و مشکلات مرتبط با اجرای قوانین جهت رفع آن‌ها؛
۶- جامع نبودن نظارت دیوان محاسبات کشور: با توجه به نظریه تفسیری شورای محترم نگهبان در خصوص اصل (۵۵) قانون اساسی، نظارت دیوان محاسبات در سنوات اخیر صرفاً ناظر بر اعتباراتی بوده که در بودجه کل کشور منظور شده که این موضوع خود حاکی از عدم نظارت جامع دیوان محاسبات بر منابع مالی کشور دیوان محاسبات می‌باشد. همین موضوع سبب ایجاد مشکلاتی مانند مشکل بعدی می‌شود.

۷- عدم انعکاس وجوه مربوط به کمک‌ها، هدایا و مشارکت‌های مردمی در سامانه اطلاعات کمی تفریح بودجه: برخی از دستگاه‌های اجرایی به‌موجب قانون وجوهی را مانند (کمک‌ها، مشارکت مردمی، هدایا) در قالب سایر منابع دریافت می‌دارند، لیکن علی‌رغم ثبت وجوه مزبور در صورت‌حساب دستگاه‌های اجرایی؛ سرفصل فوق در سیستم تفریح بودجه پیش‌بینی نشده و گزارشی نیز برای آن تهیه نمی‌گردد.

۸- عدم توجه به هزینه فرصت از دست رفته در گزارشات تفریح بودجه: با عنایت به محدودیت منابع و افزایش هزینه‌های عمومی دولت به‌ویژه در سنوات اخیر و از همه مهم‌تر عدم شفافیت بودجه کل کشور در زمینه مصارف و منابع بودجه، ضرورت اصلاح و بهبود سیستم‌های برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی بیش از گذشته نمایان می‌شود. در گزارش تفریح بودجه نیز صرفاً عملکرد فعالیت‌ها و عملیات انجام شده دستگاه‌های اجرایی مورد توجه قرار گرفته و ارزیابی می‌گردد، در حالیکه اقدامات دستگاه اجرایی در راستای تحقق اهداف و وظایف خود مانند (هزینه فرصت از دست رفته و...) مورد توجه قرار نمی‌گیرد. لذا با هدف بهبود عملکرد و ارتقاء کیفیت فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی توجه به این مهم در گزارشات تفریح بودجه می‌بایست در دستور کار قرار گیرد.

۹- عدم توجه به اهداف و اولویت‌های مندرج در اسناد توسعه هر استان در خصوص گزارشات تفریح بودجه استانی: در تهیه و تدوین گزارشات تفریح بودجه استانی می‌بایست اهداف و اولویت‌های مندرج در اسناد توسعه هر استان مورد توجه قرار گرفته و میزان دستیابی به شاخص‌های تدوین شده افشاء گردد.

۱۰- عدم اظهارنظر در خصوص اثربخشی فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی: در گزارش تفریح بودجه می‌بایست در خصوص اثربخشی، میزان تطبیق قانون بودجه با قانون برنامه توسعه و چشم‌انداز بیست ساله، برنامه‌های توسعه منطقه‌ای، آمایش سرزمین و به‌طور کلی نتایج حاصل از اجرای بودجه اظهارنظر صریح صورت پذیرد. همچنین در گزارش تفریح بودجه فعلی میزان تحقق اهداف دستگاه‌های اجرایی کمتر مورد توجه قرار می‌گیرد در حالیکه یکی از اهداف مهم حسابرسی، احصاء میزان دستیابی به اهداف یا همان اثربخشی می‌باشد؛ لذا بایستی در خصوص

اثر بخشی فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی بر اساس یک الگوی ارزیابی مشخص در گزارشات تفریح گنجانده شود.

۱۱- عدم توجه به نیازها و توقعات آحاد جامعه از گزارشات تفریح بودجه در خصوص ارائه تحلیل‌های اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی: در تعاریف تفریح آمده است: تفریح نتیجه نهایی نظارت بعد از خرج و کالبدشکافی بودجه است و یا تفریح بودجه بیانگر درجه تطبیق یا عدم تطابق عملیات انجام یافته توسط دولت بر مبنای محاسبات پیش‌بینی شده است. به عبارت دیگر نیاز است که نتیجه هر حکم از قانون بودجه بر روی اقتصاد کشور مشخص گردد. لذا در تهیه گزارش تفریح بودجه می‌بایست به موضوع قانون بودجه سالانه، جداول مربوط و نحوه توزیع بودجه‌ای که برای آن گزارش تهیه می‌شود توجه نمود و تعیین شاخص و مبنای هر برنامه و یا عملکرد را به منظور ارزیابی آن پی‌ریزی کرد. به عبارت دیگر بر اساس این تعریف شاید نتوان از یک چارچوب واحد جهت گزارشگری قوانین بودجه سنوالت مختلف استفاده نمود و حسب مقتضیات هر سال مالی، تفریح بودجه باید میزان دستیابی به اهداف خاص را جهت فراهم نمودن نیاز مخاطبان خود که همانا آحاد جامعه می‌باشد تبیین نماید.

۱۲- توجه بیش از اندازه به گزارش احکام قانون بودجه نسبت به بررسی جداول اعتبارات و بودجه شرکت‌ها: یکی از مشکلات اصلی گزارش تفریح بودجه فعلی توجه بیش از حد به گزارش تفریح بندهای ماده واحده قانون بودجه می‌باشد که لاجرم میزان توجه و واکاوای اطلاعات مندرج در جداول سالیانه قانون بودجه را کاهش می‌دهد. به نظر می‌رسد در صورتی که تفریح بودجه در صدد دستیابی به هدف غایی خود که همانا اظهار نظر در خصوص مصرف بودجه در جهت نیل به اهداف مورد نظر مقنن می‌باشد؛ می‌بایست فرآیند تهیه و تدوین فعلی به گونه‌ای تغییر یابد که اظهار نظر در خصوص مصارف بانک‌ها و شرکت‌های دولتی، کمک‌های دولتی به مراکز فرهنگی- علمی و اجتماعی غیردولتی، هزینه کرد اعتبارات ردیف‌های متفرقه موضوع جدول شماره (۹) با مذاقه بیشتر صورت پذیرد.

۱۳- عدم درج موارد انحراف مستند و متقن در گزارش نهایی تفریح بودجه: یکی از مهم‌ترین چالش‌های موجود در خصوص گزارشات تفریح بودجه نحوه و چرایی درج یک مورد انحراف در بخش موارد واخواهی گزارش می‌باشد. بررسی‌های انجام شده حاکیست طی سنوات اخیر به دلیل تأثیر تعداد موارد نقص گزارش شده در ارزیابی حساب‌رسان برخی از انحرافات کم اهمیت بدون برگزاری جلسات گزارش خوانی و طرح در جلسات فنی در گزارشات درج می‌گردد که این امر موجب افزایش موارد رفع واخواهی، طولانی شدن چرخه رسیدگی و نتیجه‌گیری و تشکیل پرونده‌های دادسرای راکد می‌گردد. مع الوصف جهت حل معضل مزبور پیشنهاد می‌گردد:

الف) در برنامه زمان‌بندی تفریح بودجه و در یک مقطع زمانی خاص موضوع برگزاری جلسات گزارش خوانی و جلسات فنی مرتبط با موارد واخواهی به استان‌ها و حوزه‌ها تکلیف گردد.

ب) نتایج جلسات مذکور در قالب یک چارچوب خاص به مرکز منعکس گردد.

ج) حذف موارد واخواهی زائد تا تاریخ ثبت یافته‌های حسابرسی از استان‌ها پیگیری شود.

د) انعکاس موارد اقدامات اصلاحی، تأمین خواسته دیوان و برگشت وجوه در بخش پیشگیری گزارش به عنوان یک مؤلفه اساسی در ارزیابی عملکرد مدیران ذی‌ربط؛ لازم به ذکر است اظهارنظر مندرج در گزارش تفریح بودجه می‌بایست اوصاف یک اظهارنظر حرفه‌ای در رابطه با انطباق عملکرد دستگاه با قوانین و مقررات باشد و پیشنهاد نیز موجب ارتقاء اثربخشی و کارایی عملیات شود.

۱۴- مشاهده کلماتی مانند وجوه نامشخص و سایر در گزارش‌های تفریح بودجه: موارد این چنینی سبب کاهش شفافیت به عنوان هدف نهایی تفریح بودجه می‌گردد.

۱۵- عدم احصاء دلایل بروز تخلف و تهیه گزارشات تطبیقی: برخی از احکام قانون بودجه طی سنوات تکرار گردیده است و در تمامی این سال‌ها با «عدم اجرا» یا «اجرای ناقص» مواجه بوده است. لذا در راستای گزارشگری احکام مزبور پیشنهاد می‌گردد گزارش مقایسه‌ای و تحلیلی تبصره‌های مذکور نیز تهیه تا مبنای مناسبی جهت تصویب، اصلاح و یا حذف احکام از سوی نمایندگان محترم مجلس شورای اسلامی ایجاد نماید.

۱۶- حجیم بودن گزارش و کاغذبازی فراوان: این موضوع سبب ایجاد عدم انگیزه در مطالعه گزارشات مربوطه می‌شود.

۱۷- عدم وجود ارتباط بین سامانه احکام قانون بودجه با سامانه اطلاعات عددی تفریح بودجه در دیوان محاسبات کشور جهت بررسی و راستی‌آزمایی اطلاعات ریالی مندرج در گزارش.

۱۸- عدم توجه به موضوعات کلیدی حسابرسی همچون مدل ریسک حسابرسی، اهمیت در حسابرسی، نامه‌های مدیریتی و...: این موضوعات سبب می‌شود که به همه موضوعات اقتصادی به صورت یکسان توجه شود.

۱۹- عدم توجه به تئوری‌های زیربنایی حسابرسی: در دنیای حسابرسی مفاهیم و مفروضاتی وجود دارد که توجه به آن‌ها سبب هدفمند شدن گزارش‌های حسابرسی می‌شود.

۲۰- عدم اشاره خاص به موارد عدم رعایت احکامی که به صورت مکرر از سوی دستگاه‌های اجرایی نقض گردیده است: نیاز است که علت اصلی عدم رعایت احکام مربوطه مورد موشکافی قرار گیرد.

با توجه به موارد معنون عملاً گزارش تفریح بودجه که می‌بایست انعکاس دهنده نتیجه اجرایی بودجه یا نتیجه نهایی نظارت بعد از خرج یا درجه انطباق عملیات انجام پذیرفته با تکالیف مقنن باشد در دستیابی کامل به اهداف فوق موفق نبوده است.

چالش دوم: مشکلات ناشی از قانون بودجه:

۱- عدم پیش‌بینی منابع و مصارف بر اساس یک فرآیند کارشناسی: با توجه به انحرافات عمده در بودجه سنوات اخیر شامل عدم تحقق درآمدها و کسری بودجه در بخش مصارف، وجود یک سیستم مبتنی بر چانه‌زنی نسبت به بررسی دقیق درآمد و هزینه یک دستگاه اجرایی بر اساس معیارهای منطقی بیش‌ازپیش مشخص می‌شود.

۲- عدم تناسب قانون بودجه با شرایط اقتصادی، سیاسی و فرهنگی کشور: طی سنوات

گذشته احکامی در قالب قوانین بودجه کل کشور به تصویب می‌رسد که یا غیرقابل اجرا بوده و یا صورت اجرا باعث هدر رفت منابع می‌گردند که شناسایی این بندها با توجه به حجم فراوانی تخلف از آن‌ها توسط دستگاه‌های اجرایی و بررسی نتایج واقعی حاصل از اجرای بندهای قانون بودجه امکان‌پذیر می‌باشد. لذا پیشنهاد می‌گردد ضمن شناسایی احکام مزبور نسبت به ارائه پیشنهادات متقن مبنی بر اصلاح و یا حذف موارد فوق‌الذکر اقدام گردد.

همچنین در این راستا حسب بررسی انجام شده؛ مطابق با فراسز انتهای ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور مقرر گردیده است؛ «به دولت اجازه داده می‌شود نسبت به ابلاغ نه میلیون و سیصد و هفتاد و نه هزار و دویست و نه میلیارد و سیصد و پنجاه و شش میلیون (۹/۳۷۹/۲۰۹/۳۵۶/۰۰۰/۰۰۰) ریال منابع عمومی متناسب با مبالغ مصوب اقدام کند. ابلاغ سه میلیون و چهارصد هزار میلیارد (۳/۴۰۰/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال (مابه‌التفاوت سقف ابلاغی تا اعتبار مصوب) از شش ماهه دوم سال ۱۴۰۰ و صرفاً پس از اطمینان از تحقق منابع و متناسب با روند واریزی به خزانه در شش ماهه اول قابل ابلاغ به مصارف مصوب است.» اقدام مقنن در خصوص تدوین بودجه به صورت دو سقفی، با توجه به شرایط تحریمی حاکم که ناشی از عدم امکان برآورد صحیح منابع بودجه‌ای است دارای مزایای متعددی از جمله موارد ذیل است:

- تخصیص اعتبار بر اساس اولویت‌های تعریف شده در قانون بودجه و پیشگیری از برخورد سلیقه‌ای؛
- ضابطه‌مند نمودن تخصیص اعتبار بر اساس منابع تحقق یافته؛
- جلوگیری از تعریف پروژه‌های فاقد اعتبار و همچنین طولانی شدن زمان اجرای پروژه‌ها و تأخیر در اجرای آن و بالتبع عدم حصول دستاورد پیش‌بینی شده؛
- ترسیم نقشه راه و اولویت‌های دولت برای پیمانکاران بخش خصوصی؛
- تعیین دقیق تعهدات قابل پرداخت دولت به صندوق توسعه ملی در اجرای بند (ب) ماده (۷) قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و حساب ذخیره ارزی موضوع ماده (۱۷) قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور و همچنین پیشگیری از افزایش تصاعدی بدهی دولت به صندوق توسعه ملی بابت وجوه برداشتی از آن؛
- قاعده‌مند نمودن میزان قابل پرداخت «تنخواه‌گردان خزانه» موضوع ماده (۲۴) قانون محاسبات عمومی کشور؛

دو سقفی یا چند سقفی شدن بودجه در قانون بودجه سال ۱۴۰۱ اعمال نگردید لیکن در سال ۱۴۰۰ نیز در قالب برخی موارد از جمله «شصت و ششمین مصوبه شورای عالی هماهنگی اقتصادی سران قوا» که بر اساس آن مقرر شد؛ «در صورت عدم تحقق منابع موضوع جزء (۲) بند (و) تبصره (۲) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، به سازمان برنامه و بودجه کشور اجازه داده می‌شود مصارف موضوع بند مذکور را از محل جابه‌جایی در اعتبارات ردیف‌های هزینه‌ای، تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و تملک دارایی‌های مالی و همچنین جابه‌جایی اعتبارات ردیف‌های مذکور بین سقف دوم و سقف اول (تا سقف دویست هزار میلیارد (۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال)،

بدون افزایش در مجموع مصارف بودجه عمومی دولت، تأمین نماید.» ضابطه معنون تغییر پیدا نمود. لذا با توجه به موارد پیش گفته، «چند سقفی» نمودن منابع و مصارف بودجه عمومی به عنوان یکی از الزامات اصلاح ساختار بودجه‌ریزی پیشنهاد می‌گردد.

۳- وجود جزایر تصمیم‌گیری در خصوص منابع و مصارف بودجه: بررسی نحوه تهیه و تدوین بودجه و در ادامه اجرای آن حاکمیت «مجلس شورای اسلامی» یکی از مراجع تصمیم‌گیری در خصوص توزیع منابع و مصارف بودجه‌ای کشور است و عملاً شورای عالی هماهنگی اقتصادی سران قوا» با مصوبات بالادستی خود و «سازمان برنامه و بودجه کشور» با اعمال مدیریت در تخصیص اعتبارات نقش بسیار مهمی در توزیع منابع دارند. لذا تعیین نقش هر یک از بازیگران بودجه اعم از «مجلس شورای اسلامی»، «شورای عالی هماهنگی اقتصادی سران قوا»، «سازمان برنامه و بودجه کشور» در خصوص تغییر و تعدیل قوانین بودجه سنواتی ضروری است. در این راستا تعیین حدود و اختیارات مجلس شورای اسلامی در تغییر لایحه بودجه و تعیین سقف هزینه‌های پیش‌بینی نشده یا تبیین وظایف مجلس شورای اسلامی مبنی بر «رد» یا «قبول» لایحه به صورت کلی مبتنی بر مؤلفه‌های همچون شاخص‌های کلان اقتصادی، پیام بودجه و... جهت تعیین حوزه اختیارات «مجلس شورای اسلامی» پیشنهاد می‌گردد.

۴- وجود ردیف‌های متفرقه بودجه و تغییرات در بودجه تصویب شده: بر اساس اصل طبقه‌بندی، اعتبارات به اعتبارات برنامه‌ای و اعتبارات ردیف‌های متفرقه تقسیم‌بندی می‌شود. اعتبارات برنامه‌ای در واقع اعتباراتی هستند که ذیل ردیف دستگاه‌های اجرایی درج شده و برنامه آن کاملاً مشخص می‌باشد و مکانیسم تغییر این اعتبارات نیز به موجب قانون مشخص می‌گردد. اعتبارات ردیف‌های متفرقه اعتباراتی هستند که به آن‌ها ردیف‌های متمرکز بودجه گویند و این ردیف حاوی اعتباراتی هستند که دولت به انجام آن‌ها و قوف دارد، لیکن سهم هر یک از دستگاه‌های اجرایی برای آن روشن نیست. ردیف‌های متفرقه در قالب جدول شماره (۹) ماده واحده قانون بودجه هر سال تبیین می‌گردد. بخش عمده‌ای از اعتبارات بودجه عمومی در قالب ردیف‌های متفرقه به صورت متمرکز و بدون اختصاص به دستگاه اجرایی و گاه بدون تعیین محل مصرف به تصویب می‌رسد و سپس بر حسب مورد به وسیله دولت یا سازمان برنامه و بودجه کشور میان استان‌ها و دستگاه‌های اجرایی توزیع می‌شوند. هر چند از جمله دلایل موافقان وجود چنین ارقامی در بودجه انعطاف‌پذیری بودجه است لیکن وجود ردیف‌های متفرقه شفافیت بودجه را بسیار تحت تأثیر قرار می‌دهد. بنابراین دلایل وجودی ردیف‌های متفرقه به عنوان بخشی از بودجه کل کشور به گونه‌ای نمی‌باشد که همه ساله شاهد وجود این گونه موارد در قوانین بودجه باشیم. وجود ردیف‌های متفرقه متعدد و اختصاص مبالغ قابل توجه و خارج از برنامه، یکی از دلایل اساسی ابهام بودجه است. درج چنین ردیف‌هایی در قانون بودجه آثار و تبعات سوء ذیل را به دنبال دارد:

(الف) سبب بی‌انضباطی مالی و ازهم‌گسیختگی انسجام بودجه خواهد شد.

(ب) بودجه برنامه‌ای را مختل و روند عملیاتی نمودن بودجه کل کشور را دچار چالش جدی

می‌نماید.

ج) به دلیل درج عناوین کلی در جداول مربوط به ردیف‌های متفرقه و مبهم بودن مجوزهای قانونی مربوط، شفافیت بودجه از بین خواهد رفت.

از جمله مزایای وجود این اعتبارات اعطای تسهیلات و انعطاف‌پذیری در اجرای بودجه است. از جمله معایب وجود این ردیف‌ها عدم قالب‌بندی برنامه‌ای و مواد هزینه می‌باشد. لذا با عنایت به اینکه وجود برخی از این ردیف‌ها از جمله هزینه‌های پیش‌بینی نشده در بودجه ضروری به نظر می‌رسد؛ لیکن تعدد عناوین و افزایش سرفصل‌ها و حجم اعتبارات را می‌توان از نکات منفی بودجه تلقی نمود که بالتبع باعث پیچیده شدن تهیه گزارش تفریح بودجه سالیانه نیز خواهد گردید.

۵- عدم درج بودجه برخی دستگاه‌ها در قانون بودجه سالیانه (جامع نبودن بودجه): گزارش تفریح بودجه با اتکاء به اصل شفافیت، می‌بایست با ارائه گردش مالی کشور مبنای تنظیم راهبردهای مالی و اقتصادی کشور تلقی گردد. لیکن به دلیل عدم درج اعتبار برخی از دستگاه‌ها نظیر شهرداری‌ها، سازمان تأمین اجتماعی، شرکت‌های غیردولتی (دارای کمتر از ۵۰ درصد سهم دولت) و... در بودجه کل کشور این مهم محقق نشده و ملاً تفریح بودجه کل کشور به دلیل عدم شمولیت به اطلاعات کامل و منسجم از حجم گردش مالی کشور نمی‌تواند مبنایی اصلی در تصمیمات کلان اقتصادی محسوب شود؛ لذا لازم است صرف‌نظر از قوانین و مقررات حاکم و مصرف منابع مذکور ترتیبی اتخاذ گردد تا این منابع از حیث تحقق اهداف قانون‌گذار در بخش غیردولتی رسیدگی شده و با اصلاح قوانین مربوط از جمله برنامه و بودجه و محاسبات عمومی این نقیصه مرتفع گردد.

۶- عدم تناسب بین اعتبارات اختصاص یافته با اهداف کلان اقتصادی: از جمله مسائلی که در تدوین بودجه کشور می‌بایست مورد توجه قرار گیرد اتخاذ تصمیمات بهینه می‌باشد. در بسیاری از موارد مشاهده می‌گردد توجه بیش از اندازه به مسائل مالی و عدم توجه به جمع عوامل تأثیرگذار؛ به دلیل عدم تطابق تصمیم اخذ شده با واقعیت‌ها موجب هدر رفت منابع می‌گردد. به عنوان مثال در سنوات اخیر روند اجرایی طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی دولت همواره به دلایل گوناگون دچار توقف‌های پی‌درپی می‌شود که نهایتاً موجب طولانی شدن پروژه‌ها و تأخیر در زمان بهره‌برداری از آن‌ها شده است. افزایش عمر طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی ضمن اینکه اجرای آن‌ها را با ریسک زیاد همراه می‌سازد؛ هزینه تمام شده آن‌ها را افزایش داده و باعث کاهش صرفه اقتصادی اجرای طرح‌ها می‌گردد. مهم‌ترین علل تأخیر پروژه‌ها و طرح‌های عمرانی عبارتند از:

- کمبود اعتبارات؛
- ضعف دستگاه‌های اجرایی؛
- ناتوانی پیمانکاران؛
- عوامل طولانی شدن طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی
- الف) عدم کفایت اعتبارات تأمین شده؛
- ب) عدم تخصیص کامل اعتبارات تأمین شده؛

ج) عدم رعایت زمان‌بندی مناسب در تخصیص اعتبارات؛
 د) عدم امکان جابجایی اعتبارات پروژه‌های مشابه در یک دستگاه اجرایی؛
 ه) ایجاد بوروکراسی گسترده و تأخیر در پرداخت مطالبات پیمانکاران؛

علی‌هذا کمبود اعتبارات و عدم تخصیص به موقع و کافی و بدون توجه به نوع کیفیت و تأثیر طرح‌های عمرانی و صرفاً به منظور خاتمه سریع طرح‌های عمرانی را می‌توان به عنوان عمده‌ترین دلیل تأخیر در اجرای پروژه‌های عمرانی قلمداد نمود. ساختار نظام موجود تأمین و تخصیص بودجه به دلیل پیچیدگی و فرایندهای طولانی فاقد کارایی لازم می‌باشد.

۷- عدم تطبیق احکام قانون بودجه با قوانین برنامه و سند چشم‌انداز: نظر به اینکه بودجه کل کشور سند دخل و خرج دولت بوده و مشتمل بر برنامه‌ها و سیاست‌های دولت برای مدیریت کشور است؛ علی‌القاعده می‌بایست در راستای اسناد بالادستی تنظیم و ارائه گردد. تغییر ماهیت احکام دائمی در قالب قوانین بودجه سنواتی، یکی از مشکلات عمده فرآیند بودجه‌ریزی کشور است. اگرچه مغایرت‌های قوانین بودجه با قوانین برنامه توسعه با اخذ دو سوم آراء نمایندگان مجلس شورای اسلامی قابل تصویب می‌باشد؛ لیکن یقیناً لایحه بودجه سنواتی که می‌بایست برش چندپنجم از قانون برنامه پنجساله توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران باشد و زمینه ساز تحقق اهداف پیش‌بینی شده در سند بالادستی خود گردد؛ در تأمین هدف مزبور موفق نخواهد بود. لذا با عنایت به اینکه بخش‌های متعددی از بودجه کل کشور نظیر؛ نفت و گاز، صندوق توسعه ملی، حمایت از تولید، کشاورزی و آب، واگذاری شرکت‌های دولتی، پول و اوراق مشارکت، نظام مالیاتی، تعرفه و عوارض، هدفمندسازی، امور حمایتی و... از قابلیت انطباق با سیاست‌های کلی برنامه ششم توسعه، اقتصاد مقاومتی و سند چشم‌انداز (۲۰) ساله جمهوری اسلامی ایران برخوردار می‌باشد، درج وضعیت اجرای سالیانه وظایف و تکالیف دستگاه‌های اجرایی مندرج در قانون برنامه ششم توسعه جمهوری اسلامی ایران ضمن خلاصه گزارش تفریح بودجه دستگاه‌های مذکور برای سال مورد نظر به عنوان یک اولویت می‌بایست در دستور کار قرار گیرد.

۸- عدم رعایت ضوابط بودجه‌نویسی: تدقیق در تعریف قانونی بودجه حاکمیت؛ بودجه برنامه مالی دولت است. برنامه در تعریف ساده عبارت است از «سندی برای دستیابی به اهداف معین در یک دوره زمانی مشخص، از طریق سلسله‌ای از عملیات و فعالیت‌های مرتبط با یکدیگر، مبتنی بر راهبردها و سیاست‌های اجرایی» فلذا وضع ضوابط حقوقی در قالب احکام قانون بودجه فاقد محمل قانونی است و موجب کاهش کارایی و اثربخشی سایر قوانین با تغییر ماهیتی در یک سال می‌گردد. اهمیت موضوع زمانی بیشتر می‌گردد که در قانون بودجه سالیانه، احکام قطعی سایر قوانین را تخصیص یا اصلاح نموده و یا در مواردی حکم جدید که عمدتاً دارای ماهیت غیربودجه‌ای نیز می‌باشد و معایر صریح اصل (۵۲) قانون اساسی است؛ اساساً وضع می‌گردد. روند فوق علاوه بر بروز پدیده عدم شفافیت در بودجه، نظارت بر نحوه اجرای احکام را با چالش جدی مواجه می‌نماید. در این راستا ضرورت تغییر مسیر از تدوین احکام تکلیفی فاقد ضمانت اجرایی کافی با مصادیق جرم انگاری متعدد که پیامدی جز عدم توجه و بالتبع تحقق اهداف مقنن را در

پی ندارد، به سمت و سوی احکام انگیزشی بودجه‌ای با تعیین مهلت زمانی جهت تدوین آیین‌نامه، دستورالعمل، شیوه‌نامه پرداخت و... و تعیین مواعید گزارشگری به مبادی نظارتی به عنوان یکی راهکارهای حل مشکل فوق پیشنهاد می‌گردد.

۹- سالانه بودن قانون بودجه: با عنایت به ماهیت سالانه بودن قانون بودجه، در پایان سال اجرای قانون، احکام فوق بلاثر می‌گردد و لاجرم تکرار این ضوابط در قانون بودجه سال آتی اجتناب‌ناپذیر است. همچنین موارد فوق در برخی موارد در سال بعد تنفیذ نمی‌گردد که موضوع مزبور علاوه بر عدم دستیابی به نتیجه دلخواه در آن حوزه سبب ایجاد اختلال در خصوص نحوه تأمین منابع می‌شود. به عنوان مثال در قوانین بودجه سنواتی دستگاه‌های اجرایی مکلف به هزینه‌کرد اعتبارات خود بر اساس درصدهای متفاوت جهت اموری همچون پژوهش، ورزش، توسعه پایگاه‌های بسیج و... گردیده‌اند که احکام مزبور به صورت مکرر نقض گردیده و یا به صورت کامل رعایت نشده است. تجربه سنوات اخیر نیز حاکیست تصویب قوانین تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و الحاقیه (۱) و (۲) آن نیز کمکی به حل معضل قانون‌گذاری پیاپی ننموده است. در این راستا حذف احکامی که در طی سنوات اخیر تکرار گردیده و حسب گزارش تفریح بودجه فاقد عملکرد بوده است؛ ضروری می‌باشد. ضمناً اختصاص بخشی از گزارش تفریح بودجه هر سال به آسیب‌های شناسایی شده مربوط به احکامی از قانون بودجه و یا سایر قوانینی که در سال بودجه به‌صورت عام و یا خاص در اجرای آن‌ها انحرافی مشاهده شده با هدف تنقیح قوانین مزبور در سنوات بعد، از موارد پیشنهادی جهت حل معضل فوق می‌باشد.

۱۰- عدم توجه به مندرجات گزارش تفریح بودجه در فرآیند تهیه و تدوین قانون بودجه: بررسی فرآیند بررسی و تصویب قانون بودجه در مجلس شورای اسلامی حاکیست؛ عمده زمان کمیسیون‌های تخصصی، کمیسیون تلفیق و نمایندگان محترم در صحن علنی مصروف بررسی احکام قانون بودجه می‌گردد. مطابق با تعریف لغوی، اوامر عبارت است از جمع فرمان و دستورها و امور نیز کار، موضوع و مسئله تعریف می‌شود؛ لذا بررسی فرامین کلی در مجلس شورای اسلامی بر بررسی مسائل و موضوعات پیش‌بینی‌شده در قانون بودجه غلبه دارد که دلیل عمده آن نیز تعدد تبصره‌ها (اوامر) در قوانین بودجه سنواتی است و این موضوع مغایر با رویکرد مسئله‌محوری که نیاز امروز جامعه جهت حل معضلات و حرکت روبه رشد است؛ می‌باشد. در این راستا توجه ویژه به مندرجات گزارش تفریح بودجه سنواتی و گزارشات تفریح بودجه دو ماهه در تدوین و تصویب بودجه از سوی مراجع ذی‌ربط اعم از «سازمان برنامه و بودجه کشور»، «شورای اقتصاد» و «مجلس شورای اسلامی» مبنی بر حذف رویه‌های اشتباه که منجر به تخلفات پرتکرار از سوی دستگاه‌های اجرایی می‌گردد؛ ضروری می‌باشد.

۱۱- مشکل ابهام و عدم صراحت در بودجه کل کشور (عدم شفاف‌سازی) یکی از مسائلی است که از طرفی کارآمدی نظام بودجه‌ریزی کشور را با مشکل روبرو ساخته و از طرف دیگر موجب بروز مانع و محدودیت در انجام فعالیت دستگاه‌های اجرایی شده است. وجود احکام متعدد در ماده واحده قانون بودجه عامل مهمی است که به این موضوع دامن می‌زنند. شاکله نگارش یک قانون

بودجه یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر در وضعیت کمی و کیفی گزارش تفریح بودجه بوده و استفاده از عبارات تفسیرپذیر در قوانین بودجه و ضوابط آن مانند «مجاز است» و... علاوه بر اینکه اعتبار عمل به احکام بودجه را کاهش می‌دهد گزارش تفریح بودجه را نیز تحت تأثیر خود قرار می‌دهد. به عنوان نمونه در قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور تعداد (۹۶) جزء، بند و تبصره معادل (۱۹٪) احکام تجویزی است که تجربه سنوات اخیر در تهیه گزارش تفریح بودجه حاکیست احکام فوق به طریق اولی با «اجرای ناقص» و یا «عدم اجرا» از سوی دولت مواجه می‌گردد.

چالش سوم: مشکلات مرتبط با سایر دستگاه‌های دولتی:

۱- عدم ابلاغ به موقع آیین‌نامه‌های اجرایی، دستورالعمل‌ها و مصوبات موردنیاز جهت اجرای احکام بودجه: یکی از موضوعات قابل توجه در عملکرد سنوات گذشته قانون بودجه بروز مشکلات عدیده در مسیر اجرای احکام مربوط به دلیل عدم تصویب به موقع آیین‌نامه‌های اجرایی و دستورالعمل‌های مربوطه می‌باشد. با عنایت به اینکه اجرای یک حکم قانونی به صورت صحیح منوط به تصویب شیوه اجرای آن می‌باشد؛ می‌بایست پیگیری و تصویب موارد فوق در مهلت قانونی مقرر در گزارشات تفریح بودجه به درستی تبیین گردد. شایان ذکر است حسب بررسی انجام شده از مجموع تعداد (۴۳۱) حکم مندرج در قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور، صرفاً تدوین و تصویب آیین‌نامه، دستورالعمل، شیوه‌نامه پرداخت و... (به طور کلی سازوکار اجرایی تحقق اهداف مقنن) و مواعد گزارشگری به مبادی نظارتی اعم از کمیسیون‌های تخصصی مجلس شورای اسلامی و یا دیوان محاسبات کشور، جهت تعداد (۱۴۵) جزء، بند و تبصره پیش‌بینی گردیده است که بخش عمده اهداف مقنن نیز در موعد مقرر محقق نگردیده است.

۲- ساختار نامناسب بودجه‌ای در سطح دستگاه‌های اجرایی: حتی با فرض اینکه قانون بودجه در پایان سال تصویب و اجرا گردد، مبادله موافقت‌نامه دستگاه‌های اجرایی حداقل ماه‌های اردیبهشت و خرداد انجام می‌پذیرد که این موضوع حاکی از عدم وجود زیرساخت‌های مناسب جهت توزیع و ابلاغ بودجه در سطح سازمان مدیریت و دستگاه‌های اجرایی می‌باشد. در این راستا تنظیم دقیق و منطبق با واقعیت موافقت‌نامه‌های دستگاه‌های اجرایی شامل برنامه‌ها، اهداف کمی، سنج و شاخص‌های ارزیابی عملکرد به استناد بند (الف) تبصره (۱۹) قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور و ارزیابی مجدد فرآیندهای خدمت‌رسانی و شیوه ارائه خدمات و متعاقب آن تقویت بخش‌های فعال و کارا دولت ضروری است.

۳- عدم شفافیت خزانه و عدم تناسب واریزی‌های خزانه با بودجه: تأخیر در ابلاغ بودجه، واریز بعد از سال توسط خزانه و تداخل هم‌زمان اعتبارات دو سال مالی و عدم وجود زمان کافی برای هزینه کرد اعتبارات ابلاغی با توجه به این که اعتبارات مذکور در پایان سال مالی به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ می‌گردد، موجب شده امکان هزینه کرد و جذب صحیح این گونه اعتبارات وجود نداشته به گونه‌ای که در برخی موارد اعتبارات مذکور در محلی غیر از شرح مندرج در موافقت‌نامه هزینه می‌گردد و انجام تخلف توسط دستگاه‌های اجرایی افزایش می‌یابد. تمرکز پرداخت اعتبارات هزینه‌ای دستگاه‌های اجرایی مبتنی بر مالیات در خزانه‌داری کل کشور و پرداخت منابع طرح‌های

تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، ایجاد اشتغال و سرمایه‌گذاری، توسط سازمان برنامه و بودجه کشور در راستای تغییر کارکرد سازمان برنامه و بودجه کشور از «سازمان بودجه» به «سازمان برنامه‌ریزی» و متولی تحقق توسعه در کشور یکی از راهکارهای رفع معضل فوق است.

۴- عدم توجه کافی دستگاه‌های اجرایی در خصوص فقدان ضوابط قانونی برای وصول و ایصال درآمدها: با توجه به مفاد ماده (۳۷) قانون محاسبات عمومی «پیش‌بینی درآمد و یا سایر منابع تأمین اعتبار در بودجه کل کشور مجوزی برای وصول از اشخاص تلقی نمی‌گردد و در هر مورد احتیاج به مجوز قانونی دارد» علی‌هذا این مورد حاکی از نیاز به توجه دستگاه‌های اجرایی جهت پیگیری اخذ مجوز وصول درآمد از مراجع ذی‌ربط و در قالب تصویب قانون خاص می‌باشد.

۵- عدم ابلاغ نتایج نهایی گزارش تفریح بودجه به خصوص در بخش اظهارنظر و پیشنهادات به دستگاه‌های اجرایی و وجود الزام قانونی جهت اجرای مفاد گزارش تفریح بودجه به عنوان یک گزارش کارشناسی شده از سوی دستگاه‌های اجرایی: یکی از موارد مؤثر در بروز انحراف؛ عدم آشنایی با قوانین و مقررات از سوی مسئولین دستگاه‌های اجرایی است. صرف‌نظر از بحث آموزش مدیران که به عنوان یک اولویت در دستور کار دیوان محاسبات قرار گرفته مواردی به شرح ذیل نیز بر این امر مؤثر می‌باشد:

- عدم کارایی برخی از قوانین که سال‌های متمادی از تصویب آن‌ها گذشته و در حال حاضر پاسخگوی نیازهای دستگاه‌های اجرایی نمی‌باشد و می‌بایست مورد بازنگری قرار گیرد.
- تعدد بیش از حد قوانین و مقررات مالی و اصلاح و تغییر مکرر آن‌ها؛
- عدم وجود یک قانون مالی مرجع به صورت کامل و جامع؛

عمده‌ترین پیامد آسیب‌های فوق تفسیر به رأی شدن از قوانین و مصوبات هیئت وزیران، بخشنامه‌های معاونت توسعه مدیریت و سرمایه انسانی رئیس جمهور از سوی دستگاه‌های اجرایی بوده که این امر خود موجب دوگانگی در عملکرد و بروز نواقص می‌گردد. لذا در این خصوص تشکیل کارگروه‌های بررسی و احصاء مشکلات مربوط به قوانین و مقررات مالی با حضور کارشناسان مرتبط با هر حوزه و ارائه مصوبات جلسات فوق به هیئت تطبیق با قوانین مجلس شورای اسلامی از راهکارهای مفید به شمار می‌رود. با توجه به اهمیت مجوزها و احکام قانون بودجه و همچنین وظایف قانونی دیوان محاسبات پیشنهاد می‌گردد در صورت تأیید پیشنهادات ارائه شده از سوی حساب‌رسان در گزارشات دستگاه‌های اجرایی؛ موارد دارای اهمیت به مسئولین ذی‌ربط در وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های مرکزی جهت اصلاح رویه و یا بهبود عملکرد ارائه و اجرای آن پیگیری شود.

۶- اقدامات کند پولی توسط بانک مرکزی و تأثیرپذیری سیاست‌های پولی از سیاست‌های مالی که شاکله اصلی آن در قالب قانون بودجه سالیانه تنظیم و ابلاغ می‌گردد.

۷- عدم هماهنگی کامل بین دستگاه‌های مالی کلیدی کشور از جمله سازمان برنامه و بودجه و وزارت امور اقتصادی و دارایی با دیوان محاسبات کشور؛ برای مثال ردوبدل شدن اطلاعات در بین این دستگاه‌ها نیاز به فرآیند پیچیده‌ای دارد که بهتر است ساده شود.

۸- کنترل‌های داخلی ضعیف و عدم تفکیک صحیح وظایف دستگاه‌های اجرایی: دیوان محاسبات کشور در حال حاضر به این موضوع توجه زیادی دارد و اقدامات زیادی در این زمینه نموده است.

۹- سازوکار نامناسب توزیع اعتبارات: عدم وجود ارتباط بین برنامه‌ریزی، سیاست‌گذاری و بودجه‌ریزی یکی از نقاط ضعف اساسی در مالیه عمومی است. طی سنوات اخیر بودجه کل کشور عملاً به عنوان یک سند حسابداری تنظیم شده و عملاً بخش عمده سیاست‌گذاری‌ها در مرحله اجرا و از طریق سازوکار تخصیص صورت می‌پذیرد. ساختار نامناسب بودجه‌ای در سطح دستگاه‌های اجرایی موجب گردیده است؛ حتی با فرض اینکه قانون بودجه در پایان سال تصویب و اجرا گردد، مبادله موافقت‌نامه دستگاه‌های اجرایی حداقل ماه‌های اردیبهشت و خرداد انجام پذیرد که این موضوع حاکی از عدم وجود زیرساخت‌های مناسب جهت توزیع و ابلاغ بودجه در سطح سازمان برنامه و بودجه کشور و دستگاه‌های اجرایی است. عدم تخصیص به موقع و کامل موجب شده فعالیت‌ها و عملیات دستگاه‌های اجرایی اغلب مطابق با برنامه زمان‌بندی و اهداف پیش‌بینی شده اجرایی نشود.

۱۰- تعریف دستگاه‌های اجرایی مشمول بودجه دولت: برخی شرکت‌ها به صورت غیرمستقیم و با توجه به نفوذ و کنترل دستگاه‌های دولتی از بودجه دولت تأثیرپذیرند که مورد توجه قرار نمی‌گیرند. همچنین می‌بایست دستگاه‌ها در حوزه‌های فعالیتی مشخص طبقه‌بندی و محدودتر شوند تا نظارت بر کار دستگاه‌ها تسهیل گردد.

چالش چهارم: مشکلات ناشی از قوانین مالی:

۱- تعدد قوانین مالی و عدم وجود یک قانون مالی مرجع به صورت کامل و جامع: در حوزه تقنینی یکی از معضلات اساسی، تعدد قوانین مالی بوده که باعث احکام مختلف در خصوص موضوع‌های مشابه و یا اصلاحات متعدد در قالب قوانین مؤخر شده است. عدم کارایی برخی از قوانین که سال‌های متمادی از تصویب آن‌ها گذشته و در حال حاضر پاسخگوی نیاز دستگاه‌های اجرایی نمی‌باشد و می‌بایست مورد بازنگری قرار گیرد. لذا در این راستا می‌بایست با تنقیح قوانین نسبت به تدوین یک قانونی مالی مرجع به صورت جامع و کامل اقدام گردد.

۲- تضاد آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی با قانون بودجه: در مواردی اجرای یک حکم قانونی موکول به تصویب آیین‌نامه اجرایی می‌گردد، لیکن در برخی موارد آیین‌نامه اجرایی مصوب از سوی هیأت وزیران و یا دستورالعمل اجرایی ابلاغی از سوی دستگاه‌های اجرایی، اجرای مفاد بند قانون بودجه را دچار اشکال می‌نماید. به طور مثال در مفاد بند بیان شده معافیت خاصی اعمال گردد، اما در آیین‌نامه و یا دستورالعمل اعمال آن معافیت منوط به طی نمودن فرآیندی خاص می‌گردد که این مهم از نواقص مطرح در این حوزه می‌باشد.

۳- عدم انعطاف در قوانین مالی: برای مثال سازمان حسابرسی اقدام به تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی با در نظر گرفتن مبنای تعهدی نموده است، اما هنوز قوانین بر مبنای نقدی تأکید دارند و مورد تغییر قرار نگرفته‌اند.

۴- پیچیدگی قوانین: گاهی تفسیر برخی قوانین با تضادهایی روبه‌رو می‌شود که حل آن به سادگی صورت نمی‌گیرد.

۵- عدم شمولیت قوانین و مقررات بر برخی دستگاه‌های اجرایی: یکی از مصائب و مشکلات تدوین قوانین و مقررات درج تبصره و استثناء یک دستگاه اجرایی یا بخشی از عبارات از یک حکم عام است. در حوزه قوانین و مقررات اداری کشور پس از تصویب قوانین بعضاً مرجع، خروج موضوعی دستگاه‌های اجرایی مختلف اعم از دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزشی، شرکت‌های مستلزم ذکر نام، نیروهای مسلح و... آغاز می‌گردد.

۶- تخصیص مکرر قوانین و مقررات در اشکال مختلف: در برخی از دستگاه‌های اجرایی علی‌رغم تبعیت از مفاد یک قانون در مفهوم عام آن، بر اساس مصوبات مجلس شورای اسلامی و یا هیأت وزیران دچار تغییرات و دگرگونی در اجرا را شاهد هستیم.

چالش پنجم: مشکلات محیطی:

۱- عدم تحقق اهداف مقنن در خصوص اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد: قانون‌گذار در موارد متعدد، الزامات قانونی و حقوقی استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را مقرر نموده است که برخی از این موارد عبارتند از:

- جزء (۲) بند (ب) تبصره (۴) قانون بودجه سال ۱۳۸۱ کل کشور و آیین‌نامه و دستورالعمل ذی‌ربط؛
- جزء (۲) بند (ب) تبصره (۴) قانون بودجه سال ۱۳۸۲ کل کشور و آیین‌نامه و دستورالعمل ذی‌ربط؛
- ماده (۱۴۴) قانون برنامه پنج‌ساله چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و آیین‌نامه و دستورالعمل ذی‌ربط؛
- ماده (۱۳۸) قانون برنامه پنج‌ساله چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران؛
- ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری و آیین‌نامه آن؛
- بند (۱۰) سیاست‌های کلی ابلاغی مقام معظم رهبری در راستای اصلاح الگوی مصرف؛
- ماده (۲۱۹) قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران؛
- بند (پ) ماده (۷) قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران؛

علیرغم احکام قانونی متعدد پیش‌گفته از سال ۱۳۸۱ تاکنون در قریب بیست سال، توفیق چندان‌ی در تحقق این امر حاصل نگردیده است. اجرای این مهم می‌توانست تأثیر بسزایی در واقعی شدن ارقام پیش‌بینی‌شده در قانون بودجه و ارزیابی صحیح عملکرد دستگاه‌های اجرایی و همچنین غنای گزارشات تفریح بودجه از طریق ایفای نقش کاربردی در زمینه اصلاح و نظم‌بخشی در سیستم نظام اقتصادی و مالی کشور با رویکرد کارایی و اثربخشی مطلوب منتج شود. لذا

پیگیری موضوع در تدوین برنامه ششم توسعه می‌بایست به عنوان یک اولویت در دستور کار قرار گیرد.

۲- عدم توجه به ابعاد سرمایه فکری: سرمایه فکری منابع پنهان و یا نامشهود یک سازمان است که به طور کامل در گزارشات حسابداری سنتی نشان داده نمی‌شود. درک درست از تأثیر افشای سرمایه فکری در هزینه حقوق صاحبان سهام سرمایه شرکت‌ها به سیاست‌گذاران در ارزیابی هزینه‌ها و مزایای افشا کمک می‌کند. بنابراین افشای سرمایه فکری در هزینه سرمایه موجب سودمندی در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان خواهد شد و در نتیجه لزوم نگرش سازمان‌ها به سرمایه فکری بیش‌ازپیش احساس می‌شود.

۳- افزایش بی‌پایه اعتبارات هزینه‌ای: بررسی عملکرد دولت در خصوص اعتبارات هزینه‌ای در طی سنوات اخیر حاکیست حدود دو سوم کل اعتبارات هزینه‌ای صرف پرداخت حقوق و سایر مزایا می‌گردد. در این خصوص اگر از سرمایه فکری حداکثر استفاده صورت پذیرد سبب بهبود سایر ابعاد اقتصادی کشور می‌شود. لازم است که برنامه‌ریزی به‌گونه‌ای صورت گیرد که این اعتبارات هم‌زمان با اعتبارات سرمایه‌های افزایش یابند.

۴- مشکلات مرتبط با سبک‌های مدیریتی: برای برخی مدیران انعطاف و تغییر و به روز شدن بسیار سخت است و در برابر اصلاحات مقاومت نشان می‌دهند.
چالش ششم: مشکلات ناشی از حسابداری دولتی:

۱- شیوه انجام حسابداری دولتی و عدم تناسب استانداردهای حسابداری دولتی با نیازهای دولت: دولت جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی خود، تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارشات مالی و ایجاد بستر مناسب جهت استخراج و محاسبه بهای تمام شده برنامه، فعالیت‌ها، خدمات و محصولات ناگزیر از اجرای سیستم حسابداری تعهدی با نظارت بالا می‌باشد، چرا که علیرغم برتری مبنای تعهدی بر مبنای نقدی نظارت بر حسابداری تعهدی از حسابداری نقدی مشکل‌تر است.

۲- عدم وجود تکنیک‌های مدیریت هزینه قوی در راستای کمک به بودجه: از جمله مسائلی که تأثیر بسزایی در بودجه کل کشور دارد مسئله قیمت‌گذاری کالا و خدمات و همچنین عدم مبادله موافقت‌نامه اعتبارات بر مبنای قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات با دستگاه‌های اجرایی می‌باشد. بررسی‌های انجام شده در خصوص خدمات ارائه شده توسط دستگاه‌های اجرایی حاکی از عدم وجود معیار دقیق در خصوص تعیین صحیح قیمت خدمات می‌باشد. لذا پیشنهاد می‌گردد نسبت به الزام دستگاه‌های اجرایی و شرکت‌های دولتی در خصوص تعیین و محاسبه قیمت واقعی تمام شده کالا و خدمات و اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی مطابق مفاد قانونی متعدد از جمله بند (الف) تبصره (۱۹) قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور و ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری تمهیدات لازم اندیشیده شود. در این خصوص نیاز است که دولت به ابزارهای مدیریت هزینه شامل مدیریت کیفیت جامع، تئوری محدودیت‌ها، سیستم عملیات ناب، مدیریت مبتنی بر فعالیت و کارت امتیازی متوازن و امثالهم توجه نماید.

۳- عدم وجود محتوای فنی و کاربردی صورتحساب‌های دستگاه‌های اجرایی: مطابق با ماده (۱۰۴) قانون محاسبات عمومی، دیوان محاسبات کشور مکلف است (مطابق اصل ۵۵ قانون اساسی) با بررسی حساب‌ها و اسناد و مدارک و تطبیق با صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور نسبت به تهیه تفریح بودجه سالانه اقدام نماید. پس بنابراین ارتقاء کیفیت گزارش دهی مالی دستگاه‌های اجرایی موجب رشد گزارش تفریح بودجه می‌گردد؛ لیکن در حال حاضر اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی دستگاه‌ها و صورتحساب عملکرد سالانه کل کشور اطلاعاتی بوده و فاقد محتوای فنی و کاربردی است. لذا می‌بایست در قالب یک برنامه کلان و اولویت‌دار و در یک فاصله زمانی مشخص و مناسب نسبت به ارتقاء گزارشات مالی دستگاه‌ها با در نظر گرفتن مواردی همچون احکام ماده (۹۶) قانون فوق‌الذکر در خصوص ارائه گزارش‌های عملیاتی اقدام گردد که این امر در نهایت موجب پیشرفت گزارش تفریح بودجه خواهد گردید.

۴- عدم انطباق سرفصل‌های بودجه‌ای دستگاه‌های اجرایی با سرفصل‌های حسابداری: تطابق عملکرد دستگاه‌های اجرایی و به صورت خاص شرکت‌های دولتی که در قالب صورت‌های مالی ارائه می‌گردد با مندرجات بودجه سالیانه آن‌ها به دلیل عدم تبعیت از یک استاندارد واحد امکان‌پذیر نمی‌باشد. اقدامات صورت پذیرفته اعم از تصویب حکم جزء (۲-۱) بند (ی) تبصره (۲) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور و جزء (۲-۱) بند (ل) تبصره (۲) قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور مبنی بر ضرورت همسان‌سازی و انطباق سرفصل‌های بودجه‌ای شرکت‌های دولتی با سرفصل‌های حسابداری از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان برنامه و بودجه کشور و سازمان حسابرسی نیز در تحقق این امر مؤثر نبوده است.

۲.۱.۶ کدگذاری محوری

کدگذاری محوری که در مرحله قبل مشخص شده بود به صورت خلاصه شامل شش محور زیر بود:

جدول ۶: مشکلات محوری بودجه

مشکلات شناسایی شده	تعریف عملیاتی
مشکلات مرتبط با گزارش تفریح بودجه	در این بخش چالش‌های مرتبط با فرآیند تهیه و تدوین، صرف گزارش تفریح بودجه مورد واکاوی قرار گرفته است.
مشکلات ناشی از قانون بودجه	در این بخش مسائل مرتبط با قانون بودجه سالیانه به عنوان احکامی که تفریح آن تهیه می‌شود؛ مورد بررسی قرار گرفته است.
مشکلات مرتبط با سایر دستگاه‌های دولتی	در این بخش مشکلات مرتبط با سایر دستگاه‌های اجرایی که در تهیه گزارش تفریح بودجه تأثیرگذار می‌باشند؛ پیش شده است.

مشکلات شناسایی شده	تعریف عملیاتی
مشکلات ناشی از قوانین مالی	در این بخش معضلات مرتبط با قوانین مالی و محاسباتی کشور؛ مورد ارزیابی قرار گرفته است.
مشکلات محیطی	در این بخش نواقص مرتبط با محیط پیرامون و پیش‌نیازهای تهیه گزارش تفریح بودجه مورد مذاقه قرار گرفته است.
مشکلات ناشی از حسابداری دولتی	در این بخش موانع موجود مرتبط با حسابداری، حسابداری و گزارشگری صحیح و به موقع عملیات مالی دولت، ارزیابی گردیده است.

۲.۱.۶ کدگذاری گزینشی

در این مرحله به تأیید نهایی مؤلفه‌ها با نظرخواهی از دو تن از اساتید باتجربه گزارش تفریح بودجه پرداخته می‌شود:

جدول ۷: کدگذاری مشکلات مرتبط با گزارش تفریح بودجه توسط ارزیابان

مشکلات مرتبط با گزارش تفریح بودجه	نظر کدگذار ۱	نظر کدگذار ۲
عدم وجود وحدت رویه در رسیدگی	موافقم	موافقم
عدم امکان تحلیل خروجی سامانه‌های الکترونیکی دستگاه‌های اجرایی	موافقم	موافقم
چارچوب‌های گزارشگری	موافقم	موافقم
عدم پیگیری مؤثر موارد انحراف	موافقم	موافقم
نیاز به در نظر گرفتن محتوای علمی گزارشات	موافقم	موافقم
جامع نبودن نظارت دیوان محاسبات	موافقم	موافقم
عدم انعکاس برخی وجوه در سامانه اطلاعات کمی تفریح بودجه	موافقم	موافقم
عدم توجه به هزینه فرصت از دست رفته در گزارشات تفریح بودجه	موافقم	موافقم
عدم توجه به اهداف و اولویت‌های مندرج در اسناد توسعه هر استان	موافقم	موافقم
عدم اظهارنظر در خصوص اثربخشی فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی	موافقم	موافقم
عدم ارائه تحلیل‌های اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی	موافقم	موافقم
عدم جامعیت اطلاعات موجود در گزارش تفریح بودجه	موافقم	موافقم
عدم توجه کافی به بررسی اعتبارات و بودجه شرکت‌ها	موافقم	موافقم
عدم درج موارد انحراف مستند و متقن در گزارش نهایی تفریح بودجه	موافقم	موافقم

مشکلات مرتبط با گزارش تفریح بودجه	نظر کدگذار ۱	نظر کدگذار ۲
مشاهده کلماتی مانند وجوه نامشخص و سایر در گزارش‌های تفریح بودجه	موافقم	موافقم
عدم احصاء دلایل بروز تخلف و تهیه گزارشات تطبیقی	موافقم	موافقم
حجیم بودن گزارش و کاغذبازی فراوان	موافقم	موافقم
عدم وجود ارتباط بین سامانه احکام قانون بودجه با سامانه اطلاعات عددی تفریح بودجه	موافقم	موافقم
عدم توجه به موضوعات کلیدی حسابرسی همچون مدل ریسک حسابرسی، اهمیت در حسابرسی و ...	موافقم	موافقم
عدم توجه به تئوری‌های زیربنایی حسابرسی	موافقم	موافقم
عدم اشاره خاص به موارد عدم رعایت احکامی که به صورت مکرر از سوی دستگاه‌های اجرایی نقض گردیده است	موافقم	موافقم

جدول ۸: کدگذاری مشکلات ناشی از قانون بودجه توسط ارزیابان

مشکلات ناشی از قانون بودجه	نظر کدگذار ۱	نظر کدگذار ۲	مشکلات مرتبط با سایر دستگاه‌های دولتی	نظر کدگذار ۱	نظر کدگذار ۲
عدم پیش‌بینی منابع و مصارف بر اساس یک فرآیند کارشناسی	موافقم	موافقم	عدم ابلاغ به‌موقع آیین‌نامه‌های اجرایی، دستورالعمل‌ها و مصوبات مورد نیاز جهت اجرای احکام بودجه	موافقم	موافقم
عدم تناسب قانون بودجه با شرایط اقتصادی، سیاسی و فرهنگی کشور	موافقم	موافقم	ساختار نامناسب بودجه‌ای در سطح دستگاه‌های اجرایی	موافقم	موافقم
وجود جزایر تصمیم‌گیری در خصوص منابع و مصارف بودجه	موافقم	موافقم	عدم شفافیت خزانه و عدم تناسب واریزی‌های خزانه با بودجه	موافقم	موافقم
وجود ردیف‌های متفرقه بودجه و تغییرات در بودجه تصویب شده	موافقم	موافقم	عدم توجه کافی دستگاه‌های اجرایی در خصوص فقدان ضوابط قانونی برای وصول و ایصال درآمدها	موافقم	موافقم
عدم درج بودجه برخی دستگاه‌ها در قانون بودجه سالیانه (اصل جامعیت)	موافقم	موافقم	عدم ابلاغ نتایج گزارش تفریح بودجه به دستگاه‌های اجرایی و نبود الزام قانونی جهت اجرای مفاد گزارش تفریح بودجه	موافقم	موافقم
عدم تناسب بین اعتبارات اختصاص یافته با اهداف کلان اقتصادی	موافقم	موافقم	اقدامات کند پولی توسط بانک مرکزی	موافقم	موافقم

مشکلات ناشی از قانون بودجه	نظر کدگذار ۱	نظر کدگذار ۲	مشکلات مرتبط با سایر دستگاه‌های دولتی	نظر کدگذار ۱	نظر کدگذار ۲
عدم اظهار نظر در خصوص تطبیق احکام قانون بودجه با قوانین برنامه و سند چشم‌انداز	موافقم	موافقم	عدم هماهنگی کامل بین دستگاه‌های مالی کلیدی کشور با دیوان محاسبات کشور	موافقم	موافقم
عدم رعایت ضوابط بودجه‌نویسی	موافقم	موافقم	کنترل‌های داخلی ضعیف و عدم تفکیک صحیح وظایف دستگاه‌های اجرایی	موافقم	موافقم
سالانه بودن بودجه	موافقم	موافقم	سازوکار نامناسب توزیع اعتبارات	موافقم	موافقم
عدم توجه به مندرجات گزارش تفریح بودجه در فرآیند تهیه و تدوین قانون بودجه	موافقم	موافقم	تعریف دقیق دستگاه‌های اجرایی مشمول بودجه دولت	موافقم	موافقم
مشکل ابهام و عدم صراحت در بودجه کل کشور	موافقم	موافقم	-----	-----	-----

جدول ۹: کدگذاری مشکلات ناشی از قوانین مالی توسط ارزیابان

مشکلات ناشی از قوانین مالی	نظر کدگذار ۱	نظر کدگذار ۲	مشکلات محیطی	نظر کدگذار ۱	نظر کدگذار ۲	مشکلات ناشی از حسابداری دولتی	نظر کدگذار ۱	نظر کدگذار ۲
تعدد قوانین مالی و عدم وجود یک قانون مالی مرجع به صورت کامل و جامع	موافقم	موافقم	عدم تحقق اهداف مقتن در خصوص اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	موافقم	موافقم	شیوه انجام حسابداری دولتی و عدم تناسب استانداردهای حسابداری دولتی با نیازهای دولت	موافقم	موافقم
تضاد آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی با قانون بودجه	موافقم	موافقم	عدم توجه به ابعاد سرمایه فکری	موافقم	موافقم	عدم وجود تکنیک‌های مدیریت هزینه قوی در راستای کمک به بودجه	موافقم	موافقم
عدم انعطاف در قوانین مالی	موافقم	موافقم	افزایش بی‌پایه اعتبارات هزینه‌ای	موافقم	موافقم	عدم وجود محتوای فنی و کاربردی صورتحساب‌های اجرایی	موافقم	موافقم

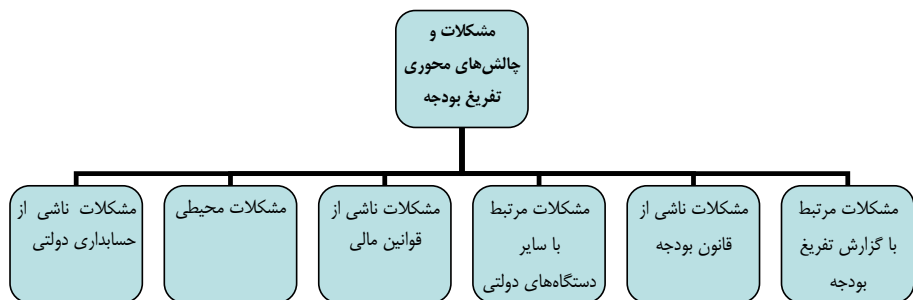
مشکلات ناشی از قوانین مالی	نظر کدگذار ۱	نظر کدگذار ۲	مشکلات محیطی	نظر کدگذار ۱	نظر کدگذار ۲	مشکلات ناشی از حسابداری دولتی	نظر کدگذار ۱	نظر کدگذار ۲
پیچیدگی قوانین	موافقم	موافقم	مشکلات مرتبط با سبک‌های مدیریتی	موافقم	موافقم	عدم انطباق سرفصل‌های بودجه‌ای دستگاه‌های اجرایی با سرفصل‌های حسابداری	موافقم	موافقم
عدم شمولیت قوانین و مقررات بر برخی دستگاه‌های اجرایی	موافقم	موافقم	---	---	---	---	---	---
تخصیص مکرر قوانین و مقررات در اشکال مختلف	موافقم	موافقم	---	---	---	---	---	---

برای محاسبه پایایی از روش توافق درون موضوعی توسط دو کدگذار (ارزیاب) استفاده می‌شود. برای این منظور از اساتید حوزه تفریح خواسته تا به عنوان همکار پژوهش (کدگذار) مشارکت کند. در هر کدام از مصاحبه‌ها، کدهایی که در نظر دو نفر مشابه هستند با عنوان «توافق» و کدهایی که غیرمشابه هستند با عنوان «عدم توافق» مشخص می‌شوند. درصد توافق درون موضوعی که به‌عنوان شاخص پایایی تحلیل به کار می‌رود با استفاده از رابطه زیر محاسبه می‌شود.

درصد توافق درون موضوعی (٪۱۰۰) = (تعداد توافق (۵۲) ÷ تعداد کل کدها (۵۲))

چون این شاخص بیش از ۰/۶ باشد، کدگذاری از قابلیت اعتماد کافی برخوردار است. لذا در نهایت مدل مفهومی کلی پژوهش به شکل ذیل ارائه می‌گردد:

شکل ۱: مدل مفهومی پژوهش (منبع: کدگذاری محوری نتایج نظرخواهی از خبرگان)



۲.۶. آزمون سؤال دوم با فرآیند تحلیل رتبه‌ای

سؤال دوم: کدامیک از چالش‌ها و مشکلات تفریغ بودجه دارای اهمیت بیشتری است؟ میانگین پاسخ‌های به دست آمده با توجه به محاسبات انجام شده بر روی پاسخ‌های به دست آمده از پرسشنامه فرآیند تحلیل رتبه‌ای می‌باشد.

جدول ۱۰: آزمون فرضیه دوم با محاسبات ریاضیاتی و ماتریسی فرآیند تحلیل رتبه‌ای

رتبه	میانگین نمره‌های فازی	مشکلات تفریغ بودجه
۱	۰,۴۸	مشکلات مرتبط با گزارش تفریغ بودجه
۲	۰,۲۳	مشکلات ناشی از قوانین مالی
۳	۰,۱۴	مشکلات ناشی از قانون بودجه
۴	۰,۰۸	مشکلات مرتبط با سایر دستگاه‌های دولتی
۵	۰,۰۵	مشکلات ناشی از حسابداری دولتی
۶	۰,۰۲	مشکلات محیطی
-	۱	جمع

نمودار حاصل از محاسبات ریاضیاتی به شرح زیر است:

نمودار ۱: رتبه بندی مشکلات و چالش‌های تفریغ بودجه



جهت تحلیل آماری متفاوت بودن رتبه‌ها و آزمون فرضیه پژوهش در خصوص تفاوت اهمیت هر یک از مولفه‌ها، از آزمون فریدمن نیز استفاده و نتایج به دست آمده مشابه با محاسبات

جدول ۱۱: آزمون تفاوت در اهمیت مشکلات تفریغ بودجه

آزمون	تعداد	کای دو	درجه آزادی	سطح معنی داری	نتیجه آزمون فرضیه پژوهش
فریدمن	۱۶۵	۵۳,۴	۵	۰,۰۰۰	تأیید

به دلیل اینکه سطح معناداری کمتر از (۵) درصد است فرض صفر رد می‌شود و ادعای متفاوت بودن اهمیت/اولویت (رتبه) مشکلات تفریغ بودجه پذیرفته می‌شود.

۷. بحث و نتیجه‌گیری

بودجه کل کشور مهم‌ترین سند مالی است که باید با دقت زیادی مورد نظارت قرار گیرد. نظارت بر این سند در گزارش تفریغ بودجه نمایان می‌شود. ارتقاء کیفیت گزارش تفریغ بودجه سبب بهبود فعالیت‌های سازمان‌ها خواهد شد و با توجه به ایجاد تغییرات مثبت در سیستم حاکمیت سازمانی (حاکمیت شرکتی) و الزام سازمان‌ها به بهبود فرآیند اعمال نظارت بر فعالیت‌های مالی و غیرمالی، در نهایت سبب بالا رفتن کیفیت گزارشگری مالی و شفافیت بودجه در دولت خواهد شد. جهت نیل به هدف فوق در ابتدا می‌بایست چالش‌های گزارش تفریغ بودجه مرتفع گردد. با توجه به نبود نظریه‌های قوی در خصوص گزارش تفریغ بودجه، در این پژوهش با نظریه داده بنیاد چالش‌های مربوطه شناسایی و در نهایت با فرآیند تحلیل رتبه‌ای، رتبه‌بندی شدند. بدین منظور پس از پاسخ به سؤالات پژوهش و با توجه به یافته‌های پژوهش می‌توان ابراز داشت؛ گزارش تفریغ بودجه دارای مشکلات عدیده‌ای است. در خصوص سؤال اول مشخص شد که گزارش تفریغ بودجه با (۶) مشکل اصلی روبه‌رو است که هر یک از این مشکلات مشتمل بر مشکلات فرعی دیگری است. در خصوص سؤال دوم نیز یافته‌ها حاکیست مشکلات مربوطه به لحاظ اهمیت متمایز می‌باشند که ترتیب اهمیت آن‌ها بدین شرح است:

- مشکلات مرتبط با گزارش تفریغ بودجه که به فرآیند تهیه و تدوین گزارش تفریغ بودجه توسط دیوان محاسبات اشاره دارد، لذا دیوان محاسبات نیازمند ایجاد تغییراتی در جهت رفع این مشکلات می‌باشد. دیوان محاسبات کشور برای حل تک‌تک چالش‌های مطرح شده باید علاوه بر انجام برنامه‌ریزی‌های دقیق و ایجاد تغییراتی در سیستم نظارتی، برنامه‌های آموزشی مدوئی را برای کلیه ذی‌مدخلان اجرا نماید.
- مشکلات ناشی از قوانین مالی که معضلات مرتبط با قوانین مالی و محاسباتی کشور را تشریح می‌نماید. حل این طیف از مشکلات مستلزم ایجاد تغییراتی در قوانین موجود از سوی قوه مقننه است. قانون‌گذاری دقیق و مرتبط با شرایط موجود می‌تواند این چالش را تا حد زیادی رفع نماید.

- مشکلات ناشی از قانون بودجه که نیازمند اجرای برنامه‌ریزی دقیق مالی توسط تهیه‌کنندگان بودجه از مرحله تهیه تا تصویب، است و در این راستا می‌بایست قانون بودجه علاوه بر کارشناسی دقیق فنی و علمی، بر اساس ریسک‌های احتمالی نگاشته شود.
 - مشکلات مرتبط با سایر دستگاه‌های دولتی که بودجه را به شکل مستقیم و غیرمستقیم مصرف می‌نمایند و این مورد نیز نیازمند تغییراتی در دستگاه‌های دولتی می‌باشد. این تغییرات عمده‌تاً به اجرای صحیح کنترل‌های داخلی و هماهنگی بین آن‌ها بر می‌گردد.
 - مشکلات ناشی از حسابداری دولتی که مرتبط با حسابداری، حسابگری و گزارشگری صحیح و به موقع عملیات مالی دولت می‌باشد و نیازمند اصلاحاتی در فرآیند گزارشگری مالی در بخش عمومی است. در این زمینه نیاز است؛ مسئولین و کارشناسان مالی جهت رفع این معضلات آموزش داده شوند.
 - مشکلات محیطی که در این بخش نواقص مرتبط با محیط پیرامون و پیش‌نیازهای تهیه گزارش تفریح بودجه مورد مذاقه قرار گرفت. این مشکلات نیازمند سیاست‌گذاری‌های دوره‌ای می‌باشد.
- توجه به چالش‌های فوق در نهایت منجر به افزایش شفافیت و پاسخگویی دولت خواهد شد. نتایج این پژوهش با پژوهش‌های گاداردو و بیساگنو (۲۰۲۲)، آپدا و همکاران (۲۰۱۹)، فواد و سینگیچ (۲۰۱۹)، سعید و حبیب نژاد (۱۳۹۹)، اشراق و همکاران (۱۳۹۶)، مدرسی حجت آبادی (۱۳۸۷)، رضانی (۱۳۸۵)، محمدی (۱۳۸۲)، الماسی (۱۳۸۰) و آقالو (۱۳۶۳) تا حدی همخوانی دارد.
- حل مشکلات فوق مستلزم مطالعات دقیق فرهنگی، سیاسی، اجتماعی و اقتصادی است. از آنجایی که توسعه اقتصادی کشور در گرو حل مشکلات و چالش‌های ذی‌ربط است، همه متصدیان باید در رفع این مشکلات تلاش نمایند؛ لذا در نهایت پیشنهاد می‌شود:
- با توجه به حجم بالای ساختار دولت، در خصوص تفریح بودجه، قوانین مدون‌تر و روزآمدتری ارائه و ضمن تدوین یک قانون مالی مرجع به صورت کامل و جامع در جهت حل این مشکلات راهکارهایی اندیشیده شود.
 - دامنه شمول رسیدگی‌های دیوان محاسبات در قالب اصلاح قانون دیوان محاسبات کشور و متناسب با نیازهای ذی‌نفعان و فراتر از بودجه کل کشور جهت توسعه گزارشگری مالی دولت به عملکرد کلیه دستگاه‌های اجرایی بر اساس تعریف موسع کلمه «بیت المال» تعیین گردد.
 - به کلیه دستگاه‌های اجرایی و نهادهای ناظر و سیاست‌گذاران پیشنهاد می‌شود تدابیری جدی در جهت افزایش پاسخگویی بخش عمومی و کیفیت گزارشات حسابرسی و تفریح بودجه اتخاذ نمایند که در این راستا ایفای تکالیف مقرر در احکام مرتبط با شفافیت مالی و به صورت خاص آیین‌نامه اجرایی بند (ه) تبصره (۱۹) قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور، اجرای کامل حساب واحد خزانه (TSA) و پذیرش اسناد الکترونیکی ضروری است.
 - مجلس شورای اسلامی به عنوان نهاد قانون‌گذاری احکام و قوانین دست و پاگیر (قانون

- محاسبات عمومی کشور) را اصلاح و قوانین متناسب با شرایط موجود را تدوین نمایند.
- دستگاه‌های دولتی برای دستیابی به اهداف و مأموریت‌های خود و با رویکرد کاهش تخلفات سیستم کنترل داخلی دقیقی مبتنی بر اعمال مدیریت ریسک‌های مالی با در نظر گرفتن ریسک‌های موجود ایجاد نمایند و هماهنگ با یکدیگر کارها را انجام دهند.
- دیوان محاسبات کشور به عنوان مهم‌ترین نهاد ناظر بر عملیات دولت با پیروی از نهادهای حرفه‌ای و افزایش مهارت حسابرسی کارکنان از حسابرسی‌های نوین و به روز از جمله حسابرسی مبتنی بر ریسک در جهت افزایش پاسخگویی بخش عمومی استفاده نماید.
- ضمن کاهش فاصله ادراکی بین دانشگاهیان و شاغلین در حرفه حسابرسی و تبیین رابطه حسابداری تعهدی با سایر مؤلفه‌های مرتبط از جمله بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، در قالب تبیین فرآیندی پویا و مستمر زمینه اشراف کامل حساب‌رسان بر قوانین، استانداردهای حسابرسی و دستورالعمل‌های حسابداری به عنوان سه ضلع اصلی حسابرسی مفید و اثربخش فراهم گردد.

همچنین جهت غنی شدن ادبیات موضوع به محققان پیشنهاد می‌شود که پژوهشی در خصوص هریک از مشکلات ارائه شده در این پژوهش همراه با ارائه راهکارها انجام و با نتایج این پژوهش مقایسه نمایند.

۸. فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

- الماسی، حسن، (۱۳۸۰)، مجموعه مقالات دومین همایش علمی و پژوهشی نظارت و بازرسی در کشور، سازمان بازرسی کل کشور، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، چاپ اول، صص ۳۲۳-۳۴۰.
- الماسی، حسن، دهگان، محمود، حیدری، داریوش. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر گزارش تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه. دانش حسابرسی، ۱۶(۶۳)، ۶۱-۳۵.
- اشراق، شهرام، امام قلی زاده، سعید، عباسی، ابراهیم. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر گزارش تفریح بودجه بر تصمیمات مجلس شورای اسلامی. دانش حسابرسی، ۱۷(۶۹)، ۱۰۹-۱۲۴.
- آقالو، یحیی، (۱۳۶۳). بررسی مشکلات تهیه لایحه تفریح بودجه در ایران. تهران: نشر جهاد دانشگاهی دانشگاه تهران.
- جلالیان، عسکر، آذوغ، سعید. (۱۳۹۷). خلاءهای قانونی شأن نظارتی دیوان محاسبات کل کشور. جشنواره تألیفات علمی برتر علوم انسانی اسلامی - جایزه ویژه علامه جعفری (ره).
- دانشفرد، کرم اله، قزلباش، حسن، (۱۳۸۹). بررسی نقش گزارش تفریح بودجه در اعمال نظارت پارلمانی بر عملکرد دولت، مجله حسابداری مدیریت، سال سوم، شماره چهارم، صص ۹۳-۱۰۳.
- رضانسی، محمدتقی، (۱۳۸۵)، مروری بر مشکلات و نارسایی‌های بودجه‌ریزی در ایران، مجله دانشکده علوم انسانی، سال پانزدهم، شماره ۶۴، صص ۵۱-۸۷.
- سبزی، محمد، (۱۳۹۰)، فرآیند تحلیل سلسله مراتبی، جزوه دانشگاه صنعتی امیرکبیر.
- سعید، سیده زهرا، حبیب نژاد، احمد، (۱۳۹۹). چالش‌های نظارتی مجلس شورای اسلامی بر برنامه‌های توسعه، فصلنامه دانش حقوق عمومی، ۹(۲۸)، ۹۳-۱۱۴.
- سعیدی، پرویز، (۱۳۸۴)، بودجه و بودجه‌ریزی، تهران، انتشارات نگاه دانش.
- فرهنگی، علی اکبر و صفرزاده، حسین، (۱۳۸۷)، روش‌های پژوهش در علوم انسانی، تهران، انتشارات پیام پویا.

۱۲. محمدی، معبود، (۱۳۸۲)، بررسی اثربخشی تفریح بودجه بر بودجه‌ریزی شرکت‌های دولتی (با نگاهی بر بودجه شرکت‌های گروه راه و ترابری)، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکز.
۱۳. مدرسی حجت آباد، محمد تقی، (۱۳۸۷)، ارزیابی صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور از منظر پاسخگویی دولت، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات.
۱۴. موسوی نادر، آزادی کیهان، وطن پرست محمد رضا، (۱۴۰۱)، شناسایی موانع و چالش‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با تأکید بر نقش‌های بهایی و حسابداری تعهدی در بخش عمومی با رویکرد تئوری داده بنیاد (مورد مطالعه حوزه‌ی راه‌سازی)، دانش حسابرسی؛ ۲۲ (۸۸): ۶۴-۳۲.
۱۵. مؤمنی، منصور، (۱۳۹۱)، فعال‌قیومی، علی، تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS، چاپ هفتم، تهران: انتشارات نو.

ب- منابع خارجی:

1. Aida Hazlin Ismail, Natasha binti Muhammad Merejok, Muhamad Ridhuan Mat Dangi & Shukriah Saad, (2019), Does Audit Quality Matters in Malaysian Public Sector Auditing?, *International Journal of Financial Research*, Vol. 10, No. 3, Special Issue, pp. 203-215.
2. Aleksandrov, E. and Mauro, S.G. (2023), «Searching for dialogue in public sector budgeting research: the case study of the JPBAFM», *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 35 No. 2, pp. 141-171.
3. Alfareza DeSta Prasetyo Adi Zainudin, Khoirul Aswar, Noegrahini Lastiningsih, Mahendro Sumardjo and Taufeni Taufik (2021). Analysis of potential factors influencing audit quality: The moderating effect of time budget pressure. *Problems and Perspectives in Management*, 19(4), 519-529.
4. Blann, S. W. (2010). Auditor independence in the public sector. *Government Finance Review*, 26(4), 40-44.
5. Boštan, I.; Tudose, M.B.; Clipa, R.I.; Chersan, I.C.; Clipa, F. (2021), Supreme Audit Institutions and Sustainability of Public Finance. Links and Evidence along the Economic Cycles. *Sustainability*, 13, 9757. <https://doi.org/10.3390/su13179757>
6. Chong, V.K. and Khudzir, N.F. (2018), "The Effect of Mutual Monitoring and Need for Achievement on Budgetary Slack in a Team-based Environment", *Advances in Accounting Behavioral Research (Advances in Accounting Behavioural Research*, Vol. 21), Emerald Publishing Limited, Bingley, pp. 1-19.
7. Cuadrado-Ballesteros, B. and Bisogno, M. (2022), "Budget transparency and financial sustainability", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 34 No. 6, pp. 210-234. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2022-0025>.
8. Felati, K., Felati, H., Ojeleke, R., (2014), Budgetary and Management Control System for Improved Efficiency in Public Sector, *Scholarly Journal of Business Administration*, Vol. 4(2), pp. 44-52.
9. Fuad Rakhman, Singgih Wijayana, (2019), Determinants of Financial Reporting Quality in the Public Sector: Evidence from Indonesia, *International Journal of Accounting*, Vol. 54, No. 3.
10. Gårseth-Nesbakk, L. and Kuruppu, C. (2018), «Diametrical effects in governmental accountability – the auditor general's struggle to sustain balance in performance auditing reports and media disclosure», *Pacific Accounting Review*, Vol. 30 No. 3, pp. 274-296.
11. Gill, J. and Sharma, U. (2023), "Public sector financial management in New Zealand central government: the role of public sector accountants", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 35 No. 1, pp. 65-72.
12. Habermas, J. (1984), "The Theory of Communicative Action Volume 7: Reason and Rationalisation of Society, T.McCarthy(London):Heinemann, P31.
13. Haque, Shamsul, M., (2000), Significance of accountability under the new approach to

- public governance”, *International Review of Administrative science*, vol. 66, p600
14. Hassaan, M. and Salah, W. (2023), “Corporate governance, financial transparency and currency devaluation shocks: evidence from Egypt”, *Corporate Governance*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
 15. Josette Caruana & Magdalena Kowalczyk (2020): *The Quest for Audit Quality in the Public Sector, Accounting in Europe*, DOI: 10.1080/17449480.2020.1757731
 16. Joshi, R., Banwet, D., & Shankar, R., (2011), «A Delphi-AHP-TOPSIS based benchmarking framework for performance improvement of a cold chain», journal homepage: www.elsevier.com/locate/eswa, vol. 38, n. 2, pp. 10170-10182.
 17. Lino, A.F., Azevedo, R.R.d. and Belote, G.S. (2023), “The influence of public sector audit digitalisation on local government budget planning: evidence from Brazil”, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 35 No. 2, pp. 198-218.
 18. Litton, E. (2023), “Loss aversion and risk propensity in public budgeting”, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 35 No. 1, pp. 95-114.
 19. Salehi, Mahdi, Mohammed Ibrahim Jebur, Saleh Orfizadeh, and Ali Mohammed Abbas Aljahnab, (2022), *The Relationship between Audit Adjustments and Audit Quality in Iraq. Journal of Risk and Financial Management*, 15: 330.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی