

Examining the Role of the Court of Audit's Budget Settlement Reports in the Budgeting and Budget Planning

▪ Ali Rouhani^۱

Abstract

Abstract

The aim of this research is to study the role of the supreme audit court' budget disbursement reports in budget and budgeting. For this purpose, ۲۰۰ case were randomly selected between among experts in three provinces including Markazi, Isfahan and Chaharmahal Bakhtiari, each of whom has some scientific and experimental background in auditing, budgeting and accounting. The research method is descriptive and survey using a researcher-made questionnaire and content validity confirmed through pre-test and reliability with Cronbach's alpha coefficient of ۹۴٪. In order to confirm or reject the research hypotheses, a non-parametric binomial statistical method (success ratio) was used, and Friedman's analysis of variance was used to rank each of the reasons for not using the Court of Accounts' budget disbursement reports in budgeting. Statistical analysis of the data test shows that the budget allocation reports of the audit court do not play an effective role in budgeting, and the political bargaining of parliamentarians and members of the government board, as well as the results of the performance of the ruling political ideology in each period and the destructive role of this group of people in budgeting, the mandatory rulings contained in upstream documents, and the weak role of the Court of Accounts reports in compiling these documents and budgeting in an incremental manner, make it unnecessary to use the Court of Accounts budget allocation reports in budgeting.

Key words: Incremental budgeting method, Political bargaining, Incremental budgeting method,, Higher laws and Regulations, Budget Settlement Reports

^۱-Master Auditor Audit Court and MSc in Public Management Email -Aliroohani@yahoo.com

بررسی نقش گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در بودجه و بودجه‌ریزی

علی روحانی^۱

چکیده

هدف این پژوهش، بررسی نقش گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه و بودجه‌ریزی است. بدین منظور، ۲۰۰ نفر به شکل تصادفی هدفمند از بین کارشناسان سه استان شامل استان مرکزی، اصفهان و چهارمهل بختیاری که هر کدام به نوعی در حسابرسی، بودجه‌ریزی و حسابداری سابقه علمی و تجربی دارند انتخاب گردید. روش پژوهش از نوع تحقیقات توصیفی و پیمایشی با استفاده از پرسشنامه محقق ساخته و روایی محتوایی تایید شده از طریق پیش‌آزمون و پایایی با ضریب آلفای کرونباخ ۹۴ درصد می‌باشد. به منظور تایید یا رد فرضیه‌های تحقیق از روش آماری ناپارامتریک دوجمله‌ای (نسبت موفقیت) و برای رتبه‌بندی هر کدام از دلایل عدم استفاده گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه‌ریزی، از آنالیز واریانس فریدمن، استفاده شده است. تجزیه و تحلیل آماری آزمون داده‌ها نشان می‌دهد که گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات نقش موثری در بودجه‌ریزی نداشته و چانه‌زنی سیاسی نمایندگان مجلس و اعضای هیات دولت و همچنین نتایج حاصل از عملکرد ایدئولوژی سیاسی حاکم در هر دوره و نقش مخرب این مجموعه افراد در بودجه‌ریزی، احکام تکلیفی مندرج در اسناد بالادستی و نقش کم‌رنگ گزارشات دیوان محاسبات در تدوین این اسناد و بودجه‌ریزی به روش افزایشی، باعث عدم نیاز به استفاده از گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه‌ریزی می‌گردد. همچنین نتایج حاصل از آزمون فریدمن نشان داد که چانه‌زنی سیاسی نمایندگان مجلس و اعضای هیات دولت و همچنین نتایج حاصل از عملکرد ایدئولوژی سیاسی حاکم در هر دوره و نقش مخرب آن در بودجه‌ریزی، از رتبه بالاتری در بین دلایل عدم استفاده از گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه‌ریزی دارد. از طرفی تغییر رویه انتخابات نمایندگان از حالت فردی به سمت انتخابات حزبی جهت جلوگیری از منطقه‌گرایی انتخابات، از مهمترین راهکار کم‌رنگ شدن چانه زنی سیاسی در بودجه‌ریزی به شمار می‌رود.

واژه‌های کلیدی: بودجه‌ریزی به روش افزایشی، چانه‌زنی سیاسی، قوانین و مقررات بالادستی، گزارشات تفریغ بودجه

بودجه‌ریزی چه در عرصه نظری و چه در عرصه عملی، دانشی چند شالوده‌ای است بدین معنی که نظریه‌ها، روش‌شناسی و الگوهای مربوط بر اساس آمیزه‌ای از رشته‌های علمی گوناگون مانند اقتصاد، آمار، حسابداری و مدیریت بنا نهاده می‌شود که تمام این رشته‌ها در قلمرو بودجه‌ریزی نقشی همانند و هم‌تراز دارند. چرا که بودجه در سرنوشت اقتصادی هر کشوری نقش کلیدی ایفا می‌کند و صورت هزینه سالیانه دولت به حساب می‌آید. از این رو، دولت حساسیت بیشتری برای تنظیم بودجه دارد و در شاخه تامین منابع باید به طور دقیق مشخص سازد که از چه منابعی می‌خواهد بودجه را تامین کند و چگونه درآمد‌ها را هزینه نماید. (حسینی پور^۱، ۲۰۱۸) وجود انحراف در بودجه خلل محسوب می‌شود و اگر مهم‌ترین اهداف دولت‌ها رسیدن به رشد اقتصادی و فراهم کردن خدمات عمومی و تحقق عدالت اجتماعی است، برای تحقق این اهداف باید وظایف دولت‌ها در کنار وظایف مردم و نهادهای غیر دولتی مشخص شود، ساختار دولت تعیین گردد و برای تحقق اهداف برنامه‌ریزی گردد. سپس برای تحقق برنامه‌ها، بودجه‌ریزی انجام شود و با تخصیص منابع، وظایف دولت اجرا شود (قلی‌زاده^۲، ۲۰۲۰)

نظارت بر اجرای بودجه به عنوان آخرین مرحله یا دوره بودجه از اهمیت بسزایی برخوردار است، زیرا بدون آن، تصویب بودجه معنایی نخواهد داشت. این نظارت به منظور بررسی تطبیق عملیات با برنامه بودجه و جلوگیری از انحراف اهداف تعیین شده در برنامه و پیشگیری از حیف و میل آن صورت می‌گیرد. نظارت پس از اجرای بودجه، متکی بر «گزارش تفریغ بودجه» است گزارش تفریغ بودجه که بر اساس اصل (۵۵) قانون اساسی توسط دیوان محاسبات تهیه و به مجلس و تبعاً برای آگاهی عمومی ارسال می‌شود، سندی است که با در نظر گرفتن بودجه هر سال و اعتبارات مصوب در نصوص قانون بودجه، عملکرد دولت طبق قانون بودجه را بررسی می‌نماید تا میزان انطباق عملکردی دولت بر مبنای تعریف شده بودجه‌ای مشخص شود.

بنابراین بر همگان واضح است که گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات بهنگام و دقیق می‌تواند در تهیه بودجه به شکل بهینه، موثر واقع شود. این اطلاعات می‌تواند به کمک سامانه‌های گوناگونی مانند سامانه نظارت الکترونیک (سنا) جمع‌آوری و پردازش گردد. این سامانه از سال ۱۳۹۴ به صورت عملیاتی مورد بهره‌برداری دیوان محاسبات کشور قرار گرفته است و در حال حاضر با بیش از ۱۰ زیرسیستم (از جمله زیرسیستم‌های دادرسی - تفریغ بودجه - حسابرسی و...) به تهیه گزارشات تفریغ بودجه می‌پردازد.

اهمیت گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات بر کسی پوشیده نیست و اکثر کشورهای دنیا به خاطر الزامات قانونی و نیز کاربردهای این گزارشات، دست به استقرار نظارت بعد از خرج تحت لوای ادارات دیوان محاسبات زده‌اند. اغلب صاحب‌نظران و مراجع استانداردگذار بر این عقیده هستند که این گزارشات اصلی

^۱. Hosseini pour

^۲. Gholizadeh

ترین محصول نظارت می باشد. بنابراین از اطلاعات گزارشات تفریغ بودجه تهیه شده توسط این سیستم باید به نحو مناسبی استفاده گردد. تحقیقات در زمینه استفاده از گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات می تواند به استفاده کنندگان خارجی این اطلاعات مانند مجلس شورای اسلامی، سازمان مدیریت و برنامه ریزی و وزارت اقتصاد و دارایی و نهایتاً مردم کشورمان به عنوان ولی نعمتان این مرزوبوم تاکید داشته و مربوط باشد. از این رو در این تحقیق، به بررسی نقش گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه و بودجه‌ریزی و دلایل عدم نیاز به استفاده از این اطلاعات در بودجه‌ریزی از دیدگاه کارشناسان خواهیم پرداخت.

۲- بیان مسئله

بودجه نوعی برنامه و بودجه نویسی نوعی برنامه ریزی است. لذا تا حد امکان باید این برنامه را استواری بخشید. بودجه مهمترین سند مالی کشور و هر سازمان است. بر اساس تعریف ماده یک قانون محاسبات عمومی، بودجه کل کشور برنامه مالی یک ساله دولت است که درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار را پیش بینی می کند و هزینه های انجام عملیاتی را که منجر به تحقق سیاست ها و اهداف قانونی می شود، برآورد می کند.

به رغم سه ربع قرن در تهیه و تنظیم بودجه در ایران بر پایه نظام های حقوقی و مالی مستقر و مرسوم در کشورهای دارای پارلمان و مبتنی بر پذیرش اصل تفکیک قوا، هنوز بودجه‌ریزی در کشور ما، دارای نارسایی ها و چالش های زیادی می باشد. هر چند این مشکلات از دیدگاه های متفاوتی بر جایگاه سیاسی، اجتماعی و اقتصادی دولت قابل طرح و بررسی است، ولی در برخوردی اصولی، مسائل مربوط به نظام بودجه‌ریزی و قوانین بودجه‌ای در این رابطه بیشترین خودنمایی را می کند و در عمل بیشترین عامل ناکارآمدی بودجه می باشد. در نتیجه، این امر باعث گردیده است که بودجه‌ریزی در ایران فاقد توجیهات عملی و قانون-مندی های لازم و رایج در کشورهای پیشرفته باشد. مسایل و مشکلات بودجه‌ریزی در ایران در دو بخش جداگانه «مسائل و مشکلات ناشی از نظام بودجه‌ریزی» و «مسائل و مشکلات ناشی از قوانین بودجه‌ای» می باشد.

در بخش اول مشکلات و نارسایی بودجه‌ریزی در ایران شامل موضوعات زیر است: (رضائی، ۱۳۸۶).

- تکرار احکام فاقد عملکرد که به طور مکرر در قوانین بودجه سنواتی درج می شود
- تصویب احکام غیربودجه‌ای
- اتکاء بودجه به منابع غیرواقعی
- مصارف از محل درآمدهای اختصاصی
- تعدد مراجع قانون گذاری در بودجه
- وجود احکام برداشت از سر جمع اعتبارات دستگاه های اجرایی و تخصیص مجدد به سایر امور
- تعداد بالای احکام نیازمند تدوین آیین نامه ها و دستورالعمل در بودجه

- زیاد بودن تعداد ردیف‌های متفرقه
 - نگاه سنتی و هزینه درآمدی در بودجه‌ریزی و نداشتن نگاه برنامه‌ای در آن
 - فقدان انضباط مالی و اقتصادی
 - عدم برآورد صحیح درآمدها و هزینه‌ها در بودجه
 - عدم کارایی فرآیند نظارت و کنترل بودجه‌ای
 - عملکرد نامناسب شرکت‌های دولتی در بودجه ایران
 - نقصان نظام مالیاتی و یارانه‌ای و عدم هماهنگی بین منابع و مصارف
 - فقدان اطلاعات و آمار تفصیلی بهنگام
- در بخش دوم نیز مشکلات و نارسایی‌های قوانین بودجه‌ای در ایران به این شرح می باشد:
- فرآیند قانونی ناهمگون در قوانین بودجه‌ای
 - وجود اشکالات و ابهامات در قوانین بودجه‌ای
 - عدم وجود ضمانت‌های اجرایی قوی در قوانین بودجه‌ای
 - نظام بودجه‌ریزی به روش نامناسب

با نگاهی دقیق به نارسایی‌ها و چالش‌های پیشگفته در می‌یابیم که اغلب این نارسایی‌ها در ایران معلول مبانی قانونی، اقتصادی و برنامه‌ریزی (ضوابط مالی، عملیاتی، و کنترل‌های لازم و مورد نیاز) می‌باشد که به نظر می‌رسد بخشی از نارسایی ناشی از فقدان برنامه‌ریزی معلول استفاده نکردن بهینه و مطلوب از گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات می‌باشد. گزارش تفریغ بودجه در حقیقت سند پاسخگویی دولت است که طبق نصوص قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مدیریت اجرایی کشور، بالاخص مسؤولین امور برنامه، بودجه اداری و استخدامی کشور را در بر می‌گیرد. بالتبع چنانچه نمایندگان مجلس شورای اسلامی و سازمان برنامه و بودجه در جهت اجرایی کردن پیشنهادات هر ساله دیوان محاسبات کشور عنایت نمایند ارزیابی ایفای مسؤولیت پاسخگویی دولت نیز امکان پذیر می‌گردد. به این خاطر در مقاله حاضر ضمن بررسی نقش گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه و بودجه‌ریزی، به بررسی دلایل عدم نیاز به استفاده از این اطلاعات در بودجه‌ریزی از دیدگاه کارشناسان خواهیم پرداخت.

۳- ادبیات پژوهش

پیشینه تحقیق

در زمینه پژوهش حاضر در کشور ما تحقیقاتی صورت نگرفته، ولی در زمینه استفاده از گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در تصمیمات مجلس شورای اسلامی و مسائلی از این دست تحقیقاتی صورت گرفته

است. از آنجاییکه بودجه‌ریزی نیز بخشی از تصمیم‌گیری مدیران تلقی می‌شود در این بخش برای تکمیل بحث به موارد ضروری و مرتبط اشاره می‌گردد.

اشراق (۱۳۹۶) به بررسی تاثیر گزارش تفریغ بودجه بر تصمیمات مجلس شورای اسلامی پرداخته است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد 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 آن‌ها تاثیر گذار بوده است. این در حالی است که مطابق با یافته‌ها گزارش تفریغ بودجه در زمینه حوزه پولی و بانکی و در زمینه هدفمندی یارانه‌ها، تاثیر معناداری بر تصمیمات نمونه آماری تحقیق نداشته است (اشراق، ۱۳۹۶). امیدوار (۱۴۰۱) به بررسی تاثیر گزارش تفریغ بودجه بر تهیه و تصویب قانون بودجه سالهای ۱۳۸۷ لغایت ۱۳۹۱ پرداخته است. هدف از این پژوهش ارزیابی تاثیر گزارش تفریغ بودجه بر تهیه و تصویب قوانین بودجه می‌باشد و با توجه به ارایه گزارش تفریغ بودجه در پایان هر سال در صحن علنی مجلس و قرائت آن پس از ارائه لایحه قانون بودجه، گزارش مزبور در قانون بودجه سال بعد تاثیر گذار نبوده و عملاً می‌توان از نتایج گزارش تفریغ بودجه هر سال در تهیه و تصویب قانون بودجه دو سال بعد بهره گرفت (امیدوار، ۱۴۰۱). تقی زاده (۱۴۰۳) به ارایه الگوی مطلوب ارائه گزارش تفریغ بودجه توسط دیوان محاسبات کشور پرداخته است. هدف از این پژوهش اثبات این موضوع می‌باشد که از آنجائیکه گزارش تفریغ بودجه پس از اتمام سال مالی مربوط به اجرای بودجه به مجلس ارائه می‌شود نمی‌تواند دولت را به نحو شایسته به مسیر تعیینی بودجه‌ای بازگرداند و صرفاً می‌تواند حساسیت مجلس را برای سال بعد بیشتر کند به رغم این موارد زمانی این گزارش ارائه می‌شود که مجلس در پرکاربردترین وقت خود است و عملاً بررسی این لایحه در اولویت مجلس قرار نمی‌گیرد (تقی زاده، ۱۴۰۳).

دانشفرد (۱۳۸۹) به بررسی نقش گزارش تفریغ بودجه در اعمال نظارت پارلمانی بر عملکرد دولت پرداخته است. عملکرد دولت در این پژوهش از طریق سه خرده مقیاس پاسخگویی دولت، کاهش تخلفات و استفاده در برنامه ریزی‌های آینده عملیاتی گردیده است. نتایج بررسی نشان می‌دهد که رابطه معناداری بین گزارش تفریغ بودجه با کاهش تخلفات و پاسخگویی دولت وجود دارد. اما در مورد تاثیر گزارش تفریغ بودجه بر برنامه ریزی‌های آتی دولت، نتایج تحقیق نشان می‌دهد که بین گزارش تفریغ بودجه و برنامه ریزی‌های آتی دولت رابطه معناداری وجود ندارد (دانشفرد، ۱۳۸۹).

نیکوکار (۱۳۹۵) به بررسی و شناسایی مشکلات تدوین لایحه بودجه و از جمله نقش گزارش تفریغ بودجه پرداخته است. براساس اصل (۵۵) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، ضروری است دیوان محاسبات کشور به منظور حسن اجرای نظارت و کنترل فعالیت‌های مالی دولت، «گزارش تفریغ بودجه» تهیه کند. بررسی به‌عمل‌آمده نشان می‌دهد طی ۱۰۵ سال بودجه‌ریزی قانونی در کشور ایران، قوه مجریه نتوانسته است لایحه تفریغ بودجه را به‌موقع تهیه، تنظیم و تقدیم قوه مقننه کند. عوامل این امر به ترتیب فراوانی از موضوع لایحه و قانون بودجه، مسائل دستگاه‌های اجرایی، مفهوم تفریغ بودجه، مسائل قانونی،

مشکلات حسابداری دولتی، مسائل موجود در دیوان محاسبات، چالش‌ها و مفاهیم رفتاری و محیطی و مسئله تحقیق و تخصص، ریشه گرفته‌اند (نیکوکار، ۱۳۹۵).

الماسی (۱۳۹۵) به بررسی تاثیر گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه پرداخته است. 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 بودجه ریزی، 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 بودجه ریزی اخلاص ایجاد شود و به جای آن در بودجه ریزی، رقابت شدیدی بین دستگاه‌های مختلف برای افزایش سهم بودجه خود حاکم شود. بنابراین اصلاح نظام بودجه ریزی 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. همچنین نتایج تحقیق نشان داد که گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور بر اثربخشی بودجه‌های سالیانه؛ نظارت و کنترل بر عملکرد دولت تاثیر مثبت دارد و انجام حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور بر کاهش انحرافات بودجه‌ای تاثیرگذار بوده و رعایت استانداردهای حسابرسی دولتی بر کاهش تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی و کاهش انحرافات بودجه‌ای تاثیر مثبت دارد. (الماسی، ۱۳۹۵)

مبانی نظری فرضیات تحقیق

بودجه به مفهوم امروزی که مستلزم تصویب و نظارت قوه مقننه است، نتیجه تحولی تدریجی است که همزمان با پیدایش حکومت‌های مشروطه در دنیا طی چندین قرن به وقوع پیوسته است. موضوع اختیار پارلمان در زمینه قوانین مالی و به ویژه تصویب بودجه دولت، از آن گونه اهمیتی برخوردار است که بسیاری از علمای حقوق عمومی آن را سوای قدرت قانون گذاری مورد بحث و بررسی قرار می دهند. اهمیت قدرت پارلمان ریشه تاریخی دارد، زیرا پیدایش پارلمان، پیش از هر دلیل دیگر، بر اساس کسب امتیاز شهروندان از حاکم، در مورد مالیه عمومی بوده است تا صلاحیت سیاسی و قانونگذاری آن (قاضی، ۱۴۰۲).

چانه‌زنی سیاسی در بودجه ریزی

اهداف اصلی بودجه ریزی، حداکثر کردن منابع، اولویت گذاری نیازهای مختلف و تعیین سطح مناسب هزینه‌هاست. تحقق این هدف به سادگی میسر نیست، زیرا بودجه ریزی با قدرت‌های سیاسی و رجحان تصمیم گیران روبرو است. به بیان دیگر، ملاحظات سیاسی و اعمال نظر صاحبان قدرت، بکارگیری نظرات کارشناسان یا سیستم‌های اطلاعاتی تصمیم‌گیری از جمله گزارشات تفریغ بودجه را در بودجه ریزی تحت

تاثیر قرار می‌دهد. به بیان دیگر رجحان‌های گروه‌های صاحب قدرت در واقع عامل اساسی تعیین اولویت در نظام بودجه‌ریزی شناخته می‌شود (ویل داوسکی^۱، ۲۰۰۱).

رقابت بین گروه‌های سیاسی در تمام جوامع قابل مشاهده است. تصویب سیاست‌ها و برنامه‌ها، زمانی امکان پذیر است که مورد حمایت یکی از ائتلاف‌های سیاسی عمده قرار گیرد. آنتونی داونز^۲ (۲۰۰۷) با استفاده از مفهوم کلی مبادله آراء و ائتلاف الگوی پیچیده‌تری را تهیه کرده است. در این الگو، سیاست‌های عمومی از طریق فرایند به حداکثر رساندن آراء انتخاباتی حاصل می‌شوند. اولویت به پروژه‌هایی داده می‌شود که بیشترین رای را بدست می‌آورند و کمترین رای را از دست می‌دهند. بدین ترتیب برنامه‌ها تا زمانی تصویب و تامین اعتبار می‌شوند که رای بدست آمده از آخرین اعتبار مصرف شده بیشتر از رای از دست رفته از آخرین اعتبار مصرف شده باشد.

بودجه‌ریزی افزایشی

زمانی که برای یک سال مبنای بودجه بسیار مناسبی تنظیم شده باشد و طی سال به دفعات از این بودجه بازخورد گرفته شده باشد و در نهایت، زمان و امکانات مناسبی برای تنظیم بودجه دوره بعد وجود نداشته باشد، می‌توان از سیستم بودجه بندی افزایشی استفاده کرد. یعنی بودجه سال مبنای به علاوه درصد معینی افزایش در هزینه‌ها و درآمدهای دوره آینده (سعیدی، ۱۳۸۲)

این روش با شیوه تغییرات جزئی در تصمیم گیری انطباق دارد. طبق این روش، برای تصمیم گیری جدید به تصمیم‌هایی که قبلاً در زمینه مورد نظر گرفته شده مراجعه و با توجه به نیازهای موجود، تغییراتی جزئی در آنها داده می‌شود. بودجه ریزی افزایشی برای اجتناب از مشکلات ناشی از کار عظیم و پر درد سر بودجه نویسی سالانه ابداع شده است. بدین ترتیب هر سال مجدداً از اول اقدام به کار پیچیده بودجه نویسی نمی‌شود؛ بلکه بودجه ریزان با قبول بودجه سال گذشته توجه را روی تغییرات افزایشی متمرکز می‌کنند. در این شیوه، بودجه سال گذشته به عنوان پایه ای برای مصارف جاری فرض شده، افزایش سالانه ای برای آن در نظر گرفته می‌شود که بستگی به روند تغییرات قیمت‌ها، تغییر حجم عملیات موجود، تقبل وظایف جدید و عواملی از این قبیل دارد. این تغییرات معمولاً شامل مواردی مانند افزایش دستمزدها، افزایش هزینه‌های عملیاتی، تغییرات در فعالیت‌ها. پس از در نظر گرفتن این تغییرات، بودجه سال جدید به صورت تدریجی یا افزایشی تدوین می‌شود.

این روش بودجه‌ریزی از آسانترین روش‌ها در بودجه‌ریزی می‌باشد که نیازمند حداقل اطلاعات حسابداری بوده و بیشتر متکی به اطلاعات بودجه سال قبل با افزایشی است که ناشی از ملاحظه تورم در بودجه یا افزایش ناشی از نگهداشت سرمایه یا کار جدید می‌باشد.

^۱. Davsky

^۲. Dawns

احکام تکلیفی مندرج در اسناد بالادستی

بودجه از اسناد بالادستی از جمله سند چشم‌انداز، قانون برنامه پنج ساله توسعه اقتصادی و اجتماعی، طرح تحول اقتصادی و سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی و سایر اسناد بالادستی به فراخور زمان تاثیر پذیرفته و بسیاری از ارقام بودجه دستگاه‌های اجرایی به صورت تکلیفی هر ساله در قانون بودجه سنواتی لحاظ می‌شود. به عنوان نمونه، ارقام مندرج در بودجه سنواتی برای تقویت نهاد خانواده و جایگاه زن در عرصه‌های اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی، صرفه‌جویی انرژی، تقویت نظم و انضباط اداری و مالی یا برخی راهبردهای فرهنگی و سیاسی و نظایر آن که در تبصره‌های بودجه نیز وجود دارند باعث می‌شوند هر سال رقمی از ارقام بودجه در دستگاه‌های اجرایی را به صورت تکلیفی به خود اختصاص دهند.

فرضیه‌ها

با توجه به موضوع تحقیق «بررسی نقش گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه و بودجه ریزی از دیدگاه کارشناسان» فرضیه‌های تحقیق حاضر در دو بخش مطرح می‌شود. در بخش اول فرضیه نقش گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه و بودجه‌ریزی و در بخش دوم فرضیه‌های مرتبط با دلایل عدم استفاده از گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه‌ریزی تبیین و به شرح زیر قابل طرح است:

بخش اول: فرضیه مرتبط با نقش گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه

و بودجه‌ریزی

فرضیه ۱- بودجه‌ریزی بدون استفاده موثر از گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات برنامه ریزی و تدوین می‌گردد.

بخش دوم: فرضیه‌های مرتبط با دلایل عدم استفاده از گزارشات تفریغ بودجه دیوان

محاسبات در بودجه و بودجه‌ریزی

فرضیه ۲- چانه‌زنی سیاسی نمایندگان مجلس و اعضای هیات دولت و همچنین نتایج حاصل از عملکرد ایدئولوژی سیاسی حاکم در هر دوره و نقش مخرب این مجموعه افراد در بودجه‌ریزی از دلایل عدم نیاز به استفاده از گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه‌ریزی می‌باشد.

فرضیه ۳- احکام تکلیفی مندرج در اسناد بالادستی و نقش کم‌رنگ گزارشات دیوان محاسبات در تدوین این اسناد و از طرفی الزام به تدوین بودجه‌ریزی سنواتی با اتکاء به اسناد بالادستی، دلیل عدم استفاده از گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه‌ریزی می‌باشد.

فرضیه ۴- ویژگی خاص بودجه‌ریزی به روش افزایشی، باعث بی‌نیازی از استفاده گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه‌ریزی می‌باشد.

۴- روش تحقیق

تحقیق از نظر روش استنتاج، توصیفی-تحلیلی (استقرایی) و از لحاظ گردآوری مجموعه منظمی از داده‌ها که صفت هر مورد را می‌سجد «پیمایشی» می‌باشد. برای جمع‌آوری داده‌های لازم، با رجوع به منابع علمی و نیز مصاحبه با تعدادی از کارشناسان بودجه‌ریزی و حسابداری و حسابرسان دیوان محاسبات کشور، دو پرسشنامه شامل پرسشنامه پیش‌آزمون و پرسشنامه‌ای حاوی ۵ سؤال جمعیت‌شناسی و ۲۱ سؤال درباره نقش گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه و بودجه‌ریزی و دلایل عدم نیاز به استفاده از این اطلاعات در بودجه‌ریزی، به شرح جدول شاره ۱ تدوین شد. برای پاسخگویی به سؤال‌های پرسشنامه از طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت (خیلی زیاد، زیاد، تا حدودی، کم و خیلی کم) استفاده شده است. برای تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها پاسخگویی کیفی فوق به ترتیب به صورت مقادیر ۱، ۲، ۳، ۴ و ۵ کدگذاری شده است. برای حصول اطمینان منطقی از اعتبار و روایی پرسشنامه از پیش‌آزمون استفاده شده است. بر اساس پیشنهاد مصطفی‌ازکیا (۱۳۹۷) پرسشنامه پیش‌آزمون برای دو گروه ۲۵ نفره به منظور دریافت نقطه نظرات آنها به شرح زیر اجرا گردید:

- ۱- گروهی که قصد داریم یافته‌های پژوهش را به آنها تعمیم دهیم یا به توصیف و تفسیر آن پردازیم که در پژوهش حاضر جامعه آماری تحقیق را تشکیل می‌دادند.
- ۲- صاحب نظران، متخصصان و اساتید دانشگاه که در تهیه و تنظیم پرسشنامه تبحر و تجربه داشتند.

جدول شماره ۱: اطلاعات کلی پرسشنامه تحقیق

پرسشنامه	ابعاد	شماره سؤالات	تعداد نمونه	تعداد سؤالات	هدف از ارسال
اول	-	-	۲۵	۲۶	پیش‌آزمون و بررسی روایی عبارات
دوم	جمعیت شناختی	۵-۱	۲۰۰	۲۶	جمع‌آوری اطلاعات جمعیت شناختی
	نقش گزارشات تفریغ بودجه‌ریزی	۱۳-۶	۲۰۰		اظهارنظر پیرامون فرضیه اول
	چانه‌زنی سیاسی	۱۹-۱۳	۲۰۰		اظهارنظر پیرامون فرضیه دوم
	اسناد بالادستی	۲۳-۲۰	۲۰۰		اظهارنظر پیرامون فرضیه سوم
	بودجه‌ریزی افزایشی	۲۶-۲۴	۲۰۰		اظهارنظر پیرامون فرضیه چهارم

براساس نتایج تجزیه و تحلیل پاسخ گروه ۲۵ نفره پیش‌آزمون، میزان موفقیت مشاهده شده در حدود ۶۵ درصد بود که همین نسبت به عنوان نسبت مورد انتظار برای آزمون فرضیه‌ها، ملاک عمل قرار گرفت. برای سنجش پایایی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد.

جدول شماره ۲: آزمون پایایی پرسشنامه

آلفای کرونباخ ^۱		فراوانی	
۹۴٪		۲۱	
درصد	فراوانی	مقدار	مورد
۱۰۰	۲۰۰		
۰	۰	استثناء	
۱۰۰	۲۰۰	جمع کل	

ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه مورد استفاده مطابق جدول شماره ۲ بالغ بر ۹۴ درصد است. طبق قاعده تجربی ضریب باید $(Alpa \geq \%75)$ باشد تا بتوان شاخص را دارای پایایی به شمار آورد (صدفی، ۱۳۸۲). داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از نرم‌افزارهای اکسل و SPSS تجزیه و تحلیل شد و فرضیه‌ها با استفاده از روش آماری ناپارامتریک دوجمله‌ای (نسبت موفقیت) و همچنین آنالیز واریانس فریدمن، مورد آزمون قرار گرفت. جامعه آماری تحقیق حاضر را ۱۲۰۰ نفر از کارشناسان در سطح سه استان شامل استان مرکزی، اصفهان و چهارمهرال بختیاری اعم از حسابرسان دیوان محاسبات، کارشناسان معاونت برنامه‌ریزی استانداری، ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی، حسابداران دستگاه‌های اجرایی و کارشناسان واحدهای بودجه‌ریزی دستگاه‌های اجرایی تشکیل می‌دهند که هر کدام به نوعی در حسابرسی، بودجه‌ریزی و حسابداری سابقه علمی و تجربی دارند. برای انتخاب نمونه ۲۰۰ نفری مورد نظر از روش نمونه‌گیری هدفمند استفاده گردید. نمونه‌گیری هدفمند نوعی روش نمونه‌گیری غیر احتمالی است که در آن موارد انتخاب شده به هدف پژوهش مرتبط‌اند. در تحقیقی که دیدگاه متخصصان یا افرادی با دانش تخصصی خاص قابل بررسی باشد بهتر است از روش نمونه‌گیری هدفمند استفاده شود (مدرس، ۱۳۹۰).

برای تعیین حجم نمونه به صورت زیر عمل میکنیم.

فرمول حجم نمونه (کوکرن) به صورت زیر است.

$$n = \frac{N \times Z_{\alpha/2}^2 \times \sigma^2}{\varepsilon^2 (N-1) + Z_{\alpha/2}^2 \times \sigma^2} = \frac{n_0}{\varepsilon^2 \frac{(N-1)}{N} + \frac{n_0}{N}}$$

^۱.Coronbachs Alpha

$$n_0 = \frac{Z_{\alpha/2}^2 \times \sigma^2}{\varepsilon^2} = \frac{(1.96)^2 \times 0.468}{(0.1)^2} \approx 180$$

$$n = \frac{1200 \times (1.96)^2 \times 0.468}{(0.1)^2 \times 899 + (1.96)^2 \times 0.468} = 200$$

در این رابطه N حجم جامعه، ε دقت احتمالی و σ انحراف معیارند. پس با دقت ۰/۱ در سطح $\alpha = 0.05$ حجم نمونه ۲۰۰ نفر می‌باشد.

۶- یافته‌های پژوهش

برای آزمون دوجمله‌ای فرضیه‌ها، ابتدا اساس ارزش عددی اختصاص یافته به گزینه‌های (خیلی زیاد تا خیلی کم) پاسخ سوالات، مجموع امتیاز هر یک از افراد نمونه در مورد هر فرضیه تعیین گردید و پس از تقسیم آن بر تعداد سوالات، میانگین امتیاز هر فرد در هر فرضیه به دست آمد. با توجه به دامنه تعریف شده، میانگین به دست آمده در بازه (۵ و ۱) قرار می‌گیرد و چنانچه میانگین امتیاز فردی بالاتر از ۳ باشد، در فرضیه بخش اول به مفهوم این است که گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه و بودجه‌ریزی به صورت موثر استفاده نمی‌شود و در فرضیه‌های بخش دوم به مفهوم تأیید دلایل عدم نیاز به استفاده از گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه‌ریزی می‌باشد.

بر این اساس پاسخ دهندگان به دو گروه موافق و مخالف تقسیم شدند. به عبارت دیگر، فرضیه‌های تحقیق در قالب فرض آماری به صورت H_0 (پاسخ‌های خیلی زیاد، زیاد و تا حدودی) و H_1 (پاسخ‌های خیلی کم و کم) و نسبت مشاهده مورد انتظار ۶۵ درصد در نظر گرفته شدند. با در نظر گرفتن این نکته، نتایج آزمون دوجمله‌ای (نسبت موفقیت) فرضیه اول بخش اول در جدول شماره ۳ ارائه شده است. طبق جدول سطح معنی‌داری (مقدار P) در همه فرضیه‌ها، کوچکتر از ۰/۰۰۱ و نسبت مشاهده برای گروه موافق بیشتر از نسبت آزمون (۶۵ درصد) است. بنابراین می‌توان با اطمینان ۹۹ درصد به پذیرش فرضیه تحقیق حکم نمود و پذیرفت که گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در بودجه و بودجه‌ریزی استفاده نمی‌شود.

جدول شماره ۳: نتایج آزمون فرضیه اول بخش اول با استفاده از آزمون نسبت موفقیت

فرضیات	گروه‌ها	میانگین امتیاز	تعداد مشاهده شده	درصد نسبت مشاهده شده	نسبت مبنا	سطح معنی‌داری (مقدار P)	نتیجه
فرضیه اول	مخالف	≥ 3	۳۱	۱۵	۶۵	۰/۰۰۰	تایید
	موافق	< 3	۱۶۹	۸۵			

			۱۰۰	۲۰۰	جمع	
--	--	--	-----	-----	-----	--

به ترتیبی که در فرضیه اول بخش اول عمل شد برای فرضیه‌های بخش دوم نیز عملیات تکرار و فرضیه‌ها در قالب فرض آماری به صورت H_0 (پاسخ‌های خیلی زیاد، زیاد و تا حدودی) و H_1 (پاسخ-های خیلی کم و کم) و نسبت مشاهده مورد انتظار ۶۵ درصد در نظر گرفته که نتایج آن در جدول شماره ۴ ارائه شده است. طبق جدول سطح معنی‌داری (مقدار P) در همه فرضیه‌ها، کوچکتر از ۰/۰۰۱ و نسبت مشاهده برای گروه موافق بیشتر از نسبت آزمون (۶۵ درصد) است. بنابراین می‌توان با اطمینان ۹۹ درصد به پذیرش فرضیه‌های بخش دوم تحقیق حکم نمود و پذیرفت تمام دلایل عدم نیاز به استفاده از گزارشات تفریغ بودجه در بودجه و بودجه‌ریزی تأیید می‌گردد.

نتایج حاصل از سوالات بعد چانه‌زنی سیاسی مربوط به فرضیه دوم نشان دهنده آن است که چانه‌زنی سیاسی نمایندگان مجلس و اعضای هیات دولت و همچنین نتایج حاصل از عملکرد ایدئولوژی سیاسی حاکم در هر دوره با توجه به جدول شماره ۴ در فرضیات بخش دوم نقش قابل ملاحظه‌ای در تعیین اعداد و ارقام در بودجه‌ریزی داشته و کارشناسان بودجه‌ای را به نوعی مستحصل نموده تا آنجاییکه پژوهش‌هایی در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (عمرانی) وجود دارد، که برخلاف توجیهات فنی و اقتصادی کارشناسان، در بودجه دستگاه اجرایی پایدار می‌گردد.

استفاده آسان از بودجه‌ریزی به روش افزایشی، بر اساس سوالات بعد بودجه‌ریزی افزایشی فرضیه چهارم پرسشنامه، عاملی بوده که باعث شده این نوع از بودجه‌ریزی مورد استقبال واحدهای بودجه‌ریزی قرار گیرد. روشی که این نوع از بودجه‌ریزی از آن استفاده می‌کند که متناسب با ضرورت تحقیق تنها به بخش‌هایی از آن در مبانی نظری تحقیق اشاره شد باعث می‌گردد که نیاز به گزارشات تفریغ بودجه بسیار کم‌رنگ گردد و واحدهای بودجه‌ریزی با ارقام تصویب شده سال قبل و با اندک افزایشی که ناشی از افزایش‌های تورمی یا ناشی از کارهای جدید، اقدام به بودجه‌ریزی نمایند.

احکام تکلیفی مندرج در اسناد بالادستی که در تحقیق حاضر از رتبه و اولویت پایین‌تری با توجه به نتایج آزمون فریدمن نسبت به سایر دلایل به خود اختصاص داده نیز از عواملی می‌باشد که باعث عدم نیاز به استفاده از گزارشات تفریغ بودجه در بودجه و بودجه‌ریزی می‌گردد. نتایج حاصل از سئوالات بعد اسناد بالا دستی مربوط به فرضیه سوم پرسشنامه حاکی است که بودجه‌ریزی تحت تأثیر برنامه‌ریزی بلندمدت موجود در قوانین برنامه‌های پنج ساله و سایر برنامه‌ریزی‌های بلندمدت مانند سند چشم‌انداز بیست ساله و اصل ۴۴ قانون الحاق قرار می‌گیرد. احکام تکلیفی مندرج در اسناد بالادستی و نقش کم‌رنگ گزارشات دیوان محاسبات در تدوین این اسناد و از طرفی الزام به تدوین بودجه‌ریزی سنواتی با اتکاء به اسناد بالادستی، دلیل عدم استفاده از گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه‌ریزی می‌باشد. لازم به توضیح است که از لحاظ قوانین و مقررات بودجه‌ریزی، قوانین بودجه سنواتی باید با اسناد بالادستی مطابقت داشته باشد. بنابراین موضوع فوق در صورتی که اسناد بالادستی از توجیه اقتصادی اجتماعی لازم برخوردار باشد به عنوان ایرادی

در بودجه‌ریزی نبوده و تنها به دلیل تعیین تکلیف در بودجه‌ریزی باعث می‌شود که نیاز به استفاده از گزارشات تفریغ بودجه را کم‌رنگ کند. و عدم استفاده از گزارشات تفریغ بودجه در تهیه این اسناد نیز مزید بر علت می‌باشد.

جدول شماره ۴: نتایج آزمون فرضیه‌های بخش دوم با استفاده از آزمون نسبت موفقیت

نتیجه	سطح معنی‌داری (مقدار P)	نسبت مبنا	درصدنسبت مشاهده شده	تعداد مشاهده شده	میانگین امتیاز	گروه‌ها	فرضیات بخش دوم
تایید	۰/۰۰۰	۶۵٪	۰	۰	≥ 3	مخالف	فرضیه دوم
			۱۰۰	۲۰۰	< 3	موافق	
			۱۰۰	۲۰۰		جمع	
تایید	۰/۰۰۰	۶۵٪	۳۱	۶۲	≥ 3	مخالف	فرضیه سوم
			۶۹	۱۳۸	< 3	موافق	
			۱۰۰	۲۰۰		جمع	
تایید	۰/۰۰۰	۶۵٪	۲۲	۴۵	≥ 3	مخالف	فرضیه چهارم
			۷۸	۱۵۵	< 3	موافق	
			۱۰۰	۲۰۰		جمع	

رتبه‌بندی یا اهمیت فرضیه‌های بخش دوم در مقایسه با همدیگر با استفاده از آزمون فریدمن به شرح جدول شماره ۵ است. نتایج حاکی از آن است که چانه‌زنی سیاسی نمایندگان مجلس و اعضای هیات دولت و همچنین نتایج حاصل از عملکرد ایدئولوژی سیاسی حاکم در هر دوره و نقش مخرب این مجموعه افراد در بودجه‌ریزی از دلایل عدم نیاز به استفاده از گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه‌ریزی در اولویت اول، ویژگی خاص بودجه‌ریزی به روش افزایشی به عنوان دلیل عدم نیاز به استفاده از گزارشات تفریغ بودجه در بودجه‌ریزی در اولویت دوم و احکام تکلیفی مندرج در اسناد بالادستی و نقش کم‌رنگ گزارشات دیوان محاسبات در تدوین این اسناد و از طرفی الزام به تدوین بودجه‌ریزی سنواتی با اتکاء به اسناد بالادستی، دلیل عدم استفاده از گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه‌ریزی در اولویت سوم قرار می‌گیرند.

جدول ۵: میانگین رتبه و اولویت بندی دلایل عدم استفاده از گزارشات تفریغ بودجه‌در بودجه ریزی

شماره اولویت	میانگین رتبه	شرح فرضیات بخش دوم
۱	۵	چانه‌زنی سیاسی نمایندگان مجلس و اعضای هیات دولت و همچنین نتایج حاصل از عملکرد ایدئولوژی سیاسی حاکم در هر دوره و نقش مخرب این مجموعه افراد در بودجه‌ریزی از دلایل عدم نیاز به استفاده از گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه‌ریزی می‌باشد.
۳	۱.۲	احکام تکلیفی مندرج در اسناد بالادستی و نقش کم‌رنگ گزارشات دیوان محاسبات در تدوین این اسناد و از طرفی الزام به تدوین بودجه‌ریزی سنواری با اتکاء به اسناد بالادستی، دلیل عدم استفاده از گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه‌ریزی می‌باشد.
۲	۳.۷	ویژگی خاص بودجه‌ریزی به روش افزایشی، باعث بی‌نیازی از استفاده گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه‌ریزی می‌باشد.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل توصیفی جمعیت شناسی حاکی است ۷۹ درصد پاسخگویان مقطع تحصیلیشان را لیسانس و ۱۶ درصد فوق لیسانس و ۵ درصد نیز دکتری عنوان کرده‌اند. اکثریت پاسخگویان (۷۱ درصد) رشته تحصیلی خود را حسابداری عنوان کرده و ۱۷ درصد مدیریت، ۱۰ درصد اقتصاد و ۲ درصد در سایر رشته‌ها تحصیل کرده‌اند. پست سازمانی ۵۱ درصد پاسخگویان حسابدار، ۹ درصد حسابرس برون سازمانی یا داخلی، ۳۱ درصد کارشناس بودجه و ۹ درصد مدیر امور مالی و ذیحساب هستند. تجربه و سوابق کاری ۵ درصد از پاسخگویان تا ۵ سال، ۳۰ درصد ۵ تا ۱۰ سال، ۱۸ درصد ۱۰ تا ۱۵ سال و ۴۷ درصد ۱۵ سال و بیشتر عنوان کرده‌اند. ۸۷ درصد کارمند سازمان یا اداره دولتی و ۱۰ درصد کارمند شرکت دولتی و ۳ درصد کارمند دانشگاه می‌باشند.

۷- محدودیت‌های پژوهش

با توجه به استفاده از متغیرهای رفتاری در فرضیه‌های تحقیق حاضر، در صورت تغییر رفتار هر کدام از متغیرها مانند تغییر در روش بودجه ریزی و نگاه حزبی به انتخابات مجلس، نتایج تحقیق با احتیاط بیشتری استفاده گردد.

۸- نتیجه‌گیری و پیشنهاد

نتایج این تحقیق نشان داد که گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه و بودجه‌ریزی نقشی نداشته است. این نتایج با وجود رفع بسیاری از موانع از جمله کاهش زمان تهیه گزارش تفریغ بودجه توسط دیوان محاسبات کشور در طی سال‌های اخیر همچنان وجود دارد و بر خلاف تصور امیدوار (۱۴۰۱) که عدم استفاده از گزارشات تفریغ بودجه در تهیه و تصویب قوانین بودجه را ناشی از «ایرادات شکلی» دانسته و زمان ارایه گزارش تفریغ بودجه را عامل از حیز انتفاع خارج شدن گزارش تفریغ دانسته با رفع شدن ایرادات شکلی در طی سال‌های اخیر همچنان عدم استفاده از گزارشات تفریغ بودجه مشهود است. با توجه به نتایج فرضیه اول بخش اول توصیه می‌شود که برای برطرف نمودن مشکلات بودجه و رعایت انضباط مالی و اقتصادی، داشتن نگاه برنامه‌ای به بودجه و بودجه‌ریزی، و نگاه تخصصی به بودجه‌ریزی توسط سازمان برنامه و بودجه و متعاقب آن برآورد صحیح درآمدها و هزینه‌ها در بودجه، و هماهنگی بین منابع و مصارف بودجه بایستی گزارشات تفریغ بودجه به سازمان برنامه و بودجه ارسال و در خصوص استفاده یا عدم استفاده از بندهای گزارش تفریغ بودجه سازمان موظف به پاسخگویی به دیوان محاسبات کشور باشد. تا از این طریق هم از گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در بودجه‌ریزی استفاده شود و هم دیوان محاسبات با این انگیزه و با بازخود سازمان برنامه بودجه نسبت به ارتقاء گزارشات خود اقدام نماید.

پیرامون نتایج فرضیه دوم بخش دوم، توصیه می‌شود که برای کمرنگ یا بی‌رنگ نمودن نقش چانه‌زنی سیاسی گروه‌های سیاسی حاکم در هر دوره، انتخابات نمایندگان از حالت فردی به سمت انتخاب‌های حزبی تغییر کند تا از منطقه‌گرایی در بودجه‌ریزی جلوگیری شود. تلاش برای اختصاص سهم بالاتری از بودجه برای منطقه جغرافیای حوزه انتخاباتی ناشی از نگرش‌های بخشی‌گرایانه مسئولان دولتی و رویکردهای منطقه‌گرایی نمایندگان است که این مسئله اقدام برای تدوین بودجه سالانه واقع بینانه را با موانع زیادی مواجه می‌سازد که با از بین رفتن انتخابات فردی و حرکت به سمت انتخابات حزبی می‌تواند به شکل معقولی حل و فصل گردد.

پیرامون نتایج فرضیه سوم بخش دوم، جز تهیه اسناد بالادستی با دقت نظر و مبتنی بر تفکر راهبردی توصیه‌ای متصور نیست هر چند که گزارشات تفریغ بودجه به عنوان بازخورد نهایی می‌تواند در تنظیم اسناد بالادستی نیز مورد استفاده قرار گیرد.

پیرامون نتایج فرضیه چهارم بخش دوم، توصیه می‌شود بودجه‌ریزی به روش عملیاتی جایگزین بودجه-ریزی به روش افزایشی گردد. روش بودجه‌ریزی عملیاتی متکی به استفاده از قیمت تمام شده کالاها و خدمات بوده که محصول اطلاعات حسابداری می‌باشد. و قطعاً گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات نیز

می تواند در شکل دهی و راستی آزمایی قیمت تمام شده کالا ها و خدمات اطلاعات مفیدی در اختیار سازمان برنامه و بودجه قرار دهد و از طرف دیگر چراغ راه نمایندگان مجلس در نظارت قرار گیرد.

۹- پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی

- ۱- تکرار این تحقیق برای بررسی جایگاه گزارشات تفریغ بودجه در حفظ تعادل قوا و مشروعیت آن ها در نظام سیاسی کشور
- ۲- بررسی امکان سنجی گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات در جلوگیری از پولشویی دولتی بر اساس یافته های دیوان محاسبات در خصوص حساب های بانکی دستگاههای اجرایی

منابع

- اشراق، شهرام، امام قلی زاده، سعید و عباسی، ابراهیم (۱۳۹۶). بررسی تاثیر گزارش تفریغ بودجه بر تصمیمات مجلس شورای اسلامی، مجله دانش حسابرسي، دوره ۱۷، شماره ۶۹، ۱۷(۶۹)
- ازکيا، مصطفى و دربان، علیرضا (۱۳۹۷). کتاب روش های کاربردی تحقیق، جلد اول، نوبت چهارم، انتشارات کیهان.
- الماسی، حسن، دهگان، محمود و حیدری داریوش (۱۳۹۵). بررسی گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی در بودجه سالیانه، نشریه دانش حسابرسي، شماره ۱۶، ۶۱-۳۵.
- امیدوار، مریم، توکلی، فرشته و اسمعیلی، مصطفى (۱۳۹۵). بررسی تاثیر گزارش تفریغ بودجه بر تهیه و تصویب قانون بودجه سال های ۱۳۸۷ الی ۱۳۹۱، کنفرانس ملی نقش حسابداری، اقتصاد و مدیریت.
- دانشفرد، کرم اله و قزلباش، حسن (۱۳۸۹). بررسی نقش گزارش تفریغ بودجه در اعمال نظارت پارلمانی بر عملکرد دولت. حسابداری مدیریت. ۱۰۳-۹۳.، نشریه حسابداری مدیریت، دوره ۳، شماره ۴.
- رمضانی، م. (۱۳۸۶). مروری بر مشکلات و نارسایی های بودجه در ایران، مجله دانشکده علوم انسانی، ص ۵۴.
- تقی زاده، احمد و منصوری زاده، خلیل (۱۴۰۳)، الگوی مطلوب ارائه گزارش تفریغ بودجه توسط دیوان محاسبات کشور، فصلنامه علمی برنامه و ریزی بودجه، سال ۲۹، شماره ۱، ص ۱۶۱-۱۳۵.
- قاضی، ابوالفضل، (۱۴۰۲). حقوق اساسی و نهاد های سیاسی، چاپ شصت و ششم، انتشارات دانشگاه تهران.
- مدرس، حصارزاده و بذرافشان (۱۳۹۰). پژوهش و نگارش پایان نامه، ناشر تهران ترمه
- نیکو کار، غلامحسین، جلالی، فرزانه، فلاح، مهدیه و مشایخی، بیتا (۱۳۹۵). بررسی و شناسایی مشکلات تدوین لایحه بودجه، مجله مدیریت دولتی دانشگاه تهران، ص ۳۷۲-۳۴۹.

References

- Dawns, A. (۲۰۰۷). An economic theory of democracy (p. ۵۲).
- Davis, C. E. (۱۹۹۷). An assessment of accounting security. CPA Journal, March.
- Hosseinipour, S. M. Z. (۲۰۱۸). Causality assessment among budget deficit, money supply and inflation rate in Iran. Volume ۶, Issue ۲۱, ۸۰-۱۰۰.
- Kong, D. (۲۰۰۷). Performance-based budgeting: The US experience. Journal of Public Organization Review, ۱۶, ۱۲۰.
- gholizadeh, Reza & Hosseini Nasab, M. (۲۰۱۰). Analysis of the fiscal sources of inflation in Iran giving special emphasis to budget deficits. Economic Research Quarterly, ۱۰, ۴۳-۷۰. <https://doi.org/۱۰,۳۰۵۰۷/JMSP.۲۰۲۲,۳۲۲۸۳۵,۲۳۵۹>
- Romney, M. B., & Steinbart, P. J. (۲۰۰۹). Accounting information systems. Prentice Hall, p. ۱۱.
- Wildavsky, A. (۲۰۰۱). The politics of the budgeting p