



Assessing the Success Rate of Reforming the Country's Budgeting System from the Perspective of Government Employees and Managers

Akbar Aminimehr^{1*}, Amin Aminimehr²

1. Assistant Prof. Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran.

2. M.Sc. Student, Department of Financial Engineering, Ershad-Damavand University, Tehran, Iran.

Corresponding Author:

Akbar Aminimehr
Email: aminimehr_a@pnu.ac.ir

Received: 2022/09/22

Accepted: 2023/02/14

How to Cite:

Aminimehr, A; Aminimehr, A; (2023), Assessing the Success Rate of Reforming the Country's Budgeting System from the Perspective of Government Employees and Managers, *Governmental Accounting*, 9(18), 187-206.

ABSTRACT

Subject and Purpose: The problems and challenges of budgeting in Iran have always encouraged economic thinkers and government officials to think of a solution in this regard. In this regard, a two-stage plan for each stage, including four sections, was approved by the Cabinet in 2002, and that plan was the basis for reforming the country's budget system.

Research Method: This research intends to examine the success rate and its challenges from the perspective of experts and managers, considering the 18 years from the approval and implementation of the plan.

Research Findings: Considering the objectives of the project, the conceptual definitions were converted into measurable variables and developed in the form of a 7-step questionnaire. Participants in the study included managers and financial and budget experts of government organizations, including the General Departments of Planning and Budget and the Departments of Education, Labor and Social Affairs of the three provinces of Tehran, Alborz and Qom, who are engaged in work in the specialized field of budget in government organizations.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: In general, based on the obtained evaluation, the overall goals of the project were estimated as average, which does not seem promising considering the time and cost spent in this regard. Meanwhile, the goals of the first stage were estimated as average and the second stage as below average. The degree factor did not affect the results, but women underestimated the success of the project and managers generally overestimated the success of the project.

Keywords: Program, Operational Budgeting, Budgeting Reform.

JEL Classification: M00, E42.



Copyright © 2023 The Authors. Published by Payame Noor University.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International License (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>). Non-commercial- NoDerivatives uses of the work are permitted, provided the original work is properly cited.

<https://gaa.journals.pnu.ac.ir/>

بررسی میزان موفقیت اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور از دیدگاه کارکنان و مدیران دولتی

اکبر امینی مهر^{۱*}، امین امینی مهر^۲

چکیده

موضوع و هدف مقاله: معضلات و چالش‌های بودجه‌ریزی در ایران، همواره اندیشمندان اقتصادی و دست‌اندرکاران اجرایی دولت را به چاره‌اندیشی در این خصوص ترغیب کرده است. در این راستا طرحی دو مرحله‌ای و هر مرحله شامل چهار بخش، در سال ۱۳۸۱ به تصویب هیئت دولت رسید و آن طرح مبنای اصلاح نظام بودجه کشور قرار گرفت.

روش پژوهش: این پژوهش برآن است تا با توجه به بازه زمانی ۱۸ ساله از تصویب و اجرای طرح به بررسی میزان توفیق و چالش‌های آن از دیدگاه کارشناسان و مدیران دست‌اندکار بپردازد.

یافته‌های پژوهش: با در نظر گرفتن اهداف طرح، تعاریف مفهومی به متغیرهای قابل سنجش تبدیل شد و در قالب یک پرسشنامه ۷ مرحله‌ای تدوین شد. شرکت‌کنندگان پژوهش شامل مدیران و کارشناسان مالی و بودجه‌ای سازمان‌های دولتی شامل ادارات کل برنامه و بودجه، ادارات آموزش و پرورش و کار و امور اجتماعی سه استان تهران، البرز و قم که در زمینه تخصصی بودجه در سازمان‌های دولتی مشغول به کار هستند، تعیین شد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزودن آن به دانش: در مجموع بر اساس ارزشیابی به دست آمده اهداف کلی طرح در حد متوسط برآورد شد که با توجه به وقت و هزینه صرف شده در این خصوص امیدوارکننده به نظر نمی‌رسد. ضمن آنکه اهداف مرحله اول در حد متوسط و مرحله دوم کمتر از متوسط برآورد شد. عامل مدرک تحصیلی تأثیری در نتایج نداشت اما خانمها موفقیت طرح را کمتر و مدیران در مجموع موفقیت طرح را بیشتر برآورد کرده‌اند.

واژه‌های کلیدی: بودجه‌ریزی برنامه‌ای، عملیاتی، اصلاح بودجه بندی.

طبقه‌بندی موضوعی: M00، E42.

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور.

تهران، ایران.

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه مهندسی

مالی، دانشگاه ارشد، تهران، ایران.

نویسنده مسئول:

اکبر امینی مهر

رایانامه:

aminimehr_a@pnu.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۶/۳۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۱/۲۵

استناد به مقاله:

امینی مهر، اکبر؛ امینی مهر؛ امین. (۱۴۰۲).

بررسی میزان موفقیت اصلاح نظام بودجه‌ریزی

کشور از دیدگاه کارکنان و مدیران دولتی، دو

فصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۹ (۱۸)،

۱۸۸-۲۰۶.



حقوق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۲. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیر تجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و با رعایت شرایط مندرج در آدرس زیر مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International License (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

<https://gaa.journals.pnu.ac.ir/>

مقدمه

بودجه سند مالی، حقوقی و فنی است که در آن ارقام مالی در چارچوب رسیدن به اهداف سیاسی و اقتصادی در چارچوب اصول و قواعد حقوقی تدوین می‌شود (قربانی درآباد، ۱۳۹۸). در تعبیری کلی، می‌توان بودجه را «علم و هنر تخصیص منابع محدود برای رفع نیازهای نامحدود» دانست (نیکوکار، جلالی، فلاح هروی، مشایخی، ۱۳۹۵). به عبارت دیگر بودجه، برنامه مالی سالانه یک نظام سیاسی است که همه عملیات و اولویت‌های حکومت را بازتاب می‌دهد (سیدرضایی، ۱۳۹۶).

منطق و دلیل اساسی برای بودجه‌ریزی در بخش دولتی، رسیدن به رفاه اجتماعی است (جانسون، سیوربو، ۲۰۱۴). ضرورت برنامه‌ریزی و تدوین بودجه در واقع از همان اصل اساسی و بنیادین که فلسفه و دلیل وجودی علم اقتصاد را تشکیل می‌دهد، ناشی می‌شود و آن عبارت از جمله معروف نامحدود بودن نیازها و محدود بودن منابع است. پس بودجه‌ریزی نوعی برنامه‌ریزی برای استفاده بهینه از منابع برای رفع نیازهاست. هرچه دقت و تکنیک‌ها و روش‌های بهتری در بودجه‌ریزی به کار رود، به هدف اصلی یعنی استفاده بهینه از منابع نزدیکتر می‌شود. بودجه‌ریزی در سطح کلان یک کشور به خصوص کشورهای در حال توسعه همیشه چالش برانگیز و دارای موانع و مشکلات فراوان بوده، به گونه‌ای که گاهی آن را به کلی از هدف اصلی دور ساخته است. با نگاهی به نظرات دست‌اندرکاران عملی بودجه و نیز کارشناسان برنامه‌ریزی، اقتصاد و مدیریت و دیدگاه‌های مختلف در خصوص توسعه و بودجه‌ریزی دولتی و بودجه‌ریزی در ایران، مشکلات و معضلات فراوانی مشاهده می‌شود. فرآیند زمانی طولانی تدوین بودجه در کشور یعنی حدود نه ماه، عدم دقت کافی و شایسته در برآوردها به گونه‌ای که همواره در دهه‌های اخیر با کسری یا مازاد چشمگیر بودجه روبرو بوده، وجود الگوهای چندگانه و گاهی متعارض در تدوین و تصویب بودجه و سایر مشکلاتی که در بخش بیان مسئله بدان پرداخته می‌شود، موجب ناکارآمدی بودجه و نارضایتی بخش‌های مختلف در نهادهای اجرایی و نظارتی و آحاد جامعه شده است. از آنجایی که بودجه ابزار اساسی دولت در اجرای وظایف خود و نیز حرکت در جهت برنامه‌های توسعه‌ای کشور و ابزار اصلی برای سیاست‌گذاری‌های اقتصادی است، اصلاح و تحول اساسی در نظام بودجه‌ریزی کشور از اقدامات ضروری و اساسی در این رهگذر به شمار می‌رود. در این راستا طرحی دو مرحله‌ای در جهت بهسازی و اصلاح بودجه در سال ۸۱ تصویب و به دستگاه‌ها ابلاغ شد، با توجه به گذشت یک دوره زمانی قابل قبول (۱۸ ساله برای یک طرح اساسی بلند مدت) از یک طرف و احساس وجود مشکل و انتقادات فراوان

در خصوص روند بودجه‌ریزی و از سوی دیگر این مقاله بر آن است که به بررسی میزان تحقق اهداف اصلاحی طرح و بررسی مشکلات و معضلات باقی مانده در این خصوص و شاید آسیب شناسی و پیشنهادات کاربردی در جهت اهداف طرح بپردازد. با نگاهی به مشکلات بودجه‌ریزی دولتی در ایران از دیدگاه کارشناسان عملی بودجه و صاحب نظران اقتصادی و دست‌اندرکاران اجرایی به موارد فراوان و متعددی برخورد می‌شود. برجسته‌ترین موارد مشکلات و کاستی‌ها از دیدگاه کارشناسان به شرح زیر است:

- محدودیت‌های زمانی در تهیه و تصویب بودجه، عدم شفافیت، وجود تبصره‌های غیربودجه‌ای و تسهیلات تکلیفی بانک‌ها (شبییری نژاد، ۱۳۸۱)؛
- کسری مستمر، اصلاحی‌های مکرر، مجوزهای خاص، از عوامل ناکارآمدی نظام بودجه‌ریزی کشور است (محمدپور، ۱۳۸۱).
- وابستگی به درآمدهای نفتی موجب شده است که نظام بودجه‌ریزی کشور تحت تأثیر نوسانات مالی و اقتصادی جهانی قرار گیرد (شبییری نژاد، ۱۳۸۷).
- فقدان سه خصیصه: آمریت، ضمانت اجرا و عمومیت در سند بودجه این سند را به جای قانون تنها به یک مجوز تبدیل کرده است (نصیری، ۱۳۸۱).
- نارسایی‌های عمده قوانین و مقررات اداری و قانون استخدامی کشور یکی از دلایل ناکارآمدی نظام بودجه ریزی است (بازیار، ۱۳۸۱).
- کسری‌های بودجه سبب کاهش اعتبارات عمرانی می‌شود (محمدپور، ۱۳۸۷).
- گزارش‌های سالانه دیوان محاسبات عمومی، بازرسی کل کشور، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی و سایر گزارش‌ها منجر به اصلاح تصمیم‌گیری و اصلاح لوایح سالانه بودجه نمی‌شود (محسنی، ۱۳۸۷).
- از آنجا که قوه مقننه نسبت به دولت در دسترسی به اطلاعات مورد نیاز با محدودیت روبرو است، بنابراین تجزیه و تحلیل انتخاب‌های دولت توسط مجلس با مشکل روبه رو می‌شود (شبییری نژاد، ۱۳۸۶).
- وجود مغایرت اساسی بین درآمدها و هزینه‌های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای به دلیل عدم رعایت اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد و اصل افشا (امینی مهر، مقدم و باستانی، ۱۳۹۵)؛
- عدم التزام دستگاه‌ها به رعایت قوانین و مقررات، عدم ارتباط بین برنامه و بودجه، فقدان مطالعات توجیهی طرح‌ها، شروع عملیات بیش از ظرفیت‌های اجرایی،

خود به وجود کسری بودجه پاکستان در سال ۲۰۰۴ به حدود ۴ درصد تولید ناخالص داخلی GDP اشاره می‌کند که این رقم با تغییراتی کاهش و یا افزایشی در ۲۰۰۶ به بالاترین میزان خود ۷/۳ در سال ۲۰۰۸ رسیده است. وی یکی از دلایل کسر بودجه را عدم شفافیت در بودجه طرح‌ریزی شده و عدم توانایی دولت در پیش‌بینی مخارج و عایدی‌ها بیان می‌کند.

مواردی از این دست، کارشناسان و پژوهشگران اقتصادی را بر آن داشته که برای بهبود و بهسازی بودجه‌ریزی، مطالعات گسترده‌ای انجام دهند. امروزه یکی از یافته‌ها و پیشنهادهای برای بهبود بودجه‌ریزی عملیاتی و یا به عبارتی بودجه‌ریزی تعهدی است که در آن اهداف زیر دنبال می‌شود:

- ارائه مبنای صحیح برای تصمیم‌گیری در مورد تخصیص منابع؛
 - تمرکز فرآیند تصمیم‌گیری روی مهم‌ترین مسائل و چالش‌هایی که دستگاه با آن روبرو است، ایجاد ارتباط میان بودجه و نتایج برنامه و پر بار ساختن خدمات دریافتی یا همان مدیریت کیفیت جامع؛
 - ارایه مبنایی برای پاسخگویی بیشتر در ازای استفاده از منابع کشور، امکان نظارت موثر برای اجرای عملیات (قدیمی پور، طریقی، ۱۳۷۸)؛
 - در همین راستا و همچنین از آنجایی که جهت‌گیری مناسب در تهیه و تنظیم برنامه‌های توسعه و بودجه‌های سالیانه در دولت و تدوین و تصویب آنها در مجلس شورای اسلامی باید بیشتر معطوف به آثار ناشی از اجرای آنها در جامعه باشد، به گونه‌ای که تحقق بخش سیاست‌ها، اهداف و الزامات تبیین شده سند چشم‌انداز باشند (نویخت، ۱۳۹۱).
- سازمان برنامه و بودجه کشور برای اصلاح بودجه‌ریزی و رسیدن به بودجه‌ریزی عملیاتی یا استفاده از مزایا و اهداف آن در سال ۱۳۸۱ مبادرت به تدوین طرح نظام بودجه‌ریزی کشور کرد که اهداف آن در دو مرحله به شرح زیر است:
- مرحله اول:
- اصلاح حجم و ترکیب سند لایحه بودجه که تقدیم مجلس می‌شود (تبصره‌ها و سایر بخش‌های لایحه بودجه).
 - اصلاح نظام طبقه‌بندی و شفاف سازی درآمدها و هزینه‌های بودجه؛
 - اصلاح روشهای برآورد درآمدها و هزینه‌های بودجه؛
 - اصلاح نظام مدیریت اطلاعات بودجه.
- مرحله دوم:
- در مرحله دوم طرح مقرر شد تا اهداف زیر دنبال شود:

عدم برآورد صحیح هزینه‌های طرح‌ها، تأثیر عوامل غیرکارشناسی در انتخاب طرح‌ها، ضعف سازمان مسئول نظارت، نارسایی قوانین، فقدان باور به کار برنامه‌ای در نهایت دلایل عدم موفقیت نظارت عملیاتی در نظام بودجه‌ریزی ایران بوده‌اند (محسنی، اصلانی، ۱۳۸۲).

- عدم مطلوبیت ساختار کنونی بودجه، نامتناسب بودن طبقه بندی اطلاعات و فرآیند بودجه‌ریزی، ناکافی بودن اطلاعات مندرج در سند بودجه برای تصمیم‌گیری قوه مقننه، عدم شفافیت لازم و دقت کافی در برآوردهای هزینه‌ای و درآمدی، قانون‌گذاری در تبصره‌های بودجه و وجود تسهیلات تکلیفی در بودجه، از کاستی‌ها و اشکالات موجود در نظام بودجه‌ریزی کشور اعلام شد (هاند قاسمی، ۱۳۸۷).
- کردیچچه نیز در کتاب خود در باب مشکلات بودجه‌ریزی دولتی بیان می‌کند، تصمیم‌گیری در خصوص اولویت‌ها در مرحله تهیه و تنظیم بودجه ممکن است به شکل کاملاً مصنوعی انجام شود و به عنوان دلیل به موارد زیر اشاره می‌کند:
۱. تخصیص‌های نقدی یا تکمیلی که به تدریج در طی سال صورت می‌گیرد، اولویت‌بندی یادشده را بی اثر می‌کند.
 ۲. مبالغ منظور شده در ردیف‌های بودجه از شفافیت لازم برای پیش‌بینی تخصیص واقعی در دوران بودجه برخوردار نیستند.
 ۳. در عمل اولویت‌ها خارج از چارچوب معمولی بودجه تعیین می‌شود. به طور مثال توسط دفتر رئیس‌جمهور به دلیل وجود برخی قوانین به تدریج اقلامی در سند بودجه اضافه شده‌اند که ناقض اصول بودجه و انضباط مالی بوده و کارایی آن را کاهش داده‌اند. مهم‌ترین این موارد اقلام درآمد - هزینه هستند که به موجب قوانین خاص یا قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معینی به تدریج در سند بودجه منظور شده‌اند (کردیچچه، ۱۳۸۵).
- در خصوص مشکلات فرآیند بودجه در ایران، اشکالات مربوط به ترکیب درآمدها و هزینه‌های دولت یعنی درصد سهم نفت، درصد سهم مالیات و نیز مشکلات مربوط به طبقه‌بندی بودجه، اقلام با ماهیت‌های مختلف در درآمدهای بودجه و عدم دقت در قرارگرفتن آنها در جای مناسب، شایان بیان هستند.
- مشکلات و تنگناها و معضلات بودجه‌ریزی در ایران مختص کشور ما نبوده و موارد مشابه آن در کشورهای دیگری نیز به خصوص در کشورهای جهان سوم و کشورهای متکی به صادرات مواد اولیه وجود داشته و دارد. به طور مثال فاتیمه، احمد، رحمن (۲۰۱۲) در مقاله

می‌شود. به طور معمول بودجه عمومی دولت شامل پیش‌بینی دریافت‌ها و منابع تامین اعتبار و پیش‌بینی پرداخت‌های دولت در این زمینه می‌شود.

در سال ۸۱ ساختار بودجه‌ریزی کشور دستخوش تغییرات مفهومی شده است. تغییر در مفهوم درآمد، هزینه، دارایی‌های سرمایه‌ای و مالی که باعث شفافیت اطلاعاتی بیشتر بودجه شده است. بر این اساس، بودجه دولت مانند بودجه نوعی بنگاه اقتصادی تنظیم می‌شود. اصلاحات ساختاری، کاهش تبصره‌های بودجه و تبدیل تبصره‌های تکراری به قانون و یکسان‌سازی نرخ ارز از جمله تغییرات و اصلاحات در بودجه‌ریزی دولت بوده است. بررسی اصلاحات ساختاری در بودجه‌ریزی، مقایسه بودجه‌ریزی سنتی با بودجه‌ریزی جدید و بودجه عملیاتی، تاریخچه و اثرات یکسان‌سازی نرخ ارز بر بودجه و حساب ذخیره ارزی، تاثیر اصلاح قانون مالیاتها در بودجه، همچنین جایگاه اشتغال و طرح‌های عمرانی نیمه تمام در ویژگی‌های بودجه ۸۱ تبیین شد (عباسی، ۱۳۸۳).

در حقوق ایران اولویت بودجه‌بندی سالانه بر اساس برنامه‌های توسعه به نگرارش در می‌آیند به گونه‌ای که تفریح بودجه در ایران با توجه به اهداف سند چشم انداز و همچنین برنامه توسعه‌ای شکل می‌گیرد (امامی، ۱۳۹۹).

امروزه بحث بودجه تنها به عنوان یک مبحث در اقتصاد و مدیریت اقتصادی مطرح نیست بلکه اهمیت و تاثیر وسیعی در عرصه‌های مختلف اجتماعی، اقتصادی و سیاسی داشته و خود به عنوان شاخه‌ای از دانش اقتصاد دربرگیرنده نظریه‌ها، تئوری‌ها و فلسفه‌های خاص خود است.

بودجه‌بندی با توجه به قالب حجیم و پیچیده‌اش، در بر دارنده نتایج، خط مشی‌ها و ارائه‌دهنده اهداف برنامه‌ها و اولویت‌های خط مشی و تعیین کننده مجموعه تلاش‌های دولت و در نهایت وسیله‌ای برای اندازه‌گیری اثر بخشی عملکرد آن است (حضور، ۱۳۹۰). از نظر وی بخشی از بودجه، ماهیتی سیاسی، بخشی ماهیتی اقتصادی، قسمتی از آن حسابداری و بخشی ماهیتی ادواری دارد. به عبارت دیگر بودجه‌ریزی امری فراتر از تدوین یک برنامه اقتصادی است و آثار و عوارض متقابلی در همه عرصه‌های حیات و آینده یک جامعه دارد.

از آنجایی که بودجه‌نویسی به نوعی برنامه‌ریزی شمرده می‌شود، بایستی به گونه‌ای منسجم، هدفمند و دقیق تدوین شود. از طرفی بودجه به طور کلی دارای دو طرف درآمد و هزینه است، بنابراین پیش‌بینی و برآورد دقیق هر دو طرف از الزامات این فعالیت است.

در یک تقسیم بندی، انواع استراتژی‌های تخصیص منابع و بودجه‌بندی در قالب پنج نوع بیان شده است که عبارت‌اند از:

- اصلاح نظام حسابداری بودجه (تغییر روش نقدی تقویم حسابها به روش تعهدی)؛
- اصلاح روشهای مدیریت بودجه (پیشنهاد روش‌های لازم برای قانونمند کردن، شفافیت عملکرد و حسابداری مدیران بودجه)؛
- اصلاح نظام نظارت بر بودجه؛
- اصلاح نظام تشکیلات و سازماندهی بودجه.

پرسش در این پژوهش عبارت است از بررسی میزان تحقق اهداف مرحله اول و دوم از دیدگاه کارشناسان و مدیران بودجه شاغل در سازمانها و دستگاه‌های استفاده کننده از بودجه دولت است.

اکنون این پرسش پیش کشیده می‌شود که اصلاحات بودجه تا چه حدی در بهبود بودجه‌ریزی سالانه کشور تاثیر داشته است؟ با دو هدف:

۱. بررسی نگرش کارشناسان در سازمان برنامه و بودجه به منظور دستیابی به موارد نقص و نارسایی‌هایی که می‌تواند به عدم تحقق اهداف طرح منجر شود.
۲. حصول نکات و پیشنهادهای اصلاحی برای بهبود و تسریع و تصحیح طرح یادشده.

بررسی تفاوت نگرش کارشناسان و مدیران بودجه در این خصوص نیز جزو سایر اهداف پژوهش است، زیرا همواره تفاهم یا تفاوت درک مدیران و کارشناسان در خصوص برنامه‌های دولتی و چگونگی و میزان این تفاوت یا تفاهم تاثیر قاطعی در روند اجرای برنامه‌ها دارد.

مروری بر ادبیات پژوهش

بودجه، یک سند مالی مربوط به درآمدها و هزینه‌های دولت است. به عبارتی دیگر بودجه یک طرح مالی است که نیازمندی‌های پولی دولت را به طور کامل برای مدت محدودی برآورده می‌کند و در آن در کنار نیازمندی‌های هزینه، اقلام درآمد هم پیش‌بینی می‌شود. بودجه کل کشور، برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و شامل پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که در نهایت منجر به وصول هدف‌های دولت می‌شود. بودجه دولت را می‌توان از دیدگاه‌های مختلفی نگریست. بودجه می‌تواند به مثابه طرح و ابزاری برای مدیریت اقتصادی کشور باشد، یک برنامه مالی برای آینده یا حاوی و نمایانگر سیاست‌های پولی و مالی دولت در راه اهداف اجتماعی و اقتصادی و سیاسی آن باشد (فرزب، ۱۳۷۹).

بودجه کشور از سه قسمت کلی تشکیل می‌شود: بودجه عمومی، بودجه شرکت‌های دولتی و بودجه موسساتی که تحت عناوین دیگر در بودجه کل کشور محسوب می‌شود. بودجه عمومی شامل امور اجرایی وزارتخانه‌ها و بودجه عمرانی

توجه خود را به روی تغییرات افزایشی متمرکز می‌کنند. بودجه سال گذشته پایه قرار گرفته و افزایش سالانه‌ای برای آن در نظر گرفته می‌شود که بستگی به شرایط اقتصادی، وضعیت قیمت‌ها و... دارد.

بودجه‌ریزی بر مبنای صفر

«تاکید در این روش بر مراعات تناسب حجم عملیات دستگاهها با وظایف آنها می‌باشد. در این روش به نوعی نقطه مقابل بودجه بندی افزایشی است. در بودجه‌ریزی بر مبنای صفر هدف این نیست که تمام عملیات از نو مورد بررسی قرار گیرد بلکه معیار عملکرد سال قبل و میزان جذب اعتبارات سال گذشته را منسوخ می‌شمارد. کنترل هزینه‌های عمومی (overhead-COST) مسئولیت‌ها را توأم با اختیارات به واحدهای تصمیم‌گیری واگذار می‌کند و حرکت بودجه نویسی از پایین‌ترین سطح هرم حرکت و در هر یک از رده‌های تصمیم‌گیری مورد بازنگری و تعدیل قرار می‌گیرد تا در نهایت در راس هرم بودجه نهایی قرار می‌گیرد» (فرزب، ۱۳۷۹). در واقع برای هر فعالیت یا برنامه باید توجیهی وجود داشته باشد که آیا لازم است و یا خیر و برای مصرف اعتبارات آن توجیه منطقی وجود داشته باشد و مدیر وابسته ملزم است به طور کامل، مستدل و مشروح، بودجه در خواستی خود را توجیه کند.

بودجه‌ریزی عملیاتی

با توجه به اینکه بودجه‌ریزی عملیاتی در این پژوهش نقش محوری داشته و در واقع طرح اصلاح نظام بودجه‌ریزی در کشور با هدف رسیدن به بودجه‌ریزی عملیاتی تدوین شده و تلاش‌های سالیان اخیر در این راستا بوده است، بنابراین در این قسمت مفصل‌تر بحث خواهد شد. بودجه‌بندی عملیاتی روشی را برای گرفتن تصمیم‌های بودجه‌ای درباره تخصیص بهینه منابع محدود به صورت کارا و اثربخش برای ارائه خدمات پیشنهاد می‌کند و با اندازه‌گیری عملکرد و ارزیابی میزان دستیابی به اهداف ارائه خدمات و ترکیبی از سنج‌های عملکرد در سطح برنامه‌ای سروکار دارد (باباجانی و خدارحمی، ۱۳۹۳). مسئولیت پاسخگویی مالی، دولت‌ها و واحدهای تابعه را ناچار می‌کند تا از طریق گزارش‌های سالانه و گاهی میان دوره‌ای، شهروندان، نمایندگان قانونی آن‌ها و نهادهای نظارتی عمومی مستقل را از عملکرد مالی دوره عمل بودجه مطلع کنند. به بیان دیگر، دولت و واحدهای تابعه در جایگاه پاسخگویان، در قالب گزارش‌هایی دربرگیرنده دلایل منطقی و شواهد و مستندات کافی، صاحبان حق را متقاعد می‌کنند که اقدامات آن‌ها در دوره عمل بودجه منطبق با قوانین و مقررات بوده، منابع را براساس

بودجه‌بندی ساده هزینه‌ای، بودجه‌بندی برنامه‌ای، بودجه‌بندی بر مبنای صفر، بودجه‌بندی افزایشی، بودجه‌بندی عملکرد - محرک. این استراتژی‌ها به وسیله افرادی همچون: کاروترز و اورویگ (۱۹۷۹)، دایک (۱۹۸۴) لسل (۱۹۸۴)، مک کی (۲۰۰۳) و میسینگر و مورگان (۱۹۸۴)، به عنوان قابل کاربردترین روش‌ها شناخته شده‌اند (مقیمی، ۱۳۹۴).

روش تنظیم بودجه ساده ستی

در این روش اعتبارات هر دستگاه به تفکیک فصل‌ها و موارد هزینه مشخص می‌شود و در آن نوع و ماهیت اقلام هزینه‌ای نشان داده می‌شود اما اهداف مربوط به هر هزینه و این که هر هزینه برای اجرای چه فعالیت خاصی انجام شده است، مشخص نمی‌شود.

یکی از دلایل استفاده طولانی مدت از این روش، مطابقت و هماهنگی آن با حسابداری دولتی و امکان کنترل بودجه در این روش است. چرا که اعتبارات در آن بر حسب فصل‌ها و مواد، برای هر یک از انواع مخارج جاری و مخارج سرمایه‌ای مصوب شده تا در همان چارچوب و محدوده مصوب انجام شود.

بودجه برنامه‌ای

در این روش اعتبارات سازمان‌ها بر حسب وظایف برنامه‌ها و فعالیت‌های آنها که برای انجام وظایف و نیل به اهداف بایستی در دوره مالی آتی انجام دهند، پیش‌بینی می‌شود. یعنی در بودجه مشخص می‌شود که هر دستگاه در آن سال چه اهداف و وظایفی دارد و برای انجام آنها چه برنامه‌ها و فعالیت‌هایی انجام داده و میزان اعتبارات برای انجام آنها چقدر است. بودجه برنامه‌ای از سال ۱۹۴۹ در آمریکا با هدف اصلاح مدیریت در سازمانهای دولتی به کار گرفته شد. بودجه برنامه‌ای نوعی طبقه‌بندی است که با ایجاد و ارتباط میان مواد هزینه و عوامل به کار گرفته شده از یک طرف و نتایج کار به دست آمده از سوی دیگر نشان می‌دهد که در سال مالی، چه کالاها و خدماتی به صورت محصول نهایی و یا فعالیت‌های بخش دولتی در جهت نیل به اهداف اقتصادی و اجتماعی دولت تولید شده‌اند (فرزب، ۱۳۷۹).

بودجه‌ریزی افزایشی

در این روش برای تصمیم‌گیری جدید به تصمیم‌هایی که پیشتر در آن زمینه گرفته شده مراجعه و با توجه به شرایط و نیاز تغییرات جزئی در آن داده می‌شود. بودجه‌ریزی افزایشی برای اجتناب از مشکلات کار بودجه نویسی هر ساله نوسازی شده است. بودجه‌ریزان با قبول بودجه سال گذشته به عنوان مبنای

فعالیت‌های دستگاه‌های دولتی است. مرحله‌ای که یکی از حساس‌ترین مراحل بودجه‌ریزی عملیاتی بوده و صاحب نظران حسابداری مدیریت از آن به مثابه یکی از سه مولفه اصلی مثلث بقا سازمان‌های امروزی نام برده‌اند (قدیمی پور، طریقی، ۱۳۸۸). خالی از لطف نیست که بیان شود در سال‌های اخیر شک و تردیدهایی نیز تحقیقاتی که در کشور و همچنین سطح بین‌الملل صورت گرفته در کارایی بودجه‌ریزی عملیاتی بروز و ظهور پیدا کرده است. بدین معنی که ادعای استفاده از اطلاعات عملکرد در بودجه برنامه‌ای یا اجرای بودجه عملیاتی می‌توان زمینه تخصیص بهینه یا ارزیابی مناسب از بخش عمومی را فراهم کند، مورد تردید است. بررسی‌های به عمل آمده از تجربه ایالات متحده بیانگر شکست بودجه‌ریزی عملیاتی در ایالات متحده بوده و رویکرد جدید بودجه‌ریزی عملیاتی نیز که بر مبنای تئوری موضوعی مانند نظریه‌های گابلر و آزبورن با عنوان بازآفرینی دولت مطرح شده است، هنوز در مرحله اجرا بوده و نتیجه‌گیری به طور کلی نیازمند گذر زمانی است که شاید این زمان برای کشورهای در حال توسعه همچون جمهوری اسلامی ایران هدر رفت فرصتی غیر قابل‌جبران را در پی داشته باشد (دانش‌فرد، عالم تبریز، تقوی، ۱۳۹۹).

مراحل پژوهش بر اساس شاخص‌های تعریف شده طرح
همانطور که بیان شد، در سال ۸۱ طرح اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور مطرح و این طرح در دو مرحله تدوین شد. مرحله اول شامل ۴ هدف بوده تا پس از طی آن در مرحله دوم به چهار هدف نهایی طرح دست یابند. مهم‌ترین قدم در مرحله دوم نیل به اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی است. پس در این قسمت اهداف مرحله اول و دوم با مفاهیم و سپس شاخص‌ها معرفی می‌شوند.

مرحله اول

۱. اصلاح حجم و ترکیب سند لایحه بودجه (شامل تبصره‌ها و سایر بخش‌های لایحه بودجه)؛
۲. اصلاح نظام طبقه‌بندی و شفاف‌سازی درآمدها و هزینه‌های بودجه؛
۳. اصلاح روشهای برآورد درآمدها و هزینه‌های بودجه؛
۴. اصلاح نظام مدیریت اطلاعات بودجه.

اصلاح حجم و ترکیب سند لایحه بودجه

پیشنهاد چارچوب مناسب سند بودجه که باید به تصویب مجلس برسد، شامل: نوع، تعداد و محتوای تبصره‌های بودجه، شکل ارائه بودجه عمومی (درآمدهای عمومی و اختصاصی و

مجوزهای قانونی تحصیل و در جهت تحقق اهداف و اجرای برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب مصرف کرده‌اند و محدودیت‌های قانونی حاکم بر بودجه سالانه را مورد توجه قرار داده‌اند (باباجانی، ۱۳۸۷). بودجه عملیاتی در واقع همان بودجه برنامه‌ای است که به شیوه دقیق‌تر و روشن‌تری اجرای برنامه‌ها را از دیدگاه فایده و هزینه تجزیه و تحلیل می‌کند و با روش اندازه‌گیری، حجم کار و قیمت تمام شده تولید یا خدمت را به دست می‌آورد و با نرم‌ها و استانداردها مقایسه تطبیقی و تحلیلی می‌کند و به علت افزایش قیمت تمام شده آگاه می‌شود و در نهایت به مدیریت سازمان کمک می‌کند (فرزیب، ۱۳۷۹). هدف اصلی نظام‌های بودجه‌بندی، پاسخگویی و ارزیابی عملکرد دولت است که این هدف در نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در قالب سه معیار کارایی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی نمایان می‌شود تا بدین ترتیب دولت را در جهت تحقق اهداف خود یاری رساند (قدیمی پور، طریقی، ۱۳۸۸).

بودجه عملیاتی در ایران: پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی در دستگاه‌های دولتی برای نخستین بار به طور جدی در بند ب تبصره ۲۳ قانون بودجه سال ۸۱ کل کشور مطرح شد.

مجدد در بند «ر» تبصره ۱ قانون بودجه سال ۸۲ سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور در راستای اصلاح نظام بودجه بندی نسبت به عملیاتی کردن بودجه اجرایی اقدام نمود. و نیز در «بند ب تبصره ۴ قانون بودجه ۸۳» به اهمیت اجرایی بودجه‌بندی عملیاتی اشاره شده است و در فاصله سالهای ۸۱ تا ۸۴ تلاش‌های زیادی در این زمینه صورت گرفته است که به دلیل عدم جدیت دستگاه‌های اجرایی هنوز تا سال ۸۴ حالت برنامه‌ای بودجه‌ریزی حفظ شده بود تا اینکه دولت در ماده ۱۳۸ برنامه چهارم توسعه کلیه دستگاه‌های اجرایی را به پیاده سازی بودجه‌ریزی عملیاتی موظف کرد. در جهت اجرای ماده ۱۳۸، سازمان مدیریت اقدام به اجرای برنامه‌ای سه مرحله‌ای کرد: مرحله اول «شفاف سازی»، مرحله دوم «افزایش کارایی» و مرحله سوم «افزایش اثر بخشی» که قرار بود مرحله شفاف‌سازی در چهار مرحله در سال ۸۵ اجرا شود که در آن بازبینی برنامه اجرایی، تعیین شاخص‌های عملکرد و اهداف کمی آنها، هزینه‌یابی برنامه‌ها و فعالیت‌ها و تعیین هزینه تمام شده کالاها و خدمات دولت و مدیریت فرآیند بودجه‌ریزی شامل (نظارت، گزارش‌گیری و ارزشیابی) دیده شده بود.

گویا بیشتر دستگاه‌ها در اجرای مراحل ۲ و ۱ تا سال ۸۵ موفق بوده‌اند، اما مرحله سوم یعنی قیمت تمام شده در بیشتر دستگاه‌ها به مشکل برخورد و تا سال ۸۷ نیز برخی آنها موفق به اجرایی کردن آن نشده‌اند و تا کنون تاکید و تلاش‌های اصلی مسئولان دستگاه‌های دولتی، محاسبه دقیق بهای تمام شده

اطلاعات مربوط به هر طرح به تفکیک ساختمان و ماشین آلات؛
زمین و تحصیل سایر دارایی های غیرمالی (سرمایه‌ای) در نظر گرفته شود.

اصلاح نظام راه‌اندازی سیستم جدید رایانه‌ای مدیریت اطلاعات بودجه برای کارآمدی و بهبود سیستم رایانه‌ای بودجه

- اصلاحات مصوب به شرح زیر است:
- مدیریت مکانیزه اطلاعات مربوط به درآمدها و هزینه‌های بودجه عمومی دولت؛
 - مدیریت مکانیزه اطلاعات مربوط به شرکتهای دولتی؛
 - ایجاد ارتباط منطقی بین بخشهای اصلی بودجه؛
 - قابلیت انجام محاسبات آماری و تهیه نمودارها و جداول کمی برای استفاده تمامی دستگاه‌های اجرایی؛
 - فراهم آوردن انعطاف لازم به نحوی که سیستم قابلیت هماهنگی با ایجاد تغییرات جدید را برخوردار باشد.
 - قابلیت فراهم کردن تجزیه و تحلیل های مختلف ارقام و شاخص‌های بودجه؛
 - تسهیلات رایانه‌ای برای برخورداری از اطلاعات بهبود و اصلاح نظام مدیریت اطلاعات بودجه بر اساس طرح مصوب اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور سال ۱۳۸۱.

مرحله دوم

- الف) اصلاح نظام حسابداری بودجه (تغییر روش نقدی تقویم حسابها به روش تعهدی)** یا همان پیاده‌سازی اصول بودجه‌ریزی عملیاتی که در واقع پایه اصلی و روح طرح اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور است. در راستای اجرای بودجه عملیاتی در ایران که در ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه، تمامی دستگاه‌های دولتی موظف به اجرای آن شدند، بایستی چهار اقدام انجام دهند:
- شناسایی و احصای فعالیت‌ها و خدمات دستگاه‌های اجرایی؛
 - تعیین قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات؛
 - تنظیم لایحه بودجه بر اساس حجم فعالیت‌ها و قیمت تمام شده؛
 - تخصیص اعتبارات بر اساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیت‌ها متناسب با قیمت تمام شده آنها.
- با توجه به ماهیت اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی که عبارت است از ارتباط دقیق بین هزینه‌ها و عوامل به کار گرفته شده از یک سو و نتایج و عواید حاصل از سوی دیگر، پس پیاده شدن آن مستلزم شفافیت پاسخگویی و انعطاف پذیری و رویکرد خروجی محور و ارزش‌یابی مداوم برنامه مدیران است که در آن تخصیص اعتبارات بر اساس نتایج عملکرد بوده و نیز ارزش‌یابی مدیران وابسته به نتایج و دستاورد برنامه است.

هزینه از محل درآمد عمومی و اختصاصی) شکل ارائه بودجه تفصیلی و بودجه شرکت‌های دولتی، موسسات انتفاعی وابسته به دولت و بانکها.

بر اساس طرح مصوب اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور سال ۱۳۸۱ هدف اصلی این بخش آن است که ضمن ارائه تمامی اطلاعات مورد نیاز برای بررسی بودجه در سطوح‌های مختلف و کاربران آن، سندی که به تصویب می‌رسد تاجایی که بشود خلاصه و سرانجام سازمان در برابر تمامی پرسش‌ها در خصوص بودجه پاسخگو باشد.

با توجه به تعریف مفهومی از هدف نخست مرحله اول به شاخص‌هایی مانند کاسته شدن حجم تبصره‌های بودجه، ارائه اطلاعات مناسب و مورد نیاز برای کاربران مختلف، خلاصه و مفید بودن اطلاعات مورد نیاز بودجه، پاسخگویی و آمادگی برای ارائه پاسخ از سوی سازمان به مراجع مختلف، می‌توان اشاره کرد.

اصلاح نظام طبقه‌بندی درآمدها و هزینه‌های بودجه: براساس برنامه مصوب اهداف مدنظر

- هماهنگ شدن بودجه با استانداردهای جهانی؛
- هماهنگی شاخص‌های مالی دولت با شاخص‌های حسابهای ملی؛
- قابلیت محاسبه آثار متقابل متغیرهای بودجه با متغیرهای کلان اقتصاد؛
- شفافیت درآمدهای بودجه؛
- شفافیت هزینه‌های بودجه؛
- مشخص شدن سهم واقعی هر یک از اقلام درآمدی و هزینه‌ای دولت؛
- منظور شدن عواید حاصل از صادرات نفت به عنوان واگذاری دارایی غیر مالی (سرمایه)؛
- مشخص شدن اقلام با ماهیت سرمایه‌ای از هزینه جاری؛
- مشخص شدن حجم واقعی کسر بودجه.

اصلاح روش پیش‌بینی درآمدها و هزینه‌های بودجه

- اهداف این بخش شامل بهبود روش‌های پیش‌بینی درآمدها که پیش مقدمه رسیدن به بودجه عملیاتی است و شاخص‌های آن برپایه اهداف گفته شده در طرح عبارت است از:
- برآورد هزینه‌ها بر اساس وظایف دستگاه‌ها؛
 - پیش‌بینی هزینه‌های پایه و مواد هزینه در بودجه؛
 - در نظر گرفته شدن اهداف کمی و فیزیکی فعالیت‌های موردنظر در بودجه؛
 - اصلاح روش‌های برآورد درآمد؛
 - اصلاح اعتبارات سرمایه‌ای به نحوی که:

بنابراین شاخص‌های مدیریت وجوه نقدی عبارت از:

- کاهش فاصله زمانی بین دریافت وجوه نقدی و زمانی که آن وجوه آماده مصرف برای اجرای برنامه‌های هزینه‌شود.
- وجود وجوه کافی در زمان سر رسید پرداخت‌ها؛
- استفاده از نتایج نحوه هزینه‌ها و بازده آن مخارج جهت استفاده در برنامه‌ریزی در دوره بعدی بودجه.

ج) اصلاح نظام نظارت بر بودجه: نظام‌های نوین و

پیشرفته نظارت برای حل مشکلات و مسائل بودجه کشور و برنامه‌ریزی بهتر، توجه خود را به عملکرد و کاهش تمرکز تصمیم‌گیری معطوف داشته‌اند.

عدم توانایی روش‌های سنتی بودجه‌بندی در حل مسائل بودجه‌ای کشورهای پیشرفته و در حال توسعه منجر به پیدایش روش جدیدی شد که به ایدئولوژی مدیریت جدید موسوم است. این ایدئولوژی تأکید بیشتری بر عملکرد، عدم تمرکز، کاربرد اصول بازار، افزایش انضباط مالی و ایجاد توسعه نظام‌های اطلاعاتی دارد. تأکید بر عملکرد در واقع حرکت از فرهنگ سنتی نظارت به روش‌هایی است که بر صرفه‌جویی و بهره‌برداری حداکثر از منابع و افزایش کارایی خدمات ارائه شده به جامعه تأکید دارد (کردیچه، ۱۳۸۵).

شاخص‌های نوین مدیریت نظارت بر بودجه عبارت است از:

۱. وجود شاخص‌های لازم برای ارزیابی عملکرد؛
۲. وجود سازو کار در زمینه مناسب برای مذاکرات و ارتباط بین دستگاه‌ها و سازمان برنامه «سازمان تدوین کننده بودجه»؛
۳. وجود سازوکار مناسب و کارآمد برای حل اختلافات احتمالی بین دستگاه و سازمان؛
۴. در دسترس بودن اطلاعات مربوط به دادوستدهای دولت برای عموم مردم؛
۵. وجود احکام قانونی که تضمین کننده‌تر از بودجه باشد «دولت به دلخواه برای کاهش مشکلات خود به کسری بودجه و امثال آن متوسل نشود».
۶. عدم تمرکز و تجمع موارد متعدد مسئولیت‌های حساس و کلیدی بر عهده یک فرد خاص؛
۷. مستند سازی و ثبت دائم دادوستدها و وقایع مهم؛
۸. قابلیت آزمون و بررسی مستندات در هر زمان؛
۹. وجود خطوط ارتباطی موثر و قوی بین کارشناسان و مدیران؛
۱۰. وجود روش‌های مطمئن برای کنترل و دستیابی به اطلاعات حسابها؛
۱۱. وجود واحدهای تخصصی (مراکز و اشخاص) برای اعمال حسابرسی داخلی بر مصارف بودجه برای گزارش و کنترل‌های مدیریتی؛

شاخص‌های زیر بر اساس تعاریف مفهومی ارائه شده از اجماع صاحب نظران و تالیفات مدیریتی استخراج شده است که نمایانگر شاخص‌های بودجه‌ریزی عملیاتی است.

مهم‌ترین عامل و پرنگ‌ترین نقش را در این مرحله موفقیت و صحت در محاسبه قیمت تمام شده فعالیت‌ها دارد که لازمه آن وجود استانداردها و نُرم‌های روشن، انعطاف و اختیارات لازم و هدف‌گرایی است، بنابراین شاخص‌ها عبارت خواهد بود از:

۱. قابلیت محاسبه کلیه فعالیت‌های پیش‌بینی شده در بودجه؛
۲. وجود نُرم‌ها و هنجارهای کافی برای برآورد هزینه‌های هر واحد؛
۳. وجود اعتبار کافی (پول و وقت) برای محاسبه قیمت تمام شده فعالیت‌ها؛
۴. انعطاف‌پذیری در عناوین بودجه و امکان جابه‌جایی عناوین بودجه در صورت لزوم و نیاز؛
۵. امکان حذف و توقف و تغییر عملیات به دلیل عدم سودآوری یا بیش از حد شدن قیمت تمام شده فعالیت‌ها.

ب- اصلاح روش‌های مدیریت بودجه: «پیشنهاد روش‌های لازم

برای قانونمند کردن، شفافیت عملکرد و حسابدگی مدیران»

در راستای بهینه‌سازی مدیریت تخصیص بودجه کردیچه در کتاب خود ضمن مقایسه اصول کلاسیک بودجه با روش‌های نوین و اصلاحی در این خصوص اشاره می‌کند که در این قسمت مبنای نظری استخراج شاخص‌های مورد نظر در زمینه روش‌های مدیریت بودجه است.

۱. انعطاف پذیر بودن بودجه در مقابل سالانه و ثابت بودن بودجه که ویژگی آن:

- استفاده از وجوه گردش و وجوه فرا بودجه‌ای برای انعطاف‌پذیری بودجه؛
- عدم تمرکز پرداختها در پایان سال مالی؛
- امکان جابه‌جا کردن اعتبارات از طرحی به طرح دیگر؛
- وجود اعتباراتی تحت عنوان ذخایر اضطراری در بودجه؛
- وجود سازو کار قانونمند مشخص برای تجدید نظر در بودجه در حین اجرا (از نظر زمانی - مقدار - نوع پیشنهاد و مراجع تصویب کننده).

۲. مدیریت بهینه وجوه نقدی شامل:

- کنترل سطح کلی مخارج؛
 - اجرای کارای بودجه؛
 - به حداقل رساندن هزینه ناشی از استقراض از بخش دولتی - حداکثر کردن بازده سپرده‌ها و سرمایه‌گذاری‌های بخش دولتی کردیچه (۱۳۸۵).
- در واقع گردآوری به هنگام درآمدها و نیز انجام هزینه در زمان خود و کم کردن این فاصله به حداقل یک مدیریت بهینه وجوه است که باعث افزایش سرعت و کیفیت کار می‌شود.

روش پژوهش

روش پژوهش حاضر در زمره پژوهش‌های توصیفی قرار می‌گیرد که از طریق نگرش سنجی به دنبال به دست آوردن دیدگاه کارشناسان و دست‌اندرکاران بودجه در بین مدیران و کارکنان سازمان‌های دولتی در مورد میزان موفقیت طرح اصلاح نظام بودجه ۱۳۸۱ است.

روش جمع آوری داده‌ها

برای بیان مبانی نظری پژوهش و استخراج شاخص‌های طرح اصلاح نظام بودجه از روش کتابخانه‌ای از طریق مطالعه کتب، مقالات و پژوهش‌های قبلی و نیز مصوبات موجود دولتی استفاده شده است.

برای بررسی نظرات جامعه آماری پژوهش از روش میدانی از طریق جمع آوری نظرات در قالب یک پرسشنامه ۶۲ پرسشی اقدام شده است.

ابزار پژوهش

پرسشنامه ۵ گزینه‌ای از طیف لیکرت که بر اساس شاخص‌های استخراج شده از تعاریف مفهومی مراحل مختلف طرح اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور مصوب سال ۱۳۸۱ تدوین و استفاده شده است.

جامعه پژوهش

نظر به تخصصی بودن این نگرش سنجی افراد شرکت کننده در پژوهش شامل مدیران، کارشناسان و کارشناسان مسئول مالی و بودجه‌ای سازمان‌های دولتی شامل ادارات کل برنامه و بودجه و ادارات آموزش و پرورش و کار و امور اجتماعی سه استان تهران، البرز و قم که در زمینه تخصصی بودجه در سازمان‌های دولتی مشغول به کار هستند. مرکب از ۱۸۰ مرد و ۱۸۰ زن با مدارک تحصیلی دیپلم تا فوق لیسانس هستند. دارندگان پست‌های رئیس اداره تا مدیر کلی تحت عنوان مدیران و شاغلان پست‌های کارشناسی تحت عنوان غیر مدیران تعریف شده‌اند، مدرک تحصیلی افراد یادشده از دیپلم تا فوق لیسانس بوده است که تعداد ۲۰ نفر دیپلم، ۱۰ نفر فوق دیپلم، ۱۴۰ نفر لیسانس و ۱۹۰ نفر فوق لیسانس بوده‌اند.

۱۲. وجود مکانیسمی که ارایه بازخورد و برخورد با افراد را بر اساس گزارشات حسابرسی داخلی امکان پذیر کند.

۱۳. وجود مکانیسم تشخیص و تشویق عملکرد مطلوب واحدها بر اساس گزارشات حسابرسی و مدیریتی؛

۱۴. استفاده از خدمات و گزارشات سازمان‌های مستقل حسابرسی؛

۱۵. وجود زمینه‌ای که افراد بتوانند بدون تحمل تعرض و عوارض موارد خطا را افشا نمایند و برای این کار مشوق و انگیزه کافی داشته باشند.

۱۶. محتوی و نتایج حسابرسی‌ها در اختیار و اطلاع افراد اصلی و مرتبط با موضوع قرار گیرد.

۱۷. مکانیسم ارزشیابی مقایسه‌ای از نتایج حاصل از اجزای برنامه‌های بودجه به طور پیاپی برقرار شود.

۱۸. منابع و مصارف بودجه در طرح‌ریزی و برنامه‌ریزی بودجه بر اساس گزارش‌های ارائه شده و نظام مستقر گزارش‌گیری مشخص شود.

۱۹. گزارش‌های ارائه شده کاملاً شفاف و معطوف به عملکرد باشد به نحوی که هر زمان وضعیت منابع و مصارف بودجه را مشخص کند.

۲۰. گزارش‌های نظارتی بتواند برای استفاده گروه‌های مختلف آماده و بکار گرفته شود شامل وزارت خانه‌ها، موسسات دولتی، قوه مقننه و شهر و ندان و رسانه‌ها و ...

۲۱. گزارش‌های بایستی به موقع و به هنگام، از نظر زمانی ارائه شود تا بتواند به درستی در زمان مناسب آن مورد بهره برداری قرار گیرد.

۲۲. شفافیت در حسابرسی و وضعیت صندوق‌ها و وجوه فرا بودجه‌ای (حسابهای مخصوص) به گونه‌ای که ضمن روشن و شفاف بودن مقادیر و مصارف آن، دستورالعمل استاندارد و طبقه‌بندی مشابهی با دستور العمل‌ها و استانداردهای دولتی وجود داشته باشد و اعمال شود.

مشخصات پرسشنامه

۰/۹ باشد، میزان پایایی پرسشنامه در سطح عالی قرار دارد. بین ۰/۸ تا ۰/۹ خوب و بین ۰/۷ تا ۰/۸ قابل قبول است که تمامی ضرایب اندازه‌گیری شده در این پرسش نامه بالاتر ۰/۷ هستند و نشانگر پایایی بالای پرسشنامه هستند.

پرسشنامه حاوی ۶۲ پرسش در ۷ بخش که معرف شاخص‌های برنامه تحول (چهار بخش برای مرحله اول) و ۳ بخش برای مرحله دوم برنامه تحول. افزون بر آن برای متغیرهای کنترل عوامل جنسیت، تحصیلات و پست در آن در نظر گرفته شده است.

جدول ۱. بررسی پایایی تفصیلی و کل پرسشنامه

عنوان	تعداد پرسش‌ها	آلفای کرونباخ
مجموعه کل پرسش‌های پرسشنامه (شامل هر دو مرحله طرح)	۶۲	۰/۹۵۱
مجموع پرسش‌های مرحله اول طرح	۲۷	۰/۹۱۴
مجموع پرسش‌های مرحله دوم طرح	۳۵	۰/۹۱۹

برای بررسی و تحلیل داده‌های پرسشنامه از آمار توصیفی و استنباطی شامل میانگین، انحراف استاندارد، واریانس و آلفای کرونباخ، تحلیل ضرایب همبستگی، تست کالموگراف اسمیرونوف استفاده شده است.

روایی و پایایی پرسشنامه

جدول ۲. بررسی تفصیلی پایایی پرسش‌ها به تفکیک هر بخش در مرحله اول طرح

عنوان	تعداد پرسش‌ها	ردیف پرسش‌ها در پرسشنامه	آلفای کرونباخ
بخش اول: اصلاح حجم و ترکیب سند بودجه	۵	۵ تا ۹	۰/۸۵۲
بخش دوم: اصلاح نظام طبقه‌بندی و شفاف سازی درآمدها و هزینه‌های بودجه	۹	۱۴ تا ۲۳	۰/۸۷۰
اصلاح روشهای برآورد درآمدها و هزینه‌های بودجه	۵	۱۵ تا ۱۹	۰/۷۵۸
اصلاح نظام مدیریت اطلاعات بودجه	۸	۲۴ تا ۳۱	۰/۸۰۰

بر اساس اهداف اعلام شده در برنامه مصوب نظام تحول بودجه و تبدیل آن به شاخص‌های قابل سنجش و اندازه‌گیری و بر اساس متون استاندارد شاخه بودجه و بودجه‌ریزی و استفاده از کتب مرجع این رشته به خصوص کتاب نظام بودجه‌ریزی دکتر محمد کرد بچه و مبانی بودجه‌ریزی دکتر فرزیب و نیز مشاوره با صاحب نظران و استادان این رشته طرح شده‌اند.

پایایی

اعتبار و دقت پرسشنامه از طریق محاسبه آلفای کرونباخ بررسی شد که آلفای کل پرسشنامه ۰,۹۵۱ که دقت بسیار بالای آن را نشان می‌دهد، همچنین آلفای بخش‌های مختلف پرسشنامه نیز بسیار بالا بوده است. مرحله اول ۰,۸۵۲ و مرحله دوم ۰,۹۰۷ است.

جدول ۳. بررسی تفصیلی پایایی پرسش‌ها به تفکیک هر بخش در مرحله دوم طرح

عنوان	تعداد پرسش‌ها	ردیف پرسش‌ها	آلفای کرونباخ
بخش اول: اصلاح نظام حسابداری بودجه (تغییر روش نقدی تقویم حسابها به روش نقدی)	۵	۳۲ تا ۳۶	۰/۷۹۸
بخش دوم: اصلاح روشهای مدیریت بودجه (پیشنهاد روشهای لازم برای قانونمند کردن و شفافیت عملکرد و حسابداری مدیران)	۸	۴۰ تا ۴۷	۰/۸۱۰
اصلاح نظام نظارت بر بودجه	۲۲	۴۸ تا ۶۹	۰/۹۰۸

یافته‌های آماری پژوهش

پیش از تحلیل نتایج تخمین به بررسی میزان قابل اتکا بودن پرسش نامه طراحی شده در جهت سنجش میزان دستیابی به اهداف اعلام شده در برنامه مصوب نظام تحول بودجه پرداخته شده است. بدین منظور از آزمون یک بعدی کرونباخ استفاده کرده که نتایج، کیفیت بالای قابل اتکا بودن این پرسش نامه را نشان داده است. چنانچه ضریب الفای کرونباخ بالاتر از

ارزشیابی شرکت کنندگان در پژوهش نسبت به موفقیت کلیت طرح و اجزای آن

جدول ۴. بررسی تفصیلی ارزشیابی شرکت کنندگان در پژوهش نسبت به کلیت و اجزاء مختلف طرح

عنوان	میانگین	حداقل برآورد	حداکثر برآورد	دامنه	وزیانس بین عوامل	کوریانس بین عوامل	همبستگی درونی عوامل
کل مجموعه طرح شامل هر دو مرحله ۳۰ پرسش	۲/۵۳۴	۱/۹۷۳	۳/۱۳۹	۰/۰۷۷	۰/۸۹۲	۰/۸۸۸	۰/۸۴۱
بخش ۲۷ پرسش اصلاح شامل چهار مرحله اول طرح	۲/۶۵۶	۱/۹۷۳	۳/۱۱۱	۱/۱۳۹	۰/۸۲۷	۰/۴۳۴	۰/۲۸۵
بخش ۲۵ پرسش اصلاح شامل ۳ مرحله دوم طرح	۲/۴۴	۱/۹۷۳	۳/۱۳۹	۱/۱۶۷	۰/۸۶۵	۰/۸۸۷	۰/۲۵۰
بخش ۱۷ پرسش اصلاح چهارم ترکیب سند	۲/۶۸۹	۲/۵۰۰	۲/۹۱۷	۰/۴۱۷	۰/۹۵۱	۰/۵۰۹	۰/۵۴۹
بخش دوم مرحله اول اصلاح نظام طبقه بندی و شفاف سازی دارا و هزینه های بودجه ۳ پرسش	۲/۵۶۵	۱/۹۷۳	۲/۹۴۴	۰/۹۷۲	۰/۹۹۶	۰/۴۳۵	۰/۴۳۶
بخش سوم مرحله اول اصلاح روشهای برآورد	۲/۸۶۱	۲/۵۸۳	۳/۱۱۱	۰/۵۲۸	۰/۷۱۰	۰/۳۷۳	۰/۲۸۰
بخش چهارم اصلاح نظام مدیریت اطلاعات بودجه ۸ پرسش	۲/۶۱۱	۲/۳۷۸	۲/۸۳۳	۰/۵۵۶	۰/۶۳۲	۰/۲۱	۰/۳۳۱
بخش اول مرحله دوم اصلاح نظام حسابداری بودجه ۵ پرسش	۲/۱۸۹	۲/۰۸۳	۲/۲۵۰	۰/۱۶۷	۰/۵۵۱	۰/۳۷۶	۰/۴۴۸
بخش دوم مرحله دوم اصلاح روشهای مدیریت	۲/۴۱۲	۱/۹۷۳	۲/۷۷۸	۰/۸۰۶	۰/۹۰۰	۰/۳۱۲	۰/۳۷۴
بخش سوم مرحله دوم طرح اصلاح نظام نظارت بودجه ۳ پرسش	۲/۵۰۸	۲/۰۵۶	۲/۸۳۹	۱/۰۸۳	۰/۶۹۶	۰/۳۱۵	۰/۳۰۷

در مجموع با توجه به میانگین به دست آمده از کل پرسشنامه (شامل دو مرحله) و نیز میانگین به دست آمده از هر مرحله جداگانه و به تفکیک و آزمون کالموگراف اسمیرونوف توزیع نظرات از توزیع نرمال تفاوت معنا دار نداشته و شرکت کنندگان در پژوهش اهداف برنامه را در حد متوسط برآورد کرده اند.

از دید شرکت کنندگان

اهداف مرحله اول که در چهار بخش تعریف شده در حد متوسط برآورد شده با حداقل ۱,۹۷ و حداکثر ۳,۱۱ و میانگین ۲,۶۵ که با توجه به بازه زمانی ۱۸ ساله از اجرای طرح بیانگر عدم موفقیت کافی در این زمینه است.

بخش دوم مرحله اول یعنی اصلاح نظام طبقه بندی و شفاف سازی درآمدها و هزینه های بودجه، نسبت به سایر قسمتها ضعیف تر برآورد شده است (۲,۵۶).

اهداف مرحله دوم نیز در حد متوسط و با میانگین کلی کمتر از مرحله اول یعنی ۲,۴۴ برآورد شده است. ضعیف ترین قسمت از بخش های مرحله دوم بخش اصلاح نظام حسابداری بودجه بوده که پایین تر از متوسط یعنی ۲,۱۸ با حداقل ۲,۰۸ و حداکثر ۲,۲۵ که می تواند چالش اصلی در برنامه های اصلاحی مرحله دوم باشد. موفق ترین بخش های طرح، بخش سوم از مرحله اول یا همان اصلاح روشهای برآورد و درآمد هزینه های بودجه یا به عبارتی همان فراهم شدن پایه استقرار حسابداری تعهدی است که با میانگین ۲,۸۶ کمی از متوسط بالاتر است، این می تواند به دلیل آن باشد که روح اصلی طرح اصلاح بودجه، تمرکز و فعالیت عمده روی پیاده شدن حسابداری تعهدی بوده و روی آن تاکید و اقدام عملی بیشتری صورت گرفته است.

در مرحله اول همان طور که بیان شد ضعیف ترین بخش، بخش دوم یعنی اصلاح نظام طبقه بندی و شفاف سازی درآمدها و هزینه های بودجه بوده است که در میان شاخص های این بخش گزینه قابلیت مقایسه با استاندارد جهانی با میانگین ۱/۹۷ و گزینه هماهنگی با شاخص های مالی دولت با شاخص های حساب های ملی با میانگین ۲/۳۳ از همه گزینه های این بخش ضعیف تر برآورد شده اند. سایر بخش های این مرحله در حد متوسط برآورد شده اند. بخش اول با میانگین ۲/۶۸ مربوط به اصلاح و حجم و ترکیب سند بودجه، بخش دوم اصلاح نظام طبقه بندی و شفاف سازی درآمدها و هزینه های بودجه ۲/۵۶ بخش سوم اصلاح روشهای برآورد درآمدها و هزینه با ۲/۸۶، بهترین بخش این مرحله که بیشتر به آن اشاره شد و بخش چهارم مرحله اول اصلاح نظام مدیریت اطلاعات با میانگین ۲/۶۱ قرار گرفته اند.

به این ترتیب می‌توان برابر بودن میانگین را بین گروه‌های مختلف آزمون. همچنین در مدل‌های رگرسیونی با تجزیه واریانس کل به واریانس مدل و واریانس خطا تشخیص مناسب بودن مدل قابل ارزیابی است.

در تحلیل واریانس انجام شده با توجه به تعداد درجه آزادی بین گروهی و درون گروهی و با استفاده آماره به دست آمده از میانگین مربعات آنها نشان داده شد که فرض صفر آزمون فیش (برابر بودن میانگین‌های بین گروه‌ها) در سطح اطمینان ۹۹ درصد رد می‌شود. با وجود بزرگتر بودن چشمگیر میانگین مربعات بین گروه‌ها نسبت به میانگین درون گروهی آماره F یک فاصله حدوداً ۴ برابری دارد اما با وجود بالا بودن میزان درجه آزادی بین گروهی سطح معنی داری آزمون F بابر ۹۹ درصد بدست آمده است.

جدول ۶. تحلیل واریانس مرحله اول طرح

سطح معنی داری	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	واریانس عوامل
./...	۶/۹۰۳	۳۵	۲۴۱/۶۰۱	بین گروه‌ها	
	۴/۶۷۹	۲۶	۵۱/۸۴۲	درون گروهی	
	۰/۵۹۳	۹۱۰	۵۳۹/۷۸۸	واریانس خطا (مجموع انحرافات)	
	۰/۸۱۷	۹۷۱	۸۲۳/۲۳۰	مجموع کل	

در تحلیل واریانس انجام شده با توجه به تعداد درجه آزادی بین گروهی و درون گروهی و با استفاده آماره به دست آمده از میانگین مربعات آنها نشان داده شد که فرض صفر آزمون فیش (برابر بودن میانگین‌های بین گروه‌ها) در سطح اطمینان ۹۹ درصد رد می‌شود. با وجود بزرگتر بودن چشمگیر میانگین مربعات بین گروه‌ها نسبت به میانگین درون گروهی آماره F یک فاصله حدوداً ۴ برابری دارد اما با وجود بالا بودن میزان درجه آزادی بین گروهی سطح معنی داری آزمون F بابر ۹۹ درصد بدست آمده است.

جدول ۷. تحلیل واریانس مرحله دوم طرح

سطح معنی داری	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	واریانس عوامل
./...	۷/۱۲۲	۳۵	۲۴۹/۲۷۹	بین گروه‌ها	
	۴/۶۷۹	۳۴	۹۱/۸۹۷	درون گروهی	
	۰/۵۷۸	۱۱۹۰	۶۸۷/۳۶۰	واریانس خطا (مجموع انحرافات)	
	۰/۸۱۷	۱۲۵۹	۱۰۲۸/۵۳۶	مجموع کل	

در بررسی بخش‌های تشکیل دهنده مرحله دوم مشاهده می‌شود که:

بخش اول یعنی اصلاح نظام حسابداری بودجه همانطور که اشاره شد ضعیف‌ترین بخش با میانگین ۲/۱۸ یعنی در حد کم برآورد شده که در این بخش گزینه‌های وجود اعتبار کافی برای محاسبه قیمت تمام شده با میانگین ۲ و امکان توقف و تغییر عملیات به دلیل عدم سود آوری با میانگین ۲/۰۸ و وجود نرم و هنجارهای کافی برای برآورد هزینه‌های هر واحد با ۱/۶/ ضعیف‌ترین قسمت‌ها هستند که این هر سه از ستون‌ها و الزامات اساسی در استقرار نظام حسابداری تعهدی هستند.

بخش دوم یعنی اصلاح روش‌های مدیریت بودجه با میانگین ۲/۴۱ در حد متوسط برآورد شده است که در این بخش گزینه‌های وجود وجوه نقد کافی در سررسیدها با میانگین ۱/۹۷ در حد کم و وجود اعتبارات تحت عنوان ذخایر اظطراری در بودجه با میانگین ۲/۰۸ در حد کم برآورد شده است و در بخش سوم اصلاح نظام نظارت بر بودجه که با میانگین ۲/۵۳ در حد متوسط ارزیابی شده است که گزینه‌های وجود انگیزه کافی و امنیت برای کارکنان در گزارش و افشای موارد خطا با میانگین ۲/۰۵ و گزینه برای صندوق‌های فرا بودجه (حساب‌های مخصوص) طبقه‌بندی و استاندارد مشابه و مطابق با دستورالعمل‌های دولتی اعمال شود با میانگین ۲/۱۷ و در دسترس بودن اطلاعات مربوط به دادو ستدهای دولت برای عموم با میانگین ۲/۱۹ ضعیف‌ترین گزینه‌های این بخش بوده‌اند.

آزمون‌های تحلیل واریانس

جدول ۵. تحلیل واریانس کل دو مرحله طرح

سطح معنی داری	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	واریانس عوامل
./...	۱۲/۲۶۷	۳۵	۴۲۹/۳۶	بین گروه‌ها	
	۴/۵۹۹	۶۱	۱۶۹/۳۱۶	درون گروهی	
	۰/۶۰۴	۲۱۳۵	۱۲۸۸/۶۶۸	واریانس خطا (مجموع انحرافات)	
	۰/۸۴۶	۲۲۳۱	۱۸۸۷/۳۴۴	کل	

یکی از ابزارهای پرکاربرد در آزمون فرض و پژوهش‌های آماری، تحلیل واریانس است. در این روش سعی بر این است که اختلاف بین چند جامعه آماری، ارزیابی شود. با توجه به پراکندگی کل داده‌ها، تجزیه واریانس بین گروه‌های مختلف در این روش امکان‌پذیر است.

مربعات بین گروه‌ها نسبت به میانگین درون گروهی آماره F یک فاصله حدوداً ۴ برابری دارد اما با وجود بالا بودن میزان درجه آزادی بین گروهی سطح معنی داری آزمون F بابر ۹۹ درصد بدست آمده است.

در تحلیل واریانس انجام شده با توجه به تعداد درجه آزادی بین گروهی و درون گروهی و با استفاده آماره به دست آمده از میانگین مربعات آنها نشان داده شد که فرض صفر آزمون فیشر (برابر بودن میانگین های بین گروه‌ها) در سطح اطمینان ۹۹ درصد رد می‌شود. با وجود بزرگتر بودن چشمگیر میانگین

دیدگاه شرکت کنندگان در پژوهش نسبت به اجزاء طرح

جدول ۸. بررسی تفصیلی گویه‌های پرسشنامه و امتیازات آنها از دید شرکت کنندگان

مرحله	بخش	شماره پرسش	عامل مورد بررسی	میانگین امتیاز	حداقل	حداکثر	واریانس
مرحله اول	اول اصلاح حجم و ترکیب سند بوجه لابودجه	۱	کاهش حجم تبصره‌های بودجه	۲/۶۹۴	۱	۴	۱/۱۹۰
		۲	بهبود ترکیب تبصره‌های بودجه	۲/۷۷۷	۱	۴	۰/۷۴۹
		۳	دسترسی اطلاعات مورد نیاز در سطوح مختلف برای کاربران	۲/۵۵۵	۱	۴	۰/۶۵۴
		۴	تلخیص اطلاعات تا حدامکان	۲/۵۰۰	۱	۴	۰/۸۲۹
		۵	آمدگی پاسخگویی به تمام سوالات در خصوص بودجه	۲/۹۱۶	۱	۴	۱/۳۳۶
	دوم: اصلاح نظام طبقه‌بندی و شفاف سازی درآمدها و هزینه‌های بودجه	۶	شفای درآمدها	۲/۵۸۳	۱	۵	۱/۰۵۰
		۷	شفای هزینه‌های پیشبینی شده	۲/۶۹۴	۱	۴	۰/۱۸
		۸	قابلیت مقایسه با استاندارد های جهانی	۱/۹۷۲	۱	۴	۰/۷۱۳
		۹	هماهنگی شاخص‌های مالی دولت با شاخص‌های حساب های ملی	۲/۳۳۳	۱	۵	۰/۶۸۶
		۱۰	قابلیت محاسبه آثار متقابل متغیر های بودجه با متغیر های اقتصاد کلان	۲/۵۲۸	۱	۵	۰/۵۹۹
بخش سوم اصلاح روشهای برآورد درآمدها و هزینه‌های بودجه	۱۱	مشخص شدن سهم واقعی هر یک از اقلام درآمدی	۲/۷۲۲	۱	۵	۱/۱۷۸	
	۱۲	متنظر شدن عواید حاصل از فروش نفت به عنوان دارایی غیر مالی به جای نوعی درآمد	۲/۶۹۴	۱	۴	۱/۳۶۱	
	۱۳	مشخص شدن تفاوت اقلام با ماهیت سرمایه ای از هزینه جاری	۲/۹۴۴	۱	۵	۱/۲۵۴	
	۱۴	مشخص شدن حجم واقعی کسری بودجه	۲/۶۱۱	۱	۵	۱/۱۰۲	
	۱۵	برآورد هزینه‌ها بر اساس وظایف دستگاهها	۲/۶۶۷	۱	۴	۰/۸۰۰	
	۱۶	پیش‌بینی هزینه‌های پایه و مواد هزینه در بودجه	۳/۱۱۱	۱	۴	۰/۹۰۲	
	۱۷	در نظر گرفتن اهداف کمی و فیزیکی فعالیت‌های مورد انتظار	۳	۱	۴	۰/۶۲۹	
	۱۸	در نظر گرفتن اطلاعات مربوط به هر طرح به تفکیک ساختمان، ماشین آلات و زمین و تحصیل دارایی های غیر مالی برای اعتبارات سرمایه ای	۲/۹۴۴	۱	۴	۰/۶۲۵	
چهارم اصلاح نظام مدیریت اطلاعات بودجه	۱۹	اصلاح و تغییر روشهای برآورد درآمد	۲/۵۸۳	۱	۴	۰/۵۹۳	
	۲۰	میزان وجود مدیریت مکانیزه اطلاعات مربوط به درآمدها و هزینه‌ها	۲/۸۰۵	۱	۴	۰/۶۱۸	
	۲۱	مدیریت مکانیزه اطلاعات شرکتهای دولتی	۲/۶۱۱	۱	۴	۰/۹۳۰	
	۲۲	وجود ارتباط منطقی بین بخش‌های اصلی بودجه	۲/۸۳۳	۱	۴	۰/۶۰۰	
	۲۳	وجود امکان محاسبات آماری و تهیه جداول کمی برای تمامی دستگاه‌های اجرایی	۲/۵۵۵	۱	۴	۰/۵۹۷	

مرحله	بخش	شماره پرسش	عامل مورد بررسی	میانگین امتیاز	حداقل	حداکثر	واریانس
مرحله دوم	بخش اول اصلاح نظام حسابداری بودجه (تغییر روش نقدی به روش مهادی)	۲۴	میزان انعطاف سیستم رایانه ای برای اعمال تغییرات	۲/۶۳۸	۱	۴	۰/۵۲۳
		۲۵	میزان توانایی سیستم رایانه ای برای تجزیه و تحلیل های مختلف با ارقام و شاخص‌های بودجه	۲/۶۱۱	۱	۴	۰/۵۳۰
		۲۶	میزان وجود اطلاعات قابل استفاده برای همه کاربران از طریق تسهیلات رایانه ای	۲/۲۷۸	۱	۴	۰/۶۰۶
		۲۷	میزان بهبود نظام مدیریت اطلاعات بودجه	۲/۵۵۵	۱	۴	۰/۸۰۸
		۲۸	قابلیت محاسبه قیمت تمام شده کلیه فعالیت‌ها	۲/۲۲۲	۱	۴	۰/۹۷۸
		۲۹	میزان اختیارات مدیران قسمتهای در جابه جایی عناوین فعالیت‌ها	۲/۰۸۳	۱	۴	۰/۷۰۷
		۳۰	امکان توقف و تغییر عملیات به دلیل عدم سود آوری یا بیش از حد شدن قیمت تمام شده	۲/۲۵	۱	۴	۰/۹۳۶
		۳۱	وجود اعتبار کافی برای محاسبه قیمت تمام شده فعالیت‌ها	۲/۲۲۲	۱	۴	۰/۹۲۱
		۳۲	وجود میزان معیارها، نرم‌ها ی کافی برای برآورد هزینه‌های هر واحد	۲/۱۶۶	۱	۴	۰/۷۱۴
		۳۳	میزان گرایش به متمرکز شدن پرداخت هادر پایان سال مالی	۲/۷۷۷	۱	۵	۱/۲۶۳
	بخش دوم اصلاح روشهای مدیریت بودجه (پیشنهاد روشهای لازم برای قانونمند کردن و شفافیت عملکرد و حسابداری مدیران)	۳۴	میزان وجود وجوه فرا بودجه‌ای و گردش برای انعطاف پذیر کردن بودجه	۲/۴۴۴	۱	۴	۰/۷۱۱
		۳۵	امکان جابه جایی اعتبارات از طرحی به طرح دیگر	۲/۷۲۲	۱	۴	۱/۰۰۶
		۳۶	وجود اعتباراتی تحت عنوان ذخایر اضطراری	۲/۰۸۳	۱	۴	۰/۹۹۳
		۳۷	وجود سازوکار قانونی برای تجدید نظر در بودجه در حین اجرا	۲/۵۲۷	۱	۴	۰/۵۹۹
		۳۸	میزان کاهش فاصله زمانی بین دریافت وجوه نقدی و زمانی که آن وجوه آماده اجرای برنامه می‌شود	۲/۵۵۵	۱	۴	۱/۰۵۴
		۳۹	وجود وجوه نقد کافی در زمان سر رسیدها	۲/۹۷۲	۱	۳	۰/۷۱۳
		۴۰	میزان استفاده از نتایج نحوه هزینه‌ها و بازده آنها برای استفاده در بودجه‌ریزی دوره بعدی	۲/۲۲۲	۱	۴	۰/۸۶۳
		۴۱	وجود شاخص‌های لازم برای ارزیابی عملکرد	۲/۹۴۴	۲	۴	۰/۴۵۴
		۴۲	وجود زمینه بهبود مذاکرات و ارتباط بین دستگاهها و سازمان برنامه و بودجه	۳/۱۳۸	۲	۵	۰/۵۲۳
		۴۳	وجود سازو کارهای موثر برای حل اختلافات احتمالی	۲/۸۰۵	۱	۴	۰/۵۰۴
	بخش سوم اصلاح نظام نظارت بر بودجه	۴۴	در دسترس بودن اطلاعات مربوط به دادو ستد دولت برای عموم مردم	۲/۱۹۴	۱	۴	۰/۷۳۳
		۴۵	وجود احکام قانونی تضمین کننده تراز بودجه	۲/۵۰۰	۲/۵۰۰	۴	۰/۶۵۷
		۴۶	میزان کاهش تجمع موارد متعدد وظایف و مسئولیتهای کلیدی بر عهده یک فرد خاص	۲/۵۰۰	۲/۵۰۰	۴	۰/۶۰۰
		۴۷	ثبت دادو ستد ها و وظایف مهم و مستند سازی	۲/۷۲۲	۱	۴	۰/۸۳۵
		۴۸	میزان آماده شدن مستندات برای آزمون و بررسی	۲/۴۴۴	۱	۴	۰/۵۹۷
		۴۹	وجود ارتباطات موثر بین کارشناسان مختلف و مدیران	۲/۶۹۴	۱	۵	۰/۸۴۷
		۵۰	وجود روشهای مطمئن برای کنترل و دستیابی به اطلاعات حسابها	۲/۶۳۸	۱	۴	۰/۵۸۰
		۵۱	وجود واحد ها و مراکز و اشخاص برای اعمال حسابرسی داخلی بر مصرف بودجه جهت کنترل های مدیریتی	۲/۵۲۷	۱	۴	۰/۹۴۲
۵۲		میزان بازخورد و برخورد با افراد بر اساس حسابرسی داخلی	۲/۶۳۸	۱	۴	۰/۷۵۲	

مرحله	بخش	شماره پرسش	عامل مورد بررسی	میانگین امتیاز	حداقل	حداکثر	واریانس
		۵۳	وجود مکانیزم تشویق و تشخیص عملکرد مطلوب واحد ها بر اساس حسابداری و کنترل مدیریتی	۲/۲۷۷	۱	۴	۰/۶۰۶
		۵۴	میزان استفاده از خدمات و گزارش‌های سازمان های مستقل حسابداری	۲/۱۳۸	۱	۴	۰/۶۹۴
		۵۵	وجود انگیزه کافی برای کارکنان در گزارو افشا مواد خطا با مصون بودن از هر گونه تعرض	۲/۰۵۵	۱	۴	۰/۷۹۷
		۵۶	میزان برخورداری افراد اصلی از محتوا و اطلاعات و نتایج حسابداری	۲/۶۶۷	۱	۴	۰/۶۲۹
		۵۷	وجود ارزشیابی مقایسه ای از نتایج حاصل از اجرای برنامه	۲/۴۱۶	۱	۴	۰/۵۹۳
		۵۸	میزان مشخص شدن وضعیت منابع و مصارف بودجه بر اساس گزارش‌های نظام گزارشگری	۲/۵۸۳	۱	۴	۰/۷۰۷
		۵۹	میزان شفافیت گزارش‌ها از وضعیت عملکرد مالی (بدهی و مدیریت دارایی)	۲/۴۴۴	۱	۴	۰/۷۱۱
		۶۰	میزان انتشار گزارش‌های نظارتی برای استفاده گروه‌های مختلف وزارتخانه ها، موسسات، شهروندان، قوه ها و رسانه ها	۲/۳۶۱	۱	۴	۰/۹۲۳
		۶۱	به هنگام بودن گزارشات نظارتی	۲/۳۰۵	۱	۴	۰/۹۰۴
		۶۲	وجود دستورالعمل استاندارد و مشابه برای صندوق های فرابودجه‌ای (حسابهای مخصوص)	۲/۱۶۶	۱	۴	۰/۷۱۴

متغیرهای کنترل

پذیرد. ضمن آنکه تفاوت آشکار دیدگاه مدیران نسبت به کارشناسان در این نظر سنجی، خود نشان دهنده نوعی شکاف و اختلاف برداشت دیدگاه مدیران اجرایی در این زمینه است. نزدیک کردن برنامه‌ریزی بودجه به استانداردهای جهانی - هماهنگ شدن شاخص‌های مالی دولت با شاخص‌های حساب ملی، اختصاص بودجه کافی و تیم کارشناسی برای به ثمر رساندن مبحث توانایی محاسبه قیمت تمام شده در همه سازمان‌ها، وجود فضا و کانالی برای انعطاف بودجه و امکان توقف و تغییر عملیات در دستگاه‌ها در صورت عدم سودآوری، ارتقاء امکان تامین وجوه نقد در سررسیدها و تعبیه اعتبارات اضطراری در هر شرایطی، بهبود جو و ارتقاء فضای امنیت بیان و انتقاد کارشناسی برای کارشناسان و متولیان و مجریان بودجه در سطوح مختلف و تعیین تکلیف و شفاف سازی مقررات و عملیات مربوط به صندوق های فرا بودجه (حسابهای مخصوص) می‌تواند به عنوان پیشنهادی برای تقویت و بهبود فرآیند استقرار و موفقیت طرح مطرح شد.

از آنجایی که تحقق اهداف مرحله دوم طرح منوط و وابسته به پیاده شدن و بروز اهداف مرحله اول طرح بوده، به ویژه بخش

جنسیت، مدرک تحصیلی و پست در این پژوهش کنترل شده‌اند و با توجه به تفاوت معناداری میانگین نظرات در بعد جنسیت که تعداد مساوی ۱۸۰ نفر زن و ۱۸۰ نفر مرد شرکت کننده داشتند، خانمها وضعیت را در مجموع کمتر برآورد کرده‌اند. بین مدرک تحصیلی و میانگین نظرات اعلامی تفاوت معنادار مشاهده نشد، اما در بررسی آزمون معناداری تفاوت میانگین نسبت به پست مشخص شد که مدیران نسبت به کارشناسان وضعیت طرح را بالاتر ارزیابی کرده‌اند.

جمع بندی و نتیجه گیری پیشنهادها

با توجه به مجموع نظرات دریافتی در هر دو مرحله طرح به تفکیک و کل دو مرحله از دید کارشناسان پیشرفت طرح در حد متوسط ارزیابی شده که با توجه به طول مدت زمان ۱۸ ساله از اجرای طرح امید وارکننده به نظر نمی‌رسد.

در بخش اصلاح نظام طبقه‌بندی و شفاف‌سازی درآمدها و هزینه‌ها، تکیه و تاکید بیشتر عملی و نظری بر مباحث قانونمند کردن عملکردها و شفافیت و حسابداری مدیران بایستی صورت

در خاتمه پیشنهاد و هدف آرمانی این پژوهش فراهم کردن زمینه و معیاری برای پیشبرد و پایش برنامه اصلاحی است و پرسشنامه به کار رفته در طرح در قالب ۷ بخش منطبق با برنامه اصلاحی کاملاً به صورت عملیاتی و قابل مشاهده و سنجش طراحی شده که این پژوهش می‌تواند زمینه استفاده و ادامه کار با آن در قالب معیارهای سنجش و پایش پیشرفت طرح باشد.

شاخص و مورد تاکید مرحله دوم یعنی رسیدن به حسابداری عملیاتی که بسیار مورد تاکید و توجه برنامه‌ریزان است لازم است که روی تحقق کامل اهداف مرحله اول توجه و تکیه بیشتری شود. با توجه به روشن بودن اهداف مرحله اول و وجود شاخص‌های ملموس و قابل اندازه‌گیری در آن اندازه‌گیری شکاف وضع موجود و مطلوب و پایش این مسیر دشوار نخواهد بود.

References

- Aminimehr, A. A. Moghadam, S. Bastani, (2016). Problems of compliance of accrual accounting with program budgeting in municipalities. *Governmental Accounting*, 2(4).
- Babajani, J. and B. Khodarahmi. (2014). A model for establishing an operational budgeting system in the Government of the Islamic Republic of Iran. *Quarterly Journal of Experimental Financial Accounting Studies*, 11(41). (In Persian).
- Babajani, J. (2008). Analysis of Theoretical and Legal Basis of the New Approach to the year budgeting from the Perspective of Accountability. Accountant Monthly letter. Expert Accountants Association, No. 194, No. 194. (In Persian).
- Bazrafshan, S. and A. khodamipoor. (2017). Investigating the effect of contractionary budget control on budget deviation in Iran. *Governmental Accounting*. (In Persian).
- Bazyar, M. (2003). Budget and Administrative Organization of Program and Budget Studies office of the Islamic Consultative Assembly Research Center. *Collection of budgeting in Iran*. Main report. (In Persian).
- Ebrahiminejad, M. and E. Farajvand. (2002). Principles of preparing, adjusting and controlling the budget. *Samt*. 480955/352. (In Persian)
- Emami, A. A. Jalalian and S. Sadeghi. (2020). Investigating the operational budgeting system in Iran and the United States of America. *Quarterly Journal of Political and International Research*. 11. (In Persian).
- Farzib, A. (2000). Government Budgeting in Iran, Tehran. *Public Management Training Center* (Second Edition). (In Persian).
- Fatima, G., M. Ahmad & W. Rehman. (2012). Consequential Effects of Budget Deficit on Economic Growth of Pakistan, *International Journal of Business and Social Science*, 3(7) 203-208.
- Ghadimpoor, J. and A. Tarighi. (2009). Operational Budgeting and Operational Audit, Tehran. *Quarterly Journal of Auditing Knowledge*, Year 8, 28 (35): 59-65. (In Persian).
- Gholizade, M. and A. Kohanrooz. (2015). Operational Budgeting Requirements in the Higher Education System, Tehran. *Quarterly Journal of Research and Planning in Higher Education*. 21(1):39-59. (In Persian). <http://journal.irphe.ac.ir/article-1-2569-fa.html>.
- Ghorbani Darabad, B. (2019). A study of budget preparation and regulation in the Iranian legal system with emphasis on the constitution and its comparison with the French legal system. *Knowledge of law and finance*. 3(8):23-39. (In Persian).
- Hasanabadi, M. and A. Najar sarraf. (2008). Comprehensive Model of Operating Budgeting System, Tehran. *Industrial Training and Research Center Publications* (Third Edition). (In Persian).
- Hozoori, M. (2011). Discourses in Budget Theories, Tehran. *Mahkameh Publications*. (First Edition). (In Persian).

- Johansson, T., & Siverbo, S. (2014). The appropriateness of tight budget control in public sector organizations facing budget turbulence. *Management Accounting Research*, 25(4), 271-283. doi:https://doi.org/10.1016/j.mar.2014.04.001
- Kordbache, M. (2005). A Review of Developments in the Budgeting System, Tehran. *Management and Planning Organization*. (In Persian).
- Kordbache, M. (2006). Budgeting System: Theoretical Foundations, International Developments, Comparative Study of Budgeting System Developments in Iran, Tehran. *Management and Planning Organization* (First Edition). (In Persian).
- Kordloo, M. K. Daneshfar, A. Alam Tabriz and M. Taghavi. (2020). A study of determining the conventional strategy in the Iranian budgeting system. *Journal of Development and Transformation Management*. 41: 1-8. (In Persian).
- Moghimi, S. and M. Ramezan. (2015). Journal of Management 8 (Financial Management). *Industrial Management Institute*. (In Persian).
- Mohammad poor, M. (2010). Criteria for arbitration, Office of Program and Budget Studies of the Research Center of the Islamic Consultative Assembly. *The Budgeting Collection in Iran*. Budget and Parliament. (In Persian).
- Mohseni, A. (2009). Information sections or decision-making symbols in the budget of the Office of Program and Budget Studies of the Research Center of the Islamic Consultative Assembly. *The Budgeting Collection in Iran*. Budget and Parliament. (In Persian).
- Mohseni, A. and R. Aslani. (2004). Computational responsibility and financial and operational supervision of the Office of Program and Budget Studies of the Research Center of the Islamic Consultative Assembly. *The Budgeting Collection in Iran*. Fifth report. (In Persian).
- Nasiri, M. (2003). Shortcomings of the Budgeting Law, Office of Program and Budget Studies of the Research Center of the Islamic Consultative Assembly. *The Budgeting Collection in Iran*. Main Report. (In Persian).
- Nikookar, Gh. F. Jalali, M. Fallah heravi and B. Mashayeki. (2015). Investigating and identifying the problems of drafting a recreation bill Budget, *Journal of Public Management*, 8 (2): 349 - 372. (In Persian).
- Novbakht, M. (2012). Conceptual model of reforming the structure of the country's budgeting system. *Quarterly Journal of Economic Strategy*. 1(2): 7-46. (In Persian).
- Seyyedrezaei, M. (2017). *Redesigning the policy of regulating the general budget of the country with the approach of complexity theory*, Ph.D. thesis, Faculty of Management, University of Tehran. (In Persian).
- Shobeirinejad, A. (2003). Theoretical Foundations of Budget and Budgeting the Budget Program Studies Office of the Research Center of the Islamic Consultative Assembly, *the Budgeting*

- Collection in Iran*, Main Report. (In Persian).
- Shobeirinejad, A. (2009). Contexts of Legislative Presence in Budget, Program and Budget Studies Office of the Research Center of the Islamic Consultative Assembly. *The Budgeting Collection in Iran: Budget and Parliament*. (In Persian).