



## Review of the budget structure reform based on the Budget Settlement Report of the Court of Audit of the country

- Hadi khaleghian<sup>۱</sup>
- Ali Asadi<sup>۲</sup>

### Abstract

According to principle (۵۵) of the Constitution, the Budget Settlement Report is the main factor in exercising the supervisory position of the Islamic Consultative Assembly, and this report is considered as a suitable basis for evaluating the performance of the government and an indicator for financial supervision and transparency, creating coherence in financial management, stability and maintaining economic balance, and budgeting reforms. The statistical population is a collection of documents that are related to the research question and variable, and the sample of the documents examined in the present study is the budget discharge reports of the last four years (۲۰۲۰-۲۰۲۳), and after ensuring the validity and reliability of the research results by a group of relevant experts, the conceptual model of reforming the budget structure based on the budget discharge reports of the Supreme Audit Court of the country was proposed. The results of the research indicated that the mentioned components were effective on providing sustainable resources, effective use of credits, economic stability, and reforms of the budgeting system, all of which are among the main indicators of reforming the budget structure.

**Key words:** Budget Settlement, Budget Structure Reformation, Sustainable Resources, Budget Deficit, Budgeting System.

<sup>۱</sup>Master's in Public Administration, Islamic Azadi University Of Tehran Branch .Auditor General of the Court of Auditors (Corresponding Author),Gmail: hadi۷۷hadi@gmail.com

<sup>۲</sup>Ph.D. in Business Management, Shahid Beheshti University, Faculty of Management and Accounting, Tehran, Iran, Chief Auditor of the Supreme Audit Court, Email: a.asadi۲۰۱۲۲۰ @yahoo.com

## بررسی اصلاح ساختار بودجه مبتنی بر گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور

■ هادی خالقیان<sup>۱</sup>  
■ علی اسدی<sup>۲</sup>

### چکیده

باتوجه به اصل (۵۵) قانون اساسی، گزارش تفریغ بودجه عامل اساسی اعمال جایگاه نظارتی مجلس شورای اسلامی بوده و این گزارش مبنای مناسبی برای ارزیابی عملکرد دولت و شاخصی برای نظارت و شفافیت مالی، ایجاد انسجام در مدیریت مالی، ثبات و حفظ تعادل اقتصادی و اصلاحات بودجه‌ریزی محسوب می‌گردد، در راستای تحقق هدف این پژوهش، از روش کتابخانه‌ای و تحلیل محتوا به بررسی گزارش‌های تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور استفاده گردید. جامعه آماری مجموعه اسنادی است که با سوال و متغیر پژوهش ارتباط دارد و نمونه اسناد مورد بررسی در پژوهش حاضر گزارش‌های تفریغ بودجه چهار سال اخیر (سال‌های ۱۳۹۹-۱۴۰۲) می‌باشد و پس از اطمینان از روایی و پایایی نتایج تحقیق توسط جمعی از خبرگان ذیربط، مدل مفهومی اصلاح ساختار بودجه مبتنی بر گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور پیشنهاد گردید. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که مولفه‌های اشاره‌شده بر تأمین منابع پایدار، مصرف اثربخش اعتبارات، ثبات اقتصادی و اصلاحات نظام بودجه‌ریزی موثر بوده که تمامی این موارد از شاخص‌های اصلی اصلاح ساختار بودجه می‌باشد.

**واژگان کلیدی:** تفریغ بودجه، اصلاح ساختار بودجه، منابع پایدار، کسری بودجه، نظام بودجه‌ریزی.

<sup>۱</sup> کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد تهران مرکز، تهران، ایران، سر حسابرس دیوان محاسبات کشور (نویسنده مسئول).

رایانامه: hadi777hadi@gmail.com

<sup>۲</sup> دکتری مدیریت بازرگانی، دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده مدیریت و حسابداری، تهران، ایران، حسابرس ارشد دیوان محاسبات

کشور رایانامه: a.asadi201220@yahoo.com

## ۱. مقدمه



در تعاریف متعددی از بودجه دولت مشخص می‌گردد دولت دارای نقش ممتاز و منحصر به فردی برای رسیدن به اهداف اقتصادی از جمله؛ آنچه دولت قصد انجامش را در دوره زمانی مشخصی دارد و نحوه تأمین مالی این فعالیت‌ها را مشخص می‌کند (هیجن، ۲۰۰۷)، بودجه دولت مرکز ثقل خط‌مشی عمومی و نشان‌دهنده دورنمای توسعه هر کشور است (عادل‌آذر، ۱۳۹۵). بودجه، سند دخل و خرج دولت و ابزار اصلی اعمال سیاست مالی است. ثبات‌سازی در سطح اقتصاد کلان و تأمین کالای عمومی دو نقش اصلی بودجه محسوب می‌شود که در صورت عدم سلامت ساختار و نظام بودجه‌ریزی، نمی‌توان انتظار تحقق آنها را داشت (مرکز پژوهش‌ها، ۱۴۰۲). مستند به ماده (۱) قانون برنامه و بودجه (۱۳۵۱) بودجه عمومی دولت، بودجه‌ای است که در آن برای اجرای برنامه سالانه منابع مالی لازم پیش‌بینی و اعتبارات جاری و عمرانی دستگاه‌های اجرایی تعیین می‌شود، مطابق ماده (۱) قانون محاسبات عمومی، بودجه کل کشور عبارت است از برنامه مالی دولت که برای یک سال مالی حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاست‌ها و هدف‌های قانونی می‌شود و .... لیکن باعنایت به گذشت بیش از یک‌صد سال از آغاز فرایند بودجه‌ریزی و تقدیم لوایح بودجه به مجلس و بیش از نیم قرن از تصویب "قانون برنامه و بودجه"؛ سازوکارهای تجهیز منابع بودجه، هنوز مبتنی بر منابع ناپایدار (فروش نفت و استقراض) و تخصیص آن نیز، هنوز مبتنی بر روش‌های سنتی (بودجه‌ریزی افزایشی) صورت می‌گیرد. لذا انجام اصلاحات ساختاری در بودجه، به‌عنوان یکی از الزامات اصلاح نظام حکمرانی در کشور و تحقق اهداف اقتصادی مدنظر دولت ضروری است.

اصلاح ساختار بودجه اساساً به چهار محور شامل؛ تأمین منابع پایدار، مصرف اثربخش و کارا در اعتبارات، ثبات اقتصادی و اصلاحات نظام بودجه‌ریزی قابل تقسیم است، از این منظر، گزارشات تفریغ که به عنوان ابزاری و بازوی نظارتی مجلس و وسیله‌ای برای اعمال نظارت پارلمانی می‌باشد، قطعاً می‌تواند مبنای مناسبی برای ارزیابی عملکرد دولت و شاخصی برای بسیاری از اظهارنظرها و ارزیابی‌های فنی بوده و همچنین با توجه به یافته‌های مندرج در گزارشات، می‌تواند کمک شایانی در شناسایی حفره‌های بودجه‌ریزی و شناسایی نقاطی از بودجه که باید اصلاحات لازم در آن قسمت صورت گیرد، به عمل آورد. از عمده‌ترین مشکلات نظام بودجه‌ریزی می‌توان به این موارد اشاره کرد: عدم تعریف ارتباط دقیق بین هدف‌های بودجه سالانه با هدف‌های برنامه توسعه، ... اعمال سلیقه‌های شخصی در تعیین سقف اعتبار دستگاه‌های اجرایی، برآوردهای غیرواقعی هزینه طرح‌ها، تخصیص سیاسی منابع و .... (آذر و همکاران ۱۳۸۹) که تمامی این موارد در گزارشات مختلف تفریغ بودجه منعکس می‌باشد، لذا هدف این پژوهش بررسی نقش مولفه‌های گزارش تفریغ بودجه در پارامترهای اصلاح ساختار بودجه می‌باشد که در سخنان رئیس کل محترم دیوان محاسبات تصریح شده است: "حرکت از سمت تفریغ بودجه به تدوین بودجه، لازمه اصلاح ساختار بودجه می‌باشد."

(۱۴۰۳/۰۵/۳۱)

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### مبانی قانونی تفریغ بودجه:

در اصل (۵۵) قانون اساسی آمده است که دیوان محاسبات حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوط را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تحویل نماید، این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود. لذا به موجب این اصل تهیه گزارش تفریغ بودجه به عهده دیوان محاسبات کشور می‌باشد. قبل از انقلاب اسلامی و تصویب قانون اساسی در سال ۱۳۵۷ تفریغ بودجه در قانون اساسی جایگاهی نداشت و به موجب مواد (۷۸) و (۷۹) قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۴۹ وزارت دارایی مکلف بوده لایحه تفریغ بودجه هر سال مالی را تا پایان آذرماه سال بعد تهیه و به دیوان ارسال کند و دیوان نیز مکلف بود ظرف سه ماه لایحه مزبور را رسیدگی و عین لایحه را همراه نظرات خود به دارایی برگرداند تا وزارت مزبور ظرف (۱) ماه لایحه تفریغ بودجه را به مجلس شورای ملی تقدیم داشته و محاسبات یک دوره مالی تصفیه و تفریغ می‌شد. اولین لایحه تفریغ بودجه در سال ۱۳۳۶ و آخرین آن مربوط به ۱۳۵۲ می‌باشد.

قانون دیوان محاسبات کشور نیز مستند قانونی دیگری برای تفریغ بودجه است. در ماده (۱)، یکی از طرق دستیابی به هدف دیوان محاسبات کشور که با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال است، تهیه و تدوین گزارش تفریغ بودجه به انضمام نظرات خود و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی ذکر گردیده است. همچنین در ماده (۳۶) قانون مذکور یکی از موارد تشکیل هیات عمومی متشکل از حداقل مستشاران اصلی دیوان صدور رای در خصوص تفریغ بودجه و گزارش نهایی آن است.

### اهمیت گزارش تفریغ بودجه:

گزارش تفریغ بودجه به عنوان یکی از ابزارهای مهم نظارتی در نظام‌های اقتصادی و مالی، نقش حیاتی در ارزیابی و کنترل استفاده بهینه از منابع مالی عمومی ایفا می‌کند. این گزارش پس از پایان سال مالی تهیه می‌شود و هدف اصلی آن بررسی و ارزیابی تطابق عملکرد واقعی دولت با برنامه‌ریزی‌ها و تخصیص بودجه مصوب است. حسنی عراقی (۱۳۸۱) در فرآیند بودجه‌ریزی، که شامل چهار مرحله تهیه و تنظیم، تصویب، اجرا و نظارت می‌باشد، مرحله نظارت از جایگاه خاصی برخوردار است، زیرا اعمال نظارت، یکی از ارکان اساسی مدیریت محسوب می‌شود. هاگو (۲۰۰۰) 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. هر چند پاسخگویی همیشه مهم بوده ولی در سال‌های اخیر به خاطر اصرار مردم به مشارکت در امور و استفاده بهینه از منابع، توجه به مطالبات مردم، افشاگری رسانه‌های گروهی، از اهمیت خاصی برخوردار شده است (بهمن، ۲۰۲۱). عده‌ای اعتقاد دارند که پاسخ‌گویی، اساس مدیریت دولتی است که

نظام‌های کنترلی و مدیریت مالی بر اساس آن شکل می‌گیرد. اجرای بودجه سالانه و ارائه گزارش‌های مالی از سوی دولت از یک‌سو و رسیدگی و اظهارنظر دیوان محاسبات در جایگاه حسابرس مستقل از سوی دیگر، ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی را محقق خواهد ساخت (باباجانی، ۱۳۹۴).

الماسی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت پرداخته‌اند. نتایج حاصل از این پژوهش بیانگر آن است که گزارش تفریغ بودجه بر اثربخشی بودجه‌های سالیانه نظارت و کنترل بر عملکرد دولت تأثیر مثبت دارد و انجام حسابرسی، رعایت و حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور بر کاهش انحرافات بودجه‌ای تأثیرگذار است. ضرونی و جالایان (۱۳۹۷) در مقاله چالش‌های قانونی نظارت دیوان محاسبات کشور در مقابله با فساد مالی و جرایم ناشی از آن در دستگاه‌های اجرایی ضمن بررسی پیشنهادهایی از قبیل انجام فعالیت‌هایی غیر از فعالیت ذاتی دیوان محاسبات و تاسیس سیستم نظارتی مبتنی بر نتایج (نتیجه محور) و نظارت از طریق سامانه نظارت الکترونیکی (سنا) به عنوان الگوی مطلوب نظارت مالی، به اهمیت گزارش و رسیدگی قضایی اشاره شده است.

با توجه به اهداف تفریغ بودجه می‌توان گفت تفریغ بودجه به عنوان یکی از ابزارهای بسیار مهم مدیریت عمومی جامعه، نقش فوق‌العاده در کنترل عملیات گذشته دارد. همچنین یکی از منابع بسیار مهم اطلاعات برای برنامه‌ریزی‌های آینده می‌باشد. تفریغ بودجه نه تنها از نظر کمی، اعتبارات مصوب را با هزینه‌های انجام‌شده کنترل می‌نماید. بلکه از نظر کیفی نیز می‌بایست توانایی یا عدم توانایی دولت را در انجام وظایف خود ارزیابی کند. ضمناً به صورت تابلویی از امکانات مختلف جامعه و همچنین مشکلات و کمبودها، مسئولین را در برنامه‌ریزی‌های آتی راهنمایی می‌نماید. (شیرازی‌زاده، ۱۳۸۷)

### مؤلفه‌های اصلی اصلاح ساختار بودجه

شرایط نامناسب بودجه در کشور یکی از نتایج بی‌عملی و عدم اقدام مؤثر دولت در جهت اصلاحات بودجه‌ای در سال‌های اخیر است. در صورت ادامه وضع موجود، رویه فعلی در سال‌های آینده برقرار خواهد بود و حتی شدیدتر نیز می‌شود. انباشت سریع بدهی عمومی ناشی از کسری بودجه‌های مداوم، می‌تواند در آینده نزدیک به بروز بحران اقتصادی بی‌انجامد، لذا برای خروج از شرایط خطیر کنونی هیچ راهی جز اصلاحات ساختاری و همه‌جانبه بودجه وجود ندارد (مرکز پژوهش‌های مجلس، ۱۴۰۲). اصلاح ساختار بودجه از جمله موضوعات کلیدی در برنامه‌های اقتصادی کشور است که به منظور بهبود وضعیت مالی، توسعه پایدار، و رفع چالش‌های اقتصادی کشور طراحی می‌شود. این اصلاحات معمولاً شامل مجموعه‌ای از سیاست‌ها، تدابیر اجرایی و تغییرات بنیادین در نحوه تنظیم و تخصیص منابع مالی دولت می‌باشد. در این راستا، چندین مؤلفه اصلی قابل توجه است که به شرح زیر می‌توان به آن‌ها پرداخت:

## ۱. تأمین منابع پایدار:

یکی از مسائل اساسی در اصلاح ساختار بودجه، افزایش تنوع منابع درآمدی است. درآمدهای دولت در ایران عمدتاً از منابع نفتی و گازی تأمین می‌شود که این موضوع، کشور را در برابر نوسانات قیمت نفت آسیب‌پذیر کرده است. به همین دلیل، اصلاح ساختار بودجه باید بر افزایش درآمدهای غیرنفتی متمرکز شود (میز، ۱۴۰۰). یکی از مهم‌ترین چالش‌ها و موانع اصلاح ساختار بودجه در کشور، اولویت بخشی به هزینه‌ها و تعریف درآمدهای کافی برای پوشش هزینه‌ها می‌باشد.

اصلاح معافیت‌های مالیاتی، اخذ مالیات بر عایدی سرمایه و مالیات بر مجموع درآمد و مالیات بر ثروت از جمله مهم‌ترین اقدامات اساسی در راستای تأمین منابع پایدار است. قدم مهم و اساسی بعدی، اصلاح رابطه نفت و بودجه به منظور قطع وابستگی مستقیم منابع بودجه‌ای به درآمدهای نفتی است. همچنین تأمین منابع و درآمدزایی دولت از دارایی‌هایش نیز می‌تواند به تأمین منابع پایدار بی‌انجامد. در این راستا ارتقای مستندسازی دارایی‌های دولت یکی از شروط لازم محسوب می‌شود (مرکز پژوهش‌های مجلس، ۱۴۰۰). عدم پیشبرد اصلاح ساختاری در شیوه مدیریت بخش عمومی و ایجاد منابع پایدار درآمدی طی یک دهه اخیر، باعث شده تا پوشش شکاف منابع و مصارف عمومی هر سال نسبت به سال گذشته امری دشوارتر و دست نیافتنی تر شود. مهمترین مأموریت اصلاح ساختار بودجه در کشور، تغییر مسیر نظام بودجه‌ریزی از وضعیت کنونی به وضعیتی مطلوب است که در آن ضمن ارتقای کیفیت ارائه خدمات عمومی دولت، امکان سیاست‌گذاری مالی فعال و پویا از طریق منابع درآمدی پایدار برای دولت مهیا گردد.

در گزارشات تفریغ بودجه، باتوجه به اینکه عملکرد تبصره‌های قانون بودجه به همراه جزئیات دقیق تحقق انواع مختلف درآمدها و بعضاً موارد عدم تحقق منابع ارائه می‌گردد، لذا از این منظر گزارشات تفریغ بودجه می‌تواند حاوی نکات ارزشمندی در زمینه گزارش میزان تحقق منابع و راهکارهای تأمین منابع پایدار باشد و به اصلاح ساختار بودجه کمک شایانی نماید (مرکز پژوهش‌های مجلس، ۱۴۰۰). تأمین درآمد پایدار از دارایی‌ها، عموماً با مفهومی تحت عنوان مولدسازی دارایی‌ها گره خورده است. مولدسازی دارایی‌ها به معنای انجمادزدایی از آنها و به تعبیری حداکثرسازی ارزش دارایی‌ها و کسب بیشترین بازده از محل مدیریت آنهاست. (و نه فروش دارایی‌ها)

ایجاد انضباط مالی، پایدارسازی منابع بودجه دولت، در نظر گرفتن کاهش هزینه‌های غیرضروری دولت و فروش دارایی‌ها و اموال دولتی در بودجه به ثبات اقتصادی کشور که ذیل سیاست‌های مالی آن است، ختم می‌شود (آذر، ۱۳۹۹). در منابع بودجه عمومی کشور اتکا به درآمدهای نفتی - که دولت ایران را به دولتی رانتیر بدل کرده است - نقصان در نظام مالیاتی کشور، اوراق مالی اسلامی - که نشان از آینده فروشی است - از عوامل برجسته در اعوجاج بودجه عمومی کشور است (آذر، ۱۳۹۹). با عنایت به موارد فوق، تأمین منابع پایدار جزء مولفه‌های اصلی اصلاحات ساختاری می‌باشد.

## ۲. مصرف اثربخش و کارای اعتبارات:

هزینه‌های عمومی دولت باید به‌طور جدی مورد بازبینی قرار گیرد. این هزینه‌ها شامل مصارف جاری و عمرانی است که در بسیاری از مواقع به‌طور ناکارآمد تخصیص داده می‌شود (پورمحمدی، ۱۴۰۲). بازتعریف وظایف دولت و کاراتر کردن هزینه‌کرد دولت از طریق اصلاحات ساختاری و نهادی است که شرط لازم دیگر برای حذف کسری بودجه ساختاری و ایجاد ثبات در اقتصاد کلان است و تمامی گزارشات مربوطه در گزارشات عددی تفریغ بودجه در سامانه سنا ثبت و موارد مغایر با قوانین و مقررات مورد رسیدگی قرار گرفته، لذا می‌توان اصلاحات در این زمینه را شامل موارد زیر احصاء نمود:

- **محدود کردن هزینه‌های غیرضروری:** یکی از گام‌های ضروری در اصلاح ساختار بودجه، کاهش هزینه‌های غیرضروری و اجتناب از هدررفت منابع است.
- **هدفمندسازی یارانه‌ها:** یارانه‌های انرژی و سایر یارانه‌ها باید هدفمند و طبق نیازهای واقعی اقشار مختلف جامعه توزیع شوند، تا از تحمیل بار مالی بی‌رویه به بودجه جلوگیری شود، در گزارشات تفریغ بودجه ذیل تبصره (۱۴) در سنوات مختلف گزارش هدفمندسازی یارانه‌ها ارائه شده است.
- **بودجه‌ریزی بر اساس عملکرد:** تغییرات در فرآیند بودجه‌ریزی و انتقال از بودجه‌ریزی مبتنی بر منابع به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یکی از اصلاحات مهم در کاهش هزینه‌ها و بهبود کارایی است. باباجانی و رسولی (۱۳۹۰) با بیان اینکه در ایران از سال ۱۳۷۸، اصلاح نظام بودجه‌بندی در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مورد توجه جدی‌تری قرار گرفت و در سال ۱۳۸۰ در احکام مندرج در قوانین بودجه سالانه، دولت مکلف به انجام اقدامات لازم برای اصلاح نظام بودجه‌بندی شده است که یکی از محورهای اساسی، تهیه و تنظیم بودجه به روش عملیاتی است. اکنون، پس از گذشت چندین سال از آغاز حرکت دولت به سمت استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، نتایج و دستاوردهای مورد نظر حاصل نشده است. موضوع مهمی که اساس پژوهش باباجانی و رسولی (۱۳۹۰) را تشکیل داده، عبارت است از موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور کدام است. بر اساس مطالعات انجام‌شده مشکلات نظام استقرار به سه گروه زمینه‌ای، ساختاری و رفتاری (محتوایی) تقسیم می‌شود.

گزارشات تفریغ بودجه شامل خلاصه گزارشات حسابرسی بوده که در دستگاه‌های اجرایی مورد رسیدگی قرار گرفته و با عنایت به احصاء تخلفات دستگاه‌هایی اجرایی، می‌تواند این موضوع به اثربخشی مصارف اعتبارات اثرگذار باشد.

تفریغ بودجه، به‌عنوان یکی از ابزارهای بسیار مهم مدیریت عمومی جامعه، نقش فوق‌العاده در کنترل عملیات گذشته دارد. همچنین یکی از منابع بسیار مهم اطلاعات برای برنامه‌ریزی‌های آینده می‌باشد (الماسی، ۱۳۹۵).

### ۳. ثبات اقتصادی:

یکی از اهداف اصلی اصلاح ساختار بودجه، حفظ ثبات اقتصادی و انضباط مالی است. در شرایطی که اقتصاد ایران با تورم بالا و نوسانات ارزی مواجه است، حفظ ثبات مالی از اهمیت بالایی برخوردار است و بودجه‌ریزی باید به‌گونه‌ای باشد که فشارهای تورمی در جامعه کاهش یابد (پورمحمدی، ۱۴۰۱). این موضوع می‌تواند با کاهش کسری بودجه و جلوگیری از استقراض بی‌رویه از بانک مرکزی حاصل شود.

همچنین تعهدات ایجاد شده توسط دولت در ایران با چند نارسایی مواجه بوده است: (۱) برای مدت‌ها بدهی‌ها غیرشفاف بوده و مقدار آنها و نحوه محاسبه سود و بازپرداخت آنها تدقیق نشده بود. (۲) بدهی دولت در قالب ابزارهای نقدشونده و قابل مبادله در بازار شکل نگرفته است، در نتیجه، بازپرداخت نکردن بدهی توسط دولت، سبب انتقال مشکل نقد شوندگی دولت به طلبکارانش و از آن طریق به جامعه شده است. (۳) قواعد مالی برای استفاده از بدهی رعایت نشده، به این معنی که سقف ایجاد بدهی، ترکیب زمانی و ابزاری آن و نسبت آن با شاخص‌های کلان اقتصادی، مانند رشد اقتصادی و تورم، تعریف نشده یا مورد استفاده قرار نگرفته است. (۴) برای مدت‌ها قواعدی برای تعهدات و تضامین دولت وجود نداشته است. (پورمحمدی، ۱۴۰۱) که در موارد فوق گزارشات تفریغ بودجه منبع اطلاعاتی خوبی از این مباحث بوده به طور نمونه ارائه عملکرد تعهدات دولت در بند (ل) تبصره (۵) قانون بودجه سال ۱۴۰۲ در قالب جدول ذیل ارائه شده است:

جدول ۱. عملکرد تعهدات دولت در بند (ل) تبصره (۵) قانون بودجه سال ۱۴۰۲

| عنوان            | مبلغ طلب       | نوع ارز   |
|------------------|----------------|-----------|
| جمع ریالی        | ۱۲,۳۹۱,۷۵۶,۲۲۳ | ریال      |
| جمع ارزی (یوان)  | ۱۳,۵۰۳,۶۰۴,۵۲۰ | یوان چین  |
| جمع ارزی (یورو)  | ۳۰۲,۸۶۷,۱۱۵    | یورو      |
| جمع ارزی (روپیه) | ۱۲,۴۹۷,۰۰۰,۰۰۰ | روپیه هند |
| جمع ارزی (دلار)  | ۱,۴۴۹,۰۰۰,۰۰۰  | دلار      |

براساس بررسیها و گزارشات موجود، اقتصاد ایران و بالاخص بودجه دولت، به درآمدهای نفتی وابسته است، اگرچه تلاش دولت‌ها همواره این بوده که درآمدهای نفتی صرف توسعه زیرساخت‌های اساسی کشور و توسعه پایدار شود، اما به دلیل تصمیمات اتخاذشده در سنوات مختلف، این سیاست‌ها چندان موفق نبوده و همواره بخشی از درآمدهای نفتی صرف هزینه‌های جاری در بودجه شده است. به طور نمونه (پورمحمدی، ۱۴۰۲) بررسی نموده، میزان وابستگی بودجه به منابع حاصل از فروش نفت، به دلیل نواست قیمت نفت و تأثیرپذیری درآمدهای نفتی از شرایط بین‌المللی، دچار نوسانات شدیدی بوده که این نوسانات بزرگ درآمدی آثار مخربی بر بودجه دولت و کیفیت ارائه خدمات دولتی، ثبات و رشد اقتصادی کشور دارد.

در گزارشات تفریغ بودجه سنوات مختلف بررسی درآمدهای نفتی و ارائه پیشنهادات درخصوص اصلاح رابطه مالی دولت دراینخصوص ارائه شده است، به طور نمونه در سال ۱۴۰۲ موارد ذیل در گزارش تفریغ بودجه منعکس شده است:

- ۱- عدم اجرای سیستم بهای تمام شده و مدیریت منابع سازمان در سطح صنعت نفت.
- ۲- عدم اجرای دقیق تسهیم منابع حاصل از فروش نفت.
- ۳- فقدان سازوکار مناسب قیمت گذاری در ارتباط با نفت تحویلی به پالایشگاه‌های داخلی.
- ۴- عدم رعایت اصل ۵۳ قانون اساسی در ارتباط با منابع نفتی.
- ۵- عدم رعایت قانون برخی احکام مربوط به اصلاح ساختار بودجه (جزء ۱۱) بند (الف) ماده واحده قانون بودجه ۱۴۰۲.

#### ۴. اصلاح نظام بودجه‌ریزی:

در چند دهه گذشته با وجود تعادل ظاهری بین منابع و مصارف در اسناد اولیه بودجه، چه در قالب لایحه و چه به صورت قانون، همواره پیش‌بینی‌های این برنامه مالی درخصوص درآمدها و متعاقب آن در انجام هزینه‌ها، با عدم تحقق مواجه بوده، درخصوص درآمدها و متعاقب آن در انجام هزینه‌ها، به طوریکه می‌توان نتیجه‌گیری نمود که عملیات بودجه‌های سنواتی، وسیله مناسبی برای اجرای سیاست‌ها و تحقق اهداف قانونی نبوده است (نویخت، ۱۳۹۱). رشد هزینه‌های جاری، طی سال‌های گذشته در حالی رخ داده است که تصویر مشخصی درخصوص ارزیابی عملکرد برنامه‌های اجراشده ذیل سند بودجه وجود ندارد. در شرایط کنونی، نظام بودجه‌ریزی براساس ترکیب هزینه‌های سال قبل و تعیین نرخ رشد اقلام مختلف، میزان بودجه در سال‌های مختلف را تعیین می‌کند. لذا وابستگی شرایط بودجه به مسیر طی شده بالاست.

از این رو امکان دستیابی به نتیجه‌ای متفاوت در تداوم شرایط جاری ممکن نیست. این درحالیست که لازم است با هدف کاهش وابستگی بودجه به شرایط جاری و همچنین ارزیابی مشخص از اثربخشی و کارایی برنامه‌های اجراشده، چند اصلاح اساسی باید صورت بگیرد، از جمله بودجه‌ریزی برنامه محور، بازبینی هزینه‌ها، بودجه‌ریزی عملیاتی و .... است (پورمحمدی، ۱۴۰۲).

علیهذا، بخشی از ناترازی‌ها و کسری‌های ایجادشده در بودجه طی چندسال اخیر، مستقیماً با رویه‌ها و فرایندهای بودجه‌ریزی در ارتباط است. عدم اصلاح این فرایندها می‌تواند بر سایر مولفه‌ها موثر و اصلاحات فوق را بی‌تأثیر کند. افزودن دامنه شمول بودجه به عملیات مالی فرابودجه‌ای دولت، اصلاح سازوکار تخصیص و حل مسئله بیش‌برآوردی منابع، درج اعتبارت با عدد (۱) در قانون، تعیین حدود و اختیارات دولت و مجلس در تهیه و تصویب بودجه و به‌تبع آن نحوه بررسی بودجه در مجلس، ازجمله موارد مهم در این راستا است.

از سال ۱۳۸۰ طبق تبصره (۴۸) قانون بودجه، دولت مکلف به انجام اقدامات لازم جهت اصلاح نظام بودجه‌ریزی شده که یکی از محورهای اصلی آن، اصلاح، تهیه و تنظیم بودجه به شیوه عملیاتی بوده است. همچنین به موجب ماده (۱۳۸) قانون برنامه چهارم توسعه نیز سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور (سابق) موظف بوده است با همکاری دستگاه‌های ذیربط، به منظور اصلاح نظام بودجه‌ریزی از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی و به صورت قیمت تمام‌شده با تصریح بر افزایش کارایی و بهره‌وری، اقدامات مربوط را انجام دهد و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول، به جای کنترل مراحل انجام کار و اعطای اختیارات لازم به مدیران دستگاه‌های اجرایی در ماده (۱۴۴) آن قانون مورد تأکید قرار گرفته‌است.

همچنین در بند (ب) تبصره (۲۳) قانون بودجه ۱۳۸۱ کل کشور مقرر شد که سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور (سابق) نسبت به عملیاتی کردن بودجه و اصلاح نظام برآورد درآمدها و هزینه‌ها برای سال ۱۳۸۲ عمل کند. در سال‌های بعدی نیز این بند در قوانین مختلف آمده است. به عنوان نمونه، بند (ر) تبصره (۱) قانون بودجه ۱۳۸۲، بند (ز) قانون بودجه ۱۳۸۳، ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری، بند (۳۲) سیاست‌های کلی ابلاغی رهبر معظم انقلاب موضوع سیاست‌های کلی برنامه پنجم، ماده (۲۱۹) قانون برنامه توسعه، جزء (۱۰) بند (الف) ماده واحده قانون برخی احکام مربوط به اصلاح ساختار بودجه کل کشور و بند (پ) مواد (۷) و (۸) قانون برنامه ششم توسعه، از جمله مبانی قانونی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد هستند. همچنین بررسی تطابق موافقتنامه‌ها با قوانین و مقررات عمومی و گزارشات ماده (۱۸۲) آئین‌نامه داخلی مجلس شورای اسلامی در دستور کار دیوان محاسبات بودجه و نتایج آن به مجلس شورای اسلامی ارائه می‌گردد. به طور نمونه در بررسی عملکرد جزء (۱) بند (ج) تبصره (۱۹) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور مشخص گردیده، کلیه دستگاه‌های اجرایی مشمول به استثناء موارد مشخص شده در جدول زیر، مفاد حکم این جزء را رعایت نموده‌اند که عملکرد دستگاه‌های اجرایی مشمول، به شرح جدول زیر می‌باشد:

جدول ۲. عملکرد جزء (۱) بند (ج) تبصره (۱۹) قانون بودجه سال ۱۴۰۰

| نام<br>استان /<br>محل<br>استقرار      | مشمول | عدم<br>انقصاد<br>تفاهم<br>نامه | انقصاد<br>تفاهم<br>نامه | وضعیت اجرای الزامات قانونی در تفاهم نامه |            |                                                    |            |                                         |            | واحد‌های مجری که<br>حقوق و مزایای<br>کارکنان را برابر<br>قوانین و مقررات<br>مربوط معطوف به<br>عملکردو کارایی آن<br>ها محاسبه و<br>پرداخت نموده‌اند |
|---------------------------------------|-------|--------------------------------|-------------------------|------------------------------------------|------------|----------------------------------------------------|------------|-----------------------------------------|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                       |       |                                |                         | نگهداری جداگانه<br>اعتبارات واحد<br>مجری |            | امکان<br>گزارش‌گیری<br>رویدادهای مالی<br>واحد مجری |            | تشخیص انجام<br>خرج با مدیر واحد<br>مجری |            |                                                                                                                                                    |
|                                       |       |                                |                         | انجام شده                                | انجام نشده | انجام شده                                          | انجام نشده | انجام شده                               | انجام نشده |                                                                                                                                                    |
| دستگاه<br>اجرایی<br>مستقر در<br>مرکز  | ۲۹۷   | ۲۳۳                            | ۶۴                      | ۵۲                                       | ۱۲         | ۵۲                                                 | ۱۲         | ۵۳                                      | ۱۱         | -                                                                                                                                                  |
| دستگاه<br>اجرایی<br>مستقر در<br>استان | ۸۱۲   | ۳۰۷                            | ۵۰۵                     | ۲۰۹                                      | ۳۳۱        | ۲۱۲                                                | ۳۲۸        | ۱۹۳                                     | ۳۳۰        | ۱۲۷                                                                                                                                                |
| جمع                                   | ۱۱۰۹  | ۵۴۰                            | ۵۶۹                     | ۲۶۱                                      | ۳۴۳        | ۲۶۴                                                | ۳۴۰        | ۲۴۶                                     | ۳۴۱        | ۱۲۷                                                                                                                                                |

همچنین در بند (الف) قانون بودجه سال ۱۴۰۱، اشاره شده است: مطابق بررسی‌ها، تخصیص اعتبارات بر اساس میزان منابع وصولی دستگاه اجرائی با رعایت ماده (۳۰) قانون برنامه و بودجه بوده لیکن متناسب با میزان تحقق اهداف هر یک از برنامه‌ها صورت پذیرفته که مبین عدم رعایت حکم این بند است و مطابق بررسی‌ها، موافقت‌نامه‌های دستگاه‌های اجرایی تابعه در استان‌ها براساس دستورالعمل اجرای بودجه و تنظیم موافقت‌نامه‌های اعتبارات هزینه‌ای و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای ابلاغ شده توسط سازمان برنامه و بودجه کشور مغایر با مفاد ماده (۸) آیین‌نامه اجرایی این بند مبادله گردیده که مبین عدم رعایت حکم مربوط است. با توجه به موارد فوق‌الذکر اهداف قانون‌گذار محقق نشده است.

### پیشینه پژوهش

- آقالو (۱۳۹۸)، در پژوهشی تحت عنوان بررسی مشکلات تهیه لایحه تفریغ بودجه در ایران ضمن بررسی مبانی قانونی بودجه و قوانین محاسبات و دیوان محاسبات سنوات مختلف و همچنین لایحه تفریغ بودجه به بررسی مشکلات تهیه لایحه تفریغ بودجه و علل تعویق و تأخیر تفریغ بودجه پرداخته و به منظور حل مشکلات مطروحه، پیشنهادهای درخصوص اصلاح قوانین و مقررات از جمله، قانون محاسبات عمومی، دیوان محاسبات و مقررات هزینه ارائه و پیشنهادهای در زمینه

- اصلاح ساختاری در روش‌های اداری و تعیین ضوابط اصولی جهت نگهداری و رسیدگی به محاسبات دستگاه‌ها و آموزش کافی و تأمین نیازهای مالی جهت مدیران ارائه نموده است.
- آقالو (۱۳۹۵) در پژوهشی تحت عنوان بررسی نقش دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت و کنترل بر نظام مالی کشور ضمن بررسی سوابق کنترل و نظارت در طول ادوار تاریخ، روش‌های رسیدگی و کنترل دیوان محاسبات کشور و مشکلات اجرائی آن را مورد بررسی قرار داده است. نتایج تحقیق نشان از اهمیت کنترل و اعمال آن بر نظام مالی کشور از طریق دیوان محاسبات کشور و اثبات این موضوع که ایفای نقش دیوان محاسبات با اعتقاد و قبول اصول نظارت و کنترل از سوی مسئولین ذی‌مدخل در امور ارتباط مستقیم دارد و ایفای نقش دیوان محاسبات به وجود استانداردها مطلوب و وحدت رویه و رسیدگی‌های پیش‌بینی شده در قوانین و مقررات بستگی دارد.
  - بیگدلی (۱۳۹۹) در پژوهشی تحت عنوان مدیریت حسابداری در حسابرسی ضمن بررسی نحوه نظارت و کنترل بر اهمیت دیوان محاسبات کشور به بررسی محاسبات کشور انگلستان و نحوه نظارت و کنترل دیوان آن پرداخته است، نکته حائز اهمیت انجام حسابرسی توسط دیوان محاسبات انگلستان بوده است. نتیجه نهایی نشان از متریقی بودن قوانین حاکم بر دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران نسبت به قوانین حاکم بر دیوان محاسبات انگلستان بوده است.
  - مدرسی حجت آبادی (۱۴۰۰)، در تحقیقی 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 تحقیق نشان می‌دهد از دیدگاه هر دو جامعه آماری پاسخ‌خواهان درون سازمانی و برون سازمانی و در سطح اطمینان ۹۵ درصد بین انتظارات استفاده کنندگان با محتویات اطلاعاتی عملکرد سالانه بودجه کل کشور فاصله معنا داری وجود دارد.
  - آذر و امیرخانی (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان سیاه‌چاله‌های بودجه در نظام بودجهریزی ایران، ابتدا به تبیین سیاه‌چاله‌ها در نظام بودجهریزی ایران و سپس به شناسایی سه مورد از مهمترین سیاه‌چاله‌های بودجه در ایران پرداخته‌اند. این مقاله مفهوم جدیدی به نام سیاه‌چاله‌های بودجه را در مبانی نظری بودجهریزی معرفی می‌کند. منظور از سیاه‌چاله‌های بودجه، موارد هزینه‌ای در بودجهریزی است که هر ساله بودجه شایان توجهی به آن اختصاص می‌یابد، اما دستاوردهای آن با منابع اختصاص یافته به آن تناسبی ندارد، در واقع در قوانین بودجه منابع مالی برای برخی امور اختصاص یافته، لیکن هیچ بازده خاصی ندارد و مورد انتظار نیز نمی‌باشد. نتایج حاصل از مقاله حاکی از این است که بودجه فرهنگی، اعتبارات هزینه‌ای و اعتبارات عمرانی، سه مورد از مهمترین سیاه‌چاله‌های بودجه در ایران هستند.
  - مریم امیدوار (۱۳۹۲) در پژوهشی بررسی تاثیر گزارش تفریغ بودجه بر تهیه و تصویب قانون بودجه سال‌های ۱۳۸۷ الی ۱۳۹۱ به این نتایج رسیده است که اولاً از نتایج گزارش تفریغ بودجه هر سال

در تهیه و تصویب قانون بودجه دو سال بعد بهره گرفته شده و طی سال‌های مورد رسیدگی در تهیه لایحه و قانون بودجه به میزان ۲۶ درصد از گزارشات تفریغ بودجه استفاده شده است.

- نوبخت (۱۳۹۱) در پژوهش مدل مفهومی اصلاح ساختار نظام بودجه‌ریزی کشور ضمن مطرح کردن مدل مفهومی فرایند تطبیق ساختار بودجه کشور با اسناد فرادستی نظام و استانداردهای جهانی، نه تنها در این مدل رابطه بودجه سالیانه به مثابه برنامه‌ای یک ساله با اسناد فرادستی نظام همچون برنامه‌های میان مدت توسعه، سیاست‌های کلی و اهداف راهبردی سند چشم‌انداز مورد توجه قرار گرفته است، بلکه تهیه و تنظیم، تصویب، اجرا و نظارت بر بودجه نیز ملهم از یافته‌های تحقیق در خصوص رویکرد بودجه اقتصادی روش بودجه‌ریزی عملیاتی و استفاده از دستورالعمل آمارهای مالی دولت (GFS) خواهد بود.
- رمضانی (۱۴۰۰) ضمن بیان آنکه علیرغم سه ربع قرن در تهیه و تنظیم بودجه در ایران بر پایه نظام‌های حقوقی و مالی مستقر و مرسوم در کشورهای دارای پارلمان و مبتنی بر پذیرش اصل تفکیک قوا، هنوز بودجه‌ریزی در کشور دارای نارسایی‌ها و چالش‌های زیادی است. به همین منظور در مقاله‌ای با عنوان مرور بر مشکلات و نارسایی‌های بودجه‌ریزی در ایران، مسائل و مشکلات بودجه‌ریزی در ایران را به دو بخش جداگانه تقسیم می‌کند: ۱- مسائل و مشکلات ناشی از نظام بودجه‌ریزی کشور (فقدان انضباط مالی و اقتصادی و ....) ۲- مسائل و مشکلات ناشی از قوانین بودجه (فرایند قانون ناهمگون، بودجه خارج از شمول، تخطی از اجرای صحیح قانون و ....).
- همچنین الماسی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهشی به بررسی گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی در بودجه سالیانه نموده‌اند و به این نتیجه دست یافته‌اند که، با توجه به اینکه رابطه معنادار و اثرگذاری بین گزارش تفریغ بودجه و عملکردهای آتی دولت وجود دارد، گزارش تفریغ در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت موثر بوده است.
- مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی از سال ۱۳۷۴ تاکنون به هنگام بررسی لایحه بودجه کل کشور مجموعه گزارش‌هایی را هر ساله تهیه و جهت استفاده در اختیار نمایندگان محترم قرار داده است. در اکثر گزارشات مرکز پژوهش‌ها عنوان شده که مسائل و مشکلات بودجه‌ریزی در ایران چند مورد است، از جمله؛ شفافیت، شیوه تصمیم‌گیری در مورد درآمدهای نفتی، بودجه‌های چندگانه داخل بودجه، درآمدهای اختصاصی و متفرقه، چگونگی پیش‌بینی قیمت نفت، عدم تحقق منابع، مصارف غیر کارا و ..... همچنین مرکز مذکور در گزارش سال ۱۴۰۰ تحت عنوان اصلاح ساختار بودجه از نگاه مرکز پژوهش‌های مجلس و نقش دولت و مجلس در اصلاحات، ابعاد اصلاح ساختار بودجه را معطوف به موارد ذیل دانسته است:

- تأمین منابع درآمدی پایدار برای بودجه عمومی،
- مدیریت هزینه‌ها و مصارف عمومی،
- اصلاح فرایندهای تهیه، تدوین، تصویب، اجرا و نظارت بودجه

• اصلاح ساختار و رویه‌های بودجه شرکت‌های دولتی.

همچنین دمنه (۱۴۰۲) در مقاله عوامل اصلاح ساختار نظام بودجه‌ریزی کشور بیان داشته، در شرایط حاضر ریشه اصلی مشکلات اقتصادی کشور را باید در ناکارآمدی و مشکلات ساختاری دولت و وابستگی اداره کشور به درآمدهای نفتی جست‌وجو کرد و عنوان نموده بی‌شک رفع این ناکارآمدی مستلزم انجام اصلاحات بنیادین در تنظیم روابط و ساختار مالی دولت و نظام برنامه و بودجه کشور است. بر این اساس، طرح اصلاح ساختار بودجه کشور را در سه سطح می‌توان مورد توجه و تبیین قرار داد: ۱- اصلاحات محتوایی؛ ۲- اصلاحات فرایندی؛ ۳- اصلاحات شکلی.

## ۳. تحلیل یافته‌ها

### روش پژوهش:

پژوهش حاضر به لحاظ هدف، کاربردی و از حیث ماهیت داده‌ها و روش‌های تحلیل، از نوع کیفی است. لذا این پژوهش با استفاده از روش کتابخانه‌ای و تحلیل محتوا به بررسی گزارش‌های تفریغ بودجه ارائه شده توسط دیوان محاسبات کشور می‌پردازد. جامعه آماری این پژوهش مجموعه اسنادی است که با سوال و متغیر پژوهش ارتباط دارد. نمونه اسناد مورد بررسی در پژوهش حاضر گزارش‌های تفریغ بودجه چهار سال اخیر (سال‌های ۱۳۹۹-۱۴۰۲) می‌باشد. نهایتاً، پس از اطمینان از روایی و پایایی نتایج پژوهش توسط جمعی از خبرگان ذیربط، مدل مفهومی اصلاح ساختار بودجه مبتنی بر گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور پیشنهاد خواهد شد.

### بحث و ارائه مدل مفهومی:

با توجه به بررسی گزارش‌های تفریغ بودجه در راستای استخراج مولفه‌های اصلاح ساختار بودجه، می‌توان به مولفه‌های زیر پرداخت.

#### ۱. نظارت و شفافیت مالی:

گزارش تفریغ بودجه (به همراه سایر گزارشات حسابرسی مربوطه که توسط دیوان محاسبات تهیه می‌شود) به عنوان ابزاری برای نظارت و کنترل منابع مالی عمومی عمل می‌کند. این گزارش به دولت و نهادهای نظارتی این امکان را می‌دهد که نحوه هزینه‌کرد بودجه و انحرافات احتمالی را شناسایی کنند. شفافیت در این زمینه می‌تواند به افزایش اعتماد عمومی به نهادهای دولتی کمک کند.

– **نظارت بر عملکرد:** بررسی انطباق هزینه‌ها با بودجه مصوب، همچنین شناسایی محل‌های کسری یا مازاد در منابع مالی.

– **شفاف‌سازی فرآیندها:** معرفی جزئیات مربوط به درآمدها و هزینه‌ها، به‌ویژه در پروژه‌های کلان



با توجه به اینکه دیوان محاسبات ابزار اصلی و داخلی برخورد با متخلفین از بودجه را در اختیار داشته است و در چارت سازمانی خود دارای تشکیلات مربوط به این موضوع (دادسرا) می‌باشد، توانسته است در کاهش تخلفات و پاسخگویی وزارتخانه‌ها و شرکت‌های دولتی تأثیرگذار باشد (دانشفرد، ۱۳۸۹). در نگاهی اثبات گرایانه، بودجه به مثابه ماشین و ابزار اقتصادی مدیریتی در نظر گرفته می‌شود که به صورت عینی قابل تشخیص و عارضه‌یابی است و می‌توان نارسایی‌های آن را با استفاده از برخی محاسبات کمی- عددی احصاء نمود (آذر، ۱۳۹۹).

## ۲. گزارش‌دهی به مجلس شورای اسلامی، سایر مقامات و مردم:

گزارش تفریغ بودجه برای مجلس شورای اسلامی، ریاست جمهوری و سایر مقامات و همچنین برای مردم به عنوان ابزاری برای ارزیابی کارایی و سلامت مالی دولت استفاده می‌شود. این گزارش‌ها به تصمیم‌گیرندگان کمک می‌کند تا سیاست‌ها و برنامه‌های آینده را بهتر طراحی کنند.

– **مقامات:** به مسئولان کمک می‌کند تا نقاط ضعف و قوت اجرای سیاست‌های مالی و اقتصادی را شناسایی کنند که این موضوع هم در تصویب لوایح جدید به مقامات نکات لازم را گوش زد نموده هم از طریق بررسی در کمیسیون‌های تخصصی مجلس شورای اسلامی منجر به تذکر و بعضاً اقدام اصلاحی مسئولین مربوطه را در پی دارد، که در هر صورت منجر به استفاده از داده‌های آن در اصلاح ساختار بودجه کمک می‌کند. الماسی (۱۳۹۵) در مقاله‌ای به این نتیجه رسیده است که، ارائه گزارش تفریغ به موقع، می‌تواند باعث ارتقاء بودجه‌های سالیانه و نظارت مؤثر بر عملکرد مالی دولت از طریق ارائه نقطه نظرات و پیشنهادات ارزنده باشد و از طرفی رعایت این نقطه نظرات، می‌تواند حفظ و صیانت از بیت‌المال و همچنین نیل به حاکمیت مطلوب را به همراه داشته باشد.

– **مردم:** گزارش تفریغ بودجه به عنوان ابزاری برای ایجاد حس مسئولیت و شفافیت در ارتباط با هزینه‌های عمومی در نظر گرفته می‌شود که منجر به افزایش مسئولیت پاسخگویی خواهد شد. یکی از اصلاحات مورد نیاز بودجه ایجاد شفافیت و البته پاسخگویی و قدرت نظارت است، مقامات منتخب برای اعمالی که انجام می‌دهند، در برابر شهروندان، مسئولیت پاسخگویی دارند. یعنی در مورد افزایش منابع (درآمدها)، مصارف (هزینه‌ها) و نتایج عملیات حاصل از مصرف منابع مالی، باید دلایلی قانع کننده و منطقی برای شهروندان و یا نمایندگان قانونی آنها بیاورند (حق‌پرست، ۱۴۰۲). پاسخ‌گویی نه تنها نشانه‌ای از حکومت دموکراتیک است، بلکه یک عنصر ضروری برای بهبود عملکرد مقامات دولتی است (جایال، ۲۰۰۸).

## ۳. اصلاحات بودجه‌ریزی و سیاست‌گذاری مالی:

این گزارش می‌تواند به عنوان مبنای اصلی برای اصلاحات در فرآیندهای بودجه‌ریزی و تخصیص منابع مالی عمل کند. با توجه به تفریغ بودجه، می‌توان استراتژی‌های مالی جدیدی برای بهبود تخصیص منابع، کاهش هزینه‌ها و پیشگیری از سوءمدیریت‌های احتمالی اتخاذ کرد.

• **شناسایی انحرافات:** اگر بودجه‌های تخصیص‌یافته به درستی مصرف نشده باشند، تفریغ بودجه می‌تواند به شناسایی علل این انحرافات کمک کند و در واقع با ارسال تخطفات به دادسرای دیوان محاسبات می‌تواند منجر به اقدام اصلاحی در سال‌های آینده گردد و از سوی دیگر این برخورد قضائی دیوان محاسبات می‌تواند جنبه بازدارنده داشته و در سنوات آتی منجر به اقدام اصلاحی در عملکرد بودجه گردد.

• **بازنگری در پیش‌بینی‌ها:** اگر پیش‌بینی‌های اولیه دقت لازم را نداشته باشد، بر اساس گزارش تفریغ بودجه، ممکن است نیاز به تجدید نظر در سیاست‌گذاری‌ها و برنامه‌های آینده احساس شود. به طور نمونه، در اینجا به بررسی اجمالی گزارش تفریغ بودجه سال‌های ۱۳۹۹ تا ۱۴۰۲ می‌پردازیم:

### ۱. تفریغ بودجه سال ۱۳۹۹:

در سال ۱۳۹۹، بودجه کشور تحت تاثیر بحران اقتصادی و شیوع بیماری کرونا قرار داشت که مشکلات قابل توجهی در درآمدهای دولت ایجاد کرد. گزارش تفریغ این سال نشان می‌دهد که:

- **کسری بودجه:** در این سال، به دلیل کاهش شدید درآمدهای نفتی (در پی تحریم‌ها) و افزایش هزینه‌های جاری ناشی از بحران کرونا، دولت با کسری بودجه قابل توجهی روبه‌رو شد.
- **کاهش درآمدهای نفتی:** با توجه به کاهش صادرات نفت و محدودیت‌های تحریمی، دولت نتوانست به درآمدهای پیش‌بینی‌شده از نفت دست یابد.
- **افزایش هزینه‌های جاری:** دولت مجبور به هزینه‌های اضافی برای مقابله با شیوع ویروس کرونا، تامین دارو، تجهیزات پزشکی، و حمایت از بخش‌های مختلف اقتصاد بود.
- **اجرای سیاست‌های حمایتی:** پرداخت یارانه و تسهیلات به کسب‌وکارها و افراد آسیب‌دیده از کرونا به یکی از اولویت‌های دولت تبدیل شد که منجر به افزایش هزینه‌ها و فشار بیشتر بر منابع مالی شد.

### ۲. تفریغ بودجه سال ۱۴۰۰:

سال ۱۴۰۰ با استمرار بحران کرونا و مشکلات اقتصادی ناشی از تحریم‌ها مواجه بود. با این حال، گزارش تفریغ بودجه این سال نکات زیر را برجسته می‌کند:

- **کاهش درآمدهای نفتی ادامه دارد:** به‌ویژه با شدت یافتن تحریم‌ها، درآمدهای نفتی همچنان کمتر از پیش‌بینی‌های اولیه بود.
- **کاهش وابستگی به نفت:** در این سال، دولت تلاش‌هایی برای کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی و جلب منابع مالی از بخش‌های دیگر از جمله مالیات‌ها و اوراق قرضه داشت.
- **کسری بودجه بالا:** گزارش تفریغ بودجه نشان داد که دولت همچنان با کسری بودجه بالا مواجه بود که عمدتاً به دلیل عدم تحقق درآمدهای پیش‌بینی‌شده و بالا بودن هزینه‌های جاری بود.

- **اثرگذاری سیاست‌های حمایتی:** با وجود کسری بودجه، سیاست‌های حمایتی در جهت حمایت از مردم و کسب و کارها همچنان ادامه داشت.

### ۳. تفریغ بودجه سال ۱۴۰۱

در سال ۱۴۰۱، بودجه کشور به‌طور خاص تحت تاثیر سیاست‌های کلان اقتصادی دولت جدید و تلاش برای مدیریت کسری بودجه قرار داشت. گزارش تفریغ بودجه ۱۴۰۱ شامل موارد زیر بود:

- **افزایش درآمدهای غیرنفتی:** یکی از موفقیت‌های قابل توجه دولت در این سال افزایش درآمدهای مالیاتی و استفاده از منابع غیرنفتی بود.
- **تخصیص نادرست برخی منابع:** در این سال، گزارش نشان داد که تخصیص برخی منابع مالی به درستی انجام نشده است و در برخی موارد، اولویت‌ها به‌درستی مشخص نشده‌اند.
- **کسری بودجه کاهش یافت:** گرچه همچنان با کسری بودجه مواجه بودیم، اما نسبت به سال‌های قبل، کسری بودجه در سال ۱۴۰۱ کاهش یافته بود که از جمله دستاوردهای مثبت دولت به شمار می‌رود.

- **افزایش نظارت و شفافیت:** دیوان محاسبات در این سال به‌طور خاص به مواردی چون افزایش نظارت و بهبود شفافیت در تخصیص بودجه و عملکرد دستگاه‌های اجرایی اشاره کرد.

### ۴. تفریغ بودجه سال ۱۴۰۲

سال ۱۴۰۲ با تغییراتی در سیاست‌های اقتصادی و اجرای برخی اصلاحات در سیستم مالی کشور همراه بود. گزارش تفریغ بودجه این سال شامل نکات زیر است:

- **افزایش وابستگی به درآمدهای نفتی:** در این سال، علی‌رغم برخی تلاش‌ها برای افزایش درآمدهای مالیاتی، دولت همچنان در پی استفاده از درآمدهای نفتی و صادرات آن بود.
- **بیشترین کسری بودجه:** یکی از چالش‌های بزرگ در این سال، افزایش کسری بودجه به‌ویژه به‌دلیل افزایش هزینه‌های جاری و تداوم مشکلات اقتصادی بود.
- **بهبود در تخصیص منابع عمرانی:** در این سال، تخصیص منابع به پروژه‌های عمرانی و زیرساختی بهتر انجام شد، هرچند که این منابع همچنان ناکافی به نظر می‌رسید.
- **برنامه‌ریزی برای کاهش کسری بودجه در آینده:** گزارش تفریغ اشاره کرد که دولت برنامه‌هایی برای کاهش کسری بودجه در سال‌های آینده و جلوگیری از استقراض بی‌رویه دارد، اما این برنامه‌ها هنوز به‌طور کامل به اجرا نرسیده است.

- **چالش‌های ناشی از تورم و نوسانات ارزی:** تورم بالا و نوسانات ارزی از دیگر عواملی بودند که به‌طور مستقیم بر بودجه و سیاست‌های مالی دولت تأثیر گذاشتند.

همچنین از سوی دیگر برخی یافته‌های موثر در اصلاح ساختار مندرج در گزارش تفریغ بودجه شامل موارد

ذیل بوده است:

- منابع حاصل از اصلاح قیمت بنزین نسبت به قیمت قبل از سهمیه‌بندی سال ۱۳۹۸، مشمول عوارض و مالیات بر ارزش افزوده و سهم چهارده و نیم درصد (۱۴٪/۵) شرکت ملی نفت ایران نبوده است (موضوع جزء (۲) بند (الف) تبصره (۱۴) قانون بودجه سال ۱۴۰۲).
- وجوه موضوع این جزء به حساب تمرکز وجوه وزارت کشور واریز نشده و مبلغی به شهرداری‌ها و دهیاری‌ها پرداخت نگردیده است (موضوع جزء (۳) بند (الف) تبصره (۱۴) قانون بودجه سال ۱۴۰۲).
- با توجه به عدم تحقق منابع مازاد وصولی، اعتباری از این محل به صندوق قرض‌الحسنه امداد ولایت پرداخت نگردیده است (موضوع جزء (۷) بند (الف) تبصره (۱۴) قانون بودجه سال ۱۴۰۲).
- از تعداد یک هزار و یکصد و سه (۱,۱۰۳) شرکت مشمول، در تعداد (۴۵۵) شرکت، مجامع جهت تصویب بودجه سال ۱۴۰۳ و تصویب بودجه، برنامه‌ها و فعالیت‌های شرکت، تشکیل نگردیده است (موضوع تبصره (۲) قانون بودجه سال ۱۴۰۲ درخصوص مولدسازی دارایی‌های شرکت‌های دولتی).
- نبود یک ساختار بهای تمام شده به تفکیک میدان/مخزن منجر به عدم شفافیت در سود نهایی محصول و امکان قیمت‌گذاری مبتنی بر هدف گردیده است. همچنین نبود سیستم مدیریت منابع سازمان منجر به انباشت موجودی‌ها و عدم امکان برنامه‌ریزی دقیق تولیدی در این صنعت گردیده است (روابط مالی دولت مندر در تفریغ بودجه سال ۱۴۰۲).
- مطابق بررسی‌ها تخصیص اعتبارات این بند به صورت سه ماهه صورت نگرفته و همچنین مستنداتی مبنی بر نظارت سازمان برنامه و بودجه کشور بر اجرای حکم این بند مشاهده نگردیده، که مبین عدم رعایت حکم این بند است (تبصره ۱۰ قانون بودجه سال ۱۴۰۱).
- با توجه به عدم تدوین و ابلاغ دستورالعمل یادشده، هیچ‌گونه واگذاری مطالبات قراردادی توسط تأمین‌کننده به پذیرنده، به نیابت از تأمین‌کننده توسط ذی‌حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی صورت نپذیرفته لذا این بند فاقد عملکرد بوده و اهداف قانون‌گذار محقق نشده است (تبصره ۱۹ قانون بودجه سال ۱۴۰۰).

### ۳. ثبات و حفظ تعادل اقتصادی:

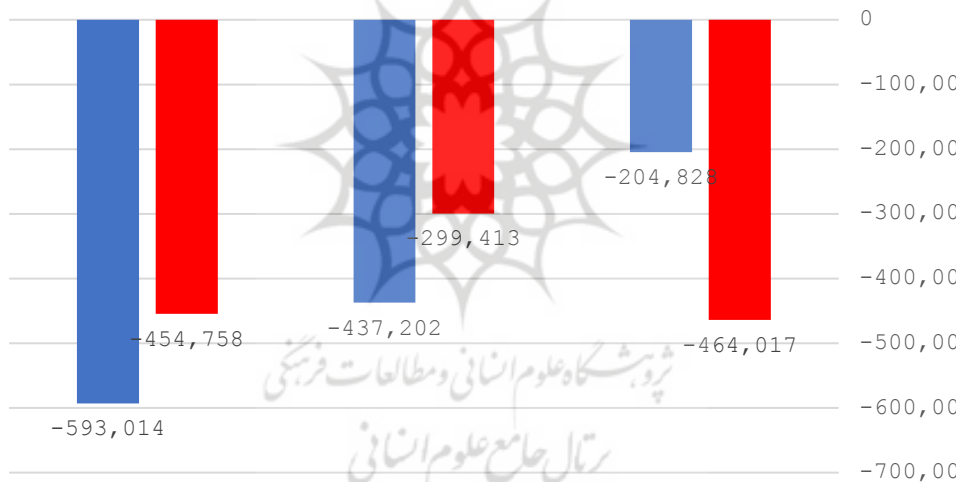
- گزارش تفریغ بودجه به‌طور مستقیم بر حفظ تعادل اقتصادی کشور تأثیرگذار است. از طریق نظارت بر میزان درآمدها و هزینه‌ها، می‌توان از به‌وجود آمدن کسری بودجه جلوگیری کرده و اقتصاد را در مسیر پایداری قرار داد.
- **جلوگیری از بحران مالی:** از آنجا که تفریغ بودجه می‌تواند ناهماهنگی‌ها و مشکلات مالی را شناسایی کند، کمک می‌کند تا سیاست‌های اصلاحی به‌موقع اعمال شوند.

– **تعادل در هزینه‌ها:** با نظارت بر انطباق درآمدها و هزینه‌ها، این گزارش می‌تواند به جلوگیری از هزینه‌های اضافی و غیرضروری کمک کند.

جدول ۳. تغییرات کسری تراز عملیاتی در سالهای ۱۴۰۰-۱۴۰۴

مبالغ به میلیارد تومان

| سال  | تراز عملیاتی طبق قانون | تراز عملیاتی طبق تفریغ                                                                                                          | درصد تغییرات کسری تراز طبق تفریغ به کسری تراز طبق قانون |
|------|------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|
| ۱۴۰۰ | -۴۶۴,۰۱۷               | -۲۰۴,۸۲۸                                                                                                                        | -۵۶                                                     |
| ۱۴۰۱ | -۲۹۹,۴۱۳               | -۴۳۷,۲۰۲                                                                                                                        | ۴۶                                                      |
| ۱۴۰۲ | -۴۵۴,۷۵۸               | -۵۹۳,۰۱۴                                                                                                                        | ۳۰                                                      |
| ۱۴۰۳ | -۲۸۰,۴۴۰               | .                                                                                                                               | .                                                       |
| ۱۴۰۴ | -۱,۸۰۵,۴۰۰             | تراز عملیاتی لایحه ۱۴۰۴ کل کشور، با احتساب موارد فرابودجه‌ای و هدفمندی بارانه‌ها که به بودجه عمومی انتقال یافته درج گردیده است. |                                                         |



نمودار ۱: تغییرات کسری تراز عملیاتی در سالهای ۱۴۰۰-۱۴۰۴

به منظور اصلاح ساختار بودجه عمومی دولت در اقتصاد ایران، شناخت ویژگی‌های بودجه و عوامل موثر بر کسری بودجه دولت ضروری است (خانلو، ۱۴۰۰). به طور نمونه گزارشات تفریغ بودجه بیانگر تراز عملیاتی به شرح ذیل بوده است:

در دوره‌های تشدید کسری تراز عملیاتی روش جبران کسری یکی از مهم‌ترین مسیرهای آثار کسری بر مولفه‌های اقتصاد کلان است (خانلو، ۱۴۰۰). این کسری‌ها عمدتاً از دو طریق انتشار اوراق مالی اسلامی و استفاده از منابع صندوق توسعه ملی تأمین شده است که هر دو مورد انباشت بدهی هستند. (مرکز پژوهش‌ها، ۱۴۰۲) مطابق گزارش بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول (۲۰۱۸)، وجود کسری بودجه‌های مزمن در کشورها سرعت انباشت بدهی دولت را افزایش داده است.

به دنبال افزایش کسری بودجه، به ویژه از دهه ۱۳۸۰، همواره پایه پولی افزایش یافته، که نشانگر سلطه مالی بر سیاست‌های پولی است، و موجبات استمرار تورم را فراهم کرده (ساراخانلو، ۱۴۰۰) تمامی این موارد به انحاء مختلف در گزارشات تفریغ بودجه ارائه و پیشنهادات لازم تقدیم می‌گردد.

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 اخلال ایجاد شود و به جای آن در بودجه‌ریزی، رقابت شدیدی بین دستگاه‌های مختلف برای افزایش سهم بودجه خود حاکم شود. (الماسی، ۱۳۹۵)

##### ۵. تحلیل و برنامه‌ریزی برای سال‌های آینده:

نتایج گزارش تفریغ بودجه به عنوان مدرکی برای تحلیل مشکلات و نقاط قوت عملکرد مالی دولت یا نهادهای عمومی در سال‌های گذشته است. این تحلیل‌ها می‌تواند به عنوان داده‌های مهم برای برنامه‌ریزی و پیش‌بینی‌های مالی در سال‌های آینده استفاده شود.

– **یادگیری از تجربیات گذشته:** بررسی تفریغ بودجه سال‌های گذشته به برنامه‌ریزان این امکان را می‌دهد که از تجربیات گذشته استفاده کنند و برنامه‌ریزی دقیق‌تری برای آینده داشته باشند.

– **تعریف اهداف جدید:** بر اساس تحلیل تفریغ بودجه، اهداف جدیدی برای تخصیص منابع و پروژه‌ها می‌توان تعریف کرد.

از حیث فرایند بودجه که خود به چهار زیر معیار تهیه و تنظیم، تصویب، اجرا و نظارت تقسیم می‌شود، هر کدام مسائل مربوط به خود را در ایجاد اعوجاج بودجه عمومی کشور خواهند داشت (آذر، ۱۳۹۹).

##### ۶. ایجاد انسجام در مدیریت مالی:

گزارش تفریغ بودجه می‌تواند به تقویت هماهنگی و انسجام در مدیریت مالی نهادهای مختلف کمک کند (آذر، ۱۳۹۵). این گزارش‌ها می‌توانند به عنوان راهنمایی برای تصمیم‌گیری بهتر در تمام سطوح مدیریتی عمل کنند و از بروز مشکلات ساختاری و مدیریتی جلوگیری کنند. همچنین گزارش تفریغ بودجه از مدیران و کارکنان دولتی انتظار دارد که عملکرد مالی خود را به‌طور شفاف گزارش کنند. این مسئله موجب می‌شود که مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی در تمامی سطوح مدیریتی تقویت شود.

– **ارتقاء هماهنگی:** گزارش تفریغ بودجه می‌تواند نقاط ضعف بین بخش‌های مختلف دولتی را شناسایی کرده و منجر به اصلاحات لازم در تقسیم منابع و مسئولیت‌ها شود.

– **کنترل دقیق‌تر هزینه‌ها:** با نظارت دقیق‌تر بر فرآیندهای مالی، امکان کاهش هزینه‌های غیرضروری و افزایش کارایی بخش‌های مختلف دولتی فراهم می‌شود.

- **محرك تغييرات مثبت:** این فرآیند می‌تواند به تغییرات مثبت در ساختارهای مدیریتی و مالی سازمان‌ها منجر شود.

نیلی و همکاران (۱۳۸۳) در پروژه علمی با عنوان طرح اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور به مشکلات نظام بودجه‌ریزی کشور می‌پردازند. این مشکلات در سه بعد استخراج می‌شود: ساختار: طبقه‌بندی وظایف دولت، ساختار سازمانی و مراکز مسئولیت، ساختار بودجه ملی و استانی. فرایند: تهیه و تدوین، تصویب، اجرا، نظارت و کنترل. زیرساخت: قوانین و مقررات، نظام حسابداری و اطلاعاتی.

باتوجه به موارد بیان شده، مدل پژوهش جهت استفاده گزارش تفریع بودجه به منظور اصلاح ساختار بودجه در قالب مدل ذیل ترسیم می‌گردد:



## ۴. نتیجه گیری

این پژوهش با هدف شناسایی و بررسی مولفه‌های گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور موثر بر فرآیند اصلاح ساختار بودجه نگاشته شده است. گزارش تفریغ بودجه به عنوان گزارش کاملی از عملکرد دولت مبتنی بر یک تکلیف قانونی در اصل (۵۵) مقرر شده است، یافته‌های ارزشمندی برای اعمال نظارت مجلس شورای اسلامی و همچنین ارتقاء شفافیت و مسئولیت پاسخگویی مسئولین با انتشار عمومی آن در برابر مردم فراهم می‌نماید.

با توجه به سیاست‌های دیوان محاسبات مبنی بر حسابرسی برخط، گزارشات تفریغ بودجه در بستر الکترونیکی (سامانه سنا) تهیه می‌گردد و نحوه‌ی هزینه‌کرد بودجه و انحرافات احتمالی را شناسایی و موارد مربوطه به دادسرای دیوان محاسبات ارسال می‌گردد که منتج به شفاف سازی فرآیندها نیز می‌گردد که از این منظر می‌تواند باعث افزایش اثربخشی بودجه‌های سالیانه و نظارت مؤثر بر عملکرد مالی دولت و حفظ و صیانت از بیت‌المال گردد و النهایه موثر بر اصلاح فرآیندهای بودجه‌ریزی موثر باشد.

همچنین با توجه به گزارشات تفریغ بودجه، عملکرد مالی تبصره‌های قانون بودجه و عملکرد مالی دستگاه‌های اجرایی ارائه می‌گردد می‌تواند آئینه‌ای از عملکرد دولت و ارائه اطلاعات کسری بودجه، ارائه انطباق درآمدها و هزینه‌ها با قوانین، شناسایی انحرافات مربوطه و .... که از این منظر در صورت اصلاحات لازم که از سوی مسئولین اعمال می‌گردد می‌تواند بر مولفه ثبات اقتصادی اصلاح ساختار بودجه موثر باشد. از سوی دیگر با بررسی گزارشات تفریغ بودجه سنوات قبل نیز می‌توان به شناسایی نقاط ضعف و قوت چگونگی اجرای قوانین بودجه سنواتی پی‌برد که موثر بر اصلاح فرآیندها و نظامات بودجه‌ریزی می‌باشد.

یکی از مهم‌ترین اطلاعات مربوط به اصلاح ساختار بودجه مبتنی بر تأمین منابع پایدار بوده که در گزارشات تفریغ بودجه سنوات مختلف عملکرد ردیف‌های درآمدهای و احصاء تخلقات مربوطه درج شده، همچنین پیشنهادات دیوان محاسبات در این زمینه می‌تواند موثر بر اصلاح ساختار بوجه باشد.

## ۵. تقدیر و تشکر

✓ بدینوسیله از رئیس کل محترم دیوان محاسبات کشور، جناب آقای دکتر دستغیب به خاطر حمایت معنوی و بیانات و ارشادات ایشان که چراغ راه این پژوهش بوده و همچنین برگزاری موفق پنجمین مجمع معاونین اداری و مالی کشور کمال قدردانی را داریم.

## منابع فارسی



- آذر، عادل، امیرخانی، طیبه (۱۳۹۵)، سیاه‌چاله‌های بودجه در نظام بودجه‌ریزی ایران، مدیریت دولتی دانشگاه مدیریت دانشگاه تهران.
- آذر، عادل، صادقی شاهدانی، مهدی، محمدرضایی، رضا (۱۳۹۹)، نداشت مدل عوامل مؤثر بر اعوجاجات بودجه عمومی کشور نشریه علمی (فصلنامه) پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی شماره ۹.
- اشراق، امام قلی زاده، عباسی. (۲۰۱۸). بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه بر تصمیمات مجلس شورای اسلامی. دانش حسابرسی، ۱۷ (۶۹) ۱۲۴-۱۰۹.
- آقالو، یحیی (۱۳۹۵) بررسی مشکلات تهیه تفریغ بودجه در ایران، جهاد دانشگاهی.
- الماسی، حسن، دهگان، محمود، حیدری، داریوش. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه.
- امیدوار، مریم (۱۳۹۵) بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه بر تهیه و تصویب قانون بودجه سالهای ۱۳۸۷ الی ۱۳۹۱، اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران.
- باباجانی، جعفر، رسولی، محمد (۱۳۹۰) شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی.
- بذرافشان، سعید (۱۳۹۶) بررسی اثر کنترل بودجه انقباضی بر انحراف بودجه ایران، حسابداری دولتی
- پورمحمدی، سید حمید، (۱۴۰۱) اصلاحات ساختاری بودجه، انتشارات مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری.
- داداشی، ایمان (۱۳۹۷) تأثیر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر پاسخگویی دولت، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
- دانش فرد، کرم اله، قزلباش حسن. (۱۳۸۹). بررسی نقش گزارش تفریغ بودجه در اعمال نظارت پارلمانی بر عملکرد دولت، مجله حسابداری مدیریت.
- ساعدی، سارخانلو، و درگاهی. (۲۰۲۱). تبیین عوامل مؤثر بر کسری بودجه در ایران با تأکید بر مؤلفه‌های اقتصادی و اقتصاد سیاسی. فصلنامه برنامه‌ریزی و بودجه، ۲۶ (۱)، ۵-۳۲.
- گزارشات تفریغ بودجه سال‌های ۱۳۹۷-۱۴۰۲، سایت دیوان محاسبات کشور.
- مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، (۱۴۰۰)، اصلاح ساختار بودجه از نگاه مرکز پژوهش‌های مجلس و نقش دولت و مجلس در اصلاحات.
- مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، (۱۴۰۲)، دینامیک کسری بودجه دولت.
- نوبخت. (۱۳۹۱). مُدل مفهومی اصلاح ساختار نظام بودجه‌ریزی کشور. فصلنامه علمی پژوهشی راهبرد اقتصادی، ۱ (۲).
- گرائی نژاد، غلامرضا، ابراهیمی فرد، یداله، میرزایی، حمزه، (۱۴۰۳) راهنمای شفافیت مالی، انتشارات مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری.