

علل انحراف بین بودجه تملک دارایی های سرمایه ای و عملکرد و عوارض ناشی از آن و ارائه راهکار کاهش انحراف در سازمان میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری

محمد مرادی

استادیار و عضو هیات علمی دانشگاه تهران
moradimt@ut.ac.ir

سمیه نیک بخت

دانشجوی دکتری رشته حسابداری پردیس ارس دانشگاه تهران (نویسنده مسئول)
s.nik48@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۲۵ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۲۰

چکیده

هدف مقاله آن است که بودجه تملک دارایی های سرمایه ای سازمان میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی را در جهت درست و حداکثر کردن کارایی هدایت نماید و از هدر رفتن جلوگیری نماید و یا میزان آن را به حداقل رساند. این پژوهش از نوع اکتشافی است و در چهار فاز صورت پذیرفته است. در فاز اول معنادار بودن انحرافات بودجه بررسی شده است. داده های گردآوری شده برگرفته از اطلاعات موافقتنامه و گزارشات درون سازمانی طی سالهای ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۹ می باشد. در فاز دوم با مطالعه ۳۴ متون علمی مشتمل بر ۲۷ مقاله و ۲ کتاب و ۲ کنفرانس و ۳ پایان نامه و همچنین انجام مصاحبه با ۱۸ تن از خبرگان و با استفاده از تحلیل تم^۱ عوامل موثر بر انحراف بودجه تعیین گردید. این عوامل احصاء شده با یک شاخص کمی، اندازه گیری و از طریق آزمون رگرسیون، مدل انحراف بودجه تدوین شد. در فاز سوم (یافتن عوارض انحراف) و فاز چهارم (یافتن راهکار کاهش انحراف) نتایج با استفاده از روش مصاحبه با خبرگان و تحلیل تم استخراج شد. یافته های پژوهش حاکی از آن است که انحراف معناداری بین بودجه تملک دارایی سرمایه ای و عملکرد وجود دارد و از میان عوامل موثر بر انحراف بودجه ای که با بررسی متون علمی و مصاحبه با خبرگان استخراج گردید، عواملی چون تحریم، نرخ ارز، انتظارات مردم، درآمد ملی، تورم، روابط بین الملل، عوامل قانونی، بلایای طبیعی، مداخلات سیاسی و امنیت شناسایی شد. همچنین با تحلیل تم متون علمی و مصاحبه انجام شده با خبرگان، عوارض ناشی از این انحرافات شامل عدم زمان بندی، افزایش بهای تمام شده پروژه ها، عدم سرمایه گذاری بخش خصوصی و از بین رفتن کارایی طرح تعیین شد. در ادامه خبرگان راهکارهای کاهش انحراف بودجه تملک را آموزش تخصصی نیروی انسانی و جذب نیروی متخصص، برنامه ریزی و قوانین مناسب دانستند. با مشخص شدن این عوامل مدیران، تصمیم گیران و بودجه نویسان و برنامه ریزان می توانند در بودجه پیشنهادی خود برای هر یک از طرح های دستگاه اجرایی، عواملی چون تحریم، نرخ ارز، انتظارات مردم، درآمد ملی، تورم، روابط بین الملل، عوامل قانونی، بلایای طبیعی، مداخلات سیاسی و امنیت را در نظر بگیرند و در بهبود هر چه بیشتر عملکرد دستگاه گام بردارند.

واژه های کلیدی: انحراف بودجه تملک دارایی های سرمایه ای، تحلیل تم، آزمون رگرسیون.

¹ Thematic analysis

۱- مقدمه

بر اساس ماده یک قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۸۹ بودجه مهم‌ترین سند مالی است که برنامه دخل و خرج دولت در آن قید شده و به صورت سالانه تهیه و تنظیم می‌گردد. در این سند کلیه منابع و مصارف به تفکیک پیش‌بینی می‌شود. از آنجا که ابزار اصلی در تهیه و تنظیم بودجه پیش‌بینی می‌باشد لذا از خطا مبرا نیست. اساساً هر پیش‌بینی با خطا همراه است. مسئله حائز اهمیت وجود خطا نیست بلکه میزان خطا مطرح است که تا چه اندازه خطا قابل قبول است و بر هدف و مأموریت دولت لطمه وارد نمی‌کند. تنظیم بودجه برای پیش‌بینی و سنجش عملکرد سازمان‌های دولتی ضروری است و ابزاری مدیریتی سودمند به‌شمار می‌آید.

اجرای صحیح بودجه مصوب و همچنین اجرای طرحها و فعالیت‌های پیش‌بینی شده، مستلزم ادامه‌ی نظارت نمایندگان مردم به‌منظور حصول اطمینان از تحصیل صحیح منابع و مصرف آن در جهت تحقق اهداف مصوب خواهد بود. این مهم از طریق نظارت مالی و عملیاتی صورت می‌گیرد (باباجانی، ۱۳۸۲).

حال با توجه به اهمیت و جایگاهی که برای بودجه بیان شد لازم است به برخی از مشکلات بودجه‌ریزی در ایران اشاره شود.

۱- تخصیص اعتبارات صرفاً جهت بقاء دستگاه است نه اجرای وظایف.

در زمان تنظیم بودجه، قاعده اساسی استفاده از اعتبارات بودجه‌ای، اصل استقرار و حفظ موجودیت سازمانی است. به عبارت دیگر توجه عمده و اساسی در اختصاص اعتبار، بر مبنای واحد تشکیلاتی و لزوم بقاء دستگاه است که به منظور انجام وظیفه یا وظایفی ایجاد شده‌است. مشکل اینجاست که در این توجیه اعتبارات، تامین نیازهای سازمان، جانشین اولویت اجرای وظایف سازمان شده‌است. (نیلی، ۱۳۷۷)

۲- عدم ارتباط بودجه سالانه با شرایط اقتصادی

اگر قرار باشد بودجه یک سند سیاست‌گذاری مالی باشد باید براساس خط مشی‌های تعیین شده و معلوم در مورد ثبات، رونق و رکود اقتصادی کشور تنظیم شود. برای مثال در زمان‌های رکود، سیاست انبساطی و در زمان تورم، سیاست انقباضی را پیگیری کند. لکن بودجه‌ریزی بیشتر نقش تقسیم و تسهیم هزینه برای ارگان‌ها و دستگاه‌های مختلف را برعهده دارد و ارتباط مستقیم با شرایط رونق و رکود و تورم نداشته‌است. (پایگاه خبری تحلیلی فولاد، ۱۶ آذر ۱۳۹۵)

۳- در نظر نگرفتن بار مالی ناشی از فعالیت‌های فعلی دولت روی هزینه‌های آتی

هنگام بحث در مورد اجرای یک طرح یا لایحه خاص و پیشنهاد آن برای اجرا، بار مالی حاصل از آن پیشنهاد روی بودجه همان مقطع مورد بررسی قرار می‌گیرد اما به این مسئله توجه نمی‌شود که این طرح یا لایحه یا پیشنهاد بر مخارج آتی دولت چه تأثیری دارد و در آینده چه تعهداتی برای دولت ایجاد می‌کند و بار مالی این تعهدات چیست. (نیلی، ۱۳۷۷)

۴- وجود هزینه‌های پنهان در بودجه

هزینه‌های مندرج در بودجه تمامی هزینه‌های دولت را دربر نمی‌گیرد. بودجه کل کشور، علاوه بر هزینه‌های عمومی دولت، تنها هزینه‌های حدود ۵۰۰ شرکت و موسسه دولتی را در بر می‌گیرد در حالی که سازمان حسابرسی، تا سال ۱۳۷۵، تعداد ۷۰۷ شرکت دولتی را شناسایی کرده‌بود ولی طبق گزارش دیوان محاسبات تعداد شرکت‌های دولتی بیش از ۲۰۰۰ شرکت است (توکلی، ۱۳۸۰)

همانطور که در ابتدا مطرح شد مسئله کلیدی صحت برآوردها و پیش‌بینی‌ها در بودجه است. اگر بودجه به درستی برآورد نشود، نمی‌توان از منابع به نحو مطلوب بهره‌برد. با مطالعه و بررسی طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای سازمان میراث فرهنگی مشخص گردید یک تفاوت فاحش بین هزینه بودجه شده تملک دارایی سرمایه‌ای و هزینه واقعی پروژه‌های عمرانی وجود دارد. از طرف دیگر فاصله زمانی طولانی بین زمان بودجه شده و زمان واقعی برای تکمیل وجود دارد. برای روشن‌تر شدن موضوع به یکی از مصادیق پروژه‌های مذکور در سازمان میراث اشاره می‌شود. پروژه شماره ۳۰۲۶۳۰۰۳ تحت عنوان ایجاد و توسعه موزه‌های منطقه‌ای کشور و موزه ملی ایران که بین بودجه ریالی پروژه و مبلغ واقعی تخصیص داده‌شده ۱۱۷٪ انحراف وجود دارد. (مبلغ بودجه شده از شروع در سال ۱۳۸۴ تا پیش‌بینی خاتمه آن در سال ۱۳۸۸ مبلغ ۱۰۰۷۱۰۰۰ میلیون ریال بوده است و مبلغ تخصیص داده شده یا واقعی تا سال ۱۳۹۹ به مبلغ ۲۰۳۲۱۰۷۰۷ میلیون ریال رسید) و همچنین بین بودجه زمانی اولیه و زمان واقعی تکمیل پروژه ۳۰٪ انحراف وجود دارد. (مدت زمان پیش‌بینی انجام پروژه ۴ سال ولی بعد از ۱۶ سال هنوز پروژه تکمیل نگردیده‌است).

لذا این پژوهش به دنبال آن است که دلایل طولانی شدن زمان اجرای طرح‌ها و افزایش غیر قابل توجیه هزینه‌ها نسبت به بودجه را بررسی و با تحلیل عوارض ناشی از انحرافات، راه برون رفت از این انحراف معنادار را بیابد.

سازمان میراث فرهنگی نیز به عنوان یکی از اعضا بدنه دولت بر آن است تا با برنامه‌ریزی و سیاست‌گذاری دقیق به‌عنوان یکی

از وظایف و ارکان مدیریتی، آینده را بر مبنای تجارب گذشته طرح‌ریزی کند. برای دستیابی به این اهداف، از کلیه امکانات و منابع سازمان جهت سوق دادن عملکرد کمی و کیفی در هر سه حوزه میراث‌فرهنگی، صنایع‌دستی و گردشگری استفاده شده‌است تا به بهترین شکل ممکن اجرایی شوند. سیاست‌گذاری موثر در این سه حوزه، اجرای کامل و تحقق اهداف مورد نظر، سبب پیشرفت و ترقی خواهد شد. به تبع آن توسعه و پیشرفت اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشور را به دنبال خواهد داشت. یکی از گام‌های مهم در فرآیند سیاست‌گذاری، ارزیابی اجرای پروژه‌هاست که این امکان را فراهم می‌کند تا فاصله نتایج مورد انتظار از سیاست‌ها با نتایج واقعی سنجیده شود.

۲- مبانی نظری

در ادبیات عمومی، بودجه عمرانی مترادف اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای در نظر گرفته می‌شود. براساس بند «۱۰» ماده شماره (۱) قانون برنامه و بودجه مصوب ۱۳۵۱/۱۲/۱۰ طرح عمرانی، مجموعه عملیات و خدمات مشخصی است که براساس مطالعات توجیهی فنی و اقتصادی یا اجتماعی که توسط دستگاه اجرایی انجام می‌شود، طی مدت معین و با اعتبار معین برای تحقق بخشیدن به هدف‌های برنامه عمرانی پنج‌ساله به صورت سرمایه‌گذاری ثابت شامل هزینه‌های غیرثابت وابسته در دوره مطالعه و اجرا و یا مطالعات، اجرا می‌گردد و تمام یا قسمتی از هزینه‌های اجرای آن از محل اعتبارات عمرانی تأمین می‌شود (ماده ۲۳ قانون محاسبات عمومی کشور، ۱۳۶۶/۶/۱). براساس ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای به طرحی گفته می‌شود که منابع مورد نیاز اجرای آن از محل اعتبارات مربوط به تملک دارایی‌های سرمایه‌ای تأمین می‌شود. با توجه به تعاریف طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، بودجه از نظر تکنیک تهیه و تنظیم بودجه برحسب هدفها و انتظاراتی که در طی دوران متمادی سپری کرده‌است سیر تحولی گوناگون داشته‌است.

بودجه‌ریزی عملیاتی

بودجه‌ریزی عملیاتی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع است بنابراین حول دو نکته «ارتباط بودجه با نتیجه» و «ارتباط شاخص عملکرد و ارزیابی» می‌چرخد. تعریف بودجه‌ریزی عملیاتی به شرح زیر است: فرج‌وند (۱۳۸۰) در کتاب «فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه» بودجه‌ریزی عملیاتی را این‌چنین تعریف کرده‌است: «بودجه‌ریزی

عملیاتی یا بودجه بر حسب عملیات عبارتست از بودجه‌ای که بر اساس وظایف، عملیات و پروژه‌هایی که سازمان‌های دولتی تصدی اجرای آن را بعهده دارند، تنظیم می‌شود. در تنظیم بودجه عملیاتی به جای توجه به کالاها و خدماتی که دستگاه خریداری می‌کند و یا به عبارتی به جای توجه به وسایل اجرای فعالیت‌ها، خود فعالیت‌ها و مخارج کارهایی که باید انجام شود، مورد توجه قرار می‌گیرد. در بودجه‌ریزی عملیاتی علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها و فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای دولت و دستگاه‌های دولتی طبق روش‌های علمی مانند حسابداری قیمت تمام شده^۱ و روش اندازه‌گیری کار^۲ محاسبه و اندازه‌گیری می‌شوند. ارقام پیش‌بینی شده در بودجه عملیاتی باید مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه‌ها، عملیات و نیز قیمت تمام شده آنها باشد. در بودجه عملیاتی مشخص می‌شود که قیمت تمام شده یک تخت بیمارستان چقدر باید باشد، یک بیمارستان ۱۰۰ تخت چقدر هزینه باید داشته باشد، ساخت یک مدرسه ۵ کلاس چقدر زمان باید ببرد و چقدر هزینه در برداشته باشد.

در تعریف دیگر بودجه عملیاتی عبارتست از یک برنامه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می‌دهد. بودجه‌ریزی عملیاتی با ارایه اطلاعات بهتر درباره نتایج هر برنامه و مجموعه برنامه‌هایی که برای نیل به اهداف مشترکی به کار می‌روند، توانایی تصمیم‌گیران را در ارزیابی درخواست‌های بودجه‌ای دستگاه‌های اجرایی افزایش می‌دهد. بودجه عملیاتی، تمامی فعالیت‌های مستقیم و غیر مستقیم مورد نیاز در برنامه و همچنین تخمین دقیقی از هزینه فعالیت‌ها را دربر می‌گیرد (قاسمی زانیانی، عبادزاده، ۱۳۹۲).

با توجه به نقش دولت در بودجه‌ریزی و اجرای بودجه پرداخته می‌شود. متناسب با موضوع مقاله به سازمان میراث فرهنگی اشاره می‌گردد. سازمان میراث فرهنگی یکی از دستگاه‌های اجرایی است که مأموریت حفاظت و نگهداری از میراث فرهنگی، جذب توریست و توسعه و حمایت از صنایع دستی به آن محول شده‌است و با برنامه هدفمند می‌تواند نقش موثری در رشد اقتصادی کشور داشته‌باشد. هر قدر وظایف دولتها در برابر جامعه گسترده‌تر باشد، طبیعتاً مداخله‌اش در امور اقتصادی و بحث بودجه اهمیت بیشتری پیدا می‌کند. با نگاهی اجمالی به تاریخ ملاحظه می‌شود دولت نخستین واحد یا شخصیتی است که به تنظیم بودجه مبادرت ورزیده‌است.

² Measurement Work

¹ Accounting Cost

دیگر بودجه‌ای برای برنامه وجود نداشت (بوستوک و جونز، ۱۹۸۹).

۲- برنامه عمرانی دوم اجرا شده بین سال‌های ۱۳۳۴ تا ۱۳۴۰: در سازمان برنامه و بودجه به ریاست ابوالحسن ابتهاج برنامه‌ریزی شد. برای نخستین بار منابع کشور برای رشد اقتصادی کشور به حساب آمد. بودجه این برنامه ۰.۹ میلیارد دلار تعیین شد. ۶۰٪ درآمد نفت در آغاز برنامه و سپس ۸۰٪ درآمد نفت به عمران کشور اختصاص یافت. ۲۵۰ میلیون دلار از دیگر کشورها برای اجرای این برنامه وام گرفته شد. این برنامه با هدف گسترش و عمران استان خوزستان که به عنوان استان نمونه برگزیده شد و ۷٪ درآمد نفت صرف عمران استان خوزستان شد. در این برنامه سد دز ساخته شد. (افخمی، ۱۳۸۷).

۳- برنامه عمرانی سوم اجرا شده بین سال‌های ۱۳۴۱ تا ۱۳۴۶: بودجه ۲.۷ میلیارد دلار به اجرای برنامه عمرانی سوم اختصاص داده شد (عیساوی، ۱۹۸۵). پروژه‌های اختصاصی در وزارتخانه‌ها برنامه‌ریزی شد و دیگر در سازمان برنامه و بودجه متمرکز نبود. بودجه دولت را سازمان برنامه و بودجه که مستقیم زیر نظر نخست‌وزیر بود تعیین کرد. هدف‌های اصلی این برنامه در گسترش سیستم آموزش و پرورش، گسترش کشاورزی و صنعت و اصلاحات ارضی بود (افخمی، ۱۳۸۷).

۴- برنامه عمرانی چهارم اجرا شده بین سال‌های ۱۳۴۷ تا ۱۳۵۱: بودجه ۶.۷ میلیارد دلار به اجرای برنامه عمرانی چهارم اختصاص داده شد. (عیساوی، ۱۹۸۵)

۵- برنامه عمرانی پنجم اجرا شده بین سال‌های ۱۳۵۲ تا ۱۳۵۶: بودجه ۵۵ میلیارد دلار برای اجرای برنامه عمرانی پنجم اختصاص داده شد. رشد اقتصادی برنامه‌ریزی شده بیش از ۲۶٪ پیش‌بینی شده بود. (افخمی، ۱۳۸۷)

بعد از انقلاب اسلامی و دوران بودجه درگیر نارسایی‌هایی شد که مورد توجه عموم قرار گرفته و در حال حاضر دستیابی به نظام بودجه به صورت شفاف دور از دسترس عموم مردم است. در ادامه خلاصه‌ای از تاریخچه بودجه‌ریزی در ایران طی جدول ۱ ارائه شده است.

آدام اسمیت^۱، ریکاردو^۲ و ژان باتیست^۳ از اقتصاددانان مکتب کلاسیک بودند که فعالیتهای اقتصادی را بسیار محدود می‌دانستند و معتقد بودند دولت را باید از هر گونه دخالتی در ساز و کار بازار منع کرد. به تعبیر آدام اسمیت اگر عدم تعادلی در اقتصاد به وجود آید دست نامرئی در داخل نظام اقتصادی آن عدم تعادلها را به تعادل خواهد رساند. تفکر مبتنی بر آزادی اقتصادی تا اواخر قرن نوزدهم ادامه داشت ولی در نیمه دوم این قرن تغییرات اجتماعی سیاسی و اقتصادی ناشی از بحران‌های اقتصادی، شرایط جدیدی را به وجود آورد و عواقب دو جنگ جهانی موجب شد این نوع تفکر علمای اقتصاد، مورد انتقاد قرار گیرد. با گذشت زمان و تحولات سریع دو قرن اخیر شیوه نگرش به دولت تغییر پیدا کرد و نظریه کلاسیک‌ها کنار گذاشته شد و نظریه جدیدی موسوم به "دولت رفاه اجتماعی" جایگزین آن شد که خواستار نقش فعالانه‌ی دولت بود. کمونیسم در واکنش افراطی نسبت به اقتصاد آزاد کلاسیک‌ها، "نظام متمرکز اقتصادی" را در پیش گرفت و انگیزه‌های فردی و آزادی‌های انسانی را در اسارت بوروکراسی دولتی قرار داد و این عدم تعادل منجر به فروپاشی و نابودی آن شد. نئوکلاسیک‌ها در واکنش به ایرادات و نواقص تفکر حاکمیت بازار، به اعتدال و انطباق نظریه با ضرورت‌های اقتصادی و اجتماعی زمان پرداختند. پس از گذشت چهار دهه بسیاری از باورها و فرضیه‌های دولتی کردن فعالیت‌ها، زیر سوال رفت و با اقدامات افراطی بعضی دولت‌ها، پدیده شکست دولت در مقابل شکست بازار بوجود آمد.

بیش از یک قرن از انقلاب مشروطه می‌گذرد، انقلابی که یکی از خواسته‌های اولیه آن شکل‌گیری نظام مالی و بودجه‌ریزی بود. اهداف مدنظر مشروطه‌خواهان در نظام بودجه‌ریزی، شکل‌گیری نظارت ملت بر دولت در امور مالیه عمومی، همسان شدن دستگاه‌های اجرایی کشور و ثبات کلان اقتصادی و مالی بوده ولی با گذشت سال‌ها هنوز غالب خواسته‌های آنها به صورت کامل محقق نگردیده است. (زمانی، ۱۳۹۸)

به نقل از سایت ویکی‌پدیا، نظام بودجه‌ریزی عمرانی در ایران به سال ۱۳۲۸ برمی‌گردد که مشتمل بر پنج برنامه عمرانی برای پیشرفت و عمران کشور بوده است که به اختصار به تشریح هر کدام پرداخته می‌شود.

۱- برنامه عمرانی اول اجرا شده بین سال‌های ۱۳۲۷ تا ۱۳۳۳: برای اجرای این برنامه کشور ایران از بانک جهانی درخواست ۲۵۰ میلیون دلار وام نمود و بانک آن را رد کرد. با ملی کردن نفت اجرای برنامه عمرانی اول متوقف شد و

³ Juan bastik

¹ Adam smite

² rekardo

جدول ۱ سابقه تاریخی بودجه ریزی در ایران مبتنی بر شکل گیری و ثبات رویه های بودجه ریزی

بازه زمانی	ویژگی دوره (تأکید بر روندهای کلی و زمان شکل گیری آنها)
دوره ۱۲۸۹ تا ۱۳۰۷	دوره شکل گیری تدریجی نهاد بودجه ریزی در ایران
دوره ۱۳۰۸-۱۳۲۰	دوره شکل گیری حساب ویژه درآمدهای نفتی و بودجه ریزی تفصیلی مبتنی بر مأموریت وزارخانه ها
دوره ۱۳۰۸-۱۳۱۷	دوره استفاده از عواید نفت فقط برای طرحهای عمرانی و سرمایه گذاری (عدم وابستگی بودجه به نفت)
دوره ۱۳۱۸ تا ۱۳۲۰	برداشت از نفت برای کسری بودجه (شکل گیری وابستگی بودجه به نفت)
سال ۱۳۲۰	جنگ جهانی دوم و تخریب نهاد اولیه بودجه ریزی
دوره ۱۳۲۱-۱۳۳۲	دوره چالش مداوم میان دربار و دولت برای کنترل یکدیگر و نبودن قانون بودجه به شکل مرسوم
دوره ۱۳۳۳-۱۳۳۴	تلاش ناموفق برای شکل گیری بودجه برنامه ای و وجود تعارض منافع میان سازمان برنامه و بودجه و وزارت اقتصاد
دوره ۱۳۳۴-۱۳۴۴	بودجه ریزی متمرکز، بودجه ریزی مبتنی بر قانون محاسبات عمومی (مصوب ۱۳۴۹ و اصلاحات بعدی آن) و قانون برنامه و بودجه (مصوب ۱۳۵۱)
در ادامه جدول سابقه تاریخی بودجه ریزی در ایران مبتنی بر شکل گیری و ثبات رویه های بودجه ریزی، محقق دوره ۱۳۹۷ تا ۱۳۹۹ را اضافه نموده است.	
دوره ۱۳۹۷-۱۳۹۹	بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد

منبع: زمانی، ۱۳۹۸

۳- پیشینه تحقیق

تحقیقات خارجی

آلن^۱ (۱۹۵۶) که یکی از صاحب نظران بحث خطا در پیش بینی بودجه است، عنوان می کند با توجه به بررسی صورت گرفته در مورد خطای پیش بینی بودجه در بریتانیا در طی سال های ۱۹۵۱ تا ۱۹۶۳، عوامل درونی و بیرونی سیستم اقتصادی از دلایل خطای برآورد است که بر سطح و کیفیت فعالیت در اقتصاد تاثیر می گذارد.

آشر^۲ (۱۹۷۸) در مقاله خود سعی دارد خطاهای موجود در برآورد بودجه و برآورد تجدید نظر شده در مورد درآمد و هزینه های دولت هند طی دوره ۱۹۶۷-۱۹۶۸ تا ۱۹۶۷-۷۶-۱۹۷۵ را بررسی کند. تجزیه و تحلیل داده ها نشان می دهد که در حالی که درآمد و هزینه ها تقریباً بطور مداوم دست کم گرفته شده اند، اما میزان خطای هزینه ها بسیار بیشتر بوده است. موارد فوق نشانگر نیاز به افزایش پیچیدگی های فنی روند پیش بینی است. طبق نظریه بازار کار، بنگاه های اقتصادی از کلیه اطلاعات موجود برای شکل گیری انتظارات عقلایی استفاده می کنند. اهداف مالی و دقت در پیش بینی بودجه می تواند یکی از مهمترین اطلاعاتی باشد که در شکل گیری انتظارات عقلایی در نظر گرفته شود. آشر با استفاده از ضریب نابرابری تیل بر اساس میانگین مربعات خطای پیش بینی، میزان خطاهای پیش بینی شده بودجه در هند را برای دوره ۱۹۹۰-۱۹۹۱ تا ۲۰۰۳-۲۰۰۴ تخمین زد و خطاها را به سه شاخص تعصب، تنوع نابرابر و تصادفی تجزیه نمود.

آزمون انتظارات عقلایی نشان داد که نه پیش بینی درآمد و نه هزینه در هند منطقی و معقول نیست. با این وجود بودجه سرمایه نسبت به بودجه درآمد، اشتباهات برآورد شده بیشتری را نشان داد. همچنین نتایج نشان داد که درجه خطاهای پیش بینی درآمد نسبتاً بیشتر از هزینه بود. با این وجود روند خاصی در خطاهای پیش بینی وجود ندارد.

دیویس^۳ (۱۹۸۰) در راستای مطالعات آلن، صحت پیش بینی بودجه را در بریتانیا در دوره ۱۹۵۱ تا ۱۹۷۸ مورد تجزیه و تحلیل قرار داد و با استفاده از سری زمانی و شاخص تیل آن را توسعه داد. نتایج تحقیق او حاکی از این بود که برآورد بودجه از درآمد، به دلیل خطای سیستماتیک ناشی از درآمدهای مالیاتی عمده، کمتر بوده است و تخمین مخارج نسبت به درآمد در دوره ۱۹۵۱ تا ۱۹۶۶ از دقت بالاتری برخوردار بوده است.

چکرابارتی و وارگس^۴ (۱۹۸۲) نیز در مطالعات خود نشان دادند که درآمد و مخارج دولت در طی دوره ۱۹۷۰ تا ۱۹۸۰ کمتر برآورد شده است ولی شیوه مشخصی در پیش بینی خطا و انعکاس این خطاها در تدوین بودجه موجود نیست و تنها اذعان داشتند که پیش بینی ها باید در جهت حرکت بیرونی متغیرها در اقتصاد باشد.

باچاریا و کوماری^۵ (۱۹۸۸) در ادامه مطالعات آشر به پیش بینی بودجه بر اساس انتظارات عقلایی در هند در طی دوره ۱۹۶۱ تا ۱۹۸۵ پرداختند. در این مقاله علاوه بر بکارگیری آزمون شاخص نابرابری تیل در محاسبه دامنه و منبع خطاها در

⁴ Chakrabarty and Varghese

⁵ Bhattacharya, B Band Kumari, Anita

¹ Allan

² Asher

³ Davise

یک ایالت دارای برآورد بالاتر از حد و برآورد درآمد ناشی از نقل و انتقالات پایین‌تر از حد و محافظه‌کارانه بود و پیش‌بینی درآمد ناشی از منابع طبیعی در دو ایالت محافظه‌کارانه و در دو ایالت خوش‌بینانه بوده‌است.

دشامپس^۴ (۲۰۰۴)، در مقاله‌ای با عنوان "بررسی تاثیر عوامل نهادی بر دقت پیش‌بینی: مطالعه موردی پیش‌بینی بودجه در ایالت واشنگتن"، به بررسی ارتباط بین تغییرات نهادی و دقت در پیش‌بینی پرداخته و بیان نمود که با ایجاد یک نهاد مستقل، فنی و غیرسیاسی در فرآیند پیش‌بینی و ارتقاء رابطه و هماهنگی بین کارشناسان و گروه پیش‌بینی کننده، دقت در پیش‌بینی افزایش خواهد یافت. برای این هدف با بکارگیری شاخص MAPE به تحلیل داده‌های ماهانه مربوط به مقادیر واقعی و پیش‌بینی درآمدهای بیمه‌ای و غیربیمه‌ای دولت ایالتی واشنگتن طی سالهای ۱۹۹۶ تا ۲۰۰۰ پرداخته‌است. نتایج تحقیق حاکی از این بود که به طور متوسط پیش‌بینی‌های ۶ ماهه نسبت به پیش‌بینی‌های یکساله دقت بیشتری داشته و همچنین دقت پیش‌بینی درآمدهای بیمه‌ای بیشتر از درآمدهای غیربیمه‌ای در دولت ایالتی واشنگتن است.

چاکرابرتی و سینها^۵ (۲۰۰۸) با استفاده از ضریب نابرابری تایلر به تجزیه و تحلیل خطای پیش‌بینی اجزا بودجه در طی سال‌های ۱۹۹۰ تا ۲۰۰۳ در هند پرداختند. او در مقاله خود با عنوان "پیش‌بینی بودجه در هند: خطای اجزا و آزمون انتظارات عقلایی" نشان داد در هر دو جزء درآمد و هزینه بودجه خطای پیش‌بینی وجود دارد. این در حالی است که پیش‌بینی درآمدهای واقعی دولت (درآمدهای مالیاتی، درآمد حاصل از مالکیت دولت) بالاتر از حد واقعی و پیش‌بینی درآمد حاصل از دارایی‌های سرمایه‌ای به طور عمده پایین‌تر از حد واقعی است.

ویگا و بوکاری^۶ (۲۰۰۹) در مقاله‌ای تحت عنوان "تاثیر سیاست بر خطای پیش‌بینی بودجه" به ویژگی‌های آماری خطاهای پیش‌بینی بودجه و عوامل تعیین کننده آنها در دو کشور فرانسه و پرتغال پرداخته‌اند. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که پیش‌بینی بودجه در شهرداری‌های پرتغال از نظر درآمد بیش از حد خوش‌بینانه و از نظر هزینه بدبینانه است. نتایج در ایالت‌های فرانسه کمی متفاوت‌تر است و در حالی که پیش‌بینی درآمدهای کل و سرمایه‌گذاری خوش‌بینانه بود، پیش‌بینی درآمد جاری، مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم و کلیه بخش‌های مربوط به هزینه‌های در نظر گرفته شده بدبینانه است و بخشی از این خطاها ناشی از تحریفات سیاسی است.

پیش‌بینی بودجه، به ارزیابی کارایی برآورد بودجه و بودجه تجدیدنظر شده پرداختند. نتیجه نشان داد تخمین‌ها دارای انحراف و اریب از درآمد و مخارج واقعی بوده‌اند و در مقایسه دهه هفتاد و هشتاد با دهه ۶۰ بدتر شده است.

هی لی^۱ (۱۹۹۱) نیز درآمدهای مالیاتی را مدنظر قرار داد و در مقاله‌ای تحت عنوان "تورش در پیش‌بینی درآمد" به مقایسه مقادیر واقعی و پیش‌بینی شده‌ی درآمدهای ناشی از مالیات بر ثروت، مالیات بر درآمد و مالیات محلی و سایر اقلام مالیاتی در بودجه‌ی دولت‌های محلی آمریکا در سالهای ۱۹۸۲ تا ۱۹۸۶ پرداخته و نقش تورش و عقلانیت در پیش‌بینی‌ها را با استفاده از تحلیل‌های آماری و مدل‌های اقتصادسنجی بررسی کرده‌است. نتایج نشان می‌دهد یک تورش سیستماتیک در پیش‌بینی همه منابع درآمدی وجود دارد. مالیات بر درآمد و مالیات بر ثروت دارای تورش خوش‌بینانه و سایر اقلام مالیاتی و مالیات محلی دارای تورش محافظه‌کارانه دارند.

مرچنت^۲ (۱۹۹۸) شیوه کنترلی را به سه بخش تقسیم نمودند. بخش اول: کنترل‌های رفتاری؛ بدان معنا که فعالیت کارشناسان توسط مدیران رصد می‌شود. این کنترل زمانی متمرکز است که مدیران از میزان کارایی و اثربخشی رفتار کارشناسان خود مطلع باشند.

بخش دوم: کنترل‌های اجتماعی؛ یعنی کارشناسان به گونه‌ای عمل کنند که باورها، اعتقادات، فرهنگ و جامعه‌ای که در آن رشد کرده‌اند، به آنها اجازه می‌دهد. بنابراین اثر این کنترل‌های درونی بر عملکرد آنها موثر است.

بخش سوم: کنترل بازده؛ هنگامی که مدیریت از ابزارهایی برای سنجش عملکرد کارشناسان استفاده می‌کند.

شریفال^۳ (۱۹۹۹) درآمدهای دولت را در خارج از ایران مورد مطالعه قرار داد و در پایان‌نامه خود تحت عنوان "بررسی عملکرد پیش‌بینی درآمد دولت‌های محلی در کانادا" به بررسی خطای پیش‌بینی درآمدهای ناشی از مالیات بر درآمد، مالیات بر شرکت‌ها، مالیات بر فروش و سوخت، درآمد کسب شده از منابع طبیعی و حمل‌ونقل برای ۶ ایالت کانادا در طی سال‌های ۱۹۷۰ تا ۱۹۸۶ پرداخت. برای این منظور از شاخص‌های آماری مانند میانگین خطا، قدرمطلق میانگین خطا، جذر میانگین مجذور خطا و مدل‌های رگرسیونی استفاده نموده‌است و به این نتیجه رسید که به طور متوسط مالیات بر درآمد در همه ایالت‌ها دارای تورش محافظه‌کارانه و مالیات بر شرکت‌ها دارای برآورد بالاتر از حد واقعی (خوش‌بینانه) بوده‌است. مالیات بر فروش سوخت به جز

⁴ Deschamps Elaine

⁵ Chakraborty Lekha S, Sinha Darshy

⁶ Francisco José VEIGA, Mamadou BOUKARI

¹ Hee lee young

² Merchant

³ Sharifal

ماوجه و ادهیمبو^۴(۲۰۲۰) در بررسی عوامل تعیین کننده کسری مالی نقش نظریه ریکاردی، کینزی، نئوکلاسیک و فرضیه چرخه بودجه سیاسی را در مورد کسری بودجه و تاثیرات آن بر سایر متغیرات را برجسته می کند. بررسی مطالعات آنها حاکی از آن است که رشد اقتصادی، بدهی، نرخ بیکاری، باز بودن تجارت، سطح شهر نشینی، حوادث طبیعی، تورم، کمک ها، هزینه های نظامی و همچنین عوامل سیاسی مهم ترین عوامل کسری بودجه است.

تحقیقات داخلی

عباسیان و همکاران (۱۳۹۰) در مقاله خود تحت عنوان "تحلیل خطای پیش بینی درآمدهای مالیاتی دولت در اقتصاد ایران"، خطای پیش بینی درآمدهای مالیاتی خود دولت را در طی سالهای ۱۳۵۰ تا ۱۳۸۵ مورد ارزیابی قرار داده است. در این تحقیق با استفاده از معادله رگرسیون و شاخص های آماری میانگین درصد خطا، جذر میانگین مجذور خطا، میانگین قدر مطلق درصد خطا و ضرایب نابرابری تایل، خطای پیش بینی درآمد ناشی از مالیات بر اشخاص حقوقی، مالیات بر درآمد، مالیات بر ثروت، مالیات بر واردات و مالیات بر مصرف و فروش را تحلیل نموده است. نتایج تحقیق نشان می دهد به طور متوسط در طول دوره بررسی برآورد مالیات بر درآمد، مالیات بر ثروت، مالیات بر واردات و مالیات بر مصرف و فروش بالاتر از حد واقعی و برآورد مالیات بر اشخاص حقوقی پایین تر از حد واقعی و محافظه کارانه بوده است.

اربابیان و همکاران (۱۳۹۱) نیز در مورد خطای پیش بینی بودجه مطالعاتی انجام دادند و در مقاله ای تحت عنوان "بررسی خطای پیش بینی بودجه ایران طی سال های ۱۳۸۷-۱۳۴۴"، علت خطا در پیش بینی بودجه را تاخیر در زمان اجرا عنوان کردند. آنها در این پژوهش دامنه خطای پیش بینی بودجه را با استفاده از شاخص نابرابری تیل طی این دوره زمانی ۱۳۸۷-۱۳۴۴ محاسبه و اجزای خطای برآورد درآمد و مخارج بودجه را نیز تعیین نمودند. نتایج حاصل این پژوهش نشان داد که در اغلب سالها درصد خطای پیش بینی درآمد و مخارج بودجه طی این دوره قابل ملاحظه می باشد همچنین دامنه خطای برآورد درآمد در طول سال های مورد بررسی بیشتر از دامنه خطای برآورد مخارج بوده است.

نصراللهی و شاکر اردکانی (۱۳۹۴) برای تحلیل خطای پیش بینی درآمد مالیاتی، درآمد نفت و گاز، درآمد ناشی از

یکی دیگر از مهم ترین عواملی که مسبب بروز خطا در تخمین بودجه می گردد، آشفتگی است. در شرایط بحران و بی ثباتی اقتصادی دولت ها باید سطح مخارج خود را کاهش بدهند و شیوه های کنترلی خود را در راستای رسیدن به اهداف خود تغییر دهند (جانسون و سیوربو، ۲۰۱۴).

محققان زیادی در این زمینه مطالعه انجام داده اند. یکی از شیوه های کنترلی مذکور، شیوه کنترل بودجه انقباضی است. در اصطلاح به شرایطی که مدیران از اختیارات خود بهره می گیرند تا به کمک کنترل های مناسب به اهداف بودجه ای دست یابند، کنترل بودجه انقباضی (TBC) گفته می شود. پژوهشگری همچون مرچنت (۱۹۸۵، ۱۹۹۸)، تاثیر روش (TBC) را در بخش خصوصی مورد بررسی قرار دادند که نتایج رضایت بخش بود. در همین راستا محقق دیگری مانند الشعیبیه و بتول (۲۰۱۴)، ترغیب به بررسی (TBC) در بخش دولتی شدند. زیرا بودجه ریزی در شرایط بی ثباتی و آشفتگی مسئله بسیار مهمی برای دولت هاست تا بتوانند برنامه های مدنظر خود را با حداقل انحراف بودجه محقق نمایند.

به عقیده جانسون و سیوربو^۱(۲۰۱۴) به کارگیری سیاست های (TBC) در فرآیند بودجه ریزی باعث کاهش معنادار در انحراف بودجه می گردد؛ به خصوص در شرایطی که آشفتگی بودجه وجود دارد و بودجه از سالی به سال دیگر نوسان دارد.

به عقیده الشعیبیه و بتول^۲(۲۰۱۴)، انحراف بودجه در سال های گذشته دارای اثرات روانی بر مدیران است و لذا باعث می گردد آنها در به کارگیری (TBC) برای جلوگیری از تکرار انحراف بودجه در سال های بعد تمایل بیشتری از خود نشان دهند.

گریلوس^۳(۲۰۱۷) در پژوهش خود به بررسی ارتباط بین بودجه ریزی مشارکتی، فقر و انحراف بودجه پرداخته و یکی از مولفه های (TBC) یعنی مشارکت و همفکری کارشناسان در فرآیند بودجه ریزی را مورد بررسی قرار داد. نتیجه حاکی از این بود که هرگاه در فرآیند بودجه ریزی، مشارکت صورت نگیرد، منابع بودجه ای کمتری به شهرهای کمتر توسعه یافته تخصیص می یابد و همچنین انحراف بودجه بیشتر خواهد بود.

دولت ها برای برقراری رفاه در جامعه، به منابع مالی نیاز دارند. در ایران عمده این منابع از محل درآمد مالیاتی، درآمد نفت و درآمدهای مالی تشکیل می شود که در قالب بودجه جاری، تملک دارایی سرمایه ای و مالی هزینه می شود.

³ Grillos

⁴ Maweje & Odhiambo

¹ Johansson & Siverbo

² Al-Shaibie & Batool

قرار دادند. بر اساس مطالعات ایشان، سهم دولت از تولید ناخالص داخلی در متغیرهای اقتصادی در سال ۱۳۹۶ معادل ۱۸ و ۲۵ درصد در نظر گرفته می‌شود. هر میزان که سهم دولت از تولید ناخالص داخلی بیش تر شود، سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در سال‌های اول حالت افزایش به خود گرفته اما در بلندمدت کاهش یافته‌است. با افزایش سرمایه‌گذاری دولت در بخش عمرانی به دنبال خود متغیرهای دیگری همانند تولید، رفاه مردم، پس‌انداز، و سایر متغیرهای کلان اقتصادی نیز افزایش می‌یابد که در نتیجه، در جامعه نیز رونق اقتصادی به وجود می‌آید. بنابراین، می‌توان بیان کرد که دولت با افزایش سهم عمرانی خود در بودجه سالانه می‌تواند اثر مثبتی بر متغیرهای کلان اقتصاد جامعه در کوتاه‌مدت داشته باشد. بر همین اساس با کنترل متغیرهای کلان اقتصادی می‌توان از انحراف بودجه که نشأت گرفته از تغییرات متغیرهای کلان اقتصادی است جلوگیری کرد.

ساعدی و درگاهی (۱۴۰۰)، در تحقیق خود به عوامل ساختاری بودجه، شرایط اقتصاد کلان و اقتصاد سیاسی اشاره نمودند که در ایجاد کسری بودجه مزمن نقش موثری دارد. نتایج تحقیق آنها حکایت از این دارد که نسبت تراز عملیاتی و سرمایه‌ای به GDP به عنوان شاخص کسری بودجه با اندازه دولت، نسبت نوسان‌های درآمد دولت، نسبت سرمایه‌گذاری دولتی به سرمایه‌گذاری کل، شکاف تولید، شکاف تورم و شاخص نابرابری درآمد دارای رابطه مستقیم است.

در تحقیقات بررسی شده در پیشینه تحقیق مشخص گردید هر کدام از منظرهای متفاوت به بودجه‌ریزی و انحراف بودجه پرداخته‌اند. در مقاله پیش‌رو با بررسی همه این ابعاد و زوایا و با مصاحبه با خبرگان سازمان میراث فرهنگی عوامل موثر بر بودجه‌ریزی و انحراف بودجه استخراج شد.

۴- سوالات تحقیق

- ۱) آیا تفاوت معنادار آماری بین بودجه و عملکرد طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای در حوزه‌های مختلف سازمان میراث فرهنگی صنایع دستی و گردشگری وجود دارد؟
- ۲) عوامل توضیح دهنده انحراف بودجه از عملکرد در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای کدام است؟
- ۳) عوارض ناشی از انحراف بودجه از عملکرد در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای چیست؟
- ۴) راهکارهای کاهش انحراف بودجه در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای کدام است؟

مالکیت و انحصارات و درآمد حاصل از فروش کالا و خدمات دولت طی سال‌های ۱۳۵۲ تا ۱۳۹۰، در پژوهشی تحت عنوان "بررسی عملکرد طراحان بودجه در پیش‌بینی درآمدهای دولت در اقتصاد ایران"، نشان دادند که بر مبنای تجزیه و تحلیل با شاخص‌های آماری به طور متوسط در طول دوره مورد بررسی برآورد طراحان بودجه از همه درآمدهای دولت بالاتر از حد بوده و بالاترین خطای پیش‌بینی آنها مربوط به درآمدهای حاصل از انحصارات و مالکیت دولت بوده‌است. همچنین عمده خطای پیش‌بینی هر چهار نوع درآمد دولت، غیرسیستماتیک و بیشتر تحت تاثیر شوک‌ها و عوامل خارج از کنترل است.

حاجیه و شمسی (۱۳۹۴)، در تحقیقی که صورت دادند به بررسی اثر کنترل بودجه بر انحرافات و انعطاف‌پذیری بودجه شهرداری‌های کشور (در دوران‌های ثبات و آشفتگی بودجه‌ای) پرداختند. نتیجه حاکی از این بود که کنترل بودجه در دوران ثبات و آشفتگی بودجه‌ای، به طور معناداری موجب کاهش انحرافات بودجه‌ای می‌شود. همچنین کنترل بودجه در دوران ثبات و آشفتگی به طور معناداری موجب افزایش انعطاف‌پذیری بودجه می‌شود.

صالحی (۱۳۹۵) در پژوهش خود به بررسی اثر استفاده از کنترل بودجه انقباضی بر انحراف بودجه شهرداری مشهد پرداخت و از طریق تحلیل داده‌های بودجه‌ای سال‌های ۹۲ و ۹۳ به روش آرشویی و دریافت داده‌های مربوط به (TBC) به روش پیمایشی در سال ۱۳۹۵ به این نتیجه رسید که استفاده از روش (TBC) باعث کاهش انحراف بودجه شهرداری مشهد می‌شود.

ایران در چند سال اخیر به دلیل مشکلات عدیده مانند تحریم‌های اقتصادی، بی‌ثباتی قیمت نفت و... با بحران و بی‌ثباتی مواجه‌است و طبیعتاً درگیر آشفتگی بودجه می‌شود (رضایی و همکاران، ۱۳۹۴).

بذرافشان و خدای پور (۱۳۹۶)، از مدل پژوهش جانسون و سیوربو (۲۰۱۴) و حاجیه و شمسی (۱۳۹۴) الگو گرفته و دو متغیر انحراف سال‌های گذشته و آشفتگی بودجه مدل انواری رستمی و همکاران (۱۳۹۴) را وارد مدل خود نموده‌است. نتیجه تحقیق نشان داد ارتباط بین (TBC) و انحراف بودجه معکوس و معنادار است. اما متغیر تعدیلگر آشفتگی اثری معنادار در این رابطه ندارد. به عبارت دیگر نظارت دقیق و جزئی مدیریت بر بودجه و عدم پذیرش اصلاح بودجه که همگی از مولفه‌های کنترل بودجه هستند، باعث افزایش دقت کارشناسان در فرایند بودجه‌ریزی خواهد شد و طبیعتاً باعث کاهش انحراف بودجه خواهد بود.

غفاری فرد و همکاران (۱۳۹۹)، به تاثیر نقشه بودجه تملک در متغیرهای اقتصادی پرداختند و نتیجه آن را مورد سنجش

۵- روش تحقیق

پژوهش حاضر با استفاده از "روش آمیخته اکتشافی"^۱ اجرا می‌شود. در طرح‌های پژوهشی آمیخته اکتشافی، محقق ابتدا به جمع‌آوری داده‌های کیفی می‌پردازد. انجام این مرحله پژوهشگر را به توصیف جنبه‌های متعددی از پدیده سوق می‌دهد. با استفاده شناخت این مرحله، امکان صورتبندی گزاره‌ها درباره بروز پدیده مورد مطالعه مهیا می‌شود. پژوهش مستلزم اجرای طرح پژوهشی چند مرحله‌ای است که طی گام‌های زیر به چهار سوال مطروحه پاسخ داده شده‌است که برای سهولت بررسی، در قالب جدول ۲ آورده شده است.

جدول ۲- خلاصه نوع تحقیق و روش اندازه گیری در پژوهش

سوال	نوع تحقیق	روش اندازه گیری
۱	کمی	آزمون آماری مقایسه میانگین ها
۲	آمیخته	کیفی: تحلیل تم متون علمی و مصاحبه کمی: رگرسیون
۳	کیفی	کیفی: تحلیل تم متون علمی و مصاحبه
۴	کیفی	کیفی: تحلیل تم متون علمی و مصاحبه

جدول ۳- ویژگی‌های مصاحبه شوندهگان

پست سازمانی	مقطع	تعداد	میانگین سالهای خدمت
معاون سازمان میراث	دکتری تخصصی	۴	۲۲ سال و ۲ ماه
	کارشناسی ارشد	۰	-
مدیر کل سازمان میراث	دکتری تخصصی	۳	۱۹ سال و ۵ ماه
	کارشناسی ارشد	۱	۱۸ سال
کارشناس خبره سازمان میراث	دکتری تخصصی	۰	-
	کارشناسی ارشد	۲	۱۸ سال و ۶ ماه
سرپرست دیوان محاسبات مستقر در سازمان	دکتری تخصصی	۰	-
	کارشناسی ارشد	۱	۲۳ سال
بازرس کل کشور	دکتری تخصصی	۰	-
	کارشناسی ارشد	۲	۱۵ سال
کارشناس سازمان برنامه و بودجه	دکتری تخصصی	۰	-
	کارشناسی ارشد	۳	۲۶ سال و ۳ ماه
اساتید دانشگاه	هیئت علمی دانشگاه تهران	۲	۲۵
جمع کل نمونه			۱۸ نفر

جدول ۴ مشخصات متون علمی

نوع متون علمی	محل چاپ	فراوانی
مقاله	Journal of economics-2018-2019	۱
	Management Accounting Research-2014	۱
	Journal of economics and management-2017	۱
	World Development-2017	۱
	European Journal of Political Economy-2013	۱
	تحقیقات توسعه اقتصادی- ۱۳۹۱	۱
	پژوهشنامه اقتصاد و کسب و کار - ۱۳۹۶	۱
	حسابداری سلامت - ۱۳۹۴-۱۳۹۶	۲
	پژوهش های رشد و توسعه اقتصادی - ۱۳۹۵	۱
	حسابداری دولتی - ۱۳۹۶	۱
	پژوهش و برنامه ریزی در آموزش عالی- ۱۱۳۹۳	۱
	بررسی های بازرگانی - ۱۳۸۶-۱۳۹۱	۲
	امنیت اقتصادی- ۱۳۹۵	۱
	راهبردی اقتصادی- ۱۳۹۶	۱
	برنامه ریزی و توسعه گردشگری- ۱۳۹۷	۱
	توسعه سازمانی پلیس- ۱۳۹۶	۱
مطالعات مدیریت گردشگری - ۱۳۹۱	۱	

بر همین اساس در این پژوهش برای تعیین مولفه‌هایی که انحراف بودجه را توضیح می‌دهند از بررسی متون علمی و مصاحبه با خبرگان استفاده می‌شود مشخصات متون علمی در جدول شماره ۳ و ویژگی‌های مصاحبه شوندهگان در جدول شماره ۴ ارائه شده‌است. روش مورد استفاده تحلیل تم می‌باشد که با یک رویکرد "نوع شناسی"^۲ به کار گرفته می‌شود. به این معنا که این تحقیق در مدل‌سازی عوامل موثر بر انحراف لزوماً به دنبال تعیین برترین رویکرد در ادبیات یا از دیدگاه خبرگان نیست، بلکه به دنبال بررسی عوامل در ابعاد خردتر و اختصاصی میراث است. پس از گذار از این مرحله، پژوهشگر می‌تواند از طریق جمع‌آوری داده‌های کمی، گزاره‌ها را آزمون کند. از این رو در تحقیق حاضر پس از تعیین مولفه‌های موثر بر انحراف بودجه در راستای تبیین مدل، مدل انحراف بودجه بیان آماری و برازش شده‌است. در این مرحله می‌توان راجع به ورود یا عدم ورود هر یک از مولفه‌های شناسایی شده مرحله قبل در مدل نتیجه‌گیری نمود و به مدل مناسب دست یافت. روش تحقیق مورد استفاده در این ارتباط توصیفی از نوع همبستگی (تحلیل رگرسیون) بوده‌است. از لحاظ هدف پژوهش از نوع کاربردی و به لحاظ ماهیت از نوع آمیخته است.

² Typology

¹ Exploratory Mixed Method

در تحقیق حاضر وجود انحراف معنادار با مقایسه مبالغ بودجه تملک دارایی سرمایه‌ای و عملکرد و بهره‌گیری از آزمون مقایسه میانگین‌ها بررسی شده‌است. پس از انجام آزمون کلموگروف و تأیید معناداری انحرافات، برای تعیین مولفه‌های موثر بر انحراف بودجه از ادبیات موضوعی و متون علمی بهره گرفته شد. بر اساس تحلیل تم مولفه‌های موثر شناسایی و در گام بعدی با مصاحبه‌های انجام شده با ۱۸ نفر از خبرگان نتیجه حاصل از متون علمی پالایش گردید. پس از انجام مصاحبه با خبرگان مجدداً تحلیل تم صورت پذیرفته‌است و مولفه‌های موثر بر انحراف استخراج شد. برای مولفه‌های کیفی حاصل شده، یک شاخص اندازه‌گیری کمی انتخاب و مقادیر کمی مولفه‌ها مشخص شد. حال با انجام تحلیل رگرسیون معناداری ضرایب هر یک از مولفه را تعیین و سرانجام در مدل پیشنهادی تحقیق قرار می‌گیرد. در ادامه برای پاسخ به سوال سوم و چهارم مبنی بر عوارض انحراف بودجه و یافتن راهکار کاهش آن، با انجام مصاحبه با خبرگان و تحلیل تم نتایج حاصل می‌شود. در تحقیق حاضر از نرم افزار eviews استفاده می‌شود. فرآیند و مراحل اصلی تحقیق حاضر در نمودار ۱ تصویر شده است:

فرآوانی	محل چاپ	نوع متون علمی
۱	رسالت مدیریت دولتی- ۱۳۹۱	
۱	مطالعات مدیریت و حسابداری- ۱۳۹۵	
۱	روش شناسی علوم انسانی- ۱۳۸۷	
۱	سیاستهای راهبردی و کلان- ۱۳۹۴	
۱	چالش های بودجه ریزی عملیاتی در کشور	
۱	پژوهش های اقتصادی- ۱۳۹۵	
۱	تحقیقات مالی	
۱	برنامه ریزی و بودجه	
۱	پژوهش های معماری و شهرسازی اسلامی و تاریخی ایران	
۱	نظام بودجه ریزی عملیاتی بر مبنای عملکرد	
۱	جعفر باباجانی- ۱۳۸۲	کتاب
۱	اسفندیار فرج وند- ۱۳۸۰	پایان نامه
۱	محمد مرادی- ۱۳۹۱	
۱	مهدی رسولی- ۱۳۸۹	
۱	نوشین صالحی- ۱۳۹۵	
۳۴	جمع	



نمودار ۱- فرآیند و مراحل انجام تحقیق

منبع: یافته‌های محقق

طرح به دلیل شرایط خاصیشان حذف شدند و ۱۷ طرح به صورت مستمر ساری و جاری بوده‌است. با توجه به اینکه دوره تحقیق ۱۶ سال بوده، در نمونه تحقیق ۲۷۲ سال-طرح برای آزمون کمی سوال اول مورد استفاده قرار گرفت. گزارشات عملکرد نیز در تمامی سال‌های مورد بررسی وجود داشته که همه آنها

۶- جامعه آماری

جامعه تحقیق برای بررسی و پاسخ به سوال اول، کلیه موافقتنامه‌ها و گزارشات عملکرد سازمان میراث فرهنگی از سال ۱۳۸۴ تا سال ۱۳۹۹ می‌باشد. تعداد کل موافقتنامه‌ها مشتمل بر ۲۸۵ طرح تملک دارایی سرمایه‌ای است که از این میان ۲۶۸

۷- روش نمونه‌گیری

به دلیل موردی بودن موضوع پژوهش، کلیه جامعه آماری مورد بررسی قرار گرفت و نمونه‌گیری انجام نشد.

۸- یافته‌های تحقیق

همانگونه که پیشتر بیان شد این پژوهش به روش آمیخته‌است و ترکیبی از روش‌های کیفی و کمی با هم برای مدل‌سازی عوامل موثر بر انحراف بودجه به کار گرفته شده‌است. در ابتدا برای بررسی لزوم اجرای تحقیق، معنادار بودن انحرافات بررسی می‌شود. سپس ادبیات موضوع با استفاده از روش تحلیل تم مورد واکاوی قرار گرفته و برای اطمینان از در نظر گرفته شدن شرایط محیطی ایران و سازمان میراث فرهنگی، مصاحبه‌ای با خبرگان ترتیب داده شد. نتایج حاصل از تحلیل داده‌های کیفی با شاخص‌های کمی اندازه‌گیری و با روش رگرسیون برازش شد.

۸-۱- تحلیل کمی انحرافات بودجه و عملکرد

برای پاسخ به سوال اول مبنی بر "آیا انحراف معناداری بین بودجه و عملکرد طرح‌های تملک دارایی سرمایه‌ای سازمان میراث فرهنگی وجود دارد؟"، اطلاعات بودجه و عملکرد استخراج شده از موافقتنامه‌ها به تفکیک برنامه‌های پنجساله دسته‌بندی و مبالغ بودجه و عملکرد و درصد انحراف بودجه از عملکرد نگاشته شد. میزان بودجه و عملکرد و انحرافات براساس برنامه‌های توسعه کشور در جدول ۵ آورده شده‌است که میزان و درصد انحرافات را در برنامه‌های توسعه‌ای نشان می‌دهد. همانطور که ملاحظه می‌شود بیشترین انحرافات در برنامه پنجم توسعه می‌باشد.

جمع‌آوری و مورد بررسی قرار گرفت. جامعه آماری برای بخش کیفی سوال دوم، سوم و چهارم در ارتباط با متون علمی عبارت است از مقالات نمایه شده رشته حسابداری، فصلنامه‌ها، مجلات و سایر منابع علمی موجود در پایگاه‌های علمی معتبر که شامل ۳۴ متن علمی می‌باشد. جامعه آماری در ارتباط با مصاحبه شوندگان شامل ۱۸ نفر. به لحاظ موردی بودن موضوع تحقیق، مصاحبه تا آنجا ادامه می‌یابد که محقق به نقطه اشباع برسد. بدان معنا که ادامه مصاحبه با جامعه کمکی به تکمیل و مشخص نمودن یک مقوله نظری نکند و در نتایج حاصله تغییری ایجاد ننماید (بازرگان، ۱۳۸۸). از آنجا که در پژوهش‌های کیفی فرآیند گردآوری و تفسیر داده‌ها، فرایند پویا است، در هنگام برگزاری مصاحبه‌ها، تحلیل داده‌ها بر اساس کدگذاری آنها و مقایسه داده‌های به دست آمده از مصاحبه‌های متفاوت، به طور همزمان انجام گرفت. پس از پیاده‌سازی متن‌های تکمیل شده و فرآیند کدگذاری داده‌ها کامل شدند و در نهایت بر اساس تحلیل تم ۱۳ متغیر مشخص گردید. در مرحله بعد با توجه به مصاحبه انجام شده با خبرگان، محقق برای هر کدام از متغیرها یک شاخص کمی تعیین و بر اساس اطلاعات و گزارشات سازمان، مقادیر کمی استخراج و آزمون رگرسیون انجام شد. در نهایت وزن هر یک از متغیرها مشخص و مدل انحراف بودجه تدوین و ارائه شد. در مورد تحلیل رگرسیون با توجه به شیوه انتخاب شده که رگرسیون طولی-مقطعی است، متغیرهای کیفی احصاء شده برای هر یک از سه حوزه تخصصی میراث فرهنگی در طی بازه ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۹ مورد مطالعه قرار می‌گیرد.

جدول ۵ انحراف بین بودجه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و عملکرد بر اساس برنامه پنجساله

برنامه توسعه پنجساله	بودجه تملک دارایی سرمایه ای ^۱ (میلیون ریال)	عملکرد ^۲ (میلیون ریال)	تفاوت انحراف ^۳ (میلیون ریال)	درصد انحراف با جمع کل‌ها ^۴	درصد انحراف ^۱
برنامه چهارم	۷.۴۷۵.۹۳۶	۵.۴۵۱.۰۷۸	۲.۰۲۴.۸۵۸	۲۷	۲۹۱۷
برنامه پنجم	۱۱.۲۳۸.۰۴۴	۶.۲۰۴.۹۶۰	۵.۰۳۳.۰۸۴	۴۵	۴۴۶۲
برنامه ششم	۸.۶۱۱.۲۱۳	۵.۶۱۳.۰۸۷	۲.۹۹۸.۸۵۸	۳۵	۱۷۳۸

منبع: یافته‌های محقق

از بررسی معنادار بودن مولفه‌های موثر، نرمال بودن داده‌ها بررسی شد. آزمون زوجی^۱ برای داده‌های نرمال و آزمون ویلکاکسون^۲ برای داده‌های غیرنرمال استفاده گردید. معنادار بودن انحرافات در هر سال و طی برنامه‌های توسعه پنج ساله چهارم و پنجم و ششم و نهایتاً در کل بازه ۱۶ ساله توسط

$$c = a - b$$

$$d = (a-b)/a * 100$$

$$f = \sum_{i=1}^{17} [(ai - bi)/ai] * 100$$

i : طرح تملک دارایی سرمایه‌ای

درصد انحرافات هر یک از طرح‌ها نیز مشخص گردید و متناسب با نوع داده‌ها به بررسی معنادار بودن انحرافات پرداخته شد. قبل

² Wilcoxon matched test

¹ Paired sample T- test

آزمون‌های مطروحه صورت گرفته و خلاصه آن در جدول ۶ به نمایش گذاشته شده‌است.

جدول ۶ انحرافات معنادار بین بودجه تملک دارایی سرمایه‌ای و عملکرد

بازه زمانی	نرمالیته	مقدار t	Sig	نتیجه در سطح $\alpha=0/05$
سال ۸۴	نرمال	۳/۴۵۵	۰/۰۰۳	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
سال ۸۵	نرمال	۳/۲۴۷	۰/۰۰۵	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
سال ۸۶	نرمال	۴/۵۲۳	۰/۰۰۰	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
سال ۸۷	نرمال	۲/۱۱۷	۰/۰۵۰	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
سال ۸۸	نرمال	۴/۴۷۸	۰/۰۰۰	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
سال ۸۹	نرمال	۳/۰۳۰	۰/۰۰۸	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
سال ۹۰	نرمال	۴/۷۶۶	۰/۰۰۰	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
سال ۹۱	نرمال	۴/۶۵۴	۰/۰۰۰	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
سال ۹۲	نرمال	۳/۸۰۷	۰/۰۰۲	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
سال ۹۳	نرمال	۴/۳۹۷	۰/۰۰۰	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
سال ۹۴	نرمال	۴/۶۴۷	۰/۰۰۰	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
سال ۹۵	نرمال	۳/۳۱۴	۰/۰۰۵	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
سال ۹۶	نرمال	۴/۵۸۳	۰/۰۰۰	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
سال ۹۷	نرمال	۲/۱۴۱	۰/۰۴۹	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
سال ۹۸	نرمال	۲/۸۳۹	۰/۰۱۲	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
سال ۹۹	نرمال	۳/۵۴۶	۰/۰۰۳	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
برنامه چهارم توسعه ۸۴-۸۹	غیر نرمال	-۸/۱۷۴	۰/۰۰۰	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
برنامه پنجم توسعه ۹۰-۹۵	غیر نرمال	-۸/۲۰۹	۰/۰۰۰	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
برنامه ششم توسعه ۹۶-۹۹	غیر نرمال	-۵/۳۷۷۳	۰/۰۰۰	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
کل سالها	غیر نرمال	-۱۲/۷۱۴	۰/۰۰۰	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
برنامه ۳۰۲۳۳۰۰۱	نرمال	-۴/۳۴۳	۰/۰۰۰	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
برنامه ۳۰۲۳۳۰۰۲	نرمال	-۱/۳۴۲	۰/۰۹۷	تفاوت معنادار آماری وجود ندارد
برنامه ۳۰۲۳۳۰۰۳	نرمال	-۳/۷۱۷	۰/۰۰۶	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
برنامه ۳۰۲۳۳۰۰۴	نرمال	-۲/۵۰۶	۰/۰۲۵	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
برنامه ۳۰۲۳۳۰۰۵	نرمال	-۲/۸۰۷	۰/۰۱۴	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
برنامه ۳۰۲۳۳۰۰۶	نرمال	-۲/۷۶۶	۰/۰۱۸	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
برنامه ۳۰۲۳۳۰۰۷	نرمال	-۳/۲۹۷	۰/۰۰۵	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
برنامه ۳۰۲۳۳۰۰۸	نرمال	-۴/۰۸۱	۰/۰۰۱	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
برنامه ۳۰۲۳۳۰۰۱	نرمال	-۳/۳۲۹	۰/۰۰۵	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
برنامه ۳۰۲۳۳۰۰۲	غیر نرمال	-۲/۴۱۷	۰/۰۱۶	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
برنامه ۳۰۲۳۳۰۰۴	نرمال	-۳/۳۸۰	۰/۰۰۴	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
برنامه ۳۰۲۳۳۰۰۵	نرمال	-۴/۴۶۳	۰/۰۰۱	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
برنامه ۳۰۲۶۳۰۰۱	نرمال	-۳/۰۸۰	۰/۰۰۸	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
برنامه ۳۰۲۶۳۰۰۲	نرمال	-۲/۷۴۸	۰/۰۱۶	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
برنامه ۳۰۲۶۳۰۰۳	نرمال	-۲/۷۳۲	۰/۰۱۶	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
برنامه ۳۰۲۶۳۰۰۹	نرمال	-۲/۳۰۸	۰/۰۳۷	تفاوت معنادار آماری وجود دارد
برنامه ۳۰۲۳۴۰۲۰	نرمال	-۳/۰۹۸	۰/۰۰۸	تفاوت معنادار آماری وجود دارد

منبع: یافته‌های محقق

عامل سوم: شماره کدهای مربوط به متن علمی یا مصاحبه است در این تحقیق از شماره "۰۱" تا "۹۹" به شرط آنکه تعداد کدها در یک متن یا مصاحبه از ۱۰۰ تجاوز نکند، می توان اختیار نمود. در جدول ۷ ترتیب این عوامل در کدگذاری به تصویر کشیده شده است.

جدول ۷- کدگذاری

شماره کد در یک واحد تحلیل	شماره واحد تحلیل	نوع داده ها (متن یا مصاحبه)
بین ۰۱ تا ۹۹	متون بین ۰۱ تا ۳۴ مصاحبه بین ۰۱ تا ۱۸	P یا I

در مورد متون علمی، کدهای موجود با خط کشیدن با ماژیک بر روی آنها مشخص شده و شماره کد با منطق فوق تعیین می گردد. همچنین در مورد مصاحبه ها، پس از تایپ کردن ها، کدهای موجود شناسایی و علامت گذاری و شماره گذاری شد.

مرحله ۳. جستجوی تمها: با کدگذاری متون علمی تمهای فرعی و سپس اصلی شکل می گیرد. سپس با کدگذاری مصاحبه و مقایسه با کدگذاری اولیه یک سری تمها به تم های اصلی و فرعی افزوده و برخی از تمهای اصلی یا فرعی حذف شود.

مرحله ۴. بازبینی تمها: محقق مجموعه ای از تمها را ایجاد کرده و آنها را مورد بازبینی قرار می دهد. در این تحقیق پس از بازبینی تمهای حاصل از متون علمی، چهار تم اصلی عوامل اقتصادی، سیاسی، اجرایی و اجتماعی و دوازده تم فرعی نرخ ارز، نرخ تورم، نرخ بهره، شیوه تامین مالی و نقدینگی، تحریم، درآمد ملی، چرخه انتخابات، امنیت، قانونی، انسانی، ساختاری و اشتغال حاصل می گردد.

مرحله ۵. تعریف و نام گذاری تمها: در این تحقیق تمهایی که در بالا اشاره شد را تعریف کرده و مورد بازبینی مجدد قرار می گیرد. بر اساس تمهای حاصل شده، با خبرگان مصاحبه می شود و نظرات آنها در مورد صحت و درستی تمها اخذ می شود. بر اساس پاسخهای اخذ شده مجدداً تمها مورد بررسی و تحلیل قرار می گیرد. در این مرحله برخی تمها حذف و برخی اضافه می گردد.

مرحله ۶. تهیه گزارش: محقق مجموعه ای از تمهای پالایش شده را این مرحله شامل تحلیل پایانی و نگارش گزارش است. نتایج حاصل از تحلیل تم متون علمی و مصاحبه ها در فصل چهارم ارائه شده و بر این اساس در فصل پنجم نتایج کلی حاصل گردیده است.

همانطور که در بررسی جدول ۶ ملاحظه می شود انحراف بودجه و عملکرد طرح های مورد مطالعه در تمامی سال ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۹ معنادار نشان داده شده است. همچنین در بررسی برنامه چهارم، پنجم و ششم توسعه پنجساله کشور نیز معنادار بودن انحراف بین بودجه و عملکرد مشهود است. تک تک برنامه های مورد مطالعه نیز در بازه زمانی ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۹ دارای انحراف معناداری هستند. لذا ضرورت بررسی عوامل موثر بر این انحراف لازم می باشد.

۲-۸- تحلیل کیفی مولفه های موثر بر انحراف بودجه تملک دارایی سرمایه ای و عملکرد

در بخش قبل با بهره گیری از تحلیل کمی، معنادار بودن انحرافات بودجه تملک دارایی سرمایه ای و عملکرد نمایان شد. در این مرحله محقق در پی آن است تا مولفه های موثر بر انحراف بودجه را بیابد. برای این منظور متون علمی مورد واکاوی قرار می گیرد و برای بومی سازی با ایران و سازمان میراث فرهنگی با خبرگان این سازمان، خبرگان سازمان برنامه و بودجه و اساتید دانشگاهی که سابقه فعالیت دولتی داشتند، مصاحبه صورت می پذیرد. براساس مصاحبه ها مجدداً تحلیل تم انجام شد.

در ادامه مراحل شش گانه تحلیل تم بر اساس پیشنهاد بران و کلارک (۲۰۰۶) در این تحقیق پیاده سازی شده تشریح خواهد شد.

مرحله ۱. آشنایی با داده ها: محقق برای آشنا شدن با عمق و گستره محتوا تمام متون علمی در ارتباط با بودجه، انحراف بودجه و عوامل تاثیرگذار بر آن را مورد مطالعه و بازخوانی مکرر قرار می دهد. همچنین متون مرتبط با چالش ها در حوزه گردشگری و میراث فرهنگی مورد مطالعه می شود.

مرحله ۲. ایجاد کدهای اولیه: در مرحله دوم محقق با مولفه های موثر آشنایی پیدا کرده است و کدهای اولیه از داده ها را ایجاد می کند. در تحقیق حاضر کدگذاری به صورت دستی انجام شده است و در تعریف کدها سه عامل مدنظر بوده است:

عامل اول: حروف انگلیسی نمایانگر نوع داده (متن یا مصاحبه) که کد با آن شروع می شود. در این تحقیق برای داده های متون علمی از حرف "P" و برای داده های حاصل از مصاحبه از حرف "I" استفاده میشود.

عامل دوم: شماره متن یا مصاحبه مورد بررسی در تحقیق است. بر این اساس برای متون علمی از شماره "۰۱" تا "۳۴" و برای مصاحبه از شماره "۰۱" تا "۱۸" می توان نامگذاری نمود.

آزمون روایی و پایایی

روش بازآزمون:

برای محاسبه پایایی بازآزمون، از بین مصاحبه‌های انجام شده، ۲ مصاحبه را انتخاب و هر کدام از آنها در یک فاصله زمانی ۲۵ روزه توسط محقق کدگذاری شده‌اند. در هر کدام از مصاحبه‌ها کدهایی که در دو فاصله زمانی با هم مشابه هستند با عنوان "توافق" و کدهای غیرمشابه به عنوان "عدم توافق" مشخص می‌شوند.

روش محاسبه پایایی بازآزمون بدین ترتیب می‌باشد:

$$100 \times (\text{تعداد کل کدها} \div \text{تعداد توافقات} \times 2) = \text{درصد پایایی}$$

روش ضریب کاپا:

شاخص دیگری که برای محاسبه پایایی بین کدگذاران استفاده می‌شود، ضریب کاپاست (کوهن، ۱۹۶۰)^۱ که به این ترتیب محاسبه می‌شود:

$$K = \frac{P_0 - P_e}{1 - P_e}$$

P_0 در این رابطه برابر است با نسبت واحدهایی که در مورد آنها توافق هست.

P_e نسبت واحدهایی است که احتمال می‌رود توافق تصادفی باشد.

اندازه ضریب کاپا منعکس کننده‌ی توافق بین دو کدگذار است. لنديس و کوخ (۱۹۹۷)^۲ رهنمودی برای تفسیر سطوح متفاوت کاپا معرفی کرده‌اند که در جدول ۸ مشاهده می‌شود.

جدول ۸ آزمون پایایی - ضریب کاپا

شدت توافق	اندازه ضریب کاپا
ضعیف	کوچک تر از ۰.۰۰
نسبتاً ضعیف	بین ۰.۰۱ تا ۰.۲۰
متوسط	بین ۰.۲۱ تا ۰.۴۰
نسبتاً زیاد	بین ۰.۴۱ تا ۰.۶۰
زیاد	بین ۰.۶۱ تا ۰.۸۰
تقریباً کامل	بین ۰.۸۱ تا ۱.۰۰

منبع: یافته‌های محقق

در این تحقیق پایایی در بازآزمون و ضریب کاپا ۹۱ و ۸۴ درصد است.

نتایج حاصل از تحلیل متون علمی مشتمل بر ۴ تم اصلی شامل ۱- عوامل اقتصادی، ۲- عوامل سیاسی، ۳- عوامل اجرایی، ۴- عوامل اجتماعی، به همراه تم‌های فرعی و دسته‌های مفهومی مربوطه می‌باشد. در جدول ۹ تم‌های اصلی به همراه تم‌های فرعی و دسته‌های مفهومی حاصل از تحلیل متون علمی به نمایش گذاشته شده‌است.

جدول ۹ عوامل موثر بر انحراف بین بودجه و عملکرد منتج از مطالعه متون علمی

منبع	عوامل موثر بر انحراف بودجه			تم اصلی
	دسته‌های مفهومی	تم فرعی ۲	تم فرعی ۱	
۱۱-۶-۴-۳-۱	-	-	نرخ تورم	اقتصادی
۱-۶-۱۱-۲۳	-	-	نرخ ارز	
۱-۵-۶-۸-۲۳	-	-	نرخ بهره	
۱-۳-۴-۶-۷-۱۱-۲۳	دسترسی به وام و کمک‌های بین‌المللی پس‌انداز و سرمایه‌گذاری	-	شیوه تامین مالی و نقدینگی	
۲۵-۱۱-۶-۴-۳	-	-	تحریم	اقتصادی
۱-۴-۶-۸-۱۱	درآمد نفت و گاز، درآمد مالیات	درآمد غیر توریستی	درآمد ملی	
۴-۵-۸-۱۱	عوارض ورود به کشور، هتل، حمل و نقل درآمد موزه و اماکن گردشگری، صادرات صنایع دستی	درآمد توریستی		
۲۵-۲۳-۱۱	-	-	چرخه انتخابات	سیاسی
۱۱-۸-۶	-	-	امنیت	
۶-۵	-	قوانین دست و پاگیر محاسبات عمومی و بودجه	قانونی	اجرایی

² Landis & Koch

¹ Cohen

عوامل موثر بر انحراف بودجه				
منبع	دسته های مفهومی	تم فرعی ۲	تم فرعی ۱	تم اصلی
۲-۵-۸	-	عدم حضور دستگاه نظارتی		
۲-۵-۳۴	عدم تخصص و دانش کافی عوامل انسانی در حوزه قوانین حقوقی و بودجه	عدم اطلاعات و تخصص	انسانی	
۱۱-۸-۲-۱	تاخیر در تامین اعتبار ، ابلاغ موافقتنامه پروژهها تاخیر در زمان اجرا	تاخیر زمانی		
۱-۲۳-۲۵	موقعیت جغرافیایی و مکانی سایر عوامل خارج از کنترل	عوامل خارج از کنترل	ساختاری	
۸-۵-۱	-	وجود ردیف های اعتباری متفرقه		
۳۴-۲۵	-	-	اشتغال	اجتماعی

منبع: یافته های محقق

جدول ۱۰- رفرنس منابع متن علمی در جدول ۹

شماره منبع	عنوان مقاله
۱	اربابیان، شیرین، قاسمی، محمدرضا، وفائی، وجیهه، (۱۳۹۱)، "بررسی خطای پیش بینی بودجه ایران طی سال ۸۷-۱۳۴۴"، فصلنامه تحقیقات توسعه اقتصادی، شماره ۷، پاییز ۱۳۹۱، صص ۶۸-۵۱.
۲	وفایی، مهوش، (۱۳۹۱)، "بررسی دلایل اساسی انحراف عملکرد از بودجه در پروژه های شرکت برق منطقه ای فارس"، پایان نامه کارشناسی ارشد، (۱۳۸۲)، وزارت نیرو
۳	دهقانی، علی، (۱۳۹۶)، "بررسی رابطه بین کسری بودجه، تورم و عرضه پول در ایران"، فصلنامه اقتصاد و کسب و کار، سال ۸، شماره ۱۴، صص ۹۱-۷۸
۴	حسینی پور، سیدمحمد رضا، (۱۳۹۷)، "بررسی روابط علت و معلولی کسری بودجه، عرضه پول و نرخ تورم در ایران"، فصلنامه سیاست های راهبردی و کلان، سال ۶، شماره ۲۱، صص ۱۰۹-۹۳
۵	حاجیه، زهره، شمسی، علی، (۱۳۹۴)، "اثر کنترل بودجه بر انحرافات و انعطاف پذیری بودجه شهرداری های کشور"، فصلنامه حسابداری سلامت، سال ۴، شماره ۲، شماره پیاپی ۱۲، صص ۳۸-۲۲
۶	رضایی، محمد، کاظمی، یاور، (۱۳۹۴)، "اثر وفور درآمدهای نفتی بر رشد اقتصادی ایران از کانال اثرگذاری بر عدم تعادل در بودجه و بخش خارجی"، فصلنامه علمی، پژوهشی، پژوهش های رشد و توسعه اقتصادی، سال ۶، شماره ۲۲، صص ۱۴۴-۱۳۱.
۸	بذرافشان، سعید، خدای پور، احمد، (۱۳۹۶)، "بررسی اثر کنترل بودجه انقباضی بر انحراف بودجه در ایران"، حسابداری دولتی، سال سوم، شماره ۲، صص ۱۹-۳۰
۱۱	قلی پور سلیمانی، علی، (۱۳۸۶)، "مطالعه تطبیقی صنعت گردشگری در ایران و ترکیه"، فصلنامه بررسی های بازرگانی، شماره ۲۲
۱۴	Grillos, T. (2017), Participatory Budgeting and the Poor: Tracing Bias in a Multi-Staged Process in Solo, Indonesia, World Development, Volume 96 , August 2017, Pages 343-358
۱۶	Siregar, B., Susanti, L. (2018), Determinants of Budget Forecast Errors and Their Impacts on Budget effectiveness: evidence from Indonesia, <i>Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura Vol. 21, No. 3, December 2018 – March 2019, pages 391 – 399</i>
۱۷	Johansson, T. and S. Siverbo (2014). "The Appropriation of Tight Budget Control in Public Sector Organization Facing Budget Turbulence", <i>Management Accounting Research</i> , Vol. 25, No. 4, pp. 271-283
۲۳	رسولی، مهدی، (۱۳۸۹)، "شناسایی موانع و مشکلات موجود در جهت پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه اجرایی کشور"، پایان نامه ارشد، وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، دانشگاه علامه طباطبائی، دانشکده مدیریت و حسابداری
۲۵	دانش فر، کرم اله، اکبری، ولی اله، (۱۳۹۱)، "موانع اجرایی طرح های عمرانی دادگستری تهران"، فصلنامه رسالت مدیریت دولتی، سال ۳، شماره ۵۶.
۳۴	نصراللهی، زهرا، شاکر اردکانی، ایمان، (۱۳۹۵)، "بررسی عملکرد طراحان بودجه در پیش بینی درآمدهای دولت در اقتصاد ایران"، فصلنامه پژوهش های اقتصادی (رشد و توسعه پایدار)، سال ۱۶، شماره ۴، زمستان ۱۳۹۵، صفحات ۱۲۷-۱۴۷.

اجرائی و تم فرعی اول عوامل ساختاری، سه تم فرعی دوم نوع بودجه‌ریزی، منطق چانه‌زنی و نظارت اضافه گردید. در تم اصلی اجتماعی، تم فرعی انتظارات مردم نیز در نظر گرفته شد. همچنین در تم اصلی عوامل اقتصادی، تم فرعی نرخ بهره و شیوه تامین مالی و نقدینگی به دلیل عدم تایید از سوی خبرگان حذف شد.

بر اساس مصاحبه‌های انجام شده با خبرگان، تم‌های حاصل از بررسی متون علمی پالایش شد و مجدداً تحلیل تم صورت پذیرفت. تم‌های پالایش شده بر اساس مصاحبه با خبرگان در جدول ۱۱ به تصویر درآمده است.

بر اساس مصاحبه با خبرگان علاوه بر تم‌های فوق، تم‌های فرعی دیگری شناسایی شد. در ارتباط با تم اصلی عوامل سیاسی تم فرعی روابط بین‌الملل اضافه شد. در ارتباط با تم اصلی عوامل

جدول ۱۱ عوامل موثر بر انحراف بودجه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای منتج از مصاحبه با خبرگان

عوامل موثر بر انحراف بودجه				
تم اصلی	تم فرعی ۱	تم فرعی ۲	دسته‌های مفهومی	
اقتصادی	نرخ تورم	مخارج دولت در بخش جاری عامل تورمی، افزایش مالیات ضد تورمی		
	نرخ ارز	-		
	تحریم	-		
	درآمد ملی	درآمد غیر توریستی	درآمد فروش نفت و گاز و صادرات و مالیات درآمدهایی که به خزانه واریز نمی‌شود.	
سیاسی	چرخه انتخابات	دستور وزیر، نامه نماینده مجلس و سفرهای استانی		
	امنیت	امنیت در صنعت گردشگری، امنیت در سرمایه‌گذاری، امنیت سیاسی		
	روابط بین‌الملل	خصومت خارجی و تحولات بین‌المللی و دیپلماسی		
اجرائی	قانونی	قوانین دست و پاگیر محاسبات عمومی و بودجه ثبت پروژه‌ها در سامانه دستگاه نظارتی		
		شفاف نبودن قوانین حوزه میراث فرهنگی مناسب نبودن قوانین برای حوزه میراث عدم وجود اسناد بالادستی برای هماهنگی بین حوزه‌ها		
	انسانی	عدم تخصص و دانش کافی عوامل انسانی در حوزه قوانین حقوقی و بودجه عدم مطالعه بر روی طرح‌ها		
	ساختاری	تاخیر زمانی	تأخیر در تامین اعتبار، ابلاغ موافقتنامه پروژه‌ها، زمان اجرا	
		عوامل خارج از کنترل	موقعیت جغرافیایی و مکانی، سیل و زلزله و سایر حوادث طبیعی و اضطرار، مواجهه شدن با آثار تاریخی	
		نوع بودجه ریزی	نوع بودجه پژوهشی، ماهیت علوم نظری داشتن بودجه	
		وجود ردیف اعتباری متفرقه بودجه	-	
		منطق چانه زنی	-	
	اجتماعی	نظارت	عدم هماهنگی بین حوزه‌ها، فقدان نظارت عملیاتی	
		اشتغال فرهنگ	- انتظار مردم و نیازسنجی	

منبع: مصاحبه با خبرگان

می‌رسد که از روش آماری رگرسیون استفاده شده است. با تطبیق نتایج حاصل از متون علمی با مصاحبه‌های صورت گرفته، مولفه‌های موثر احصاء شد. حال محقق به دنبال تدوین مدلی

۸-۳- تحلیل کمی عوامل موثر بر انحراف بودجه
پس از انجام تحلیل‌های کیفی و شناسایی عوامل موثر بر انحراف بودجه، نوبت به آزمون تجربی با استفاده از روش‌های کمی

است که بیانگر میزان تاثیر عوامل موثر بر انحراف باشد. برای این منظور با پیش زمینه فکری که از مطالعه متون علمی به دست آورده است، برای هر یک از متغیرهای موثر بر انحراف یک شاخص

اندازه گیری کمی انتخاب می نماید. در جدول ۱۲ شاخص اندازه گیری هر یک از این متغیرها ارائه شده است.

جدول ۱۲ شاخص کمی اندازه گیری متغیرها

منبع	شاخص اندازه گیری	متغیر
بانک مرکزی	قیمت دلار در بازار آزاد(ریال)	نرخ ارز
بانک مرکزی	نرخ تورم	نرخ تورم
بانک مرکزی	مبلغ درآمد ملی به قیمت های جاری(هزار میلیارد ریال)	درآمد ملی
سالنامه آماری ورازخانه	تعداد کمیسیون ها و کمیته های مشترک و برگزاری ملاقات های دو یا چند جانبه با سایر کشورها	روابط بین الملل
سالنامه آماری ورازخانه	تعداد نامه های نمایندگان مجلس به رییس سازمان	مداخلات سیاسی
سالنامه آماری ورازخانه	تعداد گردشگران خارجی ورودی به کشور	امنیت
بانک مرکزی	بودن=۱ و نبودن=۰	تحریم
سالنامه آماری ورازخانه	درصد تحقق شاخص عمومی ارزیابی عملکرد مواد قانونی	قانونی
سالنامه آماری ورازخانه	درصد افراد متخصص شاغل	انسانی
سایت های خبری و جراید	مبلغ برآوردی آسیب وارد شده (میلیارد ریال)	بلاایای طبیعی
موافقتنامه ها و گزارشات مالی سازمان	اعتبار تخصیصی ردیف متفرقه(میلیون ریال)	وجود ردیف اعتباری متفرقه
بانک مرکزی	نرخ بیکاری در کل کشور	اشتغال
سالنامه آماری ورازخانه	تعداد مذاکرات صورت گرفته با ارباب رجوع	انتظار مردم

منبع: یافته های محقق

مفروضات کلاسیک رگرسیون

پیش از برآزش مدل های رگرسیون لازم است ابتدا مفروضات رگرسیون خطی مورد آزمون قرار گیرد. با توجه به اینکه مقدار آماره دوربین واتسون محاسبه شده مدل رگرسیونی این پژوهش از مقدار بحرانی در سطح خطای ۱٪ کوچکتر است، لذا عدم همبستگی پیاپی یا سریالی باقیمانده ها در مدل رگرسیون در سطح معنی دار ۰/۰۱ مورد تأیید قرار می گیرد. با توجه به جدول میزان تولرانس و عامل واریانس، متغیرهایی که کمتر از ۰/۱ هستند و در مدل مشکل آفرین می شوند و همچنین عامل تورم واریانس که هم خطی شدید ایجاد می کنند (بیشتر از ۲۰)، از مدل خارج می شود.

نتایج حاصل از برآزش معادله رگرسیون فوق در جدول ۱۳ ارائه شده است. مقدار آماره F (۱۱۶۸۷) نیز حاکی از معناداری کل معادله رگرسیون است. ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده مدل فوق به ترتیب ۰/۸۶۱۷ و ۰/۷۸۸۰ می باشد که به معنای آن است که ۸۶/۱۷ درصد از انحرافات بودجه در سازمان میراث توسط متغیرهای مستقل و کنترل مزبور تبیین می شود. اعداد مثبت(منفی) در ستون مقدار ضریب، نشان دهنده میزان تاثیر مستقیم(معکوس) هر یک از متغیرها بر انحراف بودجه سازمان می باشد. مطابق با جدول ۱۳ سطح معنی داری همه

با استفاده از نتایج تحلیل های کیفی یک مدل اولیه متشکل از ۱۳ متغیر در طی دوره ۱۶ سال به تفکیک هر معاونت تخصصی سازمان (۶۲۴ سال -متغیر) به شرح زیر تدوین می گردد:

$$BOU_{it} = \beta_1 + \beta_2 EXCH_{it} + \beta_3 INF_{it} + \beta_4 INC_{it} + \beta_5 INT_{it} + \beta_6 POL_{it} + \beta_7 SEC_{it} + \beta_8 BOY_{it} + \beta_9 LEG_{it} + \beta_{10} HUM_{it} + \beta_{11} NDIS_{it} + \beta_{12} MCL_{it} + \beta_{13} EMP_{it} + \beta_{14} EXP_{it} + \beta_{15} \sum year + \beta_{16} \sum section + \varepsilon$$

که در آن:

- BOU_{it}: مجموع درصد انحراف بودجه با عملکرد
- EXCH_{it}: درصد نرخ ارز
- INF_{it}: درصد نرخ تورم
- INC_{it}: میزان درآمد ملی
- INT_{it}: سطح روابط بیا المللی
- POL_{it}: مداخلات سیاسی
- SEC_{it}: امنیت
- LEG_{it}: قانونی
- HUM_{it}: انسانی
- NDIS_{it}: بلاایای طبیعی
- MCL_{it}: ردیف متفرقه
- BOY_{it}: تحریم
- EMP_{it}: اشتغال
- EXP_{it}: انتظارات مردم

انحراف بودجه تاثیر کاهشی دارد و میزان آن را کاهش می‌دهد. بر خلاف متون علمی و نظر خبرگان تحریم، تورم و مداخلات سیاسی، نه تنها باعث انحراف بودجه نمی‌شوند بلکه آن را کاهش می‌دهند. ضریب تعیین با مقدار ۰.۸۶ نشان‌دهنده نیکویی برازش مدل است. در مدل متغیر مربوط به سه حوزه میراث فرهنگی و سال‌های مورد مطالعه نیز وارد شده‌است.

متغیرها کمتر از سطح معنی‌داری در نظر گرفته شده در این تحقیق (۰.۵٪) است. نتیجه حاصل از مدل حاکی از آن است که نرخ ارز، انتظارات مردم، بلایای طبیعی، امنیت بر انحراف بودجه تاثیر مثبت دارد. به عبارت دیگر این عوامل انحراف بودجه را تشدید می‌کند. بر اساس متون علمی درآمد ملی، روابط بین‌الملل، عوامل قانونی بر

جدول ۱۳ نتایج حاصل از برازش معادله رگرسیون

نام متغیر	ضریب متغیر	مقدار ضریب	آماره t	سطح معنی داری
c	ضریب ثابت	۱۷۵۴۵۷۸	۳/۲۰۰۵	۰/۰۰۴۲
BOY	تحریم	-۱۴۱۱۵۵۴	-۲/۸۴۲۹	۰/۰۰۸۰
EXCH	نرخ ارز	۵۲۰/۱۶۷	۳/۵۴۰	۰/۰۰۱۳
EXPC	انتظار مردم	۲۹۳۷/۵۸۵	۲/۸۴۶	۰/۰۰۷۹
INC	درآمد ملی	-۴۷۸/۰۲۰	-۳/۶۶۸	۰/۰۰۰۹
INF	نرخ تورم	۱۵۰۱۹/۳۸	-۳/۷۶۰	۰/۰۰۰۷
INT	روابط بین الملل	-۳۹۲۱۱	-۳/۸۸۷	۰/۰۰۰۵
LEG	قانون	-۱۹۸۶۰/۵۹	-۲/۵۵۹	۰/۰۱۵۸
NDIS	بلایای طبیعی	۲۱/۲۶۷	۳/۵۷۷	۰/۰۰۱۲
POL	مداخلات سیاسی	-۳۰۲۳/۱۱۳	-۳/۴۶۹	۰/۰۰۱۶
SEC	امنیت	۷۳/۳۶۶	۳/۱۲۴	۰/۰۰۳۹
SECTION	بخش	۲۶۷۷۴۹/۸	۹/۶۶۲۰۹۱	۰/۰۰۰۰
YEAR	سال	-۱۱۸۱۱۹۸/۲	-۱/۴۴۳۳۱۸	۰/۰۰۱۸
ضریب تعیین		۰/۸۶۱۷	آماره F	۱۱/۶۸۷
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۷۸۸۰	معنی داری (P-Value)	۰/۰۰۰۰
			آماره دوربین واتسون	۱/۸۸۸۴

جدول ۱۴ عوارض ناشی از انحراف بودجه

تم اصلی	تم فرعی	دسته مفهومی
عدم زمان بندی	-	-
افزایش بهای تمام شده پروژه ها	-	-
عدم سرمایه گذاری بخش خصوصی	-	-
از بین رفتن کارایی طرح	ترمیم و مرمت دیر هنگام	-
	عدم انجام روال برگزاری مناقصات	-
	عدم مطالعه دقیق و کارشناسانه	-

منبع: یافته‌های محقق

یکی از عوارض انحراف بودجه آن است که سازمان نمی‌تواند زمان خاتمه طرح را برآورد کند. پیشرفت طرح‌های عمرانی منوط به دریافت منابع است. در شرایطی که نقدینگی به موقع تزریق

با توجه جدول ۱۳ یک مدل از آن استخراج میشود.

$$BOU = 1,754578 - 1,411,554 BOY + 520.167 EXCH + 2,937.585 EXPC - 478.020 INC - 15,019.38 INF - 39211 INT - 19860.59 LEG + 21.267 NDIS - 3,023.113 POL + 73.366 SEC + 267.749/8 SECTION - 1.181.198/2 YEAR + \varepsilon$$

۴-۸- تحلیل کیفی عوارض ناشی از انحراف بودجه

پس از اینکه عوامل موثر بر انحراف بودجه در بخش قبل مشخص شد، محقق برای پاسخ به سوال سوم مبنی بر "بررسی عوارض ناشی از این انحرافات"، به دنبال آن است تا این عوارض را شناسایی نماید. برای این منظور در مصاحبه‌ای که با خبرگان مطروحه در بخش‌های قبل ترتیب داده شده بود، نظر آنها راجع به عوارض ناشی از این انحرافات پرسیده شد. نتایج نظرات آنان بر اساس تحلیل تم پالایش شد که نتیجه آن در جدول ۱۴ آورده شده‌است. همانطور که مشاهده می‌شود ۴ تم اصلی وجود دارد که به ۶ تم فرعی طبقه‌بندی شده‌است.

آن رسیدگی شود، میزان تخریب و آسیب دیدگی آن چند برابر می‌شود. به طور مثال زمانی که سقف یکی از این بناهای تاریخی آسیب دیده باشد، در فصل بارندگی، دیواره ها و کف آثار نیز آسیب می بیند و دامنه آسیب و تخریب وسعت می‌یابد. از سویی دیگر در دستگاه‌های دولتی میزان دقیق تخصیص سالانه در انتهای سال مشخص می‌گردد و دستگاه‌های دولتی در آن زمان است که می‌توانند برای انجام طرح‌های خود وارد عمل شده و پیمانکار انتخاب کنند. فرایند انتخاب پیمانکار با برگزاری مناقصه صورت می‌پذیرد که متأسفانه به دلیل فرصت کم، برخی از این فرایند اغماض می‌گردد و یا مغفول می‌ماند. همچنین زمان کافی برای مطالعه دقیق و کارشناسانه بر روی طرح و پیمانکار نخواهد ماند. در مصاحبه با خبرگان به این نکته اشاره شد در برخی موارد در اجرای طرح‌های زیرساختی توسعه گردشگری در اطراف آثار تاریخی، یک اثر تاریخی جدید کشف شده و به دلیل محافظت از آن اثر پروژه تعطیل شده و مسیر آن عوض می‌شود. لذا همه این عوامل منجر به کاهش کارایی طرح‌ها می‌شود.

۵-۸- تحلیل کیفی راهکار کاهش انحراف بودجه

حال که عوامل موثر بر انحراف و عوارض ناشی از انحراف در بخش‌های قبل تبیین شد، برای پاسخ به سوال چهارم مبنی بر "یافتن راهکار برای کاهش انحراف بودجه از عملکرد"، محقق درصدد آن است که با استفاده از تجربیات و نظرات خبرگان، راهکارهایی برای برون رفت از این چالش بیاید. به همین منظور با خبرگان مصاحبه شد و نظرات آنان اخذ و با استفاده از تحلیل تم پالایش گردید که نتایج آن در جدول ۱۵ آورده شده است.

نشود، علاوه بر افزایش بهای تمام شده طرح، این احتمال وجود دارد که به دلیل نیمه‌کاره رها شدن طرح، پروژه دچار آسیب شود. این مسئله در مرمت آثار و بناهای تاریخی مشهودتر است. زیرا امر مرمت باید یکپارچه و منسجم صورت گیرد. موکول کردن بخشی از کار به سال‌های آتی و به امید تزریق منابع مالی، بخش‌های ترمیم شده را نیز مخدوش می‌کند و همچنین بخش‌های ترمیم نشده آسیب شدیدتری وارد می‌شود که مرمت آن زمان و پول بیشتری را مطالبه می‌کند و همچنین سازمان توانایی برنامه‌ریزی برای شروع طرح‌های جدید را نخواهد داشت. افزایش بهای تمام شده از شایع‌ترین عواملی است که مورد تأیید و تأکید تمامی مصاحبه‌شوندگان است. زمانی که منابع مالی در زمان مقرر به پروژه وارد نشود، در اجرای طرح‌ها خلل ایجاد نموده و به دلیل وجود عواملی چون تورم و تحریم، تامین مبالغ بیشتری نیاز می‌باشد. به طور مثال زمانی که منابع برای پرداخت حقوق کارگران نباشد و حقوق و پرداخت حق بیمه آنها به تعویق بیفتد، کارگران شکایت نموده و تامین اجتماعی علاوه بر کسر حقوق و حق بیمه از بودجه دستگاه، جریمه دیرکرد و هزینه دادرسی را نیز به دستگاه اجرایی تحمیل می‌کند.

در شرایط کنونی ایران که از نظر اقتصاد دچار رکود گردیده‌است، بخش خصوصی نیز در امان نمانده‌است و نسبت به گذشته محتاط‌تر و محافظه‌کارتر گشته‌است. لذا برای سرمایه‌گذاری در طرح‌های دولتی تمایل چندانی نشان نمی‌دهد. زیرا با توجه به کاهش ارزش پول از یک طرف و عدم پرداخت به موقع دولت از طرف دیگر، شرایط مطلوبی برای سرمایه‌گذار بخش خصوصی مهیا نیست.

عدم تزریق به موقع پول به شدت از کارایی طرح می‌کاهد. در نظر داشته باشید وقتی بنایی در حال تخریب باشد و دیر به

جدول ۱۵ راهکار کاهش انحراف بودجه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

تم اصلی	تم فرعی	دسته مفهومی
نیروی انسانی	نیروی متخصص	آموزش درست نیروها و برگزاری کارگاه‌های آموزشی
	جذب نیرو	-
برنامه‌ریزی	-	-
	پایبندی به قانون	-
قانون	وجود قوانین جامع و یکپارچه به منظور رسیدن به هدف غایی	-
	تغییر نوع بودجه سازمان میراث به بودجه پژوهشی	تبدیل مازاد بودجه قابل برگشت به خزانه به مازاد بودجه قابل انتقال به سال بعد
نظارت	نظارت و گزارش دوره ای پایش	بازه زمانی کوتاهتر (مثلاً هر سه ماه)
		ثبت گزارشات در سامانه هوشمند

منبع: یافته‌های محقق

با توجه به جدول ۱۵ پاسخ سوال چهارم به شرح زیر می باشد:

۱- آموزش نیروی انسانی: نیروی انسانی متخصص نقش به سزایی در اجرای طرح‌ها دارد. پیش‌بینی و برنامه‌ریزی با درجه دقت بالا و تمام و کمال نیز اگر بازوی اجرایی کارآمد نداشته باشد، موفق نخواهد بود. لذا آموزش نیروها و برگزاری کارگاه‌های آموزشی میدانی در حوزه‌های تخصصی که مشغول به خدمت هستند بسیار مفید فایده خواهد بود. با آموزش هدف و ارزش برنامه‌های سازمان مشخص و روشن می‌شود، لذا کار را با انگیزه و هدفمند انجام خواهد داد. همچنین جذب نیروی متخصص نتایج مثبتی در پیشبرد اهداف خواهد داشت.

۲- اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد: آنچه که برنامه را حائز اهمیت می‌نماید دستیابی به اهداف است. انتظار این است که اجرای دقیق قوانین و مواد برنامه‌های توسعه بی‌شک هر ساختاری را در رسیدن به اهداف یاری می‌رساند لذا بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به دنبال آن است که اگر برنامه‌ای عملکرد خوبی داشته باشد، بتواند منابع مالی بیشتری را دریافت کند و در غیر این صورت، بودجه آن برنامه کاهش یابد یا حتی حذف شود. در واقع نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان یک نظام مدیریتی، استراتژی‌هایی برای ارتقای اثربخشی و کارایی مصرف منابع سازمانی در راستای ارائه محصول یا خدمت با اهداف کوتاه مدت و نتایج آنها که همان اهداف بلند مدت هستند ارائه می‌دهد تا در نهایت شفافیت در سازمان‌ها و همچنین پاسخگویی مدیران در قبال تصمیمات خود را افزایش دهد. بعد از گذشت حدود یکصد سال و بعد از چندین تلاش ناموفق برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، بالاخره در سال ۱۳۷۸ بحث اصلاح نظام بودجه‌ریزی در سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور با جدیت بیشتر دنبال شد و اقدامات مهمی برای تغییر نظام بودجه‌ریزی ایران از حالت سنتی به بودجه‌ریزی عملیاتی (مبتنی بر عملکرد) انجام شد. بر اساس مصوبه‌ای که ستاد اقتصادی دولت ارائه داد، مقرر شد این اصل در دو مرحله انجام شود:

مرحله اول: اصلاحات کوتاه مدت و ظاهری، که در قالب اطلاع نظام طبقه‌بندی، کاهش تبصره‌ها، تعداد دستگاه‌ها و ردیف‌های بودجه و... بود

مرحله دوم: اصلاحات ماهیتی که مهم‌ترین آن به کارگیری نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بود.

بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران دچار مشکلات زیادی است که تصمیم‌گیری درباره آن را دشوار می‌کند. تصمیم‌گیری بودجه توسط دو قوه مقننه و مجریه قابل تجزیه و تحلیل است. ابتدا در مجلس شورای اسلامی و سپس در دولت. از طرفی دولت خود را ملزم به اختصاص اعتبارات بیشتر می‌داند و بایستی به عموم مردم پاسخگو باشد و از سوی دیگر نمایندگان مجلس با توجه

به اینکه مصالح مملکتی را در نظر می‌گیرند بایستی پاسخگوی نیازهای منطقه‌ای باشند. اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی مشروط به این است که دستگاه‌های اجرایی دارای چشم انداز و برنامه مدون دراز مدت باشند و برنامه اجرایی آنها به صورت عملیاتی تنظیم شود. برای تدوین یک نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران ابتدا باید سیستم حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی تغییر پیدا کند که این موضوع خود نیازمند ایجاد بستر و شرایط مناسب توسط بدنه مالی کشور است. بر اساس ادعایی که کارشناسان مالی سازمان میراث و سازمان برنامه بودجه داشتند، در عمل حسابداری تعهدی در دستگاه‌ها اجرا نمی‌شود و تنها نقاب آن را بر چهره دارد لذا بستر برنامه‌ریزی مبتنی بر عملکرد فراهم نگردیده است. راهکار مناسب جهت برطرف شدن این مهم عظم جدی برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی است.

۳- وجود قوانین جامع و یکپارچه به منظور رسیدن به اهداف عنوان شده در سند راهبردی:

سند راهبردی، سند مکتوب شده‌ای است که تصویر واضح از آینده سازمان و اقدامات لازم برای عملیاتی شدن آن ارائه می‌دهد. در این سند ارکان راهبردی سازمان مانند چشم‌انداز، بیانیه مأموریت، ارزش‌های محوری، اهداف کلان، راهبردهای کلان و برنامه‌های عملیاتی مشخص می‌شوند.

با توجه به تعریف سند راهبردی و نقش آن در مشخص نمودن چشم انداز و بیان مأموریت و ارزش‌های سازمان، متأسفانه در سازمان میراث سند راهبردی موجود نیست. لذا در تعاریف بسیاری از موارد اتفاق نظر حاصل نشده است. در همین راستا نمی‌توان قوانینی وضع نمود که هر سه حوزه تخصصی را به صورت یکپارچه مدیریت نمود. در مصاحبه با خبرگان نیز این مطلب اذعان شد که گاهی طرح‌هایی که یک معاونت تخصصی اجرا می‌کند به ضرر حوزه تخصصی دیگر است و تبعات این فقدان سالهاست که گریبانگیر سازمان است.

تغییر نوع بودجه سازمان به بودجه پژوهشی گامی موثر در اجرای طرح‌ها و مأموریتی است که بر عهده سازمان میراث گذاشته شده است. ماهیت فعالیت سازمان انجام طرح‌هایی است که شاید به ظاهر همانند سایر طرح‌های عمرانی باشد ولی در ورای آن حفاظت از میراث و آثار و بناهای تاریخی در اولویت کار خود قرار داده است. انجام مرمت و بازسازی کاری دقیق و زمانبر است که در قالب سال مالی و قوانین مربوطه گنجانده نمی‌شود. در سالهای قبل از ۱۳۸۴ نوع بودجه سازمان میراث از نوع پژوهشی بوده است و مدیران وقت دغدغه نزدیک شدن به خاتمه سال و برگشت پول به خزانه را نداشتند و تنها تمرکز آنها بر انجام دقیق امر و ترمیم و مرمت و بازسازی بود.

نکته مهم در تحقیقات پژوهشی کاربردی آن است که پس از شناسایی مشکلات و بررسی مسائل، محقق راهکارهایی جهت برطرف نمودن و یا کاهش آن ارائه نماید. در این تحقیق با مصاحبه‌ای که از خبرگان صورت پذیرفت نتایجی به شرح زیر حاصل گردید.

آموزش صحیح و ایجاد کارهای آموزشی متناسب با نوع فعالیت مرتبط به نیروهای متخصص و جذب نیروی کارآمد نقش موثری در پیشرفت در راستای اهداف سازمان دارد. بودجه‌ریزی مناسب و با تکیه بر روش‌های نوین بودجه‌ریزی نسبت به روش‌های گذشته کارایی بهتری دارد. همچنین توجه و تابعیت از قانون به عنوان ابزار مهم و عامل وحدت در سازمان می‌باشد. وجود اسناد بالادستی و سند راهبردی در سازمان به این وحدت هدف و مأموریت مشترک باری می‌رساند و چراغ راه سازمان خواهد بود. تغییر بودجه سازمان به بودجه پژوهشی این فرصت را ایجاد می‌کند تا هنرمندان و استادکاران با فراغ بال به ترمیم و مرمت آثار تاریخی و باستانی بپردازند و در نهایت نظارت بر اجرای بودجه یکی از مهمترین مراحل اجرای بودجه است تا از حرکت در مسیر درست و از پیش تعیین شده اطمینان حاصل نماییم.

۱۰- پیشنهادات تحقیق

با عنایت به مدل تحقیق حاضر، یکی از عوامل انحراف بودجه تملک دارایی سرمایه ای، نبود نظارت دقیق بر اجرای طرح‌های سرمایه‌ای است. لذا پیشنهاد می‌شود میزان نظارت بر اجرای طرح‌ها و ابزارهای آن در سازمان میراث فرهنگی سنجیده شود. یکی دیگر از عوامل موثر بر انحراف قوانین است که فقدان قانون یکپارچه برای هدایت طرح‌های سرمایه‌ای در جهت اهداف و وظایف سازمان می‌باشد. لذا پیشنهاد می‌شود قوانین کارآمد و یکپارچه برای این سازمان احصا شود.

۱۱- محدودیت‌های تحقیق

از محدودیت‌های این مقاله آن است که در بازه داده‌های تحقیق از سال ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۹ انتخاب شده‌است که محقق با کنکاش و جستجو در اسناد و مدارک و موافقتنامه‌های سازمان میراث امکان دسترسی به برخی از موافقتنامه‌ها را به دلیل تغییر در شیوه مبادله موافقتنامه بین سازمان میراث و سازمان برنامه پیدا نکرد. همچنین مشاهده شد که برخی از طرح‌ها در ابتدا کلی و مشترک بین سه حوزه تخصصی بودند ولی در گذر زمان به سه طرح مجزا تفکیک شده و به دلیل عدم اطلاعات کافی امکان بررسی روند انحرافات میسر نبود. همچنین برخی طرح‌ها بنا به دستور برای یک سال اجرا گردیده ولی ادامه‌دار نبوده و ناتمام رها شده‌است.

نظارت بر اجرای بودجه: ماهیت فعالیت سازمان میراث بسیار گسترده‌است و در سطح وسیعی از کشور پراکنده شده‌است. در بسیاری از نقاط دور افتاده طرح‌های بازسازی و مرمت در حال اجرا است. نظارت بر تمام این طرح‌ها کار مشکل و زمانبری است. ولی به دلیل اهمیت و اطمینان از اینکه پول در محل درست خود هزینه می‌شود باید عزم جدی در این خصوص حاصل شود. در مصاحبه با خبرگان این مورد مطرح شد که در برخی طرح‌ها به جای آنکه پول در راستای پیشبرد طرح‌های مشخص شده هزینه شود، صرف خرید ماشین آلات می‌گردد. لذا گزارشات دوره‌ای پایش از ضروریات می‌باشد و ثبت این گزارشات در سامانه هوشمند می‌تواند به شفافیت کمک شایانی نماید.

۹- نتیجه گیری

بر اساس یافته‌های تحقیق مشخص گردید که انحراف معناداری بین بودجه و عملکرد در طرح‌های تملک سرمایه‌ای سازمان میراث فرهنگی وجود دارد. از میان مولفه‌هایی که در متون علمی در ارتباط با انحراف بودجه مشاهده شد و در مصاحبه با خبرگان مورد تأیید قرار گرفت، مولفه‌هایی چون تحریم، نرخ ارز، انتظارات مردم، درآمد ملی، نرخ تورم، سطح روابط بین‌الملل، عوامل قانونی، بلایای طبیعی، مداخلات سیاسی و امنیت با انجام آزمون رگرسیون ضرایب معناداری برای مدل تحقیق حاصل نمود. در میان این مولفه‌ها، انتظارات مردم، سطح روابط بین‌الملل، بلایای طبیعی از عوامل اختصاصی مربوط به سازمان میراث فرهنگی می‌باشد. انحرافات در طول برنامه پنجم توسعه (سال ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۵) نسبت به برنامه چهارم و ششم توسعه بیشتر بوده است. در توضیح علل این رویداد می‌توان به موارد زیر اشاره نمود. در سال ۱۳۹۰ ارزش پول ملی ایران در برابر ارزهای خارجی در فاصله کمتر از دو ماه تا دو برابر کاهش یافت. دلار آمریکا که تا اواخر تابستان کمتر از هزار تومان بود، در ۱۹۰۰ تومان تثبیت شده‌است. تورم هفته‌های پایانی سال علیرغم تدابیر دولتی به بیش از ۳۰ درصد رسید. همچنین در سال ۱۳۹۱ تولید نفت در ایران سقوط پلکانی داشت که منجر به کاهش درآمدهای نفتی گردید. در همان سال نشست ایران با گروه ۱+۵ در مسکو درباره برنامه هسته‌ای نیز بر اقتصاد ایران داشت که می‌توان به افزایش روند قیمت دلار اشاره نمود. در کشمکش‌های اوضاع سیاسی و بین‌المللی متأسفانه وقوع زلزله در آذربایجان شرقی و سیل در بهشهر خساراتی وارد کرد که دستگاه‌های دولتی بخشی از اعتبارات خود را برای بازسازی و کمک‌رسانی که مناطق آسیب دیده اختصاص دادند.

فهرست منابع

- * آذر، عادل، امینی، محمدرضا، احمدی، پرویز، (۱۳۹۳)، "استفاده از برنامه‌ریزی آرمانی فازی در بودجه‌ریزی دانشگاهی"، فصلنامه پژوهش و برنامه‌ریزی در آموزش عالی، شماره ۷۲، ص ۱-۲۴.
- * اربابیان، شیرین، قاسمی، محمدرضا، وفائی، وجیهه، (۱۳۹۱)، "بررسی خطای پیش‌بینی بودجه ایران طی سال ۱۳۴۴-۸۷"، فصلنامه تحقیقات توسعه اقتصادی، شماره ۷، پاییز ۱۳۹۱، صص ۶۸-۵۱.
- * ایمان، محمد تقی، محمدیان، منیژه، (۱۳۸۷)، "روش شناسی نظریه بنیادی"، فصلنامه علمی پژوهشی علون انسانی، سال ۱۴، شماره ۵۶، صص ۵۴-۳۱.
- * باباجانی، جعفر، (۱۳۸۲)، "حسابداری پیشرفته بخش عمومی"، کتاب، دانشگاه علامه طباطبائی
- * بازرگان، عباس، (۱۳۸۸)، مقدمه‌ای بر روش‌های تحقیق کیفی و آمیخته. چاپ اول، نشر دیدار
- * بذرافشان، سعید، خدای پور، احمد، (۱۳۹۶)، "بررسی اثر کنترل بودجه انقباضی بر انحراف بودجه در ایران"، حسابداری دولتی، سال سوم، شماره ۲، صص ۱۹-۳۰
- * پایگاه خبری فولاد: چالش‌های بودجه‌ریزی در اقتصاد ایران www.irsteel.com/fa/news/36671/
- * توکلی، احمد، (۱۳۸۰)، پایگاه خبری میزان، "https://www.mizan.news/0007aN"
- * حاجیه‌ها، زهره، شمسی، علی، (۱۳۹۴)، "اثر کنترل بودجه بر انحرافات و انعطاف‌پذیری بودجه شهرداری‌های کشور"، فصلنامه حسابداری سلامت، سال ۴، شماره ۲، شماره پیاپی ۱۲، صص ۳۸-۲۲
- * دانش‌فر، کرم‌اله، اکبری، ولی‌اله، (۱۳۹۱)، "موانع اجرایی طرح‌های عمرانی دادگستری تهران"، فصلنامه رسالت مدیریت دولتی، سال ۳، شماره ۵۶.
- * رسولی، مهدی، (۱۳۸۹)، "شناسایی موانع و مشکلات موجود در جهت پیاده‌سازی بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه اجرایی کشور"، پایان‌نامه ارشد، وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، دانشگاه علامه طباطبائی، دانشکده مدیریت و حسابداری.
- * رضایی، محمد، کاظمی، یاور (۱۳۹۴)، "اثر وفور درآمدهای نفتی بر رشد اقتصادی ایران از کانال اثرگذاری بر عدم تعادل در بودجه و بخش خارجی"، فصلنامه علمی، پژوهشی، پژوهش‌های رشد و توسعه اقتصادی، سال ۶، شماره ۲۲، صص ۱۴۴-۱۳۱.
- * زمانی، رضا، (۱۳۹۸)، "نظام بودجه‌ریزی ایران از انقلاب مشروطه تاکنون"، فصلنامه راهبرد اقتصادی، سال ۶، شماره ۲۲، پاییز ۱۳۹۸، صص ۱۳۶-۱۰
- * زورثیان کچومثقالی، منصوره، (۱۳۹۱)، "مطالعه رابطه بین کسری بودجه دولت و حساب جاری در اقتصاد ایران"، پژوهشنامه بازرگانی، شماره ۶۲، صص ۲۲۱-۱۹۳.
- * ساعدی سارخانلو، علیرضا، درگاهی، حسن، (۱۴۰۰)، "تبیین عوامل موثر بر کسری بودجه در ایران با تاکید بر مولفه‌های اقتصادی و اقتصاد سیاسی"، فصلنامه برنامه‌ریزی و بودجه، سال ۲۶، شماره ۱، بهار ۱۴۰۰، صص ۳۲-۳
- * درخشان، حمیدرضا، (۱۳۹۵)، "بررسی تاثیر تحریم‌ها و برجام بر بودجه دولت و چشم‌انداز آن در سال ۱۳۹۶"، نشریه امنیت اقتصادی، سال ۴، شماره ۱۱
- * دهقانی، علی، (۱۳۹۶)، "بررسی رابطه بین کسری بودجه، تورم و عرضه پول در ایران"، فصلنامه اقتصاد و کسب و کار، سال ۸، شماره ۱۴، صص ۹۱-۷۸
- * جاریانی، کامبیز، (۱۳۹۶)، "الزامات و چالش‌های بودجه‌ریزی عملیاتی"، فصلنامه توسعه سازمانی پلیس، سال ۱۴، شماره ۶۰.
- * حسینی‌پور، سیدمحمدرضا، (۱۳۹۷)، "بررسی روابط علت و معلولی کسری بودجه، عرضه پول و نرخ تورم در ایران"، فصلنامه سیاست‌های راهبردی و کلان، سال ۶، شماره ۲۱، صص ۱۰۹-۹۳
- * صالحی، نوشین، (۱۳۹۵)، "تاثیر کنترل بودجه انقباضی بر انحراف بودجه در شرایط بی‌ثباتی بودجه‌ای"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نیشابور.
- * عباسیان، عزت‌الله، محمودی، وحید، شاکر، ایمان، (۱۳۹۰)، "تحلیل خطای پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی دولت در اقتصاد"، تحقیقات مالی، دوره ۱۳، شماره ۳۲، صص ۱۳۲-۱۰۹.
- * عیسی زاده، سعید، قدسی، سوده، (۱۳۹۱)، "محاسبه ضرایب اشتغال زایی بخش گردشگری در اقتصاد ایران"، فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات مدیریت گردشگری، سال ۷، شماره ۱۷، صص ۱۷۲-۱۵۱.
- * غفاری فرد، محمد، رضایی، حسین، یوسفزی، داود، (۱۳۹۹)، "بررسی آثار اقتصادی بلندمدت اصلاح ساختاری بودجه با تاکید بر منطقی سازی ترکیب و اندازه دولت در ایران"، فصلنامه علمی پژوهشی برنامه ریزی و بودجه، دوره ۲۵، شماره ۴، صفحات ۶۸-۴۷
- * فرج‌وند، اسفندیار، (۱۳۸۰)، « فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه », کتاب، صص ۲۴۷، ۲۴۸، ۲۴۹، انتشارات گلباد

- implementation in the Netherlands. *European Journal of Political Economy*, 31(C), 119-138.
- * Bhattacharya, B. B., AND Kumari, Anita, (1988), "Budget Forecasts of Central Government Revenue and Expenditure: A Test of Rational Expectation", *Economic and Political Weekly*, pp 1323-1327.
- * Bostock, F., Jones, G., (1989), Planning and Power in Iran, Ebtehaj and Economic Development under the Shah, London, p. 100
- * Chakrabarty, T. K., Varghese, W., (1982), Government of India's Budget Estimation, an analysis of the error components", RBI Occasional Paper, p p 175-190
- * Chakrabarty, L. S., Sinha, D., (2008), "budgetary forecasting in India, partitioning errors and testing for rational expectations, national institute of public finance and policy", new delhi, india, centre for development studies(JNU), kerala, india.
- * Devis, J. M., (1980), "Fiscal marksmanship in kingdom, 1951-78", the Manchester school of economic and social studies, XL VIII, pp 187-202.
- * Deschamps Elaine (2004). The impact of institutional change on forecast accuracy: A case study of budget forecasting in Washington State. *International Journal of Forecasting*, Vol 20. pp 647- 657
- Issawi, C., (1985), The Iranian Economy 1925-1975. In, George Lenczowski, Iran under the Pahlavis., P. 135
- * Grillos, T., (2017), Participatory Budgeting and the Poor: Tracing Bias in a Multi-Staged Process in Solo, Indonesia, *World Development*, Volume 96, August 2017, Pages 343-358
- * Hee lee young (1991). Bias in government revenue. korea local administration institute, working paper.
- * Johansson, T. and Siverbo (2014). "The Appropriation of Tight Budget Control in Public Sector Organization Facing Budget Turbulence", *Management Accounting Research*, Vol. 25, No. 4, pp. 271-283.
- * Mawejje, J., & Odhiambo, N. M. (2020). The Determinants of Fiscal Deficits: A Survey of Literature. *International Review of Economics*
- * Merchant, K. A. (1998), *Modern management control systems: Text and cases*. Upper Saddle River, N.J: Prentice Hall.
- * Siregar, B., Susanti, L., (2018), Determinants of Budget Forecast Errors and Their Impacts on Budget effectiveness: evidence from Indonesia, *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura Vol. 21, No. 3, December 2018 – March 2019, pages 391 – 399*
- * Shariful, M., (1999), "an economic study of forecast performances of provincial budget revenue estimates in Canada during 1971 to 1997", phd. Thesis of Simon Fraser University, British Columbia, Canada.
- * Veiga, F. J., & Boukari, M. (2016). *The effect of politics on budget forecast errors: comparative evidence*.
- * فلاح تفتی، مریم، (۱۳۹۵)، "مطالعه تطبیقی اثر کسری بودجه بر نرخ ارز حقیقی در کشورهای مورد مطالعه"، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۲، شماره ۲، صص ۱۴۰-۱۳۲.
- * قاسمی زانیانی، کیامر، عبادزاده، حمیدرضا، (۱۳۹۲)، "مفاهیم و ویژگی های بودجه و بودجه ریزی عملیاتی"، www.sbkiran.ir/khadamat/sites/khadamat/files/budget
- * قلی پور سلیمانی، علی، (۱۳۸۶)، "مطالعه تطبیقی صنعت گردشگری در ایران و ترکیه"، فصلنامه بررسی های بازرگانی، شماره ۲۲
- * کردبچه، محمد، (۱۳۹۸)، "بودجه ریزی بر مبنای عملکرد"، فصلنامه برنامه و بودجه، شماره ۱۰۱.
- * مرادی، محمد، (۱۳۹۱)، "طراحی مدل کیفیت سود در بورس اوراق بهادار تهران: با تاکید بر نقش اقلام تعهدی"، پایان نامه دکترا، دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت
- * مقدسی جهرمی، زینب، (۱۳۹۴)، کنفرانس پژوهش های معماری و شهرسازی اسلامی و تاریخی ایران
- * نصراللهی، زهرا، شاکر اردکانی، ایمان، (۱۳۹۵)، "بررسی عملکرد طراحان بودجه در پیش بینی درآمدهای دولت در اقتصاد ایران"، فصلنامه پژوهش های اقتصادی (رشد و توسعه پایدار)، سال ۱۶، شماره ۴، زمستان ۱۳۹۵، صفحات ۱۲۷-۱۴۷.
- * نیلی، مسعود، فرح بخش، عیضا، (۱۳۷۷)، "ارتباط رشد اقتصادی و توزیع درآمد"، نشریه برنامه و بودجه، دوره ۳، شماره ۱۰-۱۱، صص ۱۵۴-۱۲۱
- * وفایی، مهوش، (۱۳۹۱)، "بررسی دلایل اساسی انحراف عملکرد از بودجه در پروژه های شرکت برق منطقه ای فارس"، پایان نامه کارشناسی ارشد، وزارت نیرو
- * ویکی پدیا، برنامه های عمرانی در دوران پهلوی
- * یوسفی، جواد، (۱۳۹۷)، "تحلیل اهمیت عملکرد خدمات گردشگری"، مجله ی برنامه ریزی و توسعه گردشگری، سال ۷، شماره ۲۴، صص ۵۸-۳۸
- * Afkhami, G.R., (2009), *The Life and Times of the Shah*, University of California Press, Chapter 14, Development and Dreams, p. 208
- * Allan, C.M., (1965), "Fiscal Marksmanship 1951-63", *Oxford Economic Papers*, 17(2), pp. 317-327.
- * Al-Shaibie, M. & Batool, S. (2014). "The Effects of Tight Budgetary Control on Employee Behavior in the Public Sector of Jordan, Pakistan and Sweden".
- * Asher, M. G., (1971), "accuracy of Budgetary Forecasts of Central Government 1967-61 to 1975-76", *Economic and Political Weekly*, Vol 13, No. 1
- * Beetsma, R., Giuliodori, M., Walschot, M., & Wierst, P. (2013). Fifty years of fiscal planning and



Accounting Knowledge & Management Auditing

Vol. 13/ No. 52/ Winter 2024

Investigating the causes of deviations between the budget of capital assets acquisition and performance and its consequences and providing a solution to reduce deviations in the Cultural Heritage, Handicrafts and Tourism Organization

Mohammad Moradi

Assistant Prof., Faculty of management, University of Tehran, Tehran, Iran

Somaye Nikbakht

PhD student in Accounting, Aras Campus, University of Tehran

(Corresponding Author)

Abstract

The purpose of this study is to investigate the factors affecting the budget deviation of the acquisition of capital assets with performance, the consequences of this deviation and to find a solution to reduce it in the Ministry of Cultural Heritage, Tourism and Handicrafts.

This research is of applied type and has been done in four phases. In the first phase, the significance of budget deviations is investigated. The collected data are based on the information of the agreement and reports within the organization during the years 2005 to 2021. In the second phase, by studying scientific texts and conducting interviews with experts and using theme analysis, the factors affecting the deviation were determined. These enumerated factors were measured with a quantitative index and a budget deviation model was developed through regression test. the third phase (finding the effects of deviation) and the fourth phase (finding the solution to reduce the deviation) the results were extracted using the method of interviewing experts and theme analysis. Findings indicate that there is a significant deviation between budget and performance and among the factors affecting budget deviation that were extracted by reviewing scientific texts and interviewing experts, factors such as sanctions, exchange rates, public expectations, national income, inflation International relations, legal factors, natural disasters, political interventions and security were identified. The following are the effects of these deviations and solutions to reduce it.

By specifying this factors of managers, decision makers and planners can consider the above in their proposed budgets for each of the executive app plans and take steps to further improve the performance of the app.

Keywords: Capital Asset Acquisition Budget Deviation, Theme Analysis, Regression Test