

بررسی تاثیر گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه

حسن الماسی*

محمود دهگان**

داریوش حیدری***

چکیده

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. بنابراین 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 خواهد شد.

هدف از پژوهش حاضر، بررسی تاثیر گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه می باشد که جامعه آماری این تحقیق را کارشناسان و حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور تشکیل می دهند. در این پژوهش تعداد ۹۸ نفر، از طریق فرمول کوکران، بعنوان نمونه انتخاب گردید و داده‌های مورد نیاز از طریق پرسشنامه جمع آوری (پایایی پژوهش از طریق آلفای کرونباخ و همچنین روایی آن از طریق اساتید و افراد خبره و صاحب‌نظر مورد بررسی قرار گرفته و مورد تأیید واقع گردید). و بوسیله نرم افزار آماری SPSS و minitab پردازش شده و فرضیات تحقیق با استفاده از روش‌های آماری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. این تحقیق دارای شش فرضیه بود که نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها حاکی از، مورد تأیید قرار گرفتن کلیه فرضیه‌ها در

* دکتری مدیریت دولتی و عضو هیئت علمی

** دکتری مدیریت صنعتی و عضو هیئت علمی

*** کارشناسی ارشد مدیریت دولتی (گرایش مدیریت مالی دولتی) دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی و مشاور رئیس کل و

حساب‌رس ویژه دیوان محاسبات کشور. (نویسنده مسئول)

darushheydari@gmail.com

سطح اطمینان ۹۹ درصد می باشد. همچنین نتایج تحقیق نشان داد که، گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور 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 بودجه ای تأثیر گذار بوده و رعایت استانداردهای حسابرسی دولتی بر کاهش تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی و کاهش انحرافات بودجه ای تأثیر مثبت دارد. **واژگان کلیدی:** نظارت بر عملکرد مالی، گزارش تفریغ بودجه، بودجه دولت، دیوان محاسبات کشور

۱- مقدمه

بودجه، مجموعه‌ای از جهت‌گیری‌های سیاسی، هدف‌گذاری‌های اقتصادی، سازماندهی‌های مدیریتی، گرایش‌های بخشی و منطقه‌ای و حتی آرمان‌ها و آرزوهای حکومتی در صحنه بین‌الملل در قالب هزینه‌ها و درآمدهای دولت می‌باشد (سارکر، ۲۰۱۰). از لحاظ حجم و عظمت، بزرگترین سند مالی و از لحاظ اهمیت، مهمترین عامل مستقل و پویا در اداره عمومی کشور و سطح کلان اقتصادی است. بودجه، برنامه کار دولت و حساب دخل و خرج آن را برای سنده آتی معین می‌کند، یعنی معین می‌کند دولت چه مقدار از منابع کشور را در اختیار خواهد گرفت و چه مقدار از این منابع را در کجا و حسب چه اهدافی خرج خواهد نمود (امامی و نادری باب، ۱۳۸۶). بودجه، می‌تواند ضمن شناسایی قوانین نادرست و ناکارآمد و جلوگیری از فزونی هزینه‌ها نسبت به اعتبارات مصوب، به عنوان ابزاری مطلوب نقشی اساسی در برنامه ریزی‌های آتی و ثبات بودجه ریزی بعنوان یک متغیر کلان اقتصادی ایفا نماید (آقالو، ۱۳۶۳). بودجه ریزی در ایران به رغم جایگاه و اهمیت ویژه آن در کشور، با نارسایی‌ها و چالش‌های متعددی روبرو می‌باشد و باعث ناکارآمدی بودجه در عمل می‌شود.

از دیدگاه حاکمیت سیاسی کشور، بیشتر نارسایی‌ها و چالش‌های بودجه معلول نارسایی‌های منابع انگاشته می‌شود در حالیکه با تحلیل ساختارها و عملکردهای بودجه‌ای اخیر در مقایسه با منابع و امکانات مالی دولت، بیانگر واقعیت دیگری است. به گونه‌ای که بیشتر نارسایی‌های بودجه در ایران مربوط به "مبانی قانونی، اقتصادی و برنامه ریزی"، "ضوابط مالی و عملیاتی" و یا "کنترل‌های لازم و مورد نیاز" می‌باشد و باعث صعوبت دسترسی به یک نظام مطلوب بودجه‌ای در کشور می‌شود (رمضانی، ۱۳۸۵). لذا نارسایی‌ها و چالش‌های بودجه ریزی در ایران، معلول عوامل انسانی و مسائل مختلفی می‌باشد که برخی از آن از قبیل عوامل انسانی، فنی، سیاسی و ... متاثر از شرایط ویژه موجود در کشور است، اما برخی دیگر که اهمیت و تأثیر بسزایی دارد، متاثر از ساختار قوانین و نظام بودجه ریزی موجود در کشور است.

در ایران، نظارت بعد از خرج بر عهده دیوان محاسبات کشور می باشد. این دیوان در راستای انجام وظایف و مسئولیت‌های قانونی خود از سازوکارهای حسابرسی رعایت، حسابرسی مالی، حسابرسی عملکرد مدیریت، حسابرسی جامع، پیگیری و ارسال گزارش انحرافات از قوانین و مقررات مالی و محاسباتی به دادسرای دیوان محاسبات کشور و هیأت‌های مستشاری استفاده نموده و نهایتاً نتیجه عملکرد بودجه سالانه را به همراه نقطه نظرات و پیشنهادات ارزنده خود، در جهت بهبود فرایند تهیه و تنظیم بودجه آتی بهبود عملکرد دولت از حیث رعایت ضوابط قانونی و همچنین بهبود عملکرد دولت از حیث رعایت قوانین و مقررات در قالب گزارش تفریغ بودجه، تسلیم مجلس شورای اسلامی می‌نماید (فولادی نصب، ۱۳۸۰). گزارش تفریغ بودجه، در واقع عملکرد مدیران را در مقابل وجوه دریافتی و هزینه‌های انجام شده و با توجه به برنامه‌های پیش‌بینی شده نمایش می‌دهد (مجموعه قوانین مقررات برنامه و بودجه، ۱۳۷۶).

این مقاله در پی پاسخگویی به این سؤال می‌باشد که با توجه به اهداف تعریف شده برای گزارش تفریغ بودجه، آیا گزارش مذکور توانسته است موجب اثربخشی بودجه‌های سالیانه و همچنین بهبود عملکرد دولت از حیث رعایت ضوابط قانونی و تحقق اهداف برنامه‌های مربوطه شود؟ و اگر نتوانسته به اهداف خود برسد، موانع و راهکارهای اجرایی مؤثر آن کدام است؟

۲- ارتباط بین بودجه و گزارش تفریغ بودجه و دیوان محاسبات کشور

قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، همانند قوانین اساسی سایر کشورها، بر پایه اصل تفکیک قوا، قوه مجریه را در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی پاسخگو دانسته است. از این رو قوه مجریه درباره رعایت قوانین و مقررات حاکم بر تحصیل و مصرف منابع مالی و در حدود اختیاراتی که از طریق بودجه سالانه کل کشور و برنامه‌های پنج‌ساله توسعه تفویض میشود، در قبال نمایندگان مجلس شورای اسلامی و عموم مردم، ملزم به پاسخگویی است (باباجانی، ۱۳۹۰). در حکومت‌های دموکراسی، نظارت پارلمانی بر درآمدها و هزینه‌های مملکتی، یک اصل مسلم تلقی می‌شود و قانونگذار خود را موظف به نظارت بر بودجه مصوب می‌داند که این نظارت را در جریان اجرای بودجه و همچنین پس از خاتمه سال مالی اجرا می‌نماید (پژویان، ۱۳۷۵). با توجه به اینکه دیوان محاسبات کشور به عنوان ناظر از سوی مردم و نهاد متولی نظارت دموکراتیک بر مخارج و عملکرد دستگاه‌های اجرایی می‌باشد و مأموریت آن، کمک به ارتقای شفافیت و برقراری انضباط مالی و بهبود عملکرد و اطمینان از حسابداری و پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی در جهت حفظ و صیانت از بیت‌المال و نیل به حاکمیت مطلوب در بخش عمومی با رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای و به کارگیری فناوری‌های نوین و نیروی انسانی کارآمد می‌باشد (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹) و از طرفی جهت انجام مسئولیت‌های قانونی خود از فنون، ابزارها و سازوکارهای در اختیار استفاده می‌نماید، بنابراین باید اینگونه بیان‌دیشیم که دیوان محاسبات کشور باید به دنبال بهترین سازوکار کاربردی جهت اعمال نظارت بر عملکرد مالی

دولت باشد. زیرا وجود نظام کنترل و نظارت دقیق، صحیح، قاطع، صریح و کارآمد در سیستم دولتی از جمله عواملی است که می‌توانند حفظ و صیانت از بیت‌المال و همچنین نیل به حاکمیت مطلوب را به همراه داشته باشد (سجادی و جامعی، ۱۳۸۲).

در فرآیند بودجه ریزی، 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 (حسینی عراقی، ۱۳۸۱). برآیند پارلمانی نظارت بر اجرای بودجه در قالب گزارش تفریغ بودجه مشاهده می‌شود. مطابق اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات مکلف است به کلیه حسابهای وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد، رسیدگی یا حسابرسی نمایند که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکند و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد (هاشمی، ۱۳۸۶). به همین جهت 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 (سمیعی، ۱۳۶۸). این گزارش، باید در دسترس عموم گذاشته شود. یکی از راههای اعمال نظارت پارلمانی قوه مقننه بر اجرای بودجه و عملکرد دولت، از طریق گزارش تفریغ بودجه و توسط دیوان محاسبات صورت می‌گیرد. یک تفریغ بودجه مطلوب، نتایج اجرای سیاستها و اهداف موردنظر را در بر دارد و به عنوان ابزاری سودمند، جهت شناسایی نقاط قوت و ضعف بودجه، نقشی متمرکز در تهیه و تنظیم بودجه سنوات بعد دارد. بنابراین تفریغ بودجه، عملکرد سال گذشته بودجه را با در نظر گرفتن اهداف در مورد پیش‌بینی، نمایان می‌سازد و می‌تواند به عنوان یکی از ابزارهای مهم مدیریت کلان اقتصادی جامعه، نقشی فوق‌العاده در برنامه ریزی‌های آتی کشور ایفاء نمایند (محمدی، ۱۳۸۲).

۳- رابطه نظارت و پاسخگویی

با تعمق در قانون اساسی مشاهده می‌شود که، به روشنی نقش نظارت و کنترل در اجرای بودجه به تصویر کشیده شده است. با توجه به اهمیت و تأکید بسیار زیادی که در ادبیات مدیریت دولتی و مالی جدید به شفافیت، کنترل و پاسخگویی مسئولین رایج گردیده است و حق دانستن و پرسیدن از حقوق به رسمیت شناخته شده ملت محسوب می‌گردد، و مسئولین و مدیران دولتی و دولت در مقابل اختیارات و مسئولیتی که بر عهده دارند، باید توان پاسخگویی مناسب و شفافیت عملکردشان را در مقابل ملت پاسخ‌خواه و نمایندگان منتخب‌شان را داشته باشند، و این پاسخگویی جزء از طریق نظارت و کنترل در همه ابعاد آن ممکن نمی‌شود (باباجانی، ۱۳۸۶). اولین و مهمترین پیش‌زمینه پاسخگویی، نظارت است، به گونه‌ای که بدون وجود نظارت، پاسخگویی معنا پیدا نمی‌کند و تا نظارتی نباشد، نمی‌توان افراد و نهادها را به پاسخگویی فراخواند (هاکو، 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 می باشد (هابرماس، ۱۹۸۴). پاسخگویی، توجیه مطابقت عملکردها و توافقات به عمل آمده بین دولت و مردم در یک دوره زمانی مشخص بوده، که نشان دهنده این است که دولت در استفاده از منابع عمومی، استانداردهای مورد نظر را رعایت کرده است (لینچ، ۱۹۹۰). هر چند پاسخگویی همیشه مهم بوده ولی در سال های اخیر به خاطر اصرار مردم به مشارکت در امور و استفاده بهینه از منابع، توجه به مطالبات مردم، افشاگری رسانه های گروهی، از اهمیت خاصی برخوردار شده است. عده ای اعتقاد دارند که پاسخ گویی، اساس مدیریت دولتی است که نظام های کنترلی و مدیریت مالی بر اساس آن شکل می گیرد (بهمن ۲۰۰۱). عناصر اصلی پاسخ گو یی، شامل برنامه ریزی، نظارت و گزارش دهی و باز خورد می باشد، که این عناصر در دولتهای جدید همدیگر را تقویت می کنند و موجب بهبود فرایند پاسخگویی می شوند (بنیاد کانادایی حسابرسی جامع ۱۹۹۹). هر چند پاسخگویی، در نظامهای سیاسی جهان به صورت های متفاوتی مورد تأکید قرار می گیرد، در مفهومی عام، به فرآیندهایی گفته می شود که شهروندان با تکیه بر آنها، حاکمان را برای رفتار و عملکردشان پاسخگو می کنند (مجموعه مقالات دومین همایش علمی و پژوهشی نظارت و بازرسی در کشور، ۱۳۸۰). این امر که اغلب از راه انتخابات انجام می شود، به نمایندگان مردم در مجالس مقننه، اختیار می دهد که مدیران سیاسی و کارکنان دولتی را، از راه ساز و کارهای نظارتی و ممیزی پاسخگو کنند. مدیران سیاسی نیز، مأموران فرودست خود را از راه سلسله مراتب اختیار و مسئولیت، و دادگاه ها و محاکم اداری نیز، مجریان را در برابر قانون پاسخگو می کنند (آکوپن، ۲۰۰۰).

۴- عوامل فقدان انضباط مالی و اقتصادی در نظام بودجه ریزی کشور

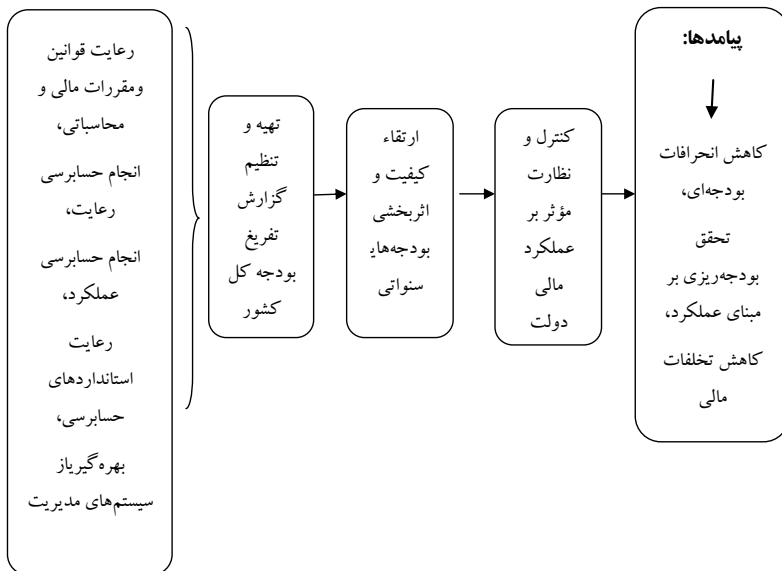
عدم سوق دادن نظام بودجه ریزی کشور از سنتی به سمت بودجه ریزی بر مبنای عملیات (بودجه ریزی عملیاتی)، موجب گردیده که انجام عملیات در بودجه، با کندی صورت گیرد و سبب اتلاف منابع و کاهش کارآیی هزینه های بودجه شود. این مشکل در نظام بودجه ریزی، همراه با مشکل نبود معیارها و ضوابط مشخص در نظام مالی و اداری دستگاه های اجرایی باعث گردیده که در برقراری انضباط مالی و اقتصادی، در نظام بودجه ریزی اخلال ایجاد شود و به جای آن در بودجه ریزی، رقابت شدیدی بین دستگاه های مختلف برای افزایش سهم بودجه خود حاکم شود (مدرسی، ۱۳۷۷). برخی دیگر از عوامل فقدان انضباط مالی و اقتصادی در نظام بودجه ریزی کشور را می توان، ناشی از عوامل زیر دانست:

- فقدان اطلاعات و آمار تفصیلی خاص و به هنگام.
- فقدان الگوها، نرم ها و استانداردهای مشخص برای بررسی بودجه.
- فقدان اقدام جدی در زمینه تهیه بودجه اقتصادی.
- عملکرد نامناسب شرکت های دولتی در بودجه (فقدان نظام بودجه ریزی برای تنظیم

بودجه شرکت‌های دولتی).

- نقصان نظام مالیاتی و یارانه‌ای کشور.
- اتکاء اصلی نظام بودجه‌ریزی کشور به درآمد حاصل از نفت و گاز.
- عدم هماهنگی بین منابع و مصارف در بودجه.
- بودجه‌های خارج از شمول.
- بودجه‌های اختصاصی.
- وجود اشکالات و ابهام در قوانین حاکم بر نظام بودجه‌ریزی.
- عدم وجود ضمانت اجرایی قوی در قوانین بودجه.
- عدم برآورد صحیح و درست درآمدها و هزینه‌ها در بودجه.
- فرآیند قانونی ناهمگون در بودجه‌ریزی.
- عدم کارآیی فرآیند نظارت در نظام بودجه‌ریزی.

بر این اساس ملاحظه می‌گردد بودجه‌ریزی در ایران، دارای نارسایی‌ها و مشکلات متعددی است، حال در این مقاله، ارائه مدل زیر به بررسی اثر گزارش تفریغ بودجه در شناسایی نارسایی‌ها و مشکلات فوق در بودجه‌های سالیانه و ارائه راهکارهای عملی آن می‌پردازد که می‌تواند مورد توجه مسئولین امر قرار گیرد.



۵- بودجه ریزی عملیاتی

با توجه به اینکه دولت، تمامی فعالیتهای مالی و اجرایی خود را در چارچوب قانون بودجه انجام می‌دهد، بنابراین بودجه، شاه‌رگ حیاتی دولت بوده و نقش بسیار مهمی در اقتصاد ایفا می‌نماید (فرزیب، ۱۳۷۹). از طرف دیگر، با توسعه وظایف و افزایش سریع هزینه‌های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی کشور، کنترل مخارج مشکل‌تر شده، و بهبود در سیستم‌های برنامه‌ریزی کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی نیاز بیشتری احساس می‌شود (فرج‌وند، ۱۳۸۰). بروز چنین مسایلی در بخش عمومی کشورمان، باعث شد که سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی در سال ۱۳۸۷ اصلاح نظام بودجه‌ریزی را بطور جدی مورد توجه قرار دهد و این موضوع در سال ۱۳۸۰ نیز منجر به، تکلیف دولت به انجام اقدامات لازم برای اصلاح نظام بودجه‌ریزی، از طریق تعدیل احکام مندرج در قوانین بودجه سالانه که یکی از محورهای اساسی این تعدیل تهیه و تنظیم بودجه به روش عملیاتی بود، گردید. هدف از نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش کارایی و اثربخشی در تولید محصولات ناشی از فعالیتهای و برنامه‌ها در بودجه کل کشور است. از جمله ویژگی‌های بودجه‌ریزی عملیاتی، اصلاح مدیریت و ارزیابی پاسخگویی مسئولان دستگاه‌های اجرایی، براساس معیارهای سنجش فعالیتهای آنان و محصولات ارائه شده بوده و دامنه تأثیرگذاری آنها، جهت نیل به اهداف راهبردی توسعه و اثربخشی محصولات در مجموعه وظایف دولت و ارزیابی عملکرد هزینه‌های انجام شده از محصول نهایی آنهاست (محمدی، ۱۳۸۷).

و از سویی دیگر با توجه به اینکه در کشور ما، مدیریت بخش اعظمی از منابع اقتصادی به عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت آثار اساسی دارد، و مدیران بخش دولتی در این میان نقش بسیار مهمی را در ترکیب کردن منابع جهت تحقق اهداف سازمانی و دولتی را بر عهده دارند و باید، در برابر عملکرد خود برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند. لذا لازمه این پاسخگویی، استفاده از ابزارهایی می‌باشد که کارایی عملیات دستگاه‌های دولتی را بالا برده و موجبات اثر بخشی بهتر منابع مصرف شده گردد. یکی از مهمترین ابزارهایی که می‌تواند مدیران را در این بخش یاری نماید، استفاده از نظام بودجه ریزی عملیاتی به عنوان ابزاری نتیجه‌گرا می‌باشد که سعی در ایجاد پیوند، میان منابع مصرف شده به نتایج حاصله را دارد (قلی‌پور، ۱۳۸۵).

۶- پیشینه تحقیق

تا کنون مطالعات کاملی، پیرامون اثربخشی گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور و تاثیر آن بر تهیه و تنظیم بودجه کل کشور، صورت نپذیرفته و علیرغم اهمیت موضوع، در محافل علمی نیز به مبحث نظارت بر اجرای بودجه و تاثیرات آن بر عملکرد دولت، توجه لازم نشده است. همچنین به دلیل تفاوت‌های ساختاری، در نحوه تهیه و تنظیم بودجه کل کشور در ایران با سایر کشورها و نتیجتاً تفاوت در اصول مربوط به نظارت و کنترل بودجه‌ای، پژوهش‌های علمی مشابه انجام شده در خارج

از کشور ارتباط موضوعی با این تحقیق نداشته، اما به هر حال تحقیقاتی که به نوعی با مقاله حاضر ارتباط دارد به شرح ذیل بیان می‌شود:

نتایج تحقیقات دانشفرد و قزلباش (۱۳۸۹)، با عنوان بررسی نقش گزارش تفریغ بودجه در اعمال نظارت پارلمانی بر عملکرد دولت، نشان داد که رابطه معناداری بین گزارش تفریغ بودجه با کاهش تخلفات و پاسخگویی دولت وجود دارد. اما در مورد تأثیر گزارش تفریغ بودجه بر برنامه ریزیهای آتی دولت، نتایج گویای این نکته بود که بین گزارش تفریغ بودجه و برنامه ریزیهای آتی دولت، رابطه معناداری وجود ندارد. عباسعلی آقاخانی (۱۳۹۰)، در تحقیقی به بررسی موانع نظارتی دیوان محاسبات بر بودجه جاری کشور پرداخته است. نتایج حاصله حاکی است، عوامل درون سازمانی و برون سازمانی هر دو در نظارت بر اجرای بودجه مؤثر می‌باشند، لیکن عوامل برون سازمانی مؤثرترند. همچنین مادامیکه بودجه‌ریزی به صورت برنامه‌ای، تهیه و تنظیم می‌شود، تفریغ بودجه، فاقد اثربخشی لازم می‌باشد، بر این اساس، اصلاح ساختار بودجه‌ریزی بر مبنای عملیاتی، ضروری است. نقی زاده انهر (۱۳۹۳)، در تحقیق خود تحت عنوان عوامل مؤثر در پیش بینی، نظارت و پیشگیری از وقوع تخلفات مالی در دستگاه های بخش عمومی، بیان نمود که نظارت، یکی از نیازهای اساسی در هر جامعه محسوب می‌شود و از طریق نظارت می‌توان به اهداف و برنامه ریزی های پیش بینی شده اقتصادی و اجتماعی دست یافت و نتایج تحقیقات، نشان دهنده تأثیر اقدامات دیوان محاسبات بعنوان دستگاه نظارتی تخصصی در ابعاد نظارتی و مالی برای پیشگیری از بروز انحرافات مالی، در جهت حفظ وصیانت از بیت المال و کاهش چشمگیر تخلفات مالی، در سطح دستگاه های اجرایی بخش عمومی بوده است. شمس (۱۳۸۵)، در تحقیقی تحت عنوان، اثرات گزارش تفریغ بودجه بر کاهش تخلفات دستگاه های اجرایی و اصلاح بودجه ریزی در ایران، در طی سال های ۱۳۷۳-۱۳۸۳ نشان داد که گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور، در کاهش تخلفات مالی دستگاه های اجرایی تأثیر مثبت داشته است. لطفی (۱۳۹۳)، در تحقیق خود تحت عنوان، بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه بر تصمیم گیری مدیران دستگاه های اجرایی در استان همدان، به این نتیجه رسید که، گزارش تفریغ بودجه به عنوان ابزاری برای اعمال شان نظارتی مجلس و وسیله ای برای اعمال نظارت پارلمانی می باشد و می تواند ضمن شناسایی قوانین نادرست و ناکارآمد و جلوگیری از فزونی هزینه نسبت به اعتبار مصوب، بعنوان وسیله ای جهت استفاده مدیران در تصمیم گیریهای مالی و بودجه ای مثر ثمر باشد.

۷- فرضیه های تحقیق

این پژوهش دارای ۶ فرضیه و به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه ۱: گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور بر اثربخشی بودجه‌های سالیانه تأثیر مثبت دارد.

فرضیه ۲: گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور بر نظارت و کنترل عملکرد دولت تأثیر مثبت دارد.

فرضیه ۳: انجام حسابرسی رعایت بر کاهش انحرافات بودجه ای تأثیر مثبت دارد.

فرضیه ۴: انجام حسابرسی عملکرد بر کاهش انحرافات بودجه ای تأثیر مثبت دارد.

فرضیه ۵: رعایت استاندارد های حسابرسی دولتی بر کاهش تخلفات مالی دستگاه های اجرایی تأثیر مثبت دارد

فرضیه ۶: رعایت استاندارد های حسابرسی دولتی بر کاهش انحرافات بودجه ای تأثیر مثبت دارد.

۸- جامعه آماری ، نمونه و حجم نمونه

جامعه ی آماری این پژوهش، کلیه کارکنان شاغل در حوزه معاونت فنی و حسابرسی امور عمومی و اجتماعی دیوان محاسبات کشور، شامل مدیران و حسابرسان به تعداد (۱۳۱) نفر می باشند. دلیل انتخاب این جامعه، آشنایی و ارتباط این گروه با گزارش تفریغ بودجه است. (برای تعیین حجم نمونه از فرمول زیر - معروف به فرمول کووکران- استفاده شده است. که در این فرمول

$$N.t^2.p.q$$

$$n = \frac{N.t^2.p.q}{(N-1).d^2 + t^2.p.q}$$

$$(N-1).d^2 + t^2.p.q$$

N: تعداد کل جامعه آماری

t: وقتی که سطح معنی داری آزمون برابر ۰,۰۵ باشد t برابر با ۱,۹۶ در نظر گرفته می شود.

d: تقریب در برآورد پارامتر مورد مطالعه = ۰,۰۴ (d حداکثر می تواند ۰,۱ در نظر گرفته شود).

P: احتمال انتخاب شدن هریک از جامعه آماری در حجم نمونه

q: احتمال انتخاب نشدن هر یک از جامعه آماری در حجم نمونه

پس از محاسبات صورت گرفته، تعداد حجم نمونه آماری ۹۸ نفر برآورد گردید.

۹- روش پژوهش

پژوهش حاضر، گامی در جهت بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه است. این پژوهش از نظر هدف، از نوع پژوهش کاربردی و از نظر روش پژوهش، توصیفی - پیمایشی می باشد. برای جمع آوری داده های

لازم، با رجوع به منابع علمی و نیز مصاحبه با تعدادی از اساتید دانشگاه، حساب‌رسان، پرسشنامه‌ای حاوی ۳۰ سوال درباره‌ی بررسی تأثیر گزارش بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه، تدوین گردید. برای پاسخگویی به سؤالهای پرسشنامه، از طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت استفاده شده است. جهت تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، پاسخهای کیفی به ترتیب به صورت مقادیر ۵، ۴، ۳، ۲ و ۱ امتیازبندی شده است. برای حصول اطمینان منطقی از اعتبار پرسشنامه از پیش آزمون استفاده شد. برای این منظور پرسشنامه بین گروه ۳۰ نفره توزیع گردید. برای سنجش پایایی پرسشنامه، از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه‌ی مورد استفاده، بالغ بر ۰/۷۹۸ است که نشان دهنده پایایی بودن آن است- طبق قاعده‌ی تجربی، این ضریب باید $(\alpha \leq 0.7)$ باشد تا بتوان شاخص را دارای پایایی به شمار آورد- (صدفی و بابایی، ۱۳۸۲، ۱۳۱).

با استفاده از نرم افزار spss، داده‌ها تجزیه و تحلیل شد و فرضیه‌ها با استفاده از روشهای آماری ناپارامتریک دوجمله‌ای و آزمون مقایسه‌ی میانگین با یک عدد ثابت (آزمون t)، مورد آزمون قرار گرفت.

اطلاعات جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان:

مشخصات کلی پاسخ‌دهندگان پرسشنامه به شرح جداول ۱ تا ۳ است که گویای قابلیت اطمینان مخاطبان در پاسخ به پرسشها بوده است.

جدول شماره ۱- توزیع مقطع تحصیلی پاسخگویان

مدرک تحصیلی	دیپلم	فوق دیپلم	لیسانس	فوق لیسانس	دکتر	جمع
تعداد	۶	۱۲	۵۱	۲۹	۰	۹۸
درصد	۶	۱۲	۵۲	۳۰	۰	۱۰۰

جدول شماره ۲- توزیع رشته تحصیلی پاسخگویان

رشته تحصیلی	حسابداری	مدیریت	اقتصاد	سایر	جمع
تعداد	۴۶	۳۳	۱۶	۳	۹۸
درصد	۴۷	۳۴	۱۶	۳	۱۰۰

جدول شماره ۳- وضعیت سابقه کار پاسخگویان

سابقه کار	کمتر از ۵ سال	۵ الی ۱۰ سال	۱۰ الی ۱۵ سال	۱۵ الی ۲۰ سال	بالای ۲۰ سال	جمع
تعداد	۱۱	۱۷	۲۱	۲۷	۲۲	۹۸
درصد	۱۱	۱۷	۲۱	۲۸	۲۳	۱۰۰

۱۰- آزمون فرضیه های پژوهش و نتایج آن

برای آزمون ۶ فرضیه های پژوهش، تعداد ۳۰ سوال طراحی گردید و همچنین برای تحلیل فرضیه ها، ابتدا براساس ارزش عددی ۵ تا ۱ اختصاص یافته به گزینه های (خیلی زیاد تا خیلی کم) پاسخ سوالات، مجموع امتیاز هر یک از افراد نمونه در مورد فرضیه تعیین گردید و پس از تقسیم آن بر تعداد سوالات، میانگین بدست آمده بیشتر از عدد ۳ باشد، نشان دهنده موافقت با فرضیه می باشد.

بررسی فرضیه ۱:

فرضیه صفر و فرضیه مقابل فرضیه ۱ به صورت زیر تعریف شده اند:

H_0 : گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور بر اثربخشی بودجه های سالیانه تأثیر مثبت

ندارد.

H_1 : گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور بر اثربخشی بودجه های سالیانه تأثیر مثبت

دارد.

اگر بیشتر از ۵۰ درصد پاسخ دهندگان اعتقاد داشته باشند، گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور بر اثربخشی بودجه های سالیانه تأثیر مثبت دارد، فرض H_0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 تایید می گردد.

به کمک آزمون دوجمله ای این موضوع بررسی شده و نتیجه آن در جدول ۱-۱۰ آمده است.

جدول ۱-۱۰: نتیجه آزمون دوجمله ای فرضیه ۱

مقدار احتمال (P-Value)	مخالفین		موافقین		فرضیه
	نسبت (درصد)	تعداد	نسبت (درصد)	تعداد	
$0.001 \leq 0$	۰.۰	۰	۱۰۰	۹۸	فرضیه ۱

از آنجائیکه مقدار احتمال کمتر از ۰,۰۵ می باشد ($P\text{-value} \leq 0.001$)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقین بیشتر از نسبت آزمون (۵۰٪) می باشد، می توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H_1 را پذیرفت.

نتیجه: گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور بر اثربخشی بودجه‌های سالیانه تأثیر مثبت دارد.

جدول ۱۰-۲ نتیجه آزمون کولموگروف-اسمیرنف یک نمونه ای را که جهت بررسی فرض نرمال بودن داده ها که از شروط استفاده از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت برای فرضیه ۱ می باشد، نشان می دهد.

جدول ۱۰-۲: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۱

فرضیه ۱	آماره کولموگروف-اسمیرنف	مقدار احتمال (P-Value)
فرضیه نرمال بودن	۱,۵۵	۰,۰۱۴

هرچند مقدار احتمال کمتر از ۰,۰۵ است، ولی این مقدار از ۰,۰۱ بیشتر می باشد ($P\text{-value} = 0.014$)، فرضیه H_0 مبنی بر پیروی داده ها از توزیع نرمال را نمی توان با شواهد موجود رد کرد. در نتیجه نمی توان ادعا کرد بین توزیع این داده ها و توزیع نرمال تفاوت معنی داری وجود دارد.

اگر میانگین امتیازات داده شده به گویه های مربوط به این نظریه که "گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور بر اثربخشی بودجه‌های سالیانه تأثیر مثبت دارد" بزرگتر از عدد ۳ باشد فرض H_0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 تایید می گردد.

فرضیه یک از این طریق نیز بررسی شده است. برای این منظور از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت (آزمون t یک نمونه ای) استفاده شده که نتیجه آن در جدول ۱۰-۳ آمده است.

جدول ۱۰-۳: نتیجه آزمون t یک نمونه ای برای فرضیه ۱

فرضیه	میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	فاصله اطمینان		مقدار احتمال (P-Value)
					حد پایین	حد بالا	
فرضیه ۱	۸۲,۴	۳۹	۵۲,۵۲	۹۷	۱,۴۹	۱,۶۱	≤ 0.0001

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می باشد و کمتر بودن مقدار احتمال از ۰,۰۵ ($P\text{-value} \geq 0,0001$)، می توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H_1 را پذیرفت.

نتیجه: گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور بر اثربخشی بودجه‌های سالیانه تأثیر مثبت دارد.

بررسی فرضیه ۲:

فرضیه صفر و فرضیه مقابل فرضیه ۲ به صورت زیر تعریف شده اند:

H_0 : گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور بر نظارت و کنترل عملکرد دولت تأثیر مثبت ندارد.

H_1 : گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور بر نظارت و کنترل عملکرد دولت تأثیر مثبت دارد.

اگر بیشتر از ۵۰ درصد پاسخ دهندگان اعتقاد داشته باشند گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور بر نظارت و کنترل عملکرد دولت تأثیر مثبت دارد، فرض H_0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 تایید می گردد.

به کمک آزمون دوجمله ای این موضوع بررسی شده و نتیجه آن در جدول ۱۰-۴ آمده است.

جدول ۱۰-۴: نتیجه آزمون دوجمله ای فرضیه ۲

مقدار احتمال (P-Value)	مخالفین		موافقین		فرضیه
	نسبت (درصد)	تعداد	نسبت (درصد)	تعداد	
$0 \leq P\text{-value} < 0,0001$	۰,۰	۰	۱,۰۰	۹۸	فرضیه ۲

از آنجائیکه مقدار احتمال کمتر از ۰,۰۵ می باشد ($P\text{-value} \geq 0,0001$)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقین بیشتر از نسبت آزمون (۵۰٪) می باشد می توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H_1 را پذیرفت.

نتیجه: گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور بر نظارت و کنترل عملکرد دولت تأثیر مثبت دارد.

جدول ۱۰-۵ نتیجه آزمون کولموگروف-اسمیرنوف یک نمونه ای را که جهت بررسی فرض نرمال بودن داده ها که از شروط استفاده از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت برای فرضیه ۲ می باشد، نشان می دهد.

جدول ۱۰-۵: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۲

فرضیه ۲	آماره کولموگروف-اسمیرنف	مقدار احتمال (P-Value)
فرضیه نرمال بودن	۱,۸۷۳	۰,۰۰۲

هرچند مقدار احتمال کمتر از ۰,۰۵ است، ولی این مقدار از ۰,۰۰۱ بیشتر می باشد (P-value=۰,۰۰۲)، فرضیه H_0 مبنی بر پیروی داده ها از توزیع نرمال را نمی توان با شواهد موجود رد کرد. در نتیجه نمی توان ادعا کرد بین توزیع این داده ها و توزیع نرمال تفاوت معنی داری وجود دارد.

اگر میانگین امتیازات داده شده به گویه های مربوط به این نظریه که "گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور بر نظارت و کنترل عملکرد دولت تأثیر مثبت دارد" بزرگتر از عدد ۳ باشد فرض H_0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 تایید می گردد. فرضیه دو از این طریق نیز بررسی شده است. برای این منظور از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت (آزمون t یک نمونه ای) استفاده شده که نتیجه آن در جدول ۱۰-۶ آمده است.

جدول ۱۰-۶: نتیجه آزمون t یک نمونه ای برای فرضیه ۲

فرضیه	میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	فاصله اطمینان		مقدار احتمال (P-Value)
					حد پایین	حد بالا	
فرضیه ۲	۴,۴۳	۰,۴۲	۳۸,۵۴	۹۷	۱,۲۶	۱,۴۰	$\leq ۰,۰۰۰۱$

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می باشد و کمتر بودن مقدار احتمال از ۰,۰۵ ($P\text{-value} \geq ۰,۰۰۰۱$)، می توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H_1 را پذیرفت. نتیجه: گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور بر نظارت و کنترل عملکرد دولت تأثیر مثبت دارد.

بررسی فرضیه ۳:

فرضیه صفر و فرضیه مقابل فرضیه ۳ به صورت زیر تعریف شده اند:
 H_0 : انجام حسابرسی رعایت بر کاهش انحرافات بودجه ای تأثیر مثبت ندارد.
 H_1 : انجام حسابرسی رعایت بر کاهش انحرافات بودجه ای تأثیر مثبت دارد.

اگر بیشتر از ۵۰ درصد پاسخ دهندگان اعتقاد داشته باشند انجام حسابرسی رعایت بر کاهش انحرافات بودجه ای تأثیر مثبت دارد، فرض H_0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 تایید می گردد. به کمک آزمون دوجمله ای این موضوع بررسی شده و نتیجه آن در جدول ۱۰-۷ آمده است.

جدول ۱۰-۷: نتیجه آزمون دوجمله ای فرضیه ۳

مقدار احتمال (P-Value)	مخالفتین		موافقتین		فرضیه
	نسبت (درصد)	تعداد	نسبت (درصد)	تعداد	
$0 \leq P \leq 0.001$	۰.۰	۰	۱.۰۰	۹۸	فرضیه ۳

از آنجائیکه مقدار احتمال کمتر از ۰,۰۵ می باشد ($P\text{-value} \geq 0.001$)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقتین بیشتر از نسبت آزمون (۵۰٪) می باشد می توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H_1 را پذیرفت.

نتیجه: انجام حسابرسی رعایت بر کاهش انحرافات بودجه ای تأثیر مثبت دارد.
جدول ۱۰-۸: نتیجه آزمون کولموگروف-اسمیرنوف یک نمونه ای را که جهت بررسی فرض نرمال بودن داده ها که از شروط استفاده از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت برای فرضیه ۳ می باشد، نشان می دهد.

جدول ۱۰-۸: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۳

مقدار احتمال (P-Value)	آماره کولموگروف-اسمیرنوف	فرضیه ۳
۰,۰۲۶	۱,۴۷۴	فرضیه نرمال بودن

از آنجائیکه مقدار احتمال بزرگتر از ۰,۰۵ است، ($P\text{-value} = 0.026$)، فرضیه H_0 مبنی بر پیروی داده ها از توزیع نرمال را نمی توان با شواهد موجود رد کرد. در نتیجه با سطح اطمینان ۹۵٪ نمی توان ادعا کرد بین توزیع این داده ها و توزیع نرمال تفاوت معنی داری وجود دارد. اگر میانگین امتیازات داده شده به گویه های مربوط به این نظریه که "انجام حسابرسی رعایت بر کاهش انحرافات بودجه ای تأثیر مثبت دارد" بزرگتر از عدد ۳ باشد فرض H_0 رد می گردد و در

نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 تایید می‌گردد. فرضیه سه از این طریق نیز بررسی شده است. برای این منظور از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت (آزمون t یک نمونه‌ای) استفاده شده که نتیجه آن در جدول ۹-۱۰ آمده است.

جدول ۹-۱۰: نتیجه آزمون t یک نمونه‌ای برای فرضیه ۳

مقدار احتمال (P-Value)	فاصله اطمینان		درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	فرضیه
	حد پایین	حد بالا					
≤ 0.0001	۱,۳۷	۱,۲۲	۹۷	۳۴,۸۲	۰,۴۲	۴,۴۲	فرضیه ۳

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می‌باشد و کمتر بودن مقدار احتمال از 0.05 ($P\text{-value} \geq 0.0001$)، می‌توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H_1 را پذیرفت.

نتیجه: انجام حسابرسی رعایت بر کاهش انحرافات بودجه‌ای تأثیر مثبت دارد.

بررسی فرضیه ۴:

فرضیه صفر و فرضیه مقابل فرضیه ۴ به صورت زیر تعریف شده اند:

H_0 : انجام حسابرسی عملکرد بر کاهش انحرافات بودجه‌ای تأثیر مثبت ندارد.

H_1 : انجام حسابرسی عملکرد بر کاهش انحرافات بودجه‌ای تأثیر مثبت دارد.

اگر بیشتر از ۵۰ پلسخ دهندگان اعتقاد داشته باشند انجام حسابرسی عملکرد بر کاهش انحرافات بودجه‌ای تأثیر مثبت دارد، فرض H_0 رد می‌گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 تایید می‌گردد.

به کمک آزمون دوجمله‌ای این موضوع بررسی شده و نتیجه آن در جدول ۱۰-۱۰ آمده است.

جدول ۱۰-۱۰: نتیجه آزمون دوجمله‌ای فرضیه ۴

مقدار احتمال (P-Value)	مخالفین		موافقین		فرضیه
	نسبت (درصد)	تعداد	نسبت (درصد)	تعداد	
$0 \leq 0.001$	۰,۰۱	۱	۰,۹۹	۹۷	فرضیه ۴

از آنجائیکه مقدار احتمال کمتر از ۰,۰۵ می باشد ($P\text{-value} \leq 0.001$)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقین بیشتر از نسبت آزمون (۵۰٪) می باشد می توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H_1 را پذیرفت.

نتیجه: انجام حسابرسی عملکرد بر کاهش انحرافات بودجه ای تأثیر مثبت دارد.
جدول ۱۰-۱۱ نتیجه آزمون کولموگروف- اسمیرنف یک نمونه ای را که جهت بررسی فرض نرمال بودن داده ها که از شروط استفاده از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت برای فرضیه ۴ می باشد، نشان می دهد.

جدول ۱۰-۱۱: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۴

فرضیه ۴	آماره کولموگروف- اسمیرنف	مقدار احتمال (P-Value)
فرضیه نرمال بودن	۲,۱۰	۰,۰۰۱

از آنجائیکه مقدار احتمال بزرگتر از ۰,۰۵ است، ($P\text{-value} = 0.001$)، فرضیه H_0 مبنی بر پیروی داده ها از توزیع نرمال را نمی توان با شواهد موجود رد کرد. در نتیجه با سطح اطمینان ۹۵٪ نمی توان ادعا کرد بین توزیع این داده ها و توزیع نرمال تفاوت معنی داری وجود دارد.
اگر میانگین امتیازات داده شده به گویه های مربوط به این نظریه که "انجام حسابرسی عملکرد بر کاهش انحرافات بودجه ای تأثیر مثبت دارد" بزرگتر از عدد ۳ باشد فرض H_0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 تایید می گردد.
فرضیه چهار از این طریق نیز بررسی شده است. برای این منظور از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت (آزمون t یک نمونه ای) استفاده شده که نتیجه آن در جدول ۱۰-۱۲ آمده است.

جدول ۱۰-۱۲: نتیجه آزمون t یک نمونه ای برای فرضیه ۴

فرضیه	میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	فاصله اطمینان	مقدار احتمال (P-Value)
					حد پایین	حد بالا
فرضیه ۴	۴,۴۱	۰,۴۸۷۲	۲۷,۷۳	۹۷	۱,۰۸	۱,۲۴
						≤ 0.0001

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می باشد و کمتر بودن مقدار احتمال از ۰,۰۵ ($P\text{-value} \geq 0,0001$)، می توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H_1 را پذیرفت. نتیجه: انجام حسابرسی عملکرد بر کاهش انحرافات بودجه ای تأثیر مثبت دارد.

بررسی فرضیه ۵:

فرضیه صفر و فرضیه مقابل فرضیه ۵ به صورت زیر تعریف شده اند:

H_0 : رعایت استاندارد های حسابرسی دولتی بر کاهش تخلفات مالی دستگاه های اجرایی تأثیر مثبت ندارد.

H_1 : رعایت استاندارد های حسابرسی دولتی بر کاهش تخلفات مالی دستگاه های اجرایی تأثیر مثبت دارد.

اگر بیشتر از ۵۰ درصد پاسخ دهندگان اعتقاد داشته باشند رعایت استاندارد های حسابرسی دولتی بر کاهش تخلفات مالی دستگاه های اجرایی تأثیر مثبت دارد، فرض H_0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 تایید می گردد. به کمک آزمون دوجمله ای این موضوع بررسی شده و نتیجه آن در جدول ۱۰-۱۳ آمده است.

جدول ۱۰-۱۳: نتیجه آزمون دوجمله ای فرضیه ۵

مقدار احتمال (P-Value)	مخالفین		موافقین		فرضیه
	نسبت (درصد)	تعداد	نسبت (درصد)	تعداد	
$0 \leq 0,0001$	۰,۰	۰	۱,۰۰۰	۹۸	فرضیه ۵

از آنجائیکه مقدار احتمال کمتر از ۰,۰۵ می باشد ($P\text{-value} \geq 0,0001$)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقین بیشتر از نسبت آزمون (۵۰٪) می باشد می توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H_1 را پذیرفت.

نتیجه: رعایت استاندارد های حسابرسی دولتی بر کاهش تخلفات مالی دستگاه های اجرایی تأثیر مثبت دارد

جدول ۱۰-۱۴ نتیجه آزمون کولموگروف-اسمیرنوف یک نمونه ای را که جهت بررسی فرض نرمال بودن داده ها که از شروط استفاده از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت برای فرضیه ۵ می باشد، نشان می دهد.

جدول ۱۰-۱۴: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۵

فرضیه ۵	آماره کولموگروف- اسمیرنف	مقدار احتمال (P-Value)
فرضیه نرمال بودن	۲,۱۲	۰,۰۱۲

هرچند مقدار احتمال کمتر از ۰,۰۵ است، ولی این مقدار از ۰,۰۰۱ بیشتر می باشد (P-value=۰,۰۱۲)، فرضیه H_0 مبنی بر پیروی داده ها از توزیع نرمال را نمی توان با شواهد موجود رد کرد. در نتیجه نمی توان ادعا کرد بین توزیع این داده ها و توزیع نرمال تفاوت معنی داری وجود دارد.

اگر میانگین امتیازات داده شده به گویه های مربوط به این نظریه که "رعایت استاندارد های حسابرسی دولتی بر کاهش تخلفات مالی دستگاه های اجرایی تأثیر مثبت دارد" بزرگتر از عدد ۳ باشد فرض H_0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 تایید می گردد.

فرضیه پنجم از این طریق نیز بررسی شده است. برای این منظور از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت (آزمون t یک نمونه ای) استفاده شده که نتیجه آن در جدول ۱۰-۱۵ آمده است.

جدول ۱۰-۱۵: نتیجه آزمون t یک نمونه ای برای فرضیه ۵

فرضیه	میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	فاصله اطمینان		مقدار احتمال (P-Value)
					حد پایین	حد بالا	
فرضیه ۵	۴,۴۸	۰,۴۰۶۰	۳۸,۵۱	۹۷	۱,۲۸	۱,۳۹	$\leq ۰,۰۰۰۱$

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می باشد و کمتر بودن مقدار احتمال از ۰,۰۵ ($P\text{-value} \geq ۰,۰۰۰۱$)، می توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H_1 را پذیرفت.

نتیجه: رعایت استاندارد های حسابرسی دولتی بر کاهش تخلفات مالی دستگاه های اجرایی تأثیر مثبت دارد.

بررسی فرضیه ۶:

فرضیه صفر و فرضیه مقابل فرضیه ۶ به صورت زیر تعریف شده اند:

H_0 : رعایت استاندارد های حسابرسی دولتی بر کاهش انحرافات بودجه ای تأثیر مثبت ندارد.

H₁: رعایت استاندارد های حسابرسي دولتي بر کاهش انحرافات بودجه ای تأثیر مثبت دارد. اگر بیشتر از ۵۰ درصد پاسخ دهندگان اعتقاد داشته باشند رعایت استاندارد های حسابرسي دولتي بر کاهش انحرافات بودجه ای تأثیر مثبت دارد، فرض H₀ رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H₁ تایید می گردد. به کمک آزمون دوجمله ای این موضوع بررسی شده و نتیجه آن در جدول ۱۰-۱۶ آمده است.

جدول ۱۰-۱۶: نتیجه آزمون دوجمله ای فرضیه ۶

مقدار احتمال (P-Value)	مخالفین		موافقین		فرضیه
	نسبت (درصد)	تعداد	نسبت (درصد)	تعداد	
۰.۰۰۱ ≤ 0	۰.۲	۲	۰.۹۸	۹۶	فرضیه ۶

از آنجائیکه مقدار احتمال کمتر از ۰.۰۵ می باشد (۰.۰۰۱ ≥ P-value)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقین بیشتر از نسبت آزمون (۵۰٪) می باشد می توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H₁ را پذیرفت.

نتیجه: رعایت استاندارد های حسابرسي دولتي بر کاهش انحرافات بودجه ای تأثیر مثبت دارد. جدول ۱۰-۱۷ نتیجه آزمون کولموگروف-اسمیرنوف یک نمونه ای را که جهت بررسی فرض نرمال بودن داده ها که از شروط استفاده از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت برای فرضیه ۶ می باشد، نشان می دهد.

جدول ۱۰-۱۷: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۶

فرضیه ۶	آماره کولموگروف-اسمیرنوف	مقدار احتمال (P-Value)
فرضیه نرمال بودن	۱,۲۲	۰,۰۲۵

از آنجائیکه مقدار احتمال بزرگتر از ۰.۰۵ است، (P-value = ۰,۰۲۵)، فرضیه H₀ مبنی بر پیروی داده ها از توزیع نرمال را نمی توان با شواهد موجود رد کرد. در نتیجه با سطح اطمینان ۹۵٪ نمی توان ادعا کرد بین توزیع این داده ها و توزیع نرمال تفاوت معنی داری وجود دارد. اگر میانگین امتیازات داده شده به گویه های مربوط به این نظریه که " رعایت استاندارد های

حسابرسی دولتی بر کاهش انحرافات بودجه ای تأثیر مثبت دارد " بزرگتر از عدد ۳ باشد فرض H_0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 تایید می گردد.

فرضیه ششم از این طریق نیز بررسی شده است. برای این منظور از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت (آزمون t یک نمونه ای) استفاده شده که نتیجه آن در جدول ۱۰-۱۸ آمده است.

جدول ۱۰-۱۸: نتیجه آزمون t یک نمونه ای برای فرضیه ۶

مقدار احتمال (P-Value)	فاصله اطمینان		درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	فرضیه
	حد بالا	حد پایین					
≤ 0.0001	۱,۱۳۴	۱,۱۲	۹۷	۳۴,۸۲	۰,۴۴	۴,۵۰	فرضیه ۶

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می باشد و کمتر بودن مقدار احتمال از 0.05 ($P\text{-value} \geq 0.0001$)، می توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H_1 را پذیرفت. نتیجه: رعایت استاندارد های حسابرسی دولتی بر کاهش انحرافات بودجه ای تأثیر مثبت دارد. بنابراین میتوان با اطمینان ۹۹ درصد به پذیرش فرضیه های پژوهش حکم نمود.

۱۱- نتیجه گیری:

تفریغ بودجه، به عنوان یکی از ابزارهای بسیار مهم مدیریت عمومی جامعه، نقش فوق العاده در کنترل عملیات گذشته دارد. همچنین یکی از منابع بسیار مهم اطلاعات برای برنامه ریزی های آینده می باشد. تفریغ بودجه، نه تنها از نظر کمی، اعتبارات مصوب را با هزینه های انجام شده کنترل می نماید بلکه از نظر کیفی نیز می بایست 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 برنامه ریزی های آتی راهنمایی می نماید. بنابراین 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 می گیرد. یک گزارش 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 مثر ثمر در تهیه و تنظیم بودجه سنوات بعد دارد. بنابراین گزارش تفریغ بودجه، عملکرد سال گذشته بودجه را با در نظر گرفتن اهداف در مورد پیش بینی نمایان می سازد و می تواند به عنوان یکی از ابزارهای

مهم مدیریت کلان اقتصادی جامعه، نقشی فوق العاده در برنامه ریزی های آتی کشور ایفاء نماید. دیوان محاسبات کشور با اعمال نظارت دقیق، صحیح، قاطع، صریح و کارآمد بر عملکرد مالی دولت می تواند منجر به ارتقاء کیفیت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه از طریق تهیه گزارش تفریغ بودجه بموقع و با کیفیت گردد، و ارائه این گزارش تفریغ به موقع، می تواند 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، می تواند حفظ و صیانت از بیتالمال و همچنین نیل به حاکمیت مطلوب را به همراه داشته باشد، بنابراین باید اینگونه بیانیدیشیم که، دیوان محاسبات کشور بایستی به دنبال بهترین سازوکار کاربردی جهت اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت، و ارتقای کیفیت و اثر بخشی بودجه های سالیانه آتی گردد. در این پژوهش، تأثیر گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه در قالب شش فرضیه، مورد بررسی قرار گرفت، نتایج حاصل از آزمون، حاکی از مورد تایید قرار گرفتن هر شش فرضیه در سطح اطمینان ۹۹ درصد بود، بدین معنی که گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور 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 بودجه ای تأثیر گذار بوده و رعایت استاندارد های حسابرسی دولتی بر کاهش تخلفات مالی دستگاه های اجرایی و کاهش انحرافات بودجه ای تأثیر مثبت دارد. و از سویی دیگر نتایج این پژوهش، همسو با نتایج تحقیقات شمس (۱۳۸۵)، نقی زاده انهر (۱۳۹۳)، دانشفرو قزلباش (۱۳۸۹) و لطفی (۱۳۹۳) می باشد.

۱۲- پیشنهادهای پژوهش

با توجه به نتایج حاصل از پژوهش پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه میگردد:

الف: پیشنهادهای ناشی از فرضیه های پژوهش

فرضیه اول:

۱- سوق دادن نظام بودجه ریزی کشور به سمت بودجه ریزی عملیاتی، منجر به تخصیص بهینه منابع در درون وزارتخانه ها و سازمانها خواهد شد و مدیران را قادر به استفاده مطلوبتری از منابع اختصاص یافته به سازمان تحت امر خود برای رسیدن به اهداف مورد نظر نماید بنابراین با استفاده از این سیستم بودجه بندی امکان پاسخگویی مدیران نیز افزایش خواهد یافت.

۲- باید از گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور بعنوان یک وسیله در جهت ایجاد تحول مثبت در ساختار اداری و مالی بخصوص فرایند بوجه کل کشور بهره گرفت.

۳- مادامیکه بودجه ریزی بصورت برنامه ای باشد، گزارش تفریغ بودجه نخواهد توانست اثر بخشی لازم را ایفا نماید. لذا ساختار بودجه نویسی فعلی و تنظیم بودجه کشور بر مبنای عملیات ضروری و انکار ناپذیر است.

۴- بهره بردن از تجربیات گذشته امری ضروری در فرایند تنظیم بودجه است. لذا الزام معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور در استفاده از گزارش تفریغ بودجه جهت تنظیم بودجه سنوات آتی از طریق قانون احساس می شود.

۵- گزارش تفریغ بودجه بی شک نکات مبهم در خصوص اجرای بودجه را آشکار می سازد و تصویب گزارش تفریغ بودجه در مجلس شورای اسلامی بعنوان قانون جهت رفع برخی مشکلات ضروری بنظر می رسد.

فرضیه دوم:

۱- گزارش تفریغ بودجه می تواند منجر به شناسایی قوانین ناکارآمد، عملکرد دستگاه های اجرایی، مصرف نادرست اعتبارات و ... گردد و بعنوان ابزاری سودمند، در جهت تنظیم بودجه سنوات آتی مورد استفاده قرار گیرد. بودجه ای که بعنوان مهمترین ابزار تعادل اقتصادی می تواند نقش اساسی و متمرکز جهت حرکت به سمت توسعه ای پایدار و اقتصادی کارآمد، ایفا نماید.

۲- گزارش تفریغ بودجه کل کشور باید در صحن مجلس شورای اسلامی با کمال دقت مورد بررسی قرار گیرد و نمایندگان محترم مجلس شورای اسلامی اهمیت بیشتری نسبت به این گزارش و پیشنهادات درج شده در آن برای تصویب بندهای قانون بودجه آتی قائل گردند.

۳- دیوان محاسبات کشور می تواند نقش اساسی در ارتقای شفافیت و پاسخگویی در کشور ایفا نماید. بر این اساس برقراری یک سیستم نظارت مالی مناسب، می تواند کمک موثری به استفاده صحیح از منابع مالی در تحقق برنامه های مصوب و نهایتاً حفظ و حراست از بیت المال نماید.

۴- از آنجایی که گزارش تفریغ بودجه به عنوان ابزاری برای اعمال نظارتی می باشد، قطعاً در صورت آرایه با کیفیت گزارش تفریغ بودجه برای مجلس، می تواند مبنای مناسبی برای ارزیابی عملکرد دولت و شاخصی برای بسیاری از اظهارنظرها و ارزیابی های فنی در مورد عملکرد دستگاهها، شرکت های دولتی و وزارتخانه ها باشد که در این صورت صحت عملکرد دولت نیز بهبود خواهد یافت.

فرضیه سوم:

۱- با انجام روش نظارت کارآمد قبل، حین، و بعد از خرج از طریق حسابرسی رعایت بارویکرد تحلیلی می توان تخلفات مالی و بودجه ای دستگاه های اجرایی را کاهش داد و با ارائه پیشنهادات ارزنده، ساختار مالی آنها را اصلاح نمود.

۲- انجام حسابرسی رعایت توسط حسابسان دیوان محاسبات کشور در رعایت دقیق قوانین و مقررات برای برقراری نظم و انضباط مالی در دستگاه های اجرایی در راستای کاهش انحرافات بودجه ای تأثیر گذار است.

۳- دیوان محاسبات کشور با انجام حسابرسی رعایت، همواره نظارت بر اجرای بودجه را عهده

دار بوده بطوریکه از طریق رسیدگی به حسابهای دستگاه های اجرایی و تطبیق حسابها با صورتحساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور اقدام به تهیه گزارش تفریغ بودجه کشور همراه با ارائه نقطه نظرات فنی جهت کاهش انحرافات بودجه ای می باشد .

فرضیه چهارم:

۱- با سوق دادن حسابرسی دیوان محاسبات کشور به سمت حسابرسی عملکرد بر اساس سنجش سه مولفه کارایی و اثر بخشی و صرفه اقتصادی در فعالیتهای دستگاه های اجرایی می توان در کاهش انحرافات بودجه ای نقش مهمی ایفا نمود .

۲- دیوان محاسبات کشور علاوه بر رسیدگی و حسابرسی خود ارائه گزارش تفریغ بودجه می تواند پیشنهادات سازنده خود را جهت افزایش کارایی و صرفه های اقتصادی بودجه های آتی کل کشور به مجلس شورای اسلامی ارائه نماید .

۳- حسابرسان دیوان محاسبات کشور با انجام حسابرسی عملکرد ، می توانند ضمن بررسی نقاط مثبت و منفی عملکرد فعالیتهای دستگاه های اجرایی به بررسی علل انحرافات بودجه ای پرداخته و به منظور کاهش انحرافات و متعادل نمودن هزینه ها ، راهکارهای عملی را به مقامات ذیصلاح دستگاه تحت اجرایی ارائه دهند .

فرضیه پنجم:

۱- با بکارگیری شیوه های نوین نظارتی و پیشگیرانه توسط دیوان محاسبات کشور می توان به کاهش چشمگیر تخلفات مالی در دستگاه های اجرایی دست پیدا کرد .

۲- با ارائه به موقع و با کیفیت گزارش تفریغ بودجه کل کشور می توان تخلفات مالی و بودجه ای دستگاه های اجرایی را کاهش داد و نیز نظام بودجه ریزی را اصلاح نمود .

فرضیه ششم:

۶- رعایت نمودن دقیق استانداردهای حسابرسی دولتی در حین حسابرسی توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور، می تواند در افزایش کیفیت گزارش تفریغ بودجه تأثیر گذار باشد .

۷- رعایت استانداردهای حسابرسی دولتی در انجام حسابرسی ضمنی ، می تواند در ارائه نقاط ضعف مالی به دستگاه های اجرایی تأثیر بوده بطوریکه منجر به کاهش انحرافات بودجه ای و یا اصلاح انحرافات گردد .

ب: پیشنهاد برای پژوهشهای آتی

✓ این تحقیق از نظرو دیدگاه کارکنان یک دستگاه نظارتی صورت گرفت لذا جا دارد در تحقیقات آتی ، از نظرو دیدگاه معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور و وزارت امور

اقتصاد و دارایی، مورد مطالعه قرار گیرد.

- ✓ بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه کل کشور در تصمیمات دولت در تهیه و تنظیم بودجه آتی کل کشور
- ✓ بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه کل کشور در تصویب لایحه بودجه های آتی در مجلس شورای اسلامی
- ✓ بررسی نقش گزارش تفریغ بودجه کل کشور بر جلوگیری از تقلب و فساد مالی
- ✓ - بررسی نقش گزارش تفریغ بودجه کل کشور بر کنترل نظام مالی کشور
- ✓ - بررسی گزارش تفریغ بودجه کل کشور بر تصمیم گیری مدیران در پیشنهاد بودجه دستگاه های اجرایی

۱۳- محدودیت های پژوهش

در فرایند انجام تحقیق علمی مجموعه شرایط و مواردی وجود دارد که خارج از کنترل و اختیار محقق بوده و بصورت بالقوه می تواند نتایج را تحت تأثیر قرار داده و تعمیم پذیری آن را دچار مشکل سازد. تحقیق حاضر نیز از این موارد مستثنی نبوده است، لذا از محدودیت های حاکم بر این تحقیق می توان به موارد زیر اشاره کرد:

- ۱- از آنجایی که جامعه و نمونه آماری تحقیق مربوط به حسابرسان دیوان محاسبات کشور می باشد، بنابراین یافته های تحقیق فقط برگرفته از دیدگاه و نقطه نظرات حسابرسان دیوان محاسبات کشور می باشد که تعمیم نتایج آن از دیدگاه سایرین، باید با احتیاط انجام گیرد.
- ۲- مشغله فراوان و عدم تمایل حسابرسان و پاسخ دهندگان به همکاری با محقق همواره یکی از مهمترین محدودیت های انجام تحقیقات علمی پژوهشی بوده و باید تلاش زیادی برای جلب اطمینان پاسخ دهندگان جهت تکمیل پرسشنامه انجام گیرد.
- ۳- محدودیت ذاتی پرسشنامه: از آنجایی که پرسش نامه، اداراک افراد از واقعیت را می سنجد، این احتمال را نباید نادیده گرفت که اداراک افراد کاملاً با واقعیت تطبیق پیدا نکند.

منابع و ماخذ:

- ۱- آقالو، یحیی، (۱۳۶۳). "بررسی مشکلات تهیه لایحه تفریغ بودجه در ایران"، جهاد دانشگاهی، دانشگاه تهران، ص ۱۰۴.
- ۲- امامی، محمد، نادری باب اناری، مسعود، (۱۳۸۶). "تاملاتی پیرامون نظارت مالی بر دستگاه های دولتی در ایران"، نشریه حقوق اساسی، سال چهارم، شماره ۸.
- ۳- باباجانی، جعفر، (۱۳۸۶)، "حسابداری و کنترلهای مالی دولتی"، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ پنجم.
- ۴- باباجانی، جعفر، (۱۳۹۰). "بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری

- ۵- پژیوان جمشید، (۱۳۷۵). "مالیه عمومی و تعیین خط مشی ها"، انتشارات دانشگاه پیام نور، چاپ پنجم، ص ۷۲-۳۷.
- ۶- حسینی عراقی، سید حسین، (۱۳۸۱). "حسابرسی دولتی"، نشریه دانش حسابرسی، سال دوم، شماره ۶، ص ۲۵.
- ۷- 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.
- ۸- دیوان محاسبات کشور، (۱۳۸۹). "برنامه راهبردی دیوان محاسبات کشور"، نشر مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور، چاپ اول.
- ۹- رضائی، محمد تقی، (۱۳۸۵). "مروری بر مشکلات و نارسایی‌های بودجه‌ریزی در ایران"، مجله دانشکده علوم انسانی، سال پانزدهم، شماره ۶۴.
- ۱۰- سجادی، سید حسین، جامعی، رضا، (۱۳۸۲). "سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور ایران از دیدگاه مدیران مالی"، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۴.
- ۱۱- سمیعی، عبدالحمید، (۱۳۶۸). "تحلیلی از بودجه و نقش آن در نظام مالی دولتی"، فصلنامه مدیریت. دولتی، مرکز آموزش مدیریت دولتی، ص ۳۸.
- ۱۲- شمس، مجتبی، (۱۳۸۵). "اثرات گزارش تفریغ بودجه در کاهش تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی و اصلاح بودجه ریزی در ایران"، پایان نامه کارشناسی ارشد گروه مدیریت دانشگاه بوعلی سینای همدان.
- ۱۳- صفی، ذبیح اله و سکینه بابائی، (۱۳۸۲). "تکنیک‌های خاص تحقیق"، انتشارات ورجاوند، چاپ اول.
- ۱۴- فولادی نصب، ناصر، (۱۳۸۰). "نقدی بر مقررات و شیوه‌های اجرایی نظام مالی کشور- تفریغ بودجه و دولت پاسخگو"، مجله حسابدار، سال پانزدهم، شماره ۱۴۳.
- ۱۵- فرج وند، اسفندیار، (۱۳۸۰). "فراگرد تنظیم تاکنترل بودجه"، انتشارات گلباد، ص ۱۹۳.
- ۱۶- فرزیب، علیرضا، (۱۳۷۹). "بودجه ریزی دولتی در ایران"، مرکز آموزش مدیریت دولتی، ص ۲۳.
- ۱۷- قلی‌پور، علی، (۱۳۸۵). "محدودیت‌های طراحی سیستم‌های مالی و تأثیر آن بر گزارشگری مالی در دستگاه‌های دولتی"، مجله دانشکده علوم انسانی، سال پانزدهم، شماره ۶۴.
- ۱۸- لطفی، مرضیه، (۱۳۹۳). "بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه بر تصمیم‌گیری مدیران دستگاه‌های اجرایی در استان همدان"، ترجمان حسابرسی دیوان محاسبات کشور، شماره ۲۴ مرداد و شهریورماه.
- ۱۹- مجموعه قوانین و مقررات برنامه و بودجه، معاونت پشتیبانی امور مجلس، انتشارات سازمان برنامه و بودجه، مرکز مدارک اقتصادی-اجتماعی. چاپ اول، ۱۳۷۶، ص ۲۱.
- ۲۰- مجموعه مقالات دومین همایش علمی و پژوهشی نظارت و بازرسی در کشور، سازمان بازرسی کل کشور، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، چاپ اول، ۱۳۸۰، ص ۳۲۳.
- ۲۱- محمدی، معبود، (۱۳۸۲). "بررسی اثر بخشی تفریغ بودجه بر بودجه ریزی شرکت‌های دولتی با نگاهی بر بودجه شرکت‌های گروه راه و ترابری"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات.
- ۲۲- مدرسی حجت آباد، محمد تقی، (۱۳۷۷). "ارزیابی صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور از منظر پاسخگویی دولت"، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات.
- ۲۳- محمدی، جمال، (۱۳۸۷). "اصول حسابرسی"، انتشارات رسیپنا، چاپ اول. تهران.
- ۲۴- نقی زاده انهر، غلامحسین، (۱۳۹۳). "عوامل موثر در پیش بینی نظارت و پیشگیری از وقوع تخلفات مالی در دستگاه

های بخش عمومی"، ترجمان حسابرسی دیوان محاسبات کشور، شماره ۲۴ مرداد و شهریور ماه.

۲۵- هاشمی، سید محمد، (۱۳۸۶). "حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران"، نشر میزان، جلد ۲، چاپ هیجدهم، ص ۲۰۳.

- 1- Aucoin P. & Heintzman R.(2000), "The Dialectics Of Accountability For Performance In Public Management Reform", International Review Of Administratives Services, vol.66;. pp.45-55.
- 2- Behn,Robert D,Rethinking (2001),"Democratic Accountability Washington", D.C :Brooing nstitution press, p31.
- 3- Canadian Comprehensive Auditing Foundation, (1999), Leader Ship symposium: Main report on procce dings An accountability frame work,July.
- 4- Habermas,J. (1984), "The Theory of Communicative Action" Volume 7: Reason and Rationalisation of Society,T.McCarthy(London) :Heinemann, P31.
- 5- Haque,Shamsul,M, (2000), "Significance of accountability under the new approach to public governance",International Review of Administrative science,vol66, p600.
- 6- Lynch (1990)," Budgeting in America;EnglewooCliffs",NewJersey ; Prentice-hall, P 5.
- 7- Sarker, Abu Elias & Hassan, Mostafa,(2010), "Civic Engagement And Public Accountability:An Analysis with Particular Reference to Developing Countries", 14th Annual IRSPM Conference At The University Of Bern, April 7 - 9, Switzerland .

