

## بازنگری در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

\* ساسان مهرانی<sup>۱</sup>، سید رحمت اله‌اکرمی<sup>۲</sup>، هادی خدابخش<sup>۳</sup>، مهرداد جباری<sup>۴</sup>

۱. عضو هیئت علمی، دانشگاه تهران، ایران.

۲. عضو هیئت علمی، معاون نظارت مالی و خزانه‌دار کل کشور، ایران.

۳. مدیر کل نظارت بر ذیحسابان و مشاور عالی، ایران.

۴. معاون مدیر کل نظارت بر ذیحسابی‌ها، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۸/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۰/۱۷

### A Review on the Role of Executives Accountants in Performance Based Budgeting

\*S. Mehrani<sup>1</sup>, S.R. Akrami<sup>2</sup>, H. Khodabakhshi<sup>3</sup>, M. Jabbari<sup>4</sup>

1. Faculty Member, University of Tehran, Iran.

2. Faculty Member, Deputy Economy Minister for Financial Supervision and Treasury Affairs, Iran.

3. The Head of Supervisory Department for Treasury Officers, Iran.

4. Deputy the Head of Supervisory Department for Treasury Officers, Iran.

Received: 2018/11/4

Accepted: 2019/1/7

#### Abstract

Monitoring the outputs is mainly considered in performance based budgeting. This study seeks to explain the position and the role of in payments performance based budgeting. Data is collected by interview about financial monitoring, comparative studies, international standards and guidelines. In other words, this study investigates and explains how comptrollers do financial monitoring in performance based budgeting. Moreover, it recognizes legal and structural deficiencies for development of financial monitoring effectiveness by comptrollers in ministry of economic affairs and finance. Population includes comptrollers: State Audit Office Accountants, Authorities Detection Authorities, managers of ministry of economic affairs and finance, auditors of government accountability office, and inspectors of inspection organization. The scope of this study is all of executive organizations concerning on 219 section of fifth national development plan that use whole country budget. The results related to 4 indexes (structure, regulations, financial monitoring and governmental management) show that the roles of comptrollers should be changed with new budgeting system appropriately.

#### چکیده

در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد عمدتاً نظارت بر خروجی‌ها مد نظر است. تحقیق حاضر به منظور بررسی و تبیین چگونگی و نحوه اجرای نظارت مالی ذیحساب در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و همچنین شناسایی خلأهای قانونی و ساختاری که در این زمینه وجود دارد انجام، تا با شناسایی چالش‌ها و نارسایی‌های موجود، زمینه ارتقای اثربخشی نظارت مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی در سطح دستگاه‌های اجرایی کل کشور از طریق ذیحسابان فراهم شود. جامعه آماری این پژوهش شامل: ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور، مقامات مجاز تشخیص دستگاه‌های اجرایی کشور، مدیران ستادی و استانی وزارت امور اقتصادی و دارایی، حسابرسان دیوان محاسبات کشور، بازرسان سازمان بازرسی کل کشور، می‌باشد. قلمرو پژوهش حاضر، کلیه دستگاه‌های اجرای مشمول ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه کشور که به نحوی از انحاء از بودجه عمومی کشور استفاده می‌نمایند را شامل می‌شود. نتایج حاصله از آزمون‌های آماری در خصوص چهار شاخص (شامل: ساختار، قوانین و مقررات، نظارت مالی و مدیریت دولتی) نشان می‌دهد که با اجرای نظام بودجه‌ریزی جدید، در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی نیز باید متناسب با آن تغییرات لازم اعمال شود.

**Keywords:** Performance Based Budgeting, Financial Monitoring, Organizational Structure, Comptrollers Roles.

**واژه‌های کلیدی:** بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، نظارت مالی، ساختار سازمانی، نقش ذیحسابان.

JEL Classification: K19

طبقه‌بندی موضوعی: K19

\* Corresponding Author: S. Mehrani

E-mail: smehrani@ut.ac.ir

\* نویسنده مسئول: ساسان مهرانی

مقدمه<sup>۱</sup>

نظارت و کنترل یکی از اجزای اصلی مدیریت محسوب می‌گردد. بدون توجه به این جزء سایر اجزا مدیریت، از قبیل: برنامه‌ریزی، سازماندهی و هدایت نیز ناقص بوده و تضمینی برای انجام درست آن‌ها وجود ندارد. زمانی که یک برنامه تهیه می‌شود، برای اجرای آن سازماندهی لازم به عمل آمده و انتظار می‌رود که هدف‌های برنامه، تحقق و اطمینان حاصل شود که اجرای آن در راستای اهداف تعیین شده باشد. باتوجه‌به این‌که بودجه شاهرگ حیاتی و قلب تپنده برنامه‌ریزی هر کشوری است و کلیه فعالیت‌ها بدون وجود منابع مالی اجرا نخواهد شد، نظارت بر مصرف منابع و تطبیق هزینه‌ها با قوانین و مقررات از نکات مهم نظارت و کنترل است. برنامه مالی دولت‌ها، مهم‌ترین بخش مدیریت مالی یا مرکز فعالیت دیوان‌سالاری است. باتوجه‌به این‌که کلیه اقدامات دولت جهت برآوردن نیاز جامعه از طریق اجرای صحیح بودجه صورت می‌گیرد، پس وجود کنترل‌های مالی، اداری، فنی و نظارت بر اجرای فعالیت‌های سازمان‌ها مطابق با بودجه مصوب، از مهم‌ترین وظایف دولت است. در اصل ۵۳ قانون اساسی و ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور، اهمیت نظارت و کنترل به صراحت قید شده است.

اجرای اثربخش بودجه و دستیابی به عدالت اجتماعی و توسعه اقتصادی در گرو برقراری یک سیستم نظارت مالی کارآمد بوده و یکی از ابزارهای مهم نظارت مالی در نظام فعلی مالیه عمومی، فعالیت ذیحسابان در دستگاه‌های اجرایی کشور است. ایفای نقش نظارت مالی از سوی ذیحسابان، متأثر از شرایط محیطی، اقتصادی و از همه مهم‌تر در چارچوب نظام بودجه‌ریزی کشور می‌باشد. نیازهای سازوکارهای اجرایی بودجه در این نظام باتوجه‌به الزام ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه کشور مبنی بر تغییر روش بودجه‌ریزی و استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و رویکرد استمرار آن در برنامه‌های ششم، نیز با سایر روش‌های بودجه‌ریزی متفاوت بوده و به تبع آن نحوه نظارت بر عملکرد نیز متفاوت خواهد بود. بنابراین می‌بایست نقش و جایگاه ذیحسابان در ساختار نظارت مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مورد بازنگری قرار گیرد. برای انجام پژوهش علاوه بر استفاده از روش‌های کتابخانه‌ای از مصاحبه نیز استفاده شده است. اما ابزار اصلی جمع‌آوری اطلاعات پرسش‌نامه می‌باشد. برای ارزیابی

مصاحبه‌های انجام شده از روش تحلیل محتوا استفاده شده است. با استفاده از روش "تحلیل محتوا"، مصاحبه‌های صورت گرفته با صاحب‌نظران مورد ارزیابی و مدل مفهومی پژوهش و به دنبال آن ساختار پرسش‌نامه طراحی و استخراج گردیده و بعد از آزمون فرضیه‌ها، به سؤالات پژوهش پاسخ داده شده و پیشنهادات ارائه گردیده است.

## بیان مسئله و سؤالات پژوهش

طبق ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور (مصوب سال ۱۳۶۶)، نظارت مالی توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی از طریق معاونت‌های صفی آن به‌ویژه معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور، صورت می‌پذیرد. معاونت مذکور نیز این مهم را به طرق مختلف که یکی از مهم‌ترین آن‌ها نظارت قبل و حین خرج می‌باشد توسط ذیحسابان منصوب در دستگاه‌های اجرایی (ماده ۳۱ همان قانون) که مسئولیت تطبیق خرج با قوانین و مقررات را به عهده دارند به عمل می‌آورد. وظایف نظارتی ذیحساب علاوه بر پوشش وظایف قانونی، باید با اهداف نظارتی معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور هم‌سو باشد. شرح وظایف متصور برای ذیحساب و چگونگی انجام نظارت مالی در سطح دستگاه‌های اجرایی در قوانین و مقررات برگرفته از نظام مالیه عمومی حاکم بر کشور از جمله نظام بودجه‌ریزی است که نهایتاً منجر به یک نظارت شکلی بر مصارف بودجه دستگاه‌های اجرایی می‌شود. کشور ما در حال گذر از نظام بودجه‌ریزی فعلی به نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است و همان‌گونه که سازوکارهای اجرایی بودجه در این نظام با سایر روش‌های بودجه‌ریزی متفاوت است نحوه نظارت بر عملکرد نیز متفاوت می‌باشد. در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد عمده‌تاً نظارت بر خروجی‌ها مد نظر است، که باید مورد بررسی قرار گیرد:

- نقش و وظیفه نظارتی ذیحساب در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد چیست؟
- نظام نظارت مالی تا چه اندازه هم راستای نظارت مالی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است؟
- نظارت مالی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد متمرکز می‌باشد؟
- شرح وظایف ناظران مالی دولتی چه خواهد بود؟
- پیشنهاد تغییرات ساختاری در راستای تحقق نظارت بر عملکرد چگونه است؟

باتوجه‌به موضوع پژوهش و سؤالات متصور در حوزه نظارت مالی در تحولات نظام بودجه‌ریزی، سؤال اصلی پژوهش به صورت زیر می‌باشد:

۱. این مقاله مستخرج از طرح مطالعاتی با عنوان "بازنگری در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد" بوده که با حمایت معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی در سال ۱۳۹۷ انجام شده است.

عملکرد تغییراتی اساسی در تصمیم‌گیری مالی تلقی نمی‌شد و از آن به‌عنوان یک پیوست سند اصلی بودجه که برای برخی عملیات مبتنی بر خدمات مناسب بود استفاده می‌گردید. اصلاحات مزبور به دلیل اشکالات نظام حسابداری مناسب برای تشخیص هزینه کامل عملیات دولت و نبود شاخص‌های مناسب عملکرد و به‌خصوص به دلیل عدم تمایل تصمیم‌گیران به استفاده از اطلاعات عملکرد توفیقی نداشت و متوقف شد (باباجانی، ۱۳۸۵).

فرآیند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از چهار مرحله زیر تشکیل شده است:

– بازبینی و احصای برنامه‌های اجرایی و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی،

– تعیین شاخص‌های عملکرد و هدف‌های کمی مربوط به هر یک،

– بهیابایی برنامه‌ها و فعالیت‌ها و تعیین بهای تمام‌شده کالاها و خدمات ارائه شده از سوی دولت،

– مدیریت فرآیند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (نظارت، گزارش‌گیری و ارزشیابی).

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد عوامل “صرفه‌جویی” و “اثربخشی” را به ابعاد سنتی بودجه‌ریزی اضافه می‌کند. این نظام بین “کارایی” و “اثربخشی” تمایز قائل می‌شود. در “کارایی” استفاده مفید از منابع مورد نظر است، در حالی که “اثربخشی” با عملکرد مرتبط است. در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد طبقه‌بندی عملیات به نحوی است که هدف‌ها شفاف‌تر بیان می‌شوند، ارزیابی بودجه آسان‌تر بوده و در روش بهیابایی آن ارتباط بین داده و ستانده مورد توجه قرار می‌گیرد. مهم‌ترین هدف نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اصلاح نظام مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج است (باباجانی، ۱۳۸۵).

### الزامات قانونی اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

طبق بندهای ۳۲ و ۳۳ سیاست‌های ابلاغی مقام معظم‌رهبری برای برنامه پنجم، ماده (۲۱۹) قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران و ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری دولت موظف است تا پایان سال دوم برنامه مذکور به تدریج زمینه‌های لازم را برای تهیه بودجه به روش عملیاتی در کلیه دستگاه‌های اجرایی فراهم آورد.

باتوجه به اقدام‌های اولیه صورت گرفته در خصوص پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، اقدام‌های آینده در این زمینه را می‌توان به دو دسته تقسیم کرد:

– نقش ذیحساب در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد چیست؟

باتوجه به اینکه، بازنگری در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی از منظر چهار شاخص:

۱- قوانین و مقررات،

۲- ساختار،

۳- مدیریت مالی،

۴- نظارت مالی،

مورد مطالعه و پژوهش قرار گرفته است. از این‌رو، سوالات پژوهش به صورت زیر عنوان می‌گردد:

– اصلاح قوانین و مقررات، تا چه حد می‌تواند به بازنگری در نقش ذیحسابان در اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد کمک نماید؟

– نقش و وظیفه نظارت مالی ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد چگونه است؟

– نقش و وظیفه مدیریت مالی ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد چگونه است؟

– تغییرات ساختاری تا چه حد می‌تواند در راستای اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، مفید واقع شود؟

– در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، شرح وظایف ناظران مالی دولتی چه خواهد بود؟

### هدف پژوهش

هدف اصلی پژوهش حاضر، تبیین جایگاه ذیحساب در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌باشد. به منظور بررسی و تبیین چگونگی و نحوه ایفای نقش توسط ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی در ساختار نظارت مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و همچنین شناسایی خلأهای قانونی و ساختاری که در این زمینه وجود دارد، انجام می‌شود، تا با شناسایی چالش‌ها و نارسایی‌های موجود زمینه ارتقای اثربخشی نظارت مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی در سطح دستگاه‌های اجرایی کشور فراهم شود.

### چارچوب نظری و ادبیات پژوهش

نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای اولین بار به‌طور جدی در آمریکا در دهه ۱۹۵۰ مورد استفاده قرار گرفت. تلاش‌هایی که در این زمینه صورت گرفته به‌طور عمده در جهت توسعه اطلاعات عملکرد بودجه و تغییر جهت فرآیند بودجه‌ریزی در آمریکا از تکیه بر داده‌ها به محصولات تولید شده بوده است. در سال‌های اولیه، بودجه‌ریزی مبتنی بر

نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و بهای تمام شده کالا و خدمات، استقرار و به‌کارگیری سیستم حسابداری تعهدی ضروری به نظر می‌رسد. بر این اساس لازم است گام‌هایی در راستای نزدیک شدن به استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی برداشته شود. به‌علاوه باتوجه‌به رویکرد کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران در بومی‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری دولتی کشور ایجاد بستری مناسب برای عملیاتی نمودن این استانداردها الزامی است.

دستگاه‌های اجرایی از سال ۱۳۹۴ مکلف به اجرای حسابداری تعهدی بخش عمومی گردیده‌اند. حسابداری تعهدی بخش عمومی بر مبنای استانداردهای مصوب و دستورالعمل ابلاغی از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی و با مشارکت معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور، سازمان حسابرسی، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و دیوان محاسبات کشور تدوین و تصویب شده است. حسابداری بخش عمومی، مجموعه قوانین، مقررات و روش‌ها توأم با دانش حسابداری است که ذیحسابی دستگاه‌های اجرایی دولتی در رابطه با فعالیت‌های مالی خود حسب مورد مکلف به رعایت و به‌کارگیری آن می‌باشند. حسابداری و گزارشگری مالی دولت ابزاری در راستای انجام مسئولیت پاسخگویی دولت می‌باشد. فرض بر این است که گزارش‌های مالی تهیه شده توسط حسابداری بخش عمومی این امکان را فراهم می‌آورد تا شهروندان در مورد عملکرد دولت و چگونگی مصرف منابعی که به انحاء مختلف در اختیارش قرار گرفته است اطلاعات مفیدی را کسب نمایند.

امروزه با افزایش فشار برای بهبود پاسخگویی و شفافیت عملکرد، دولت‌ها به رویکردهای نوین مدیریت، از جمله تغییر نظام‌های بودجه‌ریزی خود به نظام‌های عملکرد محور روی آورده‌اند. بدین ترتیب، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به‌عنوان بهینه‌ترین روش بودجه‌بندی پذیرفته‌شده در سطح بین‌المللی در کانون توجه دولت‌ها قرار گرفته است. ویژگی و تمایز این نظام با نظام‌های سنتی، تأکید روی هدف‌ها، نتیجه‌ها و محاسبه بهای تمام‌شده فعالیت‌ها و کاهش هزینه‌ها و افزایش کیفیت خدمات به مردم است. طراحی و اجرای موفقیت‌آمیز نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، همبستگی زیادی با ویژگی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی دارد. یکی از این ویژگی‌ها که زمینه لازم را جهت اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد فراهم می‌کند، استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی است. از طریق حسابداری تعهدی در بخش عمومی تعیین بهای تمام‌شده و هزینه‌های

اول؛ اصلاح و تحکیم دستاوردهای به‌دست‌آمده در بودجه سه سال گذشته، و دوم؛ شروع اقدام‌های مربوط به مرحله دوم اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد.

باتوجه‌به اقدام‌های انجام شده در مرحله اول، شایسته است کارهای مربوط به مرحله دوم استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در چارچوب شش مرحله کلی زیر انجام گیرد:

۱- بررسی مبنای نظری و انجام مطالعات تطبیقی در این خصوص، تجربه تعدادی از کشورهای پیشرو و در حال توسعه که نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در آن‌ها به اجرا در آمده است، مورد بررسی قرار می‌گیرد و از یافته‌ها در اجرای این نظام در کشور استفاده خواهد شد. لازم به ذکر است که در پژوهش حاضر نیز از مطالعات تطبیقی استفاده گردیده است؛

۲- طراحی ضوابط و استانداردهای لازم برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد؛

۳- اصلاح نظام حسابداری بودجه؛

۴- بررسی و اصلاح قوانین و مقررات مالی و محاسباتی؛ در غالب کشورهای پیشرو و حتی برخی کشورهای در حال توسعه قانون مادر در خصوص بودجه‌ریزی وجود دارد که شامل تمام قوانین و مقررات مربوط به بودجه و بودجه‌ریزی می‌شود. در ایران نیز تهیه و تصویب چنین قانونی می‌تواند بسیار مفید باشد؛

۵- اصلاح نظام نظارت و ارزشیابی بودجه: در خصوص اصلاح نظام نظارت، شامل: نظارت عملیاتی، مالی، پارلمانی و حقوقی مورد توجه خواهد بود. این پژوهش نظارت مالی را مورد نظر قرار می‌دهد؛

۶- آموزش و اشاعه فرهنگ بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (باباجانی، ۱۳۸۵).

### وضعیت موجود حسابداری بخش عمومی در ایران

گسترده‌گی وظایف، فعالیت‌ها و برنامه‌های دولت، وجود یک سیستم اطلاعاتی حسابداری و گزارشگری مالی دولتی منسجم و یکپارچه برای انجام امور مالی دولت و ایفای مسئولیت پاسخگویی الزامی است. وجود چنین سیستمی می‌تواند به مدیران در اتخاذ تصمیمات منطقی و مفید جهت دستیابی به اهداف سازمانی کمک نماید. تغییرات صورت گرفته در طبقه‌بندی اقلام بودجه‌ای و طبقه‌بندی آن بر مبنای نظام آمارهای مالی دولت (GFS)<sup>۲</sup> و تکالیف قانونی استقرار

2. Government Financial Statistics System

با حکم وزارت یاد شده منصوب و در محل دستگاه اجرایی انجام وظیفه می‌نماید.

### مطالعات تطبیقی

اوج حضور و نقش آفرینی عنصر "مقایسه" در پژوهش، در مطالعات تطبیقی متجلی می‌شود. طبق تعریفی ساده می‌توان گفت: هر پژوهشی که در آن محقق به مقایسه دو یا چند پدیده یا مفهوم در دو بافت متفاوت بپردازد، پژوهشی تطبیقی انجام داده است. از سویی دیگر، باتوجه به گستردگی و تنوع مفاهیم در رشته‌های مختلف و گوناگونی بافت‌ها، مطالعات تطبیقی می‌توانند بسیار متنوع باشند. اما همه آن‌ها در یک اصل (که همان نقش محوری مقایسه است) مشترکند، و محصول چنین مطالعاتی نیز رسیدن به شناخت بهتر از دو یا چند مفهوم مورد بررسی است. گویی همین مقایسه و بررسی شباهت‌ها و تفاوت‌ها پرتویی تازه بر موضوع می‌افکند که بدون آن رسیدن به چنین شناختی میسر نبوده است.

مطالعات تطبیقی، یک مقایسه سیستماتیک از فرایندهای سازمانی و نحوه اجرا و پیاده‌سازی این فرایندها می‌باشد که هدف اصلی آن ایجاد استانداردهای جدید و یا بهبود فرایندهای سازمانی است. مدل‌های مطالعات تطبیقی برای سنجش میزان خوب بودن عملکرد یک کسب و کار، یک بخش یا دپارتمان، یک سازمان و یا یک شرکت در مقایسه با سازمان‌های مشابه به کار گرفته می‌شوند. معمولاً دلایل انجام مطالعات تطبیقی، بهبود و توسعه جوامع، تخصصی کردن سازمان‌ها، فرایندها و دلایل مربوط به بودجه می‌باشد.

در تمامی کشورهای فوق‌الذکر، وزارت دارایی مسئولیت تهیه و اجرای بودجه را برعهده دارد. تنها در کشور آمریکا علاوه بر وزارت خزانه‌داری، اداره جداگانه و مستقلی برای امور بودجه وجود دارد. در اغلب کشورها، وزارت دارایی علاوه بر تهیه و اجرای بودجه، مسئولیت برنامه‌ریزی‌های اقتصادی کشور را نیز برعهده دارد.

وزارت دارایی در این کشورها باتوجه به عملیاتی بودن بودجه و اینکه مسئولیت نقدینگی کشور را از حیث دریافت، تخصیص و نظارت عهده‌دار است، نقش مؤثری در رونق بخشی و فعال‌سازی اقتصاد بر عهده دارد.

### روش پژوهش

این پژوهش از نظر هدف از نوع تحقیقات کاربردی و از نظر نحوه گردآوری داده‌ها به صورت کتابخانه‌ای از طریق مطالعات تطبیقی از تجارب سایر کشورها و استانداردها، رهنمودها و بیانیه‌های مراجع تخصصی بین‌المللی و نیز تطبیق

واقعی اجرای برنامه‌ها، عملیات و فعالیت‌های سازمان‌های دولتی صورت می‌گیرد که پیرو آن مدیریت و نظارت مالی صحیح بر منابع عمومی ایجاد می‌شود.

### نظارت مالی

نظارت مالی عمدتاً مربوط به مشروعیت تحصیل و مصرف منابع بوده و در راستای ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی انجام می‌شود، شهروندان و نهادهای نظارتی مستقل حق دارند تا اعمال و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی در خصوص تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی، در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق با تصمیمات نمایندگان مردم را نظارت نمایند.

نظارت مالی عمدتاً شامل ابعاد زیر می‌باشد:

(الف) نظارت بودجه‌ای،

(ب) نظارت بر رعایت قوانین و مقررات،

(ج) نظارت بر نحوه ارائه صورت‌های مالی و قابلیت اتکای آن.

هدف اصلی نظارت مالی حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات مالی و محدودیت‌های بودجه‌ای و اعمال کنترل‌های لازم در راستای مصرف بهینه و صحیح منابع مالی در برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب می‌باشد. استقرار یک نظام مالی مناسب کمک مؤثری به استفاده صحیح از منابع مالی، تحقق برنامه‌های مصوب، حفظ و حراست از بیت‌المال، اطمینان از صحت و دقت و قانونی بودن فعالیت‌های مالی مربوط به اجرای بودجه، انطباق هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها با قوانین و مقررات مربوط و عدم تجاوز هزینه‌ها از اعتبارات مصوب می‌نماید (خدابخشی، ۱۳۹۳).

قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ۱۳۶۶ به‌عنوان چارچوب کلی سیستم نظارت مالی، خطوط اصلی نظارت مالی را ترسیم می‌نماید. طبق ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی اعمال نظارت مالی بر کلیه مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی از نظر انطباق پرداخت‌ها با مقررات قانون یاد شده و سایر قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج، به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است. بر همین اساس وزارت امور اقتصادی و دارایی وظیفه نظارت مالی قبل و حین خرج را از طریق انتصاب ذیحساب در دستگاه‌های اجرایی اعمال می‌نماید. لذا ساختار نظارت مالی وزارت مذکور در این زمینه تمرکز بر عملکرد ذیحساب داشته و یا به عبارت دیگر ذیحساب محور است. در این سیستم ذیحساب به‌عنوان عامل اصلی نظارت مالی از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت وزارت امور اقتصادی و دارایی انتخاب و

## جدول ۱. خلاصه نتایج مطالعات تطبیقی

نام کشور	نوع بودجه	نهاد تدوین کننده بودجه	نهاد مسئول خزانه داری	نهاد نظارتی بیرونی	ناظر مستقل	وابستگی سازمانی ناظر مستقل
برزیل	مبتنی بر عملکرد	خزانه داری	دایره خزانه داری وزارت داری	دایره جداگانه ای از وزارت داری	خزانه داری	وابسته به وزارت داری
آلمان	مبتنی بر عملکرد	وزارت داری	وزارت داری	شورای برنامه ریزی مالی	وزارت داری	وابسته به وزارت داری
فرانسه	مبتنی بر عملکرد	وزارت داری	خزانه داری	دیوان محاسبات	سازمان ناظر مالی مستقل	تحت نظر وزارت داری
نروژ	مبتنی بر عملکرد	وزارت داری	وزارت داری	حسابرسی پارلمانی	سازمان حسابرسی مستقل	ندارد
آفریقای جنوبی	مبتنی بر عملکرد	خزانه داری ملی	خزانه داری ملی	بانک مرکزی	ندارد	-----
آمریکا	مبتنی بر عملکرد	خزانه داری فدرال	اداره مدیریت بودجه	اداره حسابرسی کل	سازمان حسابرسی	وابسته به وزارت خزانه داری
روسیه	مبتنی بر عملکرد	خزانه داری مرکزی	خزانه داری مرکزی	ندارد	خزانه داری	وابسته به خزانه داری مرکزی
کانادا	مبتنی بر عملکرد	وزارت داری	وزارت داری		خزانه داری مرکزی	خزانه داری مرکزی
مالزی		وزارت داری	وزارت داری		معاونت حسابرسی وزارت داری	وابسته به وزارت داری
ترکیه		وزارت داری	وزارت داری		معاونت کنترل مالی و بودجه	وابسته به وزارت داری
استرالیا	مبتنی بر عملکرد	وزارت داری	خزانه داری مرکزی		خزانه داری مرکزی	وابسته به وزارت داری

## قلمرو پژوهش

کلیه دستگاه‌های اجرای مشمول ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه کشور که به نحوی از انحاء از بودجه عمومی کشور استفاده می‌نمایند.

## روش‌های آماری

در پژوهش حاضر، داده‌های حاصل از پرسش‌نامه با استفاده از نرم‌افزار آماری SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. همچنین به منظور توصیف جامعه آماری، از جدول فراوانی، شاخص‌های مرکزی همچون میانگین، مد و میانه و شاخص‌های پراکندگی نظیر انحراف معیار استفاده می‌گردد. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از آزمون t مستقل، آزمون (ANOVA) و آزمون همبستگی پیرسون استفاده می‌شود.

## مدل پژوهش

به علت عدم اجرای کامل نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ابهام در خصوص ابعاد و چگونگی پیاده‌سازی آن، در پژوهش برای تعیین دامنه‌های اجرایی نظام فوق‌الذکر، با بالغ بر ۱۵ نفر از صاحب‌نظران امر بودجه‌ریزی و نظارت مالی و...، مصاحبه‌هایی صورت پذیرفت و با استفاده از روش "تحلیل محتوا"، مصاحبه‌های مذکور مورد ارزیابی قرار گرفت و مدل مفهومی پژوهش و به دنبال آن ساختار پرسش‌نامه طراحی و

و تعدیل موارد با شرایط و ویژگی‌های حاکم بر ساختار اداری و مقرراتی بخش عمومی کشور و نیز میدانی از طریق مصاحبه و پرسش‌نامه است. همچنین این پژوهش از نوع توصیفی-پیمایشی است. توصیفی از این نظر که به بیان نظرات دریافت شده از صاحب‌نظران در زمینه نظارت ذیحساب می‌پردازد و پیمایشی از این نظر که تجارب و نظرات صاحب‌نظران اجرایی که متولی امر نظارت بوده و ارتباط کاری مستقیم با ذیحسابی دستگاه‌های اجرایی دارند، جمع‌آوری و تحلیل می‌شود.

همچنین از نظر روش و ابزارهای گردآوری اطلاعات، پژوهشی مبتنی بر مصاحبه و پرسش‌نامه و بنابراین پژوهشی اکتشافی است که می‌خواهد به سؤالات مشخص پاسخ دهد. در پژوهش حاضر برای تحلیل مصاحبه‌های انجام شده با صاحب‌نظران، از روش "تحلیل محتوا" استفاده شده است. با استفاده از این روش، مصاحبه‌های صورت گرفته با صاحب‌نظران مورد ارزیابی قرار گرفته و مدل مفهومی پژوهش و به دنبال آن ساختار پرسش‌نامه طراحی و استخراج گردید.

## جامعه آماری

شامل ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور، مقامات مجاز تشخیص دستگاه‌های اجرایی کشور، مدیران ستادی و استانی وزارت امور اقتصادی و دارایی، حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور، بازرسان سازمان بازرسی کل کشور، می‌باشد.



خاصی تدوین شده است، ساخته می‌شود و حالات خاصی از پدیده مورد اندازه‌گیری را به صورت عباراتی که از لحاظ ارزش اندازه‌گیری دارای فاصله‌های مساوی است، عرضه می‌کند. در مجموع تعداد ۱۲۰ پرسش‌نامه توزیع گردید که در طول سه هفته تعداد ۹۵ پرسش‌نامه وصول گردید که تعداد ۵ پرسش‌نامه قابل قبول نبود. تعداد پرسش‌نامه‌های وصول شده در هفته‌های مختلف به صورت زیر است:

جهت اطمینان از نتایج تعداد پرسش‌نامه‌های وصول شده برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و دستیابی به اهداف پژوهش، پرسش‌نامه‌های وصول شده در سه دوره مختلف را به صورت جداگانه تفکیک کرده و به کمک آزمون ANOVA، آن‌ها را مورد سنجش قرار دهند. نتایج آزمون مذکور به صورت زیر است:

$$H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3$$

$$H_1: \mu_1 \neq \mu_2 \neq \mu_3$$

همان‌گونه که در جدول ۴ ملاحظه می‌شود سطح معنی‌داری بزرگتر از ۵٪ است بنابراین فرض  $H_0$  رد نمی‌شود. بنابراین تفاوت معناداری بین میانگین جواب‌های دریافتی در زمان‌های مختلف ( هفته‌های اول، دوم و سوم) وجود ندارد. نتایج این امر بیانگر آن است که تعداد ۳۰ پرسش‌نامه‌ای که هنوز وصول نشده‌اند تأثیر معناداری بر نتایج پژوهش نخواهند داشت، از این‌رو تعداد ۹۰ پرسش‌نامه وصول شده معیار تجزیه و تحلیل محققین قرار گرفت.

جدول ۳. ترتیب وصول پرسش‌نامه‌ها در طول سه هفته

درصد	تعداد پرسش‌نامه وصول شده	هفته
۲۲	۲۰	هفته اول
۵۰	۴۵	هفته دوم
۲۸	۲۵	هفته سوم

استخراج گردید. از این‌رو، بازنگری در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی از چهار منظر:

(الف) قوانین و مقررات،

(ب) ساختار،

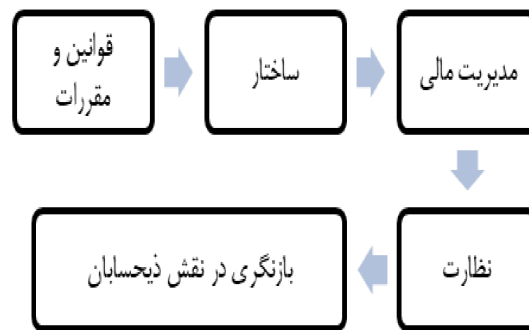
(ج) مدیریت مالی، و

(د) نظارت، مورد بررسی قرار می‌گیرد و برای هر یک از شاخص‌های چهارگانه فوق‌الذکر، گویه‌هایی در پرسش‌نامه پژوهش در نظر گرفته شده است (شکل ۱).

### ساختار پرسش‌نامه

پرسش‌نامه طراحی شده برای پژوهش حاضر شامل ۲۲ گونه، به صورت جدول ۲ می‌باشد.

در پرسش‌نامه پژوهش، از مقیاس لیکرت استفاده شده است. این مقیاس از مجموعه‌ای منظم از عبارات که به ترتیب



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

جدول ۲. پرسش‌نامه طراحی شده برای پژوهش

شاخص	تعداد سؤالات
قوانین و مقررات	۳
ساختار	۵
مدیریت مالی	۷
نظارت	۷

جدول ۴. آزمون ANOVA (پرسش‌نامه‌های وصول شده در سه هفته مختلف)

مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F	Sig.	
۰/۱۷	۲	۰/۰۰۸	۰/۰۸۹	۰/۹۱۴	بین گروهی
۸/۰۸۴	۸۷	۰/۰۹۳			درون گروهی
۸/۱۰۱	۸۹				جمع کل

**یافته‌های پژوهش**

نتایج آمار توصیفی نشان دهنده این است که پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه پژوهش از صلاحیت علمی و تجربی بسیار بالایی برخوردار می‌باشند (جدول ۵).

**شاخص قوانین و مقررات**

میانگین متغیر مورد بررسی کوچکتر از عدد ۳ می‌باشد.

میانگین متغیر مورد بررسی مساوی یا بزرگتر از عدد ۳ می‌باشد.

$$H_0: \mu < 3$$

$$H_1: \mu \geq 3$$

(\*فرضیه فوق‌الذکر در تمام شاخص‌های محاسبه شده در

این پژوهش یکسان می‌باشد).

نتایج آزمون آمار توصیفی (جدول ۶) نشان می‌دهد که مقدار میانگین شاخص قوانین و مقررات با انحراف معیار (۰/۴۳۹۵) از ۳ بزرگتر است. نتایج آزمون آمار استنباطی در جدول ۷ ارائه شده است.

باتوجه به نتایج آزمون در فاصله اطمینان ۹۵٪ سطح معناداری آن برابر است با Sig=۰/۰۰۰. از این رو فرض  $H_0$  رد می‌شود. این نتایج، نشان‌دهنده آن است که شاخص قوانین و مقررات در بحث بازنگری در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور دارای وزن بالایی بوده و متولیان امر

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد جهت پیاده‌سازی ایده‌آل این مدل از بودجه‌ریزی و بازنگری در نقش ذیحسابان، نیازمند اصلاح و یا تغییر قوانین و مقررات موضوعه می‌باشند. اقدامات صورت گرفته در سیستم‌های مدیریت مالی کشورهای نظیر فرانسه، برزیل، نروژ و ایالات متحده آمریکا نیز مؤید این یافته است. مطابق مطالعات تطبیقی صورت گرفته در این خصوص، تمامی کشورهای فوق‌الذکر در گذر از سیستم بودجه‌ریزی سنتی به سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حمایت از نظارت مالی، ناگزیر دست به اصلاح قوانین و مقررات مالی و محاسباتی خود زده و در این روند بسیار موفقیت‌آمیز عمل کرده‌اند.

**شاخص ساختار**

نتایج آزمون آمار توصیفی (جدول ۸) نشان می‌دهد که مقدار میانگین شاخص ساختار با انحراف معیار (۰/۵۲۳۴) از ۳ بزرگتر است نتایج آزمون آمار استنباطی در جدول ۹ ارائه شده است.

باتوجه به نتایج آزمون در فاصله اطمینان ۹۵٪ سطح معناداری آن برابر است با Sig=۰/۰۰۰. از این رو فرض  $H_0$  رد می‌شود و از آنجایی که حد پایین و حد بالا هر دو مثبت می‌باشند نشان می‌دهد که میانگین شاخص ساختار از مقدار مورد آزمون (۳) بزرگتر می‌باشد. این نتایج، نشان دهنده آن

**جدول ۵. آمار توصیفی**

شرح	تحصیلات			پست سازمانی			سوابق خدمتی		
	لیسانس	فوق لیسانس	دکتری	ذیحساب	مدیران ستادی و استانی و نظارتی	مقام مجاز تشخیص	کمتر از ۱۵ سال	بین ۱۵ تا ۳۰ سال	بالتر از ۳۰ سال
فراوانی	۸	۶۹	۱۳	۲۷	۴۱	۲۲	۹	۷۰	۱۱
درصد فراوانی	۸/۹	۷۶/۷	۱۴/۴	۳۰	۴۵/۶	۲۴/۴	۱۰	۷۷/۸	۱۲/۲

**جدول ۶. آمار توصیفی مربوط به آزمون شاخص قوانین و مقررات**

خطای معیار میانگین	انحراف معیار	میانگین	تعداد
۰/۰۴۶۳	۰/۴۳۹۵	۴/۵۵۱	۹۰
قوانین و مقررات			

**جدول ۷. آمار استنباطی آزمون شاخص قوانین و مقررات - One-Sample Test**

	Test Value = 3					
	مقدار آماره t	درجه آزادی	Sig. (2-tailed)	اختلاف میانگین	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی	
					حد بالا	حد پایین
قوانین و مقررات	۳۳/۴۹	۸۹	۰/۰۰۰	۱/۵۵۱	۱/۴۵۹	۱/۶۴۳



رد می‌شود و از آنجایی که حد پایین و حد بالا هر دو مثبت می‌باشند نشان دهنده این است که میانگین شاخص مدیریت مالی از مقدار مورد آزمون (۳) بزرگتر می‌باشد. این نتایج، نشان می‌دهد که شاخص مدیریت مالی نیز در بحث بازنگری در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور، نقش به‌سزایی داشته و متولیان امر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد جهت پیاده‌سازی ایده ال این مدل از بودجه‌ریزی و بازنگری در نقش ذیحسابان، نیازمند توجه به بعد مدیریت مالی در زمینه پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی مذکور می‌باشند. نتایج مطالعات تطبیقی صورت گرفته در پژوهش حاضر نیز، نشان دهنده این است که در کشورهایی همچون فرانسه، روسیه، آفریقای جنوبی، ایالات متحده آمریکا و نروژ، مدیریت مالی دولت در خزانه داری این کشورها از دامنه قدرت وسیع برخوردار است و تأکید زیادی بر اعمال کنترل‌های قوی وجود داشته و تهیه گزارش‌های مالی دولت بر مبنای حسابداری تعهدی الزامی می‌باشد.

#### شاخص نظارت

نتایج آزمون آمار توصیفی نشان می‌دهد که مقدار میانگین شاخص نظارت با انحراف معیار (۰/۴۷۲۰) از ۳ بزرگتر است. نتایج آزمون آمار استنباطی در جدول ۱۳ ارائه شده است.

است که شاخص ساختار در بحث بازنگری در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور، نقش به‌سزایی داشته و سیاست‌گذاران مالیه عمومی کشور برای نیل به اهداف نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و نظارت بهینه بر آن، بایستی اصلاحات ساختاری در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی را مد نظر قرار دهند. از نظر قانونی تجدید ساختار ضروری بوده اما تغییرات حوزه نظارت مالی از جنس ساختاری نبوده ولیکن عمدتاً از جنس حوزه‌های کارکردی می‌باشد. نتایج مطالعات تطبیقی صورت گرفته در پژوهش حاضر نیز، توجه به مقوله ساختار سازمانی را نشان می‌دهد به‌طوری که کشورهایی از قبیل فرانسه و ایالات متحده آمریکا برای همگام‌سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با نظام نظارت مالی، اصلاحاتی را در ساختار سازمانی دستگاه‌های اجرایی خود رقم زده‌اند.

#### شاخص مدیریت مالی

نتایج آزمون آمار توصیفی (جدول ۱۰) نشان می‌دهد که مقدار میانگین شاخص مدیریت مالی با انحراف معیار (۰/۵۳۲۱) از ۳ بزرگتر است. نتایج آزمون آمار استنباطی در جدول ۱۱ ارائه شده است.

باتوجه به نتایج آزمون در فاصله اطمینان ۹۵٪ سطح معناداری آن برابر است با  $Sig=0/000$ . از این رو فرض  $H_0$

جدول ۸. آمار توصیفی مربوط به آزمون شاخص ساختار

خطای معیار میانگین	انحراف معیار	میانگین	تعداد
۰/۰۵۵۱	۰/۵۲۳۴	۳/۷۴۶	۹۰
ساختار			

جدول ۹. آمار استنباطی آزمون شاخص ساختار - One-Sample Test

Test Value = 3						
	اختلاف میانگین	Sig. (2-tailed)	درجه آزادی	مقدار آماره t	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی	
					حد بالا	حد پایین
ساختار	۰/۷۴۶۶	۰/۰۰۰	۸۹	۱۳/۵۳	۰/۶۳۷۰	۰/۸۵۶۳

جدول ۱۰. آمار توصیفی مربوط به آزمون شاخص مدیریت مالی

خطای معیار میانگین	انحراف معیار	میانگین	تعداد
۰/۰۵۶۰	۰/۵۳۲۱	۳/۹۰۵	۹۰
مدیریت مالی			

جدول ۱۱. آمار استنباطی آزمون شاخص مدیریت مالی - One-Sample Test

Test Value = 3						
	اختلاف میانگین	Sig. (2-tailed)	درجه آزادی	مقدار آماره t	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی	
					حد بالا	حد پایین
مدیریت مالی	۰/۹۰۵	۰/۰۰۰	۸۹	۱۶/۱۳۵	۰/۷۹۳۶	۱/۰۱۶۴

**شاخص بازنگری در نقش ذیحسابان**

باتوجه به تأیید هر چهار فرضیه تمامی سؤالات به صورت یک جا و به عنوان شاخص بازنگری از نقش ذیحسابان بررسی گردید.

نتایج آزمون آمار توصیفی (جدول ۱۴) نشان می‌دهد که مقدار میانگین شاخص بازنگری با انحراف معیار (۰/۵۳۲۱) از ۳ بزرگتر است. نتایج آزمون آمار استنباطی در جدول ۱۵ ارائه شده است.

باتوجه به نتایج آزمون، در فاصله اطمینان ۹۵٪ سطح معناداری آن برابر است با  $\text{Sig}=0/000$ . از این رو فرض  $H_0$  رد می‌شود و از آنجایی که حد پایین و حد بالا هر دو مثبت می‌باشند نشان دهنده این است که میانگین شاخص بازنگری از مقدار مورد آزمون (۳) بزرگتر می‌باشد. این نتایج، نشان می‌دهد که قریب به اتفاق پاسخ‌دهندگان معتقدند که با اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بایستی در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرای بازنگری صورت گیرد و این امر بایستی از طریق شاخص‌های چهارگانه‌ای که در مدل مفهومی پژوهش معرفی گردیدند، صورت پذیرد. این یافته هم راستا با مطالعات تطبیقی صورت گرفته می‌باشد. کلیه کشورهای مورد مطالعه در پژوهش حاضر با در نظر گرفتن شاخص‌های چهارگانه فوق‌الذکر، به باز طراحی و بازنگری در نقش ناظران مالی

باتوجه به نتایج آزمون، در فاصله اطمینان ۹۵٪ سطح معناداری آن برابر است با  $\text{Sig}=0/000$ . از این رو فرض  $H_0$  رد می‌شود و از آنجایی که حد پایین و حد بالا هر دو مثبت می‌باشند، بیانگر این است که میانگین شاخص نظارت از مقدار مورد آزمون (۳) بزرگتر می‌باشد. این نتایج، نشان می‌دهد که شاخص نظارت نیز در بحث بازنگری در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور، نقش به‌سزایی داشته و بعد نظارتی مجموعه کارکردهای ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد همچنان پابرجا مانده است. از این رو در فضای اجرایی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، نظارت قبل از خرج و نظارت بر فرآیندها ضرورت داشته و این نوع نظارت با نظارت بر خروجی‌ها مانع‌الجمع نمی‌باشد. نتایج مطالعات تطبیقی صورت گرفته در پژوهش حاضر نیز، نشان دهنده این است که کشورهای هم‌چون فرانسه، برزیل، روسیه، آفریقای جنوبی، ایالات متحده آمریکا و بلغارستان، همسو با اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، همچنان بر نظارت مالی تأکید داشته و زمینه‌های اجرایی آن را فراهم کرده‌اند. از جمله، نظام نظارت مالی برزیل، تأکید بر اعمال کنترل‌های سختگیرانه دارد، دلیل آن نیز سابقه وقوع بی‌انطباقی‌های مالی و عدم تخصیص وجوه به هزینه‌های از پیش تعیین شده می‌باشند.

**جدول ۱۲.** آمار توصیفی مربوط به آزمون شاخص نظارت

خطای معیار میانگین	انحراف معیار	میانگین	تعداد
۰/۴۹۷۶	۰/۴۷۲۰	۴/۲۰۸۱	۹۰
نظارت			

**جدول ۱۳.** آمار استنباطی آزمون شاخص نظارت - One-Sample Test

	Test Value = 3					
	مقدار آماره t	درجه آزادی	Sig. (2-tailed)	اختلاف میانگین	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی	
					حد بالا	حد پایین
نظارت	۲۴/۲۸۰	۸۹	۰/۰۰۰	۱/۲۰۸۱	۱/۱۰۹۲	۱/۳۰۷۰

**جدول ۱۴.** آمار توصیفی مربوط به آزمون شاخص بازنگری

خطای معیار میانگین	انحراف معیار	میانگین	تعداد
۰/۰۵۶۰	۰/۵۳۲۱	۳/۹۰۵	۹۰
بازنگری			

**جدول ۱۵.** آمار استنباطی آزمون شاخص بازنگری - One-Sample Test

	Test Value = 3					
	مقدار آماره t	درجه آزادی	Sig. (2-tailed)	اختلاف میانگین	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی	
					حد بالا	حد پایین
بازنگری	۱۶/۱۳۵	۸۹	۰/۰۰۰	۰/۹۰۵	۰/۷۹۳۶	۱/۰۱۶۴

کنترل محدودیت ایجاد می‌کند لذا برقراری کنترل‌های لازم برای تحقق اهداف سازمان، با تفویض اختیار و تأکید بر کسب نتایج، در تضاد خواهد بود در حالی که با بسط گستره کنترل و تغییر این مفهوم از عامل محدودیت به عامل فراهم کننده شرایط برای تحقق اهداف سازمان، این مشکل مرتفع خواهد شد. در صورتی که کنترل با این مفهوم مورد استفاده قرار گیرد مکمل تفویض اختیار، خلاقیت و نوآوری خواهد بود.

ب- وجود نظارت و حسابرسی داخلی در سطح دولت، علیرغم اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و تمرکز بر خروجی‌ها مصداق این عبارت که "هدف وسیله را توجیه نمی‌کند"، لذا طراحی، تدوین و اجرای کنترل‌های داخلی به دستگاه‌های اجرایی واگذار خواهد شد، اما حسابرسی داخلی که ضمن داشتن وجوه اشتراک با کنترل داخلی در زمینه اهداف، تفاوت‌هایی با کنترل‌های داخلی دارد، به صورت متمرکز انجام می‌شود. یکی از هدف‌های اصلی برقراری حسابرسی داخلی نظارت کنترل‌هاست به عبارتی حسابرسی داخلی کیفیت اجرای سیستم‌های کنترل داخلی دستگاه اجرایی را بررسی و گزارشات لازم را تهیه و ارائه می‌نماید. از این رو رویکرد تمرکز در حسابرسی داخلی توصیه می‌شود که می‌تواند بخش عمده‌ای از وظایف ناظرین مالی منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی (ذیحسابان) را در برگیرد (خدابخشی، ۱۳۹۳).

در راستای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باید چهار گام اساسی برداشته شود:

- الف- اجرای حسابداری تعهدی،
  - ب- بهای تمام شده کالاها و خدمات ارائه شود،
  - ج- اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد،
  - د- تعیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد،
- باتوجه به اجرای بندهای الف و ب از سال ۱۳۹۴ و اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی لازم است شاخص‌های ارزیابی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی مختلف تعیین گردد.

#### پیشنهادات و محدودیت‌ها

نتایج پژوهش در خصوص شاخص‌های بازنگری در نقش ذیحسابان، نشان می‌دهد که میزان میانگین متغیر قوانین و مقررات ( $\mu=4/551$ ) و متغیر نظارت ( $\mu=4/2081$ )، نسبت به دو متغیر دیگر بیشتر می‌باشد و این نشان دهنده این است که با پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای انجام هرگونه بازنگری در نقش ذیحسابان بایستی به هر دو متغیر فوق‌الذکر بیشتر از متغیرهای دیگر توجه نمود به گونه‌ای که هم قوانین و مقررات اصلاح شود و هم بحث نظارت مالی

قوه مجریه خود پرداخته‌اند. همان‌گونه که نتایج پژوهش و همچنین مطالعات تطبیقی نشان می‌دهد، در اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، نقش نظارتی وزارت دارایی همچنان ادامه داشته و نمایندگان این وزارتخانه به‌عنوان حساب‌برسان داخلی دستگاه‌های اجرایی نقش می‌نمایند.

#### بحث و نتیجه‌گیری

نتیجه‌گیری در پژوهش حاضر برای استخراج شرح وظایف ذیحسابان در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و پاسخ به سؤال پنجم پژوهش، هر یک از سؤالات پرسش‌نامه به‌صورت جداگانه مورد تحلیل قرار گرفت و سؤالاتی که دارای میانگین بالاتری بودند مشخص و در نهایت این نتایج با نظرات صاحب‌نظران شرکت‌کننده در مصاحبه‌ها، تلفیق گردید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد در راستای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باید در نقش و شرح وظایف ناظران تغییراتی ایجاد گردد و مهم‌ترین وظایف ناظران عبارتند از:

- تطبیق امور مالی با قوانین و مقررات مالی،
- نظارت بر امور حسابرسی داخلی دستگاه‌های اجرایی به نمایندگی از خزانه‌داری کل کشور،
- نظارت بر ثبت رویدادهای مالی و حفظ اسناد و دفاتر مالی،
- محاسبه بهای تمام شده کالاها و خدمات دستگاه‌های اجرایی،
- مشارکت در تعیین شاخص‌های عملکردی،
- نظارت بر امور مالی و محاسباتی و نگهداری و تنظیم حساب‌ها،
- تهیه و تأیید گزارش‌های مالی دستگاه‌های اجرایی و ارائه آن به مراجع ذیربط.

نتایج پژوهش نشان می‌دهد که شاخص قوانین و مقررات، نظارت، مدیریت مالی و ساختار به ترتیب دارای اهمیت در زمینه بازنگری نقش ذیحسابان می‌باشد ضمن آن که ایفای وظایف فعلی مانع نقش جدید ذیحسابان نبوده است (شاخص قوانین و مقررات و نظارت دارای بیشترین بعد اهمیت می‌باشد).

باتوجه به مطالعات تطبیقی و رویکرد متخذه معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور و نتایج این پژوهش بایستی ناظرین مالی قوه مجریه که به صورت متمرکز در سطح قوه مجریه سازمان می‌یابند در نقش نظارتی خود در جایگاه حساب‌برسان داخلی دولت ایفای نقش نمایند. باتوجه به نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به دو دلیل وجود کنترل‌ها لازم است:

الف- ممکن است برخی این گونه تصور کنند که چون

تقویت گردد. باتوجه به تجربه موفق سایر کشورها در زمینه پیاده سازی نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، پیشنهاد می شود از تجربیات آن ها در این خصوص استفاده شده و باتوجه به تفاوت های فرهنگی، اقتصادی و ساختاری ایران با آن ها، فرایند بومی سازی نظام مذکور با سیستم مالیه عمومی کشور صورت پذیرد.

از آنجایی که پیاده سازی نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور، به طور کامل اجرا نگردیده است و تجربیات عملی از این گونه نظام بودجه ریزی در داخل کشور در طیف وسیع آن وجود نداشته، لذا ماهیت، ابعاد و چگونگی اجرای آن در کشور برای محققین روشن نبوده است. از این رو پژوهش حاضر، در تدوین ادبیات موضوع و طراحی مدل مفهومی پژوهش با محدودیت های فراوانی مواجه بوده اند:

- محدودیت های ذاتی پرسش نامه،
- مشخص نبودن نتایج بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد،
- محدود بودن متخصصان با بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد.

#### منابع

- امیری، مجتبی. (۱۳۸۹). چالش ها، موانع و سازوکارهای نظام های بودجه ریزی در آموزش عالی: مطالعه موردی دانشگاه تهران. *بررسی های حسابداری و حسابرسی انتشارات*
- Robinson, M. (2002). Accrual Accounting and The Public Sector, working paper. *The Public Sector Innovation Journal*, (12)3
- Stuart, A.M. (1986). Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51, 1173-1182.
- Tudor, M. (2007, 26 February). Managing in an Accrual Accounting Environment. *Paper Presented to RIPA, Conference, Canberra.*
- دانشگاه تهران، ۱۷ (۲).
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۵). *حسابداری و کنترل های مالی دولتی*. چاپ دوم، تهران: دانشگاه علامه طباطبائی.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). بهار). *تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی*. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۳۱ (۱۰)، انتشارات دانشگاه تهران.
- توکلی، محمد. (۱۳۹۳). *ارائه مدل اقتضایی برای عوامل محیطی مؤثر بر توسعه حسابداری در ایران*. پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه علامه طباطبائی.
- جباری. (۱۳۹۴). *پیاده سازی حسابرسی داخلی در بخش عمومی*. تهران: انتشارات ترمه.
- حسینی عراقی، سید حسین. (۱۳۹۵). *حسابداری دولتی، نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی*. تهران: انتشارات دانشکده علوم اقتصادی.
- سیدرضایی، میر یعقوب. (۱۳۹۶). *رصد چالش های سیستم بودجه بندی ایران با هدف توسعه رویکرد عدالت منطقه ای با تکنیک فازی*. دانشگاه تهران، ۲۳ (۴).
- کمالی مهدوی. (۱۳۹۲). *نحوه پیاده سازی سیستم های مدیریت اطلاعات*. مجله مدیریت توسعه، ۵ (۴).
- مهدوی، غلامحسین. (۱۳۷۹). *نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران*. مجله حسابرس، ۷ (۲).
- Barden, B., Bass, B. & Jung, D. (1999). Re-examining the Components of Transformational and Transactional Using Multi-factor Leadership Questionnaire. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, (72), 441-462.
- Barry, N. (2005). Accrual Accounting in the Public Sector. *Journal of Information Systems*, 16.
- Barkus. (1995). Accrual Accounting and The Public Sector. *Public Money & Management Review*, (23)1, 37-43.