

## **Assessing the Current State of Financial Transparency in the Government of the Islamic Republic of Iran and Providing Solutions to Improve it**

**Jafar Babajani \***

*professor of Accounting Department, School of Management and Accounting,  
Allameh Tabatabai University, Tehran. Iran (Corresponding Author) ,  
jafar.babajani@gmail.com*

**Vajhallah Ghorbanizadeh**

*Professor of Public Administration Department, Faculty of Management and  
Accounting, Allameh Tabatabai University, Tehran. Iran(ghorbanizadeh@atu.ac.ir)*

**Ghasem Bolou**

*Associate Professor, Department of Accounting, School of Management and  
Accounting, Allameh Tabatabai University, Tehran. Iran( ghblue20@yahoo.com)*

**Javad Doust Jabbarian**

*PhD student of accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh  
Tabatabai University, Tehran. Iran(javad.1371@yahoo.com)*

### **Abstract**

Nowadays, fiscal transparency is one of the most important factors of effective public financial management (PFM), which builds trust in the government and forms the basis of a sustainable economy. Moreover, fiscal transparency creates an opportunity for citizens to monitor how public funds are spent and thereby increases government accountability. The main goal of the current research was to assess the current state of fiscal transparency in the government of the Islamic Republic of Iran and provide solutions to improve it. In this research, first, different dimensions, indexes, and indicators of fiscal transparency were identified which amassed to ۱۰۱ indicators, ۲۵ indexes and five dimensions of budget preparation and formulation, budget approval, budget execution, auditing and monitoring, and contextual factors. The method of the present research is a mixed approach (qualitative-quantitative). In the qualitative part, the performance status of each indicator was evaluated using the fuzzy Delphi method and by surveying ۱۱۲ experts in ۲۰۲۳, including managers and experts of the Plan and budget organization, experts of the Islamic parliament research center, managers and auditors of the

ministry of economic Affairs and Finance, and senior auditors of the supreme audit court Then, the difference between the current and desired state was determined using the importance-performance analysis. The results of the importance-performance analysis show that all 10 indicators of the research are important and the performance status of the majority of fiscal transparency indicators is in the weak range (10 indicators) with only one indicator (Public publication of the budgetary comparison report by the Supreme Audit Court) being in the acceptable range.

**Keywords:** Financial Transparency, Assessment of the Current Situation, Importance-Performance Analysis, Government, Iran

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.



## ارزیابی وضع موجود شفافیت مالی در دولت جمهوری اسلامی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن

جعفر باباجانی<sup>۱\*</sup> وجه‌الله قربانی‌زاده<sup>۲</sup> قاسم بولو<sup>۳</sup> جواد دوست جباریان<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۰/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۰/۲۵

### چکیده

امروزه شفافیت مالی یکی از مهم‌ترین فاکتورهای مدیریت مالی مؤثر دولتی است که باعث ایجاد اعتماد به دولت می‌شود و شاکله اقتصاد پایدار را تشکیل می‌دهد. از طرف دیگر، شفافیت مالی فرصتی را برای شهروندان پدید می‌آورد تا بتوانند بر نحوه هزینه‌کرد بودجه‌های دولتی نظارت کرده و از این طریق مسئولیت‌پذیری دولت را افزایش دهند. هدف اصلی پژوهش حاضر ارزیابی وضع موجود شفافیت مالی در دولت جمهوری اسلامی ایران و ارائه راهکارهایی در جهت بهبود آن می‌باشد. در این پژوهش ابتدا ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های شفافیت مالی در قالب ۵ بعد، ۲۵ مؤلفه و ۱۰۱ شاخص که ابعاد آن شامل تهیه و تنظیم بودجه، تصویب بودجه، اجرای بودجه، نظارت و حسابرسی و عوامل زمینه‌ای است شناسایی شد. روش پژوهش حاضر از لحاظ رویکرد ترکیبی (کیفی- کمی) است. در بخش کیفی وضعیت عملکردی هر شاخص با استفاده از رویکرد دلفی فازی و با نظر سنجی از ۱۱۲ نفر از خبرگان در سال ۱۴۰۲ که شامل مدیران و کارشناسان سازمان برنامه و بودجه، کارشناسان مرکز پژوهش‌های مجلس، مدیران و ذیحسابان وزارت امور اقتصاد و دارایی و حسابرسان ارشد دیوان محاسبات، ارزیابی شدند. سپس در بخش کمی با استفاده از روش تحلیل اهمیت - عملکرد میزان تفاوت وضع موجود و مطلوب بررسی شده است. نتایج حاصل از تحلیل اهمیت - عملکرد حاکی از آن است که تمامی ۱۰۱ شاخص پژوهش با اهمیت هستند و وضعیت عملکرد ۱۰۰ شاخص در محدوده حیطة ضعف و تنها یک شاخص (انتشار عمومی گزارش تفریغ بودجه توسط دیوان محاسبات) در حیطة قابل قبول قرار دارد.

**کلید واژه‌ها:** شفافیت مالی، ارزیابی وضع موجود، تحلیل اهمیت - عملکرد، دولت، ایران

<sup>۱</sup> استاد گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی، تهران. ایران (نویسنده مسئول)

jafar.babajani@gmail.com :

<sup>۲</sup> استاد گروه مدیریت دولتی، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی، تهران. ایران

ghorbanizadeh@atu.ac.ir

<sup>۳</sup> دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی، تهران. ایران ghblue20@yahoo.com

<sup>۴</sup> دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی، تهران. ایران

javad.۱۳۷۱@yahoo.com

## ۱-مقدمه:

در سال‌های اخیر، شفافیت<sup>۱</sup> به بخشی جدایی‌ناپذیر از دستور کار گسترده‌تر دولت باز تبدیل شده است. این موضوع در صدد است از طریق ترکیب شفافیت با مشارکت، به بهبودهایی در پاسخگویی و عملکرد دولت دست یابد، تا ذینفعان بتوانند از طریق همکاری و مشارکت بین بخش دولتی و ذینفعان در تصمیم‌گیری و اجرای سیاست‌های عمومی، ایده‌ها و اطلاعات را به بخش دولتی ارائه دهند (آلت، ۲۰۱۹). شفافیت به عنوان یک هدف در نظر گرفته نمی‌شود و در واقع ابزاری است که به دولت‌ها کمک می‌کند تا به سایر هدف‌ها دست یابند؛ برای مثال مطالعات تجربی بسیاری (چن و همکاران، ۲۰۲۲، البری و همکاران، ۲۰۲۲، اسکالانو و همکاران، ۲۰۱۵، جیمز، ۲۰۱۹، دی رنزو، ۲۰۱۱) بیانگر این است که دولت‌هایی که در امور مالی خود شفاف‌تر هستند عملکرد مالی بهتر، هزینه‌های استقراض پایین‌تر و سطوح پایین‌تری از فساد را داشته‌اند.

شفافیت مالی<sup>۲</sup> مستلزم آن است که اطلاعات مالی در دسترس و جامع باشند تا نیازهای متنوع ذینفعان در تصمیم‌گیری بودجه را برآورده کند (هیلد، ۲۰۱۲). جامعیت و در دسترس بودن اطلاعات مالی، نقطه کانونی مورد حمایت نهادهای بین‌المللی، از جمله سازمان بین‌المللی همکاری‌های بودجه‌ای<sup>۳</sup>، صندوق بین‌المللی پول<sup>۴</sup> و بانک جهانی<sup>۵</sup> است (باستیدا، ۲۰۱۷). با این وجود، ذینفعان نهادهای مختلف اغلب منافع متفاوتی در فرآیند بودجه دارند که منجر به تقاضا برای انواع مختلف اطلاعات مالی می‌شود (وانگ، ۲۰۲۲). برای مثال، شهروندان ممکن است در خصوص بار مالیاتی، قانونگذاران در خصوص هزینه خدمات، و مدیران در خصوص درآمدهای مورد نیاز به منظور ارائه خدمات علاقه‌مند باشند (میسل، ۲۰۱۳). حتی ذینفعان در یک گروه، مانند شهروندان، ممکن است تقاضاهای متفاوتی برای اطلاعات مالی داشته باشند (پیتروسکی، ۲۰۰۷).

تلاش‌های فزاینده‌ای در سطح جهانی برای ارتقای شفافیت مالی صورت گرفته است که نشان می‌دهد مردم حق دارند دسترسی به اطلاعات داشته باشند و هم‌اینکه شفافیت به سیاست‌های مالی عادلانه‌تر، کارآمدتر و مؤثرتر کمک می‌کند (پتری، ۲۰۱۳). در سال‌های اخیر اقداماتی برای ارتقاء شفافیت در ایران صورت پذیرفته است اما با این وجود نتایج قانع‌کننده‌ای در زمینه شفافیت کسب نشده است (بهامین و همکاران، ۱۳۹۹). به نحوی که با بررسی رتبه

<sup>۱</sup> Transparency<sup>۲</sup> Fiscal Transparency<sup>۳</sup> International Budget Partnership<sup>۴</sup> International Monetary Fund<sup>۵</sup> World Bank

بندی سازمان شفافیت بین‌الملل<sup>۱</sup> از سال ۲۰۱۲ تا ۲۰۲۰ مشاهده می‌گردد که تغییر محسوسی در امتیازات کسب شده در زمینه شفافیت حاصل نشده و ایران در طول این مدت در دهک سوم قرار داشته و نهایتاً موفق به کسب امتیاز ۳۰ شده است. صندوق بین‌المللی پول در بخش‌هایی از گزارش خود در مورد مشکلات شفافیت مالی کشور ایران به نکات زیر اشاره کرده است: نقش برخی از نهادهای مالی مطابق قانون اساسی به خوبی تعریف نشده است؛ فهرست جامعی از صندوق‌های فرابودجه‌ای در ایران وجود ندارد؛ فعالیت‌های شبه مالی زیادی وجود دارد که شفافیت را از بین برده‌اند مرز فعالیت‌های بخش عمومی و خصوصی غیر شفاف است؛ بدهی‌های احتمالی دولت در بودجه از شفافیت برخوردار نیستند؛ هزینه برخی از یارانه‌ها در بودجه منعکس نمی‌شود و گزارش‌های از مخارج و درآمدهای ماهانه تهیه و اعلام نمی‌شود (مقدم چوکانی و امیرخانی، ۱۳۹۷).

با توجه به اهمیت و ضرورت ارتقا شفافیت مالی در بخش دولتی در پژوهش جداگانه مدل شفافیت مالی در دولت جمهوری اسلامی ایران ارائه گردید (باباجانی و دوست جباریان، ۱۴۰۲) با توجه به ضرورت ارزیابی وضع موجود به منظور شناسایی نقاط ضعف، در این پژوهش وضع موجود شفافیت مالی در دولت جمهوری اسلامی ایران بررسی می‌شود. و در ادامه راهکارهایی جهت بهبود وضع موجود ارائه می‌شود.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

شفافیت مالی، بخشی از مفهوم وسیع‌تر شفافیت یا دسترسی به اطلاعات در بخش دولتی است. شفافیت دو بُعد مجزا دارد: اول: دسترسی به اطلاعات در مورد فرآیندها و رویه‌هایی که بخش دولتی به وسیله‌ی آن‌ها تصمیمات را اتخاذ و اجرا می‌کند. دوم: دسترسی به اطلاعاتی که توسط بخش دولتی تولید و نگهداری و استفاده می‌شوند (جیمز، ۲۰۱۹).

شفافیت مالی از اهمیت زیادی برخوردار است زیرا باعث می‌شود بتوان وضعیت مالی دولت و هزینه‌های واقعی و مزایای فعالیت‌های دولت، از جمله پیامدهای اقتصادی و اجتماعی فعلی و آتی آن‌ها را با دقت ارزیابی کرد. افشای اطلاعات مالی، ریسک بازار و عدم تقارن اطلاعات را کاهش می‌دهد و به بازارها اجازه می‌دهد تا با کارایی بیشتری عمل کنند. با فعال کردن پاسخگویی برای مخارج عمومی، شفافیت مالی همچنین می‌تواند کارایی و اثربخشی مخارج عمومی را بهبود بخشد. نتایج پژوهش‌های مختلف حاکی از آن است که کشورهایی که منابع مالی آن‌ها شفاف‌تر است دارای قواعد مالی بهتر، سطح فساد پایین‌تر، رتبه بندی اعتباری بهتر و

<sup>۱</sup> Transparency International

مخارج کمتر استقراض بخش دولتی هستند (چن و همکاران، ۲۰۲۲). البری و همکاران، ۲۰۲۲. اسکالانو و همکاران، ۲۰۱۵. جیمز، ۲۰۱۹. دی رنزو، ۲۰۱۱).

با وجود اینکه شهروندان آتن با ستان به رابطه بین شفافیت و پیشگیری از فساد پی برده بودند و رابطه‌ی آن با دموکراسی حداقل از سال ۱۶۸۹ بر همگان آشکار شده بود؛ اما محققان تمایلی برای پژوهش پیرامون علل و پیامدهای شفافیت نداشتند. تا اینکه هولم استرام<sup>۱</sup> در سال ۱۹۷۹ مقاله‌ای را با عنوان مخاطره اخلاقی و قابلیت نظارت<sup>۲</sup> منتشر کرد که با بیش از ۱۰ هزار بار نقل قول (ارجاع در مقالات دیگر)، تأثیر زیادی بر تفکر جامعه علمی گذاشت. در این مقاله هولم استرام به مفهوم ارزش اطلاعاتی<sup>۳</sup> و تأثیر اطلاعات بر رابطه بین مالک و نماینده اشاره می‌کند. پس از آن سه جریان اصلی تجزیه و تحلیلی شکل گرفت و جامعه علمی روی تجزیه و تحلیل سه موضوع اصلی شامل سازمان‌ها، فساد و بدهی‌های مالی تمرکز کرد. حال اگر این روند در دانشگاه‌ها را در کنار وقایع دنیای بیرون قرار دهیم؛ وقایعی از جمله رسوایی واترگیت<sup>۴</sup>، قانون روبه‌های فاسد خارجی آمریکا<sup>۵</sup>، تاسیس سازمان شفافیت بین‌الملل، لابی‌های شرکت‌های آمریکایی در جهت اعمال فشار در فرایند قانون گذاری، تا اصلاحیه قانون روبه‌های فاسد آمریکا در سال ۱۹۸۸ و نیز پیمان سازمان همکاری و توسعه اقتصادی<sup>۶</sup> در سال ۱۹۹۷، همگی دال بر سیر تحولات پیرامون شفافیت مالی در دهه‌های گذشته دارند.

با این حال در دهه‌ی ۹۰ میلادی اگرچه شاهد افزایش توجه به جریان اطلاعات در خصوص اطلاعات مرتبط با دولت‌ها و فرصت طلبی<sup>۷</sup> و انتشار مقاله مائورو<sup>۸</sup> (۱۹۹۵)، با بیش از ده هزار نقل قول) بودیم اما در این دهه در هیچ مقاله‌ای اسمی از «شفافیت» آورده نشد (جیمز، ۲۰۱۹). اما پس از آنکه شفافیت مالی در تبیین سیاست‌های پولی و مالی و قانونگذاری مورد استفاده قرار گرفت و نیز با توصیه‌های بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و دیگر سازمان‌های مردم نهاد مبنی بر رویکردهای مالی مناسب، شفافیت مالی تبدیل به یکی از اصلی‌ترین موضوعات پژوهشی در حوزه‌های اقتصاد سیاسی، مدیریت دولتی و حسابداری شد (آراپیس، ۲۰۱۸). اکثر مطالعات قبلی به بررسی شفافیت بودجه پرداخته‌اند (میچینر، ۲۰۱۹). این پژوهش‌ها به این موضوع می‌پردازند که دولت‌ها چگونه قصد جمع‌آوری

<sup>۱</sup> Holmstrom

<sup>۲</sup> Moral Hazard and Observability

<sup>۳</sup> Value of information

<sup>۴</sup> Watergate scandal

<sup>۵</sup> the US Foreign Corrupt Practices Act

<sup>۶</sup> OECD Convention

<sup>۷</sup> opportunism

<sup>۸</sup> Mauro

و خرج کردن پول را دارند و چگونه برنامه ریزی می‌کنند که این نوع اطلاعات را در معرض عموم قرار دهند (رویس، ۲۰۱۷). شفافیت بیرونی<sup>۱</sup> نیز پیامدهای شفافیت بودجه را در نظر می‌گیرد و اثرات آن را هم بر شهروندان و هم بر دولت‌ها بررسی می‌کند. اعتقاد بر این است که شفافیت بودجه باعث بهبود مشارکت شهروندان و همچنین اعتماد آن‌ها به دولت می‌شود (کوادرادو، ۲۰۲۲).

مسئولیت پاسخگویی<sup>۲</sup> و شفافیت اصول اساسی در بخش عمومی هستند که برای حفظ یکپارچگی حکومت و تضمین ارائه خدمات مؤثر ضروری هستند. پاسخگویی، به تعهد مقامات دولتی و سازمان‌ها برای پاسخگویی به اقدامات و تصمیمات خود اشاره دارد، در حالی که شفافیت شامل ارائه اطلاعات قابل دسترس برای عموم است که آن‌ها را قادر می‌سازد تا فعالیت‌های بخش عمومی و معاملات مالی را بررسی کنند. (املیا، ۲۰۲۳).

سنجش شفافیت و اثرات آن امری چالش‌برانگیز است. هیلد (۲۰۰۳) اشاره می‌کند که یکی از مشکلات تشخیص آثار مستقیم شفافیت مربوط به «میزان بالای انتزاعی بودن این مفهوم است که نمی‌توان به طور واضحی اهداف شفافیت را مشخص کرد» (هیلد، ۲۰۰۳). با این وجود، تعدادی شاخص برای سنجش سطوح شفافیت معرفی و ابداع شده‌اند (آلت، ۲۰۲۱؛ بنیتو و باستیدا، ۲۰۰۹؛ هیلد، ۲۰۰۳؛ کوپیتس و کریگ، ۱۹۹۸). شاخص بودجه باز یکی از مهم‌ترین شاخص‌هایی است که توسط سازمان بین‌المللی همکاری‌های بودجه‌ای<sup>۳</sup> ابداع شده است؛ در این شاخص داده‌های مربوط به شفافیت در سطح ملی بر اساس ۸ سند بودجه ارزیابی می‌شوند. این اسناد عبارتند از صورت‌های پیش از بودجه، بودجه‌ی پیشنهادی اجرایی، بودجه مصوب، گزارش‌های ماهانه و سه ماهه، گزارش‌های شش ماهه، گزارش سالانه، گزارش حسابرسی و بودجه‌ی شهروندان (خاگرام، و همکاران ۲۰۱۳؛ انکلدا، ۲۰۱۹).

### پیشینه پژوهش‌های خارجی

جاستیس و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهشی که انجام دادند نتیجه گرفتند که «کیفیت شفافیت مالی حداقل به اندازه کمیت آن اهمیت دارد: کیفیت را به طور کلی می‌توان محصول سه عامل صحت، کفایت و کاربردی بودن [اطلاعات] به منظور انجام تصمیم‌گیری توسط مقامات دولتی، شهروندان، بستانکاران و دیگر ذی‌نفعان [فرایند] افشا و ارائه‌ی اطلاعات دانست». آن‌ها همچنین ادعان کردند که «دست‌اندرکاران مختلف نیازمند اطلاعات متفاوتی هستند: کاربران مختلف

<sup>۱</sup> external transparency

<sup>۲</sup> Accountability

<sup>۳</sup> International Budget Partnership



اطلاعات، منافع متفاوتی در تصمیم‌گیری دارند و همچنین از توانایی متفاوتی برای استفاده از این اطلاعات برخوردار هستند».

رابرت ناب و ویلسون (۲۰۱۸) در مقاله خود به بررسی اثر ارزشهای فرهنگی بر شفافیت بودجه پرداخته‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که مؤلفه‌های فرهنگی در عرصه ملی، اولویتهای شفافیت بودجه را شکل می‌دهد و احتمال موفقیت در تلاش برای بهبود شفافیت بودجه در سراسر کشور را تحت تأثیر قرار خواهد داد.

بیسگنو و کوادرادو (۲۰۲۱) در پژوهش خود این موضوع را بررسی نموده‌اند که آیا بین شفافیت بودجه و کیفیت حکمرانی رابطه‌ای وجود دارد نتایج پژوهش آنان حاکی از این است که شفافیت بودجه منجر به بهبود کیفیت حکمرانی خواهد شد.

البری و همکاران (۲۰۲۲) تأثیر باز بودن مالی که (به معنی شفافیت مالی و مشارکت عمومی در فرآیندهای بودجه تعریف می‌شود) بر کارایی هزینه‌های عمومی در کشورهای در حال توسعه بررسی کرده‌اند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که باز بودن مالی با مهار فساد، باعث بهبود کارایی هزینه‌های عمومی می‌شود.

جونگ (۲۰۲۲) در پژوهشی در کره جنوبی تأثیر شفافیت بودجه از طریق بودجه باز آنلاین را بر کارایی بودجه مورد ارزیابی قرار داد. نتایج پژوهش وی حاکی از آن است که شفافیت بودجه از طریق بودجه باز آنلاین می‌تواند کارایی بودجه را بهبود بخشد.

بیسوگنو و کوادرادو (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی رابطه شفافیت مالی و پایدار مالی در بخش عمومی پرداخته‌اند. در این پژوهش از نتایج شاخص بودجه باز به منظور اندازه‌گیری شفافیت مالی استفاده شده است و تعداد ۱۱۰ کشور مورد ارزیابی قرار گرفته‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که شفافیت مالی می‌تواند تأثیر مثبتی بر پایداری مالی دولت‌ها داشته باشد.

چن و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهشی از رویکرد فراتحلیل برای بررسی مطالعات تجربی به منظور ارزیابی نقش مکانیسم‌های شفافیت برای مهار فساد استفاده نموده‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که شفافیت به طور کلی اثر قابل توجهی در کاهش فساد دارد.

نتایج پژوهش سیفرلینگ و همکاران (۲۰۲۳) نشان می‌دهد که عملکرد پرتفوی سهام دولت به شدت با شفافیت مالی مرتبط است؛ تا جایی که انتظار می‌رود دولت‌های کاملاً شفاف حدود ۷ درصد بازدهی بالاتری نسبت به دولت‌های کاملاً غیرشفاف داشته باشند.

کوادرادو (۲۰۲۳) در پژوهش خود مطالعات انجام شده در حوزه شفافیت مالی در بخش عمومی را از سال ۱۹۹۱ تا سال ۲۰۲۱ را مورد بررسی قرار داد. نتایج این پژوهش نشان داد که از سال ۲۰۰۵ این موضوع بیشتر مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته و حدود ۳۰ درصد از پژوهش‌های انجام شده در این حوزه در این سال‌ها انجام شده است.

### پیشینه پژوهش های داخلی

در ایران پژوهش های زیادی در موضوع شفافیت مالی در نظام مالی دولت انجام نگرفته است. در ادامه خلاصه ای از پژوهش های داخلی در این حوزه آورده شده است.

امیر خانی و همکاران (۱۳۹۸) ضعف فرهنگ مالیاتی در ایران؛ نبود ارزش فرهنگی شفافیت؛ فرهنگ ضعیف پاسخگویی مسئولان؛ قانون گریزی؛ بزرگ بودن دولت؛ فساد اداری و سیاسی در ایران از عوامل ضعف شفافیت بودجه عنوان نمودند.

عزیز نژاد (۱۳۹۸) بر ضرورت وجود یک قانون مستقل در خصوص شفافیت بودجه ریزی در کشور تاکید و مهم ترین الزامات چنین قانونی را نیز تبیین نقش قانونی مجلس شورای اسلامی در تصویب و نظارت بر تأمین مالی بودجه کل کشور، تبیین مسئولیت های دولت در قبال مدیریت و کنترل تأمین مالی عمومی و تعیین سازمان های متولی و پاسخگو در حوزه تنظیم، اجرا و شفافیت سند بودجه عنوان نموده است.

رضازاده و همکاران (۱۳۹۹) به تأثیر خودکارآمدی، منبع کنترل و ویژگی های تاریک شخصیت بر گزارشگری مالی متقلبانانه پرداختند. نتایج این پژوهش به تأیید اهمیت مولفه های روان شناختی در شناخت علت های رفتار غیراخلاقی مدیران که به تقلب در گزارشگری مالی منجر شود، تاکید دارند. از این رو، با درک و شناخت مولفه های روان شناختی تأثیرگذار بر عملکرد مدیران و به ویژه رفتار متقلبانانه مدیران، می توان به پیشبرد اقدامات پیشگیرانه در این زمینه کمک نمود.

آقای و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهش خود به رابطه معناداری بین کیفیت گزارشگری مالی و شاخص فساد، کنترل فساد و پاسخگویی اشاره کرده اند. به عبارتی با بهبود کیفیت گزارشگری مالی شاخص ادارک فساد که نقش تقویت کننده حسابداری در فساد است، کاهش می یابد. از سویی دیگر با بهبود کیفیت گزارشگری مالی، کنترل فساد و پاسخگویی که شاخص های سنجش نقش تقویت کننده حسابداری در فساد (کنترل فساد و پاسخگویی) می باشند، افزایش می یابد.

سرمست شوشتری و همکاران (۱۴۰۲) یافته های این پژوهش حاکی از آن است که ارتقا شفافیت رویدادهای مالی برای دولت، می تواند موجبات کوچک شدن اقتصاد زیر زمینی، کاهش فرار مالیاتی، کاهش کسری بودجه، کاهش فساد اقتصادی و ثبات اقتصادی را فراهم کند.

### ۳- سوالات پژوهش

در فرایند پژوهش حاضر، هدف یافتن پاسخ برای پرسش های ذیل است :

سوال ۱: ابعاد شفافیت مالی در دولت جمهوری اسلامی ایران کدام است؟

سوال ۲: مولفه های شفافیت مالی در دولت جمهوری اسلامی ایران کدام است؟

سوال ۳: شاخص های شفافیت مالی در دولت جمهوری اسلامی ایران کدام است؟

سوال ۴: وضعیت موجود شاخص های شفافیت مالی در دولت جمهوری اسلامی ایران چگونه است؟

سوال ۵: شکاف بین وضع مطلوب و وضع موجود شاخص های شفافیت مالی در دولت جمهوری اسلامی ایران چگونه است؟

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

روش‌شناسی، مجموعه‌ای از فرایندها و قواعد است که در قالب یک نظم سیستماتیک و روش‌های اجرایی معین، محقق را در پاسخ به سؤالات پژوهش هدایت می‌کند (دلاور، ۱۳۸۸). این پژوهش از نظر پارادایم تفسیری از لحاظ رویکرد ترکیبی (کیفی- کمی) است که در بخش کیفی از روش دلفی فازی و در بخش کمی از تحلیل اهمیت - عملکرد که یکی از انواع تحلیل شکاف می‌باشد استفاده شده است. در تحلیل شکاف از پیمایش استفاده به عمل آمده است به گونه‌ای که از نظرات خبرگان هم در خصوص اهمیت و هم در خصوص عملکرد بهره برده شده است. هدف پژوهش حاضر ارزیابی وضع موجود شفافیت مالی در دولت جمهوری اسلامی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن می‌باشد. به منظور دستیابی به هدف مذکور، ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های مربوط به شفافیت مالی به منظور شناسایی ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌ها مطالعه گردید. سپس به منظور کسب اجماع نظر خبرگان، از رویکرد دلفی فازی استفاده شد. در این پژوهش از نظر کارشناسان مرکز پژوهش‌های مجلس، مدیران و کارشناسان سازمان برنامه و بودجه، وزارت امور اقتصاد و دارایی، حسابرسان ارشد دیوان محاسبات، استفاده گردید. لازم به ذکر است ۱۱۲ نفر از متخصصین شناسایی و پرسشنامه‌های مورد نظر برای این افراد ارسال گردید. دلیل انتخاب این چهار دسته خبره به این دلیل می‌باشند که در پژوهش پیش رو چهار نوع پرسش‌نامه با توجه به چهار مرحله تهیه و تنظیم بودجه، تصویب بودجه، اجرای بودجه و نظارت و حسابرسی به شرح ذیل تنظیم و در اختیار خبرگان قرار گرفت.

۱- پرسش‌نامه مرحله تهیه و تنظیم بودجه که در اختیار مدیران سازمان برنامه و بودجه قرار گرفت.

۲- پرسش‌نامه مرحله تصویب بودجه که در اختیار کارشناسان مرکز پژوهش‌های مجلس قرار گرفت.

۳- پرسش‌نامه مرحله اجرای بودجه که در اختیار مدیران و کارشناسان وزارت امور اقتصاد و دارایی قرار گرفت.

۴- پرسش‌نامه مرحله نظارت و حسابرسی در اختیار مدیران و حسابرسان ارشد دیوان محاسبات قرار گرفت.

پرسش‌نامه شاخص‌های مربوط به عوامل زمینه‌ای به صورت مشترک در اختیار هر چهار گروه قرار گرفت. منظور از عوامل زمینه‌ای در این پژوهش عواملی است که مرتبط با شرایط عمومی کشور در حوزه سیاسی، اقتصادی و اجتماعی می باشد. همچنین در این پژوهش به منظور انتخاب پژوهش‌های مرتبط با مفهوم شفافیت مالی به منظور استخراج شاخص‌های مرتبط با این مفهوم از شیوه نمونه‌گیری قضاوتی (هدفمند) و در ادامه جهت شناسایی خبرگان از روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی استفاده شده است. ویژگی‌های فردی خبرگان شامل میزان تحصیلات، رشته تحصیلی، میزان تجربه، به شرح جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱: ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان

شرح سوال		فراوانی		درصد		درصد		شرح		فراوانی	
میزان تحصیلات	کارشناسی	۱۰	۹٪	رشته تحصیلی	حسابداری	۳۰	۲۷٪	میزان تجربه	بین ۱۰ تا	۴۵	۴۰٪
	کارشناسی	۷۳	۶۵٪		مدیریت	۳۰	۲۷٪		بین ۲۰ تا	۳۱	۲۸٪
	دکتری	۲۹	۲۶٪		اقتصاد	۳۴	۳۰٪		بیش از ۳۰	۱۲	۱۱٪
	جمع	۱۱۲	۱۰۰٪		سایر	۱۸	۱۶٪		جمع	۱۱۲	۱۰۰٪

همان‌طور که در جدول شماره ۱ مشخص است، بیشترین تعداد پاسخ‌دهندگان از نظر میزان تحصیلات کارشناسی ارشد (۶۵٪)، از نظر رشته تحصیلی حسابداری (۳۴٪)، از نظر میزان تجربه بین ۱۰ تا ۲۰ سال (۴۰٪) هستند.

##### ۵- یافته‌های پژوهش

پس از انجام مطالعات مروری و بررسی ادبیات و پژوهش‌های انجام شده در زمینه شفافیت مالی ۵ بعد، ۲۵ مؤلفه و ۱۰۱ شاخص، جهت نظرخواهی از خبرگان به شرح جدول شماره ۲ گردآوری شد. در فرایند اجرایی پژوهش بر اساس رویکرد دلفی فازی پرسش‌نامه‌ای مشتمل بر تعداد ۱۰۱ پرسش که شرح مختصری از این پرسش‌ها در جدول ۲ الی ۶ تحت عنوان شاخص آورده شده است. پرسش‌نامه پژوهش به صورت حضوری در اختیار ۱۱۲ نفر از خبرگان قرار گرفت. در طراحی سؤالات پرسش‌نامه از طیف ۵ سطحی لیکرت استفاده شد. نتایج حاصل از دلفی فازی در جداول شماره ۲ الی ۶ آورده شده است.

## جدول ۲: نتایج دلفی فازی برای شاخص‌ها و مؤلفه‌های بعد تهیه و تنظیم بودجه

بعد	مؤلفه	شاخص	عدد فازی مثلثی			عدد فازی زدایی شده	نتیجه
			کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا		
تهیه و تنظیم بودجه	بخش نامه بودجه	در دسترس عموم قرار گرفتن لایحه حداقل یک ماه قبل از تقدیم لایحه	۰,۵۸	۰,۸۳	۰,۹۷	۰,۷۹	پذیرش
		بازگو نمودن اهداف کلی سیاست‌های دولت	۰,۶۳	۰,۸۸	۰,۹۶	۰,۸۲	پذیرش
		در برداشتن فرضیات کلان اقتصادی و توازن مالی و بدهی‌های عمومی	۰,۶۵	۰,۹۰	۰,۹۹	۰,۸۵	پذیرش
		انتشار نسخه شهروندی از بخش نامه بودجه	۰,۶۸	۰,۹۳	۰,۹۹	۰,۸۷	پذیرش
	لایحه بودجه	ارائه در موعد مناسب	۰,۶۴	۰,۸۹	۰,۹۹	۰,۸۴	پذیرش
		انتشار همزمان با بررسی در مجلس و قبل از تصویب	۰,۵۷	۰,۸۱	۰,۹۳	۰,۷۷	پذیرش
		مشخص شدن اهداف دولت و اولویت‌های آن	۰,۶۳	۰,۸۷	۰,۹۶	۰,۸۲	پذیرش
		استفاده از استانداردهای شناخته شده بین‌المللی در خصوص مخارج و درآمدها	۰,۵۸	۰,۸۳	۰,۹۵	۰,۷۹	پذیرش
	گنجاندن اطلاعات مالی مناسب در بودجه	انتشار نسخه شهروندی از لایحه بودجه	۰,۶۸	۰,۹۳	۰,۹۹	۰,۸۶	پذیرش
		پوشش دادن کل درآمدها و هزینه‌های دولت	۰,۵۸	۰,۸۲	۰,۹۴	۰,۷۸	پذیرش
		پیروی از سیاست‌های حسابداری ثابت و یکسان	۰,۵۵	۰,۸۰	۰,۹۵	۰,۷۷	پذیرش
		استفاده از استانداردهای بین‌المللی برای بیان آمارهای مالی	۰,۵۸	۰,۸۲	۰,۹۵	۰,۷۸	پذیرش
		دربرگیرنده فرضیات کلیدی و نیز تحلیل حساسیت	۰,۶۳	۰,۸۸	۱,۰۰	۰,۸۴	پذیرش
		حاوی اطلاعاتی در خصوص میزان درآمدهای مالیاتی باشد	۰,۶۱	۰,۸۶	۰,۹۸	۰,۸۲	پذیرش
		به تصویر کشیدن عملکرد دولت در حوزه‌های مهم سیاسی	۰,۶۱	۰,۸۶	۰,۹۸	۰,۸۲	پذیرش
		به تصویر کشیدن چشم انداز میان مدت از برنامه‌های بودجه	۰,۵۶	۰,۸۰	۰,۹۳	۰,۷۶	پذیرش
		گویا بودن رابطه بودجه با اهداف راهبردی عالی رتبه دولت	۰,۶۲	۰,۸۶	۰,۹۷	۰,۸۱	پذیرش
		یکسان بودن فرمت آن در طول سال‌های مختلف	۰,۵۶	۰,۸۰	۰,۹۳	۰,۷۶	پذیرش
تهیه و تنظیم بودجه	بودجه تکمیلی	مطرح کردن تمامی پیشنهادات اصلاحی به طور همزمان	۰,۶۰	۰,۸۵	۰,۹۶	۰,۸۰	پذیرش
		ذکر اثرات آن بر اهداف سیاست‌های مالی	۰,۶۱	۰,۸۶	۰,۹۸	۰,۸۱	پذیرش
	گنجاندن درآمدها و مخارج حاصل از منابع طبیعی	انعکاس درآمد حاصل از منابع طبیعی به صورت جداگانه	۰,۶۰	۰,۸۴	۰,۹۵	۰,۸۰	پذیرش
		تشریح هزینه‌های اجتماعی به صورت کامل	۰,۵۹	۰,۸۴	۰,۹۶	۰,۸۰	پذیرش
		تشریح ریسک‌هایی که درآمد منابع را به خطر می‌اندازند	۰,۶۰	۰,۸۵	۰,۹۶	۰,۸۰	پذیرش
		پیروی از استانداردهای تخصصی بین‌المللی در حوزه منابع طبیعی	۰,۶۵	۰,۹۰	۰,۹۹	۰,۸۵	پذیرش
	منابع طبیعی	انتشار پیش بینی ارزش خیره منابع	۰,۶۰	۰,۸۴	۰,۹۴	۰,۷۹	پذیرش

جدول ۳: نتایج دلفی فازی برای شاخص‌ها و مؤلفه‌های بعد تصویب بودجه

بُعد	مؤلفه	شاخص	عدد فازی مثلثی			عدد فازی زدایی شده	نتیجه
			کِران پایین	مقدار محتمل	کِران بالا		
قانون بودجه	انتشار مذاکرات پیرامون بودجه در مجلس و کمیسیون‌های مربوطه	انتشار به محض تصویب در مجلس	۰,۵۸	۰,۸۳	۰,۹۵	۰,۷۸	پذیرش
		انتشار به محض تصویب در مجلس	۰,۷۱	۰,۹۶	۰,۹۹	۰,۸۹	پذیرش
		از لحاظ جزئیات مشابه لایحه بودجه باشد تا به راحتی بتوان انحراف از بودجه در آن تشخیص داد.	۰,۵۶	۰,۸۱	۰,۹۴	۰,۷۷	پذیرش
	حضور نمایندگان متخصص در کمیسیون برنامه و بودجه	حضور نمایندگان متخصص در کمیسیون برنامه و بودجه	۰,۵۸	۰,۸۳	۰,۹۴	۰,۷۸	پذیرش
		شامل کمیسیون‌های تخصصی برای تحقیق و تفحص در حوزه خاص	۰,۵۸	۰,۸۳	۰,۹۸	۰,۷۹	پذیرش
		استفاده از نظرات شفافیت و سازمان یافته شهروندان و جامعه مدنی	۰,۵۹	۰,۸۴	۰,۹۵	۰,۷۹	پذیرش
	تحقیق و تفحص مجلس پیرامون اجرای خروجی‌های بودجه	بررسی گزارشات ماهانه و میان سال توسط مجلس	۰,۶۳	۰,۸۸	۰,۹۹	۰,۸۳	پذیرش
		بررسی گزارشات دیوان محاسبات	۰,۶۳	۰,۸۸	۰,۹۹	۰,۸۳	پذیرش
		لحاظ شدن مشکلات در زمان تحقیق و تفحص در چرخه بعدی بودجه	۰,۵۹	۰,۸۴	۰,۹۶	۰,۸۰	پذیرش

جدول ۴: نتایج دلفی فازی برای شاخص‌ها و مؤلفه‌های بعد اجرای بودجه

بُعد	مؤلفه	شاخص	عدد فازی مثلثی			عدد فازی زدایی شده	نتیجه
			کِران پایین	مقدار محتمل	کِران بالا		
گزارش عملکرد ماهانه و سه ماهه	انتشار هر سه ماه یک بار پس از پایان هر دوره	انتشار هر سه ماه یک بار پس از پایان هر دوره	۰,۵۴	۰,۸۰	۰,۸۹	۰,۷۴	پذیرش
		شامل تفسیر کوتاهی باشند که به کمک آن بتوان گزارشات را درک کرد.	۰,۶۰	۰,۸۷	۰,۹۳	۰,۸۰	پذیرش
	انتشار حداکثر تا شش هفته پس از بازه میانی سال	انتشار حداکثر تا شش هفته پس از بازه میانی سال	۰,۶۴	۰,۹۰	۰,۹۹	۰,۸۴	پذیرش
		قرار گرفتن گزارش‌ها در اختیار عموم	۰,۶۳	۰,۸۸	۰,۹۶	۰,۸۳	پذیرش
		انتشار گزارش شهروندی از گزارش‌های میان سال	۰,۵۴	۰,۸۰	۰,۹۵	۰,۷۶	پذیرش
	گزارشات پایان سال	مشابه بودن آرایه فرمت با قانون بودجه	۰,۵۵	۰,۸۱	۰,۹۱	۰,۷۶	پذیرش
		انتشار حداکثر تا شش ماه پس از پایان سال	۰,۶۲	۰,۸۸	۰,۹۷	۰,۸۲	پذیرش

پذیرش	۰,۸۲	۰,۹۷	۰,۸۸	۰,۶۳	تهیه شدن حداقل هر سه تا پنج سال	گزارش‌های بلند مدت
پذیرش	۰,۸۳	۰,۹۸	۰,۸۸	۰,۶۳	استفاده از شاخص‌های قابل مقایسه در سطح بین‌المللی برای پایداری	
پذیرش	۰,۷۹	۰,۹۵	۰,۸۳	۰,۵۹	ارائه هر ساله در کنار اسناد مالی و اقتصادی	گزارش
پذیرش	۰,۸۰	۰,۹۵	۰,۸۵	۰,۶۱	نشان دادن راهبرد دولت برای مدیریت و کاهش ریسک‌های مختلف	ریسک‌های مالی
پذیرش	۰,۷۶	۰,۹۴	۰,۸۰	۰,۵۵	ارزیابی و محاسبه کمی ریسک‌های مالی	
پذیرش	۰,۸۱	۰,۹۷	۰,۸۶	۰,۶۰	انتشار در حالت ایده آل به صورت یک گزارش سالانه جامع و واحد	
پذیرش	۰,۸۲	۰,۹۷	۰,۸۸	۰,۶۲	باز و علنی ساختن کل چرخه تدارکات دولتی	باز و علنی بودن قراردادهای و تدارکات دولتی
پذیرش	۰,۸۰	۰,۹۸	۰,۸۵	۰,۵۸	مناقضات باز و رقابتی	
پذیرش	۰,۷۸	۰,۹۵	۰,۸۲	۰,۵۶	استفاده از ابزارهای تدارکات الکترونیک	
پذیرش	۰,۸۵	۰,۹۹	۰,۹۲	۰,۶۵	پوشش مداوم چرخه تدارکات دولتی در تمام سطوح حکومت	
پذیرش	۰,۸۱	۰,۹۷	۰,۸۷	۰,۶۰	وجود راه‌های ارتباطی شفاف جهت افزایش آگاهی و اعتماد کاربران	
پذیرش	۰,۸۰	۰,۹۵	۰,۸۵	۰,۵۹	استفاده از مکانیسم‌های جامعه مدنی برای نظارت بر سلامت تدارکات دولتی	
پذیرش	۰,۷۹	۰,۹۶	۰,۸۴	۰,۵۸	مکانیسمی مستقل و شفاف برای حل منازعات ماهوی	
پذیرش	۰,۸۱	۰,۹۴	۰,۸۶	۰,۶۲	گفتمان‌های منظم با تامین کنندگان و صاحبان کسب و کارها به منظور انتقال اهداف تدارکات دولتی	
پذیرش	۰,۷۴	۰,۸۹	۰,۸۰	۰,۵۴	طراحی مکانیسمی برای اعمال پاسخگویی و تناسب بهای پرداختی با ارزش کالا به هنگام ارزیابی پیشنهادات	
پذیرش	۰,۸۳	۰,۹۷	۰,۸۸	۰,۶۳	انتخاب پروژه‌ها صرفاً بر اساس نیازهای شناسایی شده و منافع عمومی	مدیریت سرمایه گذاری‌های زیرساختی
پذیرش	۰,۸۲	۰,۹۸	۰,۸۸	۰,۶۲	پروژه‌های زیرساختی باید مقرون به صرفه و دارای تناسب بهای پرداختی با ارزش کالا باشند.	
پذیرش	۰,۸۱	۰,۹۸	۰,۸۵	۰,۵۸	تحلیل هزینه-فایده تمامی پروژه‌های زیرساختی به شکل یکپارچه	
پذیرش	۰,۸۲	۰,۹۸	۰,۸۷	۰,۶۱	جزئیات برآورد هزینه‌ی کل و هزینه‌های سالانه پروژه	

پذیرش	۰,۸۰	۰,۹۵	۰,۸۵	۰,۶۱	فهرست ریسک‌ها و اشاره به کسانی که در معرض آسیب از این ریسک‌ها قرار دارند،
پذیرش	۰,۸۲	۰,۹۷	۰,۸۸	۰,۶۲	اطلاعات عملکردی، جزئیات نظارت بر پروژه و نیز جزئیات دارایی‌های در دسترس

جدول ۵: نتایج دلفی فازی برای شاخص‌ها و مؤلفه‌های بعد نظارت و حسابرسی

نتیجه	عدد فازی زدایی شده	عدد فازی مثلثی			شاخص	مؤلفه	بعد
		کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا			
پذیرش	۰,۸۲	۰,۹۶	۰,۸۸	۰,۶۳	انجام و انتشار تحلیل‌های بودجه‌ای توسط نهادهای مستقل	مؤسسات مالی مستقل	فردیناندا
پذیرش	۰,۸۵	۰,۹۸	۰,۹۱	۰,۶۶	انجام و انتشار تحلیل‌های کلان اقتصادی توسط نهادهای مستقل		
پذیرش	۰,۸۶	۰,۹۹	۰,۹۲	۰,۶۷	حسابرسی منظم فرایندهای مالی اصلی مخارج و درآمدها	مدیریت و نظارت	
پذیرش	۰,۸۲	۰,۹۵	۰,۸۷	۰,۶۳	منتقل کردن توصیه‌های خود به دست اندرکاران مربوطه بیرونی	داخلی بر وجوه عمومی	
پذیرش	۰,۸۰	۰,۹۶	۰,۸۴	۰,۵۹	مستقل اما همسو با استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی		
پذیرش	۰,۸۲	۰,۹۴	۰,۸۸	۰,۶۳	در اختیار عموم مردم قرار گرفتن گزارش حسابرسی دیوان		
پذیرش	۰,۸۵	۰,۹۹	۰,۹۰	۰,۶۵	انتشار نسخه شهروندی از گزارشات دیوان محاسبات	تقویت نقش دیوان محاسبات	
پذیرش	۰,۸۵	۰,۹۸	۰,۹۱	۰,۶۶	انجام هر سه نوع حسابرسی رعایت مالی و عملکردی		
پذیرش	۰,۸۴	۰,۹۸	۰,۸۹	۰,۶۴	مورد حسابرسی قرار گرفتن فعالیت‌های فرا بودجه		
پذیرش	۰,۸۲	۰,۹۶	۰,۸۸	۰,۶۳	انجام مشارکت مردم در ارائه پیشنهاد به دیوان محاسبات		

جدول ۶: نتایج دلفی فازی برای شاخص‌ها و مؤلفه‌های بعد عوامل زمینه‌ای

نتیجه	عدد فازی زدایی شده	عدد فازی مثلثی			شاخص	مؤلفه	بعد
		کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا			
پذیرش	۰,۷۸	۰,۹۴	۰,۸۲	۰,۵۷	کاهش سهم درآمد نفتی در بودجه	کاهش وابستگی به درآمدهای	
پذیرش	۰,۷۹	۰,۹۵	۰,۸۳	۰,۵۸	تامین هزینه‌های جاری از محل مالیات		
پذیرش	۰,۷۹	۰,۹۵	۰,۸۴	۰,۵۹	افشا میزان استفاده از منابع بین نسلی		



منابع تجدید ناپذیر	افشا میزان سرمایه گذاری در استخراج منابع تجدید ناپذیر	۰,۵۷	۰,۸۳	۰,۹۶	۰,۷۹	پذیرش
کوچک کردن اقتصاد دولتی	کاهش سهم دولت در اقتصاد	۰,۵۱	۰,۷۶	۰,۹۲	۰,۷۳	پذیرش
	واگذاری شرکت‌های دولتی	۰,۵۲	۰,۷۷	۰,۹۲	۰,۷۴	پذیرش
	افشا میزان بودجه شرکت‌های دولتی	۰,۶۰	۰,۸۶	۰,۹۷	۰,۸۱	پذیرش
	افشا اطلاعات مالی شرکت‌های دولتی	۰,۶۱	۰,۸۷	۰,۹۸	۰,۸۲	پذیرش
	افشا گزارشات حسابرسی شرکت‌های دولتی	۰,۶۱	۰,۸۶	۰,۹۷	۰,۸۱	پذیرش
	تقویت و به رسمیت شناخته شدن نهادهای مدنی در کشور	۰,۶۱	۰,۸۶	۰,۹۵	۰,۸۱	پذیرش
مدنی	مستقل بودن نهادهای مدنی و امکان پاسخخواهی از دولت	۰,۶۲	۰,۸۷	۰,۹۷	۰,۸۲	پذیرش
عوامل محیطی (زمینه)	نهادینه کردن فرهنگ پاسخگویی در بین دولت مردان	۰,۶۲	۰,۸۶	۰,۹۷	۰,۸۲	پذیرش
	ارتقا فرهنگ پاسخگویی در بین سیاستمداران	۰,۶۲	۰,۸۷	۰,۹۷	۰,۸۲	پذیرش
	ارتقا فرهنگ پاسخگویی بین مدیران میانی	۰,۶۰	۰,۸۶	۰,۹۶	۰,۸۱	پذیرش
نهادهای سیاسی مؤثر	وزارت امور اقتصاد و دارایی	۰,۶۰	۰,۸۶	۰,۹۷	۰,۸۱	پذیرش
	دیوان محاسبات کشور	۰,۶۳	۰,۸۷	۰,۹۶	۰,۸۲	پذیرش
	سازمان بازرسی کل کشور	۰,۶۰	۰,۸۴	۰,۹۵	۰,۸۰	پذیرش
	سازمان برنامه و بودجه	۰,۶۲	۰,۸۷	۰,۹۷	۰,۸۲	پذیرش
	سازمان حسابرسی	۰,۶۱	۰,۸۶	۰,۹۶	۰,۸۱	پذیرش
	مجلس شورای اسلامی	۰,۶۱	۰,۸۶	۰,۹۶	۰,۸۱	پذیرش
نهادهای مدنی	جامعه دانشگاهی و دانشجویان	۰,۵۹	۰,۸۴	۰,۹۴	۰,۷۹	پذیرش
	جامعه رسانه‌های کشور	۰,۶۱	۰,۸۶	۰,۹۷	۰,۸۱	پذیرش
	اندیشکده شفافیت برای ایران	۰,۵۳	۰,۷۸	۰,۹۳	۰,۷۵	پذیرش
قوانین و مقررات	قانون محاسبات عمومی	۰,۵۵	۰,۸۰	۰,۹۴	۰,۷۶	پذیرش
	قانون آزادی دسترسی به اطلاعات	۰,۵۹	۰,۸۴	۰,۹۷	۰,۸۰	پذیرش
	قانون ارتقا سلامت نظام اداری و مبارزه با فساد	۰,۵۸	۰,۸۳	۰,۹۵	۰,۷۹	پذیرش
	قانون دیوان محاسبات کشور	۰,۵۵	۰,۸۰	۰,۹۴	۰,۷۶	پذیرش
	قانون برنامه و بودجه	۰,۶۰	۰,۸۵	۰,۹۷	۰,۸۰	پذیرش

در صورتی که عدد فازی زدایی شده در دلفی فازی مقدار بیشتر یا مساوی ۰,۷ باشد شاخص مورد نظر توسط خبرگان مورد پذیرش قرار گرفته است (چنگ و همکاران، ۲۰۰۲؛ وو و فانگ، ۲۰۱۱).

در این پژوهش با توجه به اینکه مقدار فازی زدایی شده برای تمامی شاخص‌ها بیشتر از حد مورد پذیرش است بنابراین تمامی شاخص‌های شناسایی شده مورد تایید خبرگان قرار گرفته است.

### ارزیابی وضع موجود هریک از شاخص‌های پژوهش

در این پژوهش علاوه بر ارزیابی وضع مطلوب، وضع موجود هریک از شاخص‌ها نیز از طریق پرسش از ۱۱۲ نفر از خبرگان و با طیف ۵ درجه لیکرت ارزیابی گردیده است. برای سنجش هر متغیر از اعداد فازی مثلثی ۱ (TFN) استفاده شده است. بدین صورت که ابتدا دیدگاه ۱۱۲ نفر از خبرگان در خصوص وضع موجود شاخص‌ها گردآوری و سپس میانگین دیدگاه افراد پیرامون وضعیت عملکردی هر شاخص با استفاده از فرمول شماره ۱ محاسبه گردید (لین، ۲۰۰۲).

$$F_{AVE} = \frac{\sum L}{n}, \frac{\sum m}{n}, \frac{\sum u}{n} \quad \text{فرمول شماره ۱:}$$

$$\begin{aligned} \sum L & \text{مجموع کران پایین} \\ \sum m & \text{مجموع مقدار محتمل} \\ \sum u & \text{مجموع کران بالا} \end{aligned}$$

در ادامه باید تفاضل فازی دیدگاه افراد در بعد اهمیت و عملکرد محاسبه شود. اگر  $F^1$  و  $F^2$  دو عدد فازی مثلثی باشند آنگاه فاصله این دو عدد با فرمول شماره ۲ محاسبه خواهد شد (لین، ۲۰۰۲).

$$F^1 = (L^1, m^1, u^1)$$

$$F^2 = (L^2, m^2, u^2)$$

$L^1$  کران پایین عدد فازی اول

$m^1$  مقدار محتمل عدد فازی اول

$u^1$  کران بالا عدد فازی اول

$L^2$  کران پایین عدد فازی دوم

$m^2$  مقدار محتمل عدد فازی دوم

$u^2$  کران بالا عدد فازی دوم

$$G(F1, F2) = \sqrt{\frac{1}{3} \{ (L1 - L2)^2 + (m1 - m2)^2 + (u1 - u2)^2 \}} \quad \text{فرمول شماره ۲}$$

<sup>۱</sup> Triangular fuzzy number, TFN

نتایج حاصل از محاسبه تفاضل فازی حاصل از دیدگاه خبرگان در جدول ۷ ارائه شده است.

جدول ۷: تفاضل فازی اهمیت و عملکرد شاخص‌های بعد تهیه و تنظیم بودجه

تفاضل فازی	عملکرد			اهمیت			شاخص
	کران بالا	مقدار محتمل	کران پایین	کران بالا	مقدار محتمل	کران پایین	
۰,۵۶۶	۰,۴۴	۰,۱۹	۰,۰۴	۰,۹۷	۰,۸۳	۰,۵۸	در دسترس عموم قرار گرفتن لایحه حداقل یک ماه قبل از تقدیم لایحه
۰,۶۱۳	۰,۴۲	۰,۱۷	۰,۰۵	۰,۹۶	۰,۸۸	۰,۶۳	بازگو نمودن اهداف کلی سیاست‌های دولت
۰,۵۵۹	۰,۵۳	۰,۲۸	۰,۰۸	۰,۹۹	۰,۹۰	۰,۶۵	در برداشتن فرضیات کلان اقتصادی و توازن مالی و بدهی‌های عمومی
۰,۶۷۴	۰,۴۰	۰,۱۵	۰,۰۵	۰,۹۹	۰,۹۳	۰,۶۸	انتشار نسخه شهروندی از بخش نامه بودجه
۰,۵۶۷	۰,۵۰	۰,۲۵	۰,۰۸	۰,۹۹	۰,۸۹	۰,۶۴	ارائه در موعد مناسب
۰,۴۸۶	۰,۵۱	۰,۲۶	۰,۰۹	۰,۹۳	۰,۸۱	۰,۵۷	انتشار همزمان با بررسی در مجلس و قبل از تصویب
۰,۵۵۹	۰,۴۹	۰,۲۴	۰,۰۵	۰,۹۶	۰,۸۷	۰,۶۳	مشخص شدن اهداف دولت و اولویت‌های آن
۰,۵۴۷	۰,۴۵	۰,۲۰	۰,۰۸	۰,۹۵	۰,۸۳	۰,۵۸	استفاده از استانداردهای شناخته شده بین‌المللی در خصوص مخارج و درآمدها
۰,۶۳۵	۰,۴۵	۰,۲۰	۰,۰۵	۰,۹۹	۰,۹۳	۰,۶۸	انتشار نسخه شهروندی از لایحه بودجه
۰,۵۴۰	۰,۴۴	۰,۱۹	۰,۰۹	۰,۹۴	۰,۸۲	۰,۵۸	پوشش دادن کل درآمدها و هزینه‌های دولت
۰,۵۴۷	۰,۴۳	۰,۱۸	۰,۰۵	۰,۹۵	۰,۸۰	۰,۵۵	پیروی از سیاست‌های حسابداری ثابت و یکسان
۰,۶۰۴	۰,۳۸	۰,۱۳	۰,۰۴	۰,۹۵	۰,۸۲	۰,۵۸	بهره بردن از استانداردهای بین‌المللی برای بیان آمارهای مالی
۰,۶۶۷	۰,۳۸	۰,۱۳	۰,۰۳	۱,۰۰	۰,۸۸	۰,۶۳	در برگیرنده فرضیات کلیدی و نیز تحلیل حساسیت
۰,۶۳۷	۰,۳۸	۰,۱۳	۰,۰۳	۰,۹۸	۰,۸۶	۰,۶۱	حاوی اطلاعاتی در خصوص میزان درآمدهای مالیاتی باشد
۰,۵۹۴	۰,۴۴	۰,۱۹	۰,۰۴	۰,۹۸	۰,۸۶	۰,۶۱	به تصویر کشیدن عملکرد دولت در حوزه‌های مهم سیاسی
۰,۵۵۵	۰,۴۳	۰,۱۸	۰,۰۳	۰,۹۳	۰,۸۰	۰,۵۶	به تصویر کشیدن چشم انداز میان مدت از برنامه‌های بودجه
۰,۵۵۹	۰,۴۸	۰,۲۳	۰,۰۶	۰,۹۷	۰,۸۶	۰,۶۲	گویا بودن رابطه بودجه با اهداف راهبردی عالی رتبه دولت
۰,۵۳۰	۰,۴۵	۰,۲۰	۰,۰۶	۰,۹۳	۰,۸۰	۰,۵۶	یکسان بودن فرمت آن در طول سال‌های مختلف
۰,۵۵۹	۰,۴۷	۰,۲۲	۰,۰۶	۰,۹۶	۰,۸۵	۰,۶۰	مطرح کردن تمامی پیشنهادات اصلاحی به طور همزمان

اساس و علت تدابیر در بودجه تکمیلی توجیه و شرح داده شود	۰,۵۸	۰,۸۳	۰,۹۶	۰,۰۸	۰,۲۴	۰,۴۹	۰,۵۱۹
ذکر اثرات آن بر اهداف سیاست‌های مالی	۰,۶۱	۰,۸۶	۰,۹۸	۰,۰۵	۰,۲۱	۰,۴۶	۰,۵۷۸
انعکاس درآمد حاصل از منابع طبیعی به صورت جداگانه	۰,۶۰	۰,۸۴	۰,۹۵	۰,۰۸	۰,۲۰	۰,۴۵	۰,۵۵۹
تشریح هزینه‌های اجتماعی به صورت کامل	۰,۵۹	۰,۸۴	۰,۹۶	۰,۰۵	۰,۱۶	۰,۴۱	۰,۵۹۵
تشریح ریسک‌هایی که درآمد منابع را به خطر می‌اندازند	۰,۶۰	۰,۸۵	۰,۹۶	۰,۰۶	۰,۲۰	۰,۴۵	۰,۵۷۰
پیروی از استانداردهای تخصصی بین‌المللی در حوزه منابع طبیعی	۰,۶۵	۰,۹۰	۰,۹۹	۰,۰۸	۰,۲۳	۰,۴۸	۰,۵۸۷
انتشار پیش بینی ارزش ذخیره منابع	۰,۶۰	۰,۸۴	۰,۹۴	۰,۰۵	۰,۱۹	۰,۴۴	۰,۵۷۰

#### جدول ۸: تفاضل فازی اهمیت و عملکرد شاخص‌های بعد تصویب بودجه

تفاضل فازی	عملکرد			اهمیت			شاخص
	کران بالا	مقدار محتمل	کران پایین	کران بالا	مقدار محتمل	کران پایین	
۰,۴۳۶	۰,۵۹	۰,۳۴	۰,۱۳	۰,۹۵	۰,۸۳	۰,۵۸	انتشار مذاکرات پیرامون بودجه در مجلس و کمیسیون‌های مربوطه
۰,۴۱۷	۰,۷۳	۰,۴۸	۰,۲۵	۰,۹۹	۰,۹۶	۰,۷۱	انتشار به محض تصویب در مجلس
۰,۴۲۴	۰,۵۹	۰,۳۴	۰,۱۳	۰,۹۴	۰,۸۱	۰,۵۶	از لحاظ جزئیات مشابه لایحه بودجه باشد تا به راحتی بتوان انحراف از بودجه در آن تشخیص داد.
۰,۴۹۱	۰,۵۴	۰,۲۹	۰,۰۵	۰,۹۴	۰,۸۳	۰,۵۸	حضور نمایندگان متخصص در کمیسیون برنامه و بودجه
۰,۳۵۳	۰,۶۹	۰,۴۴	۰,۲۰	۰,۹۸	۰,۸۳	۰,۵۸	شامل کمیسیون‌های تخصصی برای تحقیق و تفحص در حوزه خاص
۰,۴۹۹	۰,۵۳	۰,۲۸	۰,۰۹	۰,۹۵	۰,۸۴	۰,۵۹	استفاده از نظرات شفافیت و سازمان یافته شهروندان و جامعه مدنی
۰,۵۴۰	۰,۵۳	۰,۲۸	۰,۰۸	۰,۹۹	۰,۸۸	۰,۶۳	بررسی گزارشات ماهانه و میان سال توسط مجلس
۰,۵۵۷	۰,۵۱	۰,۲۶	۰,۰۵	۰,۹۹	۰,۸۸	۰,۶۳	بررسی گزارشات دیوان محاسبات
۰,۵۱۹	۰,۵۰	۰,۲۵	۰,۰۹	۰,۹۶	۰,۸۴	۰,۵۹	لحاظ شدن مشکلات در زمان تحقیق و تفحص در چرخه بعدی بودجه

## جدول ۹: تفاضل فازی اهمیت و عملکرد شاخص‌های بعد اجرای بودجه

تفاضل فازی	عملکرد			اهمیت			شاخص
	کران بالا	مقدار محتمل	کران پایین	کران بالا	مقدار محتمل	کران پایین	
۰,۴۷۰	۰,۴۸	۰,۲۵	۰,۱۱	۰,۸۹	۰,۸۰	۰,۵۴	انتشار هر سه ماه یک بار پس از پایان هر دوره
۰,۵۱۲	۰,۵۰	۰,۲۸	۰,۱۰	۰,۹۳	۰,۸۷	۰,۶۰	شامل تفسیر کوتاهی باشند که به کمک آن بتوان گزارشات را درک کرد.
۰,۵۱۷	۰,۵۵	۰,۳۲	۰,۱۳	۰,۹۹	۰,۹۰	۰,۶۴	انتشار حداکثر تا شش هفته پس از بازه میانی سال
۰,۵۹۰	۰,۴۴	۰,۲۱	۰,۰۷	۰,۹۶	۰,۸۸	۰,۶۳	قرار گرفتن گزارش‌ها در اختیار عموم
۰,۴۷۷	۰,۴۹	۰,۲۷	۰,۱۱	۰,۹۵	۰,۸۰	۰,۵۴	انتشار گزارش شهروندی از گزارش‌های میان سال
۰,۴۵۳	۰,۵۲	۰,۲۸	۰,۱۲	۰,۹۱	۰,۸۱	۰,۵۵	مشابه بودن آرایه فرمت با قانون بودجه
۰,۴۸۱	۰,۵۷	۰,۳۴	۰,۱۲	۰,۹۷	۰,۸۸	۰,۶۲	انتشار حداکثر تا شش ماه پس از پایان سال
۰,۵۵۶	۰,۴۷	۰,۲۳	۰,۱۱	۰,۹۷	۰,۸۸	۰,۶۳	تهیه شدن حداقل هر سه تا پنج سال
۰,۵۲۵	۰,۵۲	۰,۲۹	۰,۱۲	۰,۹۸	۰,۸۸	۰,۶۳	استفاده از شاخص‌های قابل مقایسه در سطح بین‌المللی برای پایداری
۰,۴۶۷	۰,۵۳	۰,۳۰	۰,۱۵	۰,۹۵	۰,۸۳	۰,۵۹	ارائه هر ساله در کنار اسناد مالی و اقتصادی
۰,۵۴۸	۰,۴۴	۰,۲۲	۰,۱۲	۰,۹۵	۰,۸۵	۰,۶۱	نشان دادن راهبرد دولت برای مدیریت و کاهش ریسک‌های مختلف
۰,۴۶۹	۰,۴۹	۰,۲۷	۰,۱۳	۰,۹۴	۰,۸۰	۰,۵۵	ارزیابی و محاسبه کمی ریسک‌های مالی
۰,۵۴۲	۰,۴۸	۰,۲۴	۰,۰۹	۰,۹۷	۰,۸۶	۰,۶۰	انتشار در حالت ایده آل به صورت یک گزارش سالانه جامع و واحد
۰,۵۴۲	۰,۴۸	۰,۲۶	۰,۱۱	۰,۹۷	۰,۸۸	۰,۶۲	باز و علنی ساختن کل چرخه تدارکات دولتی
۰,۴۹۹	۰,۵۳	۰,۲۹	۰,۱۰	۰,۹۸	۰,۸۵	۰,۵۸	مناقضات باز و رقابتی
۰,۴۷۱	۰,۵۳	۰,۲۹	۰,۱۰	۰,۹۵	۰,۸۲	۰,۵۶	استفاده از ابزارهای تدارکات الکترونیک
۰,۴۸۵	۰,۶۰	۰,۳۷	۰,۱۵	۰,۹۹	۰,۹۲	۰,۶۵	پوشش مداوم چرخه تدارکات دولتی در تمام سطوح حکومت
۰,۴۵۹	۰,۵۸	۰,۳۴	۰,۱۵	۰,۹۷	۰,۸۷	۰,۶۰	وجود راه‌های ارتباطی شفاف جهت افزایش آگاهی و اعتماد کاربران
۰,۴۸۱	۰,۵۴	۰,۳۱	۰,۱۱	۰,۹۵	۰,۸۵	۰,۵۹	استفاده از مکانیسم‌های جامعه مدنی برای نظارت بر سلامت تدارکات دولتی
۰,۴۱۹	۰,۶۰	۰,۳۷	۰,۱۷	۰,۹۶	۰,۸۴	۰,۵۸	مکانیسمی مستقل و شفاف برای حل منازعات ماهوی
۰,۵۱۲	۰,۵۱	۰,۲۸	۰,۱۰	۰,۹۴	۰,۸۶	۰,۶۲	گفتمان‌های منظم با تامین کنندگان و صاحبان کسب و کارها به منظور انتقال اهداف تدارکات دولتی

۰,۵۰۱	۰,۵۳	۰,۳۰	۰,۱۶	۰,۸۹	۰,۸۰	۰,۵۴	طراحی مکانیسمی برای اعمال پاسخگویی و تناسب بهای پرداختی با ارزش کالا به هنگام ارزیابی پیشنهادات
۰,۵۶۸	۰,۴۵	۰,۲۲	۰,۱۱	۰,۹۷	۰,۸۸	۰,۶۳	انتخاب پروژه‌ها صرفاً بر اساس نیازهای شناسایی شده و منافع عمومی
۰,۵۰۶	۰,۵۰	۰,۲۸	۰,۱۳	۰,۹۸	۰,۸۸	۰,۶۲	پروژه‌های زیرساختی باید مقرون به صرفه و دارای تناسب بهای پرداختی با ارزش کالا باشند.
۰,۵۳۹	۰,۴۸	۰,۲۶	۰,۱۰	۰,۹۸	۰,۸۵	۰,۵۸	تحلیل هزینه-فایده تمامی پروژه‌های زیرساختی به شکل یکپارچه
۰,۵۲۸	۰,۴۸	۰,۲۵	۰,۱۱	۰,۹۸	۰,۸۷	۰,۶۱	جزئیات برآورد هزینه‌ی کل و هزینه‌های سالانه پروژه
۰,۴۸۱	۰,۵۶	۰,۳۳	۰,۱۳	۰,۹۵	۰,۸۵	۰,۶۱	فهرست ریسک‌ها و اشاره به کسانی که در معرض آسیب از این ریسک‌ها قرار دارند،
۰,۴۷۰	۰,۴۸	۰,۲۵	۰,۱۱	۰,۹۷	۰,۸۸	۰,۶۲	اطلاعات عملکردی، جزئیات نظارت بر پروژه و نیز جزئیات دارایی‌های در دسترس

#### جدول ۱۰: تفاضل فازی اهمیت و عملکرد شاخص‌های بعد نظارت و حسابرسی

تفاضل فازی	عملکرد			اهمیت			شاخص
	کران بالا	مقدار محتمل	کران پایین	کران بالا	مقدار محتمل	کران پایین	
۰,۴۶۳	۰,۵۹	۰,۳۴	۰,۱۵	۰,۹۶	۰,۸۸	۰,۶۳	انجام و انتشار تحلیل‌های بودجه‌ای توسط نهادهای مستقل
۰,۵۵۶	۰,۵۵	۰,۳۰	۰,۰۶	۰,۹۸	۰,۹۱	۰,۶۶	انجام و انتشار تحلیل‌های کلان اقتصادی توسط نهادهای مستقل
۰,۵۴۷	۰,۵۵	۰,۳۲	۰,۰۹	۰,۹۹	۰,۹۲	۰,۶۷	حسابرسی منظم فرایندهای مالی اصلی مخارج و درآمدها
۰,۴۹۷	۰,۵۴	۰,۲۹	۰,۱۴	۰,۹۵	۰,۸۷	۰,۶۳	منتقل کردن توصیه‌های خود به دست اندرکاران مربوطه بیرونی
۰,۴۳۴	۰,۶۲	۰,۳۷	۰,۱۲	۰,۹۶	۰,۸۴	۰,۵۹	مستقل اما همسو با استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی
۰,۲۷۴	۰,۷۸	۰,۵۶	۰,۳۱	۰,۹۴	۰,۸۸	۰,۶۳	در اختیار عموم مردم قرار گرفتن گزارش حسابرسی دیوان
۰,۵۳۳	۰,۵۵	۰,۳۰	۰,۰۹	۰,۹۹	۰,۹۰	۰,۶۵	انتشار نسخه شهروندی از گزارشات دیوان محاسبات
۰,۴۰۴	۰,۶۷	۰,۴۵	۰,۲۲	۰,۹۸	۰,۹۱	۰,۶۶	انجام هر سه نوع حسابرسی رعایت مالی و عملکردی
۰,۵۲۲	۰,۵۵	۰,۳۰	۰,۱۰	۰,۹۸	۰,۸۹	۰,۶۴	مورد حسابرسی قرار گرفتن فعالیت‌های فرا بودجه
۰,۲۹۷	۰,۷۰	۰,۴۸	۰,۲۷	۰,۹۶	۰,۸۸	۰,۶۳	انجام مشارکت مردم در ارائه پیشنهاد به دیوان محاسبات

## جدول ۹: تفاضل فازی اهمیت و عملکرد شاخص‌های بعد عوامل زمینه‌ای

شاخص	اهمیت			عملکرد		
	کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا	کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا
کاهش سهم درآمد نفتی در بودجه	۰,۵۷	۰,۸۲	۰,۹۴	۰,۰۹	۰,۲۸	۰,۵۲
تامین هزینه‌های جاری از محل مالیات	۰,۵۸	۰,۸۳	۰,۹۵	۰,۱۱	۰,۳۲	۰,۵۷
افشا میزان استفاده از منابع بین نسلی	۰,۵۹	۰,۸۴	۰,۹۵	۰,۰۹	۰,۲۷	۰,۵۱
افشامیزان سرمایه گذاری دراستخراج منابع تجدیدناپذیر	۰,۵۷	۰,۸۳	۰,۹۶	۰,۱۰	۰,۳۰	۰,۵۴
کاهش سهم دولت در اقتصاد	۰,۵۱	۰,۷۶	۰,۹۲	۰,۱۰	۰,۲۸	۰,۵۲
واگذاری شرکت‌های دولتی	۰,۵۲	۰,۷۷	۰,۹۲	۰,۰۸	۰,۲۴	۰,۴۹
افشا میزان بودجه شرکت‌های دولتی	۰,۶۰	۰,۸۶	۰,۹۷	۰,۰۷	۰,۲۲	۰,۴۷
افشا اطلاعات مالی شرکت‌های دولتی	۰,۶۱	۰,۸۷	۰,۹۸	۰,۱۱	۰,۲۶	۰,۴۹
افشا گزارشات حسابرسی شرکت‌های دولتی	۰,۶۱	۰,۸۶	۰,۹۷	۰,۱۰	۰,۲۳	۰,۴۷
تقویت و به رسمیت شناختن نهادهای مدنی در کشور	۰,۶۱	۰,۸۶	۰,۹۵	۰,۱۰	۰,۲۳	۰,۴۷
مستقل بودن نهادهای مدنی و امکان پاسخ خواهی از دولت	۰,۶۲	۰,۸۷	۰,۹۷	۰,۰۹	۰,۲۱	۰,۴۵
نهادینه کردن فرهنگ پاسخگویی دربین دولتمردان	۰,۶۲	۰,۸۶	۰,۹۷	۰,۰۷	۰,۲۰	۰,۴۴
ارتقا فرهنگ پاسخگویی در بین سیاستمداران	۰,۶۲	۰,۸۷	۰,۹۷	۰,۰۷	۰,۲۱	۰,۴۶
ارتقا فرهنگ پاسخگویی بین مدیران میانی	۰,۶۰	۰,۸۶	۰,۹۶	۰,۰۹	۰,۲۷	۰,۵۱
وزارت امور اقتصاد و دارایی	۰,۶۰	۰,۸۶	۰,۹۷	۰,۱۳	۰,۳۱	۰,۵۶
دیوان محاسبات کشور	۰,۶۳	۰,۸۷	۰,۹۶	۰,۱۶	۰,۳۸	۰,۶۲
سازمان بازرسی کل کشور	۰,۶۰	۰,۸۴	۰,۹۵	۰,۱۴	۰,۳۳	۰,۵۷
سازمان برنامه و بودجه	۰,۶۲	۰,۸۷	۰,۹۷	۰,۱۳	۰,۳۲	۰,۵۷
سازمان حسابرسی	۰,۶۱	۰,۸۶	۰,۹۶	۰,۱۴	۰,۳۵	۰,۵۹
مجلس شورای اسلامی	۰,۶۱	۰,۸۶	۰,۹۶	۰,۰۹	۰,۲۷	۰,۵۱
جامعه دانشگاهی و دانشجویان	۰,۵۹	۰,۸۴	۰,۹۴	۰,۱۲	۰,۳۱	۰,۵۵
جامعه رسانی‌های کشور	۰,۶۱	۰,۸۶	۰,۹۷	۰,۱۲	۰,۲۹	۰,۵۳
اندیشکده شفافیت برای ایران	۰,۵۳	۰,۷۸	۰,۹۳	۰,۱۱	۰,۳۱	۰,۵۵
قانون محاسبات عمومی	۰,۵۵	۰,۸۰	۰,۹۴	۰,۱۰	۰,۳۰	۰,۵۵
قانون آزادی دسترسی به اطلاعات	۰,۵۹	۰,۸۴	۰,۹۷	۰,۰۸	۰,۲۴	۰,۴۸
قانون ارتقا سلامت نظام اداری و مبارزه با فساد	۰,۵۸	۰,۸۳	۰,۹۵	۰,۱۲	۰,۳۱	۰,۵۵
قانون دیوان محاسبات کشور	۰,۵۵	۰,۸۰	۰,۹۴	۰,۱۳	۰,۳۴	۰,۵۹
قانون برنامه و بودجه	۰,۶۰	۰,۸۵	۰,۹۷	۰,۱۲	۰,۳۰	۰,۵۴

به طور کلی چنانچه فاصله میان دو مقدار فازی از  $0/2$  بزرگتر باشد، اختلاف مشاهده شده معنادار است (چنگ و لین، ۲۰۰۲ص ۱۸۱؛ باباجانی و همکاران، ۱۳۹۸ ص ۱۷). در تمامی موارد

فوق فاصله فازی زدایی شده بزرگتر از شدت آستانه (۰/۲) است. بنابراین نتایج بیانگر آن است که در تمامی موارد بین وضعیت موجود (آنچه هست) با وضعیت مطلوب (آنچه باید باشد) تفاوت معنادار وجود دارد.

### تجزیه و تحلیل اهمیت و عملکرد

تجزیه و تحلیل اهمیت-عملکرد برگرفته از یکی از روش‌های تحلیل شکاف<sup>۱</sup> است. این تکنیک نخستین بار توسط مارتیلا و جیمز در سال ۱۹۷۷ ارائه شد (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۸). در تحقیق حاضر هر شاخص از دو منظر مورد بررسی قرار گرفته است ۱- منظر اهمیت ۲- منظر عملکرد. از آنجاکه تحلیل جداگانه داده‌های بعد عملکرد و بعد اهمیت، به ویژه زمانی که هر مجموعه داده‌ها، همزمان مورد مطالعه قرار می‌گیرند ممکن است معنادار نباشد، لذا داده‌های مربوط به سطح اهمیت و عملکرد شاخص‌ها روی شبکه‌های دو بعدی نشان داده می‌شوند. در این شبکه دو بعدی، محور  $Y$  نشانگر بعد «اهمیت» و محور  $X$  نشانگر بعد «عملکرد» است. این شبکه ۲ بعدی، ماتریس اهمیت-عملکرد نامیده می‌شود. نقش این ماتریس کمک به فرآیند تصمیم‌گیری است. از این ماتریس برای شناخت درجه اولویت شاخص‌ها برای بهبود استفاده می‌شود. براساس اینکه هر شاخص چه میزان اهمیت دارد (وضعیت مطلوب) و عملکرد حاضر در زمینه این شاخص در چه حد است (وضعیت موجود) چهار ربع قابل تشخیص است:

- حیطه بی‌تفاوتی: عملکرد پایین- اهمیت پایین
- حیطه اتلاف: عملکرد بالا- اهمیت پایین
- حیطه ضعف: عملکرد پایین- اهمیت بالا
- حیطه قابل قبول: عملکرد بالا- اهمیت بالا

شکل شماره ۱: ماتریس اهمیت-عملکرد

اهمیت	بالا	ربع اول اینجا تمرکز کنید	ربع دوم کار خوب را ادامه دهید
	پایین	ربع سوم اولویت پایین	ربع چهارم اتلاف منابع
		پایین	بالا
		عملکرد	

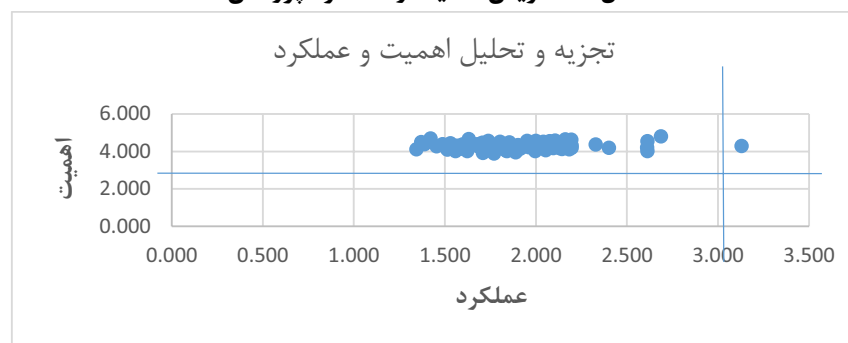
از آنجا که براساس نتایج جدول ۲ تا جدول ۶ تمامی شاخص‌های پژوهش با اهمیت است، بنابراین در ماتریس IP - این مطالعه، حیطه بی‌تفاوتی و اتلاف وجود ندارد. از طرفی عملکرد

<sup>۱</sup> Gap Analysis



تمامی شاخص‌ها به جز یک مورد (انتشار گزارش تفریغ بودجه توسط دیوان محاسبات) پایین (کمتر از ۳) می‌باشند. بنابراین وضعیت موجود این شاخص‌ها مناسب نمی‌باشد. انتخاب عدد ۳ به عنوان نقطه تقاطع خطوط ربعی به این دلیل است که در این پژوهش از رویکرد مقیاس محور استفاده شده است (محمد هادی و همکاران، ۱۳۹۰). از آنجایی که مقیاس پنج سطحی لیکرت در این پژوهش استفاده شده بنابراین عدد ۳ به عنوان نقطه تقاطع خواهد بود. نتیجه ارزیابی اهمیت- عملکرد برای شاخص‌های پژوهش حاضر در شکل ۲ ارائه شده است. همان‌طور که در شکل ۲ مشاهده می‌شود تمامی شاخص‌های پژوهش به جز یک شاخص در ربع اول قرار دارند به عبارتی نه تنها اهمیت این شاخص‌ها توسط خبرگان مورد تأیید قرار گرفته شده است بلکه خبرگان وضعیت موجود این شاخص‌ها را نیز نامناسب ارزیابی کرده‌اند.

شکل ۲: ماتریس اهمیت و عملکرد پژوهش



## ۶- بحث و نتیجه‌گیری

در سال‌های اخیر، شفافیت مالی به بخشی جدایی‌ناپذیر از دستور کار گسترده‌تر دولت‌های باز<sup>۱</sup> (دولت باز به دولتی اطلاق می‌شود که شهروندان در آن نه تنها به اطلاعات، اسناد و رویه‌ها دسترسی دارند، بلکه به شیوه‌ای معنادار هم در ایجاد آنها مشارکت می‌کنند) تبدیل شده است. تا از طریق ترکیب شفافیت با مشارکت مردم، به بهبودهایی در پاسخگویی و عملکرد دولت دست یابند، با توجه به اهمیت شفافیت مالی، در این پژوهش وضعیت موجود شفافیت مالی در دولت جمهوری اسلامی ایران مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌ها و نتایج پژوهش حاکی از آن است که تمامی شاخص‌های و مؤلفه‌های شناسایی شده در هریک از ابعاد تهیه و تنظیم بودجه، تصویب بودجه، اجرای بودجه، نظارت و حسابرسی و عوامل زمینه‌ای با استفاده از دلفی فازی

<sup>۱</sup> Open Government

مورد تایید خبرگان قرار گرفته اند. از سوی دیگر وضعیت موجود مؤلفه‌ها شفافیت مالی در مرحله تهیه و تنظیم بودجه مناسب نمی‌باشند. این مؤلفه‌ها عبارتند از: بخشنامه بودجه، لایحه بودجه، گنجاندن اطلاعات مالی مناسب در بودجه، بودجه تکمیلی و گنجاندن درآمدها و مخارج حاصل از منابع طبیعی که وضعیت موجود تمامی شاخص‌های مطرح شده برای این مؤلفه‌های از منظر خبرگان مناسب نمی‌باشند. نتایج این پژوهش در مرحله تهیه و تنظیم بودجه با نتایج پژوهش وانگ (۲۰۲۲)، سازمان بین‌المللی همکاری‌های بودجه‌ای (۲۰۱۷) و اسکالانو (۲۰۱۵) مشابه می‌باشد.

مسئولیت تهیه و تنظیم بودجه در کشور با قوه مجریه و به صورت تخصصی با سازمان برنامه و بودجه می‌باشد. از سوی دیگر طبق پیمایش بودجه باز<sup>۱</sup> که توسط سازمان بین‌المللی همکاری‌های بودجه‌ای ارائه می‌شود، مرحله تهیه و تدوین بودجه بیشترین وزن را در شاخص باز بودن بودجه دارد. بنابراین در صورتی که در مرحله تهیه و تنظیم بودجه شاخص‌های مطرح شده در این پژوهش رعایت شود می‌توان در صورت ارزیابی شدن بودجه کشور طبق پیمایش بودجه باز، امتیاز مناسب از این ارزیابی را به دست آورد. در خصوص بخش نامه بودجه به سازمان برنامه و بودجه پیشنهاد می‌شود که شرایط کلان اقتصادی که کشور متأثر از آن هستند را در این بخش نامه ذکر نماید. همچنین نسخه شهروندی از این بخشنامه در اختیار عموم مردم قرار گیرد و نسبت به برگزاری نشست‌های کارشناسی با خبرگان در خصوص نقد این بخش نامه و ارائه راهکار برای رفع نقایص برگزار نماید.

یکی دیگر از شاخص‌های مطرح شده در مرحله تهیه و تنظیم بودجه که وضعیت موجود آن از نظر خبرگان مناسب نمی‌باشد، ارائه اطلاعاتی در خصوص درآمدها و مخارج مالیاتی است. مخارج مالیاتی در حقیقت درآمد مالیاتی از دست رفته به دلیل وجود امتیازهای مالیاتی برای گروه‌ها و بخش‌های اقتصادی است، لذا مخارج مالیاتی به عنوان مخارج غیرمستقیم دولت است که موجب ایجاد بار مالی خارج از بودجه برای دولت می‌شود. بخش قابل توجهی از درآمدهای مالیاتی دولت به عنوان مخارج مالیاتی کاسته می‌شود. بنابراین لازم است بخش‌های شامل این امتیازات و میزان آن به صورت کامل شناخته شود تا بهره‌وری امتیازات اعطا شده مورد بررسی قرار گیرد. بر این اساس لازم است میزان معافیت‌های اعطا شده به کلیه بخش‌های اقتصاد اعم از بخش خصوصی، نهادهای دولتی و عمومی غیردولتی به صورت کامل شفاف شود. از سوی دیگر بخش بزرگی از درآمدها و مصارفی که در بودجه وجود دارد، غیرشفاف و بعضاً پنهان هستند (جعفری و همکاران ۱۴۰۱). در نتیجه پیشنهاد می‌شود: تمامی مصارف بودجه

<sup>۱</sup> Open Budget Survey

که در تبصره‌ها ذکر شده و در جداول منعکس نشده‌اند، در بخش جداول بودجه قرار گیرند. ثانياً، فروش حامل‌های انرژی و سایر کالاهای یارآن‌های و منابع بالقوه مالیاتی که در اثر معافیت‌های مالیاتی محقق نمی‌شوند، به صورت شفاف در لایحه بودجه به عنوان منابع بالقوه بیان شود. و ازسوی دیگر، یارانه‌های دولتی که از طریق اعطای ارز ترجیحی، معافیت مالیاتی، قیمت ترجیحی حامل‌های انرژی و... توزیع می‌شوند، به عنوان بخشی از مصارف ثبت شود. این کار موجب ایجاد درک بهتری از ابعاد اینگونه هزینه‌های دولتی خواهد شد و به سیاستگذار در تصمیم‌گیری در مورد آن‌ها کمک خواهد کرد.

یکی دیگر از مؤلفه‌های شفافیت مالی که از منظر خبرگان از وضعیت موجود مناسب برخوردار نیست، متمم بودجه (بودجه‌های تکمیلی) می‌باشد. متأسفانه در سال‌های اخیر، اخذ مجوز از مراجعی غیر از مجلس شورای اسلامی جهت افزایش سقف منابع بودجه تبدیل به روالی کاملاً عادی شده است. مصوبات شورای عالی هماهنگی اقتصادی (شورای سران)، مصوبات ستاد ملی مقابله با کرونا مصوبات ستاد مقابله با تحریم و... در سال‌های گذشته در عمل کارکرد اصلی بودجه و نقش مجلس به حاشیه برده است. مهم‌تر از همه آن که به نظر می‌رسد سهولت استفاده از این مجوزها، حساسیت و دقت دولت را در محاسبه منابع بودجه کاهش داده است؛ همه این‌ها درحالی است که در قوانین کشور، برای شرایطی که اعداد و ارقام بودجه‌ها در طول سال نیازمند تغییر باشد، فرایند "متمم بودجه" پیش‌بینی شده است که می‌تواند جایگاه مجلس را در فرایند بودجه ریزی حفظ نماید. غیر شفاف بودن مجوزهای یاد شده و عدم به‌روزرسانی جداول و ارقام بودجه با لحاظ مجوزها، از مواردی است که دو اصل شفافیت و جامعیت بودجه را به شدت مخدوش کرده است.

مؤلفه‌ها شناسایی شده در مرحله تصویب بودجه عبارتند از قانون بودجه، کمیسیون‌های مجلس و تحقیق و تفحص مجلس پیرامون اجرای خروجی‌های بودجه که وضعیت موجود تمامی شاخص‌های مطرح شده برای این مؤلفه‌های از منظر خبرگان مناسب نمی‌باشد. مسئولیت تصویب بودجه در کشور با مجلس شورای اسلامی می‌باشد. قدرت مجلس در کنترل و نظارت بر اجرای بودجه یکی از پایه‌های حکمرانی دموکراتیک می‌باشد. مجلس به‌طور قانونی در تحقیق و تفحص و تصویب لایحه بودجه دولت نقش دارد و می‌تواند به نمایندگی از مردم، دولت را وادار به پاسخگویی در خصوص نحوه اجرای سیاست‌ها و تصمیمات خود کند. در حکمرانی عمومی مدرن، مجلس در بزرگ‌ترین بخش‌های مختلف می‌تواند در چرخه بودجه دخالت کرده و نظرات خود را با استفاده از ساز و کارهای قانونی و دموکراتیک در چرخه بودجه اعمال کند. بنابراین بدین صورت چرخه بودجه از مزایای مشارکت مجلس بهره‌مند خواهد شد. پیشنهاد می‌شود که مجلس از این قدرت و اختیار خود در جهت اجرای شفاف بودجه استفاده نماید.

کمیسیون‌های مجلس، محلی مناسب برای تحقیق و تفحص دقیق و متمرکز و مشارکت مؤثر در فرایندهای بودجه هستند. اعضای این کمیسیون‌ها باید در حوزه‌های مختلف مربوط به بودجه دانش تخصصی داشته باشند و خود کمیسیون‌ها باید زمینه را برای ایجاد گفتمان پاسخگویی با وزارت خانه‌ها و دیگر نهادهای دولتی فراهم کنند و به بحث و تبادل نظر در مورد نحوه اجرای بودجه سالیانه بپردازند. پیشنهاد می‌شود کمیسیون‌ها به طور مستقیم از نظرات شهروندان، نهادهای جامعه مدنی و متخصصان مستقل نیز بهره‌مند شوند. این افراد و نهادها به نوبه‌ی خود کمک می‌کنند تا بحث‌ها در مجلس به شکل آگاهانه و فراگیرتری صورت پذیرند. نتایج این پژوهش در مرحله تصویب بودجه با نتایج پژوهش وانگ (۲۰۲۲)، سازمان بین‌المللی همکاری‌های بودجه‌ای (۲۰۱۷) و بنیتو (۲۰۰۹) مشابه می‌باشد.

طبق نتایج این پژوهش خبرگان در مرحله اجرای بودجه بر ارائه گزارشات سه ماهه، گزارشات میان سال و گزارشات پایان سال جهت شفافیت این مرحله تاکید داشته‌اند و از سوی دیگر وضعیت موجود شاخص‌های مرتبط به این مؤلفه‌ها رو مناسب ارزیابی نکرده‌اند. طبق پیمایش بودجه باز، به ترتیب در ۸۶ کشور (گزارشات سه ماهه)، ۳۲ کشور (گزارشات میان سال) و ۸۶ کشور (گزارشات پایان سال) از مجموع ۱۱۷ کشور این گزارشات تهیه و در دسترس عموم قرار می‌گیرد (سازمان بین‌المللی همکاری‌های بودجه‌ای، ۲۰۱۷). در ایران این سه گزارش تهیه و منتشر نمی‌شود بنابراین پیشنهاد می‌شود با الزام قانونی برای تهیه و انتشار این گزارش‌ها ضعف وضع موجود در این مورد را برطرف نماید. نتایج این پژوهش در اجرای بودجه با نتایج پژوهش چن (۲۰۲۳)، سازمان بین‌المللی همکاری‌های بودجه‌ای (۲۰۱۷)، پتری (۲۰۱۳) و بنیتو (۲۰۰۹) مشابه می‌باشد.

طبق نظر خبرگان یکی دیگر از مؤلفه‌های مهم در مرحله اجرای بودجه که بر شفافیت نظام مالی دولت اثر گذار است مدیریت سرمایه‌گذاری‌های زیر ساختی می‌باشد. به گونه‌ای که پروژه‌های زیرساختی باید مقرون به صرفه و دارای تناسب بهای پرداختی با ارزش کالا باشند. در صورتی که فواید و مزایای یک پروژه بیشتر از هزینه‌های آن باشد، آنگاه می‌توان نتیجه گرفت که شیوه‌های اجرای پروژه مؤثر و شفاف بوده‌اند. برای مثال در انگلستان مکانیسمی وجود دارد به نام فرایند «گذرگاه»<sup>۱</sup> که طی آن پروژه‌های زیرساختی در ۵ مرحله کلیدی از چرخه پروژه مورد ارزیابی قرار می‌گیرند. این پروژه‌ها به منظور پیشروی در مرحله باید از گذرگاهی عبور کنند و پس از انجام بررسی‌ها در هر گذرگاه اجازه‌ی انتقال به مرحله بعد را پیدا می‌کنند. در گذرگاه‌ها این موضوعات مورد بررسی قرار می‌گیرند: ۱. ارزیابی راهبردی ۲. توجیه تجاری

<sup>۱</sup> Gateway” process

(اقتصادی) ۳. راهبرد اجرا (پروژه) ۴. تصمیمات سرمایه گذاری ۵. آمادگی برای ارائه خدمات ۶. بررسی عملیات‌ها و تحقق مزایا. با استفاده از این فرایند می‌توان پیشروی، موفقیت و ریسک‌های احتمالی پروژه را ارزیابی نمود (سازمان اقدام شفافیت مالی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). در ایران عدم رعایت قانون در تهیه و اجرای پروژه‌های عمرانی، طی سالیان دراز، حجم عظیمی از پروژه‌های ناتمام را بر اقتصاد ملی تحمیل کرده و سبب شده است تا دوره‌ی احداث، بسیار طولانی شود. (توکلی، ۱۳۸۶) بنابراین پیشنهاد می‌شود با شفافیت فرایند تصویب و اجرای پروژه‌های عمرانی از هدر رفت منابع در این حوزه جلوگیری شود.

از سوی دیگر پیشنهاد می‌شود با ایجاد یک سامانه اطلاعاتی برای پیگیری وضعیت پروژه‌های عمرانی که هم توسط وزارت امور اقتصاد و دارایی، سازمان برنامه و بودجه و هم توسط مجلس می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد موجبات بهبود شفافیت در این پروژه‌ها را فراهم ساخت.

همچنین خبرگان روی مؤلفه باز و علنی بودن قراردادهای و تدارکات دولتی نسبت به اهمیت آن در شفافیت مالی اجماع نظر داشتند. بنابراین به منظور ایجاد شفافیت، کاهش فساد، تجمیع خریدهای دولتی، استفاده بهینه از کالا و خدمات موجود بخش عمومی و نظارت بر معاملات انجام شده، توصیه می‌شود استفاده از سامانه تدارکات الکترونیکی دولت در دستور کار قرار گیرد، در سال‌های اخیر بخشی از معاملات دولت، شرکت‌های دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی خارج از سامانه مذکور انجام می‌شود. پیشنهاد می‌شود در قانون بودجه هرگونه پرداخت وجه بابت انعقاد و اجرای معاملات بزرگ و متوسط دستگاه‌های مشمول قانون برگزاری مناقصات، به ثبت در سامانه ستاد منوط شود.

همچنین در خصوص مخارج به وزارت امور اقتصاد و دارایی پیشنهاد می‌شود بازنگری در مخارج را هر ساله در اولویت برنامه‌های خود قرار دهد. فرایند بازنگری در مخارج مجموعه اقدامات نظام مندی است که به منظور تحلیل عمیق مخارج عمومی موجود با هدف شناسایی گزینه‌های سیاستی در راستای کاهش مخارج یا جهت دهی آن‌ها به سمت برنامه‌های با اولویت بالاتر، کارا و مؤثر صورت می‌گیرد. (معماریان و همکاران، ۱۴۰۲). فرایند بازنگری می‌تواند شامل بررسی مخارج در بخش‌های مشخصی از بودجه دولت (نظیر آموزش یا سلامت) یا تمامی سازمان‌های دولتی (وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها و ادارات) باشد. برای مثال در برنامه بازنگری مخارج که در پاییز ۲۰۱۵ در کشور انگلستان تنظیم شده است مواردی مانند بودجه سلامت و بهداشت، بودجه پلیس و امنیت، بودجه بازنشستگی، مدارس، بیمه و خسارات ناشی از رانندگی، فرارهای

<sup>۱</sup> Global Initiative for Fiscal Transparency GIFT

مالیاتی و مالیات مسکن، بودجه حمل و نقل و بودجه پرداختی به ۳ کشور ولز، اسکاتلند و ایرلند شمالی مورد بررسی و بازنگری قرار گرفته‌اند.

در مرحله نظارت و حسابرسی، خبرگان وضعیت موجود شاخص‌های مرتبط با مؤلفه‌های موسسات مالی مستقل، مدیریت و نظارت داخلی بر وجوه عمومی و تقویت نقش دیوان محاسبات را مناسب ارزیابی نکرده‌اند. نقش موسسات عالی حسابرسی (دیوان محاسبات) در تحقق شفافیت مالی در همه کشورها مورد تاکید قرار گرفته است. برای مثال «دیوان محاسبات فرانسه»<sup>۱</sup> این سه فعالیت را به طور سالیانه انجام می‌دهد: ۱. بررسی گزارش پایان سال اجرای بودجه ۲. حسابرسی صورت‌های مالی تعهدی براساس استانداردهای ISSAI ۳. اظهار نظر درخصوص عملکرد وزارت خانه‌های مختلف در طول سال از جمله بررسی شاخص‌های کلیدی عملکرد پیرامون برنامه‌های سیاست عمومی (سازمان اقدام شفافیت مالی، ۲۰۱۸). هر چه دموکراسی در جوامع بیشتر شده، به منظور ایفای مسئولیت پاسخگویی، نوع حسابرسی نیز توسعه یافته است. امروزه حسابرسی عملکرد به عنوان ابزاری در راستای ارزیابی کارکرد دولت و مدیریت بخش عمومی بکاربرده می‌شود (آقا محمد و همکاران، ۱۴۰۰). از این رو اجرای حسابرسی عملکرد و ارائه گزارشهای حاصل از این نوع حسابرسی به مجلس و عموم مردم توسط دیوان محاسبات کشور می‌تواند نقش دیوان محاسبات در جهت تحقق شفافیت مالی را ارتقا بخشد. نتایج این پژوهش در مرحله نظارت و حسابرسی با نتایج چن (۲۰۲۳)، (سازمان اقدام شفافیت مالی، ۲۰۱۸)، سازمان بین‌المللی همکاری‌های بودجه‌ای (۲۰۱۷) و اسکالانو (۲۰۱۵) مشابه می‌باشد.

در خصوص مدیریت و نظارت داخلی بر وجوه عمومی، دو روش کلی پیش روی حکومت‌ها قرار دارند استفاده از استانداردهای شفاف برای مدیریت وجوه عمومی، و حسابرسی‌های منظم برای کسب اطمینان از اینکه این استانداردها رعایت و اجرا می‌شوند. از جمله استانداردهایی که می‌توان در کشور مورد استفاده قرار گیرد، رهنمودهای اینتوسای برای استانداردهای کنترل داخلی در بخش عمومی<sup>۲</sup> می‌باشد. تحقیقات مشابه نیز موید این نکته هستند برای مثال در پژوهش باباجانی و خنکا (۱۳۹۱) بر تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداریهای کلانشهرها برای ارتقاء سطح ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی نهادهای مذکور تاکید شده است. همچنین پیشنهاد می‌شود استفاده از الگوهای ارائه شده برای استقرار حسابرسی داخلی در دستگاه‌های دولتی بخش عمومی مانند مطالعه انجام شده توسط محمدرضاخانی و همکاران (۱۴۰۱) می‌تواند در این خصوص راهگشا و موجب ارتقا

<sup>۱</sup> The French Court of Audit

<sup>۲</sup> Guide lines for Internal Control Standards for the Public Sector

شفافیت مالی در بخش عمومی باشد. وجود موسسات مالی مستقل نیز به عنوان یکی از مؤلفه‌های مهم مطرح گردید در طراحی موسسات مالی مستقل باید شرایط ویژه هر کشور از جمله مسئولیت‌های قانونی و سنت‌های فرهنگی را مدنظر قرار داد تا این موسسات به خوبی و به طور مؤثر در نظام سازمانی بودجه تلفیق شوند (سازمان اقدام شفافیت مالی، ۲۰۱۸).

در خصوص عوامل زمینه‌ای خبرگان وضعیت موجود شاخص‌های مرتبط با مؤلفه‌های تقویت فرهنگ پاسخگویی، کوچک شدن اقتصاد دولتی، کاهش وابستگی به درآمدهای تجدیدناپذیر، تقویت جامعه مدنی، نهادهای سیاسی مؤثر و نهادهای مدنی مؤثر رامناسب ارزیابی نکرده‌اند. پاسخگویی همانند شفافیت به عنوان یکی از هشت مؤلفه حکمرانی خوب توسط سازمان ملل مطرح شده است از این رو توسعه فرهنگ پاسخگویی بین دولتمردان عامل مهم در تحقق شفافیت مالی در کشور خواهد بود. یکی دیگر از مهمترین مؤلفه‌های تأثیر گذار در میزان شفافیت وزن بخش دولتی در اقتصاد کشورها است. در اقتصادهایی که بخش دولتی در مقابل بخش خصوصی کوچک‌تر است، شفافیت در این کشورها بیشتر است. بنابراین کوچک کردن حجم دولت، کاهش انحصارات دولتی از طریق برونسپاری فعالیت‌ها، ادغام نهادهای موازی و خصوصی سازی، تقویت و توسعه بخش خصوصی مطابق اصل ۴۴ قانون اساسی و بند پ ماده ۲۸ قانون برنامه ششم توسعه به منظور تحقق شفافیت مالی ضروری به نظر می‌رسد. کاهش وابستگی به درآمدهای تجدیدناپذیر به عنوان یکی دیگر از مؤلفه‌های اثر گذار بر شفافیت مالی به تایید خبرگان رسیده است در خصوص این موضوع کاهش سهم درآمدهای حاصل از منابع تجدیدناپذیر در تامین هزینه‌های جاری دولت، گزارش میزان استفاده از منابع بین‌نسلی توسط دولت و افشا میزان سرمایه گذاری در استخراج منابع تجدیدناپذیر مورد تاکید خبرگان قرار گرفته است.

همچنین تقویت جامعه مدنی به عنوان یکی از مؤلفه‌های مهم در تحقق شفافیت مالی مطرح گردید امروزه در کشورهای مختلف نهادهای مدنی به عنوان یکی از ابزارهای مهم جهت تحقق شفافیت و مبارزه با فساد مطرح هستند برای مثال در کشور کره جنوبی " نهاد ائتلاف مردم در مبارزه برای عدالت اقتصادی "<sup>۱</sup> از نهادهای مردمی و غیر دولتی فعال در زمینه مبارزه با فساد در این کشور است (براتی و همکاران، ۱۳۹۹). در صورتی که در ایران نیاز به وجود چنین نهادهای مدنی در جهت شفافیت و مبارزه با فساد احساس می‌شود. شفاف سازی بودجه شرکت‌های دولتی به نحوی که با وجود سهم بالای بودجه شرکت‌های دولتی در بودجه کل کشور، بنا به دلایل متعدد بودجه شرکت‌های دولتی به جز اعتبارات هزینه ای و اعتبارات تملک

<sup>۱</sup> Citizens' Coalition for Economic Justice

دارایی‌های سرمایه‌ای که از محل درآمد عمومی تأمین می‌شود و مالیات و سود سهام پرداختی این شرکت‌ها به دولت، در سایر اقلام مورد بررسی و رسیدگی قرار نمی‌گیرند (جعفری و همکاران، ۱۴۰۱).

#### ۷- تشکر، تقدیر و ملاحظه‌های اخلاقی:

از کلیه افرادی که با مشارکت و تکمیل پرسشنامه با پژوهشگران همکاری نموده‌اند، سپاس‌گزاری می‌گردد.

#### فهرست منابع

- آقامحمد، مهدی و کردستانی، غلامرضا و کاظمی، حسین. (۱۴۰۰)، شناسایی ابعاد الگوی مدیریت مالی عمومی نوین. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال سیزدهم، شماره ۵۲، صص ۲۴۱-۲۶۸.
- آقائی محمد علی و رضازاده، جواد و بیات، مرتضی. (۱۴۰۰)، بررسی تأثیر کیفیت گزارشگری مالی بر فساد (شاخص ادراک فساد، کنترل فساد و پاسخگویی) در ۸ کشور خاورمیانه. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال ششم، شماره ۱۲، صص ۹۸-۱۲۵.
- باباجانی، جعفر و خنکا، عبدالخالق. (۱۳۹۱)، ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان شهرها برای ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال دهم، شماره ۳۳، صص ۷۲-۳۹.
- باباجانی، جعفر و دوست جباریان، جواد. (۱۴۰۲)، مدلی برای شافیت مالی در دولت جمهوری اسلامی ایران، رساله دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.
- باباجانی، جعفر و برزیده، فرخ و ایمان‌زاده، پیمان. (۱۳۹۸). ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن. مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال شانزدهم، شماره ۶۱، صص ۱-۲۶.
- براتی، امیرنظام و زارعی، محمدحسین و مسعود، غلام حسین. (۱۳۹۹)، بررسی تطبیقی نقش جامعه مدنی تخصصی در مبارزه با فساد در کشورهای ایران و کره جنوبی. حقوق اداری، سال هفتم، شماره ۲۳، صص ۵۷-۸۴.
- بهامین، ماجد و جندقی، غلامرضا و میرزمانی، اعظم و آذر، عادل و خوش‌چهره، محمد. (۱۳۹۹)، طراحی الگوی ارتقاء شفافیت اقتصادی در ایران. سیاست‌گذاری عمومی، سال چهارم، شماره ۷، صص ۱۳۳-۱۵۰.



- توکلی، احمد. (۱۳۸۶). با طرح‌های ناتمام عمرانی چه کنیم؟. پژوهشنامه اقتصادی، سال هفتم، شماره ۲۶، صص ۴۲-۱۵.
- جعفری و همکاران. (۱۴۰۱)، بررسی لایحه بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور (۶): تحلیلی بر مصارف بودجه. مرکز پژوهش‌های مجلس، دفتر مطالعات بخش عمومی.
- سرمست شوشتری، مهدی و اسکندری، جواد و رسولی، سید محمدحسن. (۱۴۰۲)، بررسی ضرورت و الزامات ارتقای شفافیت رویدادهای مالی در حکمرانی اقتصادی طی برنامه هفتم توسعه، فصلنامه مجلس و راهبرد، سال سی‌ام، شماره ۱۱۵، صص ۳۳۳-۳۰۱.
- عزیزنژاد، صمد. (۱۳۹۸)، ضرورت و الزامات قانون شفافیت در حوزه بودجه ریزی کشور. اقتصاد اسلامی، سال نوزدهم، شماره ۷۵، صص ۲۰۵-۲۳.
- رضازاده، فرزانه و رضایی، فرزین و حمیدی، ناصر. (۱۳۹۹)، تأثیر خودکارآمدی، منبع کنترل و ویژگی‌های تاریک شخصیت بر گزارشگری مالی متقلبان دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۵ (۱۰)، صص ۱۶۷-۱۳۱.
- علیزاده، محمدرضا. (۱۴۰۰)، شفافیت عملکرد نمایندگان و مجلس شورای اسلامی، انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل: ۱۸۰۰۴.
- محمدرضاخانی، وحید و باباجانی، جعفر و برزیده، فرخ. (۱۴۰۱)، ارائه الگویی برای استقرار حسابرسی داخلی در دستگاه‌های دولتی بخش عمومی ایران. مطالعات تجربی حسابداری مالی، انتشار آنلاین.
- محمد هادی، فریبر و فتحی و اجارگاه، کورش و ابوالقاسمی، محمود. (۱۳۹۰)، تحلیل رضایتمندی فراگیران از دوره‌های آموزش ضمن خدمت بر مبنای مدل تحلیل اهمیت عملکرد و فصلنامه مدیریت و برنامه‌ریزی در نظام‌های آموزشی، سال هفتم، شماره ۶، صص ۵۳-۳۲.
- معماریان و همکاران. (۱۴۰۲)، بررسی لایحه برنامه هفتم توسعه. مرکز پژوهش‌های مجلس، دفتر مطالعات بخش عمومی.
- مقدم چوکانی، نگینو امیرخانی، طیبه. (۱۳۹۷)، ارائه الگویی برای شفافیت بودجه در ایران. فصلنامه انجمن علوم مدیریت ایران، سال چهارم، شماره ۵۲، صص ۴۱-۶۹.
- Amalia, M. M. ۲۰۲۳. Enhancing Accountability and Transparency in the Public Sector: A Comprehensive Review of Public Sector Accounting Practices. The ES Accounting And Finance ۱(۳): ۱۶۰-۱۶۸.
- Arbatli, E., J. Escolano. ۲۰۱۵. Fiscal transparency, fiscal performance and credit ratings. Fiscal studies ۳۶(۲): ۲۳۷-۲۷۰.

- Arapis, T., and V. Reitano. ۲۰۱۸. Examining the evolution of cross-national fiscal transparency. *The American Review of Public Administration* ۴۸(۶): ۵۵۰-۵۶۴.
- Bastida, F., and B. Benito. ۲۰۰۷. Central government budget practices and transparency: An international comparison. *Public Administration* ۸۵(۳): ۶۶۷-۷۱۶.
- Bastida, F., M. Guillamón, and B. Benito. ۲۰۱۷. Fiscal transparency and the cost of sovereign debt. *International Review of Administrative Sciences* ۸۳ (۱): ۱۰۶-۱۲۸.
- Benito, B. and F. Bastida. ۲۰۰۹. Budget transparency, fiscal performance, and political turnout: an international approach, *Public Administration Review* ۶۹ (۳): ۴۰۳-۴۱۷.
- Bisogno, M., and B. Cuadrado-Ballesteros. ۲۰۲۱, Budget transparency and governance quality: a cross-country analysis, *Public Management Review* ۲۴ (۱۰): ۱۶۱۰-۱۶۳۱.
- Craig, M. J., and M. Kopits. ۱۹۹۸. Transparency in government operations. *International monetary fund* ۹۶ (۵): ۳۳-۴۱.
- Chen, C., and S. Ganapati. ۲۰۲۳. Do transparency mechanisms reduce government corruption? A meta-analysis. *International Review of Administrative Sciences* ۸۹(۱): ۲۵۷-۲۷۲.
- Cheng, C. H., and Y. Lin. ۲۰۰۲. Evaluating the best main battle tank using fuzzy decision theory with linguistic criteria evaluation. *European journal of operational research* ۱۴۲ (۱): ۱۷۴-۱۸۶.
- Columbano, C. ۲۰۲۲. Measuring fiscal guidance transparency. *Public Sector Economics* ۴۶ (۲): ۲۶۱-۲۹۶.
- Cuadrado-Ballesteros, B. and M. Bisogno. ۲۰۲۲, Budget transparency and financial sustainability, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* ۳۴ (۶): ۲۱۰-۲۳۴.
- Cuadrado-Ballesteros, B., Ríos, A.-M. and M. Guillamón. ۲۰۲۳, Transparency in public administrations: a structured literature review, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* ۵۲ (۱): ۱۰۵-۱۰۴.
- Cuadrado-Ballesteros, B., Ríos, A.-M. and M. Guillamón. ۲۰۲۳, Transparency in public administrations: a structured literature review, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* ۳۰ (۳): ۵۰-۵۹.
- De Renzio, P., and V. Kroth. ۲۰۱۱. Transparency and participation in public financial management: What do budget laws say?. IBP, Center on Budget and Policy Priorities, Washington DC ۲۸ (۱): ۳۰۱-۳۲۲.

- Enkeleda, L. ۲۰۱۹. transparency and accountability in the public budget, empirical study (data analysis) in local governments- municipalities. *International Journal of Education and Research* ۷(۴): ۶۹-۸۶.
- Global Initiative for Fiscal Transparency (GIFT) ۲۰۱۸. The High-Level Principles on Fiscal Transparency, Participation & Accountability ۷۱ (۲): ۲۶-۲۹.
- Hanyu Xiao and W. Xiaohu . ۲۰۲۳ Fiscal transparency practice, challenges, and possible solutions: lessons from Covid ۱۹, *Public Money & Management* ۵۲ (۱): ۱۰۵-۱۰۴.
- Heald, D. ۲۰۰۳. Fiscal transparency: concepts, measurement and UK practice. *Public administration* ۸۱(۴): ۷۲۳-۷۵۹.
- Heald, D. ۲۰۱۲. Why is transparency about public expenditure so elusive? *International Review of Administrative Sciences* ۷۸ (۱): ۳۰-۴۹.
- IPB , ۲۰۱۷. open budget survey ۲۰۱۷ [https:// internationalbudget.org/publications/open-budget-survey-۲۰۱۷](https://internationalbudget.org/publications/open-budget-survey-۲۰۱۷).
- James e. alt. ۲۰۱۹. Twenty years of transparency research. *public sector economics* ۴۳ (۱): ۵-۱۳.
- James e. alt. ۲۰۲۱. Keynote presentation on Effects of fiscal transparency, participation and accountability on macro-fiscal, resource allocation ۶۵ (۲): ۴۲-۵۷.
- Jung, H. ۲۰۲۲. Online Open Budget: The Effects of Budget Transparency on Budget Efficiency. *Public Finance Review*, ۵۰(۱): ۹۱-۱۱۹.
- Khagram, S., and P., de Renzio, and A. Fung. ۲۰۱۳. Overview and Synthesis: The Political Economy of Fiscal Transparency, Participation, and Accountability around the World ۲۵ (۳): ۶۹-۷۵.
- Michener, G. ۲۰۱۹. Gauging the impact of transparency policies, *Public Administration Review* ۷۹ (۱): ۱۳۶-۱۳۹.
- Mikesell, J. ۲۰۱۳. Fiscal administration: Analysis and applications for the public sector. Cengage Learning ۵۲ (۱): ۱۰۵-۱۰۴.
- Petrie M. ۲۰۱۳. The current state of fiscal transparency: Norms, assessment, and country practice (World Bank Special Series on Governance and Public Sector Management ۵۲ (۴): ۱۰۰-۱۰۹.
- Petrie, Murray. ۲۰۱۳. The Current State of Fiscal Transparency: Norms, Assessment, and Country Practices. *PREM Notes* ۵۲ (۴): ۲۰۰-۲۰۹.
- Piotrowski, S. J., and G. Van Ryzin. ۲۰۰۷. Citizen attitudes toward transparency in local government. *The American Review of Public Administration* ۳۷(۳): ۳۰۶-۳۲۳.
- Piotrowski, S. J., and G. Van Ryzin. ۲۰۰۷. Citizen attitudes toward transparency in local government. *The American Review of Public Administration* ۳۷(۳): ۳۰۶- ۳۲۳.

- 
- Rios, A.M., Benito, B. and F. Bastida. ۲۰۱۷. Factors explaining public participation in the central government budget process, Australian Journal of Public Administration ۷۶ (۱): ۴۸-۶۴.
- Seiferling, M., and S. Tareq. ۲۰۲۳. Hiding the Losses: Fiscal Transparency and the Performance of Government Portfolios of Financial Assets. Public Finance Review ۵۱(۴): ۴۸۸-۵۱۲.
- Wang, X., and J. Xu. ۲۰۲۲. Debate: The central government's capacity building role in policy implementation in China. Public Money & Management ۴۲(۲): ۵۷-۵۸.
- Wu, C. H. ۲۰۱۱. Combining the Fuzzy Analytic Hierarchy Process and the fuzzy Delphi method for developing critical competences of electronic commerce professional managers. Quality & Quantity ۴۵(۴): ۷۵۱-۷۶۸.