



Counting the nodes and problems of improving the quality of the budget deduction report with a qualitative method and focusing on the pathology of laws and regulations.

- Abolfazl Aminian ^۱
- Zahra Parviz ^۲
- Narges Khosravinejad ^۳

Abstract

The budget subtraction report actually shows the managers' performance against the funds received and the expenses incurred and according to the forecasted plans. The main goal of the current research is to quantify the challenges of improving the quality of the budget deduction report with a qualitative approach. In this research, the main focus of identifying the challenges is the legal material so that the results of the research can be practical and operational and a light for the legislature and the executive in amending or drafting new laws. Data collection and analysis has been done in a qualitative section called focus group. In the meetings of the focus group, the managers of departments in the program and budget organization, as well as the auditors of the National Audit Office, totaling ۱۲ people, were used. The results of the focus group meetings showed that the obstacles that affect the quality of the budget deduction report and consequently disrupt the country's macro decisions include ۱۵ items, some of which include the amendment of Article (۴) of the budget deduction law, the need to pay attention According to article (۷) of the law of the sixth development plan, the subject of article (۹۶) of the country's public accounting law and the approval of the budget deduction report by the Islamic Council (other cases are detailed in the text of the article). Paying attention to these cases can firstly help the legislative branch in legislation, secondly the executive branch in the implementation position, and thirdly the Court of Audit in the position of preparing the budget subtraction report.

Key words: budget subtraction report, State Accounts Court, reporting quality

^۱ Accounting instructor, faculty member of Payam Noor University, email: abolfazl.aminian@ut.ac.ir

^۲ Master of Accounting, Financial affairs expert of Agricultural Jihad Organization, Kermanshah, Iran. Email: ZAHRA۱۲۳PARVIZ@GMAIL.COM

^۳ Master of Economics, Al-Zahra University, Tehran, Iran. Email: N.khosravinejad@student.alzahra.ac.ir

احصاء گره‌ها و مشکلات ارتقای کیفیت گزارش تفریغ بودجه با روش کیفی و تمرکز بر آسیب‌شناسی قوانین و مقررات

- ابوالفضل امینیان^۱
- زهرا پرویز^۲
- نرگس خسروی نژاد^۳

چکیده

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. هدف اصلی پژوهش حاضر احصاء چالش‌های ارتقای کیفیت گزارش تفریغ بودجه با رویکرد کیفی است. در این پژوهش محور اصلی شناخت چالش‌ها، مواد قانونی است تا نتایج پژوهش جنبه کاربردی و عملیاتی و چراغی برای قوه مقننه و مجریه در اصلاح یا تدوین قوانین جدید قرار باشد. جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها در یک بخش کیفی به نام گروه قانونی صورت گرفته است. در جلسات گروه قانونی از مدیران حوزه‌های بخشی در سازمان برنامه و بودجه و همچنین از حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور جمعاً به تعداد ۱۲ نفر استفاده شد. نتایج جلسات گروه قانون نشان داد موانعی که باعث می‌شود کیفیت گزارش تفریغ بودجه تحت تأثیر قرار گیرد و به تبع آن در تصمیمات کلان کشور خلل وارد شود مشتمل بر ۱۵ مورد است که برخی موارد عبارتند از اصلاح ماده (۴) قانون تفریغ بودجه، ضرورت توجه به ماده (۷) قانون برنامه ششم توسعه، موضوع ماده (۹۶) قانون محاسبات عمومی کشور و تصویب گزارش تفریغ بودجه توسط مجلس شورای اسلامی (سایر موارد در متن مقاله به صورت مشروح قید شده است). توجه به این موارد می‌تواند اولاً قوه مقننه را در قانون‌گذاری و ثانیاً قوه مجریه را در مقام اجرا و ثالثاً دیوان محاسبات را در جایگاه تهیه‌کننده گزارش تفریغ بودجه کمک نماید.

واژگان کلیدی: گزارش تفریغ بودجه، دیوان محاسبات کشور، کیفیت گزارشگری

^۱ استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران، نویسنده مسئول. ایمیل:

Abolfazl.Aminian@ut.ac.ir

^۲ کارشناس ارشد حسابداری، کارشناس امور مالی سازمان جهاد کشاورزی، کرمانشاه، ایران.

^۳ کارشناسی ارشد اقتصاد، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران.

۱. مقدمه

یکی از انواع نظارت بر اجرای بودجه، نظارت پارلمانی است، که نظارت نهایی بر اجرای بودجه سالانه دولت محسوب می‌شود. مجلس با استفاده از شیوه‌های نظارتی خاص، استفاده‌کنندگان از بودجه و اعمال آن را تحت نظارت قرار داده و بدین‌وسیله تا حدود زیادی قدرت بیش از حد آن‌ها را کنترل می‌نماید. در ایران حق نظارت بر اجرای بودجه توسط نمایندگان مجلس از دوره مشروطیت آغاز گردیده است.

بر اساس اصول (۱۰۱)، (۱۰۲) و (۱۰۳) قانون اساسی مشروطه در سال ۱۲۸۵ هجری شمسی، دیوان محاسبات ایجاد و واژه «تفریغ حساب» موجودیت یافت. برای این منظور یکی از راه‌های اعمال نظارت پارلمانی قوه مقننه بر اجرای بودجه و عملکرد دولت از طریق گزارش تفریغ بودجه و توسط دیوان محاسبات صورت می‌گیرد. یک تفریغ بودجه مطلوب، نتایج اجرای سیاست‌ها و اهداف موردنظر را در بر دارد و به عنوان ابزاری سودمند جهت شناسایی نقاط قوت و ضعف بودجه، نقشی مثرتر در تهیه و تنظیم بودجه سنوات بعد دارد. بودجه می‌تواند ضمن شناسایی قوانین نادرست و ناکارآمد و جلوگیری از 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 انتهای 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 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^۱، ۲۰۲۳؛ گارست - نسباک و کوروپو، ۲۰۱۸؛ دانشفرد و قزلباش، ۱۳۸۹). گرچه تاکنون گزارش‌های تفریغ بودجه زیادی توسط دیوان محاسبات ارائه شده است لیکن همواره این گزارش‌ها با چالش‌هایی روبه‌رو بوده که سبب شده گزارش مورد دلخواه نمایندگان مجلس ارائه نشود. مشکلات مربوطه صرفاً مرتبط با نوع حسابرسی دیوان محاسبات نیست و از

^۱ . Aleksandrov and Mauro

موارد دیگری نیز نشأت می‌گیرد که بایستی از دیدگاه خبرگان مورد بررسی قرار گیرد. در این پژوهش به تبیین چالش‌های تفریغ بودجه از منظر خبرگان پرداخته می‌شود تا از این طریق فرآیند پاسخگویی دولت بهبود یابد.

تفریغ بودجه به عنوان یکی ابزارهای بسیار مهم مدیریت عمومی جامعه، نقش فوق العاده ای در کنترل عملیات گذشته دارد. همچنین منبع بسیار مهم اطلاعات برای برنامه ریزی‌های آینده می‌باشد. (فرج‌وند، ۱۳۸۰) تفریغ بودجه نه تنها از لحاظ کمی، اعتبارات مصوب را با هزینه‌های انجام شده کنترل می‌نماید بلکه از نظر کیفی نیز می‌بایست توانایی یا عدم توانایی دولت را در انجام وظایف خود ارزیابی کند. ضمناً به صورت تابلویی از امکانات مختلف جامعه و همچنین مشکلات و کمبودها، مسئولین را در برنامه ریزی‌های آتی راهنمایی نماید. بنابراین بطور خلاصه می‌توان گفت که اهداف تفریغ بودجه عبارتند از:

- آگاه شدن از نحوه عمل دستگاه‌ها در رابطه با مصرف اعتبارات با توجه به سیاست‌های اعلام شده، مشخص شدن آن دسته از مدیران یا دستگاه‌هایی که نتوانسته‌اند از امکانات داده شده به نحو مطلوب استفاده نمایند و یا در چارچوب سیاست‌های تعیین شده قدم بردارند.

- تفریغ بودجه ابزاری است مطلوب برای برنامه ریزی آینده و راهنمایی مفید برای تهیه و تنظیم بودجه سالهای بعد.

- جمع‌آوری اطلاعات جهت مشخص کردن معیارهایی که بتوان صرفه و صلاحیت عملیات اجرایی آینده را با آن تعیین نمود.

- از آنجائیکه قوانین و مقررات بعنوان ابزار تسهیل‌کننده عملیات اجرایی توسط مجلس شورای اسلامی تدوین و تصویب می‌گردد. تفریغ بودجه وسیله ایست برای شناسایی آن دسته از قوانین و مقرراتی که کارایی لازم را نداشته، و اعلام آنها به مجلس شورای اسلامی همراه به پیشنهادات مشخص در مورد اصلاح آنها. (عزیزی، ۱۳۷۹).

گزارش تفریغ بودجه ابزاری تصمیم ساز برای نمایندگان مجلس در مراحل مختلف تصویب قوانین و مقررات بوده و باعث بهبود مدیریت کلان کشور خواهد گردید. نمایندگان مردم در هر دوره تصویب بودجه سالانه، گزارش تفریغ بودجه سال قبل را که توسط دیوان محاسبات برابر اصل (۵۴) و (۵۵) قانون اساسی تهیه شده، در اختیار داشته و کیفیت اطلاعات مندرج در این گزارش راهنمای مفید و مطلوبی برای نمایندگان به منظور اتخاذ تصمیم برای برنامه ریزی سال بعد خواهد بود. برنامه ریزی درست و صحیح بودجه، دولت را موظف به پاسخگویی می‌نماید.

با توجه به اهمیت گزارش مزبور و اینکه گزارش تفریغ بودجه کل کشور با هدف ارزیابی عملکرد بخش عمومی و پاسخگویی مالی از حیث رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های

بودجه‌ای و بررسی کارایی و اثربخشی فعالیت‌های انجام شده توسط دستگاه‌های اجرایی، تهیه و تنظیم می‌گردد و فرصتی مغتنم برای دیوان محاسبات جهت حضور مؤثر در فرآیند تصمیم‌سازی و تصمیم‌گیری در سطح کشور و بهبود عملکرد بخش عمومی محسوب می‌شود؛ می‌بایست الزامات موردنیاز جهت ارتقاء سطح کیفی آن را به درستی شناسایی نمود تا با درج مطالب کاربردی و مؤثر اجرای موارد پیشنهادی آن را از سوی مسئولین ذی‌ربط تضمین نمود. برای دستیابی به هدف پژوهش، سؤال زیر مطرح می‌گردد:

• تفریغ بودجه دیوان محاسبات با چه چالش‌ها و مشکلاتی روبه‌روست؟

برای دستیابی به پاسخ سوال حاضر علاوه بر بررسی نتایج پژوهش‌های پیشین از روش مصاحبه با خبرگان با شیوه گروه کانونی نیز بهره گرفته می‌شود.

۲. مبانی نظری و تجربی پژوهش

بودجه و حسابرسی

در عصر حاضر، اطلاعات و گزارشات به عنوان یک کالای با ارزش در بین گروه‌های مختلف تصمیم‌گیران مبادله می‌شود. هر گروه و استفاده‌کننده‌ای به منظور تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی برای آینده به دنبال نیازهای اطلاعاتی خود از مراجع مختلفی می‌باشد. اگر کشور را به مثابه یک شرکت سهامی تصور کنیم که سهامداران آن را آحاد مردم تشکیل می‌دهند. آنها به واسطه عدم امکان حضور در جلسه مجمع عمومی، نمایندگان را انتخاب و کلیه مسئولیت و اختیارات سهامداری خود را به موجب قانون به آنها واگذار می‌کنند. نمایندگان منتخب با وضع قوانین و مقررات و تعیین چارچوب‌هایی اداره امور مملکت و دخل و خرج کشور را به رئیس جمهور و وزرای او محول می‌نمایند. وظایف نظارت و حسابرسی از عملکرد دولت بموجب اصل ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی به دیوان محاسبات محول شده است. برابر اصل ۵۴ قانون اساسی دیوان محاسبات کشور مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی می‌باشد و مطابق اصل ۵۵ قانون اساسی نیز دیوان محاسبات به کلیه حسابهای وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از آنها از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات حسابها، اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود. قبل از تصویب بودجه سالانه، گزارش تفریغ بودجه می‌بایست تقدیم مجلس گردد (ماده ۲۲۱ آئین‌نامه داخلی مجلس شورای اسلامی). همانطور که این گزارش حاوی مطابقت یا عدم مطابقت عملکرد دولت

با قوانین و مقررات وضع شده بوده، شامل پیشنهادهای و نظرات دیوان محاسبات نیز می باشد. لذا نمایندگان جهت اتخاذ تصمیم و تصویب لوایح بودجه سال بعد نیازمند اطلاعاتی از وضعیت عملکرد مالی کنونی جامعه و نقاط ضعف و قوت بودجه سال قبل هستند. که این نیاز، با ارائه گزارش تفریغ بودجه با کیفیت و اثر بخش تأمین می شود. با توجه به تنوع اطلاعات و محتویات گزارش تفریغ بودجه و محدودیت زمانی نمایندگان مجلس در مطالعه و بررسی تمامی بندهای مندرج در گزارش به منظور تحلیل و رسیدن به نتیجه واقعی اهداف گزارشگر، باعث عدم استفاده بهینه از متن گزارش تفریغ بودجه می گردد.

گزارش تفریغ بودجه

با وجود تلاش‌ها و فعالیت‌های دیوان محاسبات کشور جهت گردآوری اطلاعات مفید در خصوص عملکرد دولت از بودجه سالانه و انعکاس انحرافات و تخلفات صورت گرفته به همراه نظرات خود در قالب تهیه گزارش تفریغ بودجه، ایرادات اساسی به آن وارد شده است. بطوری که کمیسیون اصل ۹۰ دو اشکال اساسی را برای آن مطرح نموده است. یکی از این ایرادات "ایراد شکلی" و دیگری "ایراد محتوایی" بود (گلستانی، ۱۳۹۲). گزارش تفریغ بودجه در کاهش تخلفات دولت و پاسخگویی دولت مؤثر بوده است، اما در مورد برنامه‌ریزی‌های آتی دولت مؤثر نبوده است. با توجه به اینکه دیوان محاسبات ابزار اصلی و داخلی برخورد با متخلفین از بودجه را در اختیار داشته است و در چارت سازمانی خود دارای تشکیلات مربوط به این موضوع (دادسرا) می باشد، توانسته است در کاهش تخلفات و پاسخگویی وزارتخانه‌ها و شرکت‌های دولتی تأثیرگذار باشد. اما در خصوص تأثیر در برنامه‌ریزی‌های آتی دولت به دلیل عدم وجود در اختیار داشتن ابزار لازم علیرغم تأکیدات همه ساله در گزارش تفریغ بودجه و عدم اعتقاد کافی به رسالت این گزارش از ناحیه مخاطبین آن (مجلس شورای اسلامی و دولت)، گزارش تفریغ بودجه نتوانسته است در برنامه‌ریزی‌های آتی تأثیر داشته باشد (دانشفرد و قزلباش، ۱۳۸۹). با توجه به موارد مذکور ملاحظه می گردد که گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات علیرغم پیشینه ۱۰۰ ساله، از کیفیت و اثر بخشی لازم برخوردار نبوده است.

پژوهش‌های پیشین

تئوری زیربنایی بحث کیفیت گزارش‌های نظارتی همچون گزارش تفریغ بودجه مرتبط با مبحث پاسخگویی و مدیریت ریسک‌های احتمالی است (لیتون^۱، ۲۰۲۳). از آنجایی که ماهیت دولت مستلزم پاسخگویی عمومی است، لذا باید به کیفیت گزارش تفریغ بودجه توجه شود. پاسخگویی با گزارشگری شروع می شود. حسابرسان مستقل بدون اینکه بخشی از ساختار کنترل داخلی باشند، نقش آن‌ها کمک به دولت‌ها در نشان دادن مسئولیت‌پذیری خود است. دولت‌ها

^۱ . Litton

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، ۲۰۱۰). رشد نامتناسب فعالیت‌های دولت و نبود شفافیت میزان دخالت در امور اقتصادی، تقسیم ناموزون و غیرمنطقی وظایف بین دستگاه‌های اجرایی، موجب گردیده که انجام عملیات در بودجه با کندی صورت گیرد و همچنین منجر به اتلاف منابع و کاهش کارایی هزینه‌های بودجه شود. این چالش در نظام بودجه‌ریزی، همراه با مشکل، نبود معیارها و ضوابط مشخص در نظام مالی و اداری دستگاه‌های اجرایی باعث گردیده که در برقراری انضباط مالی و اقتصادی در نظام بودجه‌ریزی 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 اثربخشی بودجه‌های سالیانه خواهد شد (الماسی و همکاران، ۱۳۹۵). اصول قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، در بیان روابط قوا متماثل به نظام پارلمانی است، ضمن آنکه زمینه همکاری قوا را فراهم می‌نماید، اقتدار و نفوذ قوه مقننه بر قوه مجریه به نحو چشم‌گیری نمایان می‌سازد که از جمله نشانه‌های این اقتدار والا، وجود انواع سیستم‌های نظارتی قوه مقننه بر قوه مجریه می‌باشد؛ یعنی مجلس شورای اسلامی علاوه بر تصویب قوانین، حق نظارت مستمر بر اجرای قانون را نیز بر عهده دارد. از سویی دیگر پژوهش‌ها نشان داده‌اند رابطه معناداری بین گزارش تفریغ بودجه با کاهش تخلفات و پاسخگویی دولت وجود دارد. اولین و مهم‌ترین پیش‌زمینه پاسخگویی، نظارت است، به گونه‌ای که بدون وجود نظارت پاسخگویی معنا پیدا نمی‌کند و تا نظارتی نباشد نمی‌توان افراد و نهادها را به پاسخگویی فرا خواند (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 می‌باشد (هابرماس، 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: موسوی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهش خود مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار پیش‌روی

^۱ . Blann

^۲ . Haque

^۳ . Habermas

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 حبیب-نژاد (۱۳۹۹) در پژوهش خود با عنوان چالش‌های نظارتی مجلس شورای اسلامی بر برنامه‌های توسعه متوجه شدند که تحلیل مفهومی برنامه توسعه و نظارت مجلس، می‌تواند مقدمه‌ای برای فهم چالش‌های موجود بر سر راه نظارت مجلس بر این برنامه‌ها باشد. تأثیر ساختار سیاسی سابق بر برنامه‌های توسعه، اشکالات موجود در مرحله تهیه و تصویب و کنش آن با امر نظارت، ایرادات قانون‌نویسی و عدم توجه به مشخصه‌های برنامه، از عمده‌ترین چالش‌های نظارتی مجلس در این رابطه قلمداد می‌شود.

جلالیان و آذوغ (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان خلاءهای قانونی شأن نظارتی دیوان محاسبات کشور انجام دادند؛ یافته‌های مطالعه حاکیست یکی از خلاءهای حساسی «مدیریت کند» در عملیات می‌باشد که می‌توان برای از بین بردن این خلاء از زمینه‌های آنلاین سازی محاسبات و تأییدات برخط در محاسبات سیستم‌های حساسی مدیریت استفاده نمود که بر اساس تشکیل آزادسازی اطلاعات در فضای ابری صورت می‌گیرد. خلاء دیگر به مقررات مربوط به نظارت بر حسن اجرای بودجه می‌باشد. قانون‌گذار به موجب قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور وظیفه نظارت بر حسن اجرای بودجه را در سطح کلان، به عهده دیوان محاسبات کشور محول نموده است که این نظارت از طریق معاونت‌های فنی و حساسی سازمان مذکور اعمال و در نهایت در چارچوب گزارش تفریغ بودجه توسط معاونت حقوقی، مجلس و تفریغ بودجه تهیه و به مجلس شورای اسلامی تقدیم می‌گردد که این فرآیند طولانی، پرهزینه و با تأخیر، ضرورت بهبود را بیش از پیش نمایان می‌سازد. خلاء دیگر مبارزه با پول‌شویی است، برای برطرف کردن این خلاء نظارت‌های مالی مؤثر و کارآمدی نیاز است که در مراحل مختلف و تحت عناوین گوناگون اعمال شود. خلاء دیگر استفاده از فناوری اطلاعات است. دیوان محاسبات باید با استفاده از فناوری اطلاعات در انجام امور حساسی و پیاده‌سازی طرح سامانه نظارت الکترونیکی (سنا) ضمن کاهش مدت زمان گردآوری اطلاعات در حوزه حساسی، دقت و صحت اطلاعات مالی جمع‌آوری شده را افزایش دهد.

نتایج پژوهش اشراق و همکاران (۱۳۹۶) با عنوان بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه بر تصمیمات مجلس شورای اسلامی 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. در نهایت، یافته‌های آزمون رتبه‌بندی حاکی از این می‌باشد که از دیدگاه نمونه تحقیق گزارش تفریغ بودجه در زمینه میزان شفافیت بودجه، دارای

بیشترین اهمیت و در زمینه حوزه پولی و بانکی، دارای کمترین اهمیت بوده است. دانشفرد و قزلباش (۱۳۸۹)، پژوهشی با عنوان بررسی نقش گزارش تفریغ بودجه در اعمال نظارت پارلمانی بر عملکرد دولت انجام دادند. نتایج بررسی نشان داد که رابطه معناداری بین گزارش تفریغ بودجه با کاهش تخلفات و پاسخگویی دولت وجود دارد. مدرسی حجت آبادی (۱۳۸۷)، در پژوهشی تحت عنوان ارزیابی صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور از منظر پاسخگویی دولت، به نقش صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور در پاسخگویی دولت پرداخته شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد از دیدگاه هر دو جامعه آماری پاسخ خواهان درون سازمانی و برون سازمانی بین انتظارات استفاده‌کنندگان (پاسخ خواهان) با محتویات اطلاعاتی عملکرد سالانه بودجه کل کشور فاصله معناداری وجود دارد.

محمدی (۱۳۸۲)، در پژوهشی تحت عنوان بررسی اثربخشی تفریغ بودجه بر بودجه‌ریزی شرکت‌های دولتی با نگاهی به بودجه شرکت‌های گروه راه و ترابری به بررسی اثربخشی تفریغ بودجه در بودجه‌ریزی شرکت‌های گروه راه و ترابری، به منظور شناسایی نحوه تأثیرپذیری بودجه سنوات آتی از تفریغ بودجه می‌پردازد. نتایج حاصل حاکی از عدم تحقق اهداف موردنظر و در نتیجه عدم اثربخشی تفریغ بودجه بر بودجه‌ریزی شرکت‌های گروه راه و ترابری بوده است. الماسی (۱۳۸۰)، در پژوهشی تحت عنوان بررسی علل ناکارآمدی نظارت پارلمانی در اجرای خط‌مشی عمومی و ارائه مدل راهبردی نشان می‌دهد چنانچه دامنه متغیرهای مستقل مانند تشکیل احزاب و ائتلاف گروه‌ها ساختار شبکه اطلاعات، زیرساخت حقوقی و اصلاح ساختار تلفیق و آیین‌نامه بیشتر باشد؛ دامنه متغیرهای وابسته از قبیل نفوذ نخبگان قدرت، تعداد دستگاه نظارتی، ناکارآمدی ابزار نظارتی و سکوت آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها کمتر می‌شود. آقالو (۱۳۶۳)، در پژوهشی تحت عنوان بررسی مشکلات تهیه لایحه تفریغ بودجه در ایران ضمن بررسی مبانی قانونی بودجه و قوانین محاسبات و دیوان محاسبات سال‌های مختلف و همچنین لایحه تفریغ بودجه به بررسی مشکلات تهیه لایحه تفریغ بودجه و علل تعویق و تأخیر تفریغ بودجه پرداخته است. به منظور مرتفع نمودن این مشکلات پیشنهاداتی در خصوص اصلاح قوانین محاسبات عمومی، دیوان محاسبات و ضوابط پرداخت و همچنین پیشنهاداتی در زمینه اصلاح ساختاری در روش‌های اداری و دیوان سالاری موجود و تعیین ضوابط اصولی جهت نگهداری و رسیدگی به محاسبات دستگاه‌ها و آموزش کافی و تأمین نیازهای مالی جهت مدیران بخش هزینه، ارائه گردیده است.

لیتون (۲۰۲۳) در پژوهشی نشان داد 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. گاداردو و بیساگو (۲۰۲۲) پژوهشی با عنوان «شفافیت بودجه و

پایداری مالی» انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که شفافیت بودجه بر پایداری مالی دولت‌ها اثرگذار است. صالحی^۱ و همکاران (۲۰۲۲) پژوهشی در رابطه با اصلاحات حسابرسی و کیفیت حسابرسی در عراق انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که بین اصلاحات حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. الفرزا^۲ 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^۳ و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی در خصوص نقش حسابرسی دیوان محاسبات در پایداری مالی بخش عمومی در چرخه‌های اقتصادی مختلف انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که دیوان محاسبات نقش مهمی در کاهش فساد دستگاه‌های دولتی در دوره‌های بحران و پسا بحران دارد. جوسیتی و مگدالنا^۴ (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان جستجوی کیفیت حسابرسی در بخش عمومی انجام دادند. استقلال، شایستگی، ویژگی‌های شخصی (شامل تجربه، صلاحیت‌ها، ارتباطات اجتماعی و جنسیت)، اندازه واحد مورد رسیدگی، حق الزحمه، پروفایل واحد مورد رسیدگی در زمینه مدیریت درآمد و هزینه‌ها، تعдіلات حسابرسی، دیدگاه‌های کاربران، چرخش حسابرس، حسابرسی‌های مشترک، شرایط قانون و خدمات غیر حسابرسی به عنوان عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی معرفی شدند.

۳. روش پژوهش

ابزار و روش‌های جمع‌آوری داده و تجزیه و تحلیل

در این پژوهش ابزار جمع‌آوری داده‌ها از طریق فیش‌ها، فرم‌ها و جداول محقق ساخته‌ای هستند که جهت ثبت موارد مرتبط با اجراء مدل بوده است. این ابزارها (فرم‌ها و جداول) فرم استاندارد و خاصی ندارد و در هر مورد مطابق نیاز تهیه گردیده است. جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها در یک بخش کیفی به نام گروه کانونی صورت گرفته است.

گروه کانونی

به منظور هم‌افزایی و همفکری با متخصصین درباره شناسایی چالش‌ها از روش گروه کانونی استفاده می‌شود. مورگان گروه‌های کانونی را شکلی از مصاحبه گروهی می‌داند که شامل مصاحبه همزمان تعدادی از افراد بوده، تمرکز اصلی بر پرسش‌ها و پاسخ‌های مطرح شده بین

^۱ . Salehi

^۲ . Alfareza

^۳ . Bostan

^۴ . Josette & Magdalena

محقق و مصاحبه شونده‌گان است (مورگان، ۱۳۹۴). در واقع این روش استفاده صریح از تعامل گروهی برای تولید داده‌ها و شناخت مسئله است.

بر اساس پروتکل برگزاری جلسات فوکوس گروه، یک نفر به عنوان مدیر جلسه (وظایف: شروع بحث و مذاکره با خوش آمد گویی و ارائه اطلاعات پیش زمینه‌ای به شرکت کنندگان، ارائه توضیحات اولیه پیرامون اصول جلسات، نظارت و کنترل بر تعامل اعضای گروه، شروع مجدد بحث و گفتگو در صورت مواجه شدن با مشکل یا مساله و بیان جملات پایانی و ابراز تشکر از شرکت کنندگان در تحقیق) و دو نفر هم به عنوان ارائه کننده مطالب مستخرج از پژوهش‌ها، جلسات را هدایت می‌نمایند. مصاحبه بدون ساختار برگزار می‌شود و اعضای جلسه نیز نظرات خود را ارائه می‌نمایند. به منظور بررسی دقیق‌تر نظرات و درج آنها در مدل، یک نفر دیگر نیز پیشنهادات را در حین جلسه مکتوب می‌نماید.

تعداد اعضای گروه کانونی ۱۲ نفر بودند. جلسات گروه کانونی این پژوهش در سال ۱۴۰۳ برگزار شده است. تعداد جلسات برگزار شده ۵ جلسه و زمان هر جلسه به طور میانگین یک ساعت و نیم بوده است. اعضای گروه کانونی از مدیران سازمان برنامه و بودجه و حساب‌رسان دیوان محاسبات بودند.

۴. یافته‌های پژوهش

ویژگی‌های جمعیت شناختی خبرگان

با توجه به اینکه ضروری بود افرادی در گروه کانونی شرکت نمایند که به بودجه و گزارش تفریغ بودجه تسلط داشته باشند و نسبت به موضوع آگاهی مناسبی داشته باشند، فلذا از مدیران حوزه های بخشی در سازمان برنامه و بودجه و همچنین از حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور استفاده شد. در جدول شماره ۱ آمار جمعیت شناختی قابل مشاهده است.

جدول شماره ۱. آمار جمعیت‌شناختی گروه کانونی

ردیف	متغیر	سطوح	فراوانی	درصد فراوانی
۱	جنسیت	زن	۱	۹
		مرد	۱۱	۹۱
		جمع	۱۲	۱۰۰
۲	سابقه	زیر ۱۰ سال	۰	۰
		۱۰-۱۵	۲	۱۶
		بالا تر از ۱۵ سال	۱۰	۸۴
		جمع	۱۲	۱۰۰

۴	سن	کمتر از ۳۰	۰	۰
		۳۰-۴۰	۱	۸
		بیشتر از ۴۰	۱۱	۹۲
۵	مقطع تحصیلی	جمع	۱۲	۱۰۰
		لیسانس	۳	۲۵
		فوق لیسانس	۳	۲۵
		دکتری	۶	۵۰
		جمع	۱۲	۱۰۰

تعداد اعضای گروه کانونی ۱۲ نفر بودند که مشخصات جمعیت شناختی آنان در جدول شماره ۱ آورده شده است.

بحث و بررسی در گروه کانونی

در جلسات گروه کانونی، مدیر جلسه پس از طرح موضوع و بیان اهداف مد نظر، از شرکت کنندگان در گروه کانونی درخواست نمود تا درباره اینکه چالش‌های گروه کانونی چیست و ارتباط آنها با هم چگونه است گفتگو کنند. در نهایت ماحصل برگزاری جلسات به صورت متن هاشور خورده زیر است. محور اصلی برای احصاء موارد اتکاء به استنادات قانونی بوده است، چراکه استخراج موارد انتزاعی هیچ جایگاهی در کاربردی بودن ندارد و در ضمن هدف این پژوهش صرفاً گسترش مبانی نظری این حوزه نیست، فلذا موارد درج شده کاربردی و مبتنی بر قوانین و مقررات است.

*** مهمترین نتایج کسب شده از جلسات گروه کانونی ***

مواعی که باعث می‌شود کیفیت گزارش تفریغ بودجه تحت تاثیر قرار گیرد و به تبع آن در تصمیمات کلان کشور خلل وارد شود به شرح ذیل می‌باشد. لازم به ذکر است این موانع و مشکلات دربرگیرنده موانع قانونی، برون و درون سازمانی می‌باشد.

۱. ماده (۴) قانون تفریغ بودجه سالهای پس از انقلاب مصوب ۱۳۶۵/۴/۲۲ مجلس شورای اسلامی به وزارت امور اقتصادی و دارایی اجازه داده تا در صورت عدم تهیه و ارائه به موقع صورتهای مالی دستگاههای اجرایی صرفاً میزان وجوه پرداختی توسط خزانه و برگشتی توسط دستگاههای اجرایی را در صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور درج نماید. هرچند تصویب این ماده در زمان مربوطه جهت تهیه صورتحساب عملکرد سالانه دولت مثرثمر بوده لیکن با توجه به گذشت بیش از ۳۸ سال از تصویب قانون یاد شده و ضرورت درج عملکرد مالی

کلیه دستگاههای اجرایی استفاده کننده از بودجه کل کشور در صورتحساب عملکرد دولت، اصلاح قانون مذکور ضروری به نظر می‌رسد.

۲. با توجه به اصلاح نظام بودجه‌ریزی از روش موجود به روش عملیاتی و به صورت قیمت تمام شده به استناد ماده (۷) قانون برنامه ششم توسعه، اصلاح ماده یک آیین نامه اجرایی قانون تفریغ بودجه سالهای پس از انقلاب در خصوص تغییر روش تهیه صورتحساب عملکرد سالانه دولت که مبنای تهیه گزارش تفریغ بودجه می‌باشد، ضروری به نظر می‌رسد. البته برنامه هفتم توسعه نیز باید مد نظر قرار گیرد.

۳. یکی از ابزارهای مهم ارزیابی عملکرد بودجه و دستگاههای اجرایی استفاده کننده از آن، گزارشات عملیاتی موضوع ماده (۹۶) قانون محاسبات عمومی کشور است. لذا پیشنهاد می‌شود جهت اجرایی نمودن ماده (۹۶) قانون مذکور و بهره برداری از آن در راستای ارتقاء کیفیت گزارشات تفریغ بودجه اهتمام ورزند.

۴. گزارش تفریغ بودجه به علت عدم وجود ضمانت اجرایی در حال حاضر در جایگاه واقعی خود قرار ندارد لذا به منظور اجرایی شدن نظرات و پیشنهادات دیوان محاسبات کشور مندرج در گزارشات تفریغ بودجه، راهکار قانونی جهت تصویب گزارش تفریغ بودجه توسط مجلس شورای اسلامی پیش بینی شود.

۵. عدم دسترسی یا تدوین برخی از دستورالعمل‌ها و آیین نامه‌های اجرایی بندهای ماده واحده قانون بودجه سالانه موجب عدم اجرایی شدن برخی از بندهای قانون بودجه سنواتی گردیده که اظهارنظر در قالب گزارش تفریغ بودجه راجع به عملکرد دستگاه را با مشکل مواجه ساخته است.

۶. با عنایت به مشکلات عدیده حادث شده ناشی از اصلاح مواد ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومی کشور در راستای مهلت هزینه نمودن اعتبارات و بالتبع محدود شدن فرصت تهیه گزارشات تفریغ بودجه پیشنهاد می‌گردد در صورت امکان اصلاح مجدد این مواد مورد بررسی قرار گیرد.

۷. تعدد قوانین و مقررات و عدم شفافیت در قوانین مربوطه در مصرف اعتبارات، کثرت قوانین ناسخ و منسوخ مشکلاتی را برای حساب‌رسان در تهیه گزارشات و اظهارنظرها به وجود آورده است لذا پیشنهاد استخراج قوانین نامساعد و اصلاح آنها ضروری به نظر می‌رسد.

۸. با عنایت به ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی آخرین فرصت ارائه صورتحساب عملکرد توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تا آخر آذر ماه از نظر بازه زمانی برای تهیه گزارش تفریغ بودجه محدودیتی را فراهم می‌نماید. لذا پیشنهاد اصلاح ماده فوق ضروری به نظر می‌رسد.

۹. تکلیفی نبودن برخی از احکام بندهای ماده واحده و اجزاء آنها منجر به عدم اجرایی شدن مفاد آنها می‌گردد. لذا پیشنهاد می‌گردد در خصوص رفع این مانع اتخاذ نظر مناسب صورت گیرد.

۱۰. نارسا بودن برخی از الفاظ بندهای ماده واحده قانون بودجه که بر خلاف اراده قانون‌گذار برداشتهای متفاوتی از آنها از طرف دستگاههای اجرایی و نظارتی صورت می‌گیرد و موجب تفاسیر مختلفی از سوی دستگاههای اجرایی شده و به نوعی نقض غرض می‌گردد، نیازمند انعکاس به مراجع قانونی می‌باشد.

۱۱. احکام برخی از بندهای ماده واحده قانون بودجه و اجزاء آنها به گونه‌ای است که اگر دستگاه اجرایی حکم آن را اجرا نکند به دلیل آنکه به صورت تکلیفی و وظیفه‌ای و یا ممنوعیتی نیست و یا اگر تکلیفی هم باشد لفظ دولت بکار برده شده که در این حالت هیچگونه مسئولیتی متوجه آن دستگاه نبوده و نحوه برخورد با آن مشخص نیست حل این مشکل نیازمند توجه جدی از سوی دیوان محاسبات کشور جهت انعکاس به قانونگذار می‌باشد.

۱۲. ابلاغ حجم انبوهی از اعتبارات در آخرین روزهای سال مالی منجمله (پایان تیرماه در خصوص اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) توسط دستگاههای مرکزی و عدم فرصت کافی جهت تصمیم‌گیری صحیح در مصرف اینگونه اعتبارات موجب گردیده که دستگاههای اجرایی نسبت به هزینه کردن اعتبارات صرفاً بر اساس اسناد ناقص و بعضاً صوری اقدام نمایند که این امر علاوه بر ایجاد مشکلات قانونی برای دستگاههای اجرایی، موجب عدم درج صحیح این اعتبارات در گزارش تفریغ بودجه می‌گردد.

۱۳. عدم وجود برنامه نرم افزاری یکسان از سوی دستگاههای متولی بودجه موجب ایجاد موانعی در سر راه تهیه گزارش تفریغ بودجه می‌گردد لذا یکسان نمودن برنامه‌های رایانه‌ای به منظور جلوگیری از ثبت و رفع مغایرتهای تکراری و نهایتاً افزایش سرعت و دقت در تهیه گزارش تفریغ بودجه ضروری به نظر می‌رسد.

۱۴. همه ساله در قوانین بودجه سنواتی (در قالب بندهای تسهیلات تکلیفی) دولت بخشی از منابع خود را در بانکهای دولتی به مقاصد مصرح در قانون مذکور اختصاص می‌دهد. علیرغم قابل توجه بودن منابع مذکور، سامانه‌ای جهت ارائه گزارش‌های لازم در نظام بانکی کشور تعبیه نشده که این امر منجر به ناکام ماندن تلاشهای صورت گرفته جهت ارزیابی میزان موفقیت در دستیابی به اهداف مورد نظر قانون شده است.

۱۵. با توجه به نقص اطلاعات ارائه شده توسط بانکهای استان که معضلات زیادی را در انجام حسابرسی و ارائه گزارشات به وجود می‌آورند لازم است اطلاعات متمرکز بانکها به نحو مقتضی و در زمان مناسب در اختیار استانها قرار گیرد. قابل ذکر است علیرغم اینکه در حد قابل



توجهی از منابع بودجه‌ای در قالب تسهیلات تکلیفی به بانکها واگذار می‌گردد لیکن به دلیل نقص و کندی در امر وصول، اطلاعات ارائه شده از اتکا چندان بر خوردار نمی‌باشد.

۵. نتیجه گیری و پیشنهادها

مهم‌ترین هدف دیوان محاسبات کشور که در فراز انتهای 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 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^۱، ۲۰۲۳؛ گارست - نسباک و کوروپو، ۲۰۱۸؛ دانشفرد و قزلباش، ۱۳۸۹). گرچه تاکنون گزارش‌های تفریغ بودجه زیادی توسط دیوان محاسبات ارائه شده است لیکن همواره این گزارش‌ها با چالش‌هایی روبه‌رو بوده که سبب شده گزارش مورد دلخواه نمایندگان مجلس ارائه نشود. مشکلات مربوطه صرفاً مرتبط با نوع حسابرسی دیوان محاسبات نیست و از موارد دیگری نیز نشأت می‌گیرد که بایستی از دیدگاه خبرگان مورد بررسی قرار گیرد. در این پژوهش به تبیین چالش‌های تفریغ بودجه از منظر خبرگان پرداخته شد تا از این طریق فرآیند پاسخگویی دولت بهبود یابد.

در این پژوهش ابزار جمع‌آوری داده‌ها از طریق فیش‌ها، فرم‌ها و جداول محقق ساخته‌ای هستند که جهت ثبت موارد مرتبط با اجراء مدل بوده است. این ابزارها (فرم‌ها و جداول) فرم استاندارد و خاصی ندارد و در هر مورد مطابق نیاز تهیه گردیده است. جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها در یک بخش کیفی به نام گروه کانونی صورت گرفته است.

^۱ . Aleksandrov and Mauro

به منظور هم افزایی و همفکری با متخصصین درباره شناسایی چالش‌ها از روش گروه کانونی استفاده می‌شود. مورگان گروه‌های کانونی را شکلی از مصاحبه گروهی می‌داند که شامل مصاحبه همزمان تعدادی از افراد بوده، تمرکز اصلی بر پرسش‌ها و پاسخ‌های مطرح شده بین محقق و مصاحبه شوندگان است (مورگان، ۱۳۹۴). در واقع این روش استفاده صریح از تعامل گروهی برای تولید داده‌ها و شناخت مسئله است.

با توجه به اینکه ضروری بود افرادی در گروه کانونی شرکت نمایند که به بودجه و گزارش تفریغ بودجه تسلط داشته باشند و نسبت به موضوع آگاهی مناسبی داشته باشند، فلذا از مدیران حوزه‌های بخشی در سازمان برنامه و بودجه و همچنین از حسابرسان دیوان محاسبات کشور استفاده شد. در جلسات گروه کانونی، مدیر جلسه پس از طرح موضوع و بیان اهداف مد نظر، از شرکت کنندگان در گروه کانونی درخواست نمود تا درباره اینکه چالش‌های گروه کانونی چیست و ارتباط آنها با هم چگونه است گفتگو کنند. محور اصلی برای احصاء چالشها اتکاء به استنادات قانونی بوده است، چراکه استخراج موارد انتزاعی هیچ جایگاهی در کاربردی بودن ندارد و در ضمن هدف این پژوهش صرفاً گسترش مبانی نظری این حوزه نیست، فلذا موارد درج شده کاربردی و مبتنی بر قوانین و مقررات است.

برخی از موانعی که باعث می‌شود کیفیت گزارش تفریغ بودجه تحت تاثیر قرار گیرد و به تبع آن در تصمیمات کلان کشور خلل وارد شود به شرح ذیل می‌باشد:

۱. اصلاح ماده (۴) قانون تفریغ بودجه سالهای پس از انقلاب مصوب ۱۳۶۵/۴/۲۲ مجلس شورای اسلامی
۲. ضرورت توجه به ماده (۷) قانون برنامه ششم توسعه
۳. موضوع ماده (۹۶) قانون محاسبات عمومی کشور
۴. تصویب گزارش تفریغ بودجه توسط مجلس شورای اسلامی
۵.

سایر موارد به صورت مشروح در متن مقاله اشاره شده است. دولت و مجلس با توجه به موارد اشاره شده در این مقاله می‌توانند از طریق تدوین قوانینی دقیق و اجرای صحیح آن، به تقویت کیفیت گزارش تفریغ بودجه کمک نمایند.

منابع

۱. اشراق، شهرام، امام قلی زاده، سعید، عباسی، ابراهیم. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه بر تصمیمات مجلس شورای اسلامی. دانش حسابرسی، ۱۷(۶۹)، ۱۲۴-۱۰۹.

۲. آقالو، یحیی، (۱۳۶۳)، بررسی مشکلات تهیه لایحه تفریغ بودجه در ایران، تهران: نشر جهاد دانشگاهی دانشگاه تهران.
۳. باباجانی، جعفر (۱۳۹۰): "بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته"، دانش حسابرسی، سال یازدهم. شماره ۴۴. صص ۳۷-۷۲.
۴. بیات، علی و حیدری، حمید (۱۳۹۳): "مقایسه تطبیقی کارایی بودجه ریزی عملیاتی و بودجه ریزی بر مبنای صفر در بهبود عملکرد دستگاههای اجرایی بخش عمومی"; پایان نامه کارشناسی ارشد، گروه مدیریت، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی زنجان.
۵. بیات، علی و حیدری، حمید (۱۳۹۳): "مقایسه تطبیقی کارایی بودجه ریزی عملیاتی و بودجه ریزی بر مبنای صفر در بهبود عملکرد دستگاههای اجرایی بخش عمومی"; پایان نامه کارشناسی ارشد، گروه مدیریت، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی زنجان.
۶. 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).
۷. دانشفرد و قزلباش (۱۳۸۹): "بررسی نقش گزارش تفریغ بودجه در اعمال نظارت پارلمانی بر عملکرد دولت"، مجله حسابداری مدیریت، سال سوم، شماره چهارم، بهار ۱۳۸۹، صص ۱۰۳-۹۳.
۸. 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.
۹. سعید، سیده زهرا، حبیب نژاد، احمد، (۱۳۹۹)، چالش‌های نظارتی مجلس شورای اسلامی بر برنامه‌های توسعه، فصلنامه دانش حقوق عمومی، ۹(۲۸)، ۱۱۴-۹۳.
۱۰. سعیدی، پرویز، (۱۳۸۴)، بودجه و بودجه‌ریزی، تهران، انتشارات نگاه دانش.
۱۱. شمس، مهناز (۱۳۹۳): "اهمیت گزارشگری مالی به موقع در بخش عمومی"، حسابر، شماره ۷۱، صص ۱۰۸-۱۰۴.
۱۲. عزیزی، غلامرضا، اصول تنظیم و کنترل بودجه دولتی، انتشارات شهر آشوب، تهران، ۱۳۷۹.
۱۳. فرجوند، اسفندیار (۱۳۸۰). فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه، انتشارات گلباد، ص ۱۹۳.
۱۴. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۵۸.
۱۵. قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶.
۱۶. کردستانی، غلامرضا و شیرازی، کاظم (۱۳۹۴): "سیر تحول در چارچوب نظری گزارشگری مالی بخش عمومی"، حسابدار رسمی، صص ۶۸-۶۱.
۱۷. کردستانی، غلامرضا و شیرازی، کاظم (۱۳۹۴): "سیر تحول در چارچوب نظری گزارشگری مالی بخش عمومی"، حسابدار رسمی، صص ۶۸-۶۱.
۱۸. گلستانی، رضا (۱۳۹۲): "بررسی راهکارهای ارتقا کیفیت و اثر بخشی گزارش تفریغ بودجه جهت توسعه بازارهای اقتصادی"، بانک مقالات بازار یابی ایران، ۱۳۹۲.

۱۹. الماسی، حسن، (۱۳۸۰)، مجموعه مقالات دومین همایش علمی و پژوهشی نظارت و بازرسی در کشور، سازمان بازرسی کل کشور، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، چاپ اول، صص -۳۲۳-۳۴۰.
۲۰. 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)، ۶۱-۳۵.
۲۱. محمدی، جمال و کریمی، ابوالفضل (۱۳۹۳): "بررسی موانع اجرایی بودجه ریزی عملیاتی در شرکت های دولتی"، پنجمین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد.
۲۲. محمدی، جمال و ولیزاده، ناصر و طحان، علی (۱۳۹۳): "اصول و مفاهیم اساسی بودجه در ایران"، سومین همایش علوم مدیریت نوین استان گلستان.
۲۳. محمدی، جمال و ولیزاده، ناصر و طحان، علی (۱۳۹۳): "اصول و مفاهیم اساسی بودجه در ایران"، سومین همایش علوم مدیریت نوین استان گلستان.
۲۴. 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.
۲۵. 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.
۲۶. موسوی نادر، آزادی کیهان، وطن پرست محمد رضا، (۱۴۰۱)، شناسایی موانع و چالش‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با تأکید بر نقش‌های بهایابی و حسابداری تعمیدی در بخش عمومی با رویکرد تئوری داده بنیاد (مورد مطالعه حوزه‌ی راه‌سازی)، دانش حسابرسی؛ ۲۲ (۸۸): ۳۲-۶۴.
۲۷. Aida Hazlin Ismail, Natasha binti Muhammad Merejok, Muhamad Ridhuan Mat Dangi & Shukriah Saad, (۲۰۱۹), Does Audit Quality Matters in Malaysian Public Sector Auditing?, International Journal of Financial Research, Vol. ۱۰, No. ۳, Special Issue, pp. ۲۰۳-۲۱۵.
۲۸. Alaa-Aldin A.Ahmad,(۲۰۰۷), 'Zero-base Budgeting: Employees Percepitions and Attitudes in Brunei Public Sector Organizations", JKau:Econ.&Adm., Vol. ۲۱ No. ۱, pp.
۲۹. 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.
۳۰. Alexandra Oetea, , Cristina Maria Tia (Btuaru), Mihai Aristotel Ungureanu (۲۰۱۵). " The Performance Impact of the Supreme Audit Institutions on National Budgets. Great Britain and Romania Case – Comparative Study ". ۲۲nd International Economic Conference – IECS ۲۰۱۵ "Economic Prospects in the Context of Growing Global and Regional Interdependencies", IECS ۲۰۱۵
۳۱. Alfareza 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.



۳۲. Blann, S. W. (۲۰۱۰). Auditor independence in the public sector. *Government Finance Review*, ۲۶(۴), ۴۰-۴۴.
۳۳. 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>
۳۴. 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.
۳۵. Chunfei wang. Huon dou. (۲۰۱۵). "Does the transformation of accounting firms' organizational form improve audit quality". *China Journal of Accounting Research* ۸ (۲۰۱۵) ۲۷۹-۲۹۳.
۳۶. 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-02-2022-0020>.
۳۷. 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.
۳۸. Fuad Rakhman, Singgih Wijayana, (۲۰۱۹), *Determinants of Financial Reporting Quality in the Public Sector: Evidence from Indonesia*, *International Journal of Accounting*, Vol. ۵۴, No. ۳.
۳۹. 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.
۴۰. 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.
۴۱. 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.
۴۲. Gonzalez-Diaza, Roberto Garcia-Fernandezb, Antonio Lopez-DiazbaUniversidad de Oviedo.(۲۰۱۵). " Auditor tenure and audit quality in Spanish state-owned foundationsBelén ". *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review* ۱۸ (۲) (۲۰۱۵) ۱۱۵-۱۲۶.
۴۳. Gonzalez-Diaza, Roberto Garcia-Fernandezb, Antonio Lopez-DiazbaUniversidad de Oviedo.(۲۰۱۵). " Auditor tenure and audit quality in Spanish state-owned foundationsBelén ". *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review* ۱۸ (۲) (۲۰۱۵) ۱۱۵-۱۲۶.
۴۴. Habermas,J. (۱۹۸۴), "The Theory of Communicative Action Volume ۱: Reason and Rationalisation of Society, T.McCarthy(London):Heinemann, P۳۱.



۴۵. Haque, Shamsul, M., (۲۰۰۰), "Significance of accountability under the new approach to public governance", *International Review of Administrative science*, vol. ۶۶, p ۶۰۰.
۴۶. 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
۴۷. Iman, Sarwoko, Sukrisno, Agoes. (۲۰۱۴). "An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: Evidence from Indonesia". *International Conference on Accounting Studies ۲۰۱۴, ICAS ۲۰۱۴, ۱۸-۱۹ August ۲۰۱۴, Kuala Lumpur, Malaysia.*
۴۸. Josette Caruana & Magdalena Kowalczyk (۲۰۲۰): *The Quest for Audit Quality in the Public Sector, Accounting in Europe*, DOI: ۱۰.۱۰۸۰/۱۷۴۴۹۴۸۰, ۲۰۲۰, ۱۷۵۷۷۳۱
۴۹. 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.
۵۰. 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.
۵۱. Lu, Yi. Willoughby, Katherine. Arnett, Sarah (۲۰۱۱). *Performance Budgeting in the American States, What Law got to do with it? State and Local Government Review*, vol. ۴۳ no ۲, pp: ۷۹-۹۴.
۵۲. Natalie Frow, David Marginson (۲۰۱۰) *Reconciling budget flexibility with budgetary control, Accounting Organization and society* ۳۵ (۲۰۱۰) ۴۴۴-۴۶۱.
۵۳. Pakmaram, Asgar. Esgandari, Karim. Babaei, K. Hasan. And Khalili, Majid. (۲۰۱۲) *Identifying and prioritizing effective factors in the performance based budgeting in telecommunications company with TOPSIS method*, *African Journal of Business Management* Vol. ۶ (۲۴), pp: ۷۳۴۴-۷۳۵۳.
۵۴. 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.