

فصل اول :

کلیات تحقیق

## چکیده :

گزارش تفریغ بودجه به منزله تسویه حساب دولت می باشد . قانون گذار از طریق این گزارش مطمئن می شود قوه مجریه تکالیف قانونی را به همان شکل که قانونگذار مقرر داشته عمل نموده است . بدیهی است یکی از مهمترین اهداف تفریغ بودجه شناسائی نقاط ضعف آن بوده تا از تکرار آنها در بودجه سنوات بعد جلوگیری شود . تحقیق پیش رو سعی به بررسی این موضوع دارد که تا چه حد این گزارش توانسته است موجبات بهبود کیفیت بودجه را برای سنوات بعد به ارمغان بیاورد . بدون تردید یکی از مهمترین شاخصه بهبود کیفیت همانا شفاف شدن قانون بودجه خواهد بود که در این پژوهش از این دیدگاه عملکرد دیوان محاسبات مورد ارزیابی استفاده کنندگان خارجی از گزارشات ( نمایندگان کمیسیون برنامه و بودجه و محاسبات مجلس شورای اسلامی ، ذیحسابان و معاونین اداری و مالی و یا سایر مسئولین اجرائی دستگاههای اجرائی ملی مستقر در تهران ) قرار گرفته است .

نتایج پژوهش بیانگر آن است که به طور کلی نظارت دیوان محاسبات بر بهبود کیفیت بودجه مؤثر بوده لکن جهت تقویت این امر می بایست قوانین و مقررات مالی مورد توجه ، تنقیح و بازنگری قرار گیرد با توجه به آنکه گزارشهای تحلیلی تفریغ بودجه و سیاستهای جدید دیوان محاسبات کشور به نظر اکثر پاسخگویان در بهبود کیفیت بودجه نقش زیادی داشته مورد توجه و تأکید بیشتری قرار گیرد . همچنین ضمن توجه ویژه به شناساندن ستاد فنی ، حقوقی و مشاوره به مدیران دستگاههای اجرائی اصلاحاتی صورت گیرد تا تصمیمات این ستاد ضمانت اجرائی داشته باشد .

## 1-1) مقدمه :

نظارت در لغت به معنی معاینه و بررسی کارها بوده و در سنجش مالی تحت عناوین رسیدگی یا حسابرسی تعریف می گردد . حسابرسی یا رسیدگی به عنوان اهرم نظارت بر اجرا و عملکرد دریافتیهای دولت و پرداختهای دستگاههای اجرایی دولتی با توجه به اهداف و سیاستهای پیش بینی شده و تطبیق اسناد و مدارک با قوانین و مقررات امروزه به عنوان یک علم مطرح بوده و گرایش های متعددی همچون مالی ، جامع ، مدیریت و یا عملیاتی دارد . ( محسنی و اصلانی ؛ 1382 : 35 )

نظارت یکی از ارکان اصلی اداره امور دستگاههای اجرایی به شمار می رود و اهرمی قوی در راستای انسجام نظام اداری و مالی هر کشور است . هر قدر از این اهرم صحیح تر ، مناسب تر و به موقع تر استفاده شود ، ضریب بهره وری نظام اداری و مالی افزایش می یابد .

بر اساس اصول 54 و 55 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران ، دیوان محاسبات کشور جهت رسیدگی به کلیه حسابهای وزارتخانه ها ؛ موسسات ؛ شرکتهای دولتی و سایر دستگاههایی که بنحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند تشکیل گردیده است . به عبارتی اعمال نظارت بر فعالیتهای مالی دستگاههای اجرایی از نظر انطباق فعالیتهای مذکور با قوانین و مقررات مربوطه و اسناد و مدارک لازم ، به عهده دیوان محاسبات کشور می باشد .

دیوان محاسبات کشور یکی از دو مرجع نظارتی است ( مرجع دیگر سازمان بازرسی کل کشور بوده که زیر مجموعه قوه قضائیه می باشد ) که در قانون اساسی پیش بینی و مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی وظیفه نظارت مالی را به عهده دارد .

به طور کلی دو نوع نظارت بر اجرای بودجه اعمال می شود :

نظارت و کنترل قوه مجریه ( نظارت درونی )

نظارت و کنترل قوه مقننه ( نظارت بیرونی )

این تحقیق آن قسمت از نظارت و کنترل قوه مقننه که به وسیله دیوان محاسبات کشور اعمال می شود را مورد بحث قرار خواهد داد .

اصولاً نظارت را از بعد ماهیت می توان به دو شکل ذیل مطرح و مورد بررسی قرار داد :

### الف - نظارت مالی :

هدف اصلی این نظارت عدم تجاوز هزینه های دولت از اعتبارات مصوب است . ماده 52 قانون محاسبات عمومی کشور مقرر می دارد پرداخت هزینه ها به ترتیب پس از طی مراحل تشخیص ، تامین اعتبار ، تعهد ، تسجیل و حواله با اعمال نظارت مالی به عمل خواهد آمد . این نوع نظارت بر مخارج دستگاههای اجرائی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند به استناد ماده 53 قانون محاسبات عمومی کشور که مسئولیت تأمین اعتبار و تطبیق پرداختها را بعهده ذیحساب گذاشته است جزء وظایف ذاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی به شمار می آید .

### ب - نظارت عملیاتی :

منظور از این نظارت ، کاربرد بودجه به عنوان وسیله ای برای نیل به اهداف مطلوب است . در حقیقت هدف کنترل عملیاتی ، بررسی چگونگی نتایج حاصل از پرداخت مخارج است . بر اساس قانون محاسبات عمومی کشور این وظیفه به عهده سازمان مدیریت و برنامه ریزی ( معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور ) می باشد . ( فرج وند ؛ 1380 : 193-191 )

نظارت از بعد زمان نیز به سه بخش تقسیم می شود .

نظارت قبل از خرج ، ضمن خرج و بعد از خرج

نظارت قبل از خرج توسط دولت و از طریق وزارت امور اقتصادی و دارایی و از مجرای

ذیحساب انجام می شود .

نظارت ضمن خرج توسط دولت و از طریق سازمان مدیریت و برنامه ریزی (معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور) از جنبه عملیاتی آن و ذیحسابان وزارت امور اقتصادی و دارایی از جنبه تطبیق با قوانین و مقررات هنگام پرداخت هزینه ها انجام می شود .

نظارت عملیاتی سازمان مدیریت و برنامه ریزی (معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور) نیز از طریق بازرسی مهندسیین ناظر از پیشرفت طرحها و پروژهها؛ گزارش توجیهی که از پیشرفت کار تهیه و توسط دستگاه اجرائی ارائه می شود و تخصیص اعتبار که بر اساس رسیدگیهای دو مرحله قبل و با توجه به درآمدهای وصولی و در دوره های معین تخصیص می یابد انجام می گیرد .

دیوان محاسبات کشور با توجه به ماده 28 قانون محاسبات عمومی و کمیسیونهای مجلس نیز از طریق گزارشات خاص به نظارت ضمن خرج اقدام می نمایند .  
نظارت بعد از خرج به دو نوع قضائی و پارلمانی تقسیم می شود .

#### • نظارت قضائی

از طریق قوای مقننه و قضائیه انجام می شود . به موجب اصل 174 قانون اساسی « بر اساس حق نظارت قوه قضائیه نسبت به حسن جریان امور و اجرای صحیح قوانین در دستگاههای اداری ، سازمانی بنام سازمان بازرسی کل کشور زیر نظر رئیس قوه قضائیه تشکیل می گردد . » این سازمان بعنوان یک نهاد قضائی بر اجرای صحیح قوانین از جمله قانون بودجه کل کشور در سازمانهای اداری نظارت می کند و قانون گذار نیز بر این بازرسی ضمانت های اجرایی مقرر نموده است .

دیوان محاسبات کشور نیز به عنوان بازوی نظارتی مجلس به موجب اصل 54 قانون اساسی تشکیل و به استناد اصل 55 به کلیه حسابهای دستگاههای اجرائی رسیدگی و گزارشات نهائی خود را در صورت احراز تخلف به دادسرای دیوان محاسبات ارسال می نماید .

#### • نظارت پارلمانی

نظارت پارلمانی نیز خود به دو شکل نظارت مستقیم یا نظارت پارلمانی طی سال مالی و نظارت غیر مستقیم یا نظارت پارلمانی پس از سال مالی انجام می شود .

نظارت مستقیم : بنا به اصول 88 و 89 قانون اساسی در جریان اجرای بودجه از چهار طریق تذکر، سوال ، استیضاح و تحقیق و تفحص صورت می پذیرد .

نظارت غیر مستقیم یا نظارت دیوان محاسبات کشور : دیوان محاسبات کشور سالانه با بررسی حسابها و اسناد مربوط به دستگاههای دولتی گزارش تفریغ بودجه را تهیه می کند که در آن نحوه و میزان هزینه سازمانها ، پروژه ها و پیشرفت آنها براساس لایحه بودجه مشخص است . تفریغ بودجه نتیجه نهایی نظارت بعد از خرج است ، تفریغ بودجه یک نوع حسابرسی کل عملیات مالی دولت است . تفریغ بودجه نشانگر درجه تطبیق یا عدم تطابق عملیات انجام شده توسط دولت بر مبنای محاسبات پیش بینی شده است . تفریغ بودجه نظارت قوه مقننه نسبت به دخل و خرج کشور است . به موجب اصل 55 قانون اساسی ، دیوان محاسبات به کلیه حسابهای وزارتخانه ها ، موسسات ، شرکتهای دولتی و سایر دستگاههایی که به نحوی از بودجه کل کشور استفاده می کنند نظارت دارد که هیچ هزینه های از اعتبار مصوب خود تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد . دیوان محاسبات حسابها و اسناد و مدارک مربوط را برابر قوانین جمع آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می نماید .

نوع دیگر نظارت نظارت اداری است که بوسیله سازمان های قوه مجریه انجام می گیرد و می توان گفت که نوعی نظارت درون سازمانی در درون قوه مجریه است . نظارت اداری بر اجرای بودجه علاوه براینکه از سوی مقامات و متصدیان مربوط در هر سازمان و تشکیلات اداری در مراحل مختلف اجرای بودجه صورت می گیرد ، عمدتاً بوسیله سازمان مدیریت و برنامه ریزی ( سابق ) و وزارت دارایی انجام می شود . ( الماسی ؛ 1387 : 215-210 )

## 2-1) موضوع تحقیق :

« بررسی نقش نظارت دیوان محاسبات کشور در گزارش تفریغ بودجه و بهبود کیفیت بودجه

سنوات بعد »

تفریغ به معنی فارغ شدن بوده و تهیه گزارش تفریغ بودجه طبق اصل 55 قانون اساسی بعهده دیوان محاسبات کشور می باشد . این گزارش در حقیقت نوعی بازخور بودجه بوده که جهت تصویب بودجه سال بعد مورد توجه نمایندگان قرار می گیرد .

در تفریغ بودجه آن دسته از قوانین و مقررات که کارائی لازم را نداشته است شناسائی شده و جهت اصلاح به مجلس اعلام می گردد .

مواردی که در گزارش تفریغ بودجه درج می گردد :

1. هیچ هزینه ای از اعتبار مصوب آن تجاوز نکرده باشد .

2. هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد . (الماسی ؛ 1387 : 220 )

### **3-1) بیان مسأله :**

همانگونه که در بالا ذکر شد تفریغ به معنی فارغ شدن ، آخرین مرحله از اجرای بودجه است . به عبارتی گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در حکم تسویه حساب مالی دولت و دستگاههای اجرائی در برابر مجلس می باشد . چنانچه کشور را به عنوان یک شرکت سهامی عام در نظر بگیریم مردم سهامداران این شرکت بوده و علی القاعده مجمع عمومی محلی خواهد بود که کل جمعیت کشور بایستی در آنجا تجمع نمایند طبیعی است که امکان برگزاری چنین اجتماعی هیچگاه فراهم نخواهد شد لذا مردم جهت تشکیل مجمع عمومی ، نمایندگانی را انتخاب می نمایند . مجلس شورای اسلامی که متشکل از نمایندگان مردم می باشد در حکم مجمع عمومی این شرکت سهامی می باشد که هر نفر به نمایندگی از چند ده هزار نفر از مردم کشور در این مجمع شرکت می نماید . هیأت وزیران به مثابه هیأت مدیره و رئیس جمهور نقش مدیر عامل را دارا می باشد . در اینجاست که نقش دیوان محاسبات کشور روشن می گردد . دیوان محاسبات کشور بازرس قانونی شرکت است که گزارشهای ارائه شده توسط هیأت مدیره و مدیر عامل بدون اظهار نظر و تأیید بازرس قانونی ، فاقد وجهت و اعتبار خواهد بود .

برخی نظرها در خصوص تفریغ بودجه مساعد است و برخی نامساعد ، بدین معنی که برخی

گزارش تفریغ بودجه را کارآمد می دانند و برخی ناکارآمد . در مجموع در این پژوهش محقق در پی

آنست که آیا گزارش تفریغ بودجه توانسته است مثمر ثمر واقع شود یا خیر و به دنبال این واقعیت است که گزارشهای ارائه شده تا چه حد در نظر و دیدگاه نمایندگان مجلس اثر گذاشته و چه نقشی در تصویب بودجه سال بعد داشته است . راههای بهبود کیفیت و اثربخشی بیشتر آن بر قانون بودجه سال بعد چیست؟ نظارت فعلی چه مشکلاتی دارد؟

مساله اصلی تحقیق عبارت است از عدم رعایت قوانین و مقررات در مدیریت عالی ؛ عدم حمایت از تصمیمات و مشخصاً پیشنهادات بخش نظارتی ؛ عدم برخورد قاطع قانونی با متخلفین مالی ؛ عدم استفاده از نتایج گزارشات نهائی حسابرسی در انتخاب و انتصاب افراد ؛ اهمیت ندان به ساختار مالی کشور و ضعف کنترل داخلی که از عمده ترین مشکلات نظارت فعلی می باشد و این سؤال جدی مطرح است که دیوان محاسبات کشور تا چه میزان در اجرای صحیح بودجه کل کشور و سایر قوانین و مقررات مالی در قالب لایحه تفریغ و بهبود بودجه سنوات بعد مؤثر و مفید است ؟

#### **4-1 ) انگیزه انتخاب و اهمیت موضوع تحقیق :**

اشتغال حدود 11 سال در دیوان محاسبات کشور و از آنجا که ماحصل بخش اصلی فعالیت دیوان محاسبات اطمینان از حسن انجام اجرای بودجه های مصوب در دستگاههای اجرایی می باشد ، سبب ایجاد انگیزه در اینجانب جهت انجام پژوهش حاضر شده است تا مشخص گردد این نظارتها چگونه و با چه تاثیراتی انجام می شود .

در اهمیت موضوع تحقیق بیان این نکته ضروری است که رشد و اعتلای هرکشور در غالب اجرای برنامه های بلند مدت اقتصادی است و برنامه های بلند مدت خود به برنامه های میان مدت و کوتاه مدت تقسیم می شوند از آنجا که بودجه هر ساله کشور یک برنامه مالی کوتاه مدت است و موفقیت برنامه های بلند مدت در گرو اجرای درست و صحیح برنامه های کوتاه مدت می باشد ؛ لذا نظارت بر اجرای درست اعتبارات بودجه از اهمیت فوق العاده ای برخوردار است . از طرفی ارزیابی دقیق عملکرد ، از طریق نظارت بر خروجیهای عملکردی بودجه قابل بررسی خواهد بود و از آنجا که در این زمینه تحقیقات معدودی انجام گرفته لذا تحقیق در این موضوع برای محقق اهمیت فوق



العاده ای دارد ضمن آنکه در رویکرد جدید دیوان محاسبات توجه خاصی به فعالیتهای و تحقیقات علمی مرتبط با وظایف دیوان محاسبات کشور شده است .

کنترل یکی از اساسی ترین ابزارهای هر حکومتی است . از طریق اعمال صحیح سیستمهای کنترل مالی و ارزیابی عملکرد دستگاههای اجرایی می توان اطمینان حاصل کرد که قوانین بنحو دقیق و صحیح اجرا می شود ، از منابع مالی و انسانی در دستگاهها به نحو صحیح و موثر بهره برداری می گردد ؛ امکانات دستگاهها با قیمت و نحوه مناسب تهیه ؛ از سوء استفاده منابع جلوگیری شده و گزارشهای تلخیص شده در زمان مناسب به مقامات بالاتر و در نهایت در اختیار مسئولان عالی کشور می رسد . اگر نظارت به نحو صحیح انجام نشود خسارت زیادی به بیت المال وارد خواهد شد نظیر عدم استفاده بهینه از منابع ؛ عدم پرداخت به موقع حقوق دولت ؛ عدم نگهداری حساب دخل و خرج دولت ؛ زد و بندهای اداری ؛ عدم امکان انجام حسابرسی عملکرد دستگاههای دولتی و عدم ارائه به موقع و صحیح اطلاعات و انحرافات احتمالی به مسئولین جهت اخذ تصمیمات استراتژیک .

## 1-5) هدف تحقیق :

دیوان محاسبات کشور بعنوان مهمترین بازوی نظارت قوه مقننه بوده و لذا پاسخگویی قوه مجریه در اجرای بودجه به مردم در گرو حسابرسی کارآمد و دقیق دیوان محاسبات می باشد بررسی میزان نظارت دیوان محاسبات بر اجرای عملکرد بودجه و نیز شناسایی تاثیرات این نظارت ها بر بودجه سالیانه کشور یکی از اهداف این تحقیق می باشد .

هدف این تحقیق بر اساس فرضیه اهم ، بررسی عملکرد نظارت دیوان محاسبات کشور ( به موجب قانون ) بر عملکرد بودجه کل کشور می باشد . عبارتی میزان نظارت دیوان محاسبات بر عملکرد بودجه و شناسایی میزان تاثیر این نظارت ها بر بودجه سالانه کشور می باشد .

در واقع این نظارت ها بوسیله ابزارهای موجود در معاونتهای فنی و داسرا و هیاتهای مستشاری انجام می گیرد . همچنین برای کیفی نمودن وظایف نظارتی در معاونتهای فنی می بایست شاخص های معین و کیفی را شناسایی و تعریف نمود که در این راستا شاخص های یاد شده تعریف

شده است . بعبارت دیگر برای هر مورد شاخص واقعی مورد نظر انتخاب و سوالات این پژوهش جهت ارزیابی و سنجش این شاخصها طراحی شده است .

با عنایت به فرضیات این تحقیق اهداف ذیل را دنبال می کند :

- 1- آیا نظارت دیوان محاسبات کشور توانسته است در بهبود کیفیت بودجه مؤثر باشد .
- 2- قوانین و مقررات مالی و محاسباتی موجود چه نقشی در شفافیت و یا عدم شفافیت بودجه دارد .
- 3- آیا ستاد فنی دیوان محاسبات کشور توانسته است در رفع ابهامات و اشکالات دستگاههای اجرائی نقش فعالی داشته باشد ؟
- 4- گزارشهای تحلیلی تفریغ بودجه تا چه حد در بهبود کیفیت بودجه نقش دارد ؟
- 5- در نهایت با توجه به بررسی نتایج بدست آمده اعلام موارد پیشنهادی به مسئولین دیوان محاسبات کشور جهت اصلاح امور و روشها جهت کرائی بیشتر گزارش تفریغ بودجه ؛ لذا این تحقیق از بعد هدف بیشتر جنبه کاربردی دارد .

## 1-6 ( چارچوب نظری تحقیق ) :

چارچوب نظری مبنایی است که تمام تحقیق بر آن استوار گردیده است . چارچوب نظری یک شبکه منطقی ، توسعه یافته ، توصیف شده و کامل بین متغیرها می باشد ، لذا یکی از مهمترین کارکردهای چارچوب نظری ، ارائه متغیرهای مرتبط با مساله تحقیق است . ( خاکی ؛ 1382 : 165 )

یکی از اهداف اجرای بودجه را می توان در اقداماتی که توسط مدیران مالی و غیر مالی دستگاههای اجرایی به منظور حصول صحیح و به موقع درآمدها و سایر دریافت های پیش بینی شده در بودجه کل کشور و واریز آن بحساب های تعیین شده خزانه در بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران انجام می گیرد دانست . از طرف دیگر پرداختها و هزینه ها است که براساس قوانین و مقررات ، تخصیص اعتبارات ، موافقتنامه های متبادله و محاسبات و معیارهای مشخص انجام میگیرد تا صحت

و سلامت و انعکاس مالی و محاسباتی آنها و سایر عملیات مالی و حسابداری، دستیابی به اهداف نهایی و سیاستهای تعیین شده در بودجه را میسر سازد. (محسنی و اصلانی؛ 1382: 15)

نظارت و کنترل بودجه در واقع یعنی نظارت بر بودجه از جهت صحت عملیات اجرایی و انطباق آن با هدفها و برنامه ها، چون بودجه، مأموریتی است که از طرف قوه مقننه به دولت محول شده است، باید به نحوی از درستی انجام این مأموریت آگاهی یابد. نظارتی که مجلس در آغاز توسط دیوان محاسبات بطور غیر مستقیم و سپس با رسیدگی به گزارش تفریح بودجه بصورت مستقیم انجام می دهد، در پی این منظور است که روی هم نظارت قضایی و نظارت پارلمانی را پدید آورد. از طرف دیگر دستگاه دولت نیز به سبب وسعت فراوانی که دارد باید اطمینان یابد که آنچه در درونش و توسط اعضایش صورت می پذیرد در جهت هدفهای برنامه است. این احتیاج نیز لزوم نظارت اداری و عملیاتی را که دولت خودش بر خودش و بر کارکنانش دارد، مطرح می سازد. (فرزب؛ 1379: 159)

نظارت بر این بخش از عملکرد اجرای بودجه که بعنوان نظارت مالی تقسیم بندی شده توسط قوه مجریه انجام و بخشی از این نظارت توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی صورت می گیرد.

برابر ماده 90 قانون محاسبات عمومی، اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی و شرکتهای دولتی از نظر انطباق پرداختها با مقررات قانون مذکور و سایر قوانین و مقررات راجع به هرنوع خرج بعهد وزارت امور اقتصادی و دارایی است.

بطور کلی نظارت و کنترل برحسب عامل ((مراحل پرداخت یا خرج)) به سه بخش نظارت قبل از خرج، ضمن خرج و بعد از خرج تقسیم می شود که دیوان محاسبات وظیفه مرحله سوم را بعهد دارد.

نظارت دیوان محاسبات کشور؛ به موجب اصل 55 قانون اساسی، دیوان محاسبات به کلیه حسابهای وزارتخانه ها، مؤسسات، شرکتهای دولتی و سایر دستگاههایی که به نحوی از بودجه کل کشور استفاده می کنند نظارت دارد که هیچ هزینه های از اعتبار مصوب خود تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات حسابها و اسناد و مدارک مربوط را

برابر قوانین جمع آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می نماید .

نظارت در جریان اجرای بودجه از دو طریق صورت می گیرد یکی از طریق تذکر ، سوال ، استیضاح و تحقیق و تفحص و دیگری از طریق گزارشهای دریافتی ؛ که این نظارت پس از دریافت گزارش تفریغ بودجه هر سال از دیوان محاسبات کشور و بررسی آن توسط مجلس صورت می پذیرد . دیوان محاسبات کشور سالانه با بررسی حسابها و اسناد مربوط به دستگاههای دولتی گزارش تفریغ بودجه را تهیه میکند که در آن نحوه و میزان هزینه سازمانها ، پروژه ها و پیشرفت آنها براساس لایحه بودجه مشخص است . تفریغ بودجه نتیجه نهایی نظارت بعد از خرج است ، تفریغ بودجه یک نوع حسابرسی کل عملیات مالی دولت است . تفریغ بودجه نشانگر درجه تطبیق یا عدم تطابق عملیات انجام شده توسط دولت بر مبنای محاسبات پیش بینی شده بوده و نظارت قوه مقننه نسبت به دخل و خرج کشور است . ( الماسی ؛ 1387 : 215- 210 )

## **7-1) فرضیه یا سئوالات تحقیق :**

### **الف) فرضیه اهم :**

بین عملکرد نظارتی دیوان محاسبات کشور ( ارائه تحلیلها و نظرات دیوان به همراه گزارش تفریغ بودجه ) و بهبود کیفیت بودجه سنوات بعد رابطه معنی داری وجود دارد ؟

### **ب) فرضیه های فرعی :**

- 1- بین قوانین و مقررات مالی و محاسباتی ( که بر اساس آن دیوان محاسبات وظیفه نظارت مالی را انجام می دهد) و بهبود کیفیت بودجه سنوات بعد رابطه معنی داری وجود دارد ؟
- 2- بین عملکرد ستاد فنی دیوان محاسبات کشور در رفع ابهامات و اشکالات دستگاههای اجرائی و بهبود کیفیت بودجه سنوات بعد رابطه معنی داری وجود دارد ؟
- 3- بین سیاستهای دیوان محاسبات کشور (دیدگاه مشاوره ای و پیشگیرانه یا نگاه صرفاً قانونی) و بهبود کیفیت بودجه سنوات بعد رابطه معنی داری وجود دارد ؟

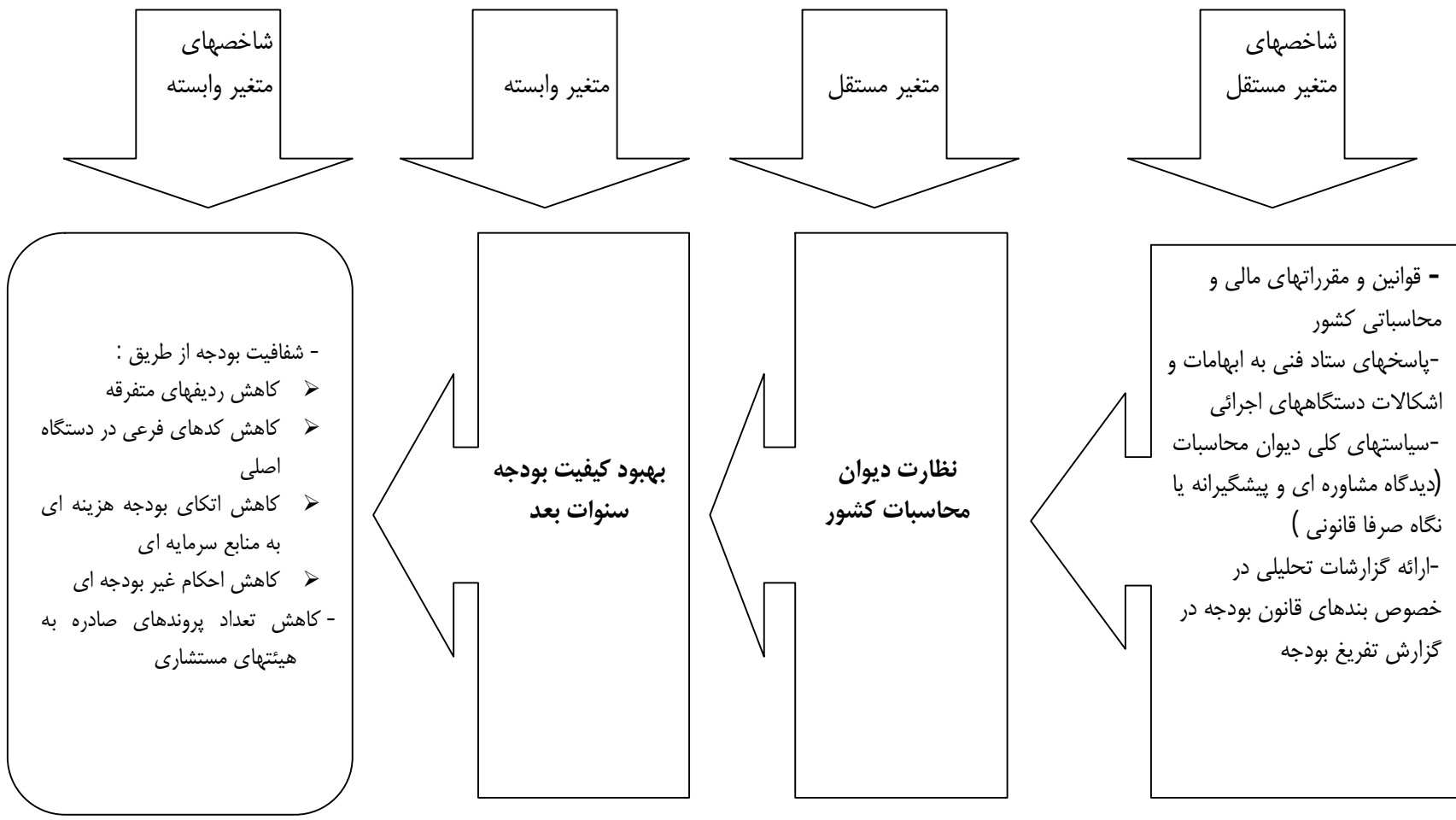
4- بین گزارشات تحلیلی تفریح بودجه و بهبود کیفیت بودجه سنوات بعد رابطه معنی داری وجود دارد؟

### 8-1) متغیر های تحقیق :

متغیر صفت یا خصیصه ای است که از شخصی به شخص دیگر و از موردی به مورد دیگر متفاوت است . در حقیقت ویژگی های متمایز کننده یک گروه را متغیر می نامند ( صفرزاده و فرهنگی ؛ 1387 : 181 ) متغیر ها بر اساس نوع و کاربرد آنها به گروههای مختلف تقسیم می شوند . در این تحقیق متغیر ها بر اساس نقش آنها به دو گروه متغیر مستقل و وابسته تقسیم شده اند که نظارت دیوان محاسبات کشور به عنوان متغیر مستقل و بهبود کیفیت لایحه بودجه سنوات بعد به عنوان متغیر وابسته در فرضیه اهم و قوانین و مقررات مالی و محاسباتی ، عملکرد ستاد فنی دیوان محاسبات کشور در رفع ابهامات و اشکالات دستگاههای اجرائی ، سیاستهای دیوان محاسبات کشور و گزارشات تحلیلی تفریح بودجه به عنوان متغیر مستقل و بهبود کیفیت لایحه بودجه سنوات بعد به عنوان متغیر وابسته در فرضیه های فرعی برای تحقیق پیش رو در نظر گرفته شده است .

### 9-1) مدل تحلیلی تحقیق :

مدل مفاهیم نظام مند است که قدرت تبیین دارد . مدلها برای حل مسئله متولد می شوند و رشد می کنند و قابلیت تعمیم دارند . از ویژگیهای مدل می توان گفت که موقتی هستند ، دائماً تغییر و تحول می یابند و شاخ و برگهای جدیدی پیدا کرده تدریجاً عمق و دقت یافته و به واقعیت نزدیکتر می شوند ، در مدل تحقیق این پژوهش متغیر مستقل نظارت دیوان محاسبات کشور می باشد که شاخصهای آن عبارتند از : قوانین و مقررات مالی ، پاسخهای ستاد فنی به ابهامات سیاستهای کلی دیوان و ارائه گزارشات تحلیلی به همراه تفریح بودجه و متغیر وابسته در همه فرضیه ها ، بهبود کیفیت بودجه سال بعد می باشد . بهترین مدلی که در این زمینه وجود دارد تا بتواند ارتباط بین نظارت دیوان محاسبات کشور و بهبود کیفیت بودجه را نشان دهد مدل ویلیام گریسن می باشد که در این تحقیق مورد استفاده قرار گرفته است .



شاخصهای  
متغیر وابسته

متغیر وابسته

متغیر مستقل

شاخصهای  
متغیر مستقل

- شفافیت بودجه از طریق :
- کاهش ردیفهای متفرقه
- کاهش کدهای فرعی در دستگاه اصلی
- کاهش اتکای بودجه هزینه ای به منابع سرمایه ای
- کاهش احکام غیر بودجه ای
- کاهش تعداد پروندهای صادره به هیئتهای مستشاری

بهبود کیفیت بودجه  
سنوات بعد

نظارت دیوان  
محاسبات کشور

- قوانین و مقرراتهای مالی و محاسباتی کشور
- پاسخهای ستاد فنی به ابهامات و اشکالات دستگاههای اجرائی
- سیاستهای کلی دیوان محاسبات (دیدگاه مشاوره ای و پیشگیرانه یا نگاه صرفا قانونی)
- ارائه گزارشات تحلیلی در خصوص بندهای قانون بودجه در گزارش تفریح بودجه

## 10-1 ( تعریف عملیاتی متغیرها و واژه ها و مفاهیم کلیدی :

### 1-10-1 ( کیفیت :

از واژه « کیفیت » برداشتهای زیادی می توان داشت و منشا سر درگمی های زیادی است ، به طور کلی کیفیت دلالت بر « برتری » دارد ، که البته به قضاوت شخصی افراد وابسته است . در این صورت واژه کیفیت دارای نوعی ارزش ذهنی می شود که تشریح آن به آسانی ممکن نیست ، اما چنانچه ویژگی های یک فرآورده یا نوعی خدمت را به گونه ای که خواسته های استفاده کنندگان از آنرا در سطح قابل قبولی برآورده کند تعبیر شود در این صورت کیفیت نوعی ارزش عینی دارد که قابل اندازه گیری و سنجش خواهد بود . با توجه به نظر کارشناسان ، بودجه با کیفیت بودجه ایست که شفاف باشد هرچقدر قانون بودجه شفافتر باشد می توان گفت بودجه باکیفیت تر است . به عبارت دیگر منظور محقق در این تحقیق از بودجه با کیفیت بودجه ای است که به اندازه کافی شفاف بوده و امکان برداشتهای مختلف از آن نمی شود و نوعی قانونگذاری جدید و موقت یکساله نباشد . برای اینکه بتوان مشخص نمود که بودجه شفاف چگونه بودجه ایست باید شاخصهایی برای آن در نظر گرفت . چنانچه در لایحه بودجه نسبت به قانون بودجه سال قبل :

- 1- ردیفهای متفرقه کاهش یافته باشد .
  - 2- کدهای فرعی زیرمجموعه دستگاه اصلی کاهش یافته باشد .
  - 3- اتکای بودجه هزینه ای به منابع سرمایه ای کاهش یافته باشد .
  - 4- احکام غیر بودجه ای در ماده واحده قانون بودجه کاهش یافته باشد .
  - 5- تعداد پرونده های ارسالی به دادسرا به منزله اینکه بودجه ارائه شده به اندازه کافی شفاف و بدون ابهام بوده که مسئولین اجرائی برداشتهای مختلف و خلاف واقع از آن نمی نمایند و یا مجبور به عمل نکردن به آن و یا اقدام خلاف قانون جهت حفظ منافع دستگاه نمی شوند کاهش یافته باشد .
- لایحه بودجه را نسبت به قانون بودجه سال قبل شفاف ارزیابی خواهیم کرد و در نتیجه بودجه از کیفیت بالاتری برخوردار خواهد شد .

### 1-10-2) نظارت قبل از خرج :

شامل پیش بینی برآورد درآمدها و اعتبارات برای هزینه هاست که نهادهایی همچون پارلمان ، شورای اقتصاد ، هیات وزیران و وزارت امور اقتصادی و دارایی و معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور در آن نقش تعیین کننده دارند .

### 1-10-3) نظارت حین خرج :

این نظارت پس از ابلاغ بودجه مصوب و در مرحله هزینه کردن اعتبارات انجام میگردد و اصولاً دارای ابعاد مالی ، عملیاتی و نظارتی پیشرفت کار است .

### 1-10-4) نظارت بعد از خرج :

این نظارت بصورت غالب از وظایف دیوان محاسبات کشور می باشد و این دیوان در اجرای وظیفه نظارتی خود که منبعث از اصول 54 و 55 قانون اساسی است عمل کرده و در جهت تهیه گزارش تفریغ بودجه کل کشور اقدام می نمایند .

(( ماده 104 قانون محاسبات عمومی کشور - دیوان محاسبات کشور مکلف است ( مطابق اصل 55 قانون اساسی ) با بررسی اسناد و مدارک و تطبیق با صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور نسبت به تهیه تفریغ بودجه سالانه اقدام و هر سال گزارش تفریغ بودجه را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم و هر نوع تخلف از مقررات این قانون را رسیدگی و به هیأت‌های مستشاری ارجاع نماید .

### 1-10-5) بودجه سالیانه :

بودجه کل کشور ، برنامه مالی دولت است که برای یکسال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاستها و به هدفهای قانونی می شود و از سه قسمت تشکیل می شود :

الف) بودجه عمومی دولت

ب) بودجه شرکتهای دولتی و بانکها شامل پیش بینی ها و سایر منابع تامین اعتبار



ج) بودجه مؤسساتی که تحت عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه کل کشور منظور میشود .  
(قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور 1366)

#### **1-10-6) صورت حساب عملکرد سالانه کل کشور :**

صورت حساب مقایسه هزینه های واقعی و هزینه های پیش بینی شده از یک سو و مقایسه درآمدهای واقعی و درآمدهای پیش بینی شده از سوی دیگر می باشد . صورت حساب عملکرد ضمن مقایسه ارقام واقعی با ارقام پیش بینی شده امکان تجزیه و تحلیل عملکرد بودجه سالانه را فراهم نموده و علاوه بر آن اطلاعات مفید و معتبری از درآمدهای وصولی و هزینه های واقعی انجام یافته یک سال مالی را جمع آوری و طبقه بندی و جهت تصمیم گیری و برنامه ریزیهای آتی در اختیار مراجع ذیربط قرار می دهد . (باباجانی و اقوامی ؛ 1379 : 495)

#### **1-10-7) قانون محاسبات عمومی :**

این قانون کلیه وظایف و مسئولیتهای مالی مقامات اجرایی و نظارتی (ذیحسابان ، معاونان و عاملین ذیحسابی و دیوان محاسبات) را تعیین و روابط و طرز عمل آنها را مشخص می سازد . در این قانون مراحل مختلف تهیه ، تصویب ، اجرا و کنترل مالی اعتبارات بودجه تعریف و طرز ثبت و نگهداری حسابهای دستگاههای دولتی و همچنین تهیه و ارائه گزارش ها و اطلاعات مالی بیان شده است . (سمیعی ؛ 1377 : 25)

#### **1-10-8) قانون دیوان محاسبات کشور :**

این قانون در 46 ماده و 11 تبصره در اجرای اصل 55 قانون اساسی جمهوری اسلامی تدوین شده است . هدف این دیوان به طور خلاصه عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مالی بر دستگاههای اجرایی که از بودجه کشور استفاده می نمایند .

## 11-1) روش تحقیق

روش تحقیق بکار گرفته در این پژوهش براساس هدف بصورت کاربردی و براساس نحوه اجرا بصورت توصیفی - پیمایشی ، و گردآوری اطلاعات به شیوه میدانی است . از آن جهت تحقیق توصیفی است که واقعیت ها بدون هیچ دخل و تصرفی تشریح می شود بعبارتی آنچه که هست توصیف و تفسیر می شوند . از آن جهت پیمایشی است که متکی به فن خاصی جهت جمع آوری اطلاعات نبوده بلکه با هدف اکتشافی - توصیفی - تبیینی صورت می گیرد و اگر چه عمدتاً از پرسشنامه استفاده می شود اما ابزاری چون مصاحبه ، مشاهدات عینی در صورت نیاز در آن بکار گرفته می شود .

## 12-1) جامعه آماری :

جامعه آماری این تحقیق شامل نمایندگان محترم عضو کمیسیون برنامه و بودجه و محاسبات مجلس شورای اسلامی ( 25 نفر ) معاونین اداری و مالی و یا مدیران بودجه وزارتخانه ها و سازمانهای دولتی مستقر در مرکز ( 31 نفر ) ذیحسابان و مدیران کل امور مالی وزارتخانه ها و سازمانهای دولتی مستقر در مرکز ( 31 نفر ) و جمعاً جامعه آماری شامل 87 نفر می باشد .

در این پژوهش بر نظریات متخصصین خبره و کارشناسانی که به نحوی از انحاء در هر قسمت از فرایند نظارت های مالی بر عملکرد بودجه قرار دارند استناد شده است . لذا تمام افراد پرسش شونده غالباً دست اندرکار همان موضوع به صورت کلی و یا حداقل بخشی از فرایند نظارت می باشند به عبارت دیگر خود از نتایج بدست آمده تحقیق استفاده می نمایند ، لذا اهمیت دریافت نظرات آنها از ویژگی بالایی برخوردار است .

## 13-1) روش نمونه گیری

باعنایت به آنکه جامعه آماری این تحقیق محدود بوده و از طبقات گوناگون تشکیل شده لذا کل جامعه به عنوان نمونه انتخاب شده است .

## 14-1) روش جمع آوری اطلاعات

- الف) مطالعات کتابخانه ای در خصوص بررسی قوانین بودجه سنواتی و مقایسه تعداد ردیفهای متفرقه و کدهای فرعی دستگاهها در طی سالهای مورد بررسی ( قلمرو زمانی تحقیق )
- ب) در صورت نیاز مصاحبه با اعضاء نمونه
- ج) استفاده از پرسشنامه
- د) روشهای آماری

## 15-1) قلمرو تحقیق :

- قلمرو مکانی : دستگاههای اجرایی شامل وزارتخانه ها و سازمانهای دولتی مستقر در مرکز که تابع قانون محاسبات عمومی کشور هستند.
- قلمرو زمانی : نظارت و کنترل بر عملکرد اجرایی بودجه سالهای 1384-1388 ( برنامه چهارم توسعه اقتصادی ، فرهنگی و اجتماعی کشور )
- قلمرو موضوعی : تفریغ بودجه و هماهنگی آن با قوانین و مقررات و تأثیر نظارت بر اجرای بودجه توسط دیوان محاسبات کشور موضوع این تحقیق می باشد .

## 16-1) محدودیت های تحقیق (در صورت وجود):

- تغییر شرایط سیاسی کشور و عدم دسترسی مناسب به نمایندگان مجلس جهت اخذ اطلاعات از چگونگی استفاده آنها از گزارش تفریغ بودجه

فصل دوم  
مبانی نظری و  
ادبیات تحقیق