

گزارش پستی

مرکز مطالعات و پژوهش‌های
سلامت اداری و مبارزه با فساد

۱۱۵

در جست‌وجوی
حُسن جریان امور
در بودجه‌ریزی کشور





جمهوری اسلامی ایران
قوه قضائیه
سازمان بازرسی کل کشور

گزارشی پژوهش

سال یازدهم، شماره ۱۱۵، آذر ۱۳۹۷

مرکز مطالعات و پژوهش‌های سلامت اداری و مبارزه با فساد

نام گزارش: در جست‌وجوی حُسن جریان امور در بودجه‌ریزی کشور

نویسنده: مرضیه طاهری

شمارگان: ۳۰۰

نوبت چاپ: اول

تاریخ انتشار: آذر ۱۳۹۷

مطالب مندرج در این گزارش نشانگر دیدگاه نویسندگان آن است و لزوماً نمایانگر دیدگاه

سازمان بازرسی کل کشور نیست.

کلیه حقوق مربوط به این گزارش به سازمان بازرسی کل کشور تعلق دارد و هرگونه انتشار

مطالب آن بدون کسب اجازه از سازمان، غیرمجاز است.

فهرست مطالب

۷	اشاره
۱۰	مقدمه
۱۴	سیری در مبانی نظری
۱۷	تعاریف
۲۲	اجزای بودجه
۲۲	اصول بودجه
۲۵	روش‌های بودجه‌ریزی
۲۹	طبقه‌بندی بودجه
۳۰	تاریخچه بودجه در ایران
۴۲	فرآیند بودجه‌ریزی در ایران
۴۳	(۱) فرایند تهیه و تنظیم لایحه بودجه
۵۳	(۲) تصویب لایحه بودجه کل کشور
۶۰	(۳) اجرای قانون بودجه توسط قوه مجریه
۶۳	(۴) نظارت بر اجرای قانون بودجه
۷۳	چالش‌های بودجه‌ریزی در ایران
۱۰۱	به‌سوی حسن جریان امور در بودجه‌ریزی
۱۰۷	فهرست منابع

اشاره

تحولات مالیة عمومی در ایران، بازتابی از زمینه‌های هماهنگ اقتصادی و اجتماعی نبوده است. نابسامانی‌های مالی و کسری‌های رو به گسترش دخل و خرج دولت در اواخر دوران قاجار که استقراض‌های خارجی و واگذاری امتیازهای بهره‌برداری بخشی از امکانات کشور به بیگانگان را به دنبال آورده بود سبب شد تا اصلاح مالیة به عنوان یک خواست ملی در زمره هدف‌های اصلی انقلاب مشروطیت طرح شود. با استقرار نظام مشروطه تلاش‌های متعددی برای سازمان‌دهی مالیة عمومی آغاز شد، اما آشفتگی‌های سیاسی و اجتماعی موجود، حاصل این تلاش‌ها را به اقتباس قواعد و صورت‌های بودجه‌ای معمول در غرب محدود کرد. بیگانگی این قواعد و صورت‌های اقتباس شده با ملاحظات حاکم بر محیط اجتماعی و اقتصادی ایران به گسیختگی بیشتر امور مالیة عمومی انجامید و واگذاری مسئولیت ادامه کار به کارگزاران خارجی به تخریب سازمان مالیة و قطع پیوندهای آن با ساختار تولیدی کشور کشیده شد. در نتیجه، نارسایی‌های مالی ناشی از کاهش مشروعیت و فقدان کارایی سازمان وصول درآمد، در اواخر دوران حکومت قاجار جای خود را به دگرگونی عمیق رابطه مالی دولت با جامعه و بروز عدم توازن‌های ساختاری در بودجه‌ریزی ایران داد که کم‌وبیش تاکنون نیز ادامه داشته است. اهمیت یافتن نقش درآمدهای نفتی در بودجه و تضعیف تفاهم فرهنگی میان دولت و جامعه دو پیامد عمده از نتیجه مذکور بود. وابستگی منابع دولت به درآمدهای نفتی در نیم‌قرن اخیر که گاه به درصد بالایی نیز رسیده، اداره امور مالی و اقتدار مدیریت کشور را تحت تأثیر شدید سیاست‌های جهانی نفت درآورده که در بررسی تحولات سیاسی و اقتصادی در زمره متغیرهای برون‌زا قرار می‌گیرد. ازسوی دیگر،

تکیه فزاینده بر درآمدهای حاصل از صدور نفت ممکن است آثار ناخواسته‌ای همچون انتقال کانون اصلی توجه دولت به جهان خارج و احساس استغنائی نسبی از منابع داخلی را در برداشته باشد. در چنین شرایطی، هرگونه تغییر منفی در روابط سیاسی - تجاری یا قیمت‌های جهانی نفت می‌تواند به تزلزل ثبات مالی دولت منتهی شود و آسیب‌های مضاعفی بر اقتصاد کشور وارد آورد (شبیری‌نژاد، ۱۳۷۰).

براساس مطالعات انجام‌شده، مهم‌ترین مسائل بودجه‌ریزی ایران ناشی از آن است که به نظر می‌رسد فرایند تهیه، تصویب و اجرای بودجه فاقد جامعیت اطلاعاتی و شفافیت تصمیم‌های اجرایی است؛ در مسئولیت‌های درون مدیریت دولت و در بین قوای سه‌گانه مرزبندی‌های قطعی و تعریف‌شده‌ای وجود ندارد؛ تعاریف قانونی بودجه پاسخگوی نیازهای اجرایی و مدیریتی نیست و در آن ملاحظات کارکردی و فنی موردتوجه قرار نمی‌گیرد. در عمل، اهمیت استفاده از الگوهای اقتصادسنجی کوتاه‌مدت ناشناخته مانده و پیش‌بینی آثار اجرایی بودجه بر متغیرهای اقتصادی به‌طور جدی معمول نیست. در بودجه‌ریزی کنونی به الگوهای رفتاری دولت و تأثیر آن در تخصیص ماهوی منابع به مصارف توجه زیادی نمی‌شود؛ و از آنجاکه ساختار اداری دولت بر پایه استقرار نظام سازمانی و استمرار وضع موجود است، اثرگذاری عملکردهای منفی تشکیلاتی، نارسایی‌های روش‌ها و مدیریت نیروی انسانی بر بودجه، اجتناب‌ناپذیر است. از سوی دیگر، کاستی‌های قانونی بودجه‌ریزی به لحاظ شکلی و ماهوی در مراحل مختلف ازجمله تبصره نویسی، تحصیل درآمدها و ایجاد تعهدات مالی، به‌خوبی مشهود است. روش‌های اداری معمول در فرایند بودجه‌ریزی، کارساز نبوده و سنت‌های دیرین همچنان بر پاره‌ای از روش‌های نوین غلبه دارد. طبقه‌بندی‌ها، موافقت‌نامه‌ها، تخصیص اعتبارات و مدیریت‌های اجرایی بر مبنای متقن و تعریف‌شده‌ای استوار نشده و در نتیجه، فقدان کارایی نظام نظارتی برای پاسخگویی به مسئولیت‌های محاسباتی مدیران، نظارت در مراحل قبل، حین و پس از اجرا و نیز سازمان‌دهی نظارت بر عملیات اجرایی

برنامه‌های عمرانی از مشخصه‌های بودجه‌ریزی کنونی است. داوری نسبت به تأثیر نارسایی‌ها و مسائل مزبور و با کمک سنجه‌هایی که از روند عملکرد بودجه در سال‌های اخیر ارائه‌شده، نشان از حاکمیت مصالح بوروکراسی دولتی و ناتوانی مدیریت‌های بودجه‌ای در کنترل و تغییر مسیر آن دارد (شبییری‌نژاد، ۱۳۷۲).

هدف اصلی نوشته حاضر، تأکید بر مأموریت و مسئولیت‌های نظارتی و حاکمیتی و ارتقای سطح آگاهی‌ها برای کاهش نارسایی‌ها و حل مشکلات فرآیند بودجه‌ریزی است تا به این ترتیب اهمیت صیانت و پاسداری از ثروت‌های بین نسلی در تمامی زمان‌ها و استفاده بهینه از منابع محدود کشور، به‌ویژه برای دست‌اندرکاران نظارت بر حسن جریان امور آشکار گردد. از دیگر اهداف این نوشته، آشناسازی بازرسان با پدیده بودجه در حد شناختی نیمه عمیق و در سطح کلان و خرد و بهره‌گیری از دانش به‌دست آمده به هنگام لزوم، در کار نظارت و بازرسی است.

مرکز مطالعات و پژوهش‌های سلامت اداری و مبارزه با فساد

مقدمه

اقتصاددانان در پاسخ به این سؤال که «چرا شکوفایی اقتصاد و رفاه ساکنان کشورهای مختلف به میزان زیادی با یکدیگر متفاوت است؟» معمولاً دو دلیل عمده ذکر می‌کنند، نخست اینکه ممکن است سطوح منابع موجود در کشورها متفاوت باشد. دوم اینکه ممکن است مدیریت منابع در بین کشورها فرق کند. نحوه مدیریت منابع (خصوصی و عمومی) در اختیار ساکنان هر کشور، مقدار منابعی را که باید برای نیل به اهداف خصوصی و اجتماعی‌شان تخصیص یابد و همچنین آثار توزیعی آن‌ها را تعیین می‌کند. از این رو، شکوفایی اقتصادی کشورها و رفاه ساکنان آن‌ها به میزان زیادی به نحوه مدیریت منابع در دست‌رسان بستگی دارد.

بررسی تجربه برخی کشورها نشان می‌دهد که کمبود منابع در دسترس ساکنان آن‌ها، محدودیتی چندان اساسی برای آبادانی آن کشور و رفاه ساکنانش ایجاد نکرده است. به عنوان مثال، بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته از جمله سوئیس، ژاپن، هلند و مانند آن، با وجود اینکه دارای منابع طبیعی نیستند ولی اقتصادهای شکوفایی دارند و ساکنانشان نیز از استاندارد زندگی خوبی بهره‌مندند. در حالی که بسیاری از کشورهای آسیایی، آفریقایی و آمریکای لاتین، به رغم برخورداری از منابع طبیعی هنگفت (از قبیل نفت، گاز، معادن و مانند آن) عملکرد اقتصادی ضعیفی دارند و استاندارد زندگی ساکنانشان نیز پایین است. در بیشتر موارد، موهبت‌های طبیعی در این کشورها حتی به بلای جان ساکنانشان تبدیل شده است. اصطلاحاتی چون «نفرین منابع»، «دولت رانتیر»، «بیماری هلندی» و نظایر آنکه برای تبیین شرایط حاکم در این کشورها به کار گرفته می‌شود، گویای این امر مهم است که صرف حضور منابع طبیعی در هر کشور، تأمین‌کننده آبادانی آن کشور و بهروزی ساکنانش نیست. حتی در بسیاری از کشورهای

یاد شده، منابع طبیعی عاملی بازدارنده در مسیر حرکت به‌سوی دموکراسی به‌شمار می‌رود. این درحالی است که کشورهایی همچون نروژ، کانادا، استرالیا و برخی کشورهای دیگر توانسته‌اند با مدیریت دموکراتیک منابع طبیعی، از برون داده‌های مثبت چنین موهبتی بهره‌مند شوند.

در ایران نیز این پارادوکس مصداق می‌یابد؛ یعنی به‌رغم بهره‌مندی ایران از گستره متنوعی از موهبت‌های طبیعی (ازجمله نفت، گاز، معادن، جنگل‌ها، اقلیم مناسب و مانند این‌ها) و حتی منابع انسانی شایسته (انسان‌های پرشمار، هوشمند و سخت‌کوش) و به‌طور کلی منابع اولیه لازم برای شکوفایی اقتصادی و بهروزی مردم، این کشور از نظر دستاوردها، عملکرد ضعیفی داشته است. اگرچه اقتصاد ایران از طریق منابع طبیعی - به‌ویژه نفت و گاز - با اقتصاد جهانی پیوند خورده، اما از برون داده‌های مثبت چنین پیوندی نیز به‌طور شایسته بهره‌مند نشده است.

بنابراین می‌توان گفت نحوه مدیریت منابع که در اختیار ساکنان کشورهاست، برای آنان بهروزی را به ارمغان می‌آورد و آن را استمرار می‌بخشد. لذا مهم‌ترین تصمیم ساکنان هر کشور، بعد از شناسایی اهداف، باید این باشد که چگونه منابع خصوصی و عمومی در دست‌رسان را مدیریت کنند تا به بهترین نحو و با توجه به فناوری‌های موجود، نیازها و اهداف اجتماعی‌شان را برآورده سازند. سه سازوکار شناخته‌شده مدیریت منابع در هر جامعه‌ای شامل سنت، بازار و دولت است. جوامع در برهه‌های مختلف تاریخشان سطوح و ترکیب‌هایی از این سه سازوکار را به کار گرفته‌اند. تحلیل‌های اقتصادی درخصوص ماهیت و کار ویژه‌های این سه سازوکار، نشان از این دارند که آن‌ها به‌تنهایی از برآوردن کارآمد نیازهای اجتماعی اعضای جامعه ناتوان‌اند. اقتصاددانان نیز با برشمردن ناتوانی‌های آن‌ها، جوامع را از تکیه بیش‌ازحد بر یکی از این سه سازوکار، زنه‌ار داده‌اند. اینکه اعضای جامعه‌ای منابعشان را به‌سوی فعالیت ارزش افزا (مانند تولید) یا ارزش‌کاه

(مانند رانت‌جویی) هدایت کنند، به ساختار انگیزشی و کیفیت نهادهای هدایت‌کننده منابع در آن جامعه بستگی دارد. ساختار انگیزشی به‌نوبه خود متأثر از ساختار نهادی، به‌ویژه ساختار حقوق مالکیت آن جامعه است (خضری، ۱۳۸۴).

بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته و درحال توسعه دنیا در تلاش‌اند نظام بودجه‌ریزی خود را در یک فرایند بهبود یا تغییر به یک نظام عملکرد محور یا عملیاتی که در آن ارتباط بین اعتبارات بودجه‌ای و عملکرد دستگاه‌های اجرایی شفاف و قابل‌درک است، نزدیک‌تر سازند و از این طریق پشتوانه اطلاعاتی معتبر و قابل اطمینانی برای تصمیمات بودجه‌ای دولت و مجلس فراهم آورند. مهم‌ترین اهداف دولت‌ها، رسیدن به رشد اقتصادی و فراهم کردن خدمات عمومی و تحقق عدالت اجتماعی است. برای تحقق این اهداف باید وظایف دولت‌ها در کنار وظایف مردم و نهادهای غیردولتی مشخص گردد، ساختار دولت تعیین شود و برای تحقق اهداف برنامه‌ریزی شود. برای تحقق برنامه‌ها، بودجه‌ریزی انجام می‌شود و با تخصیص منابع، وظایف دولت اجرا می‌گردد (سایت تخصصی حسابداران خبره، ۱۳۹۳).

بودجه عمومی نیز فراگردی است که در آن افراد تصمیم می‌گیرند که دولت‌ها چه چیزی انجام خواهند داد یا چه چیزی را انجام نخواهند داد؛ چگونه منابع به‌دست آمده، تخصیص می‌یابند؛ و چگونه مورد استفاده قرار می‌گیرند تا به اهداف خود برسند. بنابراین بودجه در مرکز ساختار حکمرانی یک کشور قرار دارد لذا بودجه، صرفاً یک سند حقوقی نیست بلکه باید اجزای حکمرانی که یکی از مباحث مهم و بالنسبه جدید در ادبیات توسعه است را توضیح دهد.

حال این سؤال مطرح می‌شود که با توجه به کارکردهای نظام بودجه‌ریزی از یک‌طرف و مسائل و چالش‌های آن در کشور از طرفی دیگر، آیا می‌توان نظام بودجه‌ریزی را به‌گونه‌ای طراحی نمود که دارای مختصات باشد که ضمن بهبود فراگرد بودجه‌ریزی،

موجب بهبود شاخص‌های حکمرانی خوب نیز گردد و حسن جریان امور را به نمایش درآورد.

در پژوهشی با عنوان "مدیریت برنامه‌ریزی برای بودجه‌بندی عمومی و خط‌مشی گذاری مالی"، که از طریق مطالعات کتابخانه‌ای در اوکراین صورت گرفته، پژوهشگران دریافتند که بین حکمرانی بهتر، نهادهای دموکراتیک قوی‌تر و بودجه شفاف‌تر و نقش آن‌ها در رشد اقتصادی، ارتباط تنگاتنگ وجود دارد و پدیده نفرین منابع در شرایطی که نهادهای دموکراتیک و حکمرانی خوب ضعیف‌تر باشند، رخ می‌دهد. از این رو شاید نظام بودجه‌ریزی، ابزار دستیابی به همه اهداف به صورت مستقیم نباشد، اما تأمین منابع مالی همه برنامه‌ها و اهداف از جمله دستیابی به حکمرانی خوب از طریق نظام بودجه‌ریزی صورت می‌گیرد (دانایی فرد، مقیمی و دیگران، ۱۳۹۵).

سیری در مبانی نظری

تحت تأثیر فلسفه مکاتب اقتصادی فیزیوکرات‌ها و کلاسیک‌ها، وظایف دولت‌ها قبل از قرن بیستم، با تأکید بر عدم مداخله مستقیم دولت در امور اقتصادی و آزادی فعالیت‌های تجاری داخلی و بازرگانی خارجی، تنها به حفظ نظم و امنیت داخلی و خارجی و تأمین عدالت اجتماعی خلاصه شده بود. فیزیوکرات‌ها عقیده داشتند که نظام جامعه بشری از یک رشته قوانین و نظام‌های خاص تغییرناپذیر طبیعی نشأت گرفته، به‌طوری که سرپیچی از این قوانین طبیعی، رنج و تألمات بسیاری را برای انسان و جامعه در پی خواهد داشت. کلاسیک‌ها نیز مانند فیزیوکرات‌ها، مخالف مداخله دولت در امور اقتصادی بودند. این مکتب به‌عنوان اولین اصل، حیات آسوده بشری را در آزادی اقتصادی می‌دانستند. یعنی اگر تمام مبادلات بشر آزاد باشد خودبه‌خود جامعه‌ای به‌وجود می‌آید که همه نفع خواهند برد و هرگونه دخالتی در این مبادله، انحرافی مشخص در جامعه است.

اینان عقیده داشتند که نیروی رقابت و سودجویی و آزادی کسب‌وکار خودبه‌خود، تولید و توزیع کالا و خدمات را به‌سوی تعادل و اشتغال کامل عوامل تولید هدایت می‌کند. کلاسیک‌ها معتقد بودند که پیروی از منافع فردی، باعث تأمین منافع اجتماعی نیز می‌گردد.

آدام اسمیت، به‌عنوان نماینده کلاسیک‌ها، از چشم‌انداز نظام آزادی طبیعی در جوامع، سه وظیفه را برای حاکمیت و دولت‌ها تعریف می‌کند که عبارت‌اند از:

اول: وظیفه حفاظت جامعه در برابر زور و تجاوز جوامع مستقل دیگر؛

دوم: وظیفه اجرای دقیق عدالت؛

سوم: وظیفه تأسیس و نگهداری بعضی آثار و مؤسسات عمومی در جامعه، که تأسیس و نگهداری آن در محدوده منافع هیچ فرد یا گروه بخصوصی نیست. به‌عبارت‌دیگر،

استقرار نهادهای اجتماعی و خدمات عمومی در جامعه وظیفه دولت‌هاست؛

گذشت زمان و بروز تحولات اجتماعی و سیاسی در جوامع مختلف، سست پایه بودن عقاید کلاسیک‌ها را نشان داد.

با تزلزل عقاید کلاسیک‌ها و به علت تجربیات تلخ نیمه اول قرن بیستم و نظرات سوسیالیست‌ها و علمای اقتصاد جدید، مانند کینز درمورد عدم توانایی سیستم اقتصادی سرمایه‌داری در تضمین حداکثر رفاه اقتصادی و اجتماعی برای جامعه، مالیه عمومی و بالطبع اداره امور بودجه، همگام با افزایش وظایف دولت و اهمیت وظایف دولت به‌منظور ارشاد اقتصاد و تأمین رفاه اجتماعی و اقتصادی برای افراد جامعه اهمیت فراوانی یافته است.

پس از پایان سال‌های بحران بزرگ (۱۹۳۰) در آمریکا و پایان جنگ دوم جهانی (۱۹۴۵)، که دو عامل مهم و نقطه عطفی در تغییر و تحول رشته‌های علم اقتصاد و سیاست به‌شمار می‌آید؛ و همچنین با انتشار عقاید اقتصاددان مشهوری مانند جان مینارد کینز، در ارتباط با نقش دولت در امور جامعه، اندازه دخالت دولت در اقتصاد کشورها افزایش چشمگیری یافت.

طبق نظریه کینز، دولت باید نقش وزنه تعادل را در ترویج پایداری اقتصادی و تضمین امنیت ایفا نماید. بنابراین دو وظیفه‌ی توزیع عادلانه درآمد و تثبیت اقتصادی، علاوه بر وظیفه تخصیص منابع دولت در مکتب کلاسیک‌ها، به‌واسطه انقلاب کینزی به وظایف دولت‌ها اضافه گردید.

عوامل دیگری نیز در کشورهای درحال توسعه، موجبات دخالت بیشتر دولت‌ها را فراهم کرد. در این کشورها، بازرگانان و سرمایه‌داران بخش خصوصی، به دلایلی همچون؛ متراکم نبودن سرمایه و نیاز به نقدینگی، عدم وجود امنیت اقتصادی و ریسک بالای سرمایه‌گذاری، پایین بودن نرخ برگشت سرمایه و سود مورد انتظار، طولانی بودن زمان بازدهی طرح‌های سرمایه‌ای زیربنایی و درنهایت، امکان به‌دست آوردن سودهای سرشار

از کارهای غیر تولیدی (واسطه‌گری) علاقه و رغبتی به سرمایه‌گذاری در زمینه‌های زیربنایی و مشارکت در نوسازی اقتصادی نشان نمی‌دادند. این دلایل نقش و وظیفه دولت را در این سرزمین‌ها بسیار پیچیده و سنگین کرده است.

به تدریج همگام با توسعه، پیشرفت و تعالی جوامع، وظایف دولت‌ها نیز سنگین‌تر و مهم‌تر و در عین حال پیچیده‌تر گردید. امروزه، دولت‌ها مسئولیت‌های دشواری از قبیل؛ نوسازی اقتصادی، ایجاد اشتغال، ایجاد تعادل و ثبات اقتصادی و مانند آن را بر عهده دارند که برقراری نظم و عدالت فقط بخش کوچکی از آن را تشکیل می‌دهد.

از دهه ۱۹۸۰، گروه جدیدی بنام نئوکلاسیک‌ها (مکتب کلاسیک‌های جدید)، تفکرات خود را که الهام گرفته از فلسفه کلاسیک‌ها، مبنی بر عدم مداخله دولت در فعالیت‌های اقتصادی بود، در عرصه نظریات اقتصادی مطرح نمودند. از نظریه پردازان مشهور این گروه می‌توان به فریدمن اشاره نمود که به مخالفت با نقش بزرگ اربابی دولت در اقتصاد کشور آمریکا پرداخت.

از دیدگاه نئوکلاسیک‌ها نقش دولت در اقتصاد، نظارت بر سازوکار بازار است. در این مکتب فکری، نقش دولت در قالب قضایای اساسی اقتصاد رفاه شکل گرفته است. براساس فروض نئوکلاسیک‌ها، همواره تعادل به همراه حداکثر کارایی در بخش‌های مختلف اقتصاد وجود دارد و تا این وضع ایده‌آل برقرار باشد، نیازی به دخالت دولت نیست؛ اما زمانی که به هر نحوی بازار ناکارآمد شود، دولت برای تصحیح آن، باید اقداماتی را انجام دهد.

بعد از نئوکلاسیک‌ها نیز نظریه‌های متفاوتی در مورد اندازه مناسب دولت در میان صاحب‌نظران اقتصادی وجود داشته که کشورهای مختلف براساس میزان توسعه‌یافتگی خود، اندازه و حجم دولت را تعریف و تعیین کرده‌اند. در کشور ایران نیز سال‌های زیادی است که در مورد این موضوع بحث و ارائه نظر می‌شود و دولت‌ها از کوچک کردن نقش

خود در اقتصاد ایران صحبت می‌کنند اما هنوز توفیق مؤثری در این خصوص صورت نگرفته و دولت در اکثر حوزه‌های اقتصادی تصدی‌گری می‌نماید (احمدی، ۱۳۸۷).

تعاریف

بودجه: در اوایل قرن هجدهم میلادی، صورت دریافت‌ها و پرداخت‌هایی که وزیر پادشاه به پارلمان انگلستان تقدیم می‌کردند، اعلامیه یا صورت‌حساب‌ها نامیده می‌شد. نخستین بار رابرت والپول، نخست‌وزیر جرج اول، پادشاه انگلستان، در هنگام آغاز بحث و مذاکره درمورد صورت هزینه‌ها و حساب‌های دولت در سال ۱۷۳۳ میلادی، از اصطلاح باز کردن کیسه یا کیف استفاده کرد، استفاده از این اصطلاح در کشور انگلستان تداوم یافت و به تدریج واژه بودجه، به محتوا و مدارک موجود در کیف، به جای خود کیف، اطلاق شد و تا سال ۱۸۰۰ میلادی به‌طور قطعی مورد پذیرش قرار گرفت. گلدستون نخست‌وزیر انگلستان در سال ۱۸۶۰، از کیف چرمی قرمز رنگی برای حمل متن سند بودجه به پارلمان استفاده کرد که پس از آن اصطلاح "کیف بودجه" نیز معمول گردید. درواقع کلمه بوژه (Bouget) فرانسوی، اندکاندک، انگلیسی شد و به‌صورت باجت (Budget) درآمد و به همین شکل به فرانسه بازگشت و تلفظ فرانسوی بودجه متداول شد و از همان کشور نیز با همان تلفظ وارد زبان و ادبیات اقتصادی و مالی ایران گردید (شبییری‌نژاد، ۱۳۸۷).

تعریف قانونی بودجه: اولین تعریف قانونی که از بودجه در نظام حقوق مالی ایران به‌عمل آمده، در ماده یک قانون محاسبات عمومی مصوب مورخ ۲۱ صفر ۱۳۲۹ هجری قمری مطابق با سال ۱۲۸۹ شمسی است که به شرح زیر است:

«بودجه دولت سندی است که معاملات دخل و خرج مملکتی برای مدت معینی در آن پیش‌بینی و تصویب می‌گردد. مدت مزبور را سنه مالی می‌گویند که عبارت از یک سال شمسی است».

دومین تعریف، مربوط به قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۶ اسفند ۱۳۱۲ شمسی است:

«بودجه لایحه پیش‌بینی کلیه عواید و مخارج مملکتی است برای مدت یک سال شمسی که به تصویب مجلس شورای ملی رسیده است».

سومین تعریف به شکلی تقریباً مشابه، در قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۵ دی‌ماه ۱۳۴۹ شمسی آمده است.

چهارمین تعریف، در قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶/۶/۱ مجلس شورای اسلامی به شرح زیر است:

«ماده ۱- بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل به سیاست‌ها و هدف‌های قانونی می‌شود و از سه قسمت به شرح زیر تشکیل می‌شود:

۱. بودجه عمومی دولت که شامل اجزای زیر است:

الف- پیش‌بینی دریافت‌ها و منابع تأمین اعتبار

ب- پیش‌بینی پرداخت‌هایی که از محل درآمد عمومی و یا اختصاصی برای اعتبارات جاری و عمرانی و اختصاصی دستگاه‌های اجرایی می‌تواند در سال مالی مربوط انجام دهد.

۲. بودجه شرکت‌های دولتی و بانک‌ها شامل پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار.

۳. بودجه مؤسساتی که تحت عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه کل کشور منظور می‌شود.»

به‌طوری که ملاحظه می‌شود دریافت‌های دولت به‌طور مستقیم وصول و سایر منابع تأمین اعتبار به‌طور غیرمستقیم به‌وسیله دستگاه‌ها وصول می‌شود.

دریافت‌های دولت را ماده ۱۱ قانون محاسبات عمومی کشور چنین تعریف نموده است:

«ماده ۱۱- دریافت‌های دولت عبارت است از کلیه وجوهی که تحت عنوان درآمد عمومی و درآمد اختصاصی و درآمد شرکت‌های دولتی و سایر منابع تأمین اعتبار و سپرده‌ها و هدایا به استثنای هدایایی که برای مصارف خاصی اهدا می‌گردد و مانند این‌ها و سایر وجوهی که به‌موجب قانون باید در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز شود.»

سایر منابع تأمین اعتبار در ماده ۱۲ این قانون عبارت است از: منابعی که تحت عنوان وام، انتشار اوراق قرضه، برگشتی از پرداخت‌های سال‌های قبل و عناوین مشابه در قانون بودجه کل کشور پیش‌بینی می‌شود و ماهیت درآمد ندارند.»

بودجه‌ریزی: دولت برای اجرای مأموریت‌هایی که از سوی مردم به آن محول شده باید منابع لازم را برای اقتصاد کشور، به شیوه‌های مناسب و به مقدار کافی جمع‌آوری کرده و این منابع را به‌طور مسئولانه، کارآ و اثربخش به اولویت‌های عمومی جامعه تخصیص دهد. این فرآیند که طی یک سال مالی در جریان است، بودجه‌ریزی نام دارد. حال اگر دولت و مجلس از این فرآیند یک عکس بگیرند، این تصویر که یک برش از فرآیند سالیانه مزبور است، یک سند بودجه خواهد بود. (گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۹۶)

اصلاح بودجه: عبارت است از تغییر و جابه‌جایی در برنامه‌ها و فصول هزینه دستگاه‌های اجرایی در بودجه، بدون آنکه در جمع اعتبارات مصوب دستگاه تغییری به عمل آید. اصلاح بودجه از اصل انعطاف‌پذیری بودجه نیز استخراج می‌شود.

متمم بودجه: چنانچه طی سال مالی ضرورت ایجاد نماید که تغییرات محسوسی در اعتبارات هزینه‌ای و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای یا مالی دستگاه‌های اجرایی به عمل آید به‌طوری‌که از طریق اصلاح بودجه قابل جبران نباشد دولت لایحه متمم بودجه را تقدیم مجلس خواهد کرد. علل تقدیم لایحه متمم بودجه، بروز حوادث و ایجاد هزینه‌های پیش‌بینی‌نشده است که در هنگام تقدیم لایحه بودجه به مجلس قابل پیش‌بینی نبوده است. مانند وقوع جنگ تحمیلی در شهریور ۱۳۵۹ که منتهی به ارائه لایحه متمم بودجه در آن سال گردید.

بودجه اصلاحی: هرگاه متمم بودجه با اصلاح بودجه همراه باشد به‌طوری‌که از یک‌طرف به سقف اعتبارات هزینه‌ای و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و مالی در بودجه عمومی دولت اضافه گردد و از طرف دیگر بیشتر از درصدهای جابه‌جایی در برنامه‌ها و فصول هزینه، که از طرف مجلس قانون‌گذار به دولت اجازه داده، مورد نیاز باشد آنگاه بودجه اصلاحی تهیه و تقدیم مجلس می‌شود. البته می‌تواند همیشه همراه با متمم بودجه نباشد زیرا با توجه به عملکرد چندماهه اول سال، ممکن است شرایط جذب برخی از اعتبارات عملاً به وجود نیامده باشد لذا دولت از مجلس اجازه می‌گیرد بدون آنکه در سقف اعتبارات هزینه‌ای و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای یا مالی دولت تغییری حاصل گردد آرایش جدیدی در ساختار بودجه کل کشور ایجاد نماید. این تغییرات عموماً بیشتر از درصدهای مجاز قانونی در اصلاح بودجه است (فرزیب، ۱۳۸۷).

بودجه چند دوازدهم: در صورتی که لایحه بودجه پیشنهادی دولت در زمان مقرر به تصویب مجلس قانون‌گذار نرسیده باشد و به پایان سال نزدیک شده باشیم، به‌منظور جلوگیری از هرگونه وقفه در عملیات اجرایی دولت در سال آینده، لایحه بودجه یک‌ماهه یا یک دوازدهم، دوماهه یا دو دوازدهم و مانند آن، تقدیم مجلس خواهد شد.

سابقه بودجه چند دوازدهم در ایران: از سال ۱۳۰۳ تا ۱۳۳۴ مجلس شورای ملی در مجموع ۲۷ بار بودجه چند دوازدهم تصویب کرده است. پس‌از آن در سال ۱۳۵۸، به دلایل اوضاع خاص کشور، شورای انقلاب بودجه سه دوازدهم تصویب کرد. بودجه‌های سال‌های ۱۳۵۹ و ۱۳۶۰ نیز دو دوازدهم تصویب‌شده است. در سال‌های ۱۳۸۹ و ۱۳۹۰، به دلیل تأخیر زیاد دولت در ارائه لایحه، بودجه به‌صورت دو دوازدهم تصویب گردید. بودجه سال ۱۳۹۲ نیز به شکل سه دوازدهم تصویب‌شده است. (گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۹۱) و قانون بودجه سال ۱۳۹۵ هم به‌صورت دو دوازدهم در یک ماده و چهار تبصره، در مجلس شورای اسلامی تصویب گردید.

فساد مالی: بانک جهانی فساد مالی را سوءاستفاده از قدرت و اختیارات دولتی به‌منظور تأمین منافع شخصی تعریف می‌کند. نباید چنین برداشت کرد که فساد مالی مربوط به بخش دولتی است در مواردی از فعالیت‌های بخش خصوصی که دولت آن‌ها را تنظیم و کنترل می‌کند نیز فساد مالی وجود دارد به عبارتی فساد مالی در نهان و در رگ و پوست بخش‌های عمومی و خصوصی وجود دارد (سلاطین، غفاری ۱۳۹۵).

اجزای بودجه

بودجه کل کشور شامل سه بخش به شرح زیر است:

(۱) بودجه عمومی دولت، (۲) بودجه شرکت‌ها و بانک‌ها دولتی، (۳) بودجه مؤسساتی که تحت عناوینی غیر از موارد مذکور، در قانون بودجه کل کشور منظور می‌شوند.

اصول بودجه

معمولاً اسناد را براساس معیارهای خاصی ارزیابی و سنجش می‌کنند که در ادبیات بودجه‌ریزی این معیارها، همان اصول ده‌گانه بودجه است و رعایت آن‌ها، مبنای بودجه‌ریزی قرار می‌گیرد (البته این اصول هم از نظر تعریف و هم از نظر تعداد، استاندارد ثابتی در جهان ندارد و در کشورهای مختلف، تفاوت دارد) این اصول عبارت‌اند از:

(۱) **اصل سالانه بودن بودجه:** در سند بودجه دخل و خرج دولت به مدت یک سال شمسی (سال مالی) پیش‌بینی و تعیین می‌شود و هر ساله توسط مجلس قانون‌گذار باید مورد تصویب قرار می‌گیرد (فرزیب، ۱۳۸۷).

(۲) **اصل وحدت بودجه:** فرآیند بودجه به‌گونه‌ای است که همه دریافت‌ها، بودجه و پرداخت‌ها به‌طور هم‌زمان، معمولاً در یک سند ارائه می‌گردد. در این اصل توصیه می‌شود که فقط یک‌بار، بودجه واحدی و در یک مجموعه به تصویب برسد به‌طوری‌که حاوی تمام عملیات دولت باشد. متمم بودجه یکی از موارد استثنا بر اصل وحدت بودجه است (مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۹۱).

(۳) **اصل جامعیت بودجه:** براساس این اصل، بودجه باید به‌صورت کامل و جامع، برای همه دستگاه‌های دولتی، وزارتخانه‌ها، مؤسسات عمومی غیردولتی و نهادهای به‌صورت یک‌جا تهیه و به مجلس تقدیم گردد و تمام درآمدها و هزینه‌ها را در برگیرد.

این اصل منحصر به بودجه دولت نیست و کلیه دستگاه‌های اجرایی نیز باید درآمدها و هزینه‌های خود را به تفکیک در بودجه پیشنهادی خود درج نمایند.

۴) اصل شمولیت یا تفصیل: در این اصل توصیه می‌شود که بودجه دولت به صورت مشروح و به تفصیل تهیه و به مجلس پیشنهاد گردد و برای آگاهی عموم انتشار یابد. بودجه باید به طور مشروح به صورت دستگاهی و موضوعی، درآمدها را طبقه‌بندی و هزینه‌های هر دستگاه را در قالب برنامه‌ها و مواد هزینه به صورت جاری و عمرانی و اعتبارات عمرانی در سطوح ملی و استانی یا شهری و روستایی، در لایحه بودجه کل کشور درج و به مجلس قانون‌گذار پیشنهاد نماید. تقسیم شدن بودجه به امور، فصل، برنامه و مانند آن و الزام دولت به پیشنهاد چنین بودجه تفصیلی و تصویب آن توسط مجلس، فقط به دلیل امکان رسیدگی دقیق آن نیست، بلکه علت دیگر آن، وادار کردن دستگاه اداری به مصرف درآمدهای عمومی، به همان ترتیبی که به تصویب رسیده بود، است. یعنی اصل تفصیل، اصل تخصیص را نیز دربر دارد (فرزب، ۱۳۸۷).

۵) اصل تخصیص و عدم تخصیص

الف) اصل تخصیص: طبق این اصل، تمام ارقام مندرج در قانون بودجه باید به همان وضع و ترتیبی که در بودجه تعیین شده و مجوز آن صادر شده، وصول یا به مصرف برسد. اصل تخصیص هیچ‌گونه تغییر یا انعطاف و جابه‌جایی را نمی‌پذیرد.

ب) اصل عدم تخصیص: این اصل به منزله عکس اصل تخصیص نیست، بلکه الهام گرفته از اصل جامعیت بودجه است. بنا بر اصل عدم تخصیص، هیچ درآمد خاصی در بودجه، نباید برای هزینه خاصی تخصیص داده شود و هیچ هزینه‌ای هم نباید از درآمد بخصوصی تأمین شود. به عبارت دیگر کلیه درآمدهای دولت باید به خزانه واریز گردد و از درآمد عمومی دولت برای هزینه‌های دولت تأمین اعتبار شود. این اصل هیچ‌وقت به صورت قاطع در کشور اجرا نشده و هنوز هم اجرا نمی‌شود. (مثلاً هزینه‌های ساختن

راه آهن سراسری کشور در زمان پهلوی اول، از محل مالیات بر قند و شکر تأمین شده بود. طبق اصل پنجاه و سوم قانون اساسی ایران: کلیه دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود اختیارات مصوب به موجب قانون انجام می‌گیرد.

(۶) اصل انعطاف‌پذیری: اصل انعطاف‌پذیری به زبان مالی یعنی اصلاح بودجه، که عبارت است از تغییر و جابه‌جایی در موارد هزینه و برنامه‌های دستگاه بدون آنکه در جمع اعتبارات مصوب تغییری به عمل آید. یعنی اگر مبلغی از بعضی مواد و برنامه‌های دستگاهی کسر شود باید به همان میزان به پاره‌ای از مواد برنامه‌های دیگر اضافه شود.

(۷) اصل تحدیدی بودن هزینه‌ها: منظور از اصل تحدیدی بودن هزینه‌ها آن است که باید حداکثر پرداخت‌ها در حد اعتبار مصوب باشد و تجاوز از آن ممنوع است. به عبارت دیگر تصویب اعتبارات به معنی اجازه خرج برای دستگاه است نه تکلیف دستگاه. لذا میزان تعهد برای دستگاه‌های اجرایی حداکثر برابر تخصیص اعتبار است و تخصیص اعتبار حداکثر برابر اعتبارات مصوب در سند بودجه است و این رابطه در هر مقطع زمانی طی یک سال مالی باید همواره برقرار باشد.

(۸) اصل تعادل: این اصل به حفظ موازنه بین درآمدها و مخارج دولت در یک سال در سند بودجه می‌پردازد به صورتی که دولت بتواند بدون استقراض، تعهدات مالی خود را بپردازد. به عبارت دیگر بودجه دولت باید نه کسر داشته باشد و نه اضافه. منظور از کسری بودجه، فزونی هزینه‌ها بر درآمدها و مازاد بودجه بیانگر فزونی درآمدها بر هزینه‌هاست (فرزب، ۱۳۸۷).

(۹) اصل پاسخگویی: قوه مجریه درباره نحوه انجام مسئولیت‌های خود به قوه مقننه توضیح می‌دهد. یک مرجع حسابرسی مستقل دست کم به صورت سالانه درباره اجرای

بودجه به قوه مقننه گزارش می‌دهد (مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۹۱).

۱۰) اصل شفافیت: بودجه باید به گونه‌ای تعریف شود که در آن: نقش‌های سازمان‌های مختلف کشور روشن است، اطلاعات در دسترس عموم قرار دارد، واژه‌ها و اصطلاحات مورد استفاده، به روشنی تعریف شده است (مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۹۱).

روش‌های بودجه‌ریزی

شیوه‌های بودجه‌ریزی از جمله مهم‌ترین مباحث در مقوله فنی بودجه است که طبق آن درمورد ساختار اطلاعات بودجه‌ای، نوع اطلاعاتی که برای توجیه درخواست‌های بودجه‌ای ضروری است و انواع پرسش‌هایی که در طول فرایند بررسی بودجه مطرح است، تصمیم‌گیری می‌شود. تجربه نظام اداری و مالی جهان بیانگر شیوه‌های متفاوت بودجه‌ریزی است که هر کدام از آن‌ها با توجه به زمینه‌های اداری، قانونی و مدیریتی، دارای اهداف و فرایندهای مختلفی هستند (قاسمی، خضری و پناهی، ۱۳۸۷). بعضی از متداول‌ترین روش‌های بودجه‌ریزی به شرح زیر می‌آید:

الف) بودجه‌ریزی متداول (سنتی)

در این روش تأکید، صرفاً بر ابزار مالی و حسابداری دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت منتهی می‌شود یعنی هزینه‌های هر دستگاه اجرایی به تفکیک فصول و مواد هزینه‌ای تقسیم‌بندی می‌گردد. نقش دولت و مجلس در بررسی بودجه فقط متوجه حفظ و کنترل مخارج دولت در حد اعتبار مصوب است که هیچ هزینه‌ای از اعتبار مصوب تجاوز نکرده باشد و هر هزینه‌ای در محل خود صورت گرفته باشد. ایراد اصلی این نوع بودجه‌ریزی

آن است که باملاحظه ارقام و اطلاعات مندرج در سند بودجه، تشخیص اینکه دولت چه اعمالی را انجام می‌دهد و در قبال پولی که خرج می‌کند چه نتایجی به‌دست می‌آورد میسر نیست. البته معایب دیگری نیز دارد از جمله: ۱) این روش غیرکاراست زیرا در آن مدیریت به‌اندازه کافی قادر نیست تغییرات را دنبال کند. ۲) به مدیریت کلان درمورد اینکه چرا این همه تجهیزات را مصرف می‌کند؟، یا اینکه چگونه تولیدات صادراتی را افزایش دهد کمکی نمی‌کند.

ب) بودجه‌ریزی افزایشی

در این روش، به ارقام بودجه سال گذشته درصدی اضافه‌شده و بودجه سال جاری تعیین می‌گردد و این افزایش، بدون توجه به اهداف، برنامه‌های شفاف، شاخص‌های اثربخشی و کارایی بودجه صورت می‌گیرد. یعنی حجم عملیات دستگاه را ثابت فرض می‌کنند و سپس، افزایش یا کاهش هزینه‌ها را در برابر حجم عملیات ثابت، مقایسه و برآورد می‌نمایند که به «نگه داشت سطح عملیات» موسوم است. از مزایای این روش، سرعت عمل در طبقه‌بندی مواد هزینه در قالب‌های مشخص تصمیم‌گیری است، یعنی بودجه سال گذشته به‌عنوان پایه‌ای برای مصارف جاری فرض شده و یک افزایش سالانه برای آن در نظر گرفته می‌شود و هر سال مجدداً از ابتدا به‌کار پیچیده بودجه‌نویسی از صفر، اقدام نمی‌شود.

از معایب آن نیز، می‌توان نبود دقت کافی در ارائه اقلام بودجه را ذکر کرد. زیرا برآورد بودجه جدید، بدون توجه به نیازهای کشور در سال جدید یا بدون توجه به نتایج عملکرد بودجه سال قبل؛ و اساساً بدون بررسی لزوم ادامه فعالیت‌های سال قبل صورت می‌گیرد. اگرچه در سال‌های اخیر تأکید زیادی بر حرکت به سمت تدوین بودجه براساس بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شده، اما به‌طور کلی بودجه‌ریزی در ایران معمولاً ترکیبی از دو روش بودجه‌ریزی افزایشی و برنامه‌ای بوده است (گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس، ۱۳۹۱).

ج) بودجه‌ریزی بر مبنای صفر (Z.B.B)^۱

در این روش، هزینه‌ها به‌جای آنکه بر مبنای سال گذشته و با روند افزایشی و یا کاهشی برآورد گردد، از صفر شروع شده و برای هر ریالی که مصرف می‌شود، باید دلایل منطقی ارائه گردد. این روش هر مدیری را ملزم می‌کند که مشروح و مستدل، درخواست بودجه خود را از پایه صفر توجیه نماید و مسئول اثبات این امر باشد که چرا باید هر مبلغ را به مصرف رساند.

در این روش، تأکید بر رعایت تناسب حجم عملیات دستگاه‌ها با وظایف محول شده به آن‌ها است و درواقع یک نوآوری در امر مدیریت دستگاه‌های دولتی است. اما به‌دلیل اینکه این نوع بودجه‌ریزی مستلزم صرف وقت و هزینه زیاد است و گاهی به‌جای ارائه اندیشه‌های نو، صرفاً به‌عنوان عامل بازدارنده در مصرف هزینه‌ها عمل می‌کند، این موضوع جزء معایب آن محاسبه می‌شود (احمدی، ۱۳۸۷).

د) بودجه‌ریزی برنامه‌ای^۲

در این شیوه بودجه‌نویسی، عملیات دستگاه‌های اجرایی به شکل برنامه کار تنظیم می‌شود و برای هر برنامه کار، اعتباری در نظر گرفته می‌شود این نوع بودجه با ایجاد ارتباط میان هزینه‌ها و عوامل به‌کار گرفته‌شده از یک‌طرف و نتایج کار به‌دست‌آمده از طرف دیگر، نشان می‌دهد که طی سال مالی چه کالاها و خدماتی به‌صورت محصول نهایی و یا فعالیت‌های بخش دولتی برای نیل به اهداف اقتصادی و اجتماعی دولت تولیدشده است. در نظام بودجه‌ریزی برنامه‌ای، وظایف دولت در قالب: امور، فصل، برنامه و فعالیت طبقه‌بندی می‌گردد.

مزایای بودجه‌ریزی برنامه‌ای شامل موارد زیر می‌شود:

- (۱) موجب بهبود برنامه‌ریزی و کنترل عملیات می‌گردد، (۲) تجدیدنظر و تصویب اصلاح بودجه امکان‌پذیر است، (۳) تمرکززدایی در برآورد هزینه‌ها صورت می‌گیرد، (۴) هماهنگی بین همه عملیات انجام می‌شود، (۵) اعمال نظارت و کنترل آسان است، (۶) نیاز به برنامه‌ریزی اقتصادی و توسعه کشور دارد.

ه) بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

این روش شبیه روش بودجه‌ریزی برنامه‌ای است اما به نحو دقیق‌تر و روشن‌تری اجرای برنامه‌ها را از دیدگاه "هزینه و فایده" تحلیل می‌کند و با روش اندازه‌گیری حجم کار، قیمت تمام‌شده تولید یا خدمت را به‌دست می‌آورد. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یا عملیاتی در سال ۱۹۵۰ توسط آمریکا ارائه گردیده و سپس اشاعه یافته است. این نوع بودجه‌ریزی مستلزم اخذ اطلاعات مالی دقیق از اجزای هر یک از عملیات اجرایی است و لذا حرکت به‌سوی بودجه‌ریزی عملیاتی موجب گسترش و نگهداری حساب‌ها با جزئیات، در امور مالی دستگاه‌ها می‌شود (فرزیب، ۱۳۸۷).

مزایای بودجه مبتنی بر عملکرد

- الف) در این روش، از مدل حسابداری قیمت تمام‌شده و اندازه‌گیری کار استفاده می‌شود. (به‌جای روش برآورد هزینه‌ها در بودجه برنامه‌ای)
- ب) هزینه‌ها را به جزئی‌ترین شکل ممکن گزارش می‌کند. (درحالی‌که بودجه برنامه‌ای هزینه‌ها را به‌صورت کلی و در سطح برنامه مطرح می‌کند).
- ج) همواره ناظر بر ارتباط میان مواد هزینه و محصول نهایی واحد عملیات است. (بودجه برنامه‌ای روند آینده فعالیت‌ها را در نظر می‌گیرد).
- د) با ارائه آمار و اطلاعات کمی، میزان کار انجام‌شده در تولید هر فعالیت یا محصول نهایی را مشخص کرده و به مدیران در تخصیص و توزیع منابع کمک زیادی می‌نماید.

سیستم برنامه‌ریزی، طرح‌ریزی، بودجه‌ریزی (سیستم طرح و برنامه)^۱ PPBS

این اصطلاح در سال ۱۹۶۰ توسط وزارت دفاع آمریکا مورد استفاده قرار گرفت و بعداً با شرایط متفاوتی، به دستگاه‌های دیگر دولتی و در نهایت، به سایر کشورها راه یافت. این روش که نسبت به روش‌های قبلی جدیدتر است، با ترکیب روش‌های بودجه‌ریزی متداول، بودجه‌ریزی برنامه‌ای و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به وجود آمده و اختصاراً به روش PPBS شهرت یافته است.

در این روش، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها به منظور یافتن بهترین راه مؤثر حل مشکلات، با توجه به معیارهای عینی و حقیقی مورد توجه است. بدین منظور، هدف‌ها و نتایج نهایی عملیات به گونه‌ای بررسی می‌شوند که انتخاب مناسب‌ترین راه انجام دادن کار، در حداقل زمان ممکن و یا کمترین هزینه، امکان‌پذیر گردد.

برخی صاحب‌نظران، بودجه‌نویسی به روش PPBS را انقلابی در بودجه‌نویسی خوانده‌اند (احمدی ۱۳۸۷).

طبقه‌بندی بودجه

طبقه‌بندی، آرایش سازمان‌یافته‌ای است که تسهیلات لازم برای تصمیم‌گیری، تفکر، انتخاب، چگونگی کیفیت، مدیریت اجرا و نظارت بر آن‌ها را فراهم می‌آورد. دولت برای اینکه بتواند در برابر نیازهای نامحدود و منابع مالی محدود، تصمیم‌گیری کند به طبقه‌بندی مندرجات سند بودجه می‌پردازد. هدف اصلی طبقه‌بندی عملیات ناشی از بودجه، آن است که ابتدا دولت بداند خود چه می‌کند و سپس برای همه روشن سازد که

برای مردم چه کاری می‌خواهد انجام دهد (فرزیب، ۱۳۷۷). بنابراین بودجه دولت در قالب‌های زیر طبقه‌بندی می‌شود:

۱. طبقه‌بندی درآمدها یا منابع (دریافت‌ها)
۲. طبقه‌بندی هزینه‌ها یا مصارف (پرداخت‌ها)
۳. طبقه‌بندی عملیات (امور، فصل، برنامه، فعالیت و طرح)
۴. طبقه‌بندی سازمانی (براساس قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶، سازمان به: وزارتخانه، مؤسسه دولتی، شرکت‌های دولتی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی تقسیم می‌شود). (احمدی، ۱۳۸۷).

تاریخچه بودجه در ایران

دوران قبل از انقلاب مشروطیت: در این دوره نظام مالی خاصی در کشور وجود نداشت، حتی تهیه بودجه دولت نیز به روال خاصی انجام نمی‌گرفت و بودجه به شکل دخل و خرج عمومی در حساب‌های پراکنده‌ای به نام «کتابچه‌های جمع» تهیه می‌گردید. هر یک از ایالات و ولایات کتابچه‌ای مخصوص داشتند. هر دفتر مسئول خاصی داشت که «مستوفی» نامیده می‌شد. مسئولیت مستوفیان با «وزیر دفتر» بود و دفترچه‌های ایالات توسط او به تصویب شاه می‌رسید و به ایالات ابلاغ می‌شد. این دفترچه‌ها از حیث جمع‌آوری درآمد حاوی «جزء جمع» بود که مالیات نقدی و جنسی املاک مزروعی و سایر مالیات‌ها را تعیین می‌کرد.

در دوران کوتاه صدارت میرزا ابوالقاسم قائم‌مقام وضع مالی و دخل و خرج کشور نظم نسبی یافت. او برای دربار و شاه حقوق ثابت برقرار کرد و موجب دیوانیان و خیلی از مستمری‌ها را محدود ساخت.

امیرکبیر بعد از رسیدن به صدارت از مواجب دیوانیان و روحانیون (از شاه گرفته تا پایین) کم کرد و اصلاحاتی در امر جمع‌آوری مالیات انجام داد. تیول را محدود ساخت. مالیات معوق را از حکام ولایات و خوانین محلی وصول کرد. اجاره گمرک را متوقف ساخت و تحت اداره مستقیم دولت قرارداد و از زیاده‌روی‌های محصلین مالیات جلوگیری کرد و رسم ستمگرانه (سیورسات) سپاهیان را برانداخت. درباره زمین‌های آباد تجدیدنظر کرد و درآمد آن‌ها را تنظیم نمود.

در نیمه دوم قرن سیزدهم شمسی (۱۲۸۰)، نقش دولت در اقتصاد بسیار ضعیف و بودجه سالانه دولت تقریباً معادل ۲ درصد تولید ناخالص داخلی بود. عواید دولت از دو منبع: اول، درآمدهای منظم مرکب از مالیات، گمرکات، اجاره و واگذاری انحصارات دولتی، دوم، درآمدهای غیرمنظم شامل خراج عمومی، هدایا و ضبط اموال به‌دست می‌آمد.

ایران فاقد ابزار لازم برای بهره‌برداری از منابع خود بود و حکومت می‌خواست عواید خود را افزایش داده و توسعه اقتصادی را ترغیب کند، بنابراین، امتیازات متعددی به خارجی‌ان اعطاء کرد. تا سال ۱۲۹۷ هجری شمسی امتیازات واگذار شده، خطوط تلگراف، راه‌آهن، شیلات، راه‌های اصلی، بانک‌ها، توتون و تنباکو، ذخایر نفت و کاوش در آثار باستانی را در برمی‌گرفت.

از انقلاب مشروطیت تا سال ۱۳۰۰ هجری شمسی: در این دوره در اصول و قواعد تهییه و تنظیم بودجه دولت تحولاتی به عمل آمد که از شیوه‌هایی که از اواخر قرن هجدهم و تمامی قرن نوزدهم میلادی در اروپا به‌تدریج شکل گرفته و در کنار رشد و قوام دموکراسی در غرب تکامل یافته بود، تبعیت کرد. در همین راستا نخستین قانون محاسبات عمومی ایران با اقتباس از چند فقره قوانین مالیه عمومی فرانسه تهییه شد و در سال ۱۲۸۸ هجری شمسی از تصویب مجلس گذشت.

اولین بودجه به سبک جدید، در دوره دوم تقنینیه و وزارت دارایی صنایع‌الدوله هدایت در سال ۱۲۸۹ هجری شمسی برای سال ۱۲۹۰ به‌عنوان «طرح بودجه کل» تهیه شد. در این بودجه اصل وحدت بودجه به روش کشورهای پیشرفته رعایت شده بود. صنایع‌الدوله قبل از ارائه این بودجه به مجلس سوءقصد قرار گرفت و به قتل رسید و وزیر بعدی، بودجه تهیه‌شده را به نام صنایع‌الدوله به مجلس پیشنهاد نمود اما این بودجه نهایتاً به تصویب مجلس نرسید.

دوره ۱۳۰۰ تا ۱۳۲۰ هجری شمسی: پس از پایان جنگ اول جهانی در سال ۱۲۹۷ هجری شمسی، اقتصاد ایران، به‌تدریج رو به ثبات گذاشت و تا اندازه‌ای نیز یکپارچگی خود را به‌دست آورد. خاتمه جنگ خود عامل ایجاد ثبات بود. بعد از کودتای ۱۲۹۹ با گسترش نسبی اقتدار دولت مرکزی، اقداماتی برای ایجاد امنیت در کشور به عمل آمد.

در سال ۱۳۰۱ دومین هیئت آمریکایی به سرپرستی «دکتر میلسپو» به ایران آمد. به‌رغم وجود مخالفین بسیار، میلسپو پنج سال در ایران ماند و در این مدت برای تجدید سازمان و تمرکز مالیه کشور اختیارات تام داشت. از سال ۱۳۰۳ به بعد بودجه سالانه منتشر شد. مستمری‌ها عملاً به صفر رسید و بدین گونه امکان صرف ۱۳ درصد بودجه برای تأسیسات عمومی فراهم شد. بقیه بودجه نیز بین وزارتخانه‌های مختلف توزیع می‌گردید.

مهم‌ترین منابع درآمدی دولت را در دوره ۱۳۰۸ تا ۱۳۱۰، مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم تشکیل می‌داد. سایر منابع درآمدی نیز عبارت بود از گمرکات و درآمد نفت. میلسپو نظام مالیاتی را به میزان چشمگیری منطقی کرده بود. نخستین قانون مالیات بر درآمد در سال ۱۳۰۹ هجری شمسی تصویب شد.

تا سال ۱۳۰۸ حق امتیاز دریافتی ایران مستقیماً به بودجه دولت واریز می‌شد؛ اما از این تاریخ به بعد این مبالغ به حسابی مخصوص تحت عنوان «حساب ذخیره» واریز شد.

بدین ترتیب در حدود ۱۰ سال بودجه عمومی کشور بدون کمک درآمد نفتی تهیه گردید. این تجربه درواقع نخستین تجربه بودجه بدون درآمد نفت در ایران به‌شمار می‌آید.

طی دوره ۱۳۰۰ تا ۱۳۲۰ نقش دولت در حیات اقتصادی کشور دگرگون شد و علاوه بر ارشاد و راهبری اقتصاد ملی، امور سرمایه‌گذاری و اداره راه‌ها و ارتباطات، تأمین برق، صنایع ماشینی، کشاورزی، آموزش و پرورش و آموزش عالی، درمان و بهداشت و کمک به شهرداری‌ها را بر عهده گرفت. ایفای وظایف جدید مستلزم افزایش هزینه‌های بودجه عمومی بود.

دوره ۱۳۲۰ تا ۱۳۵۷ هجری شمسی: در دهه اول این دوره پس از خاتمه جنگ دوم جهانی، با بهبود نسبی شرایط اقتصادی، موضوع برنامه‌ریزی منظم که در دهه ۱۳۱۰ برای اولین بار مطرح شده بود با تأکید بیشتری مطرح گردید. تنظیم یک برنامه عمرانی ملی در سال ۱۳۲۵ از موارد مهم در این دوره محسوب می‌شود. به‌موجب تصویب‌نامه هیئت‌وزیران، هیئتی به نام هیئت تهیه نقشه اصلاحی و عمرانی کشور تحت ریاست وزیر دارایی وقت تشکیل و مأمور گردید تا زمینه اصلاحات موردنیاز کشور را بررسی نماید. براساس گزارش هیئت مزبور، هیئت دولت، هیئت جدیدی را به نام هیئت عالی برنامه تحت ریاست نخست‌وزیر تشکیل داد.

در سال ۱۳۲۷ دولت برای تهیه مقدمات کار برنامه و هماهنگی امور مشاوره با هیئت و مؤسسات خارجی اداره‌ای به نام «اداره دفتر کل برنامه» تأسیس کرد که وظیفه آن تهیه برنامه تفصیلی هفت‌ساله تعیین گردید. این اداره بعدها به نام سازمان موقت برنامه نامیده شد. در ۲۲ دی‌ماه سال ۱۳۲۷ شرکت آمریکایی «مهندسين مشاور ماورای بحار» گزارش خود را درمورد برنامه هفت‌ساله به دولت ایران ارائه کرد. این برنامه در سیزدهم تیرماه سال ۱۳۲۸ به تصویب مجلس شورای ملی رسید.

در اسفندماه سال ۱۳۳۴ برنامه هفت‌ساله دوم به تصویب رسید. این برنامه نیز مانند برنامه اول شکلی غیر جامع داشت و فقط شامل بخش دولتی می‌گردید.

در ارتباط با نظام بودجه‌ریزی، بودجه کل کشور طی سال‌های برنامه‌های اول و دوم، به شکل جامع و کامل تهیه نمی‌گردید و بودجه اغلب شرکت‌های دولتی در آن منعکس نبود. بودجه سازمان‌های دولتی نیز به صورت یک رقم در بودجه کل کشور منعکس می‌شد. بودجه نشان‌دهنده هیچ‌یک از فعالیت‌ها و برنامه‌های دولتی نبود و فقط ارقام گنگ و نارسایی را در خود منعکس می‌کرد.

برای اصلاح نظام بودجه‌ریزی و ایجاد هماهنگی بین فعالیت‌های سازمان برنامه و وزارت دارایی، در سال ۱۳۴۰ کلیه امور مربوط به بودجه عمرانی به سازمان برنامه و تمامی امور مربوط به بودجه عادی به وزارت دارایی محول شد. همچنین از سال ۱۳۳۹ دولت مطالعه و تحقیق جامعی را برای تغییر روش تنظیم بودجه از روش متداول (برحسب دستگاه، مواد هزینه) به بودجه برنامه‌ای آغاز نمود. در نتیجه بودجه سال ۱۳۴۰ به صورت برنامه‌ای تنظیم گردید، ولی در عمل به دلیل غیرمنطقی بودن برآوردها و سایر مشکلات اجرایی توفیقی در اجرای آن حاصل نگردید. شکست تنظیم بودجه برنامه‌ای در سال‌های ۱۳۴۰ و ۱۳۴۱، ادامه تنظیم آن را در سال ۱۳۴۳ متوقف نمود و تهیه بودجه این سال‌ها مجدداً به صورت متداول صورت گرفت و روش قدیمی جایگزین بودجه برنامه‌ای شد.

در شهریورماه ۱۳۴۳ وظیفه تهیه بودجه عادی نیز از وزارت دارایی به سازمان برنامه منتقل شد و دفتری تحت عنوان «دفتر مرکزی بودجه» در سازمان برنامه تأسیس شد. در سال ۱۳۴۴ اولین بودجه برنامه‌ای کشور توسط دفتر مرکزی بودجه سازمان برنامه تهیه شد. در این سال بودجه سال ۱۳۴۳ نیز که توسط وزارت دارایی به شکل سنتی تهیه و تصویب شده بود به شکل ظاهراً برنامه‌ای اصلاح گردید و مجدداً به تصویب مجلس رسید.

از سال ۱۳۴۶ وظیفه تهیه بودجه عادی و عمرانی که به‌طور جداگانه در دفتر مرکزی برنامه‌ریزی و دفتر مرکزی بودجه تهیه می‌شدند به واحد جدیدالتأسیس «دفتر مرکزی طرح و بودجه» واگذار شد.

مهم‌ترین تحولی که در نظام برنامه‌ریزی در برنامه چهارم ایجاد گردید، تصویب قانون برنامه و بودجه در اسفندماه سال ۱۳۵۱ بود که مبنای اصلی تهیه و تنظیم بودجه‌های سالانه و برنامه‌های پنج‌ساله دوره‌های بعد گردید. مهم‌ترین تحول نظام بودجه‌ریزی نیز در این دوره تصویب قانون جدید محاسبات عمومی در سال ۱۳۴۹ بود. (قانون قبلی به سال ۱۳۱۲ مربوط می‌گردید). قانون محاسبات عمومی جدید از سال ۱۳۵۰ به‌مورد اجرا گذاشته شد.

با تصویب قانون برنامه و بودجه در پانزدهم اسفندماه سال ۱۳۵۱، تشکیلات و وظایف نظام برنامه‌ریزی کشور جایگاه معین و مشخص‌تری پیدا کرد و برنامه‌ریزی به‌صورت قانونی در نظام اقتصادی و اجتماعی کشور به‌عنوان ابزار و نهادی دائمی برای شکل‌دهی و تنظیم امور تثبیت گردید.

دوران بعد از انقلاب اسلامی

با توجه به تحولات سال ۱۳۵۷، قانون بودجه سال ۱۳۵۸ در ۲۵ مرداد سال ۱۳۵۸ به تصویب رسید و در نتیجه هزینه دستگاه‌های اجرایی در ماه‌های اولیه سال از محل لایحه قانونی اجازه انجام هزینه‌های کشور در ۳ ماهه اول سال ۱۳۵۸ (بودجه سه دوازدهم) که به تصویب شورای انقلاب اسلامی رسیده بود تأمین گردید.

بودجه سال ۱۳۶۰ با توجه به مشکلات ناشی از ادامه جنگ، تحریم اقتصادی و برخی از مشکلات داخلی در هفتم مردادماه این سال به تصویب رسید. بودجه شرکت‌های دولتی و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت که طی دوره ۱۳۵۸ تا ۱۳۶۱ از سند بودجه حذف‌شده بود از سال ۱۳۶۲ به قانون بودجه الحاق گردید.

در سال‌های ۱۳۶۵ تا ۱۳۶۷ وضعیت مالی نامطلوب دولت به دلیل جنگ تحمیلی، ادامه یافت. اما یکی از مهم‌ترین تحولات مالی این دوره تصویب قانون جدید محاسبات عمومی در سال ۱۳۶۶ است. از مهم‌ترین تغییرات قانون جدید حذف فصل مربوط به تهیه و تصویب بودجه و همچنین حکم مربوط به تکلیف دولت به حذف درآمدهای اختصاصی ظرف مدت ۳ سال است؛ که البته حکم مذکور هیچ‌گاه به اجرا درنیامد و در سال ۱۳۷۲ به موجب ماده ۹۲ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین، موضوع حذف درآمدهای اختصاصی منتفی گردید.

در اواخر این دوره تلاش گسترده‌ای در قالب یک پروژه مطالعاتی تحت عنوان «نظام بودجه‌ریزی کشور» برای اصلاح نظام بودجه‌ریزی به عمل آمد. عده‌ای از مسئولین و کارشناسان در این پروژه مشارکت داشتند. در مرحله نخست پروژه سه گزارش کلی و شش گزارش ویژه گردآوری و تنظیم شد. قرار بود پس از تأیید نتایج حاصل کار مرحله اول، در مرحله دوم مسائل مربوط به «محدودیت‌های عملکرد» مانند ضرورت بازنگری در قوانین و مقررات موجود موردبررسی قرار گیرد و در مرحله سوم نظام انفورماتیک موردنیاز نظام بودجه‌ریزی طراحی گردد. در گزارش کلی سوم پروژه یک بررسی تطبیقی و اجرای آزمایشی از ساختار پیشنهادی براساس بودجه مصوب سال ۱۳۶۸ به عمل آمد. درنهایت این پروژه به مرحله اجرا درنیامد و در همان حد مطالعات انجام‌شده مرحله اول باقی ماند.

دوره ۱۳۶۸ تا ۱۳۸۵ هجری شمسی: در سال ۱۳۶۷ جنگ تحمیلی عراق علیه ایران خاتمه یافت و بدین ترتیب با آزاد شدن بخش شایان توجهی از منابع کشور، امکان بازسازی بخش‌های آسیب‌دیده از جنگ تحمیلی و ایجاد زیربناهای لازم برای توسعه آینده کشور فراهم شد. در سال‌های جنگ سیاست‌های اقتصادی عمدتاً به گونه‌ای تنظیم‌شده بود که مصرف ارزان‌تر را امکان‌پذیر سازد.

یکی از ویژگی‌های مهم نظام بودجه‌ریزی طی دوره برنامه اول بعد انقلاب اسلامی، استفاده از بودجه به عنوان ابزاری برای تعقیب سیاست‌های اقتصادی دولت بود. یکی از نمونه‌های بارز این امر استفاده از تسهیلات تکلیفی بانکی بود تا بخشی از اهداف دولت را که به دلیل ناکافی بودن منابع درآمدی نمی‌توانست از طریق بودجه به آن دست یابد از محل منابع بانک‌ها تأمین کند.

از همین جا به تدریج مقدمات شکل‌گیری تسهیلات تکلیفی بانک‌ها فراهم شد. به‌طوری‌که طی دوره ۱۳۶۸ تا ۱۳۷۶ تعداد تبصره‌های تکلیفی بودجه از ۳ تبصره به ۱۳ تبصره و حجم تسهیلات تکلیفی که همه‌ساله بانک‌ها مکلف به پرداخت آن بودند به بیش از ۱۲۰ برابر افزایش یافت.

یکی از قوانین مهم مالی که طی دوره برنامه اول توسعه به تصویب رسید، قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین است. برای تأمین نیاز دستگاه‌های اجرایی، به تدریج احکامی در قوانین بودجه‌های سنواتی گنجانده شد که به موجب آن‌ها به برخی از دستگاه‌های اجرایی که امکان کسب درآمد داشتند اجازه داده شده بود که در قبال ارائه خدمات یا فروش کالا مبالغی را دریافت دارند و درصدی از مبالغ وصول‌شده را برای انجام هزینه‌های خود به مصرف برسانند. تعداد احکام مزبور به تدریج افزایش یافت به‌طوری‌که در سال ۱۳۶۶ برای جلوگیری از پراکندگی این قبیل احکام در قانون بودجه، تمامی احکام مزبور در تبصره‌های ۱۲ و ۱۳ قانون بودجه متمرکز گردید. تا سال ۱۳۶۸ تعداد بندهای تبصره‌های ۱۲ و ۱۳ به ترتیب به ۳۱ و ۱۳ بند رسید. در نتیجه تصمیم گرفته شد تمامی این احکام در قالب قانون جداگانه‌ای تنظیم و به مجلس شورای اسلامی تقدیم شود. بدین ترتیب، قانون «وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین» در آذرماه سال ۱۳۶۹ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. قانون مزبور مشتمل بر ۷۳ ماده و ۶ تبصره بود که مدت اجرای

آن تا پایان سال ۱۳۷۲ (سال پایانی برنامه اول) تعیین شده بود. در اسفند سال ۱۳۷۳، قانون جدید وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین، با شکل گسترده‌تر، مشتمل بر ۹۲ ماده به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. مهم‌ترین اشکال این قانون مغایرت آن با اصل عدم تخصیص بودجه است، به‌طوری‌که همه‌ساله سهم شایان توجهی از اصل عدم اعتبارات بودجه را به خود اختصاص می‌داده است. به همین دلیل در سال ۱۳۷۶ به‌موجب طرحی که به پیشنهاد برخی از نمایندگان مجلس شورای اسلامی به تصویب رسید، بخش هزینه‌ای این قانون حذف گردید.

لایحه برنامه دوم توسعه اقتصادی در تاریخ ۱۳۷۳/۹/۲۰ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید که ده مورد از مهم‌ترین سیاست‌های ملی و بودجه‌ای آن، با توجه به اینکه روش اجرایی مشخصی برای هر یک در برنامه، پیش‌بینی نشده بود، عملاً یا به اجرا درنیامد و یا اینکه به شکل غیر کاملی اجرا گردید. برای نمونه، یکی اقدامات اساسی دولت طی دوره برنامه دوم، تدوین «برنامه ساماندهی اقتصاد ج.ا.ایران» در سال ۱۳۷۷ بود اما اقدامات لازم برای اجرای سیاست‌های پیش‌بینی شده در این برنامه، آغاز نشد و اجرای آن به آینده موکول گردید.

دوره ۱۳۷۹ تا ۱۳۸۵ هجری شمسی: نظام بودجه‌ریزی کشور معمولاً با مشکلات فراوانی در تمام ابعاد و مراحل آن، از تهیه و تنظیم لایحه تا نظارت و ارزشیابی اجرای بودجه، روبه‌رو بوده و برای رفع این مشکلات، همیشه دو نظریه در کشور وجود داشته است: نظریه اول، برخورد گسترده، همه‌جانبه و هم‌زمان با همه مشکلات تا رفع کامل و رسیدن به همه اهداف، و نظریه دوم، تأکید بر برخورد تدریجی و مرحله‌ای. با توجه به تأکید و تذکر مکرر نهادهای نظارتی ازجمله دیوان محاسبات کشور و مجلس شورای اسلامی نسبت به تسریع در اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور، تلاشی در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی وقت (یا برنامه‌و بودجه فعلی) از اواخر سال ۱۳۷۸ آغاز گردید که روش دوم یعنی روش مرحله‌ای، تدریجی و خودگردان را برای

رفع مشکلات انتخاب نمود. در مرحله اول قرار شد آن دسته از اهداف، موردنظر قرار گیرد که امکان دستیابی به نتایج آن‌ها برای بودجه سال ۱۳۸۱ قابل استفاده باشد. در مرحله دوم نیز مقرر گردید سایر ابعاد نظام بودجه‌ریزی موردبررسی و اصلاح قرار گیرد. برای مرحله دوم مقرر شد فعالیت‌ها به گونه‌ای سازمان یابد که بخشی از عملیات پیش‌بینی‌شده تا پایان سال ۱۳۸۳ (سال پایانی برنامه سوم) به نتیجه برسد. روش دومرحله‌ای فوق در جلسه مورخ ۱۳۸۰/۴/۹ در ستاد اقتصادی دولت به تصویب رسید. در زمینه نظام طبقه‌بندی بودجه، باید نظامی انتخاب می‌شد که سه مشکل اساسی بودجه‌ریزی، شامل: ۱) عدم هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی، ۲) عدم هماهنگی یا نظام حساب‌های ملی و ۳) نبود شفافیت لازم در محاسبه درآمدها و هزینه‌ها، را مرتفع می‌ساخت. برای این منظور نظام طبقه‌بندی "آمار مالی دولت" یا GFS^۱ که در سال ۲۰۰۰ برای کشورهای عضو صندوق بین‌المللی پول، ازجمله ایران پیشنهادشده بود انتخاب گردید.

پیرو اقداماتی که به منظور اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور از سال ۱۳۷۸ آغازشده بود، در سال ۱۳۸۴ با روی کار آمدن دولت جدید، تهیه بودجه به روش عملیاتی مورد تأکید قرار گرفت. بخشنامه بودجه سال ۱۳۸۵ کل کشور بر همین اساس تهیه و تنظیم و ابلاغ گردید. اما در عمل، لایحه بودجه سال ۱۳۸۵ کل کشور براساس روش‌های قبلی و با شعار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تهیه و به مجلس شورای اسلامی تقدیم و به تصویب رسید. لازم به ذکر است که نظام بودجه‌بندی دولتی به عنوان یک ابزار آینده‌نگر و نظام حسابداری دولتی به مانند یک ابزار گذشته‌نگر، اجزای تشکیل‌دهنده نظام کلی مدیریت مالی دولت‌ها هستند و بر هم تأثیر می‌گذارند.

درمورد اصلاح قوانین و مقررات، صرف نظر از قانون اساسی که در صدر همه قوانین کشور قرار دارد، دو قانون برنامه و بودجه و قانون محاسبات عمومی، قوانین اساسی درخصوص نظام بودجه ریزی ایران به شمار می روند و با اینکه چند بار اصلاح شده اند اما هنوز هم کارآمدی لازم را نداشته و نیاز به اصلاح و منطبق شدن با شرایط روز کشور در زمان بودجه ریزی را دارند.

اشکالات زیادی بر این دو قانون از دیدگاه تطابق آن ها با تحولات اخیر کشور، در نظام بودجه ریزی وجود دارد که باید مرتفع گردد. در بیشتر کشورها به نسبت پیشرفت در زمینه نظام بودجه ریزی، یک **قانون مادر**^۱ وجود دارد که مشتمل بر تمامی قوانین و مقررات ناظر بر تهیه، اجرا و نظارت بر بودجه است. به نظر می رسد درمورد کشور ایران مناسب ترین کار تهیه همین قانون مادر باشد.

از مهم ترین احکام قانون برنامه چهارم توسعه مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ است که در ارتباط با تهیه و تنظیم بودجه به روش عملیاتی است. اجرای بودجه ریزی عملیاتی فرآیندی پیچیده است که اجرای آن چند سال به طول خواهد انجامید. چنان که توسط مسئولین سازمان مدیریت و برنامه ریزی وقت کشور اعلام شده، این فرآیند باید در سه مرحله انجام می گرفت. البته گزارش مستندی از انجام دو مرحله آخر و از نتایج انجام هر سه مرحله در سال های بعد، به ثبت نرسیده است (کردبچه، ۱۳۸۵).

دوره ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۵ هجری شمسی: در دهه اخیر نیز مشکلات همیشگی بودجه و بودجه ریزی در ایران وجود داشته و گاهی بیشتر هم شده است. وضعیت نظام بودجه ریزی کشور از منظر اصول و قواعد کلی حاکم بر بودجه (همچون اصل جامع بودن، اصل شفافیت و هم سویی آن با برنامه های بالادستی، فرایند تدوین و تصویب بودجه، مشکلات ساختاری بودجه و تعلل در اجرای نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد

و سیاست‌گذاری پولی و ارزی ضمن تصویب بودجه، به‌عنوان آسیب‌های کلان نظام بودجه‌ریزی کشور مورد ارزیابی قرار گرفته و راهکارهای آسیب‌شناسی انجام‌شده تبیین گردیده که ازجمله آن می‌توان به اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور و حرکت در مسیر اقتصاد مقاومتی و کاهش هزینه‌های جاری غیرضروری در بودجه (مدیریت هزینه‌ها) اشاره داشت (اسلام‌زاده، صادقی و دیگران ۱۳۹۴).

ازجمله موارد قابل تأمل در بودجه‌های سالانه، وجود شکاف قابل توجه میان مبالغ مصوب بودجه عمومی دولت با مبالغ عملکرد مربوط به آن است که میزان این فاصله از ۱۵ درصد در سال ۱۳۸۹، به ۳۰ درصد در سال ۱۳۹۲، و به ۱۵ درصد در سال ۹۳ رسیده که می‌تواند نشان از رشد بی‌انضباطی مالی (بودجه‌ای) دولت طی سال‌های موردبررسی باشد. این مسئله منجر به آن می‌شود که پیش‌بینی درآمدها در بودجه غیرقابل اتکا و هزینه‌ها غیرقابل کنترل جلوه‌گر نماید؛ از سویی دیگر این موضوع می‌تواند نشانی از کسری بودجه پنهان در بودجه دولت قلمداد شده و یکی از دلایل عمده تورم مزمن در کشور، تداوم این کسری بودجه است.

یکی از شاخص‌های ارزیابی کارایی دولت‌ها، برای استفاده بهینه از منابع بودجه‌ای در راستای رشد و توسعه کشور و ارتقاء بهره‌وری، نسبت "هزینه جاری" به "هزینه عمرانی" است. هرچه این نسبت کوچک‌تر شود می‌تواند نمایانگر کارآمدی دولت در راستای استفاده بهینه از منابع خود باشد. میزان این نسبت مطابق با ارقام قانون بودجه سال‌های ۱۳۸۹ لغایت ۱۳۹۳ حدود ۲/۷ پیش‌بینی شده بود درحالی که براساس اطلاعات تفریغ بودجه سال‌های مذکور شاخص موردنظر معادل ۷/۴ واحد بوده است که حاکی از انحراف قابل توجه نسبت به پیش‌بینی قانون‌گذار بوده است.

براساس گزارش‌های تفریغ بودجه سنواتی، کسری تراز عملیاتی در سال ۱۳۸۹ معادل ۱۷۵ هزار میلیارد ریال منفی بوده که در سال ۱۳۹۳ به ۴۴۲ هزار میلیارد ریال منفی

افزایش یافته است و بیانگر افزایش وابستگی دولت به سایر منابع بودجه‌ای برای جبران هزینه‌های جاری است (اسلامزاده، صادقی و دیگران ۱۳۹۴).

بررسی و محاسبه جایگاه کشورها براساس شاخص فساد و شفافیت بودجه، یکی از عوامل مؤثر بر کارایی و اثربخشی دولت‌ها است. براساس گزارش منتشره سازمان بین‌المللی شفافیت^۱ (TI) در سال ۲۰۱۴، که وضعیت فساد را در ۱۷۵ کشور مورد ارزیابی قرار داده، وضعیت شاخص ادراک فساد^۲ (CPI) جمهوری اسلامی ایران در سال ۲۰۱۴ نسبت به سال ۲۰۱۳ بهبود یافته و از رتبه ۱۴۴ به ۱۳۶ کاهش پیدا کرده و بیانگر صعود هشت پله‌ای ایران در رتبه‌بندی فوق است (کردیچه ۱۳۸۵). به گزارش این سازمان در سال ۲۰۱۷، روند کاهشی شاخص مذکور در ایران ادامه یافته و به رتبه ۱۳۰ رسیده است.

فرآیند بودجه‌ریزی در ایران

براساس اصل ۵۲ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، سند یا قانون بودجه کل کشور به‌عنوان مهم‌ترین سند و برنامه مالی سالانه دولت، تهیه، تنظیم و جهت تصویب به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌گردد.

فرآیند بودجه‌ریزی در ایران شامل چهار مرحله زیر است:

۱. تهیه و تنظیم لایحه بودجه

۲. تصویب لایحه بودجه

۳. اجرای قانون بودجه

۴. نظارت بر اجرای قانون بودجه

1- Transparency International

2- Corruption Perception International

مراحل ۱ و ۳ از وظایف قوه مجریه و مراحل ۲ و ۴ از وظایف قوای مقننه، مجریه (به استناد ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی، نظارت مالی بر قانون بودجه توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی و نظارت عملیاتی توسط سازمان برنامه‌وبودجه صورت می‌گیرد) و قضائیه است.

(۱) فرآیند تهیه و تنظیم لایحه بودجه

براساس اصل «۱۲۶» قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مسئولیت امور برنامه‌وبودجه با رئیس‌جمهور و دامنۀ تدارک و ساماندهی این امور شامل کلیه دستگاه‌های اجرایی کشور و همچنین قوه مقننه، مجمع تشخیص مصلحت و شورای نگهبان است و از سوی دیگر براساس بند «۵» ماده (۵) قانون برنامه‌وبودجه مصوب ۱۳۵۱/۱۲/۱۵، وظیفه تهیه و تنظیم بودجه کل کشور ازجمله وظایف و اختیارات سازمان برنامه‌وبودجه کشور تعیین‌شده است. بنابراین هر ساله سازمان مذکور اقدام به تهیه بخشنامه بودجه برای سال مالی آینده کرده و مراتب را پس از طرح و تأیید در دولت و امضای رئیس‌جمهور به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ و ارسال می‌نماید. کلیه دستگاه‌های اجرایی نیز طبق ماده (۱۳) قانون برنامه‌وبودجه، مکلف‌اند برنامه سالیانه و بودجه سال بعد خود را همراه با اعتبارات جاری و عمرانی به سازمان مذکور ارسال دارند (شبییری‌نژاد، ۱۳۸۷).

مراحل تهیه و تنظیم بودجه به شرح زیر است:

۱-۱. تهیه چارچوب کلی بودجه سال آینده

این چارچوب براساس هدف‌های کلان برنامه پنج‌ساله درخصوص چارچوب کلی بودجه عمومی دولت و با درنظر گرفتن عملکرد سال‌های گذشته، تا پایان تیرماه هر سال توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور تهیه می‌گردد.

۱-۲. تهیه بخشنامه بودجه

فعالیت مربوط به بخشنامه بودجه از اوایل مردادماه هر سال در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور آغاز و پیش‌نویس تهیه‌شده توسط سازمان مزبور تا اواخر شهریورماه در هیئت دولت به تصویب می‌رسد و از طرف رئیس‌جمهور به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ می‌گردد. بخشنامه بودجه شامل یک مقدمه توجیهی، تعدادی نکات کلیدی، منابع تهیه و تدوین لایحه بودجه و پیوست‌های آن به شرح زیر است:

- سیاست‌ها و رهنمودهای کلی برنامه پنج‌ساله توسعه؛
- رهنمودهای اجرایی خاص تهیه و تنظیم لایحه بودجه؛
- ضوابط مالی ناظر بر تهیه و تنظیم لایحه بودجه؛
- سقف اعتبارات جاری و عمرانی از محل درآمد عمومی برحسب امور و فصل؛
- برنامه زمان‌بندی تهیه و تنظیم لایحه بودجه سال مربوط کل کشور؛
- دستورالعمل تهیه و تنظیم بودجه وزارتخانه‌ها و سازمان‌های دولتی؛
- دستورالعمل تهیه و تنظیم بودجه شرکت‌های دولتی و فرم‌ها و ضمایم مربوط به بودجه تفصیلی شرکت‌های مزبور؛
- دستورالعمل تهیه و تنظیم بودجه دستگاه‌های اجرایی استانی (کردبچه، ۱۳۸۵)؛
- فرم‌های مربوط به پیشنهاد متن تبصره‌ها؛
- دستورالعمل مربوط به طبقه‌بندی‌های مختلف از قبیل: الف) طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌های دولت، ب) طبقه‌بندی اقتصادی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، ج) استانداردهای برنامه عملیاتی؛
- دستورالعمل تهیه برنامه اجرایی و شرح کمی و کیفی عملیات سال آینده.

۱-۳. تصویب چارچوب کلی بودجه و سقف اعتبارات دستگاه‌های اجرایی

هیئت دولت هنگام بررسی و تصویب بخشنامه بودجه، چارچوب کلی درآمدها و هزینه‌های بودجه و نحوه تعیین سقف اعتبارات فصول مختلف هزینه‌های جاری و عمرانی را تصویب می‌کند.

مهم‌ترین نکته‌ای که باید موردتوجه دستگاه‌های اجرایی قرار گیرد رعایت موارد و قیود مذکور در پیوست‌های الف و ب است. درواقع دو پیوست فوق راهنمای اصلی تهیه، تنظیم و پیشنهاد بودجه در دستگاه‌های اجرایی است. تأکیدهای لازم مبنی بر پیش‌بینی تعهدات (داخلی و خارجی)، اجرای احکام بودجه‌ای برنامه‌های توسعه، وظایف مجامع عمومی شرکت‌های دولتی در هنگام تأیید بودجه، فعالیت‌های قابل‌واگذاری به بخش غیردولتی و امور کلان در پیوست الف و نحوه محاسبه و حذف یا پیش‌بینی اعتبارات از قبیل تغییر ضریب حقوق، سقف مجاز اضافه‌کار کارکنان دستگاه‌های اجرایی، هزینه‌های سوخت، میزان پاداش پایان سال، کمک‌های رفاهی (مهدکودک، غذای روزانه و مانند آن)، حق مأموریت‌ها و ارقامی از این قبیل در پیوست ب ارائه می‌شود. امور مزبور در ابتدای هر سال مالی به‌صورت دقیق‌تر در ضوابط اجرایی بودجه همان سال نیز مطرح می‌شود و مورد تأکید قرار می‌گیرد (شیرینی‌نژاد، ۱۳۸۷).

۱-۴. ارائه پیشنهاد بودجه دستگاه‌های اجرایی

فعالیت مسئولین دستگاه‌های اجرایی پس از دریافت بخشنامه بودجه و دستورالعمل‌های ذی‌ربط، آغاز می‌شود این دستگاه‌ها به سه گروه زیر تقسیم می‌شوند:

۱. دستگاه‌های اجرایی ملی، ۲. دستگاه‌های اجرایی استانی، ۳. شرکت‌های دولتی و

بانک‌ها

از تاریخ ابلاغ بخشنامه بودجه، دستگاه‌های اجرایی ملی با رعایت سقف اعتبارات امور و فصل، رهنمودهای اجرایی و ضوابط مالی ناظر بر تهیه و تنظیم بودجه، نسبت به تکمیل فرم‌های ذی‌ربط اقدام کرده و فرم‌های تکمیل‌شده را همراه با پیشنهاد حذف،

تمدید، یا اصلاح تبصره‌های موجود و همچنین متن تبصره‌های جدید مربوط به خود، به سازمان برنامه‌و بودجه ارسال می‌کنند. در بخشنامه بودجه همه‌ساله قید می‌شود که چنانچه دستگاه‌های اجرایی در موعد مقرر اقدام به ارائه بودجه پیشنهادی خود ننمایند، سازمان برنامه‌و بودجه کشور براساس مبنای برنامه پنج‌ساله رأساً اقدام به تنظیم بودجه پیشنهادی آنان خواهد نمود. اگرچه غالب دستگاه‌های اجرایی بودجه پیشنهادی خود را بعد از مهلت مقرر به سازمان برنامه‌و بودجه کشور ارسال می‌کنند، لکن به‌ندرت اتفاق افتاده که به‌دلیل عدم ارسال بودجه، سازمان رأساً اقدام به تنظیم بودجه دستگاه‌ها نماید.

هریک از دستگاه‌های اجرایی همراه با اعتبارات موردنیاز برای هزینه‌ها و طرح‌های عمرانی، پیش‌بینی درآمدها و منابع خود را نیز ارائه می‌کند. ارائه اطلاعات مربوط به درآمدهای مالیاتی و گمرک و پیش‌بینی درآمدهای حاصل از صادرات نفت خام (که نقش آن‌ها در ترکیب منابع مالی بودجه دارای اهمیت ویژه‌ای است) نیز صورت می‌گیرد. دستگاه‌های مسئول وصول این منابع، پیشنهادهای خود را به سازمان برنامه‌و بودجه کشور ارائه می‌کنند.

بودجه دستگاه‌های اجرایی مشمول بودجه استانی را سازمان‌های مدیریت و برنامه‌ریزی استان‌ها با همکاری دستگاه‌های اجرایی ذی‌ربط در استان پیش‌بینی می‌کنند. از آنجاکه اطلاعات مربوط به اعتبارات هزینه‌ای دستگاه‌های اجرایی استان و همچنین اطلاعات مربوط به طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای استانی در سازمان و برنامه‌و بودجه وجود دارد، مسئولیت تنظیم بودجه استانی بر عهده سازمان برنامه‌و بودجه استان نهاده شده است. این مهم براساس دستورالعمل خاصی از مرکز، در استان تهیه، و نتیجه به شورای برنامه‌ریزی و توسعه استان ارائه می‌گردد. سازمان‌های برنامه‌و بودجه استان‌ها، مصوبه‌های شورای برنامه‌ریزی و توسعه استان را در قالب فرم‌های مربوط به سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور منعکس می‌نمایند.

درخصوص بودجه شرکت‌های دولتی، با توجه به اینکه بودجه تنظیم‌شده توسط آن‌ها باید به تصویب مجامع عمومی ذی‌ربط نیز برسد، معمولاً زمان ارسال پیشنهاد نهایی به سازمان برنامه‌و بودجه کشور دیرتر از سایر دستگاه‌های اجرایی است.

شرکت‌های دولتی و بانک‌ها نیز فرم‌های بودجه شرکت‌های دولتی، طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (از محل درآمدهای عمومی)، یارانه‌ها و ضمایم آن‌ها را (پیوست‌های بخشنامه) تکمیل و نتیجه را همراه با مصوبه مجامع عمومی یا شوراهای عالی خود، به سازمان برنامه‌و بودجه کشور ارسال می‌کنند. برای بانک‌ها، شرکت‌های بیمه، شرکت‌های برق منطقه‌ای و شرکت‌های آب منطقه‌ای نیز حسب مورد، فرم‌های تفصیلی بودجه به‌صورت جداگانه طراحی‌شده تا دستگاه‌های مذکور آن‌ها را تکمیل و ارائه کنند.

شرکت ملی نفت ایران و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، هم همانند سایر شرکت‌های دولتی نسبت به ارائه پیشنهادهای خود در زمینه تبصره‌های ذی‌ربط (بیع متقابل، فاینانس و تسهیلات داخلی) به‌صورت جداگانه اقدام می‌کنند. (شیرینی‌نژاد، ۱۳۸۷)

تمامی شرکت‌های دولتی، بانک‌ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت ترجیحاً باید اطلاعات موضوع فرم‌ها و ضمایم صورت‌جلسه مجمع عمومی یا شورای عالی بودجه خود را در دیسک‌های ارائه‌شده از سوی سازمان برنامه‌و بودجه، وارد نموده و در موعد مقرر در جدول زمان‌بندی بخشنامه بودجه، به‌منظور درج در لایحه بودجه به سازمان مزبور تحویل نمایند (کردبچه، ۱۳۸۵).

۱-۵. بررسی بودجه‌های پیشنهادی دستگاه‌ها در سازمان برنامه‌و بودجه کشور

ستاد بودجه سازمان برنامه‌و بودجه، گزارش مکتوب ستاد تبصره‌ها را به‌صورت مشروح و دقیق بررسی می‌کند و هم‌زمان از دستگاه‌هایی که نسبت به ارائه اطلاعات اقدام

نکرده‌اند پیگیری‌های لازم را به عمل می‌آورد و در زمان‌های مشخص گزارش پیشرفت کار را به اطلاع رئیس‌جمهور می‌رساند. مراحل بررسی بودجه‌های پیشنهادی در سازمان مذکور به شرح زیر است:

- بررسی بودجه پیشنهادی دستگاه‌های اجرایی ملی: بودجه پیشنهادی شامل اعتبارات جاری و عمرانی، درآمدها و تبصره‌های پیشنهادی دستگاه‌ها، در دفاتر بخشی سازمان مدیریت مورد بررسی قرار می‌گیرد. برنامه‌های جدید پیشنهادشده از طرف دستگاه‌ها، باید در قالب سقف‌های مزبور و یا پیشنهاد منابع جدید باشد. بررسی بودجه دستگاه‌ها در دفاتر بخشی سازمان می‌تواند در صورت لزوم در جلسات مشترک با دستگاه‌های اجرایی ذی‌ربط انجام گیرد. چنانچه اعتبارات درخواستی دستگاه‌های اجرایی، اضافه‌تر از سقف مورد تأیید دفاتر بخشی سازمان باشد، باید به همراه جداول نهایی پیشنهادی خود، توجیه افزایش‌های درخواستی را نیز ضمیمه نمایند.
- بررسی و تلفیق درآمدهای بودجه: درآمدهای پیشنهادی دستگاه‌های اجرایی پس از بررسی مقدماتی در دفاتر بخشی سازمان، برای تلفیق نهایی به دفتر برنامه‌ریزی و مدیریت اقتصاد کلان سازمان ارسال می‌گردد. دفتر برنامه‌ریزی و مدیریت اقتصاد کلان، درآمدهای مزبور و همچنین اقلام درآمدی که به‌طور مستقیم برای آن دفتر ارسال می‌شود (مانند درآمدهای مالیاتی) را بررسی و تلفیق می‌نماید.
- بودجه‌های استانی پس از دریافت از دستگاه‌های اجرایی استانی طی یک هفته در سازمان برنامه‌بودجه استان‌ها مورد بررسی قرار گرفته و نتیجه به شوراهای برنامه‌ریزی و توسعه استان‌ها اعلام می‌گردد. شوراهای مذکور نیز حدود یک هفته فرصت دارند تا بودجه‌های دریافتی را بررسی و نتیجه را به سازمان برنامه‌بودجه مرکز ارسال نمایند. مسئولیت بررسی و تلفیق بودجه‌های جاری استانی با دفاتر بخشی سازمان، و مسئولیت بررسی و تلفیق بودجه‌های عمرانی استانی با دفتر

هماهنگی و امور مناطق سازمان است که بودجه‌های دریافت شده را بررسی و تلفیق می‌نمایند.

- بودجه شرکت‌های دولتی، مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت و بانک‌ها پس از تصویب در مجامع عمومی شرکت‌ها، در دفاتر بخشی ذی‌ربط در سازمان برنامه‌و بودجه مورد بررسی قرار گرفته و نتیجه طی مدت یک هفته برای تلفیق در اختیار امور شرکت‌ها و خصوصی‌سازی سازمان قرار می‌گیرد.

- طی مدتی که بودجه‌های جاری و عمرانی و درآمدها، در دستگاه‌های اجرایی و سازمان برنامه‌و بودجه کشور در حال بررسی است، تبصره‌های بودجه سال جاری و تبصره‌های پیشنهادی سال بعد در گروهی تحت عنوان گروه تبصره‌ها، در سازمان مورد بررسی قرار می‌گیرد. اعضای گروه مزبور را تعدادی از مدیران و کارشناسان قدیمی سازمان تشکیل می‌دهند. گروه تبصره‌ها، ظرف مدت یک ماه از تاریخ ابلاغ بخشنامه بودجه مجموعه تبصره‌های پیشنهادی سال بعد را برای بررسی در اختیار ستاد بودجه سازمان قرار می‌دهد. ستاد بودجه که به ریاست رئیس سازمان و با عضویت معاونین بخشی و تعدادی از کارشناسان آن تشکیل می‌گردد طی مدت یک هفته تبصره‌های پیشنهادی سال بعد را بررسی و نتیجه را به هیئت‌وزیران ارسال می‌نماید.

- بودجه‌های بررسی‌شده در دفاتر بخشی سازمان برنامه‌و بودجه کشور، در معاونت‌های بخشی این سازمان در چارچوب اهداف و سیاست‌های برنامه‌های پنج‌ساله و بخشنامه بودجه، در مدت یک هفته (شامل: درآمدها و هزینه‌های بودجه عمومی و همچنین بودجه شرکت‌های دولتی و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت و بانک‌ها) نهایی می‌شود. در مواردی که بعضی از پیشنهادها دستگاه‌های

اجرائی مورد تأیید سازمان برنامه و بودجه قرار نگیرد و تفاهم لازم حاصل نگردد، این موارد برای تصمیم‌گیری نهایی به هیئت وزیران اعلام می‌شود.

- هم‌زمان با بررسی لایحه بودجه در ستاد بودجه سازمان برنامه و بودجه، تلفیق مقدماتی لایحه بودجه نیز انجام می‌گیرد به طوری که در پایان بررسی لایحه در ستاد بودجه، تلفیق مقدماتی هم به انجام رسیده و نتیجه برای ارائه به هیئت دولت آماده می‌گردد (کردبچه، ۱۳۸۵).

- از آنجاکه به طور معمول سرجمع درخواست‌های دستگاه‌های اجرایی - به رغم تأکیدهای مکرر مبنی بر لزوم رعایت سقف اعتبارات ابلاغ شده - چندین برابر امکانات و منابع عمومی دولت است، جمع‌بندی پیشنهادها واصله و تلفیق نهایی آن در این مقطع صورت نمی‌گیرد لذا ستاد بودجه سازمان با جمع‌بندی نتایج اقدامات انجام شده (جمع‌بندی منابع، مصارف ملی و استانی) تبصره‌های مربوط به درآمدها و هزینه‌ها، امکانات استفاده از حساب ذخیره ارزی، اوراق مشارکت و سایر منابع، جدول‌ها و مقدمات بودجه را تهیه و همراه با توصیه‌ها و پیشنهادهایی، در هیئت وزیران مطرح می‌کند. در این جمع‌بندی، بودجه استان‌ها نیز در قالب ارقام کلی در نظر گرفته می‌شود تا مجموعه ارائه شده کامل باشد (شبییری‌نژاد، ۱۳۸۷).

۱-۶. بررسی بودجه‌های پیشنهادی در هیئت دولت

بررسی تبصره‌های بودجه در هیئت دولت، پس از بررسی و جمع‌بندی آن در سازمان برنامه و بودجه کشور و هم‌زمان با شروع بررسی ارقام بودجه در معاونت‌های بخشی و ستاد بودجه سازمان آغاز می‌گردد. در این بررسی پیشنهادها تبصره‌ای که از طرف دستگاه‌های اجرایی دریافت شده ولی مورد تأیید سازمان قرار نگرفته، نیز طرح می‌شود. هم‌زمان با جلسات رسیدگی به تبصره‌ها، معاونت‌های بخشی سازمان نسبت به تشکیل جلسه با مسئولان دستگاه‌های اجرایی اقدام می‌کنند. در این مرحله موارد عدم تفاهم، به رئیس‌جمهور گزارش می‌شود تا حسب مورد در هیئت وزیران یا در جلساتی با حضور

نمایندگان وزیران و رئیس‌جمهور یا معاون اول، تصمیمات لازم اتخاذ گردد. بدین ترتیب، به‌تدریج تفاهم لازم در سطح کل بودجه حاصل می‌شود.

هیئت‌وزیران پس از دریافت جمع‌بندی مقدماتی ارقام مربوط به منابع و مصارف و نتایج بررسی‌ها و پیشنهادهای اصلاحی تبصره‌های موجود در جلسات اولیه، نسبت به کلیات بودجه، نحوه افزایش منابع و تعدیل هزینه‌ها تصمیمات لازم را اتخاذ می‌کند و به سازمان برنامه مأموریت می‌دهد که با هماهنگی دستگاه‌های اجرایی توازن لازم را در بودجه برقرار سازد. هم‌زمان با اجرای این مأموریت، جلسات فوق‌العاده هیئت‌وزیران نیز جهت بررسی احکام قانونی بودجه (تبصره‌ها) آغاز می‌شود و طی آن، احکام قابل تمدید یا قابل حذف در مرحله نخست نهایی شده و سپس برای اصلاح احکام جدید جلسات ادامه می‌یابد.

در مرحله‌ای که ارقام مربوط به بودجه دستگاه‌های اجرایی ملی و استانی، شرکت‌های دولتی و بانک‌ها مشخص شد، سازمان برنامه نسبت به پیش‌بینی اعتبارات مربوط به ردیف‌های متفرقه که قسمت مهمی از بودجه را تشکیل می‌دهد، اقدام می‌کند. پس از تعیین و اصلاح ارقام اعتباری موضوع احکام تبصره‌های جدید در هیئت‌وزیران، موارد مصوب برای تهیه لایحه در اختیار سازمان برنامه قرار می‌گیرد و سازمان نسبت به تهیه جدول‌های تلفیقی بودجه نهایی و سپس تهیه لایحه بودجه اقدام می‌نماید.

۱-۷. تلفیق نهایی لایحه بودجه

سازمان برنامه در روزهای پایانی تهیه لایحه بودجه، با اخذ اطلاعات تکمیلی از دستگاه‌های اجرایی و با استفاده از گزارش اقتصادی که قبلاً رئیس‌جمهور به مجلس شورای اسلامی تقدیم کرده، نسبت به تهیه متن مقدماتی سخنرانی رئیس‌جمهور، برای تقدیم لایحه بودجه به مجلس اقدام می‌کند. این متن پس از جرح و تعدیل در چند روز

پایانی برای درج ارقام و اعداد استخراج شده از جداول لایحه بودجه که در مراحل تلفیق نهایی است، به سازمان برگشت داده می شود (شبییری نژاد، ۱۳۸۷).

پس از پایان بررسی ارقام و تبصره های بودجه در هیئت وزیران، سازمان برنامه درآمدها، اعتبارات جاری و عمرانی ملی و استانی، بودجه عمومی و همچنین بودجه شرکت های دولتی، مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت و بانک ها را تلفیق کرده و لایحه بودجه را آماده می سازد. لایحه مزبور پس از چاپ، توسط رئیس جمهور به مجلس شورای اسلامی تقدیم می گردد.

دو یا سه روز آخر از دوره زمانی فرایند فوق، به امر چاپ لایحه، پیوست ها و متن سخنرانی اختصاص می یابد و نتایج همه اقدامات با امضای رئیس جمهور در روز مقرر به مجلس شورای اسلامی تقدیم می گردد.

مجموعه ای که تقدیم مجلس می شود شامل لایحه اصلی بودجه و سه پیوست دیگر است. لایحه اصلی بودجه از ۵ قسمت زیر تشکیل شده است:

- ماده واحده و تبصره ها؛
- جداول خلاصه بودجه؛
- درآمدها (به تفکیک: بخش، بند و اجزای آن و همچنین به تفکیک دستگاه های اجرایی)؛
- اعتبارات برحسب دستگاه برنامه؛
- اعتبارات متفرقه (ابراهیمی نژاد و فرجوند، ۱۳۸۸).

ماده واحده و تبصره ها:

الف) ماده واحده که انشاء ارقام درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و همچنین هزینه ها و سایر پرداخت ها است.

ب) تبصره ها، همان مجوزهای قانونی هستند که به دستگاه های اجرایی اجازه اخذ درآمد و یا انجام هزینه را می دهد.

پیوست‌های بودجه: این پیوست‌ها شامل: بودجه تفصیلی شرکت‌ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت، جداول اعتبار طرح‌های عمرانی دولت، جداول بازپرداخت دیون دولت و سایر جداول و اطلاعات موردنیاز است. به عبارت دیگر، پیوست شماره یک مربوط به طرح‌های عمرانی، پیوست شماره ۲ مربوط به بودجه شرکت‌های دولتی و پیوست شماره ۳ مربوط به بودجه‌های استانی می‌شود.

یک گزارش توجیهی نیز شامل توجیه ارقام مندرج در لایحه بودجه و آثار اقتصادی ناشی از اجرای لایحه، توسط سازمان برنامه و بودجه کشور تهیه می‌شود که به کمیسیون تلفیق بررسی لایحه بودجه در مجلس شورای اسلامی ارائه می‌گردد (کردبچه، ۱۳۸۵). در جلسه علنی مجلس قبل از تقدیم لایحه بودجه، رئیس‌جمهور گزارشی از اوضاع اقتصادی کشور در سال جاری و سال بودجه‌ای ارائه می‌نماید. این گزارش وسیله مهمی برای انتقال مسائل موجود، توجیه شکلی بودجه، روشن ساختن نکات مهم و برجسته و دفاع از بودجه پیشنهادی است.

(۲) تصویب لایحه بودجه کل کشور

مطابق اصل پنجاه و دوم قانون اساسی، بودجه سالانه کل کشور توسط دولت تهیه و برای بررسی و تصویب به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌گردد (دومین مرحله بودجه‌ریزی). از دلایل مهم تصویب بودجه توسط مجلس، این است که بودجه بیانگر اهداف؛ خط‌مشی‌ها، سیاست‌ها، وظایف و عملیات دولت است و چگونگی دستیابی به آن‌ها نیز در فرآیند تصویب مشخص می‌شود. یعنی تصویب بودجه، ابزار کنترل و نظارت قوه مقننه بر قوه مجریه است که خطوط اصلی و کلی حرکت دولت را طی یک سال مشخص می‌کند.

فرایند بررسی و تصویب لایحه بودجه در قالب مراحل زیر صورت می‌گیرد:

۱. بررسی توسط نمایندگان
۲. بررسی و رسیدگی در کمیسیون‌های تخصصی
۳. بررسی و رسیدگی در کمیسیون تلفیق (اصلی)
۴. بررسی و تصویب کلیات لایحه بودجه در صحن علنی
۵. بررسی و تصویب تبصره‌های لایحه بودجه در جلسات علنی
۶. بررسی و اظهارنظر شورای نگهبان
۷. ابلاغ قانون بودجه کل کشور (ابراهیمی‌نژاد و فرج‌وند، ۱۳۸۸).

وظایف قانونی کمیسیون برنامه‌بودجه و محاسبات مجلس

تبصره ماده ۳۹ آیین‌نامه داخلی مجلس، وظایف کمیسیون را به شرح زیر تشریح می‌کند:

تبصره- کمیسیون برنامه‌بودجه و محاسبات علاوه بر انجام وظایف تخصصی در ماده (۳۳) و این ماده موظف است نسبت به امور زیر اقدام نماید:

۱. نظارت و مراقبت بر اجرای مقررات بودجه و امور مالی مجلس و نحوه هزینه کردن آن.
۲. رسیدگی به عملکرد بودجه سالیانه مجلس و ارائه گزارش آن حداکثر تا پایان شهریورماه سال بعد. این گزارش جهت اطلاع نمایندگان چاپ می‌گردد.

وظایف کمیسیون‌های تخصصی:

- بررسی تبصره‌های مربوط به خود کمیسیون (ارزی و ریالی)
- بررسی درآمد دستگاه‌های مربوط

- بررسی هزینه‌های جاری و عمرانی در چارچوب سقف تعیین شده
- بررسی میزان پیشرفت فیزیکی و ریالی طرح‌ها
- تطبیق برنامه‌ها با قوانین و اهداف

چگونگی بررسی لایحه بودجه در کمیسیون تلفیق

روش کار کمیسیون «تلفیق» در مرحله اول، بررسی پیشنهادهای گروه‌های تخصصی در باب تبصره‌ها و اصطلاحات عبارتی یا تغییر یا حذف تبصره‌های بودجه پیشنهادی است. هرگاه هدف از ارائه اطلاعات قوه مجریه منحصر به تأیید، اصلاح یا رد انتخاب‌های پیشنهادی باشد، تجویزهای قانون‌گذار، به‌منزله مشارکت در تهیه بودجه و در مسئولیت انتخاب پیشنهادهای ارائه‌شده از طرف دولت، در نظر گرفته می‌شود. اما اگر موضوع برای قانون‌گذار شامل ارزیابی راهبردهای انتخاب‌شده و تحلیل دستاوردهای اجرایی هم بشود، آنگاه تأمین حقوق قانون‌گذاری در بودجه، متضمن وجود اطلاعات دیگری برای ورود به بررسی علل انتخاب و تحلیل کارایی مدیریت دولت خواهد بود که البته به علت محدودیت فرصت و زمان، این رسیدگی‌ها تحقق نمی‌یابد لیکن نافی حق قوه مقننه نیز نخواهد بود.

پس از بررسی تبصره‌ها در کمیسیون تلفیق، کار بررسی درآمدها و نحوه پیش‌بینی آن‌ها و مقررات حاکم بر اخذ وصولی‌ها آغاز می‌گردد به‌طوری‌که باید مجموع درآمدها، واقعی، یا نزدیک به تقریب باشد. سپس مرحله بررسی هزینه‌های دستگاه‌های اجرایی انجام می‌شود و با توجه به درآمدهای رسیدگی شده، نسبت به پیشنهاد هزینه‌ها رأی‌گیری به عمل می‌آید. مدت‌زمان کار کمیسیون تلفیق ۱۵ روز کاری است. مهلت تقدیم گزارش به جلسه علنی مجلس حداکثر ۳۵ روز کاری پس از تقدیم لایحه بودجه است (فرزیب، ۱۳۸۷).

بررسی و تصویب کلیات لایحه بودجه در صحن علنی مجلس

براساس آیین‌نامه داخلی مجلس شورای اسلامی، مدت‌زمان تعیین‌شده برای مذاکره درباره کلیات لایحه بودجه سالانه کل کشور ده ساعت است که پس از نطق رئیس‌جمهور، سخنگوی کمیسیون گزارش خود را ارائه می‌دهد سپس حداکثر ده نفر از نمایندگان به‌عنوان مخالف گزارش کمیسیون و ده نفر به‌عنوان موافق گزارش کمیسیون، به ترتیب یک نفر مخالف و یک نفر موافق، هر کدام حداکثر ده دقیقه صحبت می‌کنند. پس‌از آن نماینده دولت به مدت بیست دقیقه و در پایان، سخنگوی کمیسیون صحبت می‌کند. مجموع زمان صحبت سخنگوی کمیسیون سی دقیقه خواهد بود. بعد از اتمام مذاکرات، رأی‌گیری به‌صورت مخفی انجام‌شده و اگر دوسوم نمایندگان حاضر رأی مثبت داده باشند، لایحه بودجه به تصویب می‌رسد.

بررسی و تصویب تبصره‌های لایحه بودجه در صحن علنی مجلس

درمورد جایگاه تبصره‌های بودجه باید گفت که در قوانین اساسی سال‌های ۱۲۸۵ و ۱۳۵۸ کشور، یا قانون محاسبات عمومی، یا قانون برنامه‌بودجه هیچ صراحتی راجع به جایگاه و نقش تبصره‌ها در بودجه‌های سنواتی یا مأموریت‌های اطلاعاتی آن‌ها به چشم نمی‌خورد، و تا زمانی که احکام اصل ۵۲ قانون اساسی به اجرا درنیاید و درخصوص چگونگی شکل و قسمت‌های لوایح بودجه مقررات وضع نشود، ابهام موجود بر سر ماهیت و مأموریت تبصره‌های بودجه مرتفع نخواهد شد. اگر بپذیریم که وجود تبصره‌ها در ذیل ماده‌واحد بودجه، حقوق دولت یا قوه مقننه را خدشه‌دار نساخته و ایرادی به آن‌ها وارد نمی‌شود، بازهم معلوم نیست شأن نزول تبصره‌هایی که اغلب ماهیت بودجه‌ای ندارند، در لایحه چیست و چه اطلاعاتی را درمورد بودجه در بردارند (شیرینی‌نژاد، ۱۳۸۷).

در بررسی تبصره‌های بودجه، ابتدا تبصره‌های درآمدی و سپس تبصره‌های هزینه‌ای بررسی و مورد تصویب قرار می‌گیرد. در جلسه علنی، ابتدا مخبر کمیسیون اصلی گزارش کار ارائه می‌نماید و سپس مخبران کمیسیون‌های تخصصی نظرات و پیشنهادهای خود را طرح می‌کنند سپس درمورد هر تبصره رأی‌گیری به عمل می‌آید و هرگونه پیشنهادی اعم از اصلاح؛ حذف و تعدیل، با رأی‌گیری تصویب یا رد می‌شود. تصویب هر پیشنهادی باید مورد تأیید دوسوم از نمایندگان حاضر در جلسه قرار گیرد. نحوه رأی‌گیری برای مشخص نشدن موافقین یا مخالفین با ورقه انجام می‌شود. کار رسیدگی به تبصره‌های لایحه بودجه به صورت روزهای متوالی تا رسیدگی به آخرین تبصره ادامه می‌یابد.

بررسی و تأیید بودجه توسط شورای نگهبان

شورای نگهبان لایحه بودجه را از دو لحاظ بررسی می‌کند. مغایرت آن با شرع مقدس اسلام و مغایرت با اصول قانون اساسی. در صورتی که شورای نگهبان لایحه بودجه را تأیید نماید لایحه بودجه کل کشور به صورت قانون درمی‌آید. اگر بودجه مصوب مجلس با شرع مقدس اسلام مغایرت داشته باشد موضوع توسط شورای نگهبان جهت اصلاح به مجلس شورای اسلامی برگشت داده می‌شود. اگر اختلاف نظر میان مجلس و شورای نگهبان رفع نشود، موارد اختلاف به مجمع تشخیص مصلحت نظام ارجاع داده شده و در نهایت نظر مجمع، قطعی و لازم‌الاجرا خواهد بود (فرزیب، ۱۳۷۷).

هرگاه مصوبات مجلس شورای اسلامی را شورای نگهبان خلاف موازین شرع و یا قانون اساسی بداند و مجلس با در نظر گرفتن مصلحت نظام یا ضرورت، نظر شورای نگهبان را نپذیرد براساس اصل یک‌صد و دوازدهم متمم قانون اساسی و به دستور مقام معظم رهبری، به مجمع تشخیص مصلحت نظام ارجاع می‌گردد.

ابلاغ قانون بودجه

پس از طی مراحل قانونی و تأیید شورای نگهبان لایحه بودجه به صورت قانون درآمده و با امضای رئیس مجلس، به ریاست جمهوری برای امضا و ابلاغ به دولت، جهت اجرا ارسال می گردد. بنابر اصل ۱۲۳ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران «رئیس جمهور موظف است مصوبات مجلس یا نتیجه همه پرسی را پس از طی مراحل قانونی و ابلاغ به وی، امضاء کرده و برای اجرا در اختیار مسئولان و دولت قرار دهد. دو نمونه از اساسی ترین و گویاترین جداول قانون بودجه کل کشور در سال ۱۳۹۷ به شرح زیر می آید:

جدول خلاصه بودجه کل کشور در سال ۱۳۹۷

"ارقام به میلیون ریال"

منابع		مصارف	
درآمدها	۲۱۶۱۸۵۰۸۲۰	هزینه ها	۲۹۳۹۹۴۷۴۳۸
واگذاری دارایی های سرمایه ای	۱۰۷۵۶۱۴۴۰۵	تملک دارایی های سرمایه ای	۶۲۰۰۲۰۷۰۹
واگذاری دارایی های مالی	۶۳۰۴۰۰۹۲۴	تملک دارایی های مالی	۳۰۷۸۹۸۰۰۲
جمع منابع عمومی دولت	۳۸۶۷۸۶۶۱۴۹	جمع مصارف عمومی دولت	۳۸۶۷۸۶۶۱۴۹
درآمدهای اختصاصی دولت	۵۷۰۷۳۸۵۱۹	از محل درآمدهای اختصاصی دولت - هزینه ای	۴۳۸۴۴۰۰۳۷
		از محل درآمدهای اختصاصی دولت - سرمایه ای	۱۳۲۲۹۸۴۸۲
منابع بودجه عمومی دولت	۴۴۳۸۶۰۴۶۶۸	مصارف بودجه عمومی دولت	۴۴۳۸۶۰۴۶۶۸
منابع شرکت های دولتی، مؤسسات غیرانتفاعی وابسته به دولت و بانک ها	۸۳۹۱۲۴۷۲۸۴	مصارف شرکت های دولتی، مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت و بانک ها	۸۳۹۱۲۴۷۲۸۴
جمع	۱۲۸۲۹۸۵۱۹۵۲	جمع	۱۲۸۲۹۸۵۱۹۵۲

در جست‌وجوی حُسن جریان امور در بودجه‌ریزی کشور ۵۹

کسر می‌شود ارقامی که دو بار منظور شده	۵۹۸۳۲۸۲۱۲	کسر می‌شود ارقامی که دو بار منظور شده	۵۹۸۳۲۸۲۱۲
منابع بودجه کل کشور	۱۲۳۳۱۵۲۳۷۴۰	مصارف بودجه کل کشور	۱۲۳۳۱۸۲۳۷۴۰

منبع: قانون بودجه سال ۹۷ (ماده واحد و جداول کلان) مصوب ۹۶/۱۲/۲۰ - سازمان برنامه‌بودجه، ص ۶۵

جدول خلاصه درآمدها و هزینه‌های دولت در سال ۱۳۹۷

"ارقام به میلیون ریال"

درآمدها	۲۱۶۱۸۵۰۸۲۰
بخش اول: درآمدهای مالیاتی	۱۴۲۰۷۷۴۹۲۲
بخش دوم: درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی	۰
بخش سوم: درآمدهای حاصل از مالکیت دولت	۳۷۷۲۵۸۸۴۶
بخش چهارم: درآمدهای حاصل از فروش کالاها و خدمات	۱۰۹۸۵۶۰۵۰
بخش پنجم: درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات	۷۶۷۰۶۰۰۰
بخش ششم: درآمدهای متفرقه	۱۷۷۲۵۵۰۰۲
هزینه‌ها	۲۹۳۹۹۴۷۴۳۸
فصل اول - جبران خدمت کارکنان	۷۳۷۲۵۴۳۶۰
فصل دوم - استفاده از کالاها و خدمات	۲۶۴۷۳۴۳۰۹
فصل سوم - هزینه‌های اموال و دارایی	۱۳۶۶۳۴۲
فصل چهارم - یارانه	۹۳۸۷۱۲۳۹
فصل پنجم - کمک‌های بلاعوض	۷۶۷۵۳۵۵۹
فصل ششم - رفاه اجتماعی	۱۰۲۱۸۷۱۲۴۲
فصل هفتم - سایر هزینه‌ها	۷۴۴۰۹۶۳۸۷
تراز عملیاتی	-۷۷۸۰۹۶۶۱۸

منبع: قانون بودجه سال ۹۷ (ماده واحد و جداول کلان) مصوب ۹۶/۱۲/۲۰ - سازمان برنامه‌بودجه، ص ۶۶

۳) اجرای قانون بودجه توسط قوه مجریه

اجرای بودجه سومین مرحله بودجه‌ریزی است که در آن منابع کشور برای اجرای سیاست‌های موردنظر بودجه مورداستفاده قرار می‌گیرد. البته امکان اجرای نامطلوب بودجه‌ای که به‌خوبی تهیه و تنظیم شده است وجود دارد، اما اگر بودجه‌ای از ابتدا به شکل نامطلوب تهیه شده باشد، اجرای مطلوب آن نیز امکان‌پذیر نیست. بنابراین شرط اصلی اجرای مطلوب بودجه، این است که بودجه به شکل مناسبی تهیه و تدوین شده باشد. نکته قابل‌توجه این است که فرایند اجرای بودجه، فقط سازوکاری برای حصول اطمینان از تحقق اهداف اولیه بودجه‌ریزی نیست، بلکه باید اثر تغییرات غیرمنتظره به‌وجود آمده در شرایط اقتصادی جامعه را نیز در بودجه مطلوب لحاظ کرد. البته، تغییرات مزبور باید به نحوی در بودجه عمل کند که باهدف‌ها و سیاست‌های اولیه سازگار بوده و از ایجاد اختلال در فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی و مدیریت پروژه‌ها جلوگیری گردد. اجرای موفقیت‌آمیز بودجه به عوامل متعدد دیگری نیز وابسته است که مهم‌ترین آن‌ها قابلیت به‌کارگیری تغییر در وضعیت اقتصاد کلان کشور و ظرفیت اجرایی دستگاه‌ها و مؤسسات دولتی است. به‌طور کلی برای اجرای مناسب بودجه باید شرایط زیر وجود داشته باشد:

۱. بودجه در چارچوب قوانین و مقررات مالی و غیرمالی اجرا شود.
۲. اثرات تغییر شاخص‌های اقتصاد کلان در اجرای بودجه موردتوجه قرار گیرد.
۳. مشکلاتی که ضمن اجرای بودجه ایجاد می‌شود به نحو مناسبی مرتفع گردد.
۴. مدیریت استفاده از منابع و امکانات کشور، به نحو مؤثر و کارایی انجام شود.

نظام اجرایی بودجه کشور ضمن دادن انعطاف کافی به مدیران، باید متضمن تمکین از مسئولیت‌های مالی و روش‌های تنظیم و گزارش‌دهی مناسب برای تشخیص به‌موقع مشکلات اجرایی بودجه نیز باشد

اهداف کلی نظام اجرای بودجه شامل کنترل سقف کلی هزینه‌ها، تخصیص استراتژیک منابع و کارایی عملیاتی می‌شود و روش‌های مورد عمل در اجرای بودجه، باید از توازن کافی برخوردار باشد تا از ایجاد تضاد بین هدف‌های فوق‌جلوگیری گردد (احمدی، ۱۳۸۷).

پس از امضای قانون بودجه توسط رئیس‌جمهور، بودجه به دولت ابلاغ می‌شود. یعنی ریاست جمهوری قانون بودجه را به رئیس سازمان برنامه‌و بودجه ابلاغ می‌نماید سپس رئیس سازمان آن را به دستگاه‌های اجرایی جهت اجرا، ابلاغ می‌کند. درمورد دستگاه‌های استانی، بودجه از طریق استاندار یا رئیس سازمان برنامه‌و بودجه استان، به دستگاه‌های اجرایی در استان ابلاغ می‌گردد.

اجرای بودجه از وظائف و اختیارات قوه مجریه است و بعد از آنکه قانون بودجه از طرف مجلس به دولت ابلاغ گردید باید اقداماتی انجام شود تا شرایط و امکانات وصول درآمدها و پرداخت هزینه‌ها، مهیا گردد. این اقدامات عبارت‌اند از:

الف- ابلاغ بودجه

ب- مبادله موافقت‌نامه فعالیت اعتبارات هزینه‌ای (جاری) و طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (عمرانی)

ج- تخصیص اعتبار (فرزب، ۱۳۸۷).

الف) ابلاغ بودجه

هر قانونی باید از طرف دولت به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ گردد تا قابل اجرا باشد، لذا براساس ماده ۱۹ قانون برنامه‌و بودجه، معاون رئیس‌جمهور و رئیس سازمان

برنامه و بودجه کشور، بودجه هر یک از دستگاه‌های اجرایی را به تفکیک اعتبارات هزینه‌ای و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای در قالب هر برنامه به دستگاه‌ها، ابلاغ می‌نماید.

ماده ۱۹ قانون برنامه و بودجه: «بودجه مصوب از طرف سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور به کلیه دستگاه‌های اجرایی جهت اجرا ابلاغ خواهد شد. در اجرای بودجه دستگاه اجرایی مکلف است براساس شرح فعالیت‌ها و طرح‌ها که بین دستگاه و سازمان مورد توافق واقع شده است، در حدود اعتبارات مصوب عمل نماید.»

ابلاغ اعتبارات هزینه‌ای در قالب هر برنامه به دستگاه‌های مرکزی صورت می‌گیرد. ابلاغ بودجه به دستگاه‌ها جهت اجرا، یک تعهد الزام‌آور است. ابلاغ بودجه اعتبارات هزینه‌ای استانی در قالب هر برنامه، توسط استاندار یا معاون برنامه‌ریزی ایشان انجام می‌شود (فرزب، ۱۳۸۷).

(ب) مبادله موافقت‌نامه فعالیت‌ها

به‌طور کلی، اعتباراتی به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ می‌شود که قبلاً به تصویب قوه مقننه رسیده باشد. فصول هزینه‌های دستگاه‌های استانی، پس از مبادله موافقت‌نامه مربوط، صورت قانون به خود می‌گیرد و ضمانت اجرایی می‌یابد. (موافقت‌نامه فعالیت اعتبارات هزینه‌ای یا جاری و طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای یا عمرانی)

(ج) تخصیص اعتبار

تخصیص اعتبار به منزله شیر یا کلید قطع و وصل اعتبارات خزانه است. تخصیص اعتبار از سال ۱۳۴۶ در بودجه ایران مرسوم گردیده و بنا بر ماده ۳۰ قانون برنامه و بودجه کشور، از سال ۱۳۵۲ مشروعیت قانونی یافته است.

«ماده ۳۰: کلیه اعتبارات جاری و عمرانی که در بودجه عمومی دولت به تصویب می‌رسد براساس گزارش‌های اجرایی و پیشرفت عملیات در دوره‌های معین شده توسط

کمیته‌ای مرکب از نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان برنامه‌بودجه تخصیص داده می‌شود، نحوه تخصیص اعتبار فوق‌الذکر و دوره‌های آن به موجب آیین‌نامه‌ای خواهد بود که بنا به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور به تصویب هیئت‌وزیران می‌رسد.»

بنابر اصل سالیانه بودن بودجه، درآمدها و هزینه‌ها برای یک سال معمولاً دریافت و پرداخت می‌شود این وصولی‌ها و پرداخت‌ها برحسب مورد، در ماه‌های مختلف متفاوت هست و به‌طور مساوی در ماه‌های سال به یک میزان وصول و هزینه نمی‌شود. به همین دلیل، در ماده‌واحد قوانین بودجه همواره این تأکید وجود دارد که: «به دولت اجازه داده می‌شود در حدود وصولی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار، نسبت به انجام هزینه‌ها براساس تخصیص اعتبار و جداول منظم در این قانون، تعهد و اقدام کرده و با رعایت قوانین و مقررات مربوط و تبصره‌ها، آن‌ها را پرداخت نماید.» (فرزیب، ۱۳۸۷).

۴) نظارت بر اجرای قانون بودجه

مبانی قانونی نظارت بر اجرای بودجه در ایران:

بعضی از قوانین مربوط به نظارت بر اجرای بودجه (چهارمین مرحله بودجه‌ریزی) در ایران شامل: اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی (وظیفه نظارت دیوان محاسبات بر مصرف صحیح و بجای بودجه)، ماده ۳۴ قانون برنامه‌بودجه (وظیفه نظارت سازمان برنامه‌بودجه کشور بر نحوه اجرای فعالیت‌ها و طرح‌های عمرانی) و ماده ۳۵ قانون برنامه‌بودجه (۱). وظیفه مراقبت دائم دستگاه‌های اجرایی از پیشرفت فعالیت‌های جاری و طرح‌های عمرانی و مطابق برنامه بودن آن‌ها، و ارائه اطلاعات لازم به سازمان برنامه‌بودجه کشور، ۲. وظیفه وزارت اقتصادی و دارایی در تهیه گزارش‌های منظم

زمانی از نحوه پرداخت اعتبارات عمرانی توسط ذی حسابان، و ارسال آنها به سازمان برنامه و بودجه کشور) می شود (کردبچه، ۱۳۸۵).

نظارت از دیدگاه قوه مقننه: مرحله نظارت بر بودجه آخرین مرحله اجرای بودجه است. چون بودجه مأموریت و اجازه ای است که قوه مقننه به قوه مجریه داده است، بنابراین، قوه مقننه باید از چگونگی اجرای این مأموریت آگاهی داشته باشد.

هدف های اساسی این نوع نظارت بر بودجه را می توان به شرح زیر بیان کرد:
الف- تأمین منظور قانون گذار، یعنی انطباق دریافت ها و پرداخت ها و عملیات مالی دولت با عملیاتی که باید براساس مقاصد مجلس قانون گذار انجام پذیرد.

ب- حفظ محدودیت های مالی، یعنی میزان پرداخت های قطعی و تعهدات، از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و پرداخت ها طبق مقررات انجام شده باشد. به عبارت دیگر اجرای عملیات باید با برنامه ها، فعالیت ها، نتایج و هدف های پیش بینی شده در قانون بودجه، مطابقت داشته باشد.

نظارت از دیدگاه علوم اداری: اجزای نظارت یا کنترل از دیدگاه علوم اداری به شرح زیر می آید:

۱. مطابقت عملیات و اعتبارات تخصیص داده شده با «استانداردهای» مرتبط و تعریف شده.

۲. برقراری «نظارت عالیه» بر عملیات، شامل دستورها و توصیه هایی اصلاحی و هشدار، قبل یا حین اجرای مأموریت.

۳. انجام "حسابرسی دوره ای"، شامل رسیدگی، بررسی و ارزشیابی عملیات انجام شده و تعیین اثربخشی و صحت و سقم نتایج عملکرد.

۴. «اصلاح سیستم» به معنی: شناخت و رفع عوامل زائد، ناکارا و ناهماهنگ به‌منظور افزایش کارایی و اثربخشی عملیات که هدف نهایی نظارت مؤثر است و به اعتلای مدیریت کمک می‌نماید (فرزیب، ۱۳۸۷).

نظارت بر قانون بودجه در ایران از سه قسمت جداگانه زیر تشکیل می‌شود:

۱ – **نظارت اداری:** نظارتی است که قوه مجریه بر دستگاه‌های زیرمجموعه خود دارد تا بر صحت عملیات خود یقین و برابر سفارشی که از قوه مقننه دریافت داشته، عمل نماید. نظارت اداری می‌تواند قبل از خرج یا حین خرج انجام گردد.

درخواست وجه توسط ذی‌حساب دستگاه‌ها انجام می‌شود و سپس وجوه درخواست شده در چارچوب اعتبارات مصوب کارسازی می‌گردد که به آن "نظارت قبل از خرج" می‌گویند. و به نظارتی که ذی‌حساب هنگام پرداخت چک در وجه ذینفع به عمل می‌آورد، "نظارت حین خرج" گفته می‌شود.

نظارتی که سازمان برنامه‌وبودجه کشور در اجرای مواد ۳۴ و ۳۵ قانون برنامه‌وبودجه و تبصره ذیل ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور به عمل می‌آورد همان نظارت اداری است که رئیس قوه مجریه (یا مقام رئیس‌جمهور) را در جریان آنچه در فرآیند اجرای عملیات روی‌داده، قرار می‌دهد. (به‌منظور مطابقت با آنچه باید انجام شود)

ماده ۳۴ – سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف است درمورد

اجرای فعالیت‌ها و طرح‌های عمرانی که هزینه آن از محل اعتبارات

هزینه‌ای و اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دولت تأمین می‌شود

به‌منظور ارزشیابی و از نظر مطابقت عملیات و نتایج حاصله باهدف‌ها و

سیاست‌های تعیین‌شده در قوانین برنامه پنج‌ساله توسعه و قوانین بودجه

کل کشور، دستورالعمل‌ها و مشخصات طرح‌ها و مقایسه پیشرفت کار با جداول زمانی فعالیت‌های هزینه‌ای و طرح‌های عمرانی مربوط نظارت کند و برای انجام این منظور به‌طور مستمر از عملیات طرح‌ها و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی بازدید و بازرسی نماید و دستگاه‌های اجرایی را مرتباً در جریان نظارت و نتایج حاصل از آن قرار دهد.

ماده ۳۵- دستگاه‌های اجرایی موظف‌اند در پیشرفت فعالیت‌های جاری و طرح‌های عمرانی مراقبت دائم به عمل آورند و به شکلی منظم اطلاعات لازم را به سازمان برنامه‌وبودجه کشور تسلیم نمایند.

ماده ۹۰- قانون محاسبات عمومی کشور نظارت مالی را بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی و نظارت عملیاتی دولت را بر عهده سازمان برنامه‌وبودجه کشور گذاشته است.

۲- نظارت قضایی بر بودجه: نظارت قضایی بر بودجه توسط دیوان محاسبات انجام می‌شود. در رژیم گذشته دیوان محاسبات از واحدهای تابعه وزارت امور اقتصادی و دارایی بود و گزارش حسابرسی خود را به وزیر امور اقتصادی و دارایی ارائه می‌داد. اما بنا بر اصل ۵۴ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی قرار دارد و گزارش حسابرسی خود را به قوه مقننه تقدیم می‌کند.

طبق اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی، شرکت‌های دولتی و دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر داشته، رسیدگی و حسابرسی می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوط را برابر قانون، جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام

نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید این گزارش سالانه باید در دسترس عموم گذاشته شود.

دیوان محاسبات کشور به‌منزله چشم قوه مقننه بر قوه مجریه تعریف شده که هدف آن، اعمال کنترل و نظارت مستمر بر فعالیت‌های مالی دولت تعیین گردیده تا از منابع محدود کشور و بیت‌المال مسلمین پاسداری شود.

بعضی از وظایف دیوان محاسبات به شرح زیر می‌آید:

- کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی،

شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند.

- بررسی و حسابرسی وجوه مصرف‌شده، درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در ارتباط با سیاست‌های مالی تعیین‌شده در بودجه مصوب.

- تهیه و تدوین گزارش حاوی نظرات درمورد تفریغ بودجه بانضمام نظرات خود دیوان و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی

- رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌ها.

- انجام بررسی جهت اطمینان از برقراری روش‌ها و دستورالعمل‌های مناسب

مالی و کاربرد مؤثر آن‌ها

- اعلام نظر درخصوص لزوم وجود مرجع کنترل‌کننده داخلی و یا عدم کفایت

مرجع کنترل‌کننده موجود در دستگاه‌های مورد رسیدگی

- رسیدگی به حساب کسری ابواب‌جمعی و تخلفات مالی و هرگونه اختلاف

حساب مأمورین ذی‌ربط دولتی (فرزیب، ۱۳۸۷).

۳- نظارت سازمان بازرسی کل کشور بر بودجه: به‌موجب اصل ۱۷۴ قانون اساسی

براساس حق نظارت قوه قضائیه نسبت به حسن جریان امور و اجرای صحیح قوانین در

دستگاه‌های اداری، سازمانی به نام «سازمان بازرسی کل کشور» زیر نظر قوه قضائیه تشکیل گردیده است.

حدود اختیارات این سازمان به موجب قانون تشکیل آن به شرح زیر است:

بند الف ماده ۲- بازرسی و نظارت مستمر کلیه وزارتخانه‌ها و ادارات و امور اداری و مالی دادگستری، سازمان‌ها و دستگاه‌های تابعه قوه قضائیه و نیروهای نظامی و انتظامی و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و شهرداری‌ها و مؤسسات وابسته به آن‌ها و دفاتر اسناد رسمی و مؤسسات عام‌المنفعه و نهادهای انقلابی و سازمان‌هایی که تمام یا قسمتی از سرمایه و یا سهام آنان متعلق به دولت است یا دولت به نحوی از انحاء بر آن‌ها نظارت یا کمک می‌نماید و کلیه سازمان‌هایی که شمول این قانون نسبت به آن‌ها مستلزم ذکر نام آن‌ها است براساس برنامه منظم.

بند ب ماده ۲- انجام بازرسی‌های فوق‌العاده حسب‌الامر مقام معظم رهبری و یا به دستور رئیس قوه قضائیه و یا درخواست رئیس‌جمهور و یا کمیسیون اصل ۹۰ قانون اساسی، مجلس شورای اسلامی و یا بنا به تقاضای وزیر یا مسئول دستگاه‌های اجرایی ذی‌ربط و یا هر موردی که به نظر رئیس سازمان ضروری تشخیص داده شود.

ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی قانون سازمان- انجام بازرسی‌های موردی براساس شکایات و اطلاعات مقرون به دلیل دایر بر وقوع تخلف یا سوء جریان در محدوده صلاحیت سازمان صورت می‌گیرد.

بند ج ماده ۲ قانون تشکیل سازمان- اعلام موارد تخلف و نارسایی‌ها و سوء جریان‌ات اداری و مالی درخصوص وزارتخانه‌ها و نهادهای انقلاب اسلامی و بنیادها به رئیس‌جمهور و درخصوص مؤسسات و شرکت‌های دولتی و وابسته به دولت به وزیر ذی‌ربط و درمورد شهرداری‌ها و مؤسسات وابسته به وزیر کشور و درخصوص مؤسسات غیردولتی کمک بگیر از دولت به وزیر ذی‌ربط و درخصوص سوء جریان‌ات اداری و مالی مراجع قضایی و واحدهای تابعه دادگستری به رئیس قوه قضائیه و در موارد ارجاعی

کمیسیون اصل ۹۰ قانون اساسی نتیجه بازرسی به آن کمیسیون اعلام خواهد شد (قانون تشکیل سازمان بازرسی کل کشور، ۱۳۹۳).

به‌طوری‌که ملاحظه می‌شود سازمان بازرسی کل کشور به‌منزله دیده‌بان قوه قضائیه، بر قوه مجریه نظارت داشته و مسئولیت نظارت بر اجرای صحیح قوانین و مقررات و حسن جریان امور در کشور را بر عهده دارد. بنابراین، نظارت بر چگونگی بودجه‌ریزی از منظر "حسن جریان امور"، از مواردی است که می‌تواند در این خصوص موردتوجه قرار گیرد. **نظارت پارلمانی:** در حکومت‌هایی که اعمال حاکمیت به‌وسیله نمایندگان ملت اعمال می‌گردد نظارت پارلمانی بر عواید و مخارج مملکتی یک اصل مسلم تلقی می‌شود. این نظارت به دو صورت انجام می‌شود یکی طی سال مالی و دیگری پس از پایان سال مالی.

الف) نظارت پارلمانی طی سال مالی: براساس اصول هشتاد و هشتم و هشتادونهم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، نمایندگان مجلس شورای اسلامی حق دارند بر اداره امور سازمان‌های دولتی و چگونگی پرداخت‌های دولت و استفاده از وجوه بیت‌المال و دریافت‌های دولت، دائماً نظارت نموده و درصورت کشف تخلف از اجرای قوانین و مقررات، از رئیس‌جمهور و اعضای هیئت دولت، سؤال و آن‌ها را استیضاح نمایند.

اصل هشتاد و هشتم: «در هر مورد که نماینده‌ای از وزیر مسئول درباره یکی از وظایف او سؤال کند وزیر موظف است در مجلس حاضر شود و به سؤال جواب دهد و این جواب نباید بیش از ده روز به تأخیر افتد مگر با عذر موجه به تشخیص مجلس شورای اسلامی.»

اصل هشتاد و نهم: «نمایندگان مجلس می‌توانند در مواردی که لازم می‌دانند هیئت‌وزیران یا هر یک از وزرا را استیضاح کنند. استیضاح وقتی قابل طرح در مجلس

است که با امضاء حداقل ده نفر از نمایندگان به مجلس تقدیم شود. (قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران)

هیئت وزیران یا وزیر مورد استیضاح باید ظرف مدت ده روز پس از طرح آن، در مجلس حاضر شود و به نمایندگان پاسخ گوید و از مجلس رأی اعتماد بخواهد و در صورتی که مجلس مقتضی بداند اعلام رأی اعتماد خواهد کرد. اگر مجلس رأی اعتماد نداد هیئت وزیران یا وزیر مورد استیضاح عزل می شود. در هر دو صورت رئیس جمهور یا وزرای مورد استیضاح نمی توانند در هیئت وزیرانی که بلافاصله بعد از آن تشکیل می شود عضویت پیدا کنند.

ب) نظارت پارلمانی پس از پایان سال مالی: نظارت پارلمانی در پایان سال مالی، از طریق بررسی و تصویب گزارش تفریغ بودجه در مجلس شورای اسلامی انجام می شود. دیوان محاسبات به منزله چشم بینا و ناظر پارلمان (قوه مقننه) بر اعمال دولت (قوه مجریه)، وظیفه تهیه گزارش تفریغ بودجه سالانه را بر عهده دارد. گزارش تفریغ بودجه نشان دهنده مفاصا حساب دولت در برابر نمایندگان ملت است (فرزیب، ۱۳۸۷).

خلاصه نمودار گردش مراحل بودجه ریزی در ایران (مراحل فرعی و مراجع مسئول)

مراحل فرعی	مراجع مسئول
مرحله اول: تهیه و تنظیم بودجه	
۱. تهیه گزارش اقتصادی شامل کلیه امکانات	سازمان مدیریت و برنامه ریزی وزارت
سازمان اقتصادی	دارایی، وزارت نفت و بانک مرکزی
۲. بررسی و تأکید گزارش اقتصادی	شورای اقتصاد و هیئت وزیران
۳. صدور بخشنامه بودجه	رئیس جمهور
۴. تهیه و ارسال دستورالعمل های تنظیم بودجه	سازمان برنامه و بودجه (سازمان مدیریت و
به دستگاه اجرایی	برنامه ریزی قبلی)

مراحل فرعی	مراجع مسئول
۵. تهیه و تنظیم بودجه و پیشنهاد آن به سازمان برنامه‌وبودجه	دستگاه‌های اجرایی
۶. بررسی بودجه و تشکیل جلسات رسیدگی نهایی	سازمان برنامه‌وبودجه
۷. تهیه پیش‌نویس لایحه بودجه و طرح آن در شورای اقتصاد و هیئت‌وزیران	سازمان برنامه‌وبودجه
۸. تصویب لایحه بودجه کل کشور	هیئت دولت
۹. تقدیم لایحه بودجه به مجلس شورای اسلامی (هم‌زمان با سخنرانی رئیس‌جمهور در مجلس)	رئیس‌جمهور

مرحله دوم: تصویب بودجه

۱. تصویب کلیات بودجه و ارجاع لایحه بودجه به کمیسیون تلفیق اصلی	مجلس شورای اسلامی
۲. رسیدگی، اعمال اصلاحات، تصویب و تهیه گزارش	کمیسیون برنامه‌وبودجه (یا کمیسیون تلفیق اصلی مجلس) و کمیسیون‌های تخصصی
۳. طرح و بررسی در جلسه علنی	مجلس شورای اسلامی
۴. رأی‌گیری نهایی و ابلاغ به رئیس‌جمهور (پس از تأیید شورای نگهبان)	مجلس شورای اسلامی

مرحله سوم: اجرای بودجه

۱. ابلاغ بودجه به دستگاه‌های اجرایی	رئیس‌جمهور
-------------------------------------	------------

مراحل فرعی	مراجع مسئول
۲. مبادله موافقت نامه طرح و فعالیت	سازمان برنامه و بودجه
۳. تخصیص اعتبار	سازمان برنامه و بودجه
۴. انجام عملیات و پرداخت هزینه ها، شامل	
مراحل زیر:	رئیس دستگاه اجرایی
تشخیص	
تأمین اعتبار	ذی حساب وزارت امور اقتصادی و دارایی
تعهد	رئیس دستگاه اجرایی
تسجیل	رئیس دستگاه اجرایی
حواله	رئیس دستگاه اجرایی
مرحله چهارم کنترل بودجه:	
۱. نظارت مالی	
الف) قبل از خرج	وزارت امور اقتصادی و دارایی
ب) بعد از خرج	دیوان محاسبات کشور
۲. نظارت عملیاتی	
الف) گزارش گیری از دستگاه	سازمان برنامه و بودجه
ب) بازدید از نزدیک	سازمان برنامه و بودجه
۳. نظارت قانونی	
الف) رسیدگی به تخلفات	دیوان محاسبات و قوه قضائیه
ب) رسیدگی به گزارش تفریغ بودجه	مجلس شورای اسلامی

منبع: (احمدی، ۱۳۸۷: ۱۵۸)

چالش‌های بودجه‌ریزی در ایران

همان‌طور که ملاحظه گردید، بودجه‌ریزی در بخش عمومی، ناظر بر پیش‌بینی منابع و مصارف مالی برای انجام مأموریت‌ها و وظایف دولت است و اطلاعات بودجه‌ای بازتاب مالی و اعتباری تصمیم‌های اجرایی و محدوده بودجه‌ریزی است که باید منطبق با چارچوب فعالیت‌های دولت باشد. از این‌رو، بررسی محتوایی و ارزیابی ماهوی تصمیم‌های بودجه‌ای و به تبع آن، گستره بودجه‌ریزی و حجم عملیاتی آن در ساختارهای سیاسی مختلف (مانند: کشورهای سوسیالیست، دولت‌های مداخله‌گر، یا حاکمیت‌های ارشادی) با تفاوت‌های بسیار آشکار همراه است. از طرفی، جایگاه دولت و انتظارات اجتماعی از آن، از نظام‌های ارزشی حاکم و پیشینه تاریخی حکومت‌ها متأثر می‌شود، هرچند که ماهیت درآمدهای عمومی و چگونگی دسترسی دولت‌ها به منابع مالی و نیز حدود مشارکت افراد جامعه در تأمین این منابع، نقش پراهمیتی دارد. بنابراین برای انتخاب و ارائه تعریفی از بودجه و بودجه‌ریزی در بخش عمومی، باید به تأثیرات تفاوت‌های ناشی از ویژگی‌های یادشده در ماهیت منابع و محدوده مصارف هر کشور توجه ویژه داشت.

بودجه‌ریزی در ایران، به‌رغم جایگاه ممتاز برنامه‌ریزی و اهمیتی که بودجه در تهیه و اجرای برنامه‌های عمرانی دارد، ابزاری ناکارآمد است. تهیه و تصویب بودجه برای هر دوره مالی، توان قابل‌توجهی از نیروهای کارشناسی دستگاه‌ها را به خود اختصاص می‌دهد و بحث‌های گسترده‌ای را بین قوای مجریه و مقننه مطرح می‌کند. در مقایسه با دگرگونی‌های بسیاری که طی دهه‌های اخیر در مفاهیم و مأموریت‌های بودجه در اداره امور عمومی کشورها پدید آمده، سازمان‌دهی، مدیریت تهیه و اجرای بودجه در ایران هنوز هم پایبند صورت‌های گذشته و درگیر قانون‌مندی‌های مالیه قدیم بوده و از تحولات مزبور دور مانده است. از این‌رو، فرآیند تهیه و اجرای بودجه در نیم‌قرن گذشته

به مسئله پیچیده و دشواری در مدیریت بخش عمومی مبدل شده که پیامدهای نامطلوب و رو به تزايد خود را بر دولت تحمیل کرده است.

شگفت آنکه، از دیدگاه حاکمیت سیاسی کشور، بیشتر دشواری‌ها و مسائل بودجه‌ای ایران، معلول نارسایی‌های منابع انگاشته می‌شود، درحالی‌که تحلیل ساختارها و عملکردهای بودجه‌ای اخیر در مقایسه با منابع و امکانات مالی دولت‌ها، بیانگر واقعیت‌های دیگری است. درعین حال تنگناهای بودجه‌ای و نارسایی‌های مدیریت بخش عمومی، حوزه‌ای فاقد مرزبندی‌های شفاف و دارای سازوکارهای پرهزینه و کم‌توان است (احمدی، ۱۳۸۷).

بعضی از مشکلات و تنگناهای اصلی ساختار بودجه‌ریزی کشور

۱. ترکیب درآمدهای دولت در گذشته به گونه‌ای بوده که سهم درآمدهای غیرنفتی، حداکثر از ۵۰ درصد درآمدهای دولت فراتر نرفته است. علاوه بر این، بخش مهمی از درآمدهای غیرنفتی نیز به‌طور مستقیم و غیرمستقیم وابسته به درآمد نفت بوده (بودجه نفتی) که این امر درآمدهای دولت را در مقابل نوسان‌های بازار جهانی به شدت آسیب‌پذیر کرده است.
۲. اتکای اصلی بودجه کشور به درآمد حاصل از فروش نفت و گازی که از یک سو یک نوع دارایی نقصان‌پذیر است و از سوی دیگر سرمایه ملی کشور تلقی می‌شود، یکی از مشکلات اصلی بودجه‌ریزی است. مگر اینکه این دارایی به انواع دیگر دارایی‌ها و از نوع سرمایه‌ای و مولد تبدیل و امکان تولید و بهره‌برداری از آن‌ها در آینده فراهم شود. (مصاحبه با ساسان، ۱۳۹۵)
۳. در لایحه بودجه برخی از سال‌ها، سهم واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای (یعنی فروش ثروت و دارایی ملی) و نیز سهم واگذاری دارایی‌های مالی (یعنی تأمین مالی بودجه)، نسبت به ارقام مشابه قانون بودجه سال قبل افزایش یافته

- به این ترتیب، هر سال بودجه‌های پیشنهادی بیش از گذشته، به فروش ثروت ملی و عرضه اسناد مالی (قرض‌گیری) وابستگی پیدا کرده است.
۴. در کلان‌ترین سطح، وقتی افزایش منابع بودجه‌ای در سال‌های مختلف ناشی از عوامل غیر تولیدی است یعنی ثروت کشور به فروش می‌رود، عدالت بین نسلی جایگاه نگران‌کننده‌ای پیدا می‌کند (شبیری‌نژاد، خلعتبری و دیگران، ۱۳۸۲).
۵. پایین بودن سهم مالیات‌ها در درآمدهای بودجه عمومی دولت، به دلایل:
- الف- نبود فرهنگ مالیاتی و روحیه تعاون و همکاری بین گیرندگان مالیات و مؤدیان و بی‌توجهی به ایجاد فرهنگ مشارکت و تعاون در امر توسعه ملی.
- ب- ناکارایی نظام مالیاتی که موجب آسان شدن فرار مالیاتی می‌شود و در نهایت فشارهای اقتصادی به اقشار آسیب‌پذیر و کسانی که دارای درآمدهای ثابت هستند را افزایش داده و بی‌عدالتی اجتماعی را دامن می‌زند.
- ج - افزایش هزینه‌های جاری نسبت به هزینه‌های سرمایه‌ای در بودجه‌های دولت.
- بودجه کشور در چند سال اخیر در راستای افزایش هزینه‌های جاری و کاهش سهم هزینه‌های عمرانی بوده که این ساختار، کارایی بودجه دولت را کاهش می‌دهد.
۶. کوشش مالیاتی در گذشته، چه در ارتباط با ظرفیت‌های مالیاتی کشور و چه براساس مقایسه‌های جهانی در سطح مطلوبی قرار نداشته است. نسبت مالیاتی (نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی) در گذشته نوسانات فراوانی داشته که بالاترین میزان آن معمولاً زیر ۱۰ درصد بوده است.

مالیات، ابزاری برای تأمین هزینه‌های جاری و عمرانی بودجه دولت‌هاست، در تمامی کشورها (البته به‌جز بعضی از کشورهای دارای نفت و گاز) این هزینه‌ها از منبع مالیات تأمین می‌شود. از طرفی مالیات‌ها، وسیله توزیع عادلانه درآمد، رشد اقتصادی متوازن و عامل تثبیت‌کننده اقتصاد نیز به‌شمار می‌رود. (تأمین هزینه‌های دولت از طریق مالیات، یکی از خصوصیات کشورهای پیشرفته جهان است). (فلیحی، ۱۳۹۴).

میزان کوشش مالیاتی (tax effort) یا نسبت مالیات به تولید در ایران (یعنی چند درصد از هزینه‌های دولت از منبع مالیات تأمین می‌گردد) در مقایسه با سایر کشورها، در یک دوره زمانی، در جدول زیر آمده است:

جدول ۱- نسبت مالیات به تولید ناخالص ملی در کشورهای منتخب جهان (درصد)

۲۰۱۴-۲۰۱۰

نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی (درصد)	نسبت مخارج دولت به تولید ناخالص داخلی (درصد)	نسبت مالیات به مخارج دولت (درصد)	نام کشور یا منطقه
۱۵	۱۵	۱۰۰	سنگاپور
۱۶	۱۶	۱۰۰	توگو
۱۷	۱۹	۹۱	قطر
۱۹	۲۳	۸۲	ارمنستان
۲۱	۲۶	۸۱	استرالیا
۱۵	۱۹	۷۴	کره جنوبی
۷.۵	۲۲.۵	۳۳	ایران

در جست‌وجوی حُسن جریان امور در بودجه‌ریزی کشور ۷۷

نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی (درصد)	نسبت مخارج دولت به تولید ناخالص داخلی (درصد)	نسبت مالیات به مخارج دولت (درصد)	نام کشور یا منطقه
۲۷	۳۴	۸۰	نروژ
۱۷	۲۱	۷۶	قرقیزستان
۱۲	۱۷	۶۷	کانادا
۲۵	۳۵	۷۱	مراکش
۱۶	۱۸	۸۶	کنیا
۲۷	۳۴	۷۹	جامائیکا
۱۵	۲۱	۷۳	مالزی
۲۴	۴۳	۵۴	بلژیک
۱۶	۲۸	۵۶	اردن
۱۶	۳۳.۶	۴۸	لهستان
۲۳	۴۴	۵۳	مجارستان
۱	۳۲	۲.۳	کویت
۸.۴	۴۸	۱۷	افغانستان
۲۱	۳۵	۶۰	تونس
۳	۷	۴۱	نیجریه
۲۱	۴۲	۴۱	هلند
۱۰	۱۶	۶۳	هند

نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی (درصد)	نسبت مخارج دولت به تولید ناخالص داخلی (درصد)	نسبت مالیات به مخارج دولت (درصد)	نام کشور یا منطقه
۳	۳۰	۱۰	عمان
۱۰	۱۹	۵۴	پاکستان
۱۵	۲۵	۵۸	برزیل
۱۸	۴۱	۴۴	اوکراین
۱۵	۲۷	۵۷	روسیه
۱۴	۳۰	۴۸	مصر
۱۷	۲۹	۵۵	بلاروس
۱۳	۲۳	۵۸	آذربایجان
۲۰	۳۵	۶۰	ترکیه
۸.۹	۳۰	۳۰	اسپانیا
۱۰	۲۴	۴۳	آمریکا
۱۴	۲۴	۵۹	آفریقا
۱۴	۱۷	۸۴	آمریکای لاتین
۱۹	۳۸	۵۰	اروپا و آسیا
۱۴	۲۹	۵۰	درآمد بالا
۱۴	۲۸	۵۱	جهان
بانک جهانی: میانگین سال های ۲۰۱۴-۲۰۱۰ (فلیچی، ۱۳۹۴)			

۷. یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های قوانین مالیاتی ساده بودن آن‌ها هست، به‌طوری که کلیه مؤدیان مالیاتی که از اقشار مختلف جامعه هستند بتوانند از آن استفاده نموده و تکالیف قانونی خود را به‌راحتی انجام دهند. اما قوانین مالیاتی فعلی کشور دارای این ویژگی نیستند. اولاً از لحاظ عبارتی و دستوری بسیار پیچیده‌اند که این امر ابهام‌هایی در تفسیر آن به وجود آورده است. ثانیاً احکام مندرج در آن بعضاً مشروط است و از استحکام کافی برخوردار نیستند. همچنین وجود ابهام‌ها و نبود شفافیت لازم در قانون مالیاتی موجب شده که طی سال‌های اخیر بارها مورد اصلاح قرار گیرد به‌طوری که حجم این اصلاحات تقریباً برابر متن اصلی آن شده است. (مانند ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم که ابهام زیادی داشت و در سال ۱۳۹۴ اصلاح شد)
۸. به‌طور کلی یکی از ایرادهای اساسی نظام مالیاتی کشور، از دیدگاه قوانین و مقررات، وجود معافیت‌ها و تخفیف‌های مالیاتی است. این گونه موارد معمولاً باهدف عدالت اجتماعی توسط قانون‌گذار تدوین می‌شود، اما نتیجه عملی کار معکوس شده است، زیرا از آن‌ها فقط به‌عنوان راه‌گریز استفاده می‌شود (فلیحی، ۱۳۹۴).
۹. در قوانین مالیاتی ایران تعداد و حجم معافیت‌های مالیاتی در نظر گرفته‌شده بسیار زیاد است. نسبت معافیت‌های اعطاشده درمورد مالیات بر درآمد، به درآمد سرانه در کشور بیشتر از عدد یک است که در مقایسه با سایر کشورهای درحال توسعه، در سطح نسبتاً بالایی قرار دارد. در کشورهای نسبتاً پیشرفته‌تر آسیا (مانند کره جنوبی) نسبت مزبور حدود ۰/۳ در کشورهای پیشرفته صنعتی دنیا حدود ۰/۱ و کمتر است. علاوه بر این بخش نسبتاً عمده‌ای از تولید ناخالص داخلی (ازجمله بخش‌های آب و کشاورزی) از

معافیت مالیاتی برخوردار می‌باشند. وجود این معافیت‌های متعدد، پایه بالقوه مالیاتی در کشور را به شدت تضعیف نموده است

۱۰. هزینه‌های جاری بودجه عمومی دولت همواره دارای روند صعودی بوده است. به‌استثنای دهه اول بعد از انقلاب اسلامی، به‌رغم درگیر شدن در جنگ تحمیلی، از رشد هزینه‌های جاری به‌شدت کاسته شد. اما با خاتمه جنگ تحمیلی در کشور روند رشد هزینه‌های جاری مجدداً صعودی شده است.

۱۱. از نظر ساختاری در طرف منابع بودجه‌ای، بالا رفتن سهم بودجه شرکت‌های دولتی و پایین آمدن سهم بودجه عمومی در بودجه کل کشور، نشانه‌ای از جهت‌گیری به‌جانب گسترش ابعاد دولت است. این روند در برخی از سال‌ها در لایحه بودجه مشاهده شده که با خواسته‌های برنامه‌های توسعه مبنی بر کوچک‌تر شدن دولت سازگاری ندارد. (مصاحبه با برادران شرکاء ۱۳۸۵)

۱۲. از آنجا که منطق بودجه‌ای ایجاب می‌کند که مبلغ درآمدها و هزینه‌های اختصاصی در حد امکان کاهش داده شود روند صعودی گرفتن درآمدهای اختصاصی در بودجه سال‌های مختلف، جهت‌گیری صحیحی نیست (شبیری نژاد، خلعتبری و دیگران، ۱۳۸۲).

۱۳. عدم طبقه‌بندی مناسب بعضی اقلام بودجه‌ای: طی سال‌های گذشته به‌تدریج اقلامی با ماهیت‌های مختلف در درآمدهای بودجه منظور شده که به‌دلیل عدم دقت در قرار گرفتن در جای مناسب خود، مقایسه‌های بین‌المللی درآمدهای دولت و حتی مقایسه درونی سالانه آن را با مشکل مواجه کرده است. برای مثال چند نمونه به شرح زیر ذکر می‌گردد:

الف) اقلامی با ماهیت مشابه هستند که در بخش‌های مختلف درآمدی منظور می‌شوند. (به‌طور مثال درآمد حاصل از واگذاری سهام شرکت‌های سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران در بخش درآمدهای متفرقه منظور

گردیده درحالی‌که درآمد حاصل از واگذاری سهام سازمان صنایع ملی در بخش سوم درآمدها درج می‌شود. همچنین درآمدهای حاصل از اجاره ساختمان‌های دولتی در بخش سوم درآمدی ذکرشده درحالی‌که درآمد حاصل از فروش ساختمان‌های دولتی در بخش چهارم منظور می‌گردد.)

ب) برخی از اقلام درآمدی بودجه عمومی دولت به‌رغم داشتن ماهیتی مشابه به‌صورت پراکنده در درآمدهای عمومی منعکس می‌شوند، بدون آنکه حجم کلی آن‌ها مشخص باشد.

ج) طبق ماده ۱۲ قانون محاسبات عمومی منابعی که تحت عنوان وام، انتشار اوراق قرضه، برگشتی از پرداخت‌های سال قبل و عناوین مشابه در قانون بودجه کل کشور پیش‌بینی می‌شود، درآمد محسوب نشده بلکه به‌عنوان سایر منابع تأمین اعتبار باید در بخش تأمین مالی منظور گردد. این درحالی است که در بعضی سال‌ها، درآمد حاصل از فروش اوراق مشارکت در بخش درآمدهای حاصل از فروش کالا ذکر می‌گردید و همچنین استفاده از تسهیلات بانک جهانی در بخش درآمدهای متفرقه بودجه عمومی ملحوظ می‌شد. (مومنی، ۱۳۸۲)

۱۴. در سند بودجه، سهمی بالغ بر ۳۰ درصد از کل اعتبارات بودجه عمومی در ردیف‌های متمرکز (بدون برنامه) منظور می‌شود یعنی بخش قابل‌توجهی از اعتبارات دستگاه‌های اجرایی از محل اعتبارات متمرکز پرداخت می‌شود که این امر مشکلات زیادی را در تخصیص بهینه منابع ایجاد کرده است.

۱۵. باگذشت زمان اقلامی در سند بودجه اضافه شده‌اند که ناقض اصول بودجه‌ریزی و انضباط مالی بوده و کارایی آن را کاهش داده‌اند. مهم‌ترین این موارد، اقلام درآمد- هزینه هستند. این اقلام دارای نواقص و مشکلاتی

هستند که اهم آن‌ها عبارت‌اند از: عدم رعایت اولویت هزینه‌های دستگاه، عدم تمایز میان وظایف حکومتی و تصدی دولت، ایجاد ابهام و تداخل در وظیفه قیمت‌گذاری میان دولت و مجلس شورای اسلامی، اختصاص هزینه به دستگاه‌هایی که در وصول درآمد نقشی نداشته‌اند، نقض قانون محاسبات عمومی، تأمین اعتبار طرح‌های زیربنایی از محل ردیف‌های درآمد هزینه، مشخص نبودن تعرفه‌ها، ثابت بودن مبلغ تعرفه‌ها، مرتبط ساختن اعتبار و سقف درآمد، استفاده از شیوه‌های نامناسب تشویق کارکنان و از همه مهم‌تر نقض اصل عدم تخصیص بودجه، این اصل بیان می‌کند که در قالب بودجه نمی‌توان و نباید هیچ‌گونه درآمدی را به مخارج و هزینه مشخصی تخصیص داد. تصویب "قانون لغو موارد مصرف قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین" اقدام مثبتی برای رفع مشکلات فوق‌الذکر بوده که در صورت تسری آن به سایر موارد درآمد - هزینه می‌توان انتظار داشت تحول مهمی در برقراری انضباط مالی صورت گیرد. (البته در صورت اجرای کامل آن در همه زمان‌ها)، (کردیچه ۱۳۸۵)

۱۶. پس از تهیه پیشنهادهای بودجه‌ای توسط دستگاه‌های اجرایی و ارسال آن‌ها به سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، مسئولین دستگاه‌ها و وزارتخانه‌ها به‌جای رعایت قوانین و مقررات مربوط، از طریق لابی‌گری برای افزایش مبلغ اعتبارات ردیف‌های بودجه و افزایش تعداد ردیف‌های بودجه خود اقدام می‌کنند. (مصاحبه با یکی از کارشناسان سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۹۶)

۱۷. تاکنون تعداد احکام تبصره‌های سالانه بودجه و تکرار سالانه آن‌ها روند صعودی داشته است. در سال ۱۳۸۰ به‌رغم جمع‌آوری تعدادی از احکام تبصره‌های قوانین بودجه در قانون "تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت"، احکام تبصره‌های بودجه سال‌های بعدی کاهش نیافت. مثلاً بیش از ۸۰

درصد احکام تبصره‌های بودجه یک سال، تکرار احکام تبصره‌های بودجه سال قبل بود (که بسیاری از آن‌ها نیز تکرار احکام بودجه سال قبل‌تر بوده است) و این امر نشان‌دهنده ماهیت دائمی این احکام است.

۱۸. برخی از احکام تبصره‌ها نه تنها توضیحی بر ردیف‌های بودجه‌ای نیستند، بلکه ماهیتاً ارتباطی با بودجه ندارند. (احکام غیربودجه‌ای) درواقع از طریق تبصره‌های لایحه بودجه، به‌منظور رفع مشکلات اجرایی و حقوقی دستگاه‌های اجرایی، قانون‌گذاری صورت می‌گیرد. (شیرینی‌نژاد، خلعتبری و دیگران، ۱۳۸۲)

برای مثال در بند "س" تبصره (۱) لایحه بودجه سال ۱۳۸۳، حکم شده است که بانک‌ها و مؤسسات اعتباری غیربانکی اطلاعات مؤدیان مالیاتی را در اختیار وزارت اقتصاد قرار دهند. چنین حکمی ارتباطی با بودجه ۱۳۸۳ و ردیف‌های آن ندارد. چند مثال دیگر با عنوان احکام غیر بودجه‌ای در جدول زیر آمده است:

جدول ۱- بررسی تبصره‌های لایحه بودجه سال ۱۳۸۳

معیار	تبصره‌ها
احکام غیر بودجه‌ای	تبصره «۱» بندهای: ث- ج- س- ع- جزء ۳ بند ح
	تبصره «۲» بند: پ
	تبصره «۳» بندهای: ب- ت- ذ- ز- س- ظ- ض
	تبصره «۴» بندهای: اجزای ۲ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ (۱ و ۲ و ۴) بند ب- پ- چ- خ- د
	تبصره «۵» بندهای: ح- خ- ز- ژ- س- ش
	تبصره «۷» بندهای: ج- خ
	تبصره «۱۰» بندهای: ب- ت

تبصره‌ها	معیار
تبصره «۱۱» بندهای: ذ- ز	
تبصره «۱۲» بندهای: ت- ث- ج- ح- ژ	
تبصره «۱۳» بند: ت	
تبصره «۱۴» بندهای: الف- پ- ت- ث- ح	
تبصره «۱۵» بندهای: پ- چ	
تبصره «۱۶» بندهای: پ- ت- چ- ح- خ- د- ذ- ر	
تبصره «۱۷» بندهای: ث - ح	
تبصره «۱۸» بند: پ	
تبصره «۱۹» بندهای: ت - ح- خ- د- ذ- اجزای ۱ تا ۵-۷-۹	
۱۰-۱۱ بند ر- ژ	
تبصره «۲۰» بندهای: ب- پ	
تبصره «۲۱» بندهای: الف- ج- ز- ط- ی- ک- ل- ص	

منبع: (شیرازی نژاد و خلعتبری، ۱۳۸۲)

یا مثلاً تبصره‌های ۲۱ و ۲۲ قانون بودجه سال ۱۳۹۷ نیز غیر بودجه‌ای هستند و کارکرد قانون‌گذاری دارند: تبصره ۲۱، تمدید قانون مالیات بر ارزش افزوده است و تبصره ۲۲، تمدید قانون مدیریت خدمات کشوری است.

۱۹. برخی از احکام بودجه ناقص و مبهم هستند و مشخص نشده که هزینه یک فعالیت در یک دستگاه، از چه ردیف هزینه‌ای یا برنامه‌ای پرداخت می‌شود. برای مثال در بند "ج" تبصره (۸) لایحه بودجه سال ۱۳۸۳ کشور، مشخص نشده بود که وزارت آموزش و پرورش هزینه مشارکت در تأسیس مدارس نمونه مردمی را از چه ردیف هزینه‌ای یا برنامه‌ای پرداخت کند. به موجب

قانون هر پرداختی مستلزم پیش‌بینی اعتبار برای آن است. از طرف دیگر به‌موجب اصل ۵۳ قانون اساسی درآمدهای دولت باید در خزانه‌داری کل متمرکز شود و پرداخت هزینه‌ها باید به‌موجب قانون صورت گیرد. عبارت "درآمد ناشی از اجرای فعالیت‌های فوق‌برنامه صرف هزینه‌های مربوط خواهد شد" در این بند مغایر اصل ۵۳ قانون اساسی و اصل جامعیت بودجه‌ریزی است.

۲۰. برخی از احکام بودجه، مجوزی برای شریک کردن دستگاه‌های اجرایی در منابع دولت و مجزا کردن درآمدها و اعتبارات مربوطه، از درآمدها و هزینه‌های عمومی دولت، تحت عنوان: درآمد اختصاصی یا درآمد - هزینه و اعتبارات خارج از شمول هست (شیرینی‌نژاد و خلعتبری، ۱۳۸۲). جدول زیر چند نمونه از این احکام را در لایحه بودجه سال ۱۳۸۳ نشان می‌دهد:

جدول ۲- بررسی تبصره‌های لایحه بودجه سال ۱۳۸۳

تبصره‌ها	معیار
تبصره «۱» بندهای: ت- ح- د- ز- ظ	احکام درآمد اختصاصی، درآمد-هزینه و اعتبارات خارج از شمول
تبصره «۲» بند: پ	
تبصره «۴» بندهای: الف- جزء ۳ و ۸ (۳) بند ب	
تبصره «۵» بند: ث	
تبصره «۶» بند: ث	
تبصره «۷» بند: ث	
تبصره «۱۰» بندهای: پ- ث- چ	
تبصره «۱۱» بندهای: ت- چ- د- ر- ژ	

معيار	تبصره‌ها
	تبصره «۱۲» بند: خ
	تبصره «۶» اجزای ۲ و ۶ بند "الف"
	تبصره «۷» بندهای: الف - ب - ح
	تبصره «۸» بند: ب
	تبصره «۱۱» بندهای: ث - ح
	تبصره «۱۳» بندهای: الف - ب - ث - ح
	تبصره «۱۶» بندهای: الف - ب
	تبصره «۱۷» بندهای: الف - ب - پ - چ
	تبصره «۱۸» بندهای: الف - ب

منبع: (شیرازی نژاد و خلعتبری، ۱۳۸۲)

۲۱. برخی از احکام منجر به اغتشاش در مسئولیت‌های محاسباتی می‌شود. زیرا به‌جای تجمیع اعتبارات در قالب برنامه‌های معین و ذیل دستگاه‌های مشخص که ارزیابی برنامه‌ها و ارزیابی عملکرد دستگاه‌ها را امکان‌پذیر می‌کنند، اعتبارات از طریق یک دستگاه واسطه میان دستگاه‌ها توزیع می‌شود.

۲۲. رقم بسیار بزرگی در لایحه بودجه بعضی از سال‌ها، با عنوان: "ارقام دو بار منظور شده" آمده که از هر نظر نگران‌کننده است. خود وجود عنوان "ارقام دو بار منظور شده" در بودجه‌های سالانه کشور، از نارسایی‌های مهم بودجه به‌شمار می‌رود. برای مثال در لایحه بودجه سال ۱۳۸۳، این رقم برابر ۱۲۳/۷۷ هزار میلیارد ریال ذکر شده که در مقایسه با قانون بودجه سال قبل (برابر ۲۲/۱ هزار میلیارد ریال) افزایش چشمگیری داشته است. لازم به ذکر است که این رقم با هویتی بسیار نامشخص در لایحه بودجه ذکر شده است (شیرازی نژاد، خلعتبری و دیگران ۱۳۸۲). این رقم در لایحه بودجه سال

۱۳۹۷ معادل ۴۳۹۶۲۸ میلیارد ریال در نظر گرفته شده است (گزارش وزارت اقتصادی و دارایی، ۱۳۹۶).

۲۳. فرآیند تهیه و تنظیم لایحه بودجه فاقد جامعیت اطلاعاتی و شفافیت تصمیم‌های اجرایی است. زیرا مراحل این فرایند و مدت‌زمان انجام این فرایند، در دستگاه‌های اجرایی، وزارتخانه‌ها و خود سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، به اندازه کافی نیست و دستگاه‌ها و سازمان‌ها نمی‌توانند در مدت معین‌شده آمار و اطلاعات مورد نیاز را تهیه و استفاده نموده و با تکیه بر پایه‌های صحیح و قابل اعتبار تصمیم‌گیری نمایند. سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی هم‌زمان کافی برای بررسی و ارزیابی علمی و دقیق پیشنهادهای رسیده ندارد (مصاحبه با یکی از کارشناسان مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۹۷).

۲۴. مراحل مختلف بودجه‌ریزی از جمله تبصره نویسی، تحصیل درآمدها و ایجاد تعهدات مالی دارای کاستی‌های قانونی از نظر شکلی و ماهیتی است.

۲۵. طبقه‌بندی هزینه‌ها، موافقت‌نامه‌ها، تخصیص اعتبارات و مدیریت اجرایی بر مبنای متقن و تعریف‌شده‌ای استوار نیست. زیرا در روش بودجه‌ریزی افزایشی (روش معمول و همیشگی ایران) ارتباط معناداری بین اعتبارات بودجه‌ای مصوب و اهداف، مأموریت و عملکرد دستگاه‌های اجرایی به وجود نمی‌آید و از طرفی آمار و اطلاعات معتبر و قابل اطمینانی نیز توسط دستگاه‌های اجرایی برای تصمیم‌گیری‌های بودجه‌ای دولت و مجلس فراهم نمی‌گردد. (قاسمی، خضری و پناهی، ۱۳۸۷)

۲۶. از مسئولیت‌های درون مدیریت دولت و در بین قوای سه‌گانه مرزبندی‌های قطعی و تعریف‌شده‌ای وجود ندارد.

۲۷. در نظام فعلی بودجه‌ریزی کشور به کارایی هزینه‌ها کمتر توجه می‌شود و در تخصیص اعتبارات، کارایی بخش‌هایی که هزینه‌ها به آن‌ها اختصاص می‌یابد، مدنظر قرار نمی‌گیرد. زیرا در روش‌های هزینه بندی موجود، ارتباطی میان داده‌ها و ستاده‌ها وجود ندارد یعنی رابطه‌ای میان منابع به کار برده شده، هزینه‌های انجام‌شده و اهداف و مأموریت‌های سازمانی در نظر گرفته نمی‌شود. (برای مثال بیشترین سهم هزینه‌ها در دستگاه‌های اجرایی و وزارتخانه‌ها، مربوط به هزینه دستمزد نیروی انسانی است) به عبارت دیگر، در این روش بودجه‌ریزی تخصیص منابع براساس تصمیمات عقلایی که متکی بر پیامدهای قابل سنجش باشد، انجام نمی‌شود و به دلیل نبود اطلاعات صحیح و روزآمد، درمورد هزینه‌های پیش‌بینی‌شده، مدیریت مؤثر منابع نیز وجود ندارد.

۲۸. اگرچه سند بودجه کشور به طور صوری متوازن بسته می‌شود اما در عمل به دلیل بیش برآورد درآمدها و عدم تحقق بخشی از منابع درآمدی و همچنین کم برآورد مصارف، بودجه‌های سالانه همواره با کسری مواجه می‌شوند (گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۹۱).

۲۹. اجرای بودجه‌ریزی افزایشی به جای بودجه‌ریزی عملیاتی: عملیاتی شدن بودجه در سال ۱۳۸۴ مطرح شده بود اما کاری از پیش نرفت زیرا عزم اجرایی کردن آن وجود نداشت. ولی اکنون قرار است براساس برنامه پنج‌ساله ششم توسعه، هر سال بودجه ۲۰ درصد دستگاه‌های اجرایی عملیاتی شود به طوری که پس از پایان برنامه مذکور، بودجه همه دستگاه‌ها عملیاتی گردد. برای عملیاتی کردن بودجه در چارچوب برنامه ششم توسعه، باید ابتدا پیشرفت سالیانه اهداف کمی و فعالیت‌ها مشخص، و سپس متناسب با پیشرفت‌ها، بودجه تخصیص داده شود، یعنی تخصیص اعتبار بعدی براساس

عملکرد قبلی است و ارزیابی عملکرد از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است (مصاحبه با نوبخت و کردبچه، ۱۳۹۶).

۳۰. براساس اصل ۵۳ قانون اساسی تمام درآمدهای دولت باید به خزانه واریز گردد. طبق اصل شمولیت بودجه نیز، بودجه باید شامل تمامی درآمدها و هزینه‌ها تا جزئی‌ترین اقلام باشد. این درحالی است که در بخش عمومی کشور، ساختارهای تشکیلاتی دیگر مانند بنیادها و نهادها وجود دارد که در عین استفاده از منابع بودجه عمومی، درآمدهای آن‌ها انعکاسی در بودجه ندارد. از سال ۱۳۸۳ مالیات عملکرد برخی از این نهادها در بخش درآمدهای مالیاتی منعکس می‌شود ولی در طرف هزینه‌ها، به آن‌ها مسترد می‌گردد. ازسوی دیگر، شرکت‌های دولتی که سهم بسیار زیادی از بودجه کل کشور را به خود اختصاص می‌دهند، عملکردی از درآمدها و هزینه‌های خود ارائه نمی‌دهند و بدین ترتیب در نظام برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی کشور حضوری مؤثر ندارند. این امر باعث می‌شود تا امر نظارت و حسابرسی شرکت‌های دولتی نیز با مشکل مواجه گردد (جعفرنیا و جاهد، ۱۳۹۴).

۳۱. جایگاه نامناسب شرکت‌های دولتی در بودجه کشور: بودجه شرکت‌های دولتی به شیوه بودجه وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی تهیه نمی‌شود بلکه باید به تصویب مجمع عمومی آن‌ها برسد و طبق قانون می‌توانند بودجه را به صلاح‌دید خود اصلاح نمایند، مشروط بر اینکه موجبات کاهش مالیات و سهام دولت را فراهم نکنند و میزان استفاده از درآمد عمومی را افزایش ندهند. از طرفی بودجه این شرکت‌ها در کمیسیون‌های تخصصی مجلس نیز بررسی نمی‌شود. این شرکت‌ها هم بودجه دولتی می‌گیرند و هم در عملکرد استقلال دارند و به معنی واقعی پاسخگویی ندارند بنابراین، ساختار ناسالم آن‌ها موجب شده تعداد زیادی از آن‌ها زیان عملیاتی داشته باشند که درواقع

یکی از عوامل مهم کسری بودجه سالانه دولت و ایجاد تورم در کشور است (مصاحبه نوبخت و کردبچه، ۱۳۹۶).

۳۲. سازمان برنامه و بودجه کشور دارای امضای طلایی است: انجام امور کارشناسی و برآورد ارقام مقدماتی بودجه و تعیین سقف اعتبارات دستگاه‌های اجرایی یکی از مهم‌ترین مراحل تهیه بودجه‌های سالانه است که در سازمان برنامه و بودجه کشور صورت می‌گیرد. با توجه به اینکه این برآوردها پایه و اساس بودجه قرار می‌گیرد، باید حداکثر تلاش به عمل آید تا برآوردها متکی به تحلیل‌های دقیق و فارغ از هرگونه ارزش دآوری و اعمال سلیقه‌های شخصی باشد. در حال حاضر در برخی موارد مسئولین بررسی بودجه دستگاه‌های اجرایی در سازمان برنامه و بودجه کشور حتی بیشتر از خود دستگاه اجرایی ذی‌ربط نسبت به افزایش دستگاه اصرار می‌ورزند، درحالی‌که بنا به دلایلی در تأمین اعتبار دستگاه اجرایی دیگر، سخت‌گیری بی‌موردی را اعمال می‌نمایند. بنابراین یکی از گلوگاه‌های فساد در مرحله تهیه و تنظیم لایحه بودجه، تعیین سقف اعتبارات دستگاه‌های اجرایی در سازمان برنامه و بودجه کشور است. لابی‌های زیادی به وجود می‌آید، وعده‌های مختلفی (به‌ویژه در زمان آینده) به کارکنان سازمان داده می‌شود، می‌تواند اشکال مختلف رشوه ردوبدل گردد (مصاحبه با یکی از کارشناسان سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی ۱۳۹۶).

۳۳. در بررسی بودجه در هیئت‌وزیران، دستگاه‌های ستادی (سازمان برنامه و بودجه، وزارت امور اقتصادی و دارایی و بانک مرکزی) در مقابل دستگاه‌های اجرایی در اقلیت قرار دارند. به همین دلیل پیشنهادهای اصلاحی که همراه با اعمال صرفه‌جویی بیشتر در هزینه‌ها و یا انجام اصلاحات اساسی در دستگاه‌های مزبور بوده غالباً رأی کافی را به‌دست نمی‌آورد از طرف دیگر

پیشنهادهای افزایش بودجه با برخورداری از امکاناتی بیشتر و مازاد بر پیشنهاد اولیه، معمولاً با ائتلاف دستگاه‌های اجرایی به تصویب هیئت دولت می‌رسد. البته این روند در سال‌های اخیر تعدیل شده است. بنابراین، از دیگر گلوگاه‌های فساد در مرحله تنظیم بودجه، هنگام بررسی لایحه در هیئت‌وزیران است به عبارت دیگر مدیران و روسای دستگاه‌ها از طریق وزیر مربوط اعمال نفوذ می‌کنند (مصاحبه با یکی از حساب‌رسان دیوان محاسبات عمومی کشور ۱۳۹۷).

۳۴. افزایش یا کاهش بودجه دستگاه‌ها تابع تصمیمات سیاسی و اعمال نفوذ اشخاص و قدرت چانه‌زنی آن‌ها بوده و میزان پاسخگویی مدیران و سنجش میزان مسئولیت‌پذیری آنان کم‌رنگ است (جعفرنیا و جاهد، ۱۳۹۴).

۳۵. تأثیر ملاحظات سیاسی در ساختار بودجه قابل مشاهده است. به طور مثال طبق ماده ۱۲ قانون محاسبات عمومی، منابع مالی مربوط به فروش اوراق قرضه و یا اوراق مشارکت درآمد محسوب نمی‌شود و باید تحت سرفصل سایر منابع تأمین اعتبار یا منابع تأمین کسری بودجه منظور می‌شود. این درحالی است که در بعضی از سال‌ها، برای پوشاندن کسری بودجه، درآمد حاصل از فروش اوراق مشارکت در درآمدهای عمومی منظور شده است. همچنین برای افزایش صوری سهم اعتبارات عمرانی، بخش عمده بازپرداخت مابه‌التفاوت سررسید ارزی، در اعتبارات عمرانی منظور گردیده است.

۳۶. عدم رعایت سیاست‌های بودجه‌ای: ازجمله سیاست‌هایی که در سال‌های اخیر به هنگام تهیه و تدوین لوایح بودجه مورد تأکید دولت بوده، تأمین اعتبارات موردنیاز طرح‌های در دست اجرا، و حتی‌الامکان منظور نکردن اعتبار برای شروع طرح‌های جدید در لایحه بودجه است. به‌رغم این امر، در بعضی از

سال‌ها هنگام بررسی بودجه در مجلس شورای اسلامی از طریق جابه‌جایی اعتبارات و یا حتی افزایش صوری منابع، اقدام به‌منظور کردن طرح‌های جدید و یا افزودن اسم یک یا چند شهر جدید به عناوین طرح‌های موجود، شده است. این اقدام از یک‌طرف موجب افزایش تعهدات طرح‌های در دست اجرای دولت شده و از طرف دیگر تأمین اعتبار طرح‌های موجود را با مشکل مواجه ساخته است (کردبچه، ۱۳۸۵). پس یکی دیگر از گلوگاه‌های فساد در تهیه لایحه بودجه اینجاست یعنی با انگیزه غیراقتصادی و غیر کارشناسی (با انگیزه سیاسی یا برای حفظ منافع گروهی) طرح عمرانی جدید برخلاف مقررات، اضافه می‌گردد. این مشکل موجب عدم کارآمدی بودجه می‌شود.

۳۷. حاکمیت تفکر و رفتار غیراقتصادی بر مسئولین دستگاه‌های اجرایی کشور: برای پیشنهاد بودجه در دستگاه‌های دولتی این تفکر حاکم است که تا سرحد امکان هزینه‌ها باید بیشتر از نیازهای واقعی اعلام گردد (گاهی دو تا سه برابر نیاز دستگاه) تا پس از تعدیل مراحل مختلف رسیدگی، بودجه آن‌ها کاهش واقعی نداشته باشد. این تفکر موجب بی‌توجهی به قیمت تمام‌شده واقعی فعالیت‌ها، ایجاد هزینه‌های زائد و اتلاف منابع کشور در وسعت زیاد می‌شود (رمضانی، ۱۳۸۶).

۳۸. در حال حاضر تهیه و تنظیم بودجه در نظام اداری کشور مبتنی بر اصل استقرار و حفظ موجودیت سازمانی است نه بر مبنای اهداف و مسئولیت‌های آن دستگاه، به عبارت دیگر در تدوین بودجه دستگاه‌های دولتی، ضرورت‌های اقتصادی واقعی جامعه و کاهش تورم و افزایش رفاه مردم مطرح نیست بلکه استمرار حیات دستگاه‌های اجرایی که فعالیت‌های آن‌ها هم هزینه‌بر و هم تورم‌زاست، اهمیت دارد. به همین دلیل رقابت شدیدی بین دستگاه‌ها برای

افزایش سهم خواهی از بودجه وجود دارد (مصاحبه با یکی از حساب‌برسان دیوان محاسبات عمومی کشور ۱۳۹۷).

۳۹. قدرت چانه‌زنی مسئولین دستگاه‌های اجرایی کشور با سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی و با هیئت‌وزیران، تعیین‌کننده میزان موفقیت درافزایش سهم آن‌ها از بودجه کل کشور است. این موضوع برخلاف سیاست‌ها و اهداف اقتصادی بودجه و کارآمدی آن است.

۴۰. آشنا نبودن برخی مدیران دستگاه‌های اجرایی با روش‌های علمی بودجه‌ریزی: در برخی سازمان‌ها چنین مشاغلی را تشریفاتی تلقی نموده و به افرادی واگذار می‌کنند که نه با دانش و آموخته‌های کلاسیک آن‌ها سختی دارد و نه با تجارب عملی آن‌ها (رمضانی، ۱۳۸۶).

۴۱. به لحاظ عدم شفافیت قوانین و مقررات مالی و وجود خلأهای مقرراتی، برخی از دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌های دولتی به‌رغم اینکه اجرای پروژه‌های عمرانی از وظایف تخصصی آن‌ها محسوب نمی‌شود، اما اقدام به اجرای پروژه‌های عمرانی می‌نمایند و غیر از ایجاد اختلال در نحوه فعالیت بخش غیردولتی، از وظایف تخصصی خود نیز فاصله می‌گیرند. ازجمله این دستگاه‌ها می‌توان به وزارتخانه‌های دادگستری و فرهنگ و ارشاد اسلامی اشاره کرد.

۴۲. عدم کارایی فعالیت‌های خدماتی وزارتخانه‌ها و سازمان‌های دولتی (شامل فعالیت‌های واگذار شده به بخش غیردولتی) و فقدان تجربه مؤثر و سابقه کافی در بخش غیردولتی برای بر عهده گرفتن برخی از وظایف قابل واگذاری دولت.

۴۳. وجود ناپیوستگی بین سیاست‌های تشکیلاتی با سیاست‌های مالی و بودجه‌ای دولت.

۴۴. وجود ساختار نامتوازن نیروی انسانی از بعد کمی و همچنین بافت نیروی انسانی از بعد تخصص‌ها، مهارت‌ها و رشته‌های موردنیاز و ترکیب مشاغل تخصصی‌واصلی و مشاغل غیر اصلی و پشتیبانی (قاسمی، خضری و پناهی، ۱۳۸۷).

۴۵. وجود ساختارهای تشکیلاتی موازی با نظام تشکیلاتی دولت (به نام بخش عمومی) و همچنین انجام عملیات موازی در درون سازمان‌های کلان دولت.

۴۶. بهره‌مندی بالنسبه اندک الگوهای سازمان‌دهی تشکیلات دولت، از روش‌های علمی و تجارب سایر کشورها منطبق با خصوصیات بومی و ملی کشور.

۴۷. نبود ساختار تعرفه‌ای مناسب و متناسب در ارائه خدمات.

۴۸. وجود تمرکز بیش‌ازحد در نظام تصمیم‌گیری اداری و تشکیلاتی (مصاحبه برادران شرکاء ۱۳۸۵).

۴۹. نبود نظم و قاعده و ضوابط معین در استقرار ساختمان‌های دستگاه‌های دولتی و عدم استفاده بهینه از فضاهای اداری موجود و پرداخت هزینه‌های سنگین و بی‌مورد اجاره‌بها، (بی‌توجهی به افزایش بی‌رویه هزینه‌های دولت و مصرف غیر بهینه بودجه)

۵۰. وجود نارسایی‌های مختلف در نظارت عملیاتی بر اجرای درست بودجه، که می‌توان آن‌ها را به شرح زیر خلاصه نمود:

- در حال حاضر یکی از مشکلات نظام بودجه‌ریزی ناشی از عملکرد منابع و مصارف آن است. در زمینه مصارف، دولت بدون توجه به امکانات محدود درآمدی، وظایف گسترده‌ای را بر عهده دارد که برخی از این وظایف به اجرای طرح‌هایی با اولویت کمتر مربوط می‌شود، به‌طوری‌که سالانه مبلغ شایان توجهی از بودجه به این امر اختصاص می‌یابد. غالب این طرح‌ها در مرحله تهیه، به جهت عدم استفاده از الگوهای دقیق در تعیین ترکیب‌های بخشی –

منطقه‌ای و جاری - عمرانی، موجب برآوردهای غیرواقعی و در نتیجه اعمال تعدیل‌های متعدد و طولانی شدن مدت اجرای طرح‌های عمرانی می‌گردد. همچنین در ارتباط با منابع درآمدی بودجه، تأمین مالی اعتبار طرح‌های عمرانی تحت تأثیر درآمد نفت قرار می‌گیرد و با نوسان‌های قیمت نفت در بازار جهانی و در نتیجه وقفه در تأمین منابع مالی پروژه‌ها، تخصیص اعتبار که به عنوان ابزار نظارت عملیاتی سازمان برنامه و بودجه کشور محسوب می‌گردد با مشکلات زیادی مواجه می‌گردد، و در نتیجه کارایی نظارت عملیاتی را کاهش می‌دهد (احمدی، ۱۳۸۷).

- در بخش نظارت، نظام بودجه‌ریزی ایران بنا به دلایل: ۱) ضعف نظام بازخورد اطلاعاتی، ۲) تحمیل نظرات سیاسی و ۳) ضعف نهادهای نظارتی و نقص اختیارات آن‌ها، ارتباط ضعیف و ناکارآمدی بین نظام نظارت با سایر مراحل بودجه‌ریزی وجود دارد. از طرفی به جهت گذشته‌نگر بودن بودجه‌های سالانه، اعتبارات عمرانی بدون توجه به گزارش‌های نظارتی و صرفاً براساس چانه‌زنی دستگاه‌های اجرایی تصویب و تخصیص داده می‌شود و بدین ترتیب ساختار نظارت بر بودجه از نظام منسجمی برخوردار نیست.

- نقش نظارتی سازمان برنامه و بودجه کشور با تأثیرپذیری از تغییرات و تحولات کشور، به گونه‌ای است که در رابطه با تهیه، انتخاب و ارزیابی فنی، اقتصادی طرح‌ها، کاستی‌های زیادی دارد. در رابطه با بازدیدهای نظارتی نیز، به طور متوسط حدود ۵۰ درصد از پروژه‌ها تحت نظارت سازمان برنامه و بودجه است و بقیه پروژه‌ها از طریق خود دستگاه‌های اجرایی مورد نظارت قرار می‌گیرند. علاوه بر این با توجه به اینکه گزارش‌های نظارتی در فواصل نسبتاً طولانی تهیه می‌شوند، لذا نتایج آن‌ها از انعکاس مؤثری برخوردار نیست. سازمان برنامه و بودجه کشور علاوه بر بازدیدهای نظارتی، موظف به بررسی

فنی و اقتصادی پروژه‌ها نیز هست، لیکن تاکنون در انجام این وظیفه موفقیت چندانی نداشته است. وجود این مشکلات باعث طولانی‌تر شدن مدت اجرای طرح‌های عمرانی شده است. به‌طوری که طبق گزارش خود سازمان برنامه و بودجه کشور، سازمان در دوره زمانی اجرای بودجه نمی‌تواند از همه پروژه‌های درحال انجام، بازدید به عمل آورد، تعداد زیادی از پروژه‌ها عقب‌تر از برنامه زمانی خود هستند و تعداد پروژه‌های ناتمام منتقل شده به سال‌های بعد، نسبتاً زیاد است.

● نظارت و کنترل عملیاتی بودجه در ایران از ساختار منسجمی برخوردار نیست. به‌طوری که اولاً بخش قابل توجهی از نظارت در دستگاه‌های اجرایی صورت می‌گیرد، ثانیاً برخی از نهادها و مؤسساتی که به نحوی از بودجه دولت تأمین مالی می‌شوند به جهت وجود خلأهای قانونی، ملزم به ارائه عملکرد فعالیت‌های خود به نهادهای نظارتی دولتی نیستند و هر یک از آن‌ها از مقررات خاص خود تبعیت می‌کنند. این امر منجر به عدم اجرای کامل ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی درخصوص نظارت عملیاتی دولت برای اجرای فعالیت‌ها و طرح‌های عمرانی، که هزینه آن از محل اعتبارات جاری و عمرانی منظور در قانون بودجه، تأمین می‌شود و همچنین عدم اجرای کامل ماده ۳۷ قانون برنامه و بودجه، مبنی بر الزام سازمان برنامه و بودجه کشور به ارائه گزارش پیشرفت عملیات عمرانی بودجه سالیانه می‌گردد. (قاسمی، خضری و پناهی، ۱۳۸۷)

۵۱. ذی‌حسابی‌ها رکن اصلی نظارت مالی به‌شمار می‌روند و به‌عنوان نماینده وزارت امور اقتصادی و دارایی برای اعمال نظارت و تأمین هماهنگی‌های لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی فعالیت می‌کنند. اما معمولاً این اشخاصی از توان و

صلاحیت‌های اجرایی لازم برخوردار نیستند. و به دلیل حجم زیاد کار در برخی از دستگاه‌های محلی، ذی حساب تعیین شده به اجبار عملیات مالی چند دستگاه دولتی را تحت نظارت خود دارد. بدیهی است این شیوه نظارت موجب بروز آثار نامطلوبی در ساختار بودجه کشور خواهد شد (اسلامی بیگدلی، ۱۳۸۰).

۵۲. محورهای خارج از شمول نظارت که در بودجه‌های سالانه ضمن تبصره‌هایی مشخص می‌گردد از دیگر نارسایی‌های نظارت مالی محسوب می‌شود. همچنین مبالغی از اعتبارات که به صورت کمک به اشخاص حقیقی و حقوقی (موضوع ماده ۷۱ قانون محاسبات عمومی) صورت می‌گیرد فاقد هرگونه دستورالعمل و ضوابط اجرایی لازم می‌باشد که نظارت مالی دستگاه اجرایی را دشوار می‌سازد (کردیچه، ۱۳۸۰).

۵۳. نظارت و کنترل مؤثر بر طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی مستلزم استفاده از سیستم حسابداری مکانیزه‌ای است که ضمن ارائه اطلاعات کافی به سیستم نظارت، برای افزایش کارایی هزینه‌ها نیز مؤثر واقع گردد. در نظام مالی فعلی کشور، نظام حسابداری عمرانی مکانیزه کامل و مناسبی وجود ندارد (شبیری نژاد، ۱۳۸۷).

۵۴. یکی دیگر از نارسایی‌های نظام حسابداری فعلی طرح‌های عمرانی، انحصار حسابداری دولتی به ثبت معاملات نقدی است. در این روش درآمدهای نقدی به هنگام وصول، و هزینه‌های نقدی به هنگام پرداخت به ثبت می‌رسند و لذا مازاد یا کسری صورتحساب‌های تنظیمی بدون توجه به حساب‌های تعهدی به صورت نقدی منعکس می‌شود. اسناد حسابداری که از این طریق در اختیار نظام نظارت قرار می‌گیرد خیلی محدود بوده و به طور عمده شامل حساب

دریافت‌ها و پرداخت‌های می‌باشد و در زمینه نگهداری هزینه تمام شده پروژه‌ها، فاقد کارایی لازم است.

۵۵. تعداد ردیف‌های متمرکز در قوانین بودجه سالانه علاوه بر اینکه تهیه عملکرد سالانه بودجه و تفریغ بودجه را دشوار می‌سازد، نظام بودجه‌ریزی را از حالت برنامه‌ای خارج می‌کند. در همین زمینه مسئله تمرکز اعتبارات و ردیف‌های اصلی نیز شایان توجه است که ضمن ایجاد عدم شفافیت در برنامه‌های اجرایی دستگاه‌ها، کنترل کمی و کیفی اهداف و عملکرد جداگانه برنامه‌های اجرایی آن‌ها را غیرممکن می‌سازد (کردیچه، ۱۳۸۰).

۵۶. وجود شکاف قابل توجه میان مبالغ مصوب بودجه عمومی سالیانه دولت با مبالغ عملکرد مربوط به آن؛ برای نمونه: میزان این شکاف در بودجه سال ۱۳۸۹، برابر ۱۵ درصد بوده که به ۲۵ درصد در سال ۱۳۹۰ و سپس به ۲۷/۷ درصد در سال ۱۳۹۱ و به ۳۰ درصد در سال ۱۳۹۲ رسیده که می‌تواند خود نشانه‌ای از رشد بی‌انضباطی مالی (بودجه‌ای) دولت طی چهار سال موردبررسی باشد. از طرفی این مسئله باعث می‌شود که پیش‌بینی درآمدها در بودجه، غیرقابل اتکا و هزینه‌ها غیرقابل کنترل جلوه‌گر شود؛ و این موضوع خود نشانی از کسری بودجه پنهان در بودجه دولت قلمداد شده و یکی از دلایل عمده تورم مزمن در کشور، تداوم این کسری بودجه است (گزارش تحلیلی شاخص‌های کلان بودجه، دیوان محاسبات: ۱۳۹۴).

۵۷. بررسی‌ها نشان می‌دهد که سهم بودجه شرکت‌های دولتی از بودجه کل کشور هم از بُعد مصوب و هم از بُعد عملکرد افزایش یافته که افزایش آن از بعد عملکرد بسیار چشمگیر بوده، به‌طوری‌که بر مبنای گزارش تفریغ بودجه سنواتی، از ۶/۷۳ درصد در سال ۱۳۸۹ به ۸۴ درصد در سال ۱۳۹۲ رسیده که با توجه به واگذاری‌های به‌عمل‌آمده براساس سیاست‌های کلی اصل (۴۴)،

این افزایش بسیار زیاد بودجه شرکت‌های دولتی به معنی افزایش تصدی‌گری‌های دولت در اقتصاد است، درحالی‌که هدف اصلی سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی، کوچک‌سازی اندازه دولت و تقلیل تصدی‌گری‌های دولت بوده است.

۵۸. درصد تحقق بودجه شرکت‌های دولتی به بودجه مصوب، یکی دیگر از مشکلات حائز اهمیت بودجه است، به‌طوری‌که بر مبنای گزارش تفریغ بودجه سنواتی، این میزان تحقق از ۱۱۰ درصد در سال ۱۳۸۹ به ۱۳۰ درصد در سال ۱۳۹۲ رسیده که دلیل اصلی آن مربوط به اجازه‌ای است که در ماده ۲ قانون "تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت"، مبنی بر اصلاح بودجه شرکت‌های دولتی در طول سال مالی، به این شرکت‌ها داده‌شده و به نظر می‌رسد برای رفع این مشکل باید قانون مذکور اصلاح گردد (گزارش تحلیلی شاخص‌های کلان بودجه، دیوان محاسبات: ۱۳۹۴).

۵۹. زمان تحقق اهداف قانونی عملیات و برنامه‌ها روشن نیست.

۶۰. با اینکه بودجه اولین عاملی است که تأثیر زیادی بر اثربخشی و کارایی در کشور دارد اصل جامعیت بودجه به‌طور کامل رعایت نمی‌شود. زیرا اقلام بودجه منحصر به ارقام درآمد و هزینه فقط تعدادی از دستگاه اجرایی است که به‌طور سنتی همه‌ساله تکرار می‌شود، اما دستگاه‌هایی که دولت در آن‌ها صاحب سرمایه‌های هنگفتی است ولی شخصیت حقوقی آن‌ها غیردولتی است و یا به‌صورت جداگانه کسب درآمد و هزینه می‌کنند را شامل نمی‌شود. جامع نبودن بودجه کل کشور از نظر پیش‌بینی بودجه کلیه دستگاه‌های برخوردار از بیت‌المال باعث شده عملاً بسیاری از دستگاه‌های عمومی و دولتی که در بخش عمومی فعالیت دارند از حوزه نظارت مالی مجلس شورای اسلامی خارج شوند. مناطق آزاد تجاری، بنیادها، شهرداری‌ها، شرکت‌های درحال

واگذاری، شرکت‌های نسل دوم و همچنین شرکت‌هایی که کمتر از ۵۰ درصد سرمایه یا سهام آن‌ها متعلق به دولت است و درآمدهای هنگفتی نیز به دست می‌آورند، از این قبیل دستگاه‌ها هستند. همچنین مواردی وجود دارد که در قانون بودجه نیز احکامی در مورد آن‌ها به تصویب رسیده اما در قالب سقف بودجه درج نشده‌اند. یا دستگاه‌هایی که طبق قانون، امکان انتقال مانده "وجود مصرف نشده" خود را دارند (مانند دانشگاه‌ها) اولاً "مانده‌های انتقالی" آن‌ها از سال‌های قبل، در شمار منابع درآمدی دستگاه، در بودجه سال جدید محاسبه نمی‌شود و ثانیاً با انتقال این وجوه، عملکرد و چگونگی مصرف اعتبارات این دستگاه‌ها در سال قبل، مورد توجه و بررسی دقیق قرار نمی‌گیرد (قاسمی، خضری و پناهی، ۱۳۸۷).

۶۱. وجود درآمدهای اختصاصی در بودجه یکی از نارسایی‌های آن است. این نوع درآمدها به دلیل فقدان تعریف مشخصی برای تخصیص، به مصرف هزینه‌های جاری و سرمایه‌گذاری می‌رسد و در نتیجه باعث عدم شفافیت این هزینه‌های دولت می‌شود. همچنین نظام آمارهای مالی دولت مخالف وجود درآمدهای اختصاصی برای دستگاه‌های اجرایی است. اگرچه این درآمدها، وصولی دستگاه‌ها را افزایش می‌دهد اما باعث تبعیض و ناهماهنگی در نظام پرداخت‌ها می‌شود. بعلاوه این نوع درآمدها، با اصل تخصیص در بودجه‌نویسی مغایرت دارد (استیگلیتز، ترجمه راغفر، ۱۳۸۲).^۱

۱. لازم به ذکر است چالش‌هایی که از منابع قدیمی اخذ گردیده است، پس از بررسی و اطمینان به وجود آن‌ها در زمان حال، در گزارش حاضر مورد استفاده قرار گرفته است. پژوهشگر.

به‌سوی حسن جریان امور در بودجه‌ریزی

الف) پیشنهاد‌های کلی

۱. جایگزینی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به‌جای بودجه‌ریزی افزایشی در ایران؛ بودجه مبتنی بر عملکرد، راه‌حل مناسبی برای مدیریت هزینه‌های جاری، پیش‌بینی هزینه‌های آینده، ایجاد منابع مالی برای سرمایه‌گذاری‌های آینده و وادارسازی سیستم به پاسخگویی است. دولت‌ها باید بتوانند از سیستم بودجه‌ریزی به‌عنوان ابزاری برای تخصیص کارآمد منابع برای اجرای سیاست‌های خود استفاده کنند. هزینه‌کرد بودجه باید شفاف، کارا، و مؤثر باشد و سیستم بودجه‌ریزی باید موجب ارتقای توسعه اقتصادی کشور شود.
۲. آگاهی مدیران و تصمیم‌سازان سطوح خرد و کلان از شیوه‌های نوین بودجه‌ریزی؛ این آگاهی علاوه بر استفاده منطقی از منابع و تخصیص بهینه آن، شفافیت بودجه‌ای، پاسخگویی بهتر و بهبود بررسی عملکرد مدیران، بستر مناسبی برای رشد و کارایی در دستگاه‌ها و سازمان‌های دولتی فراهم می‌سازد و علاوه بر ارتقای کارایی، از اسراف و تبذیر اموال عمومی جلوگیری نموده و توزیع عادلانه و مطلوب منابع ملی را در پی خواهد داشت. (کردیچه، شماره ۲۸ و ۲۹ مجله برنامه)؛
۳. ایجاد سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مناسب در راستای تغییر سیستم حسابداری از نقدی به تعهدی و ارزیابی قیمت تمام‌شده فعالیت‌ها، نظارت، کنترل، ارزشیابی طرح‌ها و برنامه‌ها در راستای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی؛
۴. ایجاد هماهنگی بین منابع و مصارف بودجه به‌صورت واقعی نه صوری؛
۵. محدود کردن بودجه‌های خارج از شمول و بودجه‌های اختصاصی؛
۶. حذف قلم "ارقام دو بار منظور شده" از بودجه‌های سالانه؛

۷. کاهش تدریجی احکام تبصره‌های بودجه و اجرای دقیق قانون "تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و الحاقات بعدی آن"، جهت کارآمدی هر چه بیشتر بودجه؛
۸. اصلاح تبصره‌هایی که از کارکرد اصلی خود دور شده و به محلی برای قانون‌گذاری تبدیل شده‌اند؛
۹. قراردادن بعضی از اقلام بودجه در جای متناسب با ماهیت آن (اصلاح طبقه‌بندی اقلام نابجا) (کردبچه، ۱۳۷۹)؛
۱۰. کاهش ردیف‌های متمرکز و اعتبارات تخصیص داده‌شده به آن‌ها در بودجه پیشنهادی؛
۱۱. کاهش تدریجی و سپس حذف اقلامی که ناقض اصول بودجه‌ریزی و انضباط مالی بوده و کارایی بودجه را کاهش داده‌اند (اقلامی که به تدریج در سند بودجه اضافه شده‌اند مثل اقلام درآمد هزینه)؛
۱۲. اجرای کامل و دقیق "قانون لغو موارد مصرف قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین" جهت برقراری انضباط مالی؛
۱۳. اصلاح برخی از احکام بودجه که ناقص و مبهم هستند (مثلاً حکم هزینه یک فعالیت در یک دستگاه، که مشخص نشده از چه ردیف هزینه‌ای یا برنامه‌ای پرداخت می‌شود) (کردبچه، ۱۳۸۱)؛
۱۴. حساسیت داشتن و توجه به کارایی هزینه‌ها و تناسب فعالیت با مأموریت دستگاه در تخصیص اعتبارات، در بودجه‌ریزی؛
۱۵. انجام اقدامات لازم برای ایجاد جامعیت اطلاعاتی و شفافیت در فرآیند تهیه و تصویب بودجه؛
۱۶. جلوگیری از بیش برآورد درآمدها و همچنین کم برآورد مصارف، در بودجه‌های سالانه؛

۱۷. تعیین وضعیت اصلاحی شرکت‌های دولتی که سهم خیلی زیادی از بودجه کل کشور را به خود اختصاص می‌دهند، جهت جلوگیری از بزرگ‌تر شدن دولت؛
۱۸. عدم تأمین کسری بودجه از طریق فروش دارایی‌های سرمایه‌ای، اوراق مشارکت و مانند آن؛
۱۹. حذف احکام دارای ماهیت دائمی در بودجه (نظیر تعیین رابطه مالی شرکت نفت با دولت)؛
۲۰. حذف اعتبارات غیرضروری مانند ردیف‌های مربوط به کمک به اشخاص حقیقی و حقوقی؛
۲۱. اولویت‌بندی مصارف بودجه‌ای به‌ویژه در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای؛
۲۲. حذف یا کاهش تدریجی شکاف میان مبالغ مصوب هزینه‌های جاری و عمومی دولت با مبالغ عملکرد مربوط به آن، (براساس گزارش تفریغ بودجه حدوداً ۸۰ درصد از مصارف عمومی دولت به اعتبارات هزینه‌ای، هزینه‌های جاری، اختصاص دارد و تنها ۲۰ درصد باقی‌مانده مربوط به هزینه‌های عمرانی و مالی است و از آنجایی که پرداخت هزینه‌های جاری اجتناب‌ناپذیر است، در شرایطی که با عدم تحقق منابع مواجه هستیم پرداخت‌های مربوط به هزینه‌های عمرانی و مالی کاسته می‌شود.) (گزارش تحلیلی شاخص‌های کلان بودجه، دیوان محاسبات؛ ۱۳۹۴)؛
۲۳. کاهش سهم بودجه مصوب شرکت‌های دولتی از بودجه کل کشور، و از بُعد عملکرد نیز، اجرای صحیح و دقیق سیاست‌های کلی اصل (۴۴) قانون اساسی کشور در راستای کوچک کردن اندازه و کاهش تصدی‌گری‌های دولت؛
۲۴. اصلاح ماده ۲ قانون "تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت"، مبنی بر اجازه اصلاح بودجه شرکت‌های دولتی در طول سال مالی، در راستای جلوگیری از افزایش

درصد تحقق بودجه شرکت‌های دولتی (که معمولاً بیش از ۱۰۰ درصد است) و اتلاف منابع محدود کشور؛

۲۵. ایجاد تراز عملیاتی مثبت یا جلوگیری از منفی بودن تراز عملیاتی که از تفاوت بین درآمدهای منابع عمومی دولت و اعتبارات هزینه‌ای (جاری) به‌دست می‌آید. وقتی تراز منفی است یعنی دولت نتوانسته از محل درآمدها، هزینه‌های جاری خود را تأمین نماید و برای جبران این کسری ناچار می‌شود دارایی‌های سرمایه‌ای و مالی خود را واگذار نماید که استفاده از هر کدام از این ابزارها، به‌نوعی تبعات منفی در اقتصاد کشور دارد و بیانگر افزایش وابستگی دولت به سایر منابع بودجه‌ای برای جبران هزینه‌های جاری است؛

۲۶. یکی از اصول مهم فن بودجه‌نویسی که موجب شفافیت احکام بودجه، اثربخشی و قابلیت کنترل و ارزیابی آن می‌گردد، محدود نمودن دایره اهداف یک حکم بودجه‌ای است. در تبصره‌های متعددی از قوانین بودجه مشاهده می‌شود که مقنن گستره عظیمی از اهداف و موضوعاتی که باید آن اعتبار صرف آن‌ها شود را تعیین می‌نماید که همین امر، اجرای بودجه را تابع امیال و سلايق مجریان و تنوع غیرمنطقی در عملکرد دستگاه‌های اجرایی و انحراف در برنامه‌های توسعه می‌کند. برای مثال دستگاه‌هایی که دارای قدرت چانه‌زنی بیشتری هستند بودجه بیشتری دریافت می‌نمایند؛

۲۷. براساس نتایج حاصل از بررسی‌های دیوان محاسبات، یکی از دلایل عدم اجرای احکام قانون بودجه، عدم اطلاع اشخاص ذی‌نفع از مفاد این قانون است، حتی برخی دستگاه‌های اجرایی نیز در مقام دفاع از خود، مدعی بی‌اطلاعی از احکام مذکور می‌شوند. لذا پیشنهاد می‌شود، در تبصره‌های جدید که مفاد آن‌ها نیازمند اطلاع عموم و افراد ذی‌نفع است، دولت مکلف به اطلاع‌رسانی لازم از طریق رسانه‌های جمعی شود.

ب) پیشنهادهای ویژه بازرسان

۱. بررسی سیستم حسابداری دستگاه در این راستا که آیا حسابداری نقدی است یا تعهدی، و بررسی و ارزیابی نحوه محاسبه قیمت تمام‌شده فعالیت‌ها و محصولات؛
۲. بررسی میزان دخالت ملاحظات سیاسی در تصمیم‌گیری‌های مالی و بودجه‌ای مدیران دستگاه‌های اجرایی؛
۳. بررسی میزان الزام قانونی دستگاه‌های اجرایی برای پاسخگویی نتایج حاصل از برنامه‌های بودجه‌ای خود به مراجع نظارتی ذی‌ربط؛
۴. تعیین میزان فراهم کردن زیرساخت‌ها و زمینه‌های لازم برای افزایش کارایی بودجه در دستگاه اجرایی؛
۵. بررسی چگونگی ایجاد هماهنگی بین منابع و مصارف بودجه دستگاه به‌صورت واقعی نه صوری؛
۶. بررسی میزان حساسیت و توجه به کارایی هزینه‌ها و تناسب فعالیت‌ها با مأموریت دستگاه اجرایی در مصرف اعتبارات بودجه؛
۷. حساسیت و توجه دستگاه به چگونگی مصرف بودجه دریافتی، در راستای حرکت در مسیر اقتصاد مقاومتی و کاهش هزینه‌های جاری غیرضرور (مدیریت هزینه‌ها)
۸. بررسی میزان حساسیت دستگاه‌ها به اینکه هزینه هر فعالیت از محل ردیف هزینه‌ای یا برنامه‌ای همان هزینه پرداخت شود و جابه‌جایی خلاف مقررات پیش نیاید؛
۹. توجه به میزان آشنایی برخی مدیران دستگاه‌های اجرایی با روش‌های علمی بودجه‌ریزی و اهداف آن؛

۱۰. بررسی میزان رعایت قوانین و مقررات بودجه‌ای توسط دستگاه‌های اجرایی و

تعیین دقیق گستره تخلف آن‌ها؛

۱۱. بررسی میزان حساسیت مدیران دستگاه‌های اجرایی به وقوع فساد (یا تخلف

از قوانین و مقررات) و چگونگی کمیت و گسترش آن در جامعه و محل کار.

شایان ذکر است که فساد در مفهوم حقوقی آن، جرم محسوب می‌شود و

مشابه سایر تهدیدات، نسبت به رفاه جامعه باید بسیار مهم تلقی گردد.

بنابراین مدیران و مسئولین کشور باید بدانند که فساد موجود از چه کمیتی

برخوردار بوده و گستره اثرات آن تا کجا و به چه اندازه است. فهم این پدیده،

توضیح تغییرات آن، تعیین اقدامات پیشگیرانه اثربخش و یا مبارزه علیه آن،

در همه جوامع اهمیت ویژه‌ای دارد.

فهرست منابع

۱. ابراهیمی نژاد، مهدی و فرج‌وند، اسفندیار (۱۳۸۸) بودجه از تنظیم تا کنترل، تهران: انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
۲. احمدی، علی محمد (۱۳۸۷) "اصول و مبانی بودجه‌ریزی (با تأکید بر بودجه‌ریزی عملیاتی)"، تهران: پژوهشکده اقتصاد دانشگاه تربیت مدرس و نور علم، چاپ دوم.
۳. استیگلیتز، ژوزف (۱۳۸۲) دولت فساد و فرصت‌های اجتماعی، ترجمه حسین راغفر، تهران: انتشارات نقش و نگار.
۴. اسلام زاده، امید، صادقی، مینا و دیگران (۱۳۹۴) "گزارش تحلیلی شاخص‌های کلان بودجه مبتنی بر ارقام مصوب و عملکرد با استفاده از گزارش تفریغ بودجه سال ۹۳"، دیوان محاسبات کشور، تهران.
۵. اسلامی بیدگلی، غلامرضا (۱۳۸۰) "الگوهای نظارتی در حسابرسی بودجه و حسابرسی مالی" دومین همایش علمی و پژوهشی نظارت و بازرسی در مردادماه ۱۳۸۰.
۶. جعفرنیا، زهره، جاهد، حسینعلی (۱۳۹۴) "شناسایی موانع استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در وزارت امور اقتصادی و دارایی"، مجله اقتصادی، شماره‌های ۳ و ۴، خرداد و تیر ۱۳۹۴.
۷. خضری، محمد (۱۳۸۴) "اقتصاد رانت‌جویی (بررسی زمینه‌های رانت‌جویی در نظام بودجه‌ریزی ایران)"، تهران: انتشارات سازمان برنامه‌وبودجه کشور.
۸. دفتر مطالعات اقتصادی بخش عمومی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی (۱۳۹۱) "بررسی لایحه بودجه سال ۱۳۹۲ کل کشور - ۲. بودجه به زبان ساده"، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
۹. دفتر مطالعات اقتصادی بخش عمومی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی (۱۳۹۶) "بررسی لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ کل کشور - ۲. بودجه به زبان ساده"، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.

۱۰. دیوان محاسبات کشور (۱۳۹۴) "گزارش تحلیلی شاخص‌های کلان بودجه، مبتنی بر ارقام مصوب و عملکرد با استفاده از گزارش تفریغ بودجه سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۲"، تهران، دیوان محاسبات کشور.
۱۱. رضانی، محمدتقی (۱۳۸۶) "مروری بر مشکلات و نارسایی‌های بودجه‌ریزی در ایران"، مجله دانشکده علوم انسانی دانشگاه امام حسین، سال ۱۵ شماره ۶۴.
۱۲. سلاطین، پروانه، غفاری صومعه، نیلوفر (۱۳۹۵) "تأثیر فساد بر کسری بودجه"، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال چهارم، شماره ۱۴، تابستان ۱۳۹۵.
۱۳. شبیری‌نژاد، علی‌اکبر (۱۳۷۲) "نقدی بر نظام بودجه‌ریزی ایران"، نشریه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره اول، اردیبهشت ۱۳۷۲.
۱۴. شبیری‌نژاد، علی‌اکبر (۱۳۸۷) "بودجه‌ریزی در ایران؛ بودجه و پارلمان"، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، چ اول.
۱۵. شبیری‌نژاد، علی‌اکبر، فیروزه خلعتبری، ناهید حکیم شوشتری، عباس محسنی، محمدرضا مجلل، شاهین جوادی، علی پناهی (۱۳۸۲) "تحلیلی بر لایحه بودجه ۱۳۸۳ کل کشور"، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
۱۶. شبیری‌نژاد، علی‌اکبر، (۱۳۷۰) "گستره مالی و ساختار بودجه‌ای ایران"، تهران: نشر نی.
۱۷. علی‌مددی، مهدی، فدایی، ایمان و دیگران (۱۳۹۶)، "بررسی اجمالی منابع، مصارف، شاخص‌ها و احکام بودجه ۱۳۹۷"، دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی وزارت اقتصادی و دارایی.
۱۸. فرزب، علیرضا (۱۳۸۷) "بودجه‌ریزی کاربردی در ایران"، تهران: شرکت تعاونی کارآفرینان فرهنگ و هنر.
۱۹. فرزب، علیرضا، (۱۳۷۷) "بودجه‌ریزی دولتی در ایران"، تهران: مرکز آموزش مدیریت دولتی.

۲۰. فلیحی، نعمت (۱۳۹۴). "مقایسه نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در ایران با سایر کشورهای"، اقتصاد نیوز، ۳۱ مرداد ۹۴، <https://www.eghtesadnews.com/lnvhn>
۲۱. قاسمی، محمد، خضری، محمد، پناهی، علی (۱۳۸۷). "بودجه‌ریزی در ایران: بودجه و دست‌اندرکاران (نظرسنجی)"، دفتر مطالعات برنامه‌بودجه، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، چ اول.
۲۲. قنبری، علی، خانی قریه، نوشین، "راهکارهای تغییر نظام بودجه‌ریزی در ایران (از هزینه‌ای به عملیاتی)"، <http://penco.ir/articles/5>
۲۳. کردبچه، محمد (۱۳۷۹). "پیشنهادی برای اصلاح نظام طبقه‌بندی درآمدهای دولت"، تهران: موسسه عالی پژوهش در برنامه‌ریزی و توسعه.
۲۴. کردبچه، محمد (۱۳۸۰). "پیشنهاد حذف ردیف‌های متفرقه و ادغام آن‌ها در ردیف‌های اصلی" دفتر برنامه‌ریزی و مدیریت اقتصاد کلان سازمان برنامه‌بودجه، تهران: سازمان برنامه‌بودجه، آبان ۱۳۸۰.
۲۵. کردبچه، محمد (۱۳۸۱). "مبانی اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور، بررسی مشکلات موجود و پیشنهاد روش‌های اصلاحی اجرایی"، دفتر برنامه‌ریزی و مدیریت اقتصاد کلان سازمان برنامه‌بودجه، تهران: سازمان برنامه‌بودجه، تیر ۱۳۸۱.
۲۶. کردبچه، محمد (۱۳۸۵). "نظام بودجه‌ریزی؛ مبانی نظری، سیر تحولات، بررسی تطبیقی و تحولات بودجه‌ریزی ایران"، تهران: انتشارات سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور.
۲۷. کردبچه، محمد "الگوی بودجه عمومی کشور"، مجله برنامه‌بودجه، شماره‌های ۲۸ و ۲۹.
۲۸. متن قانون بودجه سال ۹۷ (ماده‌واحد و جداول کلان) مصوب ۹۶/۱۲/۲۰ - سازمان برنامه‌بودجه
۲۹. متن کامل قوانین بودجه سال‌های ۱۳۹۵ و ۱۳۹۶.

۳۰. مصاحبه با حمیدرضا برادران شرکاء، (۱۳۸۵). "چالش‌های نظام بودجه‌ریزی در ایران"، رئیس اسبق سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، <http://www.asriran.com/fa/news/7690>.
۳۱. مصاحبه با سیدعبدالحسین ساسان (۱۳۹۵) "چالش‌های بودجه‌ریزی در اقتصاد ایران"، پایگاه خبری تحلیلی فولا(ایفنا)، د ۱۶ آذر ۱۳۹۵، <http://www.ifnaa.ir/fa/news/36671>.
۳۲. مصاحبه حضوری با آقای دکتر ابوحوزه، کارشناس بودجه دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، تیر ۱۳۹۷.
۳۳. مصاحبه حضوری با آقای دکتر رضا نوری، کارشناس و حسابرس بودجه دیوان محاسبات عمومی کشور، مرداد و مهر ۱۳۹۷.
۳۴. مصاحبه حضوری با آقای دکتر رضا ورمزیار، کارشناس و مدرس بودجه سازمان برنامه‌وبودجه کشور، بهمن ۱۳۹۶.
۳۵. مصاحبه خبرگزاری ایرنا با آقایان: نوبخت و محمد کردبچه (۱۳۹۶)، "تهران، خبرگزاری ایرنا- ۲۱ شهریور ۱۳۹۶".
۳۶. مقیمی، سیدمحمد، دانایی فرد، حسن، و دیگران (۱۳۹۵) "طراحی و تبیین مدل بودجه بندی بر اساس شاخص‌های حکمرانی خوب در ایران"، نشریه مدیریت دولتی، دوره ۸، شماره ۴، زمستان ۱۳۹۵، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران،
۳۷. مؤمنی، فرشاد (۱۳۸۲) "تحلیلی بر لایحه بودجه سال ۱۳۸۳ کل کشور"، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، دی ۱۳۸۲، تهران.