



## Paradigm model of the challenges of budget liquidation report of the Supreme Audit Court and its impact on economic decision making

- Omid eslamzadeh<sup>۱</sup>
- Abolfazl hajinajhad<sup>۲</sup>

### Abstract

Every economic decision has consequences that are of interest to all stakeholders. Accountability and transparency are necessary for economic decisions, which can be achieved in the form of preparing a "quality budget liquidation report". The purpose of this research is the presentation of paradigmatic model of the challenges of budget subtraction report of the Supreme Audit Court and its impact on economic decision-making. The research is applied in terms of purpose and descriptive-survey in terms of implementation. The sample of the research to answer the research questions in the first stage was ۱۰ people and in the second stage ۱۵ people were high-ranking experts of the Supreme Audit Court, senior government managers and university professors. The findings of the research in the grounded theory of the foundation identified six main challenges. In the ranking stage of factors affecting economic decisions, environmental problems and problems caused by the budget law, then problems caused by financial laws, problems related to the budget liquidation report, problems related to other government agencies and problems caused by government accounting are ranked in order of importance. The new approach of this report should aim to reduce the above challenges in order to improve economic decision-making. They took the establishment of specialized committees to solve the problems of budget liquidation is effective in improving economic decisions.

**Key words:** Budget Liquidation, Economic Decision Making, Supreme Audit Court.

<sup>۱</sup> Chief Auditor of the Supreme Audit Court. omideslamzadeh@yahoo.com

<sup>۲</sup> Director General of Supreme Audit Court of South Khorasan Province.  
a.hajinejad۲۰۱۰@gmail.com

## الگوی پارادایمی چالش‌های گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور و تأثیر آن بر تصمیم‌سازی اقتصادی

■ امید اسلام زاده<sup>۱</sup>  
■ ابوالفضل حاجی نژاد<sup>۲</sup>

### چکیده

هر تصمیم اقتصادی دارای عواقبی است که مورد توجه همه ذی‌نفعان و ذی‌مدخلان است. پاسخگویی و شفافیت، برای تصمیمات اقتصادی ضروری است که در قالب تهیه «گزارش تفریغ بودجه با کیفیت» دست یافتنی است. هدف از این پژوهش ارائه الگوی پارادایمی چالش‌های گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور و تأثیر آن بر تصمیم‌سازی اقتصادی است. پژوهش از لحاظ هدف از نوع کاربردی و از لحاظ نحوه اجرا توصیفی - پیمایشی است. نمونه پژوهش برای پاسخ به سؤالات پژوهش در مرحله اول (۱۰) نفر و در مرحله دوم (۱۵) نفر از خبرگان رده بالای دیوان محاسبات کشور و مدیران ارشد دولتی و اساتید دانشگاه بودند. یافته‌های پژوهش در نظریه داده بنیاد، شش چالش اصلی را شناسایی نمود. در مرحله رتبه‌بندی عوامل اثرگذار بر تصمیمات اقتصادی، مشکلات محیطی و مشکلات ناشی از قانون بودجه و سپس مشکلات ناشی از قوانین مالی، مشکلات مرتبط با گزارش تفریغ بودجه، مشکلات مرتبط با سایر دستگاه‌های دولتی و مشکلات ناشی از حسابداری دولتی به ترتیب اهمیت قرار گرفتند. رویکرد نوین این گزارش باید در جهت کاهش چالش‌های فوق باشد تا بتواند تصمیم‌سازی اقتصادی را بهبود بخشد. ایجاد کمیته‌های تخصصی برای حل مشکلات تفریغ بوده بر بهبود تصمیمات اقتصادی مؤثر است.

**واژگان کلیدی:** تفریغ بودجه، تصمیم‌سازی اقتصادی، دیوان محاسبات کشور

<sup>۱</sup> سرخس‌پرس دیوان محاسبات کشور. نویسنده مسئول. ایمیل: omideslamzadeh@yahoo.com

<sup>۲</sup> مدیرکل دیوان محاسبات استان خراسان جنوبی. ایمیل: a.hajinejad2010@gmail.com

## ۱. مقدمه

۱۱

رشد و توسعه اقتصاد کشورها نشأت گرفته از نوع تصمیمات اقتصادی می باشد (آنه<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۵). دولت‌ها برای گرفتن تصمیمات صحیح اقتصادی به یک سیستم بودجه‌بندی قوی نیازمندند که این سیستم با نظارت قوی و به‌موقع ایجاد خواهد شد (تقی زاده و منصوری زاده، ۱۴۰۳؛ خو<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۲۴؛ لینو<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۲۳؛ گاداردو و بیساگنو<sup>۴</sup>، ۲۰۲۲؛ گارست - نسباک و کوروپو<sup>۵</sup>، ۲۰۱۸؛ فالتی و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۴). 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 کشور 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 و در نهایت تصمیم سازی اقتصادی دارد. بودجه می‌تواند ضمن کمک به تصمیمات اقتصادی، شناسایی قوانین نادرست و ناکارآمد و جلوگیری از فزونی 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 وجوه دریافتی و هزینه‌های انجام شده و با توجه به برنامه‌های پیش‌بینی‌شده 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 تصمیمات اقتصادی، 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<sup>۷</sup>، 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 است (تقی زاده و منصوری زاده، ۱۴۰۳) که بایستی از دیدگاه خبرگان مورد بررسی قرار گیرد. در این پژوهش به تبیین چالش‌های تفریغ بودجه از منظر خبرگان پرداخته می‌شود و در نهایت تأثیر آن‌ها بر تصمیم سازی اقتصادی نیز بررسی می‌شود.

<sup>۱</sup> . Anne

<sup>۲</sup> . Khoo

<sup>۳</sup> . Lino

<sup>۴</sup> . Cuadrado-Ballesteros and Bisogno

<sup>۵</sup> . Garseth-Nesbakk and Kuruppu

<sup>۶</sup> . Faleti et al

<sup>۷</sup> . Aleksandrov and Mauro

بهبود تصمیمات اقتصادی 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<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳؛ حسن و صلاح<sup>۲</sup>، ۲۰۲۳).

دیوان محاسبات، حساب‌ها و اسناد مدارک را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. تفریغ 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 و تصمیم‌سازی اقتصادی ایفاء نماید (گاداردو و بیساگنو، ۲۰۲۲؛ چانگ و خادزیر<sup>۳</sup>، ۲۰۱۸؛ دانش‌فرد و قزلباش، ۱۳۸۹؛ سعیدی، ۱۳۸۴). یکی از مهم‌ترین علل بروز تورم در کشور، «کسری بودجه دولت» است. نتیجه مختوم کسری بودجه، استقرار دولت از بانک مرکزی، افزایش پایه پولی با ضریب فزاینده و افزایش نقدینگی در کشور است که همین امر کسری بودجه را یکی از عمده‌ترین دلایل بروز تورم ساختاری در ایران بدل کرده است. نظارت بر اجرای بودجه به عنوان آخرین مرحله از حیات یک سند بودجه‌ای، از اهمیت بسزایی برخوردار است؛ زیرا بدون آن، تصویب و اجرای بودجه معنایی نخواهد داشت. این نظارت به منظور بررسی تطبیق عملیات صورت گرفته با برنامه تصویب شده بودجه و جلوگیری از انحراف آن از اهداف تعیین شده در برنامه و پیشگیری از حیف و میل آن صورت می‌گیرد. نظارت پس از آغاز فرآیند اجرای بودجه، متکی بر «گزارش تفریغ بودجه» است. لیکن رصد گزارش‌های تفریغ بودجه که هر ساله تهیه می‌شود و میزان رشد اعتبارات هزینه‌ای و درآمدها، از میزان انحراف بسیار دولت از بودجه و دیگر نهادهایی که به نحوی از بودجه عمومی استفاده می‌کنند حکایت دارد. از آنجایی که این گزارش پس از اتمام سال مالی مربوط به اجرای بودجه به مجلس ارائه می‌شود، نمی‌تواند به نحو شایسته دولت را به مسیر تعیینی بودجه‌ای بازگرداند و صرفاً می‌تواند حساسیت مجلس را برای سال بعد بیشتر کند که در این فرض نیز، گزارش تفریغ پس از اتمام سال مالی منتشر می‌شود و عملاً موضوع منتفی شده است تا از انحراف ایجادشده جلوگیری کند. علی‌رغم این موارد، زمانی این گزارش ارائه می‌شود که مجلس در پرکارترین وقت خود است و بررسی این لایحه در اولویت مجلس عملاً قرار نمی‌گیرد (تقی زاده و منصوری زاده، ۱۴۰۳).

با توجه به بالا بودن محتوای اطلاعاتی گزارش مزبور و اینکه گزارش تفریغ بودجه کل کشور با هدف نظارت بر بودجه به عنوان مهم‌ترین سند مالی از حیث رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های بودجه‌ای و بررسی هم‌افزایی فعالیت‌های انجام شده توسط دستگاه‌های اجرایی مندرج در قانون بودجه، تهیه و تنظیم می‌گردد و فرصتی مغتنم برای دیوان محاسبات کشور جهت حضور مؤثر در فرآیند تصمیم‌سازی و تصمیم‌گیری عمده‌تأ اقتصادی در سطح کشور و بهبود عملکرد بخش عمومی محسوب می‌شود؛ می‌بایست

<sup>۱</sup> . Gill and Sharma

<sup>۲</sup> . Hassaan and Salah

<sup>۳</sup> . Chong and Khudzir

الزامات موردنیاز جهت ارتقاء سطح کیفی آن را به درستی شناسایی نمود تا با درج مطالب کاربردی و مؤثر اجرای موارد پیشنهادی آن را افزایش داد. 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 تفریغ بودجه دولت است که این موضوع اهمیت بررسی موضوع را نشان می‌دهد. برای دستیابی به هدف پژوهش سؤالات زیر مطرح می‌گردد:

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

سؤال دوم: کدامیک از چالش‌ها و مشکلات تفریغ بودجه بر تصمیم‌سازی اقتصادی تأثیر بیشتری دارد؟ هدف از پاسخگویی به سوالات فوق در نهایت افزایش بهره‌وری گزارش تفریغ بودجه در بهبود تصمیمات اقتصادی و در نهایت کمک به رشد و توسعه اقتصادی در شرایط فعلی جامعه می‌باشد.

## ۲. مبانی نظری و تجربی پژوهش

ارائه گزارش‌های حسابرسی بر گرفته از تئوری ذی‌نفعان، تئوری اطلاعات و همچنین تئوری بیمه در حسابرسی می‌باشد (اسلام‌زاده و همکاران، ۱۴۰۰). تصمیمات اقتصادی از عوامل زیادی تأثیر پذیراند (آنه و همکاران، ۲۰۲۵). تئوری زیربنایی بحث کیفیت گزارش‌های نظارتی همچون گزارش تفریغ بودجه مرتبط با مبحث ارزیابی عملکرد، پاسخگویی و مدیریت ریسک‌های احتمالی است که در نهایت با اطمینان بخشی از رعایت حقوق ذی‌نفعان و ارائه اطلاعات برای کمک به تصمیمات اقتصادی مؤثر است (خو و همکاران، ۲۰۲۴؛ لیتون<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳). از آنجایی که ماهیت دولت مستلزم پاسخگویی عمومی است، لذا باید به کیفیت گزارش تفریغ بودجه توجه شود. پاسخگویی در خصوص تصمیمات اقتصادی، با گزارشگری شروع می‌شود. حسابرسان مستقل بدون اینکه بخشی از ساختار کنترل داخلی باشند، نقش آن‌ها کمک به دولت‌ها در نشان دادن مسئولیت‌پذیری خود در تصمیمات اقتصادی اخذ شده 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 تفریغ بودجه نمایان می‌شود (بلان<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰). اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور بر مبنای عملیات و تهیه گزارش تفریغ بودجه کل کشور بر این اساس، منجر به افزایش پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی و شفافیت عملکرد آن‌ها و همچنین ارتقاء کیفیت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه و در نهایت رشد و توسعه اقتصادی خواهد شد (الماسی و همکاران، ۱۳۹۵). قوانین بالادستی بر نظارت مالی تأکید زیادی نموده‌اند. پژوهش‌ها نشان داده‌اند رابطه معناداری بین گزارش تفریغ بودجه با کاهش تخلفات و پاسخگویی دولت وجود دارد. اولین و مهم‌ترین پیش‌زمینه پاسخگویی، نظارت است، به‌گونه‌ای که بدون وجود نظارت پاسخگویی معنا پیدا نمی‌کند و تا نظارتی نباشد نمی‌توان افراد و نهادها را به پاسخگویی فرا خواند (هاکو<sup>۳</sup>،

<sup>۱</sup>. Litton

<sup>۲</sup>. Blann

<sup>۳</sup>. Haque

۲۰۰۰). پاسخگویی دارای یک سری اصول، مبانی و پیش‌زمینه‌هایی است که بدون وجود آن‌ها، امکان دسترسی به نظام پاسخگویی مطلوب وجود ندارد؛ مهم‌ترین این عوامل: نظارت، شفافیت و اطلاعات برای تسهیل نظارت مورد توجه می‌باشد (هابرماس<sup>۱</sup>، ۱۹۸۴). اگر تفریغ 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 تفریغ بودجه و مشکلات آن پژوهش‌های زیادی انجام نشده است و تنها تعداد کمی پژوهش در ارتباط با تفریغ بودجه صورت گرفته که در ادامه به مهم‌ترین آن‌ها اشاره می‌شود: تقی‌زاده و منصوری‌زاده (۱۴۰۳) نشان دادند که گزارش تفریغ بودجه در بازه‌های زمانی سه ماهه و در ضمن بودجه همان سال، علاوه بر تقویت توازن قوا و تقویت نظارت مجلس بر این سند مالی مهم کشور، عدالت اقتصادی را نیز به ارمغان می‌آورد. 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) قانون‌نویسی و عدم توجه به مشخصه‌های برنامه، از عمده‌ترین چالش‌های نظارتی مجلس عنوان نمودند. جلالیان و آذوغ (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان خلاءهای قانونی شأن نظارتی دیوان محاسبات کشور انجام دادند؛ یافته‌های مطالعه حاکیست یکی از خلاءهای حسابرسی «مدیریت کند» در عملیات می‌باشد که می‌توان برای از بین بردن این خلاء از زمینه‌های آنلاین سازی محاسبات و تأییدات برخط در محاسبات سیستم‌های حسابرسی مدیریت استفاده نمود. نتایج پژوهش اشراق و همکاران (۱۳۹۶) نشان داد که گزارش تفریغ بودجه در زمینه میزان منابع و مصارف، میزان شفافیت بودجه و حوزه نفت و گاز برای نمایندگان دارای اهمیت بوده و در تصمیم‌گیری‌های آنان تأثیرگذار بوده است. آنه و همکاران (۲۰۲۵) نشان دادند که هویت جنسیتی و تصمیم‌گیری اقتصادی با یکدیگر رابطه دارند. یافته‌های تحقیق خو<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۲۴) تأثیر معنادار دو پیش‌بینی‌کننده (۱) مشارکت بودجه و (۲) اجرای و ارزیابی بودجه را بر عملکرد بودجه نشان داد. هر دو تأثیر مثبت و قابل‌توجهی بر عملکرد بودجه دارند. با این حال، به نظر می‌رسد که تهیه بودجه با عملکرد بودجه رابطه معنی‌داری نداشته باشد، اگرچه تأثیر مثبتی دارد. 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. گادراو و بیساگنو (۲۰۲۲) پژوهشی با عنوان «شفافیت بودجه و پایداری مالی» انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که شفافیت بودجه بر پایداری مالی دولت‌ها اثرگذار است. صالحی<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۲۲) پژوهشی در رابطه با اصلاحات حسابرسی و کیفیت حسابرسی در عراق انجام

<sup>۱</sup> . Habermas

<sup>۲</sup> . Khoo

<sup>۳</sup> . Salehi

دادند. یافته‌ها نشان داد که بین اصلاحات حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. افزوناً<sup>۱</sup> 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 اثرگذارند. بستان<sup>۲</sup> 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.

### ۳. 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 عوامل مؤثر بر تصمیم‌سازی اقتصادی 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 و میزان تأثیرگذاری بر تصمیم‌سازی اقتصادی 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.

با توجه به تعداد نمونه موردنیاز در پژوهش‌های مبتنی بر نظرخواهی از خبرگان، سؤال اول با نظرخواهی از ۱۰ نفر و سؤال دوم با نظرخواهی از ۱۵ نفر از متخصصین حوزه مطالعه تحقیق در دیوان محاسبات کشور و دستگاه‌های دولتی انجام شده است که مشخصات آن‌ها به شرح جدول زیر است:

حداقل تحصیلات فوق لیسانس یا لیسانس با تجربه کاری بالای ۱۵ سال  
تجربه کاری حداقل ۱۰ سال

رشته تحصیلی اقتصاد، حسابداری، مدیریت و یا حقوق  
پست سازمانی ذیحساب یا حسابرس کل و یا مدیرکل و یا رئیس اداره و استاد دانشگاه

### ۴. یافته‌های پژوهش

در این مرحله با تئوری داده بنیاد به سؤالات پژوهش پاسخ داده می‌شود:

سؤال اول: تفریغ 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:

<sup>۱</sup>. Alfarezza

<sup>۲</sup>. Bostan

**مرحله اول: کدگذاری باز:** که تمامی نظرات مصاحبه‌شوندگان خلاصه شدند.

**مرحله دوم: کدگذاری محوری:** مشکلات و چالش‌ها در قالب محورهای کلیدی طبقه‌بندی 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<sup>۱</sup> 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:

### مرحله کدگذاری باز

#### چالش اول: مشکلات مرتبط با گزارش تفریغ بودجه:

۱- عدم وجود وحدت رویه در رسیدگی  
۲- علیرغم اینکه طی سنوات اخیر سامانه‌های یکپارچه‌ای از قبیل سامانه ثبت حقوق و مزایا، 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 به‌صورت مستقل ایجاد نشده است. شایان ذکر است در بسیاری از موارد چارچوب گزارشگری 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 تفریغ بودجه و حذف اطلاعات ناقص در لحظات پایانی ارائه گزارش به کارگروه فنی-حقوقی تفریغ 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 زیر سامانه‌ها پیشنهاد می‌گردد که در این خصوص می‌بایست ضمن آسیب‌شناسی طرح سنما (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. حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی ضرورتی انکارناپذیر است.

۳- چارچوب‌های گزارشگری: در راستای تهیه گزارش تفریغ بودجه برخی اقدامات از جمله تهیه چارچوب گزارشگری عملکرد تبصره‌های ماده واحده قانون بودجه، تهیه برنامه عملیاتی تهیه گزارش تفریغ بودجه، تهیه فهرست مراجع تهیه‌کننده گزارش اولیه تبصره‌های ماده واحده قانون بودجه می‌بایست به‌صورت پیش‌نیاز تهیه گزارش مزبور انجام پذیرد که در این بین تهیه چارچوب گزارشگری عملکرد تبصره‌های ماده

<sup>۱</sup>. Snow Ball

واحد قانون بودجه مهم‌ترین بخش می‌باشد. از جمله اهداف مورد نظر در خصوص تهیه و تدوین چارچوب گزارشگری تفریغ 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 گزارشگری 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 تفریغ تبصره در کارگروه یا هیأت عمومی نواقص گزارش مشخص می‌شود. همچنین در چارچوب فعلی بیش از اندازه به جزئیات توجه شده است و ضروری است گزارش دهنده نیز می‌بایست نسبت به تمامی سؤالات مطروحه پاسخگو باشد و این امر علاوه بر صرف وقت زیاد از اثربخشی نیز برخوردار نمی‌باشد، لذا پیشنهاد می‌گردد علاوه بر رعایت اصل اختصار در تهیه چارچوب گزار شگری، چارچوب مزبور در جلسات کارگروه مشترک واحدهای فنی و تفریغ در مرکز و استان‌ها مورد بحث و تبادل نظر قرار گیرد و در نهایت تأیید هیأت عمومی در این خصوص اخذ گردد. همچنین چارچوب گزار شگری می‌بایست 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

۵- نیاز به در نظر گرفتن محتوای علمی گزارشات: با توجه به اهمیت گزارش تفریغ بودجه به عنوان نتیجه فعالیت‌های دیوان محاسبات کشور در طی یک سال مالی؛ درج هر گونه مطلبی در گزارش مزبور می‌بایست با دقت نظر ویژه صورت پذیرد. لذا با عنایت به تجارب و تخصص کارکنان دیوان محاسبات جهت افزودن گزارش‌های تحلیلی می‌بایست 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، می‌بایست در دستور کار قرار گیرد.

درج تحلیل‌های حسابرسی شامل:

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

(ب) انطباق بودجه با اهداف و سیاست‌های وضع شده در اسناد بالادستی منجمله قوانین برنامه توسعه، نمایانگر حرکت در جهت تعیین شده برای دستیابی به رشد و توسعه می‌باشد 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 تفریغ بودجه: برخی از دستگاه‌های اجرایی به موجب 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 تفریغ بودجه پیش‌بینی نشده و گزارشی نیز برای آن تهیه نمی‌گردد.

۸- عدم توجه به هزینه فرصت از دست رفته در گزارشات تفریغ 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 تفریغ 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 تفریغ بودجه می‌بایست در دستور کار قرار گیرد.

۹- عدم توجه به اهداف و اولویت‌های مندرج در اسناد توسعه هر استان در خصوص گزارشات تفریغ بودجه استانی: در تهیه و تدوین گزارشات تفریغ 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 تفریغ 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 تفریغ 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 اثربخشی فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی بر اساس یک الگوی ارزیابی مشخص در گزارشات تفریغ گنجانده شود.

۱۱- عدم توجه به نیازها و توقعات آحاد جامعه از گزارشات تفریغ بودجه در خصوص ارائه تحلیل‌های اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی: در تعاریف تفریغ آمده است: تفریغ نتیجه نهایی نظارت بعد از خرج و

کالبدشکافی بودجه است و یا تفریغ 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 تفریغ 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 سنوات مختلف استفاده نمود و حسب مقتضیات هر سال مالی، تفریغ 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 تفریغ بودجه فعلی توجه بیش از حد به گزارش تفریغ بندهای ماده واحده قانون بودجه می‌باشد که لاجرم میزان توجه و واکاوی اطلاعات مندرج در جداول سالیانه قانون بودجه را کاهش می‌دهد. به نظر می‌رسد در صورتی که تفریغ بودجه در صدد دستیابی به هدف غایی خود که همانا اظهارنظر در خصوص مصرف بودجه در جهت نیل به اهداف مورد نظر مقنن می‌باشد؛ می‌بایست فرآیند تهیه و تدوین فعلی به گونه‌ای تغییر یابد که اظهارنظر 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 تفریغ بودجه؛ یکی از مهم‌ترین چالش‌های موجود در خصوص گزارشات تفریغ 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. معالوف جهت حل معضل مزبور پیشنهاد می‌گردد:

الف) در برنامه زمان‌بندی تفریغ 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 وجه در بخش پی‌گیری گزارش به عنوان یک مؤلفه اساسی در ارزیابی عملکرد مدیران ذی‌ربط؛

لازم به ذکر است اظهارنظر مندرج در گزارش تفریغ 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 تفریغ بودجه: موارد این چنینی سبب کاهش شفافیت به عنوان هدف نهایی تفریغ 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 تفریغ بودجه در دیوان محاسبات کشور جهت بررسی و راستی آزمایی 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 تفریغ 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.

۲۱- عدم ارائه گزارش‌های اقتصادی مبتنی بر گزارشات

## 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 در 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 فراز 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 (۳/۴۰۰/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰) 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 پیش‌بینی‌شده؛
- ✓ ترسیم نقشه راه و اولویت‌های دولت برای پیمانکاران بخش خصوصی؛
- ✓ تعیین دقیق تعهدات قابل پرداخت دولت به صندوق توسعه ملی در اجرای بند ماده (۱۲) قانون برنامه پنج‌ساله هفتم پیشرفت 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 «شخصت 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 (۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) 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: بر روی 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 تفریغ بودجه سالیانه نیز خواهد گردید.

۵- عدم درج بودجه برخی دستگاه‌ها در قانون بودجه سالیانه (جامع نبودن بودجه): گزارش تفریغ 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 تفریغ 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 هفتم 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 هفتم توسعه جمهوری اسلامی ایران ضمن خلاصه گزارش تفریغ 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 مغایر 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 جرم‌انگاری 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 مواعد 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 در صدهای 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 پیایی ننموده است. در این راستا حذف احکامی که در طی سنوات اخیر تکرار گردیده و حسب گزارش تفریغ بودجه فاقد عملکرد بوده است؛ ضروری می‌باشد. ضمناً اختصاص بخشی از گزارش تفریغ بودجه هر سال به آسیب‌های شناسایی شده مربوط به احکامی از قانون بودجه و یا سایر قوانینی که در سال بودجه به صورت 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 کافی به مندرجات گزارش تفریغ 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 پیش‌بینی شده 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 تفریغ بودجه سنواتی و گزارشات تفریغ 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



و وضعیت کمی و کیفی گزارش تفریغ 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 تفریغ 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 تفریغ بودجه حاکمیت 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 تفریغ 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 حداکثر صدها 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 کردن اعتبارات ابلاغی با توجه به این که اعتبارات مذکور در پایان سال مالی به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ می‌گردد، موجب شده امکان هزینه کردن 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 تفریغ بودجه به خصوص در بخش اظهارنظر و پیشنهادات به دستگاه‌های اجرایی و وجود الزام قانونی جهت اجرای مفاد گزارش تفریغ 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 سرمایه‌انسانی رئیس‌جمهور 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

۹- سازوکار نامناسب توزیع اعتبارات

۱۰- تعریف دستگاه‌های اجرایی مشمول بودجه دولت

### چالش چهارم: مشکلات ناشی از قوانین مالی:

۱- تعدد قوانین مالی و عدم وجود یک قانون مالی مرجع به صورت کامل و جامع؛

۲- تضاد آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی با قانون بودجه

۳- عدم انعطاف در قوانین مالی

۴- پیچیدگی قوانین

۵- عدم شمولیت قوانین و مقررات بر برخی دستگاه‌های اجرایی

۶- تخصیص مکرر قوانین و مقررات در اشکال مختلف

۷- خلاهای قانونی در اشکال مختلف

۸- ابهامات قانونی در اشکال مختلف

۹- مغایرات قانونی در اشکال مختلف

۱۰- ضعف قوانین

۱۱- امکان دستکاری قوانین و به عبارتی خم کردن قانون

۱۲- عدم وجود عدالت رعایت قانون

### 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 (ب) ماده (۷) قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران؛

✓ بند (ب) ماده (۱۳) قانون برنامه پنج‌ساله هفتم پیشرفت جمهوری اسلامی ایران؛

علیرغم احکام قانونی متعدد پیش گفته 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 پیش‌بینی شده در قانون بودجه و ارزیابی صحیح عملکرد دستگاه‌های اجرایی و همچنین غنای گزارشات تفریغ 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.

۲- عدم توجه به ابعاد مختلف سرمایه فکری

۳- افزایش بی‌پایه اعتبارات هزینه‌ای

۴- فرار مدیران از تغییرات پیشنهادی و یا اجباری

۵- تحریم‌های اقتصادی

۶- بحران‌های جهانی و کشوری

### چالش ششم: مشکلات ناشی از حسابداری دولتی:

۱- شیوه انجام حسابداری دولتی و عدم تناسب استانداردهای حسابداری دولتی با نیازهای دولت  
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. بر روی‌های 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 تمهیدات لازم اندیشیده شود. در این خصوص نیاز است که دولت به ابزارهای مدیریت هزینه 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 تفریغ بودجه سالانه اقدام نماید. پس بنابراین ارتقاء کیفیت گزارش دهی مالی دستگاه‌های اجرایی موجب رشد گزارش تفریغ بودجه می‌گردد؛ لیکن در حال حاضر اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی دستگاه‌ها و صورت‌حساب عملکرد سالانه کل کشور اطلاعات حداقلی 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 تفریغ 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.
- ۵- عدم اجرای کامل حسابداری تعهدی به دلایل مختلف از جمله نبود فرهنگ و شرایط تغییر و نبود آموزش‌های دقیق برای کارکنان که این مهم برگرفته از ضعف حسابداری دولتی در دانشگاه هاست.

### کدگذاری محوری و گزینشی

کدگذاری محوری که در مرحله قبل مشخص شده بود به صورت خلاصه شامل شش محور اصلی و زیر مؤلفه‌های زیر بود که در این مرحله به تأیید نهایی مؤلفه‌ها پرداخته می‌شود:

جدول ۱: طبقه‌بندی مشکلات مرتبط با گزارش تفریغ بودجه

| مشکلات مرتبط با گزارش تفریغ بودجه                              | مشکلات ناشی از قانون بودجه                                                    | مشکلات مرتبط با سایر دستگاه‌های دولتی                                                                       |
|----------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| عدم وجود وحدت رویه در رسیدگی                                   | عدم پیش‌بینی منابع و مصارف بر اساس یک فرآیند کارشناسی                         | عدم ابلاغ به‌موقع آیین‌نامه‌های اجرایی، دستورالعمل‌ها و مصوبات مورد نیاز جهت اجرای احکام بودجه              |
| عدم امکان تحلیل خروجی سامانه‌های الکترونیکی دستگاه‌های اجرایی  | عدم تناسب قانون بودجه با شرایط اقتصادی، سیاسی و فرهنگی کشور                   | ساختار نامناسب بودجه‌ای در سطح دستگاه‌های اجرایی                                                            |
| چارچوب‌های گزارشگری                                            | وجود جزایر تصمیم‌گیری در خصوص منابع و مصارف بودجه                             | عدم شفافیت خزانه و عدم تناسب واریزی‌های خزانه با بودجه                                                      |
| عدم پیگیری مؤثر موارد انحراف                                   | وجود ردیف‌های متفرقه بودجه و تنبیرات در بودجه تصویب شده                       | عدم توجه کافی دستگاه‌های اجرایی در خصوص فقدان ضوابط قانونی برای وصول و ایصال درآمدها                        |
| نیاز به در نظر گرفتن محتوای علمی گزارشات                       | عدم درج بودجه برخی دستگاه‌ها در قانون بودجه سالیانه (اصل جامعیت)              | عدم ابلاغ نتایج گزارش تفریغ بودجه به دستگاه‌های اجرایی و نبود الزام قانونی جهت اجرای مفاد گزارش تفریغ بودجه |
| جامع نبودن نظارت دیوان محاسبات                                 | عدم تناسب بین اعتبارات اختصاص یافته با اهداف کلان اقتصادی                     | اقدامات کند پولی توسط بانک مرکزی                                                                            |
| عدم انعکاس برخی وجوه در سامانه اطلاعات کتی تفریغ بودجه         | عدم اظهارنظر در خصوص تطبیق احکام قانون بودجه با قوانین برنامه و سند چشم‌انداز | عدم هماهنگی کامل بین دستگاه‌های مالی کلیدی کشور با دیوان محاسبات کشور                                       |
| عدم توجه به هزینه فرصت از دست رفته در گزارشات تفریغ بودجه      | عدم رعایت ضوابط بودجه‌نویسی                                                   | کنترل‌های داخلی ضعیف و عدم تفکیک صحیح وظایف دستگاه‌های اجرایی                                               |
| عدم توجه به اهداف و اولویت‌های مندرج در اسناد توسعه هر استان   | سالانه بودن بودجه                                                             | سازوکار نامناسب توزیع اعتبارات                                                                              |
| عدم اظهارنظر در خصوص اثربخشی فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی      | عدم توجه به مندرجات گزارش تفریغ بودجه در فرآیند تهیه و تدوین قانون بودجه      | تعریف دقیق دستگاه‌های اجرایی مشمول بودجه دولت                                                               |
| عدم ارائه تحلیل‌های اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی                  | مشکل ابهام و عدم صراحت در بودجه کل کشور                                       | <b>مشکلات محیطی</b>                                                                                         |
| عدم جامعیت اطلاعات موجود در گزارش تفریغ بودجه                  | <b>مشکلات ناشی از قوانین مالی</b>                                             | عدم تحقق اهداف مقنن در خصوص اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به دلایل مختلف                                 |
| عدم توجه کافی به بررسی اعتبارات و بودجه شرکت‌ها                | تعدد قوانین مالی و عدم وجود یک قانون مالی مرجع به صورت کامل و جامع            | عدم توجه به ابعاد سرمایه‌فکری و فرهنگی و عوامل خارجی                                                        |
| عدم درج موارد انحراف مستند و متقن در گزارش نهایی تفریغ بودجه   | تضاد آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی با قانون بودجه                      | افزایش بی‌پایه اعتبارات هزینه‌ای و ... به دلیل شرایط اقتصادی                                                |
| مشاهده کلماتی مانند وجه نامشخص و سایر در گزارش‌های تفریغ بودجه | عدم انعطاف در قوانین مالی                                                     | مشکلات مرتبط با سبک‌های مدیریتی                                                                             |

| مشکلات مرتبط با سایر دستگاه‌های دولتی                                             | مشکلات ناشی از قانون بودجه                           | مشکلات مرتبط با گزارش تفریغ بودجه                                                               |
|-----------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|
| مشکلات ناشی از حسابداری دولتی                                                     | پیچیدگی قوانین                                       | عدم احصاء دلایل بروز تخلف و تهیه گزارشات تطبیقی                                                 |
| شیوه انجام حسابداری دولتی و عدم تناسب استانداردهای حسابداری دولتی با نیازهای دولت | عدم شمولیت قوانین و مقررات بر برخی دستگاه‌های اجرایی | حجم بودن گزارش و کاغذبازی فراوان                                                                |
| عدم وجود تکنیک‌های مدیریت هزینه قوی در راستای کمک به بودجه                        | تخصیص مکرر قوانین و مقررات در اشکال مختلف            | عدم وجود ارتباط بین سامانه احکام قانون بودجه با سامانه اطلاعات عددی تفریغ بودجه                 |
| عدم وجود محتوای فنی و کاربردی صورتحساب‌های دستگاه‌های اجرایی                      |                                                      | عدم توجه به موضوعات کلیدی حسابرسی همچون مدل ریسک حسابرسی، اهمیت در حسابرسی و ...                |
| عدم انطباق سرفصل‌های بودجه‌ای دستگاه‌های اجرایی با سرفصل‌های حسابداری             |                                                      | عدم توجه به تئوری‌های زیربنایی حسابرسی                                                          |
|                                                                                   |                                                      | عدم اشاره خاص به موارد عدم رعایت احکامی که به صورت مکرر از سوی دستگاه‌های اجرایی نقض گردیده است |

یافته‌های حاصله موارد ذیل را نشان داد:

۱. پدیده محوری یعنی یک صورت ذهنی از پدیده‌ای که اساس فرآیند است که **مشکلات ناشی از قانون بودجه** را نشان داد. در این بخش مسائل مرتبط با قانون بودجه سالیانه به عنوان احکامی که تفریغ آن تهیه می‌شود؛ مورد بررسی قرار گرفته است.

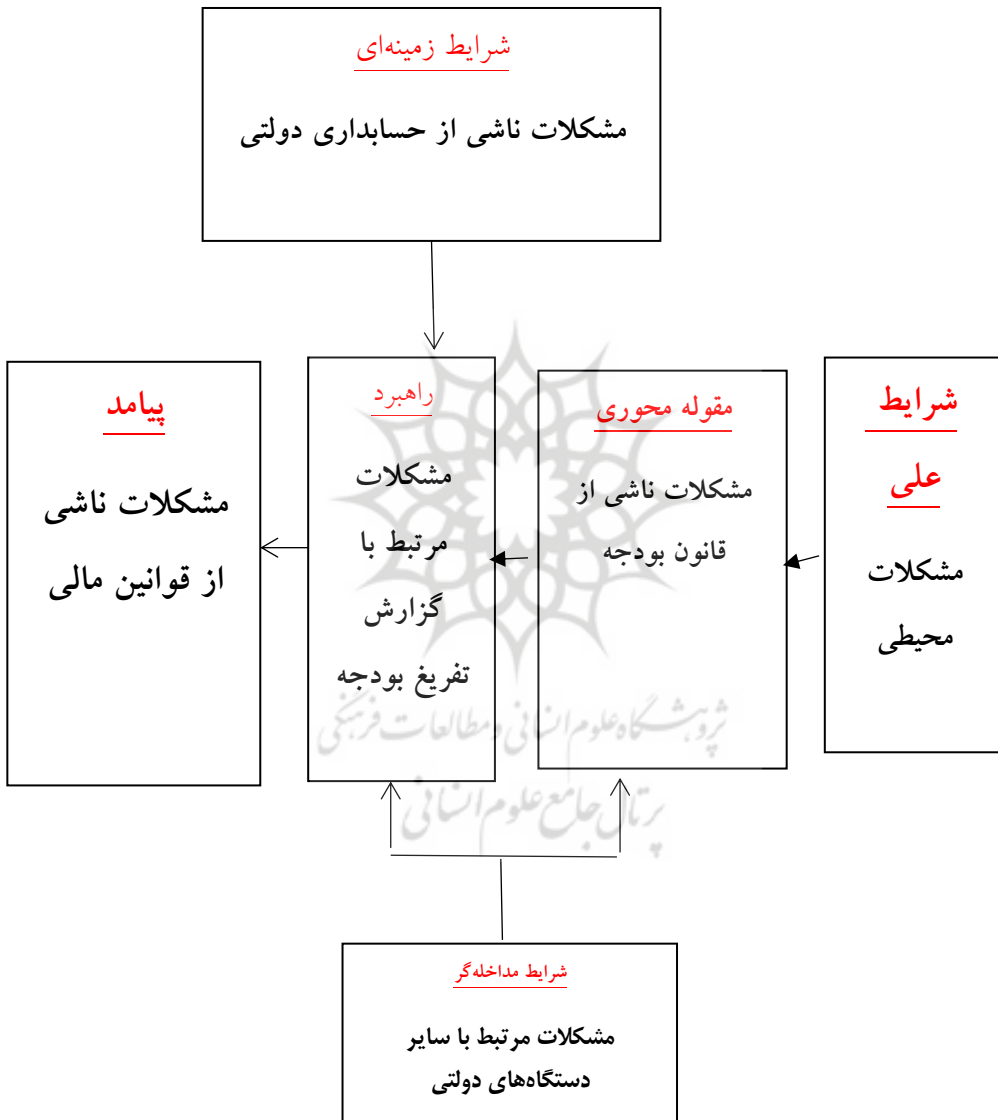
۲. شرایط علی یعنی مقوله‌هایی مربوط به شرایطی که بر مقوله محوری تأثیر می‌گذارند که **مشکلات محیطی** را در بر می‌گیرد. در این بخش نواقص مرتبط با محیط پیرامون و پیش‌نیازهای تهیه گزارش تفریغ بودجه مورد مذاقه قرار گرفته است.

۳. راهبردها یعنی کنش‌ها یا برهم کنش‌های خاصی که از پدیده محوری منتج می‌شود که **مشکلات مرتبط با گزارش تفریغ بودجه** را نشان می‌دهد. در این بخش چالش‌های مرتبط با فرآیند تهیه و تدوین، صرف گزارش تفریغ بودجه مورد واکاوی قرار گرفته است.

۴. پیامدها یعنی خروجی‌های حاصل از استخدام راهبردها شامل **مشکلات ناشی از قوانین مالی** می‌باشد. در این بخش معضلات مرتبط با قوانین مالی و محاسباتی کشور؛ مورد ارزیابی قرار گرفته است.

۵. شرایط مداخله‌گر یعنی شرایط زمینه‌ای عمومی که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند که **مشکلات مرتبط با سایر دستگاه‌های دولتی** را در بر می‌گیرد. در این بخش مشکلات مرتبط با سایر دستگاه‌های اجرایی که در تهیه گزارش تفریغ بودجه تأثیرگذار می‌باشند؛ پایش شده است.

۶ شرایط زمینه‌ای یعنی شرایط خاصی که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند که دربرگیرنده مشکلات ناشی از حسابداری دولتی است. در این بخش موانع موجود مرتبط با حسابداری، حسابداری و گزارشگری صحیح و به موقع عملیات مالی دولت، ارزیابی گردیده است. که شامل مؤلفه‌های شناسایی شده است، به شکل زیر ارائه شده است:



شکل ۱: مدل پارادایمی مشکلات تفریغ بودجه

## پاسخ سؤال دوم با فرآیند تحلیل رتبه‌ای

سؤال دوم: کدام یک از چالش‌ها و مشکلات تفریغ بودجه بر تصمیم سازی اقتصادی تأثیر بیشتری دارد؟ میانگین پاسخ‌های به دست آمده با توجه به محاسبات انجام شده بر روی پاسخ‌های به دست آمده از پرسشنامه فرآیند تحلیل رتبه‌ای می‌باشد.

جدول ۲: پاسخ سؤال دوم با محاسبات ریاضیاتی و ماتریسی فرآیند تحلیل رتبه‌ای

| رتبه اثرگذاری بر تصمیمات اقتصادی | میانگین نمره‌های فازی | تأثیر چالش‌ها و مشکلات تفریغ بودجه بر تصمیم سازی اقتصادی |
|----------------------------------|-----------------------|----------------------------------------------------------|
| ۱                                | ۰,۴۰۸۸                | مشکلات محیطی                                             |
| ۲                                | ۰,۲۳۰۶                | مشکلات ناشی از قانون بودجه                               |
| ۳                                | ۰,۱۳۲۸                | مشکلات ناشی از قوانین مالی                               |
| ۴                                | ۰,۱۲۳۷                | مشکلات مرتبط با گزارش تفریغ بودجه                        |
| ۵                                | ۰,۰۶۳۸                | مشکلات مرتبط با سایر دستگاه‌های دولتی                    |
| ۶                                | ۰,۰۴۰۳                | مشکلات ناشی از حسابداری دولتی                            |
| -                                | ۱                     | جمع                                                      |

نمودار دایره‌ای حاصل از محاسبات ریاضیاتی به شرح زیر است:



نمودار ۱: نسبت تأثیر هر یک از مشکلات و چالش‌های تفریغ بودجه بر تصمیم سازی اقتصادی

آنچه مشخص است این است که مشکلات محیطی باید در ابتدا به صورت دقیقی حل گردد تا بتوان تصمیمات اقتصادی مناسبی اخذ نمود.

## ۵. بحث و نتیجه‌گیری

تصمیمات اقتصادی از اهمیت بالایی برخوردارند و عمده تصمیمات کلان بر اساس منابع و موجود که همان بودجه کل کشور است گرفته 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 بهبود تصمیمات اقتصادی 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 تأثیر آن‌ها بر تصمیم‌سازی اقتصادی 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:

۱ پدیده محوری که مشکلات ناشی از قانون بودجه را نشان داد.

۲ شرایط علی که مشکلات محیطی را در بر می‌گیرد.

۳ راهبردها که مشکلات مرتبط با گزارش تفریغ بودجه را نشان می‌دهد.

۴ پیامدها شامل مشکلات ناشی از قوانین مالی می‌باشد.

۵ شرایط مداخله‌گر که مشکلات مرتبط با سایر دستگاه‌های دولتی را در بر می‌گیرد.

۶ شرایط زمینه‌ای که دربرگیرنده مشکلات ناشی از حسابداری دولتی است.

در خصوص سؤال دوم نیز یافته‌ها حاکیست مشکلات مربوطه به لحاظ اهمیت تأثیر بر تصمیم‌سازی اقتصادی متمایز می‌باشند که ترتیب اهمیت آن‌ها بدین شرح است:

مشکلات محیطی که عمدتاً از سیاست‌های اقتصادی و سیاسی جهانی و بعضاً داخلی نشأت می‌گیرند.

مشکلات ناشی از قانون بودجه که همواره انحرافات در آن مشاهده می‌شود و قانون بودجه دقیقی نگاشته نمی‌شود. 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 ناشی از قوانین مالی که نشأت گرفته از شرایط دستکاری قوانین و فهم متفاوت از آن وجود دارد.

قانون‌گذاری دقیق و مرتبط با شرایط موجود می‌تواند این چالش را تا حد زیادی رفع نماید.

مشکلات مرتبط با گزارش تفریغ بودجه که برگرفته از شیوه سنتی تهیه این گزارش است. 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 مرتبط با سایر دستگاه‌های دولتی که معمولاً با یکدیگر هماهنگ نیستند. این مورد نیز نیازمند تغییراتی در دستگاه‌های دولتی می‌باشد. این تغییرات عمدتاً به اجرای صحیح کنترل‌های داخلی و هماهنگی بین آن‌ها بر می‌گردد.

مشکلات ناشی از حسابداری دولتی که نشأت گرفته از عدم مهارت ذیحسابان بخش عمومی و عدم تمایل به تغییر است. در این زمینه نیاز است؛ مسئولین و کارشناسان مالی جهت رفع این معضلات آموزش داده شوند.

توجه به چالش‌های فوق در نهایت منجر به بهبود تصمیمات اقتصادی و در نهایت افزایش شفافیت و پاسخگویی دولت خواهد شد. نتایج این پژوهش با پژوهش‌های آنه و همکاران (۲۰۲۵)؛ خو و همکاران (۲۰۲۴)؛ گادرادو و بیساگو (۲۰۲۲)، آیدا و همکاران (۲۰۱۹)، فواد و سینگیک (۲۰۱۹)، تقی زاده و منصوری زاده (۱۴۰۳)، سعید و حبیب نژاد (۱۳۹۹)، اشراق و همکاران (۱۳۹۶) 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. انجام حسابرسی عملکرد، حسابرسی بر خط و حسابرسی سامانه‌های اطلاعاتی تا حد زیادی بر رفع چالش‌های فوق مؤثر است. گزارش تفریغ بودجه باید با رویکردهای محتوای اطلاعاتی اقتصادی و سیاسی و فرهنگی و اجتماعی و ... تدوین تا در نهایت بتواند در بهبود زمینه‌های مختلف تاثیر بیشتری داشته باشد. تعریف دقیق‌تری از بودجه کل کشور باید مشخص گردد تا در نهایت بتوان به صورت دقیق بر درآمدها و هزینه‌های متعلق به بیت المال نظارت دقیق‌تری داشت.

سایر موارد پیشنهادی به شرح ذیل است:

- ارتقاء کیفیت حسابرسی به عنوان پیش نیاز (ایجاد مسئولیت پاسخگویی، ایجاد فهم مشترک از قوانین)

- اتصال به سامانه‌های اطلاعاتی

- همسان سازی و یکسان نمودن گزارشات تفریغ بودجه (تعریف صحیح از سطح

اهمیت که منجر به تفاوت در تصمیم‌گیری‌ها جهت تعیین تکلیف گردیده است)

- تدوین و پیاده‌سازی سازوکار مشخص جهت کنترل مخارج دولت (کاهش هزینه

های غیرضرور)

- درج منابع و مصارف بودجه ارزی در جدول مستقل

- تعیین قیمت تمام شده خدمات ارائه شده از سوی دولت (تدوین دقیق

شاخص‌های مرتبط با رصد قانون بودجه در بخش‌های «خروجی» (out put)، «پیامد»

(out come) و «آثار» (i mpact) به منظور ارتقاء سطح حکمرانی نظارت)

- شفاف‌سازی بدهی‌ها و تعهدات و مدیریت و تأدیه بدهی‌های دولت

- تمرکزگرایی در بودجه

- بالا بردن کیفیت اطلاعات حسابداری یا کیفیت گزارشگری مالی در جهت ارتقای

انضباط مالی

- بهبود نظام کنترل داخلی

- شفافیت در رویه‌های سازمانی (دسترسی آزاد به اطلاعات)

- ارتقای حکمرانی و نظارت خوب (تمرکز قوانین محاسباتی بر گزارشگری و پاسخگویی، ایجاد پست‌های کنترلی و نظارتی در چارت سازمانی دستگاه‌های اجرایی، تفکیک صحیح وظایف بین دستگاه‌های نظارتی، استقلال ضعیف دستگاه‌های نظارتی)
- وجود جدیت در برخورد با تخلفات

#### • نظام بازخورد قوی

- افزایش سطح شفافیت در گزارشگری و حساب دهی و کاهش الزامات بودجه‌ای
- شفافیت مالی کمک می‌نماید تا اطمینان به دست آید که دولت‌ها زمانی که تصمیم‌های اقتصادی می‌گیرند، تصویر دقیقی از امور مالی خود از جمله مخارج و منافع در اختیار دارند.

- شفافیت مالی یکی از عوامل حمایت از عدالت و منافع عمومی است.
- شفافیت مالی اطلاعات مورد نیاز جهت پاسخگو نمودن دولت‌ها را فراهم می‌نماید.
- شفافیت مالی حکمرانی خوب اقتصادی را تقویت می‌نماید.

به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود که تحقیقات بیشتری در رابطه با گزارش تفریغ بودجه و مشکلات مربوطه و راه حل آن‌ها انجام دهند تا در راستای غنی نمودن ادبیات پژوهش گام‌های مؤثری برداشته شود. با همکاری دانشگاه و دیوان محاسبات کشور، هر یک از چالش‌ها باید با توجه به شرایط بومی مورد بررسی قرار گیرند و راه حل‌هایی ارائه گردد.

### منابع فارسی

۱. اسلام‌زاده، امید، حاجی‌نژاد، ابوالفضل، زارع، پریسا، صفاری، مهدی، (۱۴۰۰)، کنترل‌های داخلی در بخش عمومی (دیدگاه نظری)، تهران: انتشارات ترمه.
۲. 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. دانش حسابرسی، ۱۶ (۶۳)، ۳۵-۶۱.
۳. اشراق، شهرام، امام قلی زاده، سعید، عباسی، ابراهیم. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه بر تصمیمات مجلس شورای اسلامی. دانش حسابرسی، ۱۷ (۶۹)، ۱۰۹-۱۲۴.
۴. تقی زاده، احمد، منصوری زاده، خلیل. (۱۴۰۳)، الگوی مطلوب ارائه گزارش تفریغ بودجه توسط دیوان محاسبات کشور فصلنامه برنامه‌ریزی و بودجه؛ ۲۹ (۱): ۱۳۵-۱۶۱.
۵. 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).
۶. دانشفرد، کرم اله، قزلباش، حسن، (۱۳۸۹)، بررسی نقش گزارش تفریغ بودجه در اعمال نظارت پارلمانی بر عملکرد دولت، مجله حسابداری مدیریت، سال سوم، شماره چهارم، صص ۹۳-۱۰۳.
۷. رمضانی، محمدتقی، (۱۳۸۵)، مروری بر مشکلات و نارسایی‌های بودجه‌ریزی در ایران، مجله دانشکده علوم انسانی، سال پانزدهم، شماره ۶۴، صص ۵۱-۸۷.
۸. سعید، سیده زهرا، حبیب نژاد، احمد، (۱۳۹۹)، چالش‌های نظارتی مجلس شورای اسلامی بر برنامه‌های توسعه، فصلنامه دانش حقوق عمومی، ۹ (۲۸)، ۹۳-۱۱۴.

۹. محمدی، معبود، (۱۳۸۲)، بررسی اثربخشی تفریغ بودجه بر بودجه‌ریزی شرکت‌های دولتی (با نگاهی بر بودجه شرکت‌های گروه راه و ترابری)، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکز.
۱۰. 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.
۱۱. موسوی نادر، آزادی کیهان، وطن پرست محمد رضا، (۱۴۰۱)، شناسایی موانع و چالش‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با تأکید بر نقش‌های بهایابی و حسابداری تعهدی در بخش عمومی با رویکرد تئوری داده بنیاد (مورد مطالعه حوزه راه‌سازی)، دانش حسابرسی؛ ۲۲ (۸۸): ۳۲-۶۴.

### منابع انگلیسی

۱۲. Aleksandrov, E. and Mauro, S.G. (۲۰۲۳), "Searching for dialogue in public sector budgeting research: the case study of the JPBAFM", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. ۳۵ No. ۲, pp. ۱۴۱-۱۷۱.
۱۳. Alfarezta Desta Prasetyo Adi Zainudin, Khoirul Aswar, Noegrahini Lastiningsih, Mahendro Sumardjo and Taufeni Taufik (۲۰۲۱). Analysis of potential factors influencing audit quality: The moderating effect of time budget pressure. *Problems and Perspectives in Management*, ۱۹(۴), ۵۱۹-۵۲۹.
۱۴. Anne Ardila Brenøe & Zeynep Eyibak & Lea Heursen & Eva Ranehill & Roberto A. Weber, (۲۰۲۵). "Gender Identity and Economic Decision Making," CESifo Working Paper Series ۱۱۶۱۲, CESifo.
۱۵. Blann, S. W. (۲۰۱۰). Auditor independence in the public sector. *Government Finance Review*, ۲۶(۴), ۴۰-۴۴.
۱۶. Bostan, I.; Tudose, M.B.; Clipa, R.I.; Chersan, I.C.; Clipa, F. (۲۰۲۱), *Supreme Audit Institutions and Sustainability of Public Finance. Links and Evidence along the Economic Cycles. Sustainability*, ۱۳, ۹۷۵۷. <https://doi.org/10.3390/su13179757>
۱۷. Chong, V.K. and Khudzir, N.F. (۲۰۱۸), "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. ۲۱), Emerald Publishing Limited, Bingley, pp. ۱-۱۹.
۱۸. Cuadrado-Ballesteros, B. and Bisogno, M. (۲۰۲۲), "Budget transparency and financial sustainability", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. ۳۴ No. ۶, pp. ۲۱۰-۲۳۴. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2022-0025>.
۱۹. Felati, K., Felati, H., Ojeleke, R., (۲۰۱۴), *Budgetary and Management Control System for Improved Efficiency in Public Sector*, *Scholarly Journal of Business Administration*, Vol. ۴(۲), pp. ۴۴-۵۲.
۲۰. Gårseth-Nesbakk, L. and Kuruppu, C. (۲۰۱۸), "Diametrical effects in governmental accountability – the auditor general's struggle to sustain balance in performance auditing reports and media disclosure", *Pacific Accounting Review*, Vol. ۳۰ No. ۳, pp. ۲۷۴-۲۹۶.
۲۱. Gill, J. and Sharma, U. (۲۰۲۳), "Public sector financial management in New Zealand central government: the role of public sector accountants", *Journal of*

- Public Budgeting, Accounting & Financial Management, Vol. ۳۵ No. ۱, pp. ۶۵-۷۲.
۲۲. Habermas, J. (۱۹۸۴), "The Theory of Communicative Action Volume ۷: Reason and Rationalisation of Society, T. McCarthy (London): Heinemann, p ۳۱.
۲۳. Haque, Shamsul, M., (۲۰۰۰), "Significance of accountability under the new approach to public governance", International Review of Administrative science, vol. ۶۶, p ۶۰۰.
۲۴. Hassaan, M. and Salah, W. (۲۰۲۳), "Corporate governance, financial transparency and currency devaluation shocks: evidence from Egypt", Corporate Governance, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
۲۵. Khoo, S.V., Rahman, N.H.A. and Kamil, N.L.M. (۲۰۲۴), "An evaluation of the influence of budgeting process on budget performance in Malaysia", Public Administration and Policy: An Asia-Pacific Journal, Vol. ۲۷ No. ۱, pp. ۳۱-۴۴.
۲۶. Lino, A.F., Azevedo, R.R.d. and Belote, G.S. (۲۰۲۳), "The influence of public sector audit digitalisation on local government budget planning: evidence from Brazil", Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, Vol. ۳۵ No. ۲, pp. ۱۹۸-۲۱۸.
۲۷. Litton, E. (۲۰۲۳), "Loss aversion and risk propensity in public budgeting", Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, Vol. ۳۵ No. ۱, pp. ۹۵-۱۱۴.
۲۸. Salehi, Mahdi, Mohammed Ibrahim Jebur, Saleh Orfizadeh, and Ali Mohammed Abbas Aljahnab, (۲۰۲۲), "The Relationship between Audit Adjustments and Audit Quality in Iraq. Journal of Risk and Financial Management, ۱۵: ۳۳۰.