بررسی نقش گزارش تفریغ بودجه در توسعه حکمرانی مالی نوین

- منصور مقدسین[۱]
- ربابه روح پرور[۲]

چکیده:

حکمرانی مالی نوین بر کارایی، اثربخشی، شفافیت و پاسخگویی در مدیریت منابع عمومی تأکید دارد. در این پارادایم، بودجه صرفاً یک سند تخصیص منابع نیست، بلکه ابزاری راهبردی برای تحقق اهداف کلان دولت است. گزارش تفریغ بودجه (به عنوان سند نهایی سنجش عملکرد بودجه پس از اجرا)، نقشی حیاتی در تکمیل چرخه بودجه و تقویت ارکان حکمرانی مالی ایفا می‌کند. این مقاله به بررسی تطبیقی و تحلیلی جایگاه، کارکردها و اهمیت استراتژیک گزارش تفریغ بودجه در بستر حکمرانی مالی معاصر می‌پردازد. تمرکز اصلی بر این است که چگونه گزارش تفریغ بودجه با فراهم آوردن اطلاعات دقیق در خصوص انحرافات برنامه و عملکرد واقعی، به ارتقاء شفافیت در خصوص مخارج و درآمدهای دولت، اطمینان از حساب دهی و پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی در جهت حفظ و صیانت از بیت‌المال، تسهیل نظارت پارلمانی و بهبود در مدیریت تخصیص منابع بودجه‌ای کمک می‌کند. در این راستا، چالش‌های ساختاری و رویه‌های موجود در نظام مالی ایران مورد آسیب‌شناسی قرار گرفته و راهکارهایی برای ادغام مؤثرتر این گزارش در فرآیندهای تصمیم‌گیری مالی آینده ارائه می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که نادیده گرفتن گزارش تفریغ بودجه به عنوان یک ابزار نظارتی فعال، منجر به تضعیف حلقه‌های پاسخگویی و کاهش اثربخشی سیاست‌های مالی دولت خواهد شد.

واژگان کلیدی: حکمرانی مالی نوین، گزارش تفریغ بودجه، پاسخگویی مالی، شفافیت، مدیریت عملکرد

[۱] دانش آموخته دکتری تخصصی مدیریت مالی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قم، قم، ایران
رایانامه: moghadasin.m@gmail.com
[۲] دانش آموخته کارشناسی حقوق، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ورامین (پیشوا)، ورامین (پیشوا)، ایران
رایانامه: r.rohparvar@gmail.com

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

۱. مقدمه

قرن بیست و یکم با افزایش انتظارات عمومی نسبت به کارایی[۱]، اثربخشی[۲] و پاسخگویی[۳] دولت ها در مدیریت منابع عمومی همراه بوده است. این تحولات منجر به ظهور پارادایم «حکمرانی مالی نوین[۴]» شد که هدف آن جایگزینی رویکردهای سنتی متمرکز بر کنترل دیوان سالارانه با سیستم هایی است که بر خروجی ها، نتایج و در نهایت، پیامدهای سیاستی تمرکز دارند.

مدیریت منابع عمومی در طول دهه‌های اخیر دستخوش تحولاتی بنیادین شده است. پارادایم حکمرانی مالی نوین که در پی اصلاحات گسترده در مدیریت دولتی ظهور یافت، بر اصول سه‌گانه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی[۵] تأکید دارد (هود، ۱۹۹۱).

حکمرانی مالی نوین، با تکیه بر شفافیت، پاسخگویی و کارایی، به دنبال ارتقاء سطح مدیریت منابع عمومی در دولت‌هاست. در این میان، گزارش‌های تفریغ بودجه نقشی کلیدی ایفا می‌کنند و به عنوان ابزاری حیاتی برای تصمیم‌سازی اقتصادی و مدیریت پایدار منابع عمومی عمل می‌کنند.

در این چهارچوب، بودجه‌ریزی از یک فرآیند صرفاً اداری و تخصیص منابع خطی، به یک ابزار راهبردی برای تحقق اهداف ملی و پاسخگویی به شهروندان تبدیل شده است. در قلب چرخه بودجه، سه مرحله اصلی وجود دارد: پیش‌بینی (تدوین)، اجرا و ارزیابی (کنترل و گزارش‌دهی). اگرچه مرحله تدوین بودجه توجهات عمده‌ای را به خود جلب می‌کند و مرحله اجرا نیازمند مدیریت روزمره است، اما مرحله ارزیابی، به ویژه از طریق گزارش تفریغ بودجه[۶]، حلقه حیاتی است که اعتبار کل فرآیند را تضمین می‌کند.

این گزارش که نتیجه نهایی فرآیند نظارت بر اجرای بودجه است، نه تنها میزان انحرافات مالی را نشان می دهد، بلکه زمینه را برای ارزیابی عملکرد دستگاه های اجرایی فراهم می آورد. در غیاب یک گزارش تفریغ بودجه جامع و تحلیلی، اصول شفافیت و پاسخگویی زیر سؤال رفته و امکان تصمیم گیری مبتنی بر شواهد[۷] تضعیف می شود.

گزارش تفریغ بودجه نشان می‌دهد که آیا منابع تخصیص‌یافته دقیقاً مطابق با برنامه و اهداف تعیین‌شده مصرف شده‌اند یا خیر.

---

۱. Efficiency
۲. Effectiveness
۳. Accountability
۴. New Public Financial Management (NPFM)
۵. Economy
۶. The budget settlement report
۷. Evidence based Decision Making

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

همچنین این گزارش تبدیل به ابزاری ضروری برای جلوگیری از اتلاف، شناسایی نقاط ضعف ساختاری در تخصیص و نظارت بر پایبندی به انضباط مالی می شود. عدم وجود یا ضعف در گزارش تفریغ بودجه، شکاف عمیقی میان تعهدات دولت (مصوبات مجلس) و عملکرد واقعی دستگاه‌ها ایجاد می‌کند که پیامدهای مستقیم آن شامل کاهش شفافیت، فرار از پاسخگویی و زمینه‌سازی برای ناکارآمدی‌های مالی است. در عصر حکمرانی مبتنی بر داده و هوشمندی، انتظار می‌رود که این گزارش از یک صورتحساب صرف به یک ابزار تحلیلی و پیش‌نگر تبدیل شود. هدف این مقاله، تحلیل عمیق نقش چند وجهی گزارش تفریغ بودجه در دستیابی به اهداف حکمرانی مالی نوین است. این تحلیل شامل بررسی مبانی نظری، کارکردهای نظارتی و چگونگی تبدیل شدن این گزارش به نماد شفافیت و پاسخگویی خواهد بود.

۲. مفاهیم و مبانی نظری و مطالعات تجربی

حکمرانی مالی نوین ریشه در نظریه های مدیریت دولتی نوین[۱] دارد؛ اما با تکامل این نظریه ها، تمرکز آن از صرفاً کارایی اداری به سمت حکمرانی خوب[۲] در حوزه مالی منتقل شده است. حکمرانی مالی نوین رویکردی فرا ملی است که پس از دهه ۱۹۸۰، با هدف افزایش کارایی بخش عمومی و پاسخگویی آن به ذینفعان شکل گرفت. این رویکرد بر اساس نظریه‌های انتخاب عمومی[۳] و تئوری نمایندگی[۴] بنا شده است (پولیت و بوکائرت، ۲۰۱۷)

چهارچوب نظری حکمرانی مالی نوین بر چندین رکن اساسی استوار است:

تمرکز بر نتایج[۵]: برخلاف سیستم های سنتی که بر رعایت مقررات و میزان مصرف بودجه تأکید داشتند، حکمرانی مالی توین بر دستیابی به اهداف سیاستی و منافع عمومی تمرکز دارد. این تغییر مستلزم ایجاد سیستم های اندازه گیری عملکرد قوی است که بتواند اطلاعات مربوط به اثربخشی و کارایی هزینه ها را فراهم کند.

شفافیت و افشاء[۶]: شفافیت به عنوان سنگ بنای حکمرانی خوب شناخته می شود. در حوزه مالی، این بدان معناست که اطلاعات مربوط به تخصیص منابع، نحوه مصرف، نتایج حاصله و هرگونه انحراف از برنامه، باید در دسترس عموم ونهادهای نظارتی قرار گیرد. این امر اعتماد عمومی را تقویت کرده و زمینه را برای مشارکت شهروندان در نظارت فراهم می آورد.

---

۱. New Public Management (NPM)
۲. Good Governance
۳. Public Choice Theory
۴. Agency Theory
۵. Result Orientation
۶. Transparency and Disclosure

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

پاسخگویی: پاسخگویی در این چهارچوب چند وجهی است. وجوه پاسخگویی در این چهارچوب عبارتند از: پاسخگویی قانونی (تعهد به رعایت قوانین)، پاسخگویی مدیریتی (تعهد به اجرای مؤثر برنامه ها) و پاسخگویی سیاسی (تعهد به تحقق اهداف تعیین شده).

گزارش تفریغ بودجه ابزاری است که امکان راستی آزمایی این سطح از پاسخگویی را فراهم می سازد.

بودجه دولت

بودجه دولت، تجلی اولویت‌های سیاسی و اقتصادی کشور در قالب اعداد و ارقام است. چرخه بودجه شامل چهار مرحله است:

تدوین و تصویب: پیش‌بینی درآمدها و برآورد مخارج و تصویب توسط نهاد قانون‌گذار.

اجرا: تخصیص و مصرف منابع بر اساس قوانین مصوب.

کنترل و نظارت: بررسی انطباق عملیات مالی با مقررات و اهداف (پیش از تفریغ).

گزارش‌دهی و ارزیابی (تفریغ): مقایسه عملکرد واقعی با برنامه مصوب.

گزارش تفریغ بودجه، نقطه تلاقی مراحل اجرا و ارزیابی است. این گزارش، اطلاعات دقیقی را در مورد انحرافات[۱] میان بودجه مصوب و عملکرد محقق شده ارائه می‌دهد. این انحرافات می‌توانند ناشی از سوءمدیریت، عدم پیش‌بینی صحیح، یا تغییرات محیطی باشند. بدون تحلیل این گزارش، فرآیند یادگیری سازمانی و بهبود مستمر در حکمرانی مالی متوقف خواهد شد.

گزارش تفریغ بودجه، سندی رسمی است که عملکرد مالی دستگاه‌های اجرایی را پس از اتمام سال مالی، در مقایسه با ارقام مصوب در قانون بودجه کل کشور، نشان می‌دهد. اهداف گزارش تفریغ بودجه مستقیماً با اصول حکمرانی مالی گره خورده است:

تأیید انطباق[۲]: اطمینان از اینکه مخارج دقیقاً بر اساس سقف‌ها و ردیف‌های مصوب انجام شده است.

ارزیابی عملکرد: سنجش میزان موفقیت دستگاه‌ها در دستیابی به اهداف کمی و کیفی تعیین‌شده (ارتباط با مدیریت عملکرد).

تعیین مسئولیت: مشخص کردن مسئولیت انحرافات مالی (تجاوز از اعتبارات، عدم تحقق درآمدها یا عدم اجرای برنامه‌ها).

بازخورد برای بودجه آتی: ارائه شواهد تجربی برای بهبود فرآیندهای پیش‌بینی و تخصیص منابع در سال‌های بعد.

---

۱. Variances
۲. Compliance

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

بر اساس اصول متعدد قانون اساسی، قانون دیوان محاسبات کشور و قانون محاسبات عمومی کشور، دیوان موظف است گزارش تفصیلی عملکرد دستگاه‌ها را تهیه و به مجلس شورای اسلامی ارائه دهد. این گزارش، اساس رسیدگی و تصویب یا رد حساب‌های دولت توسط مجلس است.

نظارت های بر بودجه شامل نظارت قضایی، نظارت اداری و نظارت پارلمانی می باشد. در اینجا به بحث در خصوص نظارت پارلمانی خواهیم پرداخت. در نظام جمهوری اسلامی ایران، مبانی قانونی گزارش تفریغ بودجه مبتنی بر قانون اساسی و قوانین مالی و محاسباتی کشور استوار است. وظیفه اصلی نظارت بر اجرای صحیح بودجه بر عهده دیوان محاسبات کشور است. اگرچه دیوان محاسبات کشور، نهاد زیر مجموعه مجلس است، اما مجلس خود به دو نحو جداگانه اعمال نظارت می کند. نظارت ضمن اجرای بودجه توسط پارلمان، بر اساس همان اهرم های سیاسی مفروض در قانون اساسی برای مجلس است تا به وسیله آن دولت را به رعایت قانون مجاب سازد. ازجمله می توان بر اساس اصول (۸۸) و (۸۹) قانون اساسی به سوال از کابینه دولت، استیضاح و رأی اعتماد اشاره کرد و همچنین حق تحقیق و تفحص مجلس در تمامی امور کشور بر مبنای اصل (۷۶) قانون اساسی را نیز برشمرد. عامل محرکه این نظارت می تواند اطلاع خود نمایندگان از انحراف از قانون بودجه بر اساس حق تحقیق و تفحص در امور کشور باشد یا آنکه مطابق ماده (۲۶) قانون دیوان محاسبات کشور، از طریق اعلام دادستان دیوان محاسبات مبنی بر استنکاف دستگاه اجرایی محکوم از اجرای حکم دیوان محاسبات، این نظارت را برانگیزد. علاوه بر این، نظارت پسابودجه ای نیز برای مجلس وجود دارد که از طریق گزارش تفریغ بودجه میسر می گردد. این گزارش به موجب ماده (۱۰۴) قانون محاسبات عمومی کشور، توسط دیوان مذکور تهیه می شود. مبنای این گزارش تفریغ بودجه، صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور است که به موجب ماده (۱۰۳) قانون فوق، توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه می شود و حداکثر تا پایان آذر سال بعد به دیوان محاسبات کشور ارائه می گردد.

شفافیت مالی یکی از ارکان اصلی حکمرانی مطلوب است. شفافیت نه تنها به معنای در دسترس بودن اطلاعات است، بلکه به معنای «قابل فهم بودن» و «به موقع بودن» آن اطلاعات نیز می‌باشد (سازمان همکاری اقتصادی و توسعه[۱] (OECD)، ۲۰۰۱).

[۱]. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

گزارش تفریغ بودجه نقش محوری در شفافیت ایفا می‌کند زیرا:

کاهش اطلاعات نامتقارن: این گزارش شکاف اطلاعاتی میان مدیران اجرایی (که از جزئیات هزینه‌کرد مطلع‌اند) و ناظران (مجلس و مردم) را پر می‌کند.

فاش‌سازی انحرافات پنهان: بسیاری از هزینه‌های غیرمرتبط یا تعهدات خارج از چهارچوب بودجه، صرفاً با بررسی دقیق گزارش تفریغ بودجه آشکار می‌شوند.

پایه گذاری برای افشای عمومی: این گزارش، مبنای اطلاعاتی را برای افشای گسترده‌تر عملکرد دولت برای عموم شهروندان فراهم می‌آورد. بدون گزارش تفریغ دقیق، بحث‌های عمومی در مورد عملکرد مالی دولت بر پایه حدس و گمان خواهد بود.

پاسخگویی یعنی الزام مسئولین به توجیه اقدامات خود و پاسخگو بودن در قبال نتایج، به ویژه نتایج منفی. گزارش تفریغ بودجه ابزار اجرایی پاسخگویی مالی است. بر اساس مدل‌های نمایندگی، پاسخگویی از طریق سه مکانیزم اصلی محقق می‌شود:

پاسخگویی اداری[۱]، پاسخگویی قانونی[۲] و پاسخگویی سیاسی[۳]. گزارش تفریغ بودجه بر هر سه سطح تأثیر می‌گذارد:

پاسخگویی اداری: مدیران دستگاه‌ها مجبورند در جلسات استماع یا دفاعیات خود در برابر نهادهای نظارتی، دلایل تفاوت عملکرد با برنامه مصوب را توضیح دهند.

پاسخگویی قانونی: در صورت کشف تخلفات آشکار (مانند تخصیص خارج از ردیف یا اجرای پروژه‌هایی که در قانون نیامده)، این گزارش مبنای اقدامات قانونی و محاسباتی توسط دیوان محاسبات کشور و مراجع قضایی قرار می‌گیرد.

پاسخگویی سیاسی: مجلس با استناد به این گزارش می‌تواند از وزیر مربوطه سلب اعتماد کند یا در تصویب بودجه سال آتی ملاحظات سخت‌گیرانه‌تری اعمال نماید.

نظارت بر بودجه یک فرآیند چندلایه است که گزارش تفریغ بودجه نقش نظارت «پسینی» و «تأییدی» را ایفا می‌کند. مجلس شورای اسلامی به عنوان نهاد ناظر بر قوه مجریه، شدیداً به گزارش تفریغ بودجه وابسته است. قدرت نظارتی مجلس در مرحله تصویب بودجه سال بعد، مستقیماً از کیفیت بررسی تفریغ بودجه سال قبل ناشی می‌شود. اگر گزارش تفریغ، صرفاً فهرستی از ارقام باشد و فاقد تحلیل انطباق عملکرد با اهداف کیفی باشد، قدرت نظارتی مجلس تضعیف شده و بودجه‌ریزی تبدیل به یک فرآیند تشریفاتی می‌شود.

---

۱. Executive Accountability
۲. Legal Accountability
۳. Political Accountability

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

دیوان محاسبات کشور (به عنوان نهاد عالی نظارت مالی)، از طریق بررسی و تأیید یا رد حساب‌های دولت، اطمینان می‌دهد که اصول انضباط مالی رعایت شده است. تفریغ بودجه، نقطه خروجی نهایی فرآیند رسیدگی دیوان است. این گزارش، شواهد لازم را برای صدور احکام و ارائه گزارش به قوه مقننه فراهم می‌آورد (رابطه با استانداردهای سازمان بین المللی نهادهای عالی حسابرسی[۱] (INTOSAI)

یکی از مهم‌ترین کارکردهای گزارش تفریغ بودجه در حکمرانی مالی نوین، نقش پیشگیرانه و کشف فساد و اتلاف منابع است. فساد مالی اغلب در نقاط کور چرخه بودجه رخ می‌دهد، جایی که نظارت ضعیف است. اگرچه حسابرسی قضایی[۲] برای اثبات فساد لازم است، لیکن گزارش تفریغ بودجه می تواند زمینه های ریسک را مشخص کند.

استفاده از گزارش‌های تفریغ بودجه در تصمیم‌سازی اقتصادی حائز اهمیت بوده و دارای ابعاد ذیل است:

ارزیابی سیاست‌های اقتصادی گذشته: با بررسی چگونگی هزینه شدن اعتبارات در بخش‌های مختلف (مانند بهداشت، آموزش، زیرساخت‌ها)، دولت و مجلس می‌توانند میزان موفقیت یا شکست سیاست‌های اقتصادی گذشته را بسنجند. این ارزیابی، مبنایی قوی برای اصلاح یا تکرار این سیاست‌ها فراهم می‌آورد.

تصمیم‌گیری برای تخصیص منابع آینده: گزارش‌های تفریغ بودجه، اطلاعات دقیقی درباره اولویت‌ها، نیازها و کاستی‌های واقعی دستگاه‌های اجرایی ارائه می‌دهند. این اطلاعات به سیاست‌گذاران کمک می‌کند تا در بودجه‌ریزی سال‌های آتی، منابع را به شکل منطقی‌تر و اولویت‌بندی شده‌تری تخصیص دهند.

شناسایی نقاط ضعف اجرایی: این گزارش‌ها غالباً نشان می‌دهند که کدام پروژه‌ها با تاخیر مواجه شده‌اند، کدام اعتبارات غیرضروری مصرف شده‌اند، یا کدام فرآیندها ناکارآمد هستند. این شناسایی، نقطه شروعی برای بهبود فرآیندهای اجرایی و تصمیم‌گیری برای اصلاحات لازم است.

افزایش انضباط مالی: علم به اینکه عملکرد مالی، به دقت مورد بررسی قرار گرفته و در قالب گزارش تفریغ بودجه منعکس خواهد شد، خود به خود باعث افزایش انضباط مالی در میان مدیران دستگاه‌های دولتی می‌شود.

استفاده از گزارش‌های تفریغ بودجه در مدیریت پایدار منابع عمومی نیز حائز اهمیت است:

---

۱. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)
۲. Forensic Audit

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

جلوگیری از اتلاف منابع: پایداری منابع عمومی در گرو استفاده بهینه و جلوگیری از هدررفت آن‌هاست. گزارش‌های تفریغ بودجه، با افشای موارد ریخت‌وپاش، انحراف از مسیر بودجه، یا پروژه‌هایی که بازدهی اقتصادی و اجتماعی پایینی دارند، به دولت امکان می‌دهد تا با اتخاذ تدابیر لازم، جلوی اتلاف ثروت ملی را بگیرد.

بهبود کارایی هزینه‌کرد: با مقایسه عملکرد هزینه‌ها و نتایج در دستگاه‌های مختلف، می‌توان الگوهای موفق در مدیریت منابع را شناسایی و تعمیم داد. این امر به افزایش کلی کارایی در بخش دولتی و استفاده بهینه‌تر از منابع محدود کمک می‌کند.

تقویت نظارت همگانی و ارتقاء اعتماد عمومی: شفافیت ناشی از انتشار گزارش‌های تفریغ بودجه، اعتماد شهروندان به دولت و نظام مالی عمومی را افزایش می‌دهد. وقتی مردم بدانند که پولشان چگونه خرج می‌شود و مسئولان پاسخگو هستند، حمایتشان از برنامه‌های توسعه پایدار نیز افزایش می‌یابد.

فراهم کردن مبنایی برای برنامه‌ریزی بلندمدت: داده‌های حاصل از چندین دوره گزارش تفریغ بودجه می‌تواند روندهای بلندمدت در مصرف منابع، نیازهای بخش‌های مختلف و اثربخشی سیاست‌های کلان را آشکار سازد. این درک عمیق، برای برنامه‌ریزی‌های پایدار اقتصادی و اجتماعی ضروری است.

نهادینه‌سازی فرهنگ مسئولیت‌پذیری: تفریغ بودجه با برجسته کردن مسئولیت دستگاه‌ها در قبال مصرف منابع، به نهادینه‌سازی فرهنگ مسئولیت‌پذیری در بدنه دولت کمک می‌کند که لازمه اصلی پایداری در مدیریت منابع است.

در نهایت، گزارش‌های تفریغ بودجه، حلقه حیاتی در زنجیره حکمرانی مالی نوین هستند. آن‌ها پلی میان "آنچه برنامه‌ریزی شده" و "آنچه واقعاً اتفاق افتاده" ایجاد می‌کنند و با ارائه تصویری واقعی و مستند، مدیران و سیاست‌گذاران را قادر می‌سازند تا با در دست داشتن اطلاعاتی دقیق، تصمیمات اقتصادی هوشمندانه‌تری اتخاذ کرده و گامی استوار در جهت مدیریت پایدار و مسئولانه منابع عمومی بردارند.

در یک سیستم کارآمد، گزارش تفریغ بودجه باید شامل تحلیل ریسک فساد در دستگاه‌های اجرایی باشد، نه فقط گزارش عملکرد مالی.

تجربیات بین‌المللی نشان می‌دهد که کشورهای پیشرو در حکمرانی مالی، گزارش تفریغ بودجه را فراتر از یک گزارش انطباق محض توسعه داده‌اند.

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

در ایالات متحده آمریکا، گزارش تفریغ بودجه توسط اداره پاسخگویی دولت[۱] (دیوان محاسبات) و همچنین اداره مدیریت و بودجه[۲] ارائه می‌شود. تمرکز اصلی نه تنها بر انطباق است، بلکه بر ارزیابی عملکرد[۳] است. گزارش‌های تفریغ، اغلب شامل تحلیل این است که آیا پروژه‌های زیربنایی بزرگ به اهداف اثربخشی خود (مثلاً افزایش دسترسی به خدمات) رسیده‌اند یا خیر (GAO Reports).

در بسیاری از کشورهای اتحادیه اروپا، تفریغ بودجه به شدت با چهارچوب‌های مدیریت عملکرد ادغام شده است. اداره ملی حسابرسی (دیوان محاسبات) بریتانیا، نه تنها بر هزینه‌کرد، بلکه بر ارزش پول[۴] تمرکز می‌کنند. گزارش تفریغ، در این کشورها، باید حاوی توصیه‌های عملی برای بهبود مدیریت مالی در سال آینده باشد و این توصیه‌ها مستقیماً در تدوین بودجه جدید لحاظ می‌شود.

داده ها و روش تحقیق

تحقیق حاضر از نظر روش توصیفی و پیمایشی است، توصیفی است زیرا توصیف عینی، واقعی و منظم یک پدیده و رویداد است و به سخن دیگر محقق تلاش دارد تا آنچه را هست بدون هرگونه استنتاج ذهنی گزارش دهد. روش توصیفی شامل مجموعه روش هایی است که هدف آنها توصیف کردن شرایط یا پدیده های مورد بررسی است (فرشاد گوهر، ۱۳۷۵)

پیمایشی است زیرا به طریق میدانی به پژوهش و مطالعه سایر مشخصات گروه ها می پردازد (همان).

تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی است، زیرا بستر شناختی و معلوماتی که از طریق آن حاصل می شود در رفع نیازمندی های بشر، بهبود و بهینه سازی ابزارها و الگوها در جهت توسعه و رفاه و ارتقاء سطح زندگی انسان مورد استفاده قرار می گیرد (حافظ نیا، ۱۳۸۵). این پژوهش با توجه به روش جمع آوری اطلاعات، میدانی محسوب می شود. جامعه آماری این پژوهش خبرگان دیوان محاسبات کشور و اساتید صاحب نظر دانشگاه در حوزه مدیریت مالی می باشند که از روش تمام شماری استفاده شده است. ابزار جمع آوری اطلاعات پرسشنامه می باشد که روایی آن با استفاده از روش بررسی صوری و پایایی آن با محاسبه آلفای کرونباخ و همچنین استفاده از آزمون دقیق فیشر تایید گردید. در این تحقیق برای تحلیل داده های بدست آمده، از آمار توصیفی و استنباطی

---

۱. Government Accountability Office (GAO)
۲. Office of Management and Budget (OMB)
۳. Performance Evaluation
۴. Value for Money

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

استفاده شده است. در این مطالعه از آمار توصیفی برای نمایش اطلاعات جمعیت شناختی جامعه آماری استفاده می شود.

همچنین دو آزمون کای دو کارل پیرسن و روش رتبه بندی آنتروپی به عنوان دو تکنیک آمار استنباطی در این تحقیق به شرح ذیل مورد استفاده قرار می گیرند: در این پژوهش به علت اینکه فراوانی مشاهدات از توزیع نرمال تبعیت نمی کند بنابراین برای رد یا تایید فرضیه های تحقیق و بررسی ارتباط متغیرها و شاخص های تک تک سئوالات با فرضیه های تحقیق از آزمون کای دو کارل پیرسن استفاده شده است، همچنین از روش رتبه بندی آنتروپی برای رتبه بندی فرضیه ها و متغیرهای گنجانده شده در این فرضیه ها استفاده شده است.

۴. نتیجه آزمون فرضیه های تحقیق

فرضیه اول: بین گزارش تفریغ بودجه و ارتقاء شفافیت در خصوص مخارج و درآمدهای دولت رابطه معناداری وجود دارد.

جدول ۱: نتایج آزمون معناداری برای بررسی رابطه گزارش تفریغ بودجه و ارتقاء شفافیت پیرامون مخارج و درآمدهای دولت

χ^2 محاسبه شده	χ^2 جدول (۴ و ۰/۹۵)	سطح معناداری	نتیجه آزمون
۵۵۲/۵۹۵	۹/۴۹	۰/۰۰۰	فرضیه H_0 رد می شود

همانطور که در جدول (۱) ملاحظه می شود، مقدار χ^2 محاسبه شده از χ^2 جدول بزرگتر می باشد. بنابراین با توجه به سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ جدول فوق، با اطمینان ۰/۹۵ می توان ادعا نمودکه فرضیه H_0 رد می شود. یا به عبارت دیگر می توان گفت که: «بین گزارش تفریغ بودجه و ارتقاء شفافیت در خصوص مخارج و درآمدهای دولت رابطه معناداری وجود دارد»؛ بنابراین با رد فرضیه H_0، می توان نتیجه گرفت که گزارش تفریغ بودجه در ارتقاء شفافیت پیرامون مخارج و درآمدهای دولت موثر است. همچنین نتایج بدست آمده از روش رتبه بندی آنتروپی در مورد فرضیه اول نشان دهنده آن است که شفافیت در منابع و مصارف بودجه شرکت های دولتی، موجبات تاثیرات مثبت گزارش تفریغ بودجه در توسعه حکمرانی مالی نوین را فراهم می نماید.

فرضیه دوم: بین گزارش تفریغ بودجه و اطمینان از حسابدهی و پاسخگویی دستگاه های اجرایی در جهت حفظ و صیانت از بیت المال رابطه معناداری وجود دارد.

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

جدول ۲: نتایج آزمون معناداری برای بررسی رابطه گزارش تفریغ بودجه و اطمینان از حسابدهی و پاسخگویی دستگاه های اجرایی در جهت حفظ و صیانت از بیت المال

χ^2 محاسبه شده	χ^2 جدول (۴ و ۰/۹۵)	سطح معناداری	نتیجه آزمون
۴۰۰/۳۲۳	۹/۴۹	۰/۰۰۰	فرضیه H_0 رد می شود

مطابق جدول (۲)، مقدار χ^2 محاسبه شده از χ^2 جدول بزرگتر می باشد و همچنین مقدار سطح معناداری کمتر از ۰/۵ = α می باشد، لذا با سطح اطمینان ۰/۹۵، فرضیه H_0 رد می شود. بنابراین می توان ادعا نمود که: «بین گزارش تفریغ بودجه و اطمینان از حسابدهی و پاسخگویی دستگاه های اجرایی در جهت حفظ و صیانت از بیت المال رابطه معناداری وجود دارد». یا به عبارت دیگر، گزارش تفریغ بودجه در اطمینان از حسابدهی و پاسخگویی دستگاه های اجرایی در جهت حفظ و صیانت از بیت المال موثر است. همچنین بر اساس نتایج بدست آمده از روش رتبه بندی آنتروپی در فرضیه دوم، در صورت توجه دولت به رویکرد جدید حسابدهی و پاسخگویی بر اساس صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات و مدیریت، گزارش تفریغ بودجه در توسعه حکمرانی مالی نوین تاثیری بارز خواهد داشت.

فرضیه سوم: بین گزارش تفریغ بودجه و تسهیل نظارت پارلمانی رابطه معناداری وجود دارد.

جدول ۳: نتایج آزمون معناداری برای بررسی رابطه گزارش تفریغ بودجه و تسهیل نظارت پارلمانی

χ^2 محاسبه شده	χ^2 جدول (۴ و ۰/۹۵)	سطح معناداری	نتیجه آزمون
۴۰۰/۲۱۲	۹/۴۹	۰/۰۰۰	فرضیه H_0 رد می شود

مطابق جدول (۳)، مقدار χ^2 محاسبه شده از χ^2 جدول بزرگتر بوده و همچنین مقدار p-value به علت اینکه کوچکتر از ۰/۰۵ می باشد، با اطمینان ۰/۹۵ و در سطح خطای ۰/۵ = α، فرضیه H_0 رد می شود. بنابراین می توان نتیجه گیری نمود که «بین گزارش تفریغ بودجه و تسهیل نظارت پارلمانی رابطه معناداری وجود دارد». یا به عبارت دیگر، گزارش تفریغ بودجه در تسهیل نظارت پارلمانی موثر بوده است. در مورد فرضیه سوم نیز نتایج بدست آمده از روش آنتروپی حاکی از آن است که یافته‌ها و توصیه‌های گزارش‌های تفریغ بودجه، مبنایی

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

ارزشمند برای تصمیم‌گیری‌های استراتژیک مدیران مالی، سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران در جهت بهبود مدیریت منابع مالی کشور فراهم می‌آورد. در واقع، گزارش تفریغ بودجه نه تنها یک ابزار نظارتی، بلکه یک سازوکار حیاتی برای ارتقاء کیفیت مدیریت مالی در سطح کلان و خرد است و به دستیابی به اهداف توسعه پایدار و حکمرانی مطلوب کمک می‌کند.

فرضیه چهارم: بین گزارش تفریغ بودجه و بهبود در مدیریت تخصیص منابع بودجه ای رابطه معناداری وجود دارد.

جدول ۴: نتایج آزمون معناداری برای بررسی رابطه گزارش تفریغ بودجه و بهبود در مدیریت تخصیص منابع بودجه ای

χ^2 محاسبه شده	χ^2 جدول (۴ و ۰/۹۵)	سطح معناداری	نتیجه آزمون
۵۵۰/۱۶۸	۹/۴۹	۰/۰۰۰	فرضیه H_0 رد می شود

مطابق جدول (۴)، مقدار χ^2 محاسبه شده از χ^2 جدول بزرگتر می باشد و همچنین مقدار سطح معناداری کمتر از $\alpha = /۵$ می باشد، لذا با سطح اطمینان ۰/۹۵، فرضیه H_0 رد می شود.

بنابراین می توان نتیجه گیری نمود که «بین گزارش تفریغ بودجه و بهبود در مدیریت تخصیص منابع بودجه ای رابطه معناداری وجود دارد». یا به عبارت دیگر، گزارش تفریغ بودجه در بهبود در مدیریت تخصیص منابع بودجه ای موثر بوده است.

در مورد فرضیه سوم نیز نتایج بدست آمده از روش آنتروپی حاکی از آن است که بیاده سازی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، افزایش قابلیت اتکای بودجه را در پی خواهد داشت و بالتبع گزارش تفریغ بودجه به بهبود فرآیندهای بودجه‌ریزی با شناسایی نقاط ضعف و قوت در اجرای بودجه و همچنین اصلاح فرآیندهای بودجه‌ریزی، پیش‌بینی‌های مالی و تخصیص منابع در دوره‌های آتی کمک خواهد نمود.

۵. بحث و نتیجه گیری

با توجه به نتایج حاصل از فرضیه های تحقیق، مشخص می شود که استفاده از گزارش تفریغ بودجه در تصمیم‌سازی اقتصادی و مدیریت پایدار منابع عمومی، تاثیری غیر قابل انکارد دارد. گزارش تفریغ بودجه نقش مهمی در حکمرانی مالی نوین ایفا می‌کند. تأثیرات کلیدی گزارش تفریغ بودجه بر حکمرانی مالی نوین عبارتند از:

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

بهبود پیش‌بینی و برنامه‌ریزی بودجه‌ای: با تحلیل عملکرد بودجه‌های گذشته، می‌توان الگوها و روندهای مشخصی را شناسایی کرد و از آن‌ها برای تدوین بودجه‌های آینده دقیق‌تر و واقع‌بینانه‌تر استفاده نمود.

افزایش کارایی تخصیص منابع: گزارش تفریغ بودجه نشان می‌دهد که کدام بخش‌ها یا برنامه‌ها بیشترین بازدهی را داشته‌اند و کدامیک با ناکارآمدی مواجه بوده‌اند. این اطلاعات به هدایت منابع به سمت سرمایه‌گذاری‌های مؤثرتر کمک می‌کند.

تقویت نظارت و کنترل: این گزارش مکانیزم‌های نظارتی بر اجرای بودجه را تقویت کرده و امکان شناسایی زودهنگام تخلفات یا سوءمدیریت را فراهم می‌آورند.

تضمین پایداری منابع عمومی: با اطمینان از صرفه‌جویی، اثربخشی و شفافیت در هزینه‌کرد منابع عمومی، می‌توان به مدیریت پایدار و بلندمدت این منابع کمک کرد. با اطمینان از اینکه منابع عمومی به شیوه‌ای مسئولانه و کارآمد برای دستیابی به اهداف اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی استفاده می‌شوند، می‌توان به پایداری بلند مدت دست یافت.

افزایش اعتماد عمومی: شفافیت در گزارش‌دهی و پاسخگویی در قبال مصرف منابع، اعتماد شهروندان و ذینفعان به دولت و دستگاه های اجرایی را افزایش می‌دهد.

مدیریت ریسک های مالی: در حوزه مدیریت پایدار منابع عمومی، گزارش تفریغ بودجه به دلیل ارائه تصویری روشن از وضعیت مالی و عملکردی، نقش کلیدی ایفا نموده و این گزارش به مدیران و سیاست‌گذاران کمک می‌کنند تا ریسک‌های مالی را بهتر مدیریت کنند.

افزایش شفافیت و پاسخگویی: گزارش تفریغ بودجه اطلاعات دقیقی در مورد نحوه اجرای بودجه و مصرف منابع مالی در اختیار عموم، نهادهای نظارتی و قانون‌گذاران قرار می‌دهد. این امر باعث می‌شود دولت در قبال اقدامات مالی خود پاسخگو باشد

بهبود فرآیندهای بودجه‌ریزی: با شناسایی نقاط ضعف و قوت در اجرای بودجه، گزارش تفریغ بودجه به اصلاح فرآیندهای بودجه‌ریزی، پیش‌بینی‌های مالی و تخصیص منابع در دوره‌های آتی کمک می‌کنند.

پیشگیری از فساد و سوءمدیریت: نظارت دقیق بر مصرف بودجه و گزارش‌دهی عمومی در مورد آن، احتمال بروز فساد، اتلاف منابع و سوءمدیریت را کاهش می‌دهد.

تقویت اعتبار بودجه: بودجه‌ای که با دقت اجرا و توسط دیوان محاسبات کشور مورد ارزیابی قرار گیرد، از اعتبار و قابلیت اتکای بیشتری برخوردار خواهد بود. این اعتبار برای جلب اعتماد عمومی و سرمایه‌گذاران حیاتی است.

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

ارزیابی عملکرد: گزارش تفریغ بودجه صرفاً به بررسی انطباق مالی نمی‌پردازند، بلکه عملکرد برنامه‌ها و پروژه‌ها را نیز در قبال اهداف تعیین شده ارزیابی می‌کنند. این ارزیابی به بهبود کارایی و اثربخشی هزینه‌کردها کمک می‌کند.

مبنایی برای تصمیم‌گیری‌های آتی: یافته‌ها و توصیه‌های گزارش‌های تفریغ بودجه، مبنایی ارزشمند برای تصمیم‌گیری‌های استراتژیک مدیران مالی، سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران در جهت بهبود مدیریت منابع مالی کشور فراهم می‌آورد.

در واقع، گزارش تفریغ بودجه نه تنها یک ابزار نظارتی، بلکه یک سازوکار حیاتی برای ارتقاء کیفیت مدیریت مالی در سطح کلان و خرد است و به دستیابی به اهداف توسعه پایدار و حکمرانی مطلوب کمک می‌کند.

فهرست منابع

الف) منابع فارسی:

ابراهیمی نژاد، مهدی، و فرج وند، اسفندیار (۱۴۰۱)، بودجه از تنظیم تا کنترل. چاپ چهل و پنجم، انتشارات سمت.

بختیاری، پرویز، و شاهنده، شاهین (۱۴۰۲). اصول و مفاهیم مالی حسابداری برای مدیران غیرمالی. چاپ بیست ویکم، انتشارات سازمان مدیریت صنعتی.

ترابی، علی اصغر. (۱۴۰۳)، شفافیت در بودجه و پایداری مالی، فصلنامه حسابداری و بودجه ریزی بخش عمومی، ۴ (۱۸)، ۱۳۷-۱۱۰

تقی زاده، احمد، منصوری زاده، خلیل. (۱۴۰۳)، الگوی مطلوب ارائه گزارش تفریغ بودجه توسط دیوان محاسبات کشور، فصلنامه برنامه ریزی و بودجه، ۲۹ (۱)، ۱۰۹-۱۲۴

رستمی، ولی (۱۴۰۲). مالیه عمومی. چاپ یازدهم، انتشارات میزان.

رنجبری، ابوالفضل، و بادامچی، علی (۱۴۰۲). حقوق مالی و مالیه عمومی. چاپ بیست وپنجم، انتشارات مجد.

کردستانی، غلامرضا؛ فتاحی، یاسین. (۱۴۰۰). تبیین نقش حسابداری بخش عمومی در دوره پسا مدیریت عمومی. حسابداری و بودجه ریزی بخش عمومی ۲ (۲)، ۴۲-۶۰

کریمی، محمد علی، کردستانی، غلامرضا، بیگلر، کیومرث. (۱۴۰۲)، شناسایی فرصت های بهبود در نظام مدیریت مالی عمومی، دانش حسابداری مالی، ۱۰ (۱)، ۶۱-۹۶

موسوی نادر، آزادی کیهان، وطن پرست محمدرضا، (۱۴۰۱)، شناسایی موانع و چالش های بودجه ریزی بر مبنای عملکرد با تاکید بر نقش های بهایابی و حسابداری تعهدی در بخش عمومی با رویکرد تئوری داده بنیاد (مورد مطالعه حوزه راه سازی)، دانش حسابرسی، ۲۲ (۸۸)، ۳۲-۶۴

یوسفی، برهمن. (۱۴۰۰). بررسی مسائل و چشم انداز همگرایی استانداردهای حسابداری بخش عمومی اروپا با استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی. حسابداری و بودجه ریزی بخش عمومی، ۲ (۴)، ۱۱-۲۲

ب) منابع خارجی:

Ammer & Mamadjanova (۲۰۲۵). Financial Decision-Making as a Moderator between Corporate Governance, Audit Quality, and Financial Reporting Quality. Journal of Decision Making :Applications in Management and Engineering, ۸ (۲), ۲۹۹-۳۱۸.

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]

Cuadrado-Ballesteros, B., & Bisogno, M. (۲۰۲۲). Budget transparency and financial sustainability. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, ۳٤(٦), ۲۱۰-۲۳٤.

Joseph ،E. (۲۰۲۰). Accrual Accounting and Resource Allocation: A General Equilibrium Analysis.۱۷th.

Alkaraan, F. (۲۰۱۸). Public financial management reform: an ongoing journey towards good governance. Journal of Financial Reporting and Accounting, ۱٦(٤), ٥٨٥-٦٠٩.

Garcia-Sanchez, I.M. & Beatriz-Cuadrado, B. (۲۰۱٦). New Public Financial Management. Springer International Publishing Switzerland, ۱-۱۸. DOI: https://doi.org/۱۰,۱۰۰۷/۹۷۸-۳-۳۱۹-۳۱۸۱٦-٥-۲۳۲۳-۱.

Yapa, P.W.S. Ukwatte, S.L. (۲۰۱٥). The new public financial management (NPFM) and accrual accounting in Sri Lanka. In (ed), the public sector accounting, accountability auditing in emerging economics, research in accounting in emerging economics, Emerald Group publishing limited, ٥۰, ۷-٥۰.

Andrews, M. (۲۰۱٤). Why Distributed End Users Often Limit Public Financial Management Reform Success. CID Working Paper Series.

Organization for economic cooperation and development, (۲۰۱٤), Public Financial Management: An overview, http://www.oecd.org/dac/effectiveness/pfm.htm.

IPSASB. (۲۰۱٤). The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. International Public Sector Accounting Standards Board, the International Federation of Accountants.

[Downloaded from malieh.dmk.ir on 2026-11-14]