



سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور

نظام بودجه‌ریزی

- ◀ مبانی نظری
- ◀ سیر تحولات بین‌المللی
- ◀ بررسی تطبیقی
- ◀ تحولات نظام بودجه‌ریزی در ایران

نویسنده : محمد کردبچه

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

مجموعه برنامه و بودجه - ۶۰

نظام بودجه ریزی

نظام بودجه‌ریزی

- مبانی نظری
- سیر تحولات بین‌المللی
- بررسی تطبیقی
- تحولات نظام بودجه‌ریزی در ایران

نویسنده: محمد کردبچه

فهرست برگه

کردیچه، محمد

نظام بودجه‌ریزی: مبانی نظری، سیر تحولات بین‌المللی، بررسی تطبیقی، تحولات نظام بودجه‌ریزی در ایران / نویسنده محمد کردیچه. - تهران: سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، معاونت امور اداری، مالی و منابع انسانی، مرکز مدارک علمی، موزه و انتشارات، ۱۳۸۵.

۴۶۲ ص.: جدول، نمودار. - (مجموعه برنامه و بودجه؛ ۶۰) (انتشارات سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور؛ ۸۵/۰۰/۱۴۴)

ISBN 964-425-874-6

کتابنامه: ص. ۴۵۷-۴۶۲

۱. بودجه‌ریزی. ۲. بودجه‌ریزی - ایران. ۳. بودجه‌ریزی - ایران - تاریخ. الف. سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور. مرکز مدارک علمی، موزه و انتشارات. ب. عنوان. ج. فروست.

۱۳۸۵ ۶ ن ۴ ک / ۲۰۰۹ HJ

ISBN 964-425-874-6

شابک ۶-۸۷۴-۹۶۴-۴۲۵

نظام بودجه‌ریزی: مبانی نظری، سیر تحولات بین‌المللی، بررسی تطبیقی، تحولات نظام بودجه‌ریزی در ایران

نویسنده: محمد کردیچه

ناشر: سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، معاونت امور اداری، مالی و منابع انسانی، مرکز مدارک علمی، موزه و انتشارات

چاپ اول، ۱۰۰۰ نسخه

قیمت: ۲۳۰۰۰ ریال

تاریخ انتشار: سال ۱۳۸۵

لیتوگرافی: قاسملو

چاپ و صحافی: نیکا

همه حقوق برای ناشر محفوظ است.

مرکز مدارک علمی، موزه و انتشارات سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور به منظور انعکاس مناسب نتایج پژوهش‌های داخلی و تجارب علمی و عملی پژوهشگران خارجی در زمینه برنامه‌ریزی و توسعه و نیز برای تدارک منابع و متون علمی مورد نیاز کارشناسان، دانشگاهیان و سایر دانشوران اقدام به انتشار کتاب می‌نماید.

از همه صاحب‌نظران، کارشناسان و پژوهشگران دعوت می‌شود دیدگاه‌ها، پیشنهادها و تجارب تألیفی و ترجمه‌ای خود را به منظور گسترش مناسب این فعالیت‌ها در موضوعاتی چون فرآیند برنامه‌ریزی، ارزشیابی و نظارت، شیوه‌ها و تجارب و سیاست‌های برنامه‌ریزی و توسعه، برنامه‌ریزی بخشی و منطقه‌ای، برنامه‌ریزی بلندمدت (آینده پژوهی)، بودجه‌ریزی و نیز پژوهش‌های کاربردی و موردی در مسائل اقتصادی و اجتماعی ایران، در اختیار این مرکز قرار دهند. گفتنی است آثار منتشر شده لزوماً دربرگیرنده دیدگاه‌های سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور نیست و صرفاً برای کمک به تجربه‌اندوزی و دانش پژوهشی کارشناسان و دانشوران، انتشار یافته است.

مرکز مدارک علمی، موزه و انتشارات

مرکز مدارک علمی، موزه و انتشارات سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور از همکاران ذیل به خاطر تلاش و کوششی که در آماده‌سازی، چاپ و توزیع کتاب "نظام بودجه‌ریزی" به کار بسته‌اند، صمیمانه سپاسگزاری می‌کند:

گروه چاپ

گروه آماده‌سازی

- | | | |
|------------------------|---|---------------|
| • مجتبی امیرحسینی | • ویرایش فنی، نسخه‌پردازی و کنترل نهایی | • علی کفاشیان |
| • کارشناس فنی امور چاپ | • صفحه‌آرایی | • مرضیه پورشه |
| | • طراحی جلد | • شهرام عظیمی |

گروه توزیع

- | | |
|--------------------|----------------|
| • مسئول گروه توزیع | • کتابون شهفر |
| • مسئول پخش | • مهرناز شفائی |

فهرست مطالب

عنوان	صفحه
مقدمه.....	۱۱
بخش اول: تهیه و تصویب بودجه	۱۳
۱-۱. مبانی نظری فرآیند تهیه و تدوین و تصویب بودجه.....	۱۵
۱-۱-۱. تهیه و تدوین بودجه.....	۱۵
۱-۱-۲. سازماندهی و تشکیلات تهیه و تنظیم بودجه.....	۱۸
۱-۱-۳. تصویب بودجه.....	۲۷
۲-۱. فرآیند تهیه و تصویب بودجه در ایران.....	۳۲
۱-۲-۱. مبانی قانونی تهیه و تصویب بودجه.....	۳۲
۲-۲-۱. روش فعلی تهیه و تنظیم و تصویب بودجه در ایران.....	۴۱
۳-۲-۱. مشکلات و تنگناهای مربوط به فرآیند تهیه و تنظیم و تصویب لایحه بودجه در ایران.....	۵۱
بخش دوم: اجرای بودجه	۶۷
۱-۲. مبانی نظری اجرای بودجه.....	۶۹
۱-۱-۲. هدف‌های اجرای بودجه.....	۶۹
۲-۱-۲. نظام اجرای بودجه.....	۷۰
۳-۱-۲. مخارج بیشتر از مصوب و کمتر از مصوب.....	۷۱
۴-۱-۲. مراحل انجام هزینه.....	۷۴
۵-۱-۲. وجوه سازمانی اجرای بودجه.....	۷۶
۶-۱-۲. کنترل سقف اعتبارات.....	۸۲
۷-۱-۲. کنترل‌های پرداخت و حسابداری.....	۸۳
۸-۱-۲. تنظیم تعهدات.....	۹۰
۹-۱-۲. اصول مدیریت تخصیص بودجه.....	۹۱

عنوان	صفحه
۱۰-۱-۲. اصول اصلاح و تجدیدنظر در بودجه.....	۹۵
۱۱-۱-۲. مدیریت هزینه‌های پرسنلی.....	۹۷
۱۲-۱-۲. مدیریت وجوه نقدی و نقش خزانه‌داری.....	۱۰۲
۱۳-۱-۲. مدیریت هزینه.....	۱۱۷
۲-۲. فرآیند اجرای بودجه در ایران.....	۱۲۵
۱-۲-۲. مبانی قانونی اجرای بودجه.....	۱۲۵
۲-۲-۲. مشکلات و تنگناهای مربوط به فرآیند اجرای بودجه در ایران.....	۱۴۵
بخش سوم: نظارت، کنترل و ارزشیابی بودجه.....	
۱-۳. ارتقای مدیریت و شفاف‌سازی حساب‌های مالی.....	۱۵۱
۲-۳. کنترل‌های مدیریتی، حسابرسی و ارزشیابی.....	۱۶۰
۱-۲-۳. نظارت‌های مدیریتی و حسابرسی داخلی.....	۱۶۱
۲-۲-۳. ارزشیابی.....	۱۸۰
۳-۲-۳. انواع ارزشیابی.....	۱۸۱
۳-۳. گزارش‌گیری.....	۱۸۴
۱-۳-۳. اهداف گزارش‌گیری.....	۱۸۴
۲-۳-۳. اصول گزارش‌گیری.....	۱۸۵
۳-۳-۳. گزارشات اجرای بودجه.....	۱۸۷
۴-۳-۳. گزارش‌دهی مالی.....	۱۸۹
۴-۳. فرآیند نظارت بودجه در ایران.....	۱۹۸
۱-۴-۳. مبانی قانونی نظارت بر بودجه در ایران.....	۱۹۸
۲-۴-۳. مشکلات و تنگناهای مربوط به فرآیند اجرای بودجه در ایران.....	۲۱۲
بخش چهارم: مروری بر نوآوری‌های نظام بودجه‌ریزی.....	
۱-۴. بودجه‌ریزی برمبنای عملکرد.....	۲۲۳
۱-۱-۴. کلیات.....	۲۲۳

عنوان	صفحه
۲-۱-۴. اصول و مفاهیم هزینه‌یابی محصول	۲۲۸
الف) هدف و منافع حاصل از هزینه‌یابی محصول	۲۲۹
ب) مبنای تعیین فعالیت‌ها	۲۳۲
ج) طبقه‌بندی هزینه‌ها	۲۳۶
د) اهداف روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت	۲۴۰
هـ) فرآیند روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت	۲۴۱
و) چند مثال هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت	۲۵۰
ز) کنترل کیفیت	۲۷۳
۲-۴. نظام کنترل و ارزشیابی مبتنی بر نتایج	۲۷۵
۳-۴. نظام چارچوب میان‌مدت هزینه‌های بودجه (MTEF)	۲۹۳
۴-۴. تجربه کشورهای منتخب در اجرای نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد	۲۹۷
۱-۴-۴. کانادا	۲۹۷
۲-۴-۴. شیلی	۳۰۰
۳-۴-۴. کلمبیا	۳۰۲
۴-۴-۴. ایرلند	۳۰۵
۵-۴-۴. مصر	۳۰۸
۶-۴-۴. مکزیک	۳۱۰
۷-۴-۴. هلند	۳۱۱
۸-۴-۴. اسپانیا	۳۱۲
۹-۴-۴. تانزانیا	۳۱۴
۱۰-۴-۴. اوگاندا	۳۱۷
۱۱-۴-۴. انگلیس	۳۱۹
۱۲-۴-۴. آمریکا	۳۲۱
بخش پنجم: بررسی تطبیقی نظام بودجه‌ریزی	
۱-۵. مقدمه و خلاصه نتایج	۳۲۷

عنوان	صفحه
۲-۵. نظام بودجه‌ریزی کشور آمریکا.....	۳۳۹
۳-۵. نظام بودجه‌ریزی کشور کانادا.....	۳۳۸
۴-۵. نظام بودجه‌ریزی کشور انگلیس.....	۳۴۵
۵-۵. نظام بودجه‌ریزی کشور سوئد.....	۳۵۲
۶-۵. نظام بودجه‌ریزی کشور استرالیا.....	۳۵۸
۷-۵. نظام بودجه‌ریزی کشور آرژانتین.....	۳۶۳
۸-۵. نظام بودجه‌ریزی کشور هند.....	۳۶۹
۹-۵. نظام بودجه‌ریزی کشور برزیل.....	۳۷۴
۱۰-۵. نظام بودجه‌ریزی کشور کلمبیا.....	۳۷۹
۱۱-۵. نظام بودجه‌ریزی کشور مکزیک.....	۳۸۴
بخش ششم: تحولات نظام بودجه‌ریزی در ایران.....	
۱-۶. دوران قبل از انقلاب مشروطیت.....	۳۹۱
۲-۶. از انقلاب مشروطیت تا سال ۱۳۰۰ هجری شمسی.....	۳۹۵
۳-۶. دوره ۱۳۰۰-۱۳۲۰ هجری شمسی.....	۳۹۹
۴-۶. دوره ۱۳۲۰-۱۳۵۱ هجری شمسی.....	۴۰۶
۵-۶. دوره ۱۳۵۲-۱۳۵۷ هجری شمسی.....	۴۱۳
۶-۶. دوران بعد از انقلاب اسلامی.....	۴۱۹
۱-۶-۶. دوره ۱۳۵۸-۱۳۶۷.....	۴۱۹
۲-۶-۶. دوره ۱۳۶۸-۱۳۶۸.....	۴۲۵
۳-۶-۶. دوره ۱۳۷۹-۱۳۸۴.....	۴۴۱
منابع.....	۴۵۷

مقدمه

"بودجه دولت" یک برنامه مالی است که شامل پرداخت‌ها و دریافت‌ها می‌شود. "نظام بودجه‌ریزی" فرآیندی است که تهیه برنامه مالی، بررسی این برنامه به وسیله قانونگذار، اجرای برنامه و در نهایت ارزیابی و گزارش دهی نتایج را در بر می‌گیرد.

بودجه‌ریزی اهداف زیادی را دنبال می‌کند. اول، چارچوبی را برای تدوین سیاست‌ها فراهم می‌آورد. این امر مستلزم تصمیم‌گیری در خصوص عملیاتی است که برای رسیدن به هدف باید انجام شود. انتخاب‌هایی باید در زمینه پیشنهادها به عمل آمده برای تسریع یا تأخیر در بعضی اهداف و پیشبرد همزمان سایر اهداف صورت گیرد. دوم، بودجه راهنمایی برای مدیریت است و روش‌های بودجه‌بندی ابزاری برای کنترل اعمال مدیریت به‌شمار می‌روند. سوم، بودجه ابزاری برای نظارت قانونی است. معمولاً تصمیمات بودجه‌ای در قالب قانون و مقررات ارائه می‌شود و فرآیند تدوین و اجرای بودجه متضمن قوانین و مقررات و آیین‌نامه‌های اجرایی زیادی است. سؤالی که در هر مرحله می‌تواند مطرح شود، چگونگی اقداماتی است که در زمینه رعایت قوانین و مقررات ذی‌ربط به عمل آمده است. چهارم، سند بودجه منبع اطلاعات عمومی در زمینه فعالیت‌های انجام گرفته، تصمیمات جاری و برنامه‌های آینده دولت محسوب می‌شود. فرآیند بودجه‌ریزی در واقع متضمن توضیح و توجیه بخش‌های اجرایی و تقنینی دولت و مجلس است. این شکل از پاسخگویی سیاسی از خصوصیات نظام‌های دموکراتیک و پارلمانی است. اگر چه در سایر رژیم‌های حکومتی نیز قابل مشاهده است. با توجه به تعدد اهداف بودجه‌ریزی، مغایرت احتمالی بعضی اهداف باید نه از طریق تمرکز بر برخی از وجوه، بلکه از طریق برقراری سازگاری و یا افزودن نظام‌های اطلاعاتی برطرف گردد.

مجموعه حاضر در شش بخش ارائه شده است. در سه بخش اول، سه رکن اساسی نظام بودجه‌ریزی یعنی، تهیه و تدوین، اجراء و نظارت و ارزشیابی مورد بررسی قرار گرفته است. در هر یک از این بخش‌ها پس از ارائه مبانی نظری، به روند تحولات آن در نظام

بودجه‌ریزی ایران و مشکلات آن اشاره شده است. در بخش چهارم به برخی از نوآوری‌های نظام بودجه‌ریزی اشاره شده است که شامل: بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، نظام کنترل و ارزشیابی مبتنی بر نتایج، و نظام چارچوب میان‌مدت هزینه‌های بودجه می‌گردد. در پایان همین بخش به تجربیات ۱۲ کشور جهان در زمینه اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد اشاره شده است. در بخش پنجم در یک بررسی تطبیقی نظام بودجه‌ریزی در پنج کشور پیشرفته و پنج کشور در حال توسعه از سه منظر: فرآیند تهیه و تنظیم بودجه، محتوای بودجه، و نظام نظارت و کنترل بودجه، مورد مقایسه قرار گرفته است. بخش ششم نیز اختصاص به بررسی تحولات نظام بودجه‌ریزی ایران دارد. در این بخش مهمترین تحولات نظام بودجه‌ریزی ایران در ۹ دوره: از انقلاب مشروطیت تا سال ۱۳۰۰ هجری شمسی، دوره ۱۳۰۱-۱۳۲۰، دوره ۱۳۲۰-۱۳۵۱، دوره ۱۳۵۲-۱۳۵۷، دوره ۱۳۵۸-۱۳۶۸، دوره ۱۳۶۸-۱۳۷۸ و دوره ۱۳۷۹-۱۳۸۴ مورد نقد و بررسی قرار گرفته است.

این مجموعه با بهره‌گیری از ۲۵ سال تجربه نگارنده در زمینه بودجه و بودجه‌بندی تهیه شده است. از تمامی دوستان و همکاران و مسئولین سازمان سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و نمایندگان محترم مجلس شورای اسلامی که طی این مدت راهنما و مشوق من بودند قدردانی می‌نمایم و همه اندیشمندان و متخصصان در این زمینه را به نقد مطالب این کتاب دعوت می‌نمایم.

در خاتمه نویسنده از سرکار خانم دکتر ناهید پوررستمی مدیر کل محترم مرکز مدارک علمی، موزه و انتشارات به خاطر فراهم آوردن زمینه انتشار این کتاب، از آقای حبیب‌اله وفايي بکيانی معاونت محترم انتشارات برای انجام پیگیری لازم، از آقای علی کفایشیان مسئول گروه آماده‌سازی و سرکار خانم کتابون شهفر مسئول دبیرخانه شورای انتشارات و آقای مجتبی امیرحسینی مسئول گروه چاپ و همکاران محترم آنان که زحمت آماده‌سازی و چاپ این کتاب را به دوش کشیده‌اند تشکر و قدردانی می‌نماید.

محمد کردبچه

بخش اول

تهیه و تصویب بودجه

۱-۱. مبانی نظری فرآیند تهیه و تدوین و تصویب بودجه

۱-۱-۱. تهیه و تدوین بودجه

فرآیند تهیه و تدوین بودجه باید به‌گونه‌ای باشد که: (۱) بودجه با هدف‌های کلان اقتصادی مطابقت داشته و هزینه‌ها تحت کنترل باشند، (۲) تخصیص منابع و برنامه‌ها با سیاست‌های دولت هماهنگ باشد و (۳) شرایط لازم برای کارایی عملیاتی فراهم آید.

در زمان تدوین بودجه انتخاب‌های مهمی باید انجام گیرد. به تعویق انداختن تصمیمات تا زمان اجرای بودجه، نه تنها انجام آنها را آسانتر نمی‌کند، بلکه از اجرای مناسب و هماهنگ برنامه‌ها جلوگیری کرده و برای مدیریت صحیح برنامه‌ها زیان‌آور است.

تهیه چارچوب کلان اقتصادی نقطه شروع فرآیند تهیه و تدوین بودجه است. چارچوب مزبور باید شامل هدف‌های مالی (کل درآمدها، کل هزینه‌ها و کسری بودجه) باشد. میزان پیچیدگی پیش‌بینی‌ها بستگی به سطح مهارت‌های فنی کشور دارد ولی در هر حال کشورها باید بودجه را در قالب یک چارچوب کلان اقتصادی تهیه نمایند.

چارچوب کلان اقتصادی باید براساس فرضیات منطقی در زمینه درآمدها و هزینه‌ها تهیه شود. در این چارچوب باید ملاحظات لازم در خصوص تعهدات هزینه‌های مستمر و اعتبارات و تسهیلات لازم برای دستیابی به هدف‌های مالی در نظر گرفته شود. همچنین برای متعهد کردن دولت به اجرای بودجه و تحقق ضابطه حسابدگی و

پاسخگویی دولت، هدف‌های مالی و پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی باید برای اطلاع عموم منتشر گردد.

یکی از نکاتی که باید در تهیه و تدوین بودجه مورد توجه قرار گیرد، رعایت محدودیت‌های مالی و انتخاب برنامه‌های هزینه‌ای در چارچوب سیاست‌های مختلف مالی می‌باشد. بدین منظور تهیه و تدوین بودجه باید به شرح زیر سازمان یابد:

- یک فرآیند از بالا به پایین شامل: (۱) تعیین کل منابع موجود برای تأمین هزینه‌های دولت طی دوره و تهیه یک چارچوب کلان اقتصادی در این زمینه، (۲) تعیین سقف هزینه سالانه برای بخش‌های مختلف در چارچوب اولویت‌های موردنظر دولت و اعلام آن برای اطلاع وزارتخانه‌ها.
- یک فرآیند از پایین به بالا، شامل تهیه و تدوین برنامه‌های هزینه‌ای بخشی توسط وزارتخانه‌ها در قالب سقف‌های اعلام شده.
- ایجاد سازوکار لازم برای ایجاد هماهنگی و سازگاری و رسیدن به تفاهم بین دو فرآیند فوق.

در بسیاری از کشورها برآوردهای هزینه‌ای چند ساله که در سال قبل تهیه شده است، مبنای بودجه‌های سالانه قرار می‌گیرند. در این کشورها مذاکرات بودجه‌های سالانه بیشتر در زمینه سیاست‌ها و برنامه‌های جدید متمرکز می‌شود و هزینه برنامه‌های در دست اجرا در صورت لزوم بهنگام می‌شود. در این روش برآوردهای چندساله مبنای تعیین سقف مقدماتی بودجه قرار می‌گیرد، که پس از تصویب نهایی

بودجه، این برآوردها تعدیل می‌گردد. برای اینکه بودجه‌های غلطان فوق‌الذکر از کارآیی لازم برخوردار باشند، اقدامات زیر در تهیه و اجرای آن باید مورد توجه قرار گیرد:

- سازمان مسئول تهیه بودجه، براساس تحول شاخص‌های اقتصادی، اجرای بودجه و بررسی هزینه، برآوردهای چند که در سال قبل تهیه شده، به‌نگام می‌سازد. برای انجام این کار سازمان مزبور لازم است برای اخذ اطلاعات جدید و تغییرات انجام گرفته در سطح تقاضا برای خدمات مختلف، با رؤسای دستگاه‌های اجرایی ذی‌ربط مشورت نماید.
- سازمان مسئول تهیه بودجه، براساس سیاست‌ها، مشکلات اجرایی و بهبود احتمالی در کارآیی، میزانی که قابل صرفه‌جویی در برنامه‌های در دست اجرا است تعیین می‌نماید.
- پس از تعیین میزان کل برآوردهای چند ساله، میزان اعتبار قابل تخصیص به برنامه‌های جدید مشخص می‌گردد.
- سازمان مسئول تهیه بودجه، براساس اولویت‌ها و سیاست‌های دولت، اعتبار قابل تخصیص به برنامه‌های جدید را بین بخش‌های مختلف توزیع می‌نماید.
- سقف اعتبار سال مالی شامل اعتبار برنامه‌های موجود و برنامه‌های جدید به دستگاه‌های اجرایی اعلام می‌گردد.
- دستگاه‌های اجرایی اختیار جابه‌جایی اعتبارات و صرفه‌جویی در اعتبار برنامه‌های موجود را در سقف‌های اعلام شده دارند. پیشنهاد دستگاه‌های

اجرائی در چارچوب سقف‌های مزبور به دستگاه مسئول تهیه بودجه اعلام می‌گردد.

- پیشنهاد‌های دستگاه‌های اجرائی توسط سازمان مسئول تهیه بودجه مورد تجزیه و تحلیل و تلفیق قرار گرفته و برای تصویب در اختیار هیئت دولت قرار می‌گیرد.

۱-۲. سازماندهی و تشکیلات تهیه و تنظیم بودجه

الف) تشکیلات

عوامل متعددی در تهیه و تنظیم بودجه مشارکت دارند شامل: هیئت دولت، دستگاه مسئول تهیه بودجه، وزارتخانه‌ها و سایر دستگاه‌های اجرائی و سازمان‌های وابسته به وزارتخانه‌ها و سایر دستگاه‌های اجرائی. کیفیت بودجه تهیه شده تا میزان زیادی بستگی به نحوه هماهنگی بین عوامل یاد شده دارد.

توزیع مسئولیت‌های مربوط به تهیه بودجه باید مطابق توزیع مسئولیت‌ها در دولت باشد. مسئولیت‌های مزبور همچنین باید در قالب مقررات و دستورالعمل‌های مشخص الگوی کار تهیه‌کنندگان بودجه قرار گیرد. نتایج بررسی‌هایی که در زمینه تشکیلات مربوط به تهیه و تنظیم بودجه انجام گرفته است، نشان می‌دهد که توزیع مسئولیت‌های عمده فرآیند تهیه و تنظیم بودجه به شرح زیر می‌باشد^۱:

1. Salvator Schivo – Campo and Daniel Tommasi, "Managing Government Expenditure", Asian Development Bank, 1999.

- هیئت دولت اگرچه به طور مستقیم در وجوه عملی تهیه بودجه دخالتی ندارد، لیکن نقشی اساسی در زمینه مطابقت پیشنهادها با خطمشی‌های تعیین شده، رفع اختلافات بین دستگاه‌های اجرایی و ایجاد هماهنگی‌های لازم ایفا می‌کند.
- وزارت دارایی (یا هر دستگاه مسئول تهیه بودجه) برای تضمین رعایت هدف‌های مالی و سیاست‌های تعیین شده در مراحل مختلف تهیه و تنظیم بودجه مسئولیت اصلی را دارد. وزارتخانه یا دستگاه مزبور هدف‌های مالی و اولویت‌های استراتژیک را به بخش‌ها ابلاغ می‌کند، خطمشی‌های تهیه برنامه‌های بخش را تعیین و اعلام می‌نماید، پیشنهادهای اعلام شده از سوی دستگاه‌های اجرایی را بررسی می‌کند، و پیش‌نویس لایحه بودجه را تهیه می‌نماید. البته وزارت دارایی یا دستگاه مزبور خود تصمیم‌گیر نیست بلکه اجرای تصمیمات و سیاست‌ها را باید تسهیل کند.
- دستگاه‌های اجرایی مسئول پیشنهاد و اجرای سیاست‌های بخش ذی‌ربط هستند و باید در مقابل در زمینه‌های مزبور پاسخگو باشند. بنابراین این دستگاه‌ها باید در چارچوب اعلام شده از سوی دولت سیاست‌های بخشی، بودجه و برنامه‌های مالی خود را تهیه نمایند. همچنین، دستگاه‌های اجرایی باید از تخصص و اطلاعات کافی برای توزیع اعتبارات بین برنامه‌های موجود و ارزیابی برنامه‌های جدید، برخوردار باشند. مسئولیت تعیین خطمشی برای دستگاه‌های اجرایی وابسته نیز با دستگاه اجرایی اصلی می‌باشد.
- دستگاه‌های اجرایی وابسته باید بودجه‌های خود را بر اساس خطمشی‌های ابلاغ شده از سوی دستگاه‌های اصلی ذی‌ربط تهیه نمایند. اغلب، دستگاه‌های اجرایی قدرتمند ترجیح می‌دهند مستقیماً با وزارت دارایی ارتباط برقرار کنند. این‌گونه

رفتارها حسابدگی دولت را تضعیف و از اعمال سیاست‌های سازگار و هماهنگ مالی ممانعت می‌کنند.

در بعضی از کشورهای در حال توسعه وزارت دارایی مستقیماً در امر تهیه بودجه توسط دستگاه‌های اجرایی دخالت می‌کند. در برخی از کشورهای با مدیریت ضعیف نیز دستگاه‌های اجرایی فرعی، از وزارت دارایی به عنوان حربه‌ای در مقابل سیاست‌های دستگاه‌های اجرایی استفاده می‌کنند و یا شبکه‌ای غیررسمی از کارشناسان وزارت دارایی و دستگاه‌های اجرایی فرآیند تهیه و تنظیم بودجه را در اختیار خود می‌گیرند و طبق نظر خود منابع را توزیع می‌نمایند.

ب) بخشنامه بودجه

بخشنامه بودجه فرآیند تهیه و تنظیم بودجه را راه می‌اندازد. این بخشنامه غالباً سندی است که به روال عادی تهیه می‌شود و در آن مهلت ارائه بودجه توسط دستگاه‌های اجرایی به همراه پیشنهادات کلی مطرح می‌گردد. برای اینکه بودجه از انسجام کافی برخوردار باشد، در بخشنامه بودجه هدف‌ها و سیاست‌های مالی باید به طور مشخص عنوان شود. یک بخشنامه بودجه مطلوب باید شامل موارد زیر باشد:

- تصویر وضعیت مالی و کلان اقتصادی کشور
- برآوردهای مربوط به منابع و کسری بودجه احتمالی دولت
- اولویت‌ها و سیاست‌های کلی
- سقف بودجه بخش‌ها
- توزیع بودجه در مورد برنامه‌های در دست اجرا
- تأکید بر صرفه‌جویی در برنامه‌های موجود

- دستورالعمل تهیه و پیشنهاد برنامه‌های بخشی
- پیشنهادهای مشخص در زمینه پروژه‌ها و برنامه‌های جدید
- خط مشی‌هایی در مورد تهیه و تنظیم برنامه‌های بخشی (همراه مدارک لازم برای توجیه برنامه‌های پیشنهادی)
- عملکرد و پیش‌بینی شاخص‌های اقتصادی (نرخ تورم، رشد اقتصادی، نرخ ارز و...)
- زمانبندی تهیه و تنظیم بودجه

ج) برنامه زمانبندی تهیه بودجه

برای انجام رفت و برگشت‌های پیش‌بینی شده در روش‌های از بالا به پایین و از پایین به بالا تهیه و تنظیم بودجه، زمان مناسب باید در نظر گرفته شود. در بسیاری از کشورهای پیشرفته، بلافاصله بعد از شروع هر سال مالی زمانبندی تهیه و تنظیم بودجه سال آینده برای دستگاه‌های اجرایی ارسال می‌گردد. بدین ترتیب، فرآیند تهیه و تنظیم بودجه زود شروع می‌شود، لکن سقف‌های هزینه‌ای با فاصله زمانی نسبتاً زیاد اعلام می‌گردد و کاهش‌های همه جانبه و تصمیمات اختیاری آخرین لحظه نیز معمول است.

تعیین زمانبندی تهیه بودجه بستگی به خصوصیات هر کشور دارد. از یک طرف، زمانبندی کوتاه (زمان کوتاه بین ابلاغ سقف هزینه‌ها و مهلت ارائه پیشنهاد بودجه دستگاه‌های اجرایی) به دستگاه‌های اجرایی و دستگاه‌های فرعی اجازه تهیه برنامه‌ها به نحو دلخواه را نمی‌دهد و فرصتی برای انجام مذاکرات بین این دستگاه‌ها و دستگاه مسئول تهیه بودجه باقی نمی‌گذارد. از طرف دیگر، زمانبندی طولانی ممکن است به بودجه‌های متکی به برآوردهای اقتصادی و شاخص‌های مالی نابهنگام منجر شود.

معمولاً کشورهای که با عدم ثبات اقتصادی مواجهند و شاخص‌های اقتصادی آنها به سختی برآورد می‌شوند (مانند کشورهای با نرخ تورم بسیار بالا) همان کشورهای هستند که به مدت زمان بیشتری برای تهیه بودجه نیازمندند. به طور کلی، برای کشورهای در حال توسعه توصیه شده است که فرآیند بودجه حدود هفت ماه قبل از پایان مهلت ارائه بودجه به نهاد قانونگذاری آغاز گردد.^۱

البته حکمی کلی در این زمینه وجود ندارد و در هر حال زمانبندی مناسب باید با توجه به شرایط اقتصادی اجتماعی هر کشور تعیین شود. صندوق بین‌المللی پول زمانبندی زیر را برای کشورهای در حال توسعه توصیه کرده است:

زمانبندی پیشنهادی برای تهیه و تنظیم بودجه

فعالیت	ماه
چارچوب کلان اقتصادی تهیه می‌شود.	T-۹
سقف اعتبارات بخش‌ها تعیین می‌گردد. کابینه استراتژی کلی بودجه را تصویب می‌کند.	T-۸
بخشنامه بودجه ابلاغ می‌شود.	T-۷
دستگاه‌های اجرایی بودجه‌های خود را پیشنهاد می‌کنند.	T-۵
بودجه‌های پیشنهادی دستگاه‌های اجرایی در دستگاه مسئول تهیه بودجه مورد بررسی قرار می‌گیرد.	T-۴
لایحه بودجه جهت تصویب به نهاد قانونگذاری تقدیم می‌شود.	T-۲
نهاد قانونگذاری لایحه بودجه را تصویب می‌کند.	T

1. International Monetary Fund "Guidance for Fiscal Economists on Public Expenditure Management", 1998.

د) روش اولویت‌بندی منابع

برای اینکه روش تهیه و تنظیم بودجه از کارآیی مناسبی برخوردار باشد باید با هدف شفافیت اولویت‌های دولت و همچنین سازوکار مشخص انتخاب بهینه از بین درخواست‌های دستگاه‌های اجرایی انجام گیرد. تحقق این هدف بستگی به دو عامل دارد: اول، استراتژی بودجه باید در یک سطح سیاستی (معمولا هیئت دولت) تعیین گردد، که در این چارچوب (۱) سطح کلی قابل قبول بودجه، (۲) سیاست‌های جدید پیشنهادی و (۳) تغییرات مورد لزوم در سیاست‌ها و روش‌های موجود، مشخص می‌شود. دوم، هر یک از دستگاه‌های اجرایی را مورد بررسی قرار دهند به منظور لحاظ کردن سیاست‌های جدید، دستگاه مسئول بودجه‌ریزی یا برنامه‌ریزی، باید از دستگاه‌های اجرایی بخواهند درخواست‌های خود را اولویت‌بندی کنند.

روش ایده‌آلی فوق با روش‌های فعلی مورد عمل در کشورها به ندرت انطباق دارد. صرفنظر از ضعف‌هایی که در روش‌ها و مقررات سازمانی این کشورها وجود دارد، تصمیم‌گیری درخصوص اولویت‌ها در مرحله تهیه و تنظیم بودجه ممکن است به شکلی کاملاً مصنوعی انجام شود زیرا: (۱) تخصیص‌های نقدی یا تکمیلی که به تدریجی در طی سال صورت می‌گیرد اولویت‌بندی مزبور را بی‌اثر می‌کنند، (۲) مبالغ منظور شده در ردیف‌های بودجه از شفافیت لازم برای پیش‌بینی تخصیص واقعی طی دوران اجرای بودجه برخوردار نیستند، و (۳) در عمل اولویت‌ها خارج از چارچوب معمولی بودجه تعیین می‌گردد (به طور مثال توسط دفتر رییس جمهور).

تخصیص منابع بین برنامه‌های مختلف یک تصمیم سیاسی است، اگرچه کسانی که مسئول تهیه بودجه هستند باید نسبت به قابل تحقق بودن آن اعلام نظر کنند. به همین دلیل، تجزیه و تحلیل اقتصادی باید نقش مهمی را داشته باشد. برای مثال، دستگاه‌های اجرایی باید حداکثر اطلاعات ممکن در خصوص سیاست‌ها و برنامه‌های هزینه‌ای محصولات و نتایج مورد انتظار از آنها را داشته باشند.

در صورت امکان، هزینه تمام سیاست‌های جدیدی که دستگاه‌های اجرایی مایل به اتخاذ آنها هستند باید به صورت مجزا از تخمین هزینه‌های مربوط به سیاست‌های موجود، مورد برآورد قرار گیرد. دستگاه‌های اجرایی باید به عنوان اطلاعات پشتیبانی اطلاعاتی در خصوص نتایج مورد انتظار از عملکرد سیاست‌های جدید و مخارج اضافی را به شکلی قابل مقایسه ارائه نمایند. اطلاعات مزبور باید با تفصیل لازم به طوری که دستگاه مسئول بودجه‌ریزی را قادر به قضاوت در خصوص مستدل بودن درخواست‌های دستگاه‌های اجرایی، فعالیت‌های ذی‌ربط و پرسنل مورد نیاز بنماید، ارائه شود.

یکی از نکاتی که در تخصیص منابع باید مورد توجه قرار گیرد اختصاص مبلغی از کل اعتبارات قابل تخصیص به عنوان وجوه اضطراری و برنامه‌ریزی است. مبلغ مزبور که معمولاً یک تا دو درصد کل هزینه است، به اموری که اعتباری به آنها برای اجرای سیاست‌ها و فعالیت‌های بودجه اختصاص نیافته است تعلق می‌گیرد.

هـ) عدم تمرکز و فدرالیسم مالی

طی سال‌های گذشته، روند آشکاری از تفویض اختیار تخصیص هزینه‌ها به سطوح مختلف دولتی در سطح جهان وجود داشته است. روند مزبور نه تنها در کشورهای

دارای حکومت فدرال، بلکه در بسیاری از کشورهای دارای حکومت مرکزی نیز قابل مشاهده بوده است. دلایل متعددی برای این روند می‌توان ذکر کرد از جمله: تحولات سیاسی در جهت ایجاد دولتی با درجه مشارکت و دموکراسی بیشتر، بهبود میزان پاسخگویی رهبران سیاسی به مردم، ایجاد ارتباط بیشتر بین مقدار و کیفیت و ترکیب کالا و خدمات تولید شده با رجحان منتفع شوندگان از آنها.

در ادبیات مالیه عمومی، شمار زیادی از متخصصین این رشته اشاره داشته‌اند که عدم تمرکز در انجام پرداخت‌های دولت موجب افزایش کارایی و رفاه عمومی خواهد شد. از جمله این متخصصین می‌توان به تایبوت (Tiebout, 1961)، ماسگریو (Musgrave, 1969)، و اوتس (Oates, 1972) اشاره کرد. از طرف دیگر شمار دیگری از نویسندگان معتقد هستند که عدم تمرکز می‌تواند هزینه‌هایی در زمینه عدالت توزیعی و مدیریت اقتصاد کلان به همراه داشته باشد. کارهای پرودوم (Prud Homme, 1993) و تانزی (Tanzi, 1996) در این زمینه شایان توجه بوده است.

عدم تمرکز در پرداخت هزینه‌ها چالش‌های جدیدی برای مدیریت هزینه عمومی در تمامی سطوح دولتی در بر دارد که مهمترین آنها عبارتند از:

- لزوم هماهنگی بین سیاست‌های بودجه‌ای دولت مرکزی و دولت‌های منطقه‌ای و ایالتی برای حصول اطمینان از سازگاری آنها با هدف‌های اقتصاد کلان (رشد اقتصادی، تورم و تراز پرداخت‌های خارجی)
- لزوم پاسخگویی سطوح مختلف دولتی به رجحان‌های جامعه در خصوص تخصیص مؤثر و کارآی منابع بودجه و همچنین توزیع کالا و خدمات

- لزوم وجود یک مدیریت کارآی مالی در سطوح مختلف دولتی

هدف‌های فوق باید در تمامی وجوه مدیریت اجرایی هزینه‌های دولتی (شامل برنامه‌ریزی، تهیه بودجه، اجرا و اصلاح بودجه، برنامه‌ریزی مالی، مدیریت وجوه، مدیریت بدهی‌ها، حسابداری و ارزیابی) دنبال گردد.

در کشورهای فدرال، ایجاد هماهنگی با هدف‌های اقتصاد کلان از طریق برگزاری همایش‌های مختلف امکانپذیر است. در این همایش‌ها خطوط اصلی سیاست‌های بودجه‌ای همه ساله قبل از تهیه بودجه‌های ملی و منطقه‌ای مورد بحث قرار می‌گیرد. بودجه کل و مناطق تصویب می‌شود و روش‌های مشترکی برای اجرای بودجه مورد تفاهم قرار می‌گیرد.

در کشورهای دارای نظام بودجه‌ریزی متمرکز دستورالعمل‌های مشخصی باید برای استفاده در تهیه و اجرای بودجه مناطق تهیه شود. تشکیل همایش‌هایی برای بحث در زمینه‌های مختلف در این زمینه نیز مفید است. از این روش در تعدادی از کشورهای اروپایی مانند انگلیس، دانمارک و سوئد استفاده می‌شود.

اقدام‌هایی که برای برقراری نظام کارآمد هزینه‌ای و همچنین ارائه مؤثر کالا و خدمات دولتی به طور مشترک توسط دولت‌های مرکزی و منطقه‌ای می‌تواند مورد توجه قرار گیرد به قرار زیر است:

- تعریف مشخص هدف از انجام هزینه‌ها (برای جلوگیری از اقدام‌های موازی و

(اتلاف منابع)

- تعریف مشخص نظام اشتغال درون دولتی منابع به نحوی که در سطوح مختلف دولتی پیش‌بینی سطح این اشتغال میسر باشد.
- به کارگیری قوانین و مقررات جدید، تفصیلی، استاندارد و شفاف و همچنین طبقه‌بندی مناسب در تمامی سطوح دولتی
- تهیه مستمر برنامه‌های غلطان مالی و مبادله اطلاعات مربوط توسط همه سطوح دولتی
- توسعه و اجرای نظام‌های اطلاعاتی پیشرفته و یکپارچه رایانه‌ای در تمامی سطوح دولتی
- بهبود روش‌های حسابداری و حسابرسی و نظارت در همه سطوح دولتی

۱-۱-۳. تصویب بودجه

تصویب بودجه اقدامی تشریفاتی برای رعایت احکام قانون اساسی نیست. به‌طور کلی، قوه مقننه مناسب‌ترین مرجع برای تأیید حسابدگی مالی است. نقش قوه مقننه زدن مهر تأیید بر کارهای انجام گرفته نمی‌باشد و قوه مزبور در واقع مرجع تصویب اقدام‌های آینده است. بنابراین، بودجه در زمان مناسبی، که معمولاً بین ۲ تا ۴ ماه قبل از شروع سال مالی است، باید در اختیار قوه مقننه قرار گیرد.

در بعضی از کشورها، به دلیل تأخیر غیرقابل اجتناب در تهیه بودجه، تغییر در ترکیب کابینه و به نتیجه نرسیدن مذاکرات با مؤسسات مالی بین‌المللی، لایحه بودجه پس از شروع سال مالی به قوه مقننه ارائه می‌گردد. در برخی از کشورها نیز تأخیر در ارائه بودجه به قوه مقننه نهادی شده است. در کشور نپال همه ساله لایحه بودجه چند

روز قبل از شروع سال مالی به پارلمان داده می‌شود. بنابراین، مجبور است به دولت اجازه دهد یک ششم اعتبارات توزیع شده بودجه‌ای را که هنوز تصویب نکرده است به سرعت هزینه نماید. در چین، کنگره ملی خلق قبل از شروع سال مالی برای تصویب بودجه تشکیل جلسه نمی‌دهد. در نتیجه، باید مجموعه‌ای را به تصویب برساند که اجرای آن آغاز شده است.

در شرایط خاصی تأخیر در تصویب بودجه ممکن است توجیه‌پذیر باشد. در چین مواردی در قوانین مرجع در زمینه نظام بودجه‌ریزی باید ملاحظاتی در خصوص اعطای مجوز به قوه مجریه برای انجام هزینه‌ها قبل از تصویب بودجه، پیش‌بینی شود. ملاحظات مزبور باید به جای بودجه سال مالی، براساس بودجه سال گذشته باشد. در این‌گونه موارد به دولت اجازه داده می‌شود هر ماه تا یک دوازدهم بودجه تخصیص یافته در سال قبل را هزینه کند. در هر حال باید توجه داشت که ملاحظات یاد شده نوعی سوء استفاده از اختیارات قانونی است و نباید به عنوان روش عادی بودجه‌ریزی تلقی گردد.

اعضای قوه مقننه دیدگاه‌های متفاوتی در خصوص نحوه توزیع منابع دارند که البته تحت تأثیر موکلین آنها نیز قرار دارد. مجموعه این دیدگاه‌ها در مرحله بررسی بودجه ممکن است انگیزه‌ای را برای افزایش هزینه‌ها ایجاد کنند. در همین رابطه، بسیاری از کشورها قوانین و مقرراتی را برای محدود کردن سطح مباحث بودجه در قوه مقننه وضع کرده‌اند. این مقررات شامل روال اخذ آرا در قوه مقننه و اختیارات قوه مزبور در تغییر و اصلاح بودجه می‌گردد. در نظام‌های پارلمانی با اکثریت آشکار یک حزب، بودجه تهیه شده توسط قوه مجریه به طور عادی توسط قوه مقننه تصویب می‌شود. در

این نظام‌ها، عدم تصویب بودجه در واقع معادل رأی عدم اعتماد به دولت بوده و منجر به استعفای دولت می‌گردد.

برای تقویت انضباط مالی، در بسیاری از کشورها بودجه در دو مرحله رأی‌گیری می‌شود. ابتدا رأی‌گیری در خصوص حجم کلی بودجه به عمل می‌آید و در مرحله دوم در زمینه توزیع اعتبارات بین دستگاه‌های اجرایی مختلف رأی‌گیری می‌شود. هدف از این روش رعایت محدودیت سقف کلی هزینه‌ها و همچنین اهداف کلی بودجه است. البته اثر واقعی این روش روشن نیست، زیرا نمایندگان پارلمان می‌توانند قبل از رأی‌گیری اول تأثیر حجم کل بودجه بر برنامه‌های مربوط به خود را پیش‌بینی کنند و بر همین اساس سقف کلی بودجه را تعیین کنند. لیکن در هر حال مزیت بررسی توأم سقف درآمدها و هزینه‌ها این است که به پارلمان امکان می‌دهد مباحث مربوط به سیاست‌های کلان اقتصادی را مطرح سازد.

اختیارات قانونی قوه مقننه در تغییر و اصلاح بودجه پیشنهادی دولت در کشورهای مختلف متفاوت می‌باشد. حدود این اختیارات را می‌توان به سه دسته زیر تقسیم کرد:

- "اختیارات نامحدود"، در شرایطی است که پارلمان دارای اختیار کامل تغییر (افزایش یا کاهش) درآمدها و هزینه‌های لایحه بودجه بدون مشورت با قوه مجریه است. این حالت در بعضی از نظام‌های جمهوری مانند آمریکا و فیلیپین وجود دارد. هر چند که در مقابل اختیارات نامحدود پارلمان به رییس‌جمهور هم "حق وتو" داده شده است.

• "اختیارات محدود"، مربوط به شرایطی می‌گردد که در آن پارلمان اختیار تغییر ارقام بودجه در محدوده مشخصی را دارد، که این محدوده معمولاً حداکثر افزایش در هزینه‌ها و حداکثر کاهش در درآمدها می‌باشد. سطح اختیارات مزبور در کشورهای مختلف متفاوت می‌باشد. در انگلیس، فرانسه و کشورهای مشترک‌المنافع انگلیس، پارلمان اجازه ندارد تغییراتی را در بودجه بدهد که منجر به افزایش هزینه‌ها شود. در مقابل، در آلمان پارلمان می‌تواند هزینه‌ها را پس از مشورت با دولت افزایش دهد. بنابراین در این حالت قوه مجریه تأثیر محدودی بر تخصیص منابع دارد.

• "اختیارات در محدوده تراز بودجه"، در این مورد قوه مقننه می‌تواند تغییرات مورد نظر را در درآمدها و هزینه‌های پیشنهادی دولت به عمل آورد، مشروط بر اینکه تراز بودجه حفظ گردد. در این حالت ضمن عدم ایجاد بار مالی تأمین نشده برای دولت، قوه مقننه می‌تواند بر تخصیص منابع تأثیر بگذارد.

محدود کردن اختیارات قوه مقننه در زمینه تغییر ارقام بودجه دولت به خصوص در مواردی که مذاکرات مجلس معمولاً منجر به افزایش هزینه می‌گردد، ضرورت دارد. در قوانین مادر و مبنای نظام بودجه‌ریزی باید موادی گنجانده شود که به موجب آنها افزایش هزینه‌ها توسط قوه مقننه فقط در صورتی پذیرفته شود که مجوز آن در متن قانون بودجه یا اصلاحیه ذی‌ربط داده شده باشد. البته این محدودیت‌ها به هیچ وجه نباید مانع از بررسی دقیق بودجه توسط قوه مقننه شود. در مورد برخی از کشورها اختیارات قوه مقننه در ارتباط با بررسی بودجه دولت به جای کاهش باید افزایش یابد.

وجود کمیته‌های تخصصی در قوه مقننه موجب می‌شود که این قوه نقش مؤثرتری در تصمیم‌گیری مربوط به بودجه‌های سالانه داشته باشد. هماهنگی بین کمیته‌های تخصصی در این زمینه از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. در کشورهایی که نقش قوه مقننه در تغییر بودجه شایان توجه است، تغییرات بودجه معمولاً از طرف کمیته‌های تخصصی پیشنهاد می‌شود و طرح آنها توسط نمایندگان در جلسات علنی پارلمان مرسوم نیست.

مدت زمانی که برای بررسی بودجه در قوه مقننه اختصاص می‌یابد نیز در افزایش کیفیت بودجه مصوب اهمیت زیادی دارد. مذاکرات مربوط به لایحه بودجه دولت در کشور هند ۷۵ روز به طول می‌انجامد، در آلمان این مدت ممکن است به ۴ ماه برسد در حالی که در آمریکا به زمانی در حدود ۸ ماه یا بیشتر نیاز است.

قوه مقننه و کمیته‌های تخصصی آن برای بررسی دقیق لایحه بودجه دولت به متخصصین مستقلی نیاز دارد. به طور مثال، در هند، کمیته‌های توزیع اعتبارات پارلمان از طریق یک دبیرخانه پشتیبانی می‌شوند و نمایندگان به کتابخانه پارلمان و پژوهش‌ها و خدمات مربوط به آن دسترسی دارند. در آمریکا پارلمان از کارشناسان متخصص در کمیته‌های توزیع اعتبارات و همچنین خدمات در سطح بالای دفتر بودجه کنگره استفاده می‌شود. دفتر حسابرسی کل نیز با اطلاعات و بررسی‌های مختلفی که در زمینه عملکرد بودجه و برنامه‌های مختلف انجام می‌دهد به کنگره آمریکا کمک می‌نماید.

کمیته‌های تخصصی قوه مقننه به طور مستمر باید در جریان عملکرد وظایف و برنامه‌های دولت قرار گیرند. در آلمان، نمایندگان بخش‌های مختلف دولتی به طور

مستمر در کمیته بودجه پارلمان حضور می‌یابند و گزارشات خود را در زمینه عملکرد بودجه ارائه می‌کنند. در هند، کمیته حساب‌های عمومی پارلمان عملکرد هزینه‌ها و برنامه‌ها و درآمدها را از طریق ذی‌حساب و حسابرس کل دریافت می‌دارد. مشورت مستمر بین قوای مجریه و مقننه در زمینه سیاست‌های مالی و نحوه اجرای آنها کیفیت بررسی بودجه در قوه مقننه را ارتقاء می‌بخشد.

۲-۱. فرآیند تهیه و تصویب بودجه در ایران

۱-۲-۱. مبانی قانونی تهیه و تصویب بودجه

- اصل پنجاه و یکم قانون اساسی - هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود.
- اصل پنجاه و دوم قانون اساسی - بودجه سالانه کل کشور به ترتیبی که در قانون مقرر می‌شود از طرف دولت تهیه و برای رسیدگی و تصویب به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌گردد. هرگونه تغییر در ارقام بودجه نیز تابع مراتب مقرر در قانون خواهد بود.
- ماده ۱۱ قانون برنامه و بودجه - بودجه کل کشور طبق مقررات قانونی محاسبات عمومی و با رعایت این قانون (قانون برنامه و بودجه) تهیه می‌شود.
- ماده ۱۲ قانون برنامه و بودجه - اعتبارات طرح‌های عمرانی در قالب برنامه‌های اجرایی همراه با اعتبارات جاری دستگاه‌های اجرایی در بودجه کل کشور منظور و برای تصویب به مجلس شورای اسلامی تقدیم می‌گردد.

- ماده ۱۳ قانون برنامه و بودجه - کلیه دستگاه‌های اجرایی مکلفند برنامه سالانه و بودجه سال بعد خود را همراه با اعتبارات جاری و عمرانی مورد نیاز طبق دستورالعمل تهیه بودجه به سازمان (سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور) ارسال دارند.
- ماده ۱۴ قانون برنامه و بودجه - بودجه و برنامه سالانه شامل فعالیت‌های جاری و طرح‌های عمرانی پیشنهادی دستگاه‌های وابسته به هر یک از وزارتخانه‌ها باید قبل از ارسال به سازمان برحسب مورد به تأیید وزیر مربوط یا مجمع عمومی و یا بالاترین مسئول دستگاه رسیده باشد.
- ماده ۱۵ قانون برنامه و بودجه - اعتبارات طرح‌های عمرانی مربوط به هر استان و فرمانداری کل که جنبه ناحیه‌ای دارد سالانه در بودجه کل کشور تحت عنوان خاص منظور و در اختیار هر یک از استانداران یا فرمانداران کل گذاشته خواهد شد تا طبق برنامه سالانه به مصرف برسانند.
- تبصره ۱- برنامه‌های عمرانی موضوع این ماده را سازمان و دستگاه‌های اجرایی ذی‌ربط با توجه به ماده (۷) این قانون (قانون برنامه و بودجه) و نظرات نمایندگان مجلسین (مجلس شورای اسلامی) در مناطق مربوطه و نمایندگان انجمن‌های استان و شهرستان و استانداران و فرمانداران کل و فرمانداران تهیه می‌نمایند.
- ماده ۱۷ قانون برنامه و بودجه - به منظور تلفیق و هماهنگ نمودن سرمایه‌گذاری در بخش دولتی شرکت‌های دولتی که از محل منابع داخلی خود اقدام به سرمایه‌گذاری جهت احداث ساختمان یا ایجاد تأسیسات و تجهیزات

جدید و یا توسعه می‌نمایند و کل مبلغ سرمایه‌گذاری سالانه آنها از محل منابع مالی داخلی خود مجموعاً از پنجاه میلیون ریال تجاوز می‌کند مکلفند هر سال در موقع تنظیم بودجه کل کشور برنامه سرمایه‌گذاری سال بعد خود را جهت تلفیق و هماهنگ نمودن با سایر عملیات عمرانی دولت به سازمان ارسال نمایند. برنامه پیشنهادی شرکت را سازمان بررسی و نظر خود را جهت تأیید در شورای اقتصاد مطرح خواهد نمود. وزراء و سایر مقامات که از طرف دولت به سمت نماینده صاحبان سهام یا به عنوان دیگر در مجامع عمومی و یا شوراهای شرکت‌ها عضویت دارند موظفند نظر شورای اقتصاد را در تصویب بودجه دستگاه رعایت نمایند.

- ماده ۱۸ قانون برنامه و بودجه - سازمان پس از انجام رسیدگی‌های لازم و تلفیق و هماهنگ نمودن پیشنهادهای دستگاه‌های اجرایی در مورد فعالیت‌های جاری و طرح‌های عمرانی، لایحه بودجه کل کشور را با رعایت ماده ۲۶ قانون محاسبات عمومی تنظیم خواهد نمود.

- ماده ۲۰ قانون برنامه و بودجه - در مورد طرح‌های عمرانی که مدت اجرای آنها از یک سال مالی تجاوز می‌کند اعتبار مورد نیاز تا پایان کار به تفکیک سالانه در بودجه اولین سالی که طرح مزبور در آن منظور می‌گردد تعیین و همراه با بودجه کل کشور به تصویب می‌رسد و دستگاه اجرایی مجاز به تأمین اعتبار و تعهد درباره کلیه مبلغ طرح با رعایت اعتبارات سالانه تفکیک شده می‌باشد.

تبصره ۱- روش فوق در مورد طرح‌های عمرانی که مدت اجرای آنها از دوره برنامه عمرانی پنجساله تجاوز نماید نیز قابل اجرا خواهد بود.

تبصره ۲- هرگاه در مورد برخی از طرح‌ها تعیین مبلغ اعتبار مورد نیاز برای تکمیل طرح در سال‌های بعد در موقع تهیه پیشنهادهای بودجه سال از طرف دستگاه مقدر نباشد، تغییر طرح و برنامه اجرایی به تصویب کمیسیون‌های برنامه مجلسین (تصویب مجلس شورای اسلامی) و قبول هرگونه تعهد مالی از طرف دستگاه‌های اجرایی برای سال‌های بعد موکول به تحصیل این مجوز خواهد بود.

- **ماده ۶۸ قانون محاسبات عمومی -** بودجه هر یک از وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و واحدهای وابسته به آنها باید به‌طور کامل و جداگانه در بودجه کل کشور درج شود و منظور کردن اعتبار تحت عنوان کمک ضمن بودجه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی برای پرداخت به واحدهای تابعه و وابسته همان وزارتخانه‌ها یا مؤسسه دولتی و یا وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی دیگر و همچنین پرداخت هر نوع وجه از این بابت ممنوع است.

- **ماده ۲ قانون برنامه چهارم توسعه -** بند (الف) - دولت مکلف است سهم اعتبارات هزینه‌ای تأمین شده از محل درآمدهای غیرنفتی دولت را به گونه‌ای افزایش دهد که تا پایان برنامه چهارم، اعتبارات هزینه‌ای دولت به‌طور کامل از طریق درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای غیرنفتی تأمین گردد. بند (ب) - تأمین کسری بودجه از طریق استقراض از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و سیستم بانکی کشور ممنوع می‌باشد.

- ماده ۳۲ قانون برنامه چهارم توسعه - "اعتبارات طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای جدید صرفاً بر اساس گزارش‌های توجیهی فنی، اقتصادی و زیست‌محیطی تأیید شده برای یک بار و به قیمت ثابت سالی که طرح موردنظر برای اولین بار در لایحه بودجه سالانه منظور می‌گردد، به تفکیک سال‌های برنامه چهارم و سال‌های بعد به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد. سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف است اعتبارات مورد نیاز سال‌های باقیمانده برنامه چهارم را با اعمال تغییر نرخ‌های ابلاغی خود محاسبه نموده و بر حسب برنامه - دستگاه در لوائح بودجه سالانه کل کشور منظور نماید.
- ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه - "اعتبارات هزینه‌ای از محل بودجه عمومی دولت، بر اساس قیمت تمام شده به دستگاه‌های اجرایی یاد شده (دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی دولتی) اختصاص می‌یابد. اعتبارات هزینه‌ای، تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و اختصاصی این مؤسسات کمک تلقی شده و پس از پرداخت به هزینه قطعی منظور می‌گردد. سهم دولت در هزینه‌های آموزش عالی بخش دولتی، بر مبنای هزینه سرانه تعیین و نسبت آن به بودجه عمومی دولت، بر اساس رشد پوشش جمعیت دانشجویی، در مقایسه با عدد مشابه در برنامه سوم توسعه افزایش می‌یابد."
- تبصره ذیل ماده ۷۲ قانون برنامه چهارم توسعه - "دولت مکلف است لوائح بودجه‌های سنواتی را بر اساس سندهای ملی توسعه بخش و سندهای ملی توسعه استان تنظیم و تقدیم مجلس شورای اسلامی نماید."

• ماده ۸۰ قانون برنامه چهارم توسعه - "سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مکلف است، به هنگام تنظیم بودجه سالانه، درآمدها و واگذاری‌های استانی پیش‌بینی شده توسط شورای برنامه‌ریزی و توسعه استان‌ها، که سرجمع آن در قانون بودجه مشخص شده را در قالب ردیف‌ها و عناوین مستقل مشخص کرده و به تفکیک هر استان ابلاغ نماید."

• احصاء و ارتقای سهم بخش بخش فرهنگ بر اساس شاخص‌های مورد نظر در اقتصاد ملی و منظور نمودن رشد متناسب سالانه در لوایح بودجه برای دستیابی به استانداردهای ملی

• ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه

سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف است با همکاری دستگاه‌های ذی‌ربط به منظور اصلاح نظام بودجه‌ریزی از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی و به صورت قیمت تمام شده خدمات، اقدامات ذیل را حداکثر تا پایان سال دوم برنامه چهارم انجام دهد:

الف) شناسایی و احصای فعالیت و خدماتی که دستگاه‌های اجرایی ارائه می‌نمایند.

ب) تعیین قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی

مشخص

ج) تنظیم لایحه بودجه سالانه بر اساس حجم فعالیت‌ها و خدمات و قیمت تمام

شده آن

د) تخصیص اعتبارات بر اساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیت‌ها و متناسب با قیمت تمام شده آن

تبصره ۱- به منظور تحقق رویکرد فوق و همچنین تسریع در تغییر نظام بودجه‌ریزی کشور و تقویت نظام برنامه‌ریزی و نظارت، سازمان مذکور موظف است ضمن اصلاح ساختار سازمان، مدیریت نیروی انسانی، روش‌ها و فناوری اداری خود، ترتیبی اتخاذ نماید تا با سازمانی کوچک، منعطف، کارآ و اثربخش و به کارگیری نخبگان و اندیشمندان امکان انجام وظایف به طور مطلوب و بهینه فراهم گردد.

تبصره ۲- سازمان فوق‌الذکر و وزارت امور اقتصادی و دارایی نسبت به تهیه لوایح لازم برای اصلاح قوانین و مقررات مالی، اداری و استخدامی و بودجه‌ریزی کشور اقدام نماید به نحوی که نظام موجود تبدیل به نظام کنترل نتیجه و محصول گردد.

هـ) آیین‌نامه اجرایی این ماده به پیشنهاد سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

• بند (هـ) ماده ۱۴۵ قانون برنامه چهارم توسعه - تعیین اهداف کمی برنامه خصوصی‌سازی شرکت‌های دولتی و سقف اعتبارات آنها، در قوانین بودجه سالانه، به نحوی که نسبت اعتبارات شرکت‌های دولتی و بودجه کل کشور به تولید ناخالص داخلی هر ساله حداقل ۲ درصد کاهش یابد.

• بند (د) ماده ۱۵۵ قانون برنامه چهارم توسعه - اقدام‌ها و عملیاتی که در جهت تحقق هدف‌های پیش‌بینی شده در اسناد توسعه بخشی، استانی و ویژه

(فرابخشی) ضرورت اجرا می‌یابند، در لایحه بودجه سالانه کل کشور درج و به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد.

- **بند (ه) ماده ۱۵۵ قانون برنامه چهارم** - کلیه دستگاه‌های اجرایی ملی کشور تهیه و پس از تصویب در هیئت وزیران به مرحله اجرا درآورند. بودجه سنواتی این دستگاه‌ها بر اساس اسناد فوق تنظیم می‌شود.

- **بند (و) ماده ۱۵۵ قانون برنامه چهارم توسعه** - کلیه دستگاه‌های اجرایی استانی موظف‌اند، برنامه اجرایی و عملیاتی خود را در قالب اسناد توسعه استانی در چارچوب ضوابط فوق (مذکور در ماده ۱۵۵) با هماهنگی سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان تهیه و پس از تصویب شورای برنامه‌ریزی و توسعه استان به مرحله اجرا درآورند. بودجه سنواتی دستگاه‌های استانی بر اساس این اسناد تنظیم می‌شود.

- **ماده ۲۲۴ آیین‌نامه داخلی مجلس شورای اسلامی** - لایحه بودجه سالیانه کل کشور یک شوری خواهد بود و ترتیب رسیدگی به شرح ذیل می‌باشد:

۱ - نمایندگان مجلس از زمان تقدیم لایحه بودجه سالیانه کل کشور و پیوست‌ها توسط دولت و توزیع آن تا مدت ده روز می‌توانند پیشنهادهای خود را به کمیسیون‌های تخصصی مجلس تقدیم نمایند.

۲ - کمیسیون‌های تخصصی موظفند حداکثر تا ده روز پس از پایان مهلت اخذ پیشنهادهای نمایندگان گزارش خود را به کمیسیون اصلی تقدیم نمایند.

۳- کمیسیون اصلی موظف است حداکثر ظرف مدت پانزده روز ضمن رسیدگی به گزارش کمیسیون‌های تخصصی گزارش نهایی خود را تنظیم و به مجلس شورای اسلامی تقدیم نماید.

۴- در جلسه علنی، پس از رسیدگی به کلیات بودجه و تصویب آن، به پیشنهادهای مربوط به درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار بودجه عمومی دولت رسیدگی و سقف آن به تصویب خواهد رسید. پس از آن پیشنهادهای مربوط به تبصره‌ها و ردیف‌ها رسیدگی می‌گردد.

تبصره ۱- در جلسه علنی، تنها پیشنهادهایی که توسط نمایندگان و کمیسیون‌ها در زمان مقرر دریافت و به چاپ رسیده، مشروط به عدم مغایرت با قانون برنامه، قابل طرح می‌باشد.

تبصره ۲- نحوه رسیدگی به چند دوازدهم، متمم و اصلاحیه‌های بودجه و سایر مواردی که در این ماده پیش‌بینی نشده طبق مقررات معمول در این آیین‌نامه خواهد بود.

- ماده ۲۲۵ آیین‌نامه داخلی مجلس شورای اسلامی - هنگام طرح لایحه بودجه در مجلس: جلسات باید بلاانقطاع در کلیه ایام هفته غیر از جمعه و تعطیلات رسمی، حداقل روزی چهار ساعت منعقد گردد و تا موقعی که شور و مذاکره پایان نیافته و رأی مجلس اخذ نشده است از دستور خارج نمی‌شود و هیچ لایحه یا طرح دیگر نمی‌تواند مطرح باشد مگر لایحه یک یا چند دوازدهم بودجه در صورت ضرورت.

تبصره - اگر مطلب فوری و فوتی اعم از طرح‌ها و لواح دو فوریتی و غیره پیش آید که به تشخیص مجلس تأخیر آن موجب زیان جبران ناپذیری باشد، در این صورت برای طرح و تصویب آن زمان مشخصی معین می‌شود.

۱-۲-۲. روش فعلی تهیه و تنظیم و تصویب بودجه در ایران^۱

مراحل تهیه و تصویب بودجه در نظام فعلی بودجه‌ریزی ایران به شرح زیر می‌باشد:

۱. تهیه چارچوب کلی بودجه سال آینده - این چارچوب بر اساس هدف‌های کلان برنامه پنج ساله در خصوص چارچوب کلی بودجه عمومی دولت و با در نظر گرفتن عملکرد سال‌های گذشته از برنامه تا پایان تیرماه هر سال توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور تهیه می‌گردد.

۲. تهیه بخشنامه بودجه - فعالیت مربوط به بخشنامه بودجه از اوایل مردادماه هر سال در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور آغاز و پیش‌نویس تهیه شده توسط سازمان مزبور تا اواخر شهریور ماه در هیئت دولت به تصویب می‌رسد و از طرف رییس جمهور به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ می‌گردد. بخشنامه بودجه شامل یک مقدمه توجیهی، تعدادی نکات کلیدی مبنای تهیه و تدوین لایحه بودجه و ۹ پیوست به شرح زیر می‌باشد:

- سیاست‌ها و رهنمودهای کلی برنامه پنجساله توسعه.
- رهنمودهای اجرایی خاص تهیه و تنظیم لایحه بودجه.

۱. روشی که در این بخش به آن اشاره شده است روش معمول تا سال ۱۳۸۱ است. از سال ۱۳۸۱ به تدریج تحولات و اصلاحاتی در نظام بودجه‌ریزی کشور ایجاد شده است که در بخش ششم این کتاب به تفصیل مورد بررسی قرار گرفته است.

- ضوابط مالی ناظر بر تهیه و تنظیم لایحه بودجه.
 - سقف اعتبارات جاری و عمرانی از محل درآمد عمومی بر حسب امور و فصل.
 - برنامه زمانبندی تهیه و تنظیم لایحه بودجه سال ۱۳۸۰ 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.
 - دستورالعمل تهیه برنامه‌های اجرایی و شرح کمی و کیفی عملیات سال آینده.
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.
۴. ارائه پیشنهاد بودجه دستگاه‌های اجرایی - از تاریخ ابلاغ بخشنامه بودجه، دستگاه‌های اجرایی ملی و استانی و شرکت‌های دولتی حدود ۳ هفته فرصت دارند که بودجه پیشنهادی خود شامل درآمدها، اعتبارات جاری و عمرانی، تبصره‌ها و برنامه‌های اجرایی را به سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور

ارسال دارند. در بخشنامه بودجه همه ساله قید می‌شود که چنانچه دستگاه‌های اجرایی در موعد مقرر اقدام به ارائه بودجه پیشنهادی خود ننمایند، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور بر اساس مبانی 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 مدیریت و برنامه‌ریزی کشور ارسال می‌کنند، لکن به ندرت اتفاق افتادنی است که به دلیل عدم ارسال بودجه سازمان مزبور رأساً اقدام به تنظیم بودجه دستگاه‌ها نماید.

در خصوص بودجه شرکت‌های دولتی، با توجه به اینکه بودجه تنظیم شده توسط آنها باید به تصویب مجامع عمومی ذی‌ربط نیز برسد، معمولاً زمان ارسال پیشنهاد نهایی به سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور دیرتر از سایر دستگاه‌های اجرایی است. پیشنهادهای دستگاه‌های اجرایی باید در قالب فرم‌های منضم به بخشنامه بودجه تنظیم و ارسال شود. تعداد فرم‌های مربوط به پیشنهاد اعتبارات جاری ۳ فرم است که به ترتیب برای: برآورد هزینه دستگاه به تفکیک اجزاء مواد هزینه، وضعیت کارکنان دستگاه، و برآورد هزینه‌های دستگاه بر حسب برنامه و فصول هزینه می‌باشد. تعداد فرم‌های مربوط به طرح‌های عمرانی نیز ۲ فرم می‌باشد که شامل: شرح عملیات طرح، و توزیع استانی اعتبار طرح‌های عمرانی می‌گردد. برای درآمدهای دستگاه و تبصره‌های پیشنهادی نیز هر کدام یک فرم اختصاص می‌یابد. در مورد شرکت‌های دولتی، فرم صورتجلسه استاندارد بودجه مشتمل بر ۶ برگ به همراه ۷ برگ ضمیمه به عنوان

دستورالعمل سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور می‌باشد. برخی از شرکت‌ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت دارای فرم‌های خاص می‌باشند شامل: ۱۱ برگ ضمائیم برای بانک‌ها، ۶ برگ ضمائیم برای شرکت‌های برق منطقه‌ای، ۵ برگ ضمائیم برای کلیه شرکت‌های بیمه و ۶ برگ ضمائیم برای شرکت‌های آب منطقه‌ای.

تمامی شرکت‌های دولتی، بانک‌ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت ترجیحاً باید اطلاعات موضوع فرم‌ها و ضمائیم صورتجلسه مجمع عمومی یا شورای عالی بودجه خود را در دیسک‌های ارائه شده از سوی سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور تکمیل و در موعد مقرر در جدول زمانبندی بخشنامه بودجه به منظور درج در لایحه بودجه به سازمان مزبور تحویل نمایند.

۵. **بررسی بودجه‌های پیشنهادی در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور - بودجه پیشنهادی دستگاه‌های اجرایی طی مدت ۴ الی ۵ هفته در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مورد بررسی قرار می‌گیرد.** مراحل بررسی بودجه‌های پیشنهادی در سازمان مذکور به شرح زیر می‌باشد.

- **بررسی بودجه پیشنهادی دستگاه‌های اجرایی ملی در دفاتر بخشی سازمان -** در این مرحله که حدود ۳ هفته به طول می‌انجامد، اعتبارات جاری و عمرانی، درآمدها و تبصره‌های پیشنهاد شده از سوی دستگاه‌های اجرایی در دفاتر بخشی سازمان مورد بررسی قرار می‌گیرد. برنامه‌های جدید پیشنهاد شده 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 اضافه بر سقف دستگاه‌های اجرایی مورد تأیید دفاتر بخشی سازمان قرار گیرد، به همراه جداول نهایی پیشنهادی خود توجه افزایش‌های درخواستی را نیز باید 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 اقتصادکلان سازمان مزبور ارسال می‌گردد. دفتر برنامه‌ریزی و مدیریت اقتصادکلان، درآمدهای مزبور و همچنین اقلام درآمدی که به طور مستقیم برای آن دفتر ارسال می‌شود (مانند درآمدهای مالیاتی) را طی مدت حدود ۳ هفته بررسی و تلفیق می‌نماید.

• **بودجه‌های استانی پس از دریافت از دستگاه‌های اجرایی استانی طی یک**

هفته در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان‌ها مورد بررسی قرار گرفته و نتیجه به شوراهای برنامه‌ریزی و توسعه استان‌ها اعلام می‌گردد. شوراهای مزبور نیز حدود یک هفته فرصت دارند تا بودجه‌های دریافتی را بررسی و نتیجه را به سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی مرکز ارسال نمایند. در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور 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 مزبور است که طی مدت حدود یک هفته 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 مدیریت و برنامه‌ریزی مورد بررسی قرار گرفته و نتیجه طی مدت یک هفته برای تلفیق در اختیار دفتر امور شرکت‌ها و خصوصی‌سازی سازمان قرار می‌گیرد.
- طی مدتی که بودجه‌های جاری و عمرانی و درآمدها در دستگاه‌های اجرایی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور در حال بررسی است، تبصره‌های بودجه سال جاری و تبصره‌های پیشنهادی سال بعد در گروهی تحت عنوان "گروه تبصره‌ها" در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مورد بررسی قرار می‌گیرد. اعضای گروه مزبور را تعدادی از مدیران و کارشناسان قدیمی سازمان مزبور 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 مدیریت و برنامه‌ریزی کشور قرار می‌دهد. ستاد بودجه سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور که به ریاست رییس سازمان مزبور و با عضویت معاونین بخشی و تعدادی کارشناسان آن تشکیل می‌گردد طی مدت یک هفته تبصره‌های پیشنهادی سال بعد را بررسی و نتیجه را به هیئت وزیران ارسال می‌دارد.
- بودجه‌های بررسی شده در دفاتر بخشی سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور در معاونت‌های بخشی این سازمان در چارچوب اهداف و سیاست‌های

برنامه‌های پنج‌ساله و بخشنامه بودجه در مدت یک هفته مورد بررسی قرار می‌گیرد و نتیجه به ستاد بودجه سازمان گزارش می‌شود که این ستاد طی مدت یک هفته درآمدها و هزینه‌های بودجه عمومی و همچنین بودجه شرکت‌های دولتی و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت و بانک‌ها را نهایی می‌کند. مواردی که پیشنهاد دستگاه‌های اجرایی مورد تأیید سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور قرار نمی‌گیرد و تفاهم لازم حاصل نمی‌گردد برای تصمیم‌گیری نهایی به هیئت وزیران اعلام می‌شود.

- همزمان با بررسی لایحه بودجه در ستاد بودجه سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، تلفیق مقدماتی لایحه بودجه در سازمان مذکور انجام می‌گیرد به طوری که در پایان بررسی لایحه بودجه در ستاد بودجه، تلفیق مقدماتی هم به انجام رسیده و نتیجه برای ارائه به هیئت دولت آماده می‌گردد.

بدین ترتیب کل فرآیند بررسی بودجه‌های پیشنهادی دستگاه‌های اجرایی در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور حدود ۵۰ روز به طول می‌انجامد.

۶. **بررسی بودجه‌های پیشنهادی در هیئت دولت** - بررسی تبصره‌های بودجه در هیئت دولت، پس از بررسی و جمع‌بندی آن در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و همزمان با شروع بررسی ارقام بودجه در معاونت‌های بخشی و ستاد بودجه سازمان مزبور آغاز می‌گردد و حدود ۲ هفته به طول می‌انجامد. در این بررسی پیشنهادهای تبصره‌ای که از طرف دستگاه‌های اجرایی پیشنهاد شده ولی

مورد تأیید سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور قرار نگرفته است نیز قابل طرح می‌باشد.

همزمان با پایان بررسی تبصره‌های بودجه در هیئت وزیران، بررسی ارقام لایحه بودجه در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور خاتمه یافته و بحث ارقام لایحه در هیئت وزیران آغاز می‌گردد. هیئت وزیران ابتدا چارچوب کلی بودجه، تغییرات آن نسبت به ارقام مبنای بخشنامه بودجه و نحوه تأمین مصارف پیش‌بینی شده در آن را مورد بررسی قرار می‌دهد. پیشنهادهای دستگاه‌های اجرایی در خصوص اعتبارات جاری و عمرانی که با سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مورد تفاهم قرار نگرفته است نیز در این بررسی قابل طرح می‌باشد. بررسی ارقام و جمع‌بندی نهایی تبصره‌های بودجه حدود یک هفته در هیئت وزیران طول می‌کشد و در پایان این زمان موارد مصوب برای تهیه لایحه در اختیار سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور قرار می‌گیرد.

۷. تلفیق نهایی و تهیه لایحه بودجه - پس از خاتمه بررسی ارقام و تبصره‌های بودجه در هیئت وزیران، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور طی مدت حدود ۱۰ روز درآمدها، اعتبارات جاری و عمرانی، ملی و استانی بودجه عمومی و همچنین بودجه شرکت‌های دولتی، مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت و بانک‌ها را تلفیق کرده و لایحه بودجه را آماده می‌سازد. لایحه مزبور پس از چاپ توسط رییس جمهور تقدیم مجلس شورای اسلامی می‌گردد.

بدین ترتیب کل فرآیند تهیه لایحه بودجه در دولت، از زمان شروع تهیه چارچوب کلی مقدماتی بودجه تا زمان تقدیم لایحه به مجلس شورای اسلامی حدود ۴ ماه به طول می‌انجامد.

مجموعه‌ای که تقدیم مجلس می‌شود شامل لایحه اصلی بودجه و سه پیوست اصلی می‌باشد که پیوست شماره ۱ مربوط به طرح‌های عمرانی، پیوست شماره ۲ مربوط به بودجه شرکت‌های دولتی و پیوست شماره ۳ مربوط به بودجه استانی می‌گردد. در سال‌های اخیر عملکرد دو سال قبل از سال مالی بودجه پیشنهادی در پیوست جداگانه‌ای تنظیم و تقدیم مجلس شورای اسلامی می‌شود. لایحه اصلی بودجه از ۵ قسمت تشکیل شده است شامل:

- ماده واحد و تبصره‌ها.
- جداول خلاصه بودجه.
- درآمدها. (به تفکیک: بخش، بند و اجزای آن و همچنین به تفکیک دستگاه‌های اجرایی)
- اعتبارات بر حسب دستگاه برنامه.
- اعتبارات متفرقه.

یک گزارش توجیهی نیز شامل توجیه ارقام مندرج در لایحه بودجه و آثار اقتصادی ناشی از اجرای لایحه، توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور تهیه می‌شود که به کمیسیون تلفیق بررسی لایحه بودجه در مجلس شورای اسلامی ارائه می‌گردد.^۱

۱. در سال ۱۳۸۴، برای اولین بار بعد از حدود ۳۰ سال، برنامه سالانه دولت در سال ۱۳۸۵ همراه لایحه بودجه سال ۱۳۸۵ تهیه و به عنوان یکی از پیوست‌های لایحه بودجه تقدیم مجلس شورای اسلامی گردیده است. در بخش ششم کتاب توضیحات بیشتری در این زمینه ارائه شده است.

۸. بررسی و تصویب لایحه بودجه کل کشور در مجلس شورای اسلامی - رسیدگی به لایحه بودجه سالیانه کل کشور در مجلس شورای اسلامی به صورت یک شوری است و ترتیب و کیفیت آن بر اساس ماده ۲۲۴ آیین‌نامه داخلی مجلس که در بخش قبل به آن اشاره شد می‌باشد.

براساس اصل نود و چهارم قانون اساسی، کلیه مصوبات مجلس شورای اسلامی باید به شورای نگهبان فرستاده شود. شورای نگهبان موظف است آن را حداکثر ظرف ده روز از تاریخ وصول از نظر انطباق با موازین اسلام و قانون اساسی مورد بررسی قرار دهد و چنانچه آن را مغایر ببیند برای تجدید نظر به مجلس بازگرداند در غیر این صورت مصوبه قابل اجرا است. در موارد لزوم شورای نگهبان می‌تواند درخواست تمدید مهلت فوق را مطرح سازد.

درخصوص لوایح بودجه سالیانه برای تسریع در کار مصوبات مجلس در مورد تبصره‌های لایحه بودجه به تدریج برای شورای نگهبان در سال می‌گردد، به طوری که معمولاً یک یا دو روز پس از تصویب ماده واحده و تبصره‌ها در مجلس، نظر نهایی شورای نگهبان نیز به مجلس اعلام می‌گردد.

نظرات شورای نگهبان در مجلس مطرح می‌شود و در صورتی که مورد تأیید نمایندگان قرار گرفت عیناً مورد عمل قرار می‌گیرد. در صورت عدم موافقت نمایندگان مجلس با نظرات شورای نگهبان، مراتب برای تصمیم‌گیری نهایی به شورای تشخیص مصلحت نظام ارجاع می‌گردد.

پس از تصویب نهایی لایحه بودجه در مجلس شورای اسلامی، متن ماده واحده و تبصره‌ها و همچنین تغییرات درآمدها و ردیف‌های لایحه بودجه از طرف رییس مجلس به رییس جمهور ابلاغ می‌گردد.

۱-۲-۳. مشکلات و تنگناهای مربوط به فرآیند تهیه و تنظیم و تصویب لایحه بودجه در

ایران

الف) اشکالات مربوط به ترکیب درآمدها و هزینه‌های دولت

- ترکیب درآمدهای دولت در گذشته به گونه‌ای بوده است که به جز دوره استثنایی ۱۳۶۴-۱۳۶۸ سهم درآمدهای غیرنفتی از ۵۰ درصد درآمدهای دولت فراتر نرفته است. علاوه بر این بخش مهمی از درآمدهای غیرنفتی نیز به طور مستقیم و غیرمستقیم وابسته به درآمد نفت می‌باشد، که این امر درآمدهای دولت را در مقابل نوسانات بازار جهانی به شدت آسیب‌پذیر کرده است.
- کوشش مالیاتی در گذشته چه در ارتباط، ظرفیت‌های مالیاتی و چه بر اساس مقایسه‌های جهانی در سطح مطلوبی قرار نداشته است. نسبت مالیاتی (نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی) در گذشته نوسانات فراوانی داشته است که بالاترین آن به میزان ۹/۱ درصد مربوط به سال ۱۳۵۱ و پایین‌ترین آن ۴ درصد مربوط به سال ۱۳۷۴ می‌گردد. به طور کلی نسبت مزبور طی دوره ۱۳۵۰-۱۳۵۷ به طور متوسط معادل ۸/۱ درصد بوده که در دوره‌های ۱۳۵۸-۱۳۶۷، ۱۳۶۸-۱۳۷۸ و ۱۳۷۹-۱۳۸۴ به ترتیب به ۶ درصد، ۵ درصد و ۶/۳ درصد کاهش پیدا کرده است. بالاترین میزان در سال ۱۳۸۴، معادل ۸/۱ درصد می‌باشد.

• هزینه‌های جاری بودجه عمومی دولت طی دوره ۱۳۵۰-۱۳۷۸ به استثنای چند سال همواره دارای روندی صعودی بوده است. در سال‌های پیش از انقلاب اسلامی، هزینه‌های جاری از ۱۹۹/۴ میلیارد ریال در سال ۱۳۵۰ به ۱۳۸۷/۱ میلیارد ریال در سال ۱۳۵۶ افزایش یافته و به عبارتی نرخ رشد متوسط سالانه آن ۳۲ درصد بوده است. در دهه اول بعد از انقلاب اسلامی، به‌رغم درگیر شدن در جنگ تحمیلی، از رشد هزینه‌های جاری به شدت کاسته شد، به‌طوری‌که نرخ رشد متوسط آن طی دوره ۱۳۵۸-۱۳۶۷ به ۹/۴ درصد محدود گردید. با خاتمه جنگ تحمیلی و شروع کارهای سازندگی در کشور روند رشد هزینه‌های جاری مجدداً صعودی شد به طوری که طی دوره برنامه‌های اول، دوم و سوم توسعه نرخ رشد متوسط سالانه این هزینه‌ها به ترتیب معادل ۳۲/۲، ۳۷/۶ و ۲۹/۹ درصد بوده است.

• با وجود سهم قابل ملاحظه پرداخت‌های پرسنلی در هزینه‌های جاری دولت، محدود شدن رشد این هزینه‌ها در واقع به معنی تحت فشار قرار گرفتن پرداخت‌های پرسنلی و در نتیجه محدود شدن قدرت خرید پرسنل بخش دولتی که قشر وسیعی از جامعه را تشکیل می‌دهد بوده است. لذا برای جبران کاهش مزبور، از سال ۱۳۶۸ پرداخت‌های انتقالی از محل هزینه‌های جاری افزایش یافته و از ۲۹۶ میلیارد ریال در سال ۱۳۶۸ به ۱۷۵۱۱ میلیارد ریال در سال ۱۳۷۸ و ۶۳۹۱۰ میلیارد ریال در سال ۱۳۸۴ رسیده است. سرانه پرداخت‌های انتقالی نیز که در سال ۱۳۶۸ معادل ۵۵۶۸ ریال بود، در سال ۱۳۷۸ به ۲۷۹ هزار ریال و در سال ۱۳۸۴ به ۹۲۶ هزار ریال بالغ گردیده است. هزینه‌های

جاری به قیمت‌های ثابت سال ۱۳۷۶ در سال ۱۳۸۳ معادل ۶۷۶۰۷ میلیارد ریال می‌گردد که تنها حدود ۱۳/۷ درصد بیشتر از رقم مشابه سال ۱۳۵۸ می‌باشد.

- بررسی اعتبارات عمرانی بودجه عمومی دولت به قیمت‌های ثابت سال ۱۳۷۶ حاکی از این است که اعتبارات مزبور در سال ۱۳۸۳ معادل ۱۹۹۴۸ میلیارد ریال بوده است که اگر چه نسبت به رقم سال ۱۳۶۸ (سال شروع برنامه اول توسعه) از رشد متوسط معادل ۳۳/۷ درصد و نسبت به رقم متناظر سال ۱۳۷۲ (سال پایانی برنامه اول) حدود ۱/۵ درصد و نسبت به رقم سال ۱۳۷۹ سال پایانی برنامه دوم بالغ بر ۳۶/۴ درصد افزایش دارد، لکن نسبت به رقم سال ۱۳۵۶ معادل ۳۷/۳ درصد کاهش نشان می‌دهد. به بیان دیگر بخش عمده‌ای از افزایش مبلغ اسمی اعتبارات عمرانی طی سال‌های اخیر ناشی از افزایش قیمت‌ها بوده است.

در حال حاضر تعهدات طرح‌های ملی که از محل بودجه عمومی دولت تأمین مالی می‌شوند برای سال‌های آینده به قیمت‌های ثابت معادل ۵۳۸۰۰۰ میلیارد ریال است، که با توجه به پیش‌بینی عملکرد طرح‌های ملی در سال ۱۳۸۴ که حدود ۱۸۴۰۰۰ میلیارد ریال است، مشخص می‌گردد که برای مدت ۳ سال طرح‌های در دست اجرا در اختیار دولت است و لذا در زمینه پیشنهاد و تصویب طرح‌های جدید باید دقتی بیش از پیش منظور داشت و این گونه طرح‌ها فقط در موارد کاملاً ضروری مورد پذیرش قرار گیرند.

ب) مشکلات مربوط به نظام طبقه‌بندی بودجه

نظام طبقه‌بندی بودجه در مقطع سال ۱۳۸۰ بخش درآمدها و در بخش هزینه‌ها با مشکلاتی روبرو بوده است که در زیر به اهم آنها اشاره می‌شود:^۱

ب-۱) طی سال‌های گذشته به تدریج اقلامی با ماهیت‌های مختلف در درآمدهای بودجه منظور می‌شد که به دلیل عدم دقت در قرار گرفتن در جای مناسب خود مقایسه‌های بین‌المللی درآمدهای دولت و حتی مقایسه درونی سالانه آن را با مشکل مواجه می‌نمود. از جمله این موارد اقلامی با ماهیت مشابه بودند که در بخش‌های مختلف درآمدی منظور می‌شدند. به طور مثال درآمد حاصل از واگذاری سهام شرکت‌های سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران در بخش درآمدهای متفرقه منظور گردیده در حالی که درآمد حاصل از واگذاری سهام سازمان صنایع ملی در بخش سوم درآمدها درج می‌شد. همچنین درآمدهای حاصل از اجاره ساختمان‌های دولتی در بخش سوم درآمدی ذکر شده در حالی که درآمد حاصل از فروش ساختمان‌های دولتی در بخش چهارم منظور می‌گردید.

ب-۲) برخی از اقلام درآمدی بودجه عمومی دولت به‌رغم داشتن ماهیتی مشابه به صورت پراکنده در درآمدهای عمومی منعکس می‌شدند، بدون آنکه حجم کلی آنها مشخص باشد. از جمله این موارد می‌توان به فروش

۱. از سال ۱۳۸۱ نظام طبقه‌بندی بودجه مورد اصلاحات وسیعی قرار گرفت که در بخش ششم به تفصیل مورد بررسی قرار گرفته است.

ساختمان‌ها و تجهیزات دستگاه‌های اجرایی و همچنین عوارض مختلفی که بر اساس قوانین بودجه و برنامه وضع شده‌اند اشاره کرد.

ب-۳) 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 به عنوان سایر منابع تأمین اعتبار باید در بخش تأمین مالی منظور گردد. این در حالی است که از سال ۱۳۷۶ درآمد حاصل از فروش اوراق مشارکت در بخش درآمدهای حاصل از فروش کالا ذکر می‌گردید و همچنین از سال ۱۳۷۳ استفاده از تسهیلات بانک جهانی در بخش درآمدهای متفرقه بودجه عمومی ملحوظ می‌شد.

ب-۴) از سال ۱۳۷۱ هزینه‌های جاری به تفکیک مواد هزینه در سند بودجه منعکس نمی‌شد و صرفاً به تفکیک چهار فصل هزینه آورده می‌شد. حذف مواد هزینه از سند بودجه مشکلات زیادی را در امر محاسبات مربوط به درآمد ملی ایجاد می‌کرد، به طوری که بانک مرکزی که مرجع اصلی برآورد ارقام حساب‌های ملی است، به دلیل فقدان اطلاعات مزبور از ضرایب تقریبی مربوط به سال‌های گذشته استفاده می‌کرد و در نتیجه از دقت حساب‌های مزبور به شدت کاسته شده بود.

کنترل هزینه‌ها در قالب فصول هزینه اگر چه تسهیلاتی را برای دستگاه‌های اجرایی ایجاد می‌کند، لیکن ماهیت اجزای هزینه از دست می‌رود.

ب-۵) اعتبارات جاری و عمرانی خالص بوده‌اند اعتبارات عمرانی شامل اجزایی با ماهیت جاری بوده و در اعتبارات جاری نیز اقلامی با ماهیت سرمایه‌ای و عمرانی منظور شده است.

ب-۶) سهمی بالغ بر ۳۰ درصد از کل اعتبارات بودجه عمومی در ردیف‌های متمرکز (بدون برنامه) منظور می‌شود. به عبارت دیگر بخش نسبتاً شایان توجهی از اعتبارات دستگاه‌های اجرایی از محل اعتبارات متمرکز پرداخت می‌شد، که این امر مشکلات زیادی را در تخصیص بهینه منابع ایجاد کرده بود.

ب-۷) در سال‌های اخیر تعداد ردیف‌های فرعی ذیل ردیف اصلی دستگاه‌های اجرایی در سند بودجه افزایش یافته و هر دستگاه اجرایی برای هر یک از وظایف خود ردیف بودجه‌ای خاص منظور کرده بود. این امر نه تنها حجم سند بودجه‌ای را به نحوی غیرمنطقی افزایش داده بود، بلکه موجب افزایش کل اعتبارات جاری نیز گردیده بود.

ب-۸) حدود ۴۰ الی ۵۰ درصد از اعتبارات جاری در برنامه خدمات اداری هزینه می‌شد. زیرا غالباً حدود ۵۰ درصد کارکنان دستگاه‌های اجرایی را کارکنان پشتیبانی تشکیل می‌دهد که در سطح دیپلم و کمتر از دیپلم بوده و عامل بزرگی در ایجاد رکود عملیات پشتیبانی در امور اداری دستگاه‌های اجرایی محسوب می‌شوند.

ج) مشکلات مربوط به قوانین و مقررات ناظر بر تهیه و تنظیم بودجه

ج-۱) یکی از مهمترین ویژگی‌های قانون مالیاتی ساده بودن آن است، به طوری که کلیه مؤدیان مالیاتی که از اقشار مختلف جامعه هستند بتوانند از آن استفاده نموده و تکالیف قانونی خود را به راحتی انجام دهند. قوانین فعلی مالیاتی کشور دارای این ویژگی نیستند. اولاً از لحاظ عبارتی و دستوری بسیار پیچیده‌اند که این امر ابهام‌هایی در تفسیر آن بوجود آورده است. ثانیاً احکام مندرج در آن بعضاً مشروط می‌باشد و از استحکام کافی برخوردار نیستند (مانند ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم) همچنین وجود ابهام‌ها و نبود شفافیت لازم موجب شده است طی سال‌های اخیر بارها مورد اصلاح قرار گیرند که حجم این اصلاحات تقریباً برابر متن اصلی آنهاست.

ج-۲) به طور کلی یکی از ایرادهای اساسی نظام مالیاتی از دیدگاه قوانین و مقررات، وجود معافیت‌ها و تخفیف‌های مالیاتی است. این گونه موارد معمولاً با هدف عدالت اجتماعی توسط قانونگذار تدوین می‌شود، اما نتیجه عملی کار معکوس است، زیرا از آنها فقط به عنوان راه‌گریز استفاده می‌شود. اگر بخش اجرایی مالیات بخواهد میزان کنترل خود را افزایش دهد، هزینه کار خیلی زیاد می‌شود.

در قوانین مالیاتی ایران در موارد مختلفی معافیت‌های مالیاتی در نظر گرفته شده است. نسبت معافیت‌های اعطا شده در مورد مالیات بر درآمد، به درآمد سرانه در کشور

بیشتر از یک می‌باشد، که در مقایسه با سایر کشورهای در حال 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 می‌باشد. معافیت‌های اعطا شده در قوانین گمرکی بسیار گسترده‌تر و متعدد می‌باشد و غالباً شکلی سنتی داشته و بر اساس برنامه خاصی اعطا نشده‌اند. علاوه بر این بخش نسبتاً عمده‌ای از تولید ناخالص داخلی (از جمله بخش‌های آب و کشاورزی) از معافیت مالیاتی برخوردار می‌باشند. وجود این معافیت‌ها پایه بالقوه مالیاتی در کشور را به شدت تضعیف نموده است.

ج-۳) به دلیل وجود برخی قوانین به تدریج 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 که به موجب قوانین خاص یا قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معینی به تدریج در سند بوجه منظور شده‌اند. این اقلام دارای نواقص و مشکلاتی هستند که اهم آنها عبارتند از: عدم رعایت اولویت هزینه‌های دستگاه، عدم تمایز میان وظایف حاکمیتی 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 معینی اقدام مثبتی در جهت 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.

ج-۴) بر اساس اصل ۵۳ قانون اساسی تمام درآمدهای دولت باید به خزانه واریز گردد. طبق اصل مشمولیت بودجه نیز، بودجه باید شامل تمامی درآمدها و هزینه‌ها تا جزئی‌ترین اقلام باشد. این در حالی است که در بخش عمومی کشور، ساختار تشکیلاتی موازی با نظام تشکیلاتی دولت (نهادهای انقلاب اسلامی، بنیاد مستضعفان و جانبازان، بنیاد شهید و...) وجود دارد، که در عین استفاده از منابع بودجه عمومی، درآمدهای آنها انعکاسی در بودجه ندارد. چنانچه درآمد واقعی این‌گونه مؤسسات در بودجه منظور گردد و یا حداقل ما به ازای درآمدهای حاصله خود را بپردازند، علاوه بر رعایت اصول فوق، بخشی از کسری بودجه دولت را نیز می‌توان از این محل تأمین نمود. از سال ۱۳۸۳ مالیات عملکرد برخی از این نهادها در بخش درآمدهای مالیاتی منعکس می‌شود و در طرف هزینه‌ها عیناً به آنها مسترد می‌گردد.

از سوی دیگر شرکت‌های دولتی که سهمی حدود ۶۰ درصد 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. ضمن اینکه این امر باعث می‌شود تا امر نظارت و حسابرسی شرکت‌های دولتی با مشکل مواجه گردد.

د) مسائل سیاسی و حاشیه‌ای نظام بودجه‌ریزی

فرآیند بودجه‌ریزی در ایران در ادوار مختلف تحت تأثیر مسائل سیاسی و حاشیه‌ای قرار گرفته است. اثرات این عوامل، از مرحله تهیه و تدوین لایحه تا تصویب نهایی آن در مجلس قابل مشاهده بوده است. وجود این عوامل در بعضی موارد موجب ایجاد تغییرات اساسی در روندهای مالی و بی اثر ماندن سیاست‌های به کار گرفته شده گردیده است. در این بخش به مواردی از این عوامل به طور اختصار اشاره می‌شود:

د-۱) 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 مدیریت و برنامه‌ریزی 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 تجزیه و تحلیل‌های دقیق و فارغ از هر گونه ارزش داوری و اعمال سلیقه‌های شخصی باشد. در حال حاضر در برخی موارد مسئولین بررسی بودجه دستگاه‌های اجرایی در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور حتی بیشتر از خود دستگاه اجرایی ذی‌ربط نسبت به

افزایش بودجه دستگاه اصرار می‌ورزند، در حالی که بنا به دلایلی در تأمین اعتبار دستگاه اجرایی دیگر سخت‌گیری بی‌موردی را اعمال می‌نمایند.

د-۲) در بررسی بودجه در هیئت وزیران، دستگاه‌های ستادی (سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، 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 به دست نیاورده است. 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 رسیده است. البته این روند در سال‌های اخیر تعدیل شده است.

د-۳) برخی از مسئولین دستگاه‌های اجرایی که در مرحله بررسی بودجه، موفق به جلب نظر دولت به پیشنهاد خود نشده‌اند، از طریق برقراری ارتباط با کمیسیون تخصصی ذی‌ربط یا فراکسیون خاص مجلس اقدام به طرح مجدد پیشنهاد در مجلس کرده‌اند. این امر به‌رغم تأکیدی است که رییس جمهور نسبت به خودداری از این گونه اقدامات کرده است.

د-۴) تأثیر ملاحظات سیاسی در ساختار بودجه نیز 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 می‌شد. این در حالی است که از سال ۱۳۷۶ تا ۱۳۸۱ 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 تعهدات ارزی ۷۰ ریالی طی دوره ۱۳۷۴-۱۳۷۸ در اعتبارات عمرانی منظور می‌گردید.

د-۵) عضویت در کمیسیون‌های برنامه و بودجه و امور اقتصادی و دارایی مجلس شورای اسلامی همیشه از جاذبه خاصی بین نمایندگان مجلس برخوردار بوده است. مهمترین علت این امر نقشی است که این دو کمیسیون، به‌خصوص کمیسیون برنامه و بودجه، در تنظیم بودجه‌های سنواتی دارند، به همین دلیل برای محدود کردن نقش کمیسیون برنامه و بودجه، از چند سال گذشته کمیسיוنی متشکل از اعضای کمیسیون برنامه و بودجه و دو نماینده از هر یک از کمیسیون‌های دیگر مسئول بررسی لایحه بودجه دولت شده است.

د-۶) فرآیند تهیه لایحه بودجه در دولت حدود ۲ ماه به طول می‌انجامد، مجلس شورای اسلامی نیز تقریباً همین مدت را صرف بررسی و تصویب لایحه بودجه می‌نماید. انجام تغییرات لایحه در مجلس هیچ‌گونه حد و مرزی ندارد و در برخی موارد بیش از ۷۰ درصد لایحه بودجه دستخوش تغییر شده است. تغییرات مزبور غالباً همراه با تغییر اولویت‌های بخشی و منطقه‌ای بوده که در نتیجه اولویت‌های برنامه‌ای مورد نظر دولت را دگرگون ساخته و دستیابی به اهداف مورد نظر دولت را با مشکل روبه‌رو کرده است.

د-۷) یکی از سیاست‌هایی که به هنگام تهیه و تدوین لوایح بودجه در سال‌های اخیر مورد تأکید دولت بوده است تأمین اعتبارات مورد نیاز طرح‌های در دست اجرا و حتی‌الامکان منظور نکردن اعتبار برای شروع طرح‌های جدید در لایحه بودجه می‌باشد. علی‌رغم این امر، در بررسی بودجه در مجلس شورای اسلامی از طریق جابه‌جایی اعتبارات و یا حتی افزایش صوری منابع، اقدام به منظور کردن طرح‌های جدید و یا افزودن اسم یک یا چند شهر به عناوین طرح‌های موجود شده است. این اقدام از یک طرف موجب افزایش تعهدات طرح‌های در دست اجرای دولت شده و از طرف دیگر تأمین اعتبار طرح‌های موجود را با مشکل مواجه ساخته است.

د-۸) در سال‌های اخیر، بحث لایحه بودجه دولت در کمیسیون خاص بررسی لایحه بودجه مجلس شورای اسلامی در ابتدا با نقد فراوان و گسترده اعضای این کمیسیون در زمینه عدم امکان تحقق درآمدها و غیر منطقی بودن هزینه‌ها مواجه می‌شود. با گذشت زمان به تدریج انتقادهای ملایم‌تر می‌شود به طوری که در اواخر زمان بررسی مبالغی هم به منابع پیش‌بینی شده در لایحه دولت افزوده می‌شود و این مبلغ بین کمیته‌های تخصصی کمیسیون توزیع می‌شود که بین بخش‌های ذی‌ربط تقسیم شود.

د-۹) برخی از تصمیم‌گیری‌های مجلس شورای اسلامی برای جلب نظر و آرای جامعه صورت گرفته، بدون آنکه به توجیهات اقتصادی و اجتماعی آنها و آثار مترتب بر این تصمیمات در آینده توجهی شود. از جمله این موارد می‌توان

به مسئله تصمیم‌گیری در مورد قیمت سوخت و انرژی و یا پرداخت یارانه به کالاهای اساسی اشاره کرد.

د-۱۰) فراکسیون‌های مجلس شورای اسلامی در تصویب برخی پیشنهادات در جلسه علنی نقشی اساسی داشته‌اند. این امر حتی در تصویب بعضی پیشنهادات که ماهیتاً با اولویت‌های مورد نظر مجلس در تضاد بوده روی داده است. در این زمینه می‌توان به متمم‌های بودجه سال ۱۳۸۴ اشاره نمود.

د-۱۱) تصویب برخی از پیشنهادات ارائه شده در جلسات علنی مجلس باعث شده است کل ارقام لایحه بودجه دولت دستخوش تغییر شود، در حالی که اگر از ابتدا مطرح می‌گردید، امکان تأمین اعتبار مورد نیاز با روش ساده‌تر و بدون تبعات نامطلوب میسر بود. در این خصوص می‌توان به اختصاص درصدی از کل اعتبارات جاری و عمرانی و اختصاص آن به امور مختلف اشاره کرد. تصویب این‌گونه پیشنهادات ماهیتی ضد برنامه‌ای داشته و موجب بروز اختلال در نظام مالی شده است.

د-۱۲) گرایش‌های سیاسی اکثریت مجلس موجب توجه خاص به اعتبارات برخی از دستگاه‌های اجرایی شده و ناهماهنگی‌هایی بین اعتبارات این دستگاه‌ها و سایر دستگاه‌ها ایجاد کرده است. در این زمینه افزایش قابل ملاحظه اعتبارات صدا و سیما، جمهوری اسلامی ایران طی دوره‌های چهارم، پنجم و هفتم مجلس شورای اسلامی قابل ذکر می‌باشد. این در حالی است که در دوره ششم عکس این مسئله اتفاق افتاد.

د-۱۳) پخش مذاکرات جلسه علنی مجلس شورای اسلامی به هنگام بررسی لوایح بودجه اگر چه در اطلاع رسانی به موقع جامعه نقشی اساسی دارد، لیکن وجود دوربین‌های تلویزیونی عملاً باعث افزایش تعداد پیشنهادات نمایندگان و طولانی شدن مدت بررسی لایحه بودجه در مجلس شده است.

جدول ۱-۱. فرآیند تهیه و تنظیم بودجه در ایران

تعداد ماه‌های قبل از شروع سال مالی	تاریخ	فعالیت‌های اصلی
۸-	تیر	سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور چارچوب کلی بودجه سال آینده را تهیه می‌کند.
۶-	شهریور	پیش‌نویس بخشنامه بودجه توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور تهیه می‌شود و در هیئت وزیران به تصویب رسیده و از طرف رئیس جمهور به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ می‌گردد.
۵-	مهر	دستگاه‌های اجرایی بودجه پیشنهادی خود را در قالب سیاست‌ها و سقف‌های مندرج در بخشنامه بودجه به سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور اعلام می‌کند.
۴-	آبان	بودجه‌های پیشنهادی دستگاه‌های اجرایی در دفاتر و معاونت‌های بخشی سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مورد بررسی قرار گرفته و پس از بررسی تأیید ستاد بودجه سازمان مذکور ارقام مقدماتی بودجه به هیئت دولت ارائه می‌گردد.
۴-	آبان	لایحه بودجه در هیئت دولت مورد بررسی قرار گرفته و نهایی می‌شود.
۳-	آذر	لایحه بودجه از طرق رئیس جمهور تقدیم مجلس شورای اسلامی می‌شود.
۲-	دی	لایحه بودجه در کمیسیون‌های تخصصی و کمیسیون تلفیق بودجه مجلس شورای اسلامی مورد بررسی قرار می‌گیرد و ظرف ۴۰ روز نتیجه به جلسه علنی مجلس گزارش می‌شود.
۱-	بهمن	لایحه بودجه در جلسه علنی مجلس شورای اسلامی طی ۱۵ روز مورد بررسی قرار گرفته و نتیجه برای تأیید به شورای نگهبان ارسال می‌شود.
۱-	بهمن	پس از تأیید شورای نگهبان لایحه بودجه در مجلس به تصویب نهایی می‌رسد.
	اسفند	قانون بودجه برای اجرا از طرف مجلس به رئیس جمهور ابلاغ می‌شود.
سال t	اول فروردین	سال مالی آغاز می‌شود

بخش دوم

اجرای بودجه

۲-۱. مبانی نظری اجرای بودجه

۲-۱-۱. هدف‌های اجرای بودجه

اجرای بودجه مرحله‌ای است که در آن منابع برای اجرای سیاست‌های مورد نظر بودجه مورد استفاده قرار می‌گیرد. امکان اجرای نامطلوب بودجه‌ای که به خوبی تهیه و تنظیم شده است وجود دارد، لیکن اگر بودجه‌ای از ابتدا به شکل نامطلوبی 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. نکته‌ای که در این زمینه باید توجه داشت این است که فرآیند اجرای بودجه فقط سازوکاری برای حصول اطمینان از تحقق اهداف اولیه نیست. حتی چنانچه پیش‌بینی‌ها به نحو مطلوبی صورت گرفته باشد، تغییراتی غیرمنتظره ممکن است در شرایط اقتصادی طی سال به وجود آید که لازم باشد اثرات آن در بودجه لحاظ شود. البته، تغییرات مزبور باید به نحوی در بودجه عمل شود که با هدف‌ها 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 به کارگیری تغییر در وضعیت اقتصاد کلان کشور و ظرفیت اجرایی دستگاه‌ها و مؤسسات دولتی است. تعداد مسئولین اجرای بودجه بیشتر از تعداد مسئولین تهیه و تنظیم بودجه می‌باشد و حصول اطمینان از انتقال مناسب علامت‌های (Signals) بودجه‌ای و همچنین استفاده از تجربیات واقعی اجرای بودجه از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

بنابراین برای اجرای مناسب بودجه باید:

۱. بودجه در چارچوب قوانین و مقررات مالی و غیر مالی اجرا شود.
 ۲. اثرات تغییر شاخص‌های اقتصاد کلان در اجرای بودجه مورد توجه قرار گیرد.
 ۳. مشکلاتی که ضمن اجرای بودجه ایجاد شود به نحو مناسبی مرتفع گردد.
 ۴. مدیریت استفاده از منابع و امکانات به نحو مؤثر و کارآیی انجام شود.
- نظام اجرایی بودجه باید ضمن دادن انعطاف کافی به مدیران، متضمن تمکین از مسئولیت‌های مالی و روش‌های تنظیم و گزارش‌دهی مناسب برای تشخیص به موقع مشکلات اجرای بودجه باشد.

۲-۱-۲. نظام اجرای بودجه

اهداف کلی نظام اجرای بودجه عبارتند از:

- کنترل سقف کلی هزینه‌ها
- تخصیص استراتژیک منابع
- کارآیی عملیاتی

روش‌های مورد عمل در اجرای بودجه باید از توازن کافی برخوردار باشد تا از ایجاد تضاد بین هدف‌های فوق جلوگیری شود.

برای کنترل سقف هزینه‌ها، هدف‌های مالی باید تعریف شوند. بنابراین، روش‌های اجرای بودجه باید متضمن استحکام هدف‌های مالی و تمکین مدیران از مصوبات قوه مقننه باشد.

تأکید اساسی در نظام سنتی اجرای بودجه بر تمکین است، که این امر از طریق کنترل‌های دقیق داده‌ها برای حصول اطمینان از نبود هزینه‌های اضافه بر میزان مصوب و عدم تغییر ترکیب بودجه در ضمن اجرا، صورت گیرد. روش فوق که با هدف برقراری انضباط مالی انجام می‌شود، معمولاً با دو مشکل اساسی روبرو می‌گردد. از یک طرف، کنترل‌های شدید و گسترده زمان‌بر است، موجب غیرقابل انعطاف شدن بودجه شده و انعطاف لازم را برای اجرای مؤثر بودجه در اختیار مدیران نمی‌گذارد. از طرف دیگر، کنترل‌های سنتی قادر به برقراری انضباط مؤثر مالی نیز نیستند. این کنترل‌ها معمولاً بر پرداخت‌های نقدی برای تأمین کالاها و خدمات مورد نیاز متمرکز می‌شوند، در حالی که مشکلات اساسی در جای دیگری هستند. (مانند پرسنلی اضافی، پرداخت‌های معوق و پرداخت‌های اختصاصی). برای تمکین و هماهنگی با مصوبات، حسابرسی‌های بعد از اجرا و برقراری جرایم مناسب و نظام‌های مدیریتی داخلی اهمیت بیشتری از کنترل‌های سنتی بودجه‌ای دارند.

برای اجرای مؤثر و کارآی برنامه‌ها و سیاست‌های مالی، باید به وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی انعطاف لازم برای مدیریت منابع خود در چارچوب سیاست‌های بودجه داده شود. این انعطاف شامل ترکیب داده‌های مورد نیاز برای انجام فعالیت‌های پیش‌بینی شده و تخصیص منابع بین پروژه‌ها برای تحقق هدف‌های موردنظر می‌گردد. البته در هر صورت امکانات مزبور نباید مغایر سیاست‌های مذکور در بودجه مصوب و مغایر اهداف مالی مورد نظر باشد.

۲-۱-۳. مخارج بیشتر از مصوب و کمتر از مصوب

مخارج بیشتر از مصوب معمولاً به دلیل عدم تمکین مدیران مالی از سقف‌های تعیین شده در بودجه به هنگام ایجاد تعهد، می‌باشد. چون وجوه نقدی تخصیص یافته به

واحدهای مصرف‌کننده معمولاً کنترل می‌شوند، این مخارج اضافی منجر به ایجاد دیون معوق می‌گردد. در بعضی مواقع نیز مخارج اضافی ناشی از روش‌های هزینه‌ای خاص از محل حساب‌های مخصوص می‌باشد. در برخی از کشورها، فرآیند انجام هزینه به قدری پیچیده است که "روش‌های خاص" به منظور سرپیچی از آنها ایجاد شده است. بر پرداخت‌هایی که از طریق این روش‌ها انجام می‌گیرد کنترلی اعمال نمی‌شود در نتیجه باعث بروز مخارج اضافی می‌شوند. عدم تمکین را می‌توان از طریق برقراری نظام حسابرسی و گزارش‌دهی مناسب اصلاح کرد. در این زمینه در بخش بعد به روش‌هایی اشاره شده است که می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد.

مخارج اضافه بر مصوب ممکن است به دلیل برآورد کمتر از واقع به هنگام تنظیم بودجه باشد. عواملی چون تعهدات طرح‌های سرمایه‌گذاری ادامه‌دار یا اثرات نرخ تورم بر حقوق و دستمزد، در بعضی از کشورها به هنگام تهیه بودجه مورد توجه لازم قرار نمی‌گیرد. همچنین، فشارهای سیاسی و علایق خاص ممکن است بر تهیه، تصویب و اجرای بودجه تأثیر بگذارد. در بعضی از کشورها، مجلس یا حتی دولت قوانین و مقرراتی را وضع می‌کنند که دارای بار مالی است و بودجه را تحت تأثیر قرار می‌دهد. برای جلوگیری از مخارج اضافی، نظام مطلوب تهیه و تنظیم و وجود قوانین و مقررات مناسب از پیش نیازهای اصلی می‌باشد.

در شماری از کشورهای در حال توسعه نیز هزینه‌ها کمتر از رقم مصوب انجام می‌گیرد. این امر لزوماً به معنی وجود انضباط مالی خوب در این کشورها نیست. در برخی از کشورهای با مدیریت ضعیف مالی، مخارج کمتر از مصوب، ممکن است همراه با انجام هزینه‌های خارج از بودجه باشد. مخارج کمتر از مصوب در کشورهای مورد بحث عمدتاً در زمینه طرح‌های سرمایه‌گذاری وجود دارد. اجرای بسیاری از بودجه‌های

عمرانی و اقلام هزینه‌ای غیر حقوق و دستمزد در بودجه‌های جاری نیز از همین خصوصیت برخوردار است.

در بیشتر موارد، مخارج کمتر از مصوب (مانند مخارج بیشتر از مصوب) به دلیل اشکالاتی است که در تهیه و تنظیم بودجه وجود دارد. یک بودجه با برآوردهای بیشتر از میزان واقعی درآمدها موجب تجدیدنظر در ارقام بودجه در زمان اجرا خواهد شد. در بیشتر کشورهای در حال توسعه، وزارت دارایی مسئول نظارت بر اجرای بودجه از طریق خزانه و ذیحسابان و مشاوران مالی است. بنابراین، اگر تهیه و تنظیم بودجه به نحو مطلوبی انجام نگیرد، کمبودهای موجود، مصوبات بودجه‌ریزی مکرر بروز می‌کند. پس از تصویب بودجه، وزارت دارایی متکی بر نظرات خود در تهیه و اجرای بودجه است. بنابراین از یک طرف امکان عدم تحقق در بخش از درآمدها وجود دارد، در حالی که در طرف دیگر وزارت دارایی بر مبنای پیش‌بینی‌های خود اعتبارات را تخصیص می‌دهد. در خصوص اعتبارات عمرانی بودجه، مخارج کمتر از مصوب به دلیل اشکالاتی است که در انتخاب طرح‌ها و پروژه‌ها وجود دارد. برنامه‌ریزی مالی معمولاً خوش‌بینانه است و زمان مورد نیاز برای تجهیز منابع در آن لحاظ نمی‌شود. برنامه‌ریزی دقیق هزینه‌های عمرانی مشکل است، ولی وجود انعطاف برای توزیع مجدد اعتبارات از پروژه‌هایی که با تأخیر مواجه هستند به پروژه‌هایی که مطابق زمانبندی یا جلوتر از زمانبندی می‌باشند، موجب اجرای مطلوب بودجه خواهد گردید.

هر گونه تجزیه و تحلیل مربوط به اجرای بودجه و ابزارهای نظارتی ذی‌ربط، باید با در نظر گرفتن ملاحظات مربوط به تهیه و تنظیم بودجه انجام گیرد. همچنین خطرات ناشی از داشتن بودجه‌های مکرر از یک طرف و نظارت‌های بر مصرف وجوه نقدی و تمکین از مصوبات بودجه از طرف دیگر باید در کنار یکدیگر بررسی شود. البته اهمیت هر یک از این مسائل بستگی به شرایط خاص هر کشور دارد.

۲-۱-۴. مراحل انجام هزینه

پس از تصویب بودجه توسط قوه مقننه، مراحل انجام هزینه به شرح زیر انجام می‌گیرد:

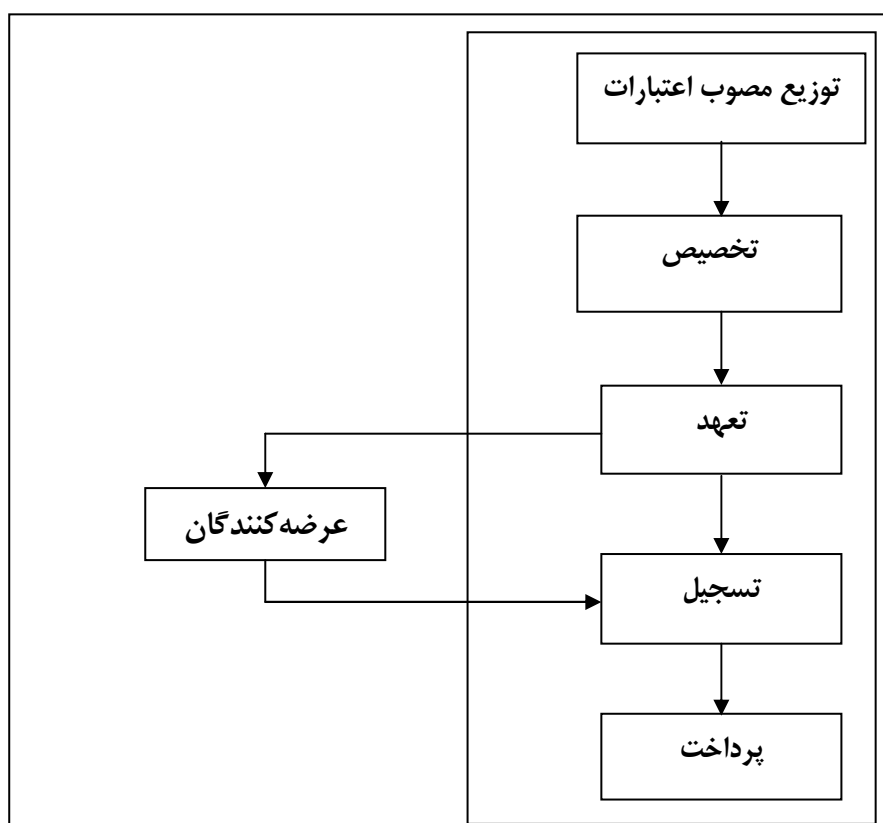
- تخصیص وجوه به دستگاه‌های اجرایی: تخصیص وجوه را می‌توان به صورت ابلاغ سقف نقدی، صدور حواله و انتقال وجوه به حساب تنخواه گردان، انجام داد. در بعضی از کشورها ابلاغ اعتبارات در دو مرحله انجام می‌گیرد: (۱) ابلاغ بودجه توسط دفتر مرکزی بودجه به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی اصلی. (۲) ابلاغ بودجه دستگاه‌های فرعی و وابسته توسط وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی اصلی.

- تعهد: در این مرحله تعهدات پرداخت انجام می‌شود. تعهد شامل تهیه دستور کار و انعقاد قرارداد برای خدماتی که قرار است دریافت شود می‌گردد. البته مفهوم تعهد در نظام‌های بودجه‌ای مختلف متفاوت می‌باشد و بستگی به طبقه‌بندی اقتصادی هزینه دارد.

- تحویل و تسجیل: در این مرحله کالاها تحویل می‌شوند و یا خدمات ارائه می‌گردند و مطابقت آنها با قرارداد مشخص می‌شود. چنانچه از روش تعهدی حسابداری استفاده شود، دارایی‌ها و بدهی‌های دولت افزایش می‌یابد و در دفاتر ثبت می‌گردد. هزینه‌ها در مرحله تشخیص متضمن بدهی هستند و تفاوت بین هزینه در مرحله تشخیص و هزینه در مرحله پرداخت را بدهی معوق می‌گویند.

- پرداخت: در این مرحله پرداخت‌ها انجام می‌گیرد. ابزار مختلف پرداخت عبارتند از: چک، حواله نقدی، انتقال الکترونیکی، موافقت‌های تهاتری، کاهش از مالیات و غیره. پرداخت از طریق کاهش مالیات در کشورهای آسیای مرکزی

متداول است، که البته بر گردآوری مالیات و رقابت بین عرضه‌کنندگان تأثیری منفی داشته است. موافقت‌های تهاتری نیز از رقابت بین عرضه‌کنندگان ممانعت می‌کند. حواله‌های نقدی را بیشتر باید به عنوان یک مرحله اداری در چرخه هزینه تلقی کرد تا نوعی پرداخت، به خصوص زمانی که سریعاً پرداخت نمی‌شوند. پرداخت‌ها در بیشتر کشورها در زمان صدور چک ثبت می‌شوند. در این زمینه هماهنگی لازم با صورتحساب‌های بانکی باید به عمل آید. مواقعی که جریان چک‌های پرداخت نشده قابل ملاحظه باشد، پرداخت‌ها باید براساس چک‌های پرداخت شده ثبت شوند.



نمودار ۱-۲. چرخه هزینه

تمایز بین مراحل تعهد و تسجیل به طور عمده مربوط به هزینه‌های سرمایه‌ای و هزینه‌های مربوط به خرید کالاها می‌گردد. برای مواردی چون پرداخت هزینه وام‌ها، هزینه‌های پرسنلی، هزینه‌های انتقالی و برخی از کالاها و خدمات (مانند مصرف برق و تلفن) مراحل تعهد و تسجیل تقریباً همزمان می‌باشند.

در نظام‌های بودجه‌ای، برای قراردادهای چندساله، یک تعهد ممکن است مربوط به تعهد برای تمام مدت قرارداد، مقاطع سالانه قرارداد و یا هزینه‌های واقعی باشد. البته از نظر قانونی تعهد فقط مربوط به کل مدت قرارداد می‌گردد.

۲-۱-۵. وجوه سازمانی اجرای بودجه

تصمیم به اجرای برنامه‌های مصوب باید از سوی وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی بخشی اتخاذ گردد. در حالی که، در بعضی از کشورها، وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی ستادی و مرکزی در سیاست‌گذاری‌های بخشی مداخله می‌نمایند.

در توزیع مسئولیت‌ها بین دستگاه‌های اجرایی مرکزی (ستادی) و وزارتخانه‌های بخشی و دستگاه‌هایی وابسته به آنها نیز مشکلاتی وجود دارد. در بعضی کشورها مداخله مستمر دستگاه‌های اجرایی مرکزی در مدیریت پروژه‌ها و برنامه‌ها از اجرای مؤثر و مطلوب برنامه‌ها ممانعت می‌کند. در برخی دیگر از کشورها دستگاه‌های اجرایی وابسته که از قدرت زیادی برخوردارند، بدون ارائه گزارش به دستگاه‌های اجرایی اصلی برنامه‌های خود را اجرا می‌کنند. برای حصول اطمینان از اینکه دستگاه‌های اجرایی مرکزی مسئولیت هماهنگی سیاست‌های بخشی ذی‌ربط را به خوبی ایفا می‌کنند و دستگاه‌های اجرایی وابسته نیز فعالیت‌های خود را تحت نظارت دستگاه‌های اجرایی

اصلی انجام می‌دهند، توزیع مسئولیت‌ها درون وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی بخشی باید کاملاً روشن و آشکار شود. عدم نظارت و کنترل بر نحوه هزینه اعتبارات مربوط به پروژه‌های سرمایه‌گذاری باعث می‌شود که منابع پروژه‌ها به‌جای هزینه شدن در جای اصلی خود صرف هزینه‌های جاری دستگاه‌های اجرایی ذی‌ربط شوند.

اجرای بودجه هم فعالیت‌های مربوط به اجرای سیاست‌ها و هم وظایف مرتبط با مدیریت اجرایی بودجه را در بر می‌گیرد. هم دستگاه‌های اجرایی مرکزی و هم دستگاه‌های اجرایی بخشی در انجام این وظایف دخالت دارند. توزیع مسئولیت‌ها در سازمان بودجه‌ریزی باید بر اساس معیارهای مسئولیت و حسابدگی هر یک تعیین گردد.

مسئولیت‌های دستگاه‌های اجرایی مرکزی به شرح زیر می‌باشد:

- در ارتباط با اجرای بودجه: اداره نظام ابلاغ وجوه، تنظیم جریان هزینه‌ها، تهیه اصلاحیه‌های سالانه بودجه، مدیریت نظام پرداخت مرکزی (در صورت وجود) یا نظارت بر حساب‌های بانکی دولت، تلفیق حساب‌ها و تهیه گزارشات پیشرفت کار.

- در ارتباط با اجرای سیاست‌ها: بررسی عملکرد اجرای سیاست‌ها به صورت مستقل یا با همکاری دستگاه‌های اجرایی بخشی، تشخیص تجدیدنظر در سیاست‌ها در صورت لزوم، پیشنهاد تخصیص مجدد منابع به کابینه در چارچوب بودجه مصوب.

مسئولیت‌های دستگاه‌های اجرایی بخشی نیز عبارت است از:

- در زمینه اجرای بودجه: تخصیص اعتبارات بین واحدهای وابسته، ایجاد تعهد، خرید و تجهیز کالاها و خدمات، تسجیل کالاها و خدمات تحصیل شده، تهیه درخواست‌های مربوط به وجوه، تهیه گزارش‌های پیشرفت کار، تنظیم شاخص‌های عملکرد و نگهداری حساب‌ها.

- در ارتباط با اجرای سیاست‌ها: بازبینی مستمر اجرای برنامه‌ها (شامل تنظیم شاخص‌های عملکرد)، تشخیص مشکلات و ارائه و به‌کارگیری راه‌حل‌های مناسب، تخصیص مجدد منابع بین برنامه‌ها.

برای اطمینان از اجرای مؤثر بودجه، اجازه خرج باید به موقع به دستگاه‌های اجرایی ذی‌ربط داده شود و اعتبارات هماهنگ با زمان تصویب بودجه اعطا گردد. همچنین به منظور مدیریت نقدینگی، اعطای اعتبارات باید به شکلی منظم انجام گیرد. البته باید توجه داشت که مدیریت نقدینگی به معنی "بودجه‌ریزی نقدی" و یا "سه‌میه‌بندی نقدی" نیست.

در بعضی از کشورها به دلیل مشکلات مالی و بودجه متورم و بیشتر از واقع، وجوه نقدی به صورت روزانه و سه‌میه‌بندی شده در اختیار دستگاه‌های اجرایی قرار می‌گیرد. در جایی که خزانه‌داری متمرکز وجود دارد، روش فوق به صورت انتخاب موردی دستگاه‌هایی که وجوه باید به آنها انتقال یابد و یا انتخاب موردی حواله‌های خاص صورت می‌گیرد. در برخی دیگر از کشورها انتخاب مزبور توسط کمیته‌ای متشکل از رییس خزانه، وزیر دارایی و نخست وزیر انجام می‌شود. روزانه کردن اجرای

بودجه به روش فوق، قراردادهای غیررسمی بودجه‌ریزی بین دستگاه‌های مرکزی و دستگاه‌های اجرایی بخشی و همچنین تعهدات سیاستی مذکور در بودجه را نقض می‌کند.

در روش سهمیه‌بندی نقدی، وجوه غالباً بنا بر اضطرار و زمینه‌های سیاسی اختصاص می‌یابند، که این امر مغایر اولویت‌های تعیین شده در بودجه می‌باشد. بودجه حاصل از این تصمیمات روزانه به طبع مغایر بودجه مصوب مجلس می‌باشد. علاوه بر این، سهمیه‌بندی نقدی نمی‌تواند مشکلی که به خاطر آن به کار گرفته شده است را حل کند، زیرا دستگاه‌های اجرایی می‌توانند ایجاد تعهدات براساس بودجه مصوب را ادامه دهند. در نتیجه به‌رغم هماهنگی با بودجه مصوب، پرداخت‌های معوق ایجاد خواهد شد. وضعیت فوق در بسیاری از کشورهای آسیای مرکزی و کشورهای در حال گذار (مانند چین و اوکراین) وجود داشته است.

برای تخصیص اعتبارات، بسیاری از کشورها بودجه را به چهار بخش تقسیم می‌کنند، یا هر ماهه یک دوازدهم بودجه را تخصیص می‌دهند و یا اینکه "برنامه اجرای بودجه" را تدوین می‌نمایند. هر کدام از روش‌های فوق که انتخاب شود، نظام تخصیص اعتبارات باید به نحوی باشد که موجب اجرای مؤثر بودجه شود و از ایجاد پرداخت‌های معوق جلوگیری نماید. بنابراین، نکات زیر باید مورد نظر قرار گیرد:

- برای تهیه برنامه‌های اجرایی، دستگاه‌های اجرایی باید قبلاً از میزان وجوهی که به آنها اختصاص خواهد یافت آگاه باشند.
- اعتبارات باید به موقع و بدون تأخیر اختصاص یابد. در صورت وجود مشکلات نقدینگی، برنامه تخصیص اعتبارات باید مورد تجدیدنظر قرار گیرد. البته

به جای تجدیدنظر غیرشفاف از طریق به تأخیر انداختن تخصیص اعتبارات، تجدیدنظر فوق‌الذکر باید با هماهنگی دستگاه‌های اجرایی انجام شود.

- به دستگاه‌های اجرایی که در مناطق دور دست قرار دارند باید توجه خاص شود، بدین‌منظور برنامه‌ریزی مناسب برای تخصیص اعتبارات و هماهنگی لازم در درون وزارت دارایی و همچنین هماهنگی بین دستگاه‌های اجرایی مرکزی و دفاتر استانی باید به‌عمل آید.

- تنظیم و کنترل جریان نقدی بدون تنظیم تعهدات موجب بروز پرداخت‌های معوق می‌شود. در بسیاری موارد، وقتی حدود وجوه نقدی ماهانه تعیین می‌شود، مشخص نیست که دستگاه‌های اجرایی مجاز به ایجاد تعهدات در سقف بودجه مصوب هستند و یا در سقف وجوه نقدی ماهانه.

- نیازهای مالی تعهدات موجود باید در نظر گرفته شود.

- تعدیل تعهدات نیاز به زمان دارد. برقراری سقف‌های ماهانه بیشتر نوعی تنظیم وجوه نقدی از طریق شناور کردن است تا تنظیم تعهدات، زیرا حتی برای کالاها و خدمات، فرصت یک ماه برای تعدیل تعهدات خیلی کوتاه می‌باشد. در شرایط اضطراری (مانند بروز بحران‌های اقتصادی) و یا زمانی که مبالغ تعیین شده در بودجه مصوب کافی نیست، سقف‌های ماهانه نقدی نسبت به سهمیه بندی روزانه ترجیح دارد. اگر هیچ اقدامی در ارتباط با ریشه اصلی مسائل انجام نگیرد، هر دو روش فوق‌الذکر منجر به پرداخت‌های معوق خواهد شد.

- توزیع سالانه اعتبارات سرمایه‌گذاری از حالت باثباتی برخوردار نمی‌باشد و بستگی به عوامل متعددی مانند برنامه زمانی پرداخت‌های قراردادی یا پیشرفت فیزیکی عملیات دارد.

در بعضی کشورها، در ابتدای مرحله اجرای بودجه برای دادن اجازه اجرای بودجه به دولت، اعتبارات به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ می‌گردد. مناسب بودن این روش تردیدآمیز است. زیرا ابلاغیه‌های مزبور ارتباطی با تصمیمات مربوط به میزان تخصیص اعتبار ندارند و فقط نوعی تخصیص منابعی است که قبلاً در مورد آنها اتخاذ تصمیم شده است. در هر حال، روش‌های تشریفاتی فوق حالتی رسمی داشته و عامل تأخیر در تخصیص نهایی اعتبارات به‌شمار نمی‌رود.

در مواردی که روش تقدیم حساب‌ها تعهدی می‌باشد و در نتیجه ملاحظات مربوط به استهلاک باید مورد توجه قرار گیرد، کنترل وجوه نقدی از طریق تخصیص اعتبارات مؤثر نخواهد بود. در این موارد برای تخصیص اعتبارات هزینه‌های عملیاتی باید استهلاک را نیز در نظر گرفت. اگر دستگاه‌های اجرایی مجاز شوند تا در سقف تعیین شده اعتبارات پرداخت‌های خود را انجام دهند، کل پرداخت‌های نقدی از منابع نقدی تجاوز خواهد کرد. بنابراین، سازوکار خاص برای کنترل وجوه نقدی باید در نظر گرفته شود. در کشور زلاندنو، هم خزانه و هم حسابرس کل، کنترل خارجی بر جریان نقدی را به‌عمل می‌آورند، که این کنترل شامل یک برنامه وجوه نقدی است که مورد توافق خزانه و دستگاه‌های اجرایی قرار گرفته و گزارشات ماهانه درخصوص نحوه استفاده از اعتبارات توسط دستگاه‌های اجرایی تهیه می‌شود و در اختیار خزانه و دفتر

حسابرسی قرار می‌گیرد. اگر تقویم حساب‌ها فقط به صورت تعهدی انجام گیرد، تهیه برنامه‌های وجوه نقدی و کنترل تخصیص این وجوه نیاز به نظام حسابداری مسنجمی دارد، دستگاه‌های اجرایی مرکزی (وزارت دارایی) نیز باید از ظرفیت فنی کافی برای تشخیص اثر استهلاک در تخصیص اعتبارات برخوردار باشد.

۲-۱-۶. کنترل سقف اعتبارات

عمده‌ترین کنترل‌هایی که می‌توان در خصوص رعایت سقف اعتبارات به عمل آورد عبارتند از:

- در مرحله تعهد (کنترل مالی) - لازم است کنترل شود که: (۱) پیشنهاد خرج پول به تأیید فرد معتبری رسیده است، (۲) اعتبار به موضوع تعیین شده در بودجه اختصاص یافته و وجوه کافی در طبقه‌بندی مورد نظر وجود دارد، و (۳) هزینه از محل ردیف صحیحی پیشنهاد شده است.
- در مرحله تحویل کالاها و خدمات (تسجیل) - مدارک مستندی که نشان دهد کالاها دریافت شده و یا خدمات انجام گرفته است باید ارائه شود.
- قبل از اینکه پرداخت انجام شود (کنترل حسابداری) - لازم است تأیید شود که: (۱) تعهد معتبری وجود دارد، (۲) فرد متخصصی تأکید کرده باشد که کالاها دریافت شده یا خدمات انجام گرفته، (۳) حواله‌ها و سایر مدارک مربوط به درخواست پرداخت صحیح و مناسب پرداخت می‌باشد، و (۴) پرداخت کننده اعتبار به درستی مشخص شده باشد.

• پس از اینکه پرداخت نهایی انجام شد (حسابرسی) - لازم است هزینه‌های انجام شده مورد بررسی قرار گیرد و هرگونه تخلف گزارش شود.

معمولاً در هر سازمانی وظایف مربوط به حسابرسی هزینه‌ها، تأیید قراردادها و انجام سفارشات، تأیید دریافت کالاها و ارائه خدمات و دستور پرداخت، به نوعی تفکیک می‌شود، اگر چه بعضی از این وظایف می‌تواند توسط یک فرد انجام گیرد. البته در غالب موارد وظیفه انجام پرداخت و کنترل پرداخت‌ها توسط یک فرد انجام نمی‌گیرد.

در دولت، تفکیک وظایف فوق ممکن است مبنای تفکیک مسئولیت‌ها بین دستگاه‌های اجرایی بخشی و دستگاه‌های اجرایی مرکزی (وزارت دارایی، خزانه‌داری، ذیحسابی) باشد. در هر حال کنترل‌ها می‌تواند به صورت داخلی توسط وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی بخشی و یا دستگاه‌های اجرایی مرکزی به عمل آید.

۲-۱-۷. کنترل‌های پرداخت و حسابداری

مقررات مربوط به فرآیند پرداخت و کنترل حسابداری در کشورهای مختلف متفاوت است. در بسیاری از کشورها، خزانه‌داری مسئول انجام کنترل‌های حسابداری و پرداخت‌ها است. واحد مزبور مسئولیت مدیریت نقدی را نیز بر عهده دارد.

در شماری دیگر از کشورها فرآیند پرداخت در وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی صورت می‌گیرد، در حالی که مسئولیت کنترل‌های نقدی و حساب‌های بانکی با خزانه‌داری است که وظیفه مدیریت نقدینگی را نیز بر عهده دارد.

بسیاری از نظام‌های کنترل‌های بودجه‌ای و حسابداری به منظور رعایت سقف‌های هزینه‌ای بر کنترل حسابداری متمرکز شده‌اند. این روش مناسب نیست، کنترل‌های حسابداری می‌تواند از آثار مخرب استفاده نامناسب از تخصیص اعتبارت جلوگیری کند، زیرا تعهدات از سرچشمه ایجاد می‌شوند.

نظام‌های دارای کنترل‌های مرکزی حسابداری و پرداخت تضمین می‌کند که حسابداری توسط حسابداران متخصص انجام می‌شود و این امکان را در اختیار دستگاه‌های اجرایی می‌گذارد که بتوانند ناظر مستندسازی مناسب پرداخت‌های خود و هزینه شدن اعتبارات در جای اصلی خود باشند.

در بسیاری از کشورها، از جمله کشورهای در حال گذار، دستگاه‌های اجرایی حساب‌های خود را نزد بانک‌های تجاری نگهداری می‌کنند و در زمان پرداخت به طور مستقیم با بانک‌های خود در تماس هستند. مزیت این روش این است که از ایجاد تأخیر در پرداخت‌ها، که در سایر کشورها به دلیل وجود کنترل‌های خارجی وجود دارد، جلوگیری می‌کند. با این وجود، روش فوق ممکن است مانع از انضباط مالی شود زیرا بانک‌های تجاری ممکن است امکان استفاده بیشتر از موجودی را به دستگاه‌های اجرایی بدهند. در نتیجه وزارت دارایی قادر به تنظیم داد و ستدهای پرداخت نمی‌باشد و حساب‌های دستگاه‌های اجرایی در بانک‌ها با تراز منفی مواجه می‌گردد. راه‌حلی که در این زمینه وجود دارد، کنترل‌های خارجی بین دستگاه‌های اجرایی و بانک‌های تجاری یا به کارگیری نظام مرکزی پرداخت است.

در کشورهایی که مدیریت مالی ضعیفی دارند و با انباشت بدهی‌های معوق روبرو می‌باشند، وجود کنترل‌های حسابداری متمرکز اختلال در اجرای بودجه را افزایش می‌دهد. مقامات خزانه‌داری نیز فرصت‌های بیشتری در مقایسه با دستگاه‌های اجرایی برای بحث و مذاکره درخصوص اسناد پرداخت دارند. بدین ترتیب اولویت‌بندی عرضه‌کنندگان جایگزین اولویت‌بندی برنامه‌ها می‌شود.

وقتی پرداخت‌ها تحت نظارت و کنترل دستگاه‌های اجرایی مرکزی (وزارت دارایی، خزانه) انجام می‌گیرد، استقرار دفاتر حسابداری در دستگاه‌های اجرایی نسبت به استقرار آنها در خزانه‌داری ترجیح دارد. این روش تأخیر در بررسی اسناد و درخواست پرداخت و همچنین خطر اختلال در اجرای بودجه را کاهش می‌دهد.

یک نظام گردش حساب‌ها یا سقف‌های نقدی، که در آن وجوه در مقاطع زمانی مختلف با ارائه صورتحساب یا مدارک مربوط به پرداخت‌های انجام شده در دوره قبل تخصیص می‌یابد، می‌تواند پاسخگوی نیاز کنترل حسابداری و حتی گزارش‌دهی باشد. در بعضی کشورها از این نظام در سطح ملی استفاده می‌شود. البته این روش ممکن است از نظر مدیریت نقدی مناسب نباشد، لیکن در کشورهای در حال توسعه که زیربنای ضعیفی دارند، سازوکارهای حساب‌های گردش در مناطق و نواحی دوردست مورد نیاز می‌باشد. این روش همچنین مورد نظر سازمان‌های مالی بین‌المللی، برای مدیریت پروژه‌هایی که تأمین مالی می‌کنند می‌باشد.

نظام‌های کنترل و پرداخت بسیاری از کشورها نیاز به اصلاح دارد. نظام‌های متمرکز پرداخت باید به سمت در برگرفتن دستگاه‌های اجرایی بخشی و انعطاف بیشتر بروند. نظام‌های غیرمتمرکز نیز باید اصول کنترل، حسابداری، مدیریت وجوه نقدی و

حسابرسی تفصیلی را بپذیرند. نظارت بر مقررات بانکداری توسط دستگاه‌های مرکزی باید تقویت شود. البته ذکر این نکته ضروری است که اصلاحات تند و شدید مانند متمرکز کردن یک نظام غیرمتمرکز و برعکس، باید با احتیاط کامل انجام شود.

اگر روش‌های کنترل مقدماتی وجود ندارد و مقررات سازمانی کاملاً پراکنده هستند، ایجاد یک نظام متمرکز مؤثرترین راه برای کنترل وجوه نقدی است. در سایر موارد، فرصت متمرکز کردن کنترل‌های حسابداری و فرآیند پرداخت باید در ارتباط با اهداف مربوطه مورد بررسی قرار گیرد. تمرکز عملیات مربوط به وجوه نقدی، کنترل مرکزی حساب‌های بانکی دولت و ایجاد یک نظام گزارش‌دهی کارآمد باید دنبال شود. در عین حال هیچ‌گونه نیازی به ارسال حواله‌ها و درخواست‌ها به یک دفتر مرکزی، که در واقع لوث کردن مسئولیت‌های دستگاه‌های اجرایی است، نمی‌باشد.

اگر هدف اصلی کاهش فساد و حذف پرداخت‌های معوق است، تحقق این هدف از طریق متمرکز کردن پرداخت‌ها با ابهام روبه‌رو است و خطر بدتر شدن وضعیت فعلی وجود دارد. کنترل مرکزی حواله‌ها و درخواست‌ها از تعهدات اضافه جلوگیری نمی‌کند، بلکه ممکن است بهانه‌ای برای گرایش به سوی روش‌های غیرمتعارف گردد، که این پدیده در کشورهای در حال توسعه با نظام‌های کنترل شدید مرکزی رواج دارد.

تجربه کشورهای در حال توسعه‌ای که قبلاً نظام پرداخت متمرکز داشته‌اند و اخیراً از نظام غیرمتمرکز استفاده می‌کنند، موفقیت‌آمیز نبوده است. حسابداران متبحر نادر هستند. به دلیل کمبود دانش فنی جدید، عدم تمرکز ممکن است به بروز

مشکلاتی در زمینه کنترل بودجه و مدیریت وجوه نقدی منجر گردد. عدم تمرکز بدون پیش‌بینی ابزارها و روش‌های جدید مورد نیاز آن، ممکن است منجر به تغییرات مهمی در نظام پرداخت، ایجاد بی‌نظمی و سست شدن محدودیت‌های مالی شود.

برای غیرمتمرکز ساختن کنترل‌های حسابداری و فرآیند پرداخت به نحوی مطلوب، ابتدا مجموعه اقدامات و اصلاحات زیر باید به عمل آید:

(۱) اصلاح روش‌های حسابداری و گزارش دهی، (۲) آموزش حسابداران، (۳) بهبود نظام حسابرسی، و (۴) انتخاب ابزارهایی برای حفظ تمرکز وجوه نقدی. منطقه‌ای کردن دفاتر حسابداری درون دستگاه‌های اجرایی باید قبل از اجرای عدم تمرکز بیشتر انجام گیرد.

در شماری از کشورها، کنترل تعهدات (کنترل مالی) توسط دستگاه‌های اجرایی مرکزی (مانند وزارت دارایی) انجام می‌گیرد. هدف از این کنترل‌ها تسهیل مدیریت وجوه نقدی و نظارت بر اجرای بودجه توسط وزارت دارایی است، ولی در عمل منجر به دخالت وزارت دارایی در مدیریت روزانه دستگاه‌های اجرایی می‌شود و ممکن است اجرای بودجه را با تأخیر مواجه سازد. کنترل‌های از پیش تعهدات مگر در مورد پروژه‌های با حجم شایان توجه با تعهدات چندساله نباید اعمال شود.

در سایر کشورها کنترل تعهدات معمولاً داخلی است. دستگاه‌های اجرایی باید تعهدات را ثبت کنند. در عمل، یا تعهدات ثبت شده به طور منظم نگهداری نمی‌شود و یا اینکه اطلاعات مربوط به تعهدات وجود دارد لیکن متمرکز نیست و بنابراین وزارت

دارایی قادر به کنترل اجرای بودجه نمی‌باشد. غیرمتمرکز کردن تعهدات در چنین شرایطی مسئولیت‌های مورد نیاز برای اجرا را به دستگاه‌های اجرایی می‌دهد، که البته این امر به یک نظام کنترلی مؤثر بودجه نیاز دارد.

دستگاه‌های اجرایی در بیشتر کشورها عمل تسجیل را انجام می‌دهد. به مشارکت وزارت دارایی در این فعالیت هیچ نیازی نیست، ولی گزارش‌دهی در این مرحله، به خصوص برای برآورد میزان دقیق پرداخت‌های معوق، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

منافع حاصل از کنترل‌های از قبل و کنترل‌های بعد از عملیات در کشورهای در حال توسعه کمتر وجود دارد، زیرا کنترل‌های از قبل معمولاً به دلیل روش‌های بوروکراتیک کارایی مدیریت را کاهش می‌دهد و از طرف دیگر، احتمال ایجاد فساد افزایش می‌یابد.

مهمترین مشکل کنترل‌های خارجی از پیش تعیین شده مؤثر بودن آنها است. کنترل تعهدات پرسنلی و سرمایه‌گذاری به ابزار مشخصی نیاز دارد، که در زیر به آنها اشاره می‌شود. تعهدات مربوط به یارانه‌ها و پرداخت‌های انتقالی مربوط به تصمیمات سیاستی هستند. حتی برای کالاها و خدمات، کنترل‌های خارجی بودجه غیرمؤثر هستند.

در بسیاری از کشورهای آسیایی، وزارت دارایی برای کنترل اجرایی برای هر دستگاه اجرایی یک مشاور مالی تعیین می‌کند. از مشاور مالی مزبور، که نقش وی و نحوه گزارش او در کشورهای مختلف متفاوت می‌باشد، انتظار می‌رود مشکلات اجرایی

بودجه را به سرعت تشخیص دهد. لکن، در مواردی که مشاوران مالی به نیابت وزارت دارایی بودجه بخشی تهیه می‌کنند و یا کنترل‌های شدید بر فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی اعمال می‌نمایند، نظام مالی را با مشکل مواجه می‌سازند.

در بعضی از کشورها، مسئولین حسابداری یا کنترل‌های مالی هم به وزارت دارایی و هم به رؤسای دستگاه‌های اجرایی ذی‌ربط گزارش می‌دهند. این نظام مسئولیت دوگانه ممکن است موجب بروز مشکلاتی شود، زیرا مقررات خاصی برای حسابداری مشخص نکرده، و مسئولین کنترل را به امور متضاد ارجاع می‌دهد. مزیت این روش هم این است که موجب همکاری وزارت دارایی و دستگاه‌های اجرایی و تهیه گزارش‌های مناسب در زمینه اجرای بودجه می‌شود.

اگر وجود کنترل‌های خارجی ضروری باشد، باید در زمینه‌های اصلی متمرکز شوند. باید به مواردی چون کنترل رعایت سقف اعتبارات محدود شوند و در سیاست‌های بودجه‌ای بخش و روش‌های اجرای برنامه‌های دستگاه که در بودجه به تصویب رسیده است مداخله ننمایند. مسئولیت‌های مشاور مالی، ذی‌حساب مالی و خزانه‌داری نیز باید در چارچوب همین خطوط تعریف شود.

در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، وزارت برنامه‌ریزی در شروع اجرای بودجه و قبل از آغاز عملیات پروژه‌های جدید کنترل‌هایی را در مورد آنها به عمل می‌آورند. در برخی از کشورهای آسیایی، این امر دارای مزیت محدود کردن کنترل بر ردیف‌های هزینه‌های عمرانی است، اما در سایر کشورها این کنترل‌ها علاوه بر کنترل‌های عادی وزارت دارایی اعمال می‌شود. برای مقاوم‌سازی نظام برنامه‌ریزی

پروژه باید: (۱) در مورد پروژه‌های جدید هنگام تهیه بودجه تصمیم‌گیری شود. (۲) در نظام کنترل خارجی وحدت ایجاد شود و کنترل‌های خارجی محدود به کنترل‌های مالی گردد.

به طور کلی عدم تمرکز بیشتر در مدیریت بودجه برای اکثر کشورهای در حال توسعه توصیه می‌شود، لیکن ذکر این نکته ضروری است که ابزار مربوط به افزایش مسئولیت‌ها و اختیارات مدیریت دستگاه‌های اجرایی باید با ابزارهایی برای تقویت نظام گزارش‌دهی و حسابرسی همراه گردد.

۲-۱-۸. تنظیم تعهدات

تنظیم و تقویت تعهدات چند ساله به ویژه در مواردی که بودجه عمرانی قابل ملاحظه است، ضروری می‌باشد. برای کشورهایی که سرمایه‌گذاری خود را از طریق منابع داخلی تأمین می‌کنند، تعهدات مازاد بر امکانات غالباً به دلیل برآورد نامناسب تعهدات چندساله در بودجه ایجاد می‌شود. ابزار برنامه‌ریزی چند ساله، مانند برنامه‌های پنج‌ساله، اگرچه به این امر کمک می‌کند، لکن برای هدف موردنظر چارچوب کاملی برای اداره تعهدات چندساله نمی‌باشد. چارچوب مناسب در این زمینه برنامه‌های هزینه چند ساله است. در این برنامه‌ها فعالیت‌هایی که در قالب تعهدات چند ساله به اجرا در خواهند آمد به تفصیل مشخص می‌شوند.

برای تنظیم و کنترل مناسب این تعهدات چندساله، سقفی برای تعهدات آینده باید گذاشته شود. این امر می‌تواند به شکل مجاز شمردن تعهدات منظور شده در

بودجه، تخصیص چندساله تعهدات و یا در چارچوب یک برنامه‌ریزی جامع تعهدات چندساله انجام گیرد. تعهدات تا سقف‌های تعیین شده انجام می‌شوند و گزارش‌های ذی‌ربط باید مشابه تخصیص‌های سالانه ارائه گردد.

در کشورهایی که اتکایی به کمک‌های خارجی ندارند با مازاد تعهدات سرمایه‌گذاری مواجهند و در عین حال نظامی برای کنترل داخلی تعهدات در آنها وجود ندارد، کنترل خارجی تعهدات چندساله نیز امکان‌پذیر نمی‌باشد. در این گونه موارد قبل از ایجاد هرگونه تعهد سرمایه‌گذاری با حجم زیاد، دستگاه‌های اجرایی باید پیشنهاد خود را به وزارت دارایی ارائه نمایند. این روش‌ها در مقایسه با کنترل‌هایی که بر مبنای مجوزهای عادی انجام می‌گیرد دارای این اشکال است که فرقی بین کنترل مالی و کنترل‌های سیاستی قائل نمی‌شود.

۲-۱-۹. اصول مدیریت تخصیص بودجه

الف) سالانه بودن تخصیص بودجه

سالانه بودن تخصیص یکی از اصول کلاسیک بودجه است. در پایان سال مالی بودجه‌های تخصیص یافته ولی مصرف نشده منتفی می‌شوند. این نظام می‌تواند عوارض منفی بسیاری داشته باشد. به همین دلیل در سال‌های اخیر روش‌هایی مانند وجوه گردشی و وجوه فرابودجه‌ای برای انعطاف‌پذیر کردن بودجه به کار گرفته شده است.

متمرکز شدن پرداخت‌ها در پایان سال مالی می‌تواند نتیجه برنامه‌ریزی محتاطانه تعهدات باشد. علاوه بر این اصل سالانه بودن ممکن است منجر به تعجیل

برای انجام مخارج در پایان سال مالی گردد که در اصطلاح به "جنون ولخرجی"^۱ موسوم است. دستگاه‌های اجرایی برای این که بتوانند حداقل همان مبلغ را در سال آینده دریافت دارند، سعی می‌کنند مخارج برنامه‌ریزی نشده را به هر طریق ممکن انجام دهند.

تمرکز بخش قابل ملاحظه‌ای از بودجه در پایان سال ممکن است به دلیل صرفه‌جویی دستگاه اجرایی در مصرف اعتبارات برای مقابله با کاهش تخصیص ناگهانی در طی سال مالی باشد. در چنین مواردی، اجازه خرج وجوه مصرف نشده در یک‌سال برای سال بعد ممکن است لازم نباشد. از طرف دیگر چنانچه تمرکز اعتبارات در پایان سال به دلیل ضعف در تهیه و تنظیم بودجه و قبول پیشنهادات بیش از نیاز دستگاه‌های اجرایی باشد، اعتبارت مزبور در امور بدون اولویت به مصرف خواهد رسید. راه حل مناسب در این‌گونه موارد، بهبود روش تهیه و تنظیم بودجه است. در هر حال، فراهم آوردن امکان استفاده از اعتبارات مصرف نشده در سال مالی در سال بعد، از خرج بی‌محابا و بدون مطالعه اعتبارات در پایان سال جلوگیری می‌کند.

معمولاً وزارت دارایی یا دستگاه مسئول بودجه‌ریزی در انتقال بخشی از اعتبارات به سال بعد، نگران عدم رعایت اصل سالانه بودن بودجه و یا برهم خوردن تراز بودجه سال بعد است. در حالی که، تراز بودجه سال بعد نیز از طریق انتقال وجوه کم و بیش معادلی به سال بعد از آن برقرار خواهد گردید. علاوه بر این، اصولی را می‌توان متناسب با شرایط هر کشور برای انتقال اعتبارات مصرف نشده به سال بعد مشخص کرد.

در بعضی از کشورهای توسعه یافته (مانند استرالیا)، اخیراً با قبول انتقال ده درصد از هزینه‌های جاری به سال بعد، اصل سالانه بودن بودجه برهم خورده است. در

1. Squander Mania

بسیاری از کشورها نیز انتقال هزینه‌های سرمایه‌ای مجاز شمرده شده و یا اینکه مشروط به تأیید وزارت دارایی گردیده است.

در ارتباط با کنترل هزینه و به خصوص چنانچه بودجه بر مبنای فرضیات واقع‌بینانه در مورد درآمدها تنظیم نشده باشد، وجود مجوز انتقال اعتبارات، ممکن است باعث بروز مشکلاتی شود. بنابراین عدم رعایت اصل سالانه بودن بودجه در کشورهای در حال توسعه در صورتی توصیه می‌شود که برآورد درآمدها و هزینه‌ها واقع‌بینانه باشد. روش انتقال اعتبارات نیز باید به صورت تدریجی انجام گیرد تا با هدف کنترل هزینه مغایرتی نداشته باشد. همچنین استفاده از روش مزبور باید مورد تأیید وزارت دارایی باشد. برای مرحله اول، بهتر است مجوز انتقال سالانه اعتبارات فقط در مورد اعتبارات سرمایه‌گذاری انجام شود. همزمان با این اقدام، روش‌هایی نیز برای پرداخت اسناد و حواله‌هایی که طی سال مالی قبل تعهد شده است ولی به دلیل مختلف پرداخت نشده است، اتخاذ گردد.

ب) انعطاف‌پذیری اعتبارات بودجه

انتقال و جابه‌جایی اعتبار ردیف‌های بودجه در بعضی موارد در محدوده خاصی توسط دستگاه‌های اجرایی ذی‌ربط مجاز است و در مواردی نیز با تأیید وزارت دارایی مجاز می‌باشد. در موارد نادری نیز جابه‌جایی اعتبارات به‌طور کلی ممنوع است. معمولاً کنترل جابه‌جایی اعتبارات یکی از مهمترین فعالیت‌های دفاتر بودجه طی اجرای بودجه می‌باشد. این روش زمان قابل ملاحظه‌ای را به خود اختصاص می‌دهد و بخش زیادی از توان اجرایی دولت صرف آن می‌گردد.

دستگاه‌های اجرایی در اجرای بودجه باید از انعطاف برخوردار باشند. یک پروژه سرمایه‌گذاری ممکن است به دلیل فنی با تأخیر روبه‌رو شود، در حالی که در اجرای

پروژه دیگر تسریع گردد. تعیین ترکیب دقیق داده‌های یک برنامه به سادگی امکان‌پذیر نیست. در بسیاری از کشورهای عضو *OECD* دستگاه‌های اجرایی در تعیین بهترین ترکیب داده‌ها برای اجرای برنامه‌های خود و دستیابی به نتایج آزاد هستند.

به منظور افزایش کارایی، دستگاه‌های اجرایی در تخصیص منابع در بخش خود باید تا حدودی از انعطاف برخوردار شوند. البته این آزادی و انعطاف نباید انضباط مالی یا اولویت‌های تعیین شده در بودجه را خدشه دار کند.

در ارتباط با جابه‌جایی بین اعتبارات اقلام مربوط به یک برنامه خاص، به کار بردن روشی که در کشورهای عضو *OECD* در انعطاف‌پذیری تخصیص منابع وجود دارد، مشکل است. بنابراین، براساس ظرفیت‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی برای کنترل برنامه‌های ذی‌ربط و ماهیت مشکلاتی که در اجرای بودجه دارند، باید سطح انعطاف‌پذیری تخصیص اعتبارات کنترل شود. معمولاً، جابه‌جایی بین هزینه‌های پرسنلی و سایر مواد هزینه در بسیاری از کشورهای در حال توسعه باید تحت مقررات خاصی انجام گیرد. در بعضی از کشورها انتقال اعتبارات از سایر اقلام طبقه‌بندی اقتصادی به هزینه‌های پرسنلی ممنوع است، در حالی که در شماری دیگر از کشورها انتقال از هزینه پرسنلی به سایر اقلام هزینه‌ها ممنوع می‌باشد. در حالت اول، مقررات ناظر بر محدود کردن هزینه‌های پرسنلی است، در حالی که در حالت دوم هدف حمایت از هزینه‌های پرسنلی است. محدود کردن انتقال به هزینه‌های پرسنلی این حسن را دارد که به طور شفاف و به موقع علامت مناسب را به دستگاه اجرایی می‌دهد.

در برخی کشورها ممکن است داشتن مقرراتی برای حمایت از اقلام غیرحقوق و دستمزد، که بدهی‌های معوقی در مورد آنها وجود دارد (مانند هزینه سوخت)، و یا

۱. سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه.

محدود کردن بعضی از اقلام هزینه (مانند هزینه مأموریت‌های خارج از کشور) مناسب باشد. در این‌گونه موارد باید توجه شود که این مقررات همیشگی نبوده و در دوره‌های زمانی خاص باید به‌کار برده شوند.

طی دوران اجرای بودجه، ممکن است مشکلات خاصی بروز کند (به‌خصوص در ارتباط با پروژه‌های سرمایه‌گذاری) در این موارد، باید سیاست‌های مناسبی اتخاذ شود. منابع بودجه باید از پروژه‌هایی که با مشکل روبه‌رو شده‌اند به سایر پروژه‌ها انتقال یابد، تا هدف‌ها و سیاست‌های تعیین شده با عدم تحقق مواجه نگردد. در بعضی از کشورها انعطاف‌پذیری و جابه‌جایی اعتبارات بودجه توسط وزارت برنامه‌ریزی در سطح پروژه کنترل می‌شود و این کنترل‌ها در سطحی وسیع و تفصیلی انجام می‌گردد.

جابه‌جایی اعتبارات بین برنامه‌ها باید به نحوی انجام گیرد که تحقق هدف‌های تعیین شده در بودجه با مشکل مواجه نشود. به طور مثال به وزارت آموزش و پرورش نباید اجازه داده شود که اعتبارات از برنامه آموزش ابتدایی به برنامه آموزش عالی انتقال داده شود. جابه‌جایی اعتبارات بین برنامه‌ها یا واحدهای نهادی که باعث خدشه‌دار شدن سیاست‌های مصوب بودجه می‌گردد باید ممنوع شود. انتقال اعتبارات دستگاه اجرایی باید زیر نظر دولت انجام گیرد و پیشنهادات مربوطه با تصویب هیئت دولت قابل اجرا باشد.

۲-۱-۱۰. اصول اصلاح و تجدیدنظر در بودجه

پیش‌بینی دقیق برای اجرای برنامه‌های خاص یا تحول شاخص‌های اقتصادی مانند تورم، نرخ ارز و نرخ بیکاری مشکل است. بعضی از نیازها ممکن است در بودجه

مصوب منظور نشده باشد، و ضرورت آن ضمن اجرای بودجه تشخیص داده شود. برای محدود کردن اثرات این گونه مشکلات، اصول ناظر بر انتقال اعتبارات باید انعطاف‌پذیر باشد. ممکن است لازم باشد که اعتباری تحت عنوان ذخایر اضطراری در بودجه پیش‌بینی شود، که البته مبلغی که در این زمینه پیش‌بینی می‌گردد نباید از یک تا سه درصد کل بودجه بیشتر باشد (زیرا در غیر این صورت مشکل نحوه تخصیص ذخایر نیز مطرح می‌گردد). بنابراین، برای تغییراتی که ترکیب بودجه را بر هم می‌زند یا مواقعی که افزایش کلی سطح هزینه‌ها اجتناب‌ناپذیر است، ممکن است بودجه مورد تجدیدنظر قرار گیرد. سازوکار تجدیدنظر بودجه بستگی به شرایط کشوری دارد که در آن انجام می‌گیرد، که البته اصول آن باید در قوانین اصلی و مادر مربوط به بودجه و امور مالی مشخص شده باشد. بعضی از اصول کلی مربوط به تجدیدنظر در بودجه به شرح زیر می‌باشد:

- با توجه به اینکه بودجه دولت به تصویب مقننه می‌رسد، هرگونه تجدیدنظر در آن نیز باید به موجب قانون باشد.
- به طور کلی، تغییراتی بیش از درصد مشخص در توزیع مصوب اعتبارات، یا تغییراتی که بر حجم کل هزینه‌ها اثر می‌گذارد، باید برای تصویب به مجلس ارائه گردد.
- به منظور فراهم کردن امکان رفع سریع مشکلات توسط دولت، روش‌هایی را می‌توان برای دادن اختیار انجام تغییرات استثنایی در هزینه‌ها به دولت قبل از تصویب مجلس اتخاذ کرد. البته این اختیار باید محدود و کنترل شده باشد و

در زمان کوتاهی پس از آن دولت مکلف به ارائه اصلاحیه بودجه به مجلس گردد.

- برآوردهای جدید و تجدیدنظر شده باید در زمان مشخصی تأیید شود، پیشنهاد‌های دستگاه‌های اجرایی در یک مجموعه مورد بررسی قرار گیرد و تعداد اصلاحیه بودجه طی سال به شدت محدود شود. (ترجیحاً یک بار در سال). در بعضی از کشورها با ارائه پیشنهاد تجدیدنظر از طرف هر یک از دستگاه‌های اجرایی، موضوع برای تصویب به مجلس منعکس می‌گردد، و در نتیجه تعداد زیادی اصلاحی در طی سال به تصویب مجلس می‌رسد. (به‌طور مثال تعداد متوسط اصلاحیه بودجه در کشور سریلانکا ۴۰ مورد می‌باشد). هر چقدر تعداد اصلاحیه بودجه در طی سال بیشتر باشد، کنترل آن نیز با مشکل بیشتری انجام خواهد گردید.

۲-۱-۱۱. مدیریت هزینه‌های پرسنلی

مسائل مربوط به مدیریت پرسنل زمینه‌های مختلفی را در بر می‌گیرد. از یک طرف، تنگناهای مالی و تغییر نقش دولت نظر را به سوی روش‌های کنترل هزینه‌های پرسنلی معطوف کرده است. حجم فزاینده خدمات عمومی یکی از مشکلات اساسی بسیاری از کشورها است. این مورد که در واقع مسئله‌ای سیاستی است، به ابزارهای مناسبی نیز برای بودجه‌ریزی پرسنلی نیاز دارد. از طرف دیگر، نظام‌های مربوط به مدیریت پرسنلی باید با هدف افزایش کارایی در ارائه خدمات دولتی اجرا شوند. بدین منظور مجموعه وسیعی از مسائل چون نحوه جبران و ابزارهایی برای افزایش تحرک

پرسنل مطرح می‌گردند. در روش‌های بودجه‌ریزی پرسنلی مسائل مربوط به عملکرد نیز باید مورد توجه قرار گیرد. البته موازنه بین انضباط مالی و کارایی بستگی به شرایط خاص هر کشور دارد.

در شمار کمی از کشورها (مانند استرالیا و زلاندنو) هزینه‌های پرسنلی با هزینه‌های مربوط به کالاها و خدمات در یک گروه طبقه‌بندی می‌شوند و تخصیص آنها یکجا صورت می‌گیرد. هدف از این روش افزایش کارایی در ارائه خدمات است. امکان استفاده از اعتبارات پرسنلی صرفه‌جویی شده برای سایر مقاصد، برای دستگاه‌ها انگیزه‌ای برای صرفه‌جویی در اعتبارات مزبور ایجاد می‌کند.

قبل از بررسی امکان این روش‌ها در کشورهای در حال توسعه، یا حتی بسیاری از کشورهای صنعتی، توجه به این نکته ضروری است که روش‌های انعطاف‌پذیر بودجه‌بندی پرسنلی فقط بخشی از اصلاحات مدیریت پرسنلی به شمار می‌رود. ابزارهای متعددی برای انعطاف‌پذیر کردن مدیریت پرسنلی و کاهش حجم بخش دولتی وجود دارد که این ابزار را نمی‌توان به صورت انتزاعی و مجرد تعریف کرد و به اجرا درآورد. از جمله این ابزارها می‌توان به روش‌های انعطاف‌پذیر پرسنلی شامل جبران خدمات و استخدام و تحت فشار قراردادن دستگاه‌های اجرایی برای کاهش حجم فعالیت‌های خود از طریق نظام‌های آزمون بازار و پاداش کارایی، اشاره کرد. بهبود عملکرد پرسنل چالش پیچیده‌ای است که شروع آن از جنبه‌های بودجه‌ای لزوماً کارآترین روش نمی‌باشد.

علاوه بر این، استفاده از ابزارهایی برای بهبود عملکرد، مانند استخدام مشاورانی برای اتخاذ سیاست‌های مناسب و یا به پیمان دادن یا انتقال فعالیت‌ها به دستگاه‌های

مستقل یا دولت‌های ناحیه‌ای، لزوماً پاسخگوی مشکلات خاصی که کشورهای در حال توسعه به آنها مواجه هستند نمی‌باشد.

حتی چنانچه یک برنامه اصلاح خدمات عمومی به اجرا در آید، اتخاذ یک روش بودجه‌ریزی پرسنلی، شامل تلفیق هزینه‌های پرسنلی با سایر هزینه‌ها، ممکن است نتایج نامطلوبی داشته باشد. در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، با در نظر گرفتن فشارهای اجتماعی بر دستگاه‌های دولتی، قیومیت، ملاحظات نژادی و یا حداقل سطح پایین دستمزدها، اختصاص یکجا و کلی اعتبارات ممکن است موجب افزایش کنترل نشده‌ای در هزینه‌های پرسنلی در مقایسه با سایر هزینه‌های نگهداری و عملیات گردد. همچنین، تأثیر اختصاص کلی اعتبارات در کاهش نیروی انسانی در کشورهایی که با پرداخت‌ها معوق پرسنلی روبرو هستند با تردید روبه‌رو است. کشورهای اخیر الذکر در حال حاضر با انتخاب بین افزایش بدهی‌های معوق پرسنلی و اخراج پرسنل روبه‌رو هستند. هم سیاست‌گزاران و هم مستخدمین دولت انباشته شدن بدهی‌های معوق را ترجیح می‌دهند. اختصاص یکجا و کلی اعتبارات در چنین شرایطی موجب انتقال پرداخت‌های معوق از هزینه‌های پرسنلی به اقلام هزینه‌ای غیر حقوق و دستمزد خواهد شد.

در کشورهایی که دارای یک نظام توانمند حسابرسی داخلی و خارجی، انضباط مالی ساختاری و نظام انطعاف‌پذیر مدیریت خدمات پرسنلی هستند، مناسبتر این است که به دستگاه‌های اجرایی اجازه دهند خودشان نسبت به سهم هزینه‌های پرسنلی و

غیرپرسنلی تصمیم بگیرند. ولی در کشورهای در حال توسعه توجه بیشتر به مسئله هزینه‌های پرسنلی ضروری است.

بیشتر کشورهای در حال توسعه در مورد بودجه‌بندی هزینه‌های پرسنلی، ردیف خاصی را در چارچوب کلی بودجه دولت در نظر می‌گیرند و برای انتقال بین اعتبارات این ردیف و سایر ردیف‌های هزینه‌ای محدودیت قایل می‌شوند. این اقدام ممکن است کافی نباشد، زیرا، سقف هزینه‌های پرسنلی غالباً به جای یک محدودیت حالت یک کف یا سطح حداقل را دارد و مقررات مربوط به محدود کردن انتقال اعتبارات در عمل موجب عدم امکان استفاده از اعتبارات پرسنلی برای سایر هزینه‌ها می‌گردد. بنابراین، در این نظام تا حدودی انعطاف‌پذیری وجود دارد که در جهت افزایش هزینه‌های پرسنلی می‌باشد. بنابراین لازم است نظام مزبور با نظام دیگری، که به دولت امکان کنترل و تنظیم دقیق‌تر تعهدات قانونی خود را می‌دهد، تکمیل گردد.

بسیاری از کشورهای پیشرفته و در حال توسعه از سیاست برقراری سقف تعداد پرسنل دولتی استفاده می‌کنند. در بعضی از کشورهای پیشرفته نیز سقف‌های پرسنلی چند ساله با برآوردهای مالی مربوطه تهیه می‌شود. سقف‌های پرسنلی مذکور معمولاً برحسب معادل کارمندان تمام وقت بیان می‌شوند و کنترل‌های داخلی و خارجی در مورد آنها به عمل می‌آید.

برای کاهش حجم خدمات دولتی لازم است برنامه‌هایی برای تعیین بخش‌هایی که باید کوچک شوند، تعیین سیاست‌های انگیزشی و برآورد میزان پرداخت‌های زائد،

تهیه گردد. بعد از تهیه برنامه مزبور، سقف تعداد پرسنل هدف سالانه مربوطه به این برنامه پرسنلی می‌باشد.

در بسیاری از کشورها اعتبار مربوط به هزینه‌های پرسنلی کمتر از واقع برآورد می‌شود و بنابراین تحقق ارقام مصوب در ضمن اجرای بودجه بسیار مشکل است (برای مثال اخراج معلمان طی سال آموزشی دارای هزینه‌های غیرمستقیم بر نظام آموزشی است). برقراری سقف تعداد پرسنل در بودجه در واقع در نظر گرفتن تعهدات اضافی هزینه‌های پرسنلی در مرحله تنظیم بودجه می‌باشد.

بعضی از کشورها سقف تعداد پرسنل را برحسب طبقات پرسنلی در نظر می‌گیرند. در شمار کمی از کشورهای در حال توسعه برای هر دستگاه اجرایی دولتی چارچوب سازمانی خاصی شامل تعداد پست‌های سازمانی برحسب وظایف اصلی در نظر گرفته می‌شود. تهیه این چارچوب‌های سازمانی و در مواقع تنگناهای مالی، بی‌فایده است و مدیریت پرسنل را غیرقابل انعطاف می‌سازد. سقف‌های تعداد پرسنل باید در گروه‌های محدودی طبقه‌بندی شود و هدف آن باید به جای مداخله در مدیریت پرسنلی دستگاه‌ها به کنترل هزینه‌های پرسنلی محدود شود. به دستگاه‌های اجرایی باید اختیار کامل در زمینه برقراری سقف تعداد پرسنل برای واحدهای تحت پوشش آنها داده شود. طبعاً میزان تخصیص اعتبار باید با سقف‌های پرسنلی مزبور سازگار باشد. سقف‌های تعداد پرسنل باید در ابتدای فرآیند تهیه بودجه با سقف‌های هزینه‌ای همراه شود و تعدیل‌های مورد لزوم در مراحل بعدی تهیه بودجه به عمل آید.

مدیریت پرسنل مقولات متنوعی را شامل مقررات خدمات دولتی و نظام جبرانی در بر می‌گیرد. بعضی از این موارد دارای تبعات مستقیم بودجه‌ای است که مهمترین آن نظام جبرانی است. مدیریت پرسنلی باید توسط دستگاه اجرایی مناسب و یا سازمان خاص امور خدمات پرسنلی انجام گیرد و هر تصمیمی که تبعات بودجه‌ای داشته باشد باید با وزارت دارایی یا دستگاه مسئول بودجه‌ریزی هماهنگ شود.

۲-۱-۱۲. مدیریت وجوه نقدی و نقش خزانه‌داری

دولت‌ها طالب اجرای کارآمد بودجه و مدیریت مطلوب منابع مالی خود هستند. بدین منظور منابع مورد نیاز در زمان مناسب باید در اختیار دستگاه‌های اجرایی گذاشته شود و میزان استقراض دولت به حداقل کاهش یابد. مدیریتی کارآمد دارایی‌ها و بدهی‌ها نیز در کارایی نظام مالی کاملاً مؤثر می‌باشد.

مدیریت مالی در درون دولت شامل فعالیت‌های متنوعی است: تدوین سیاست مالی، تهیه و تنظیم بودجه، اجرای بودجه، مدیریت عملیات مالی، حسابداری، و حسابرسی و ارزشیابی. در میان این وظایف گسترده مدیریت مالی، وظیفه خزانه‌داری دستیابی به اهداف مشخص فوق‌الذکر است. خزانه‌داری شامل فعالیت‌های زیر می‌گردد:

- مدیریت وجوه نقدی
- مدیریت حساب‌های بانکی دولت
- برنامه‌ریزی مالی و پیش‌بینی جریان‌های نقدی
- مدیریت بدهی بخش عمومی

- اداره کمک‌های بلاعوض خارجی و کمک‌های مالی بین‌المللی
- مدیریت دارایی‌های مالی

تشکیلات سازمانی و توزیع مسئولیت‌ها برای ایفای فعالیت‌های فوق‌تابع شرایط خاص کشورها می‌باشد. در بعضی از کشورها واحد خزانه‌داری منحصر به وظایف مدیریت وجوه نقدی و بدهی‌ها شده است.

در شمار کمی از کشورها، مدیریت بدهی توسط سازمان مستقلی انجام می‌گیرد. در سایر کشورها، واحد خزانه‌داری وظیفه کنترل اجرای بودجه، حسابداری و گزارش عملکرد بودجه را برعهده دارد.

الف) مدیریت وجوه نقدی

اهداف مدیریت وجوه نقدی به شرح زیر می‌باشد:

- کنترل سطح کلی مخارج
- اجرای کارآی بودجه
- به حداقل رساندن هزینه ناشی از استقراض بخش دولتی
- حداکثر کردن بازده سپرده‌ها و سرمایه‌گذاری‌های بخش دولتی

کنترل وجوه نقدی عاملی کلیدی در مدیریت اقتصاد کلان و بودجه می‌باشد، که البته باید با نظام مدیریت تعهدات تکمیل شود. برای اجرای کارآی بودجه، باید تلاش گردد که تعهدات براساس شرایط مندرج در قراردادهای پرداخت شود، درآمدها به موقع

گردآوری شود، هزینه انجام دادوستدها به حداقل برسد، استقراض با حداقل نرخ سود انجام گیرد، درآمد اضافی از طریق سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار درآمدزا به عمل آید.

در کشورهای در حال توسعه، دولت‌ها غالباً به مسائل مربوط به مدیریت وجوه نقدی توجهی نمی‌کنند. روش‌های اجرای بودجه و مدیریت وجوه نقدی معطوف به مسائل مربوط به تمکین از قوانین و مقررات می‌گردد، در حالی که نیازهای روزانه وجوه نقدی با هزینه‌ای کم از طریق بانک مرکزی تأمین می‌شود. دستگاه‌های اجرایی توجهی به هزینه‌های استقراض ندارند، زیرا هزینه آنها در بودجه مصوب منظور شده است.

کنترل تسهیلات اعطایی بانک مرکزی به دولت یکی از هدف‌های کلیدی اقتصاد کلان است. همچنین، تفکیک و جداسازی فعالیت‌های بانک مرکزی از بودجه دولت در مدیریت وجوه نقدی باید مورد توجه لازم قرار گیرد. ملاحظات مربوط به عملکرد نیز تأثیر شایان توجهی بر مدیریت وجوه نقدی دارد و بعضی از کشورها اصلاحاتی را در زمینه مسئول کردن بیشتر دستگاه‌ها اجرایی در مورد وجوه نقدی و در عین حال در نظر گرفتن ابزارهایی برای برقراری انضباط مالی به عمل آورده‌اند.

فاصله بین زمان دریافت وجوه نقدی و زمانی که وجوه مزبور آماده اجرای برنامه‌های هزینه می‌شود باید به حداقل ممکن کاهش یابد. درآمدهای گردآوری شده باید پردازش شده و آماده استفاده گردد. چنانچه گردآوری مالیات‌ها توسط دفاتر مالیاتی (یا خزانه) انجام می‌گیرد، تشکیلات سازمانی آنها باید مورد بررسی قرار گرفته و با تسهیلات جدید مجهز شوند.

گردآوری درآمدها توسط بانک‌های تجاری معمولاً با کارایی بیشتری نسبت به دفاتر مالیاتی انجام می‌گیرد، و این دفاتر باید بیشتر در زمینه شناسایی مؤدیان مالیاتی متمرکز شوند. در مواردی که درآمدها توسط بانک‌های تجاری گردآوری می‌شود باید پیش‌بینی‌های لازم برای انتقال سریع منابع وصول شده به حساب‌های دولت به عمل آید. به طور معمول بانک‌های تجاری منابع گردآوری شده را چند روز ننگه می‌دارند و بعد به حساب‌ها منتقل می‌نمایند. این روش در خصوص حساب‌های دولتی باید تغییر کند و وجوه دریافتی بلافاصله به حساب‌های دولتی واریز گردد. در نظر گرفتن جریمه برای مؤدیان مالیاتی نیز عامل مهمی در جلوگیری از تأخیر در گردآوری درآمدها می‌باشد.

مدیریت وجوه پرداختی مشکل‌تر از وجوه دریافتی است. البته مسائل مربوط به مدیریت وجوه نقدی نباید با مسائل مربوط به کنترل حسابداری و نظام پرداخت مخلوط شود. هدف اصلی از کنترل وجوه نقدی خروجی حصول اطمینان از این است که تا زمان سررسید پرداخت‌ها وجه نقد کافی وجود داشته باشد، هزینه داد و ستدها به حداقل کاهش یابد و در عین حال خروج وجوه نقدی با دریافت‌های نقدی و محدودیت‌های مالی هماهنگ گردد.

روش‌های پرداخت بر هزینه‌های داد و ستد وجوه نقدی خروجی تأثیر می‌گذارد. بر اساس ساختار بانک‌های تجاری و ماهیت هزینه‌ها، روش‌های پرداخت مختلفی را می‌توان به کار گرفت شامل: چک، پول نقد، انتقال الکترونیکی و کارت اعتباری. روش‌های جدید پرداخت مانند انتقال الکترونیکی، به دولت امکان می‌دهد که جریان

وجوه نقدی خود را با دقت بیشتری برنامه‌ریزی کند، به پرداخت‌ها سرعت دهد و روش‌های اداری و حسابداری را آسانتر سازد. البته مزیت روش پرداخت نسبت به دیگر روش‌ها تابع عوامل بسیاری چون سطح توسعه اقتصادی کشور، شبکه بانکی و شرایط رایانه‌ای شدن حساب‌ها و مبادلات دارد. برای پرداخت‌های درون دولتی (وقتی یک دستگاه دولتی خدماتی را در اختیار دستگاه دیگر قرار می‌دهد)، شماری از کشورها از چک‌های غیرقابل پرداخت استفاده می‌کنند. استفاده از این گونه چک‌ها دارای این مزیت است که از تأخیر در تهیه حساب‌ها جلوگیری می‌کند. در بعضی از کشورهای وابسته به کمک‌های خارجی از این چک‌ها برای پرداخت مالیات‌های مربوط به واردات تأمین شده از منابع خارجی، برای جلوگیری از آثار نامطلوب واردات معاف از عوارض، استفاده می‌نمایند.

برای به حداقل رساندن هزینه‌های استقراض و یا حداکثر کردن سپرده‌های سودآور، وجوه نقدی عملیاتی باید در حداقل ممکن نگاه داشته شود. در کشورهایی که وجوه از طریق حساب تنخواه گردان پرداخت می‌شود، دستگاه‌های اجرایی با مشکل انباشته شدن موجودی عاطل حساب‌های خود در بانک‌های تجاری مواجه هستند. این موجودی‌های عاطل نیازهای استقراض دولت برای تأمین منابع لازم برای پرداخت به بعضی از دستگاه‌های اجرایی را افزایش می‌دهد، در حالی که بقیه دستگاه‌های اجرایی با مازاد وجوه نقدی روبه‌رو هستند.

چنانچه حساب‌های تنخواه‌گردان در بانک‌های تجاری نگهداری شوند، موجودی‌های عاطل با ایجاد منابع جدید اعتباری برای بخش بانکی، مشکل محدودیت‌های اعتباری را تخفیف می‌دهد.

تسویه حساب روزانه با بانک‌های مختلف مشکل‌تر از تسویه روزانه حساب‌های مختلف در یک بانک (عموماً بانک مرکزی) است. البته در بسیاری از کشورها، خزانه به طور روزانه موجودی‌های دستگاه‌های اجرایی در بانک مرکزی را تسویه نمی‌نماید. بنابراین، علی‌رغم داشتن تراز مثبت با بانک مرکزی، دولت مجبور است از بازارهای مالی اقدام به استقراض کند. در مواقعی که دستگاه‌های اجرایی حساب‌های خود را در بانک مرکزی نگاه می‌دارند، تلفیق روزانه حساب‌های نقدی ضروری می‌باشد.

حساب‌های نقدی را می‌توان به نحو کارآیی در "حساب واحد خزانه"^۱ متمرکز کرد. حساب واحد خزانه، یک حساب یا مجموعه‌ای از حساب‌های مرتبط است که دولت از طریق آنها پرداخت‌های خود را انجام می‌دهد. حساب استاندارد واحد خزانه از طریق زیر سازمان می‌یابد: (۱) دستگاه‌های اجرایی وجوه خود را از طریق حساب‌هایی نزد بانک مرکزی نگهداری می‌کنند که این حساب‌ها به منزله حساب‌های معین خزانه می‌باشند، (۲) دستگاه‌ها و مؤسسات وابسته به دستگاه‌های اجرایی اصل می‌توانند حساب‌های خود را نزد بانک مرکزی و یا بانک‌های تجاری نگهداری نمایند، که در هر حالت حساب‌ها باید از طرف خزانه مجاز شمرده شود، (۳) موجودی حساب‌های دستگاه‌های اجرایی صفر است و زمانی که اعتبارات خاصی به تصویب رسید، وجوه لازم به این حساب‌ها واریز خواهد گردید، (۴) حساب‌های دستگاه‌های اجرایی در پایان روز به طور خودکار تسویه می‌شود و (۵) بانک مرکزی در پایان هر روز حساب‌های دولت را تلفیق می‌نماید.

1. Single Treasury Account (S.T.A)

در عمل، درچارچوب "حساب واحد خزانه" روش‌های متنوعی از دادوستدهای مستمر و جریان‌های نقدی وجود دارد که به دو گروه کلی زیر قابل تقسیم می‌باشد:

حساب واحد خزانه و کنترل‌های متمرکز حسابداری - در این حالت، پیشنهاد‌های پرداخت به خزانه فرستاده می‌شود. خزانه آنها را کنترل کرده و نحوه پرداخت را مشخص می‌سازد. خزانه همچنین جریان حواله‌های پرداخت نشده را نیز مدیریت می‌نماید. این روش هم از نظر مدیریت نقدی و هم به لحاظ کنترل هزینه از کارآیی بیشتری برخوردار است. البته در کشورهایی که واحد خزانه‌داری عرضه‌کنندگانی که باید پرداخت به آنها صورت گیرد انتخاب می‌کند، این روش ممکن است همراه با عدم کارآیی و حتی فساد باشد.

حساب واحد غیرفعال خزانه - در این حالت پرداخت‌ها به طور مستقیم توسط دستگاه‌های اجرایی، از طریق حساب واحد خزانه، انجام می‌گیرد. خزانه، یا برنامه اجرایی بودجه، برای کل میزان دادوستدها سقفی تعیین می‌کند، ولی خزانه بر تک تک دادوستدها کنترلی ندارد. در عمل، حساب واحد خزانه شامل حساب‌های متعدد بانکی است. این حساب‌ها ممکن است نزد بانک مرکزی یا در بانک‌های مختلف نگهداری شود. حساب‌های مزبور هر روز تسویه می‌شوند موجودی آن به حساب مرکزی خزانه منتقل می‌گردد. مزیت این حالت این است که دستگاه‌های اجرایی را نسبت به مدیریت داخلی مسئول می‌سازد، در عین حال که کنترل مرکزی بر وجوه نقدی را حفظ می‌کند. همچنین در این حالت امکان استفاده از مجموعه نظام بانکی وجود دارد. پرداخت‌ها را می‌تواند از طریق بانک‌ها و بر مبنای رقابتی انجام داد. بانک‌ها دستورهای پرداخت‌های ارسال شده از سوی دستگاه‌های اجرایی را تا سقف تعیین شده توسط خزانه یا بودجه

مصوب می‌پذیرند. در پایان هر روز کاری حساب مرکزی خزانه نزد بانک مرکزی تسویه می‌شود.

از دیدگاه مدیریت وجوه نقدی، حالت‌های مختلف تمرکز حساب‌های نقدی نتایج مشابهی دارند. توجیه اجرایی هر یک از روش‌های فوق بستگی به سطح توسعه فناوری بخش بانکی و دولت دارد. فناوری جدید ارتباط الکترونیکی بین دستگاه‌های اجرایی، بانک مرکزی (یا بانک‌های تجاری) و دفاتر خزانه‌داری را امکان‌پذیر می‌سازد. در واقع مفهوم "نظام دفترکل" که تمام داد و ستدها در آن تقویم می‌گردد، مناسب هر دو نظام کنترل متمرکز و غیرمتمرکز حسابداری و پرداخت می‌باشد. کشورهای دارای نظام متمرکز (از جمله برزیل) مانند کشورهای بدون کنترل مرکزی (مانند آمریکا) دارای نظام دفتر کل هستند که در آنها نه تنها دادوستدهای مربوط به پرداخت، بلکه تعهدات نیز تقویم می‌شود. نظام دفترکل را همچنین می‌توان با نظام‌های مدیریت اطلاعات و حسابداری در سطح دستگاه‌های اجرایی مرتبط ساخت.

ب) مدیریت حساب‌های بانکی دولت

سازمان گردآوری مالیات یا پرداخت هزینه‌ها به هر شکلی که باشد خزانه باید مسئولیت نظارت بر همه حساب‌های بانکی دولت (شامل وجوه فرابودجه‌ای) را برعهده داشته باشد. چنانچه بانک‌های تجاری نیز برای گردآوری مالیات‌ها با پرداخت هزینه‌ها مشارکت کند، مقررات و ضوابط مربوطه باید توسط خزانه و نظام بانکی مشخص شود. این امر باعث خواهد شد که دولت براساس ضوابط مناسبتری دادوستدهای خود را انجام دهد و نیازهای نقدی و مدیریت بودجه به نحو مطلوبی تأمین گردد.

علاوه بر استفاده از حساب‌های بانکی برای مدیریت، خزانه می‌تواند نزد بانک‌های تجاری دارای سپرده باشد، سپرده‌گذار خزانه نزد نظام بانکی باید بر مبنای رقابتی انجام گیرد تا بازده بیشتری برای بخش دولتی داشته باشد.

ج) برنامه‌ریزی مالی و پیش‌بینی جریان‌های نقدی

برنامه‌ریزی مالی و پیش‌بینی‌های جریان نقدی، هم برای حصول اطمینان از اینکه وجوه پرداختی با وجوه دریافتی هماهنگی دارد و هم برای تهیه برنامه‌های استقراضی مورد نیاز می‌باشد. برای اجرای مؤثر و کارآی بودجه، برنامه‌ریزی نقدی باید قبل از شروع فرآیند بودجه‌ریزی تهیه و در اختیار دستگاه‌های اجرایی قرار گیرد. علاوه بر این، کاهش عدم اطمینان از برنامه بدهی قرض‌کننده معمولاً از طریق عوارض و هزینه‌های پایین‌تر استقراض پاداش داده می‌شود.

برنامه‌ریزی مالی شامل تهیه یک برنامه وجوه نقدی و اجرای بودجه سالانه، برنامه‌های نقدی ماهانه و پیش‌بینی‌های ماهانه می‌باشد.

در برنامه‌های وجوه نقدی سالانه پیش‌بینی‌های دریافت‌های نقدی، پرداخت‌های نقدی و نیازهای استقراضی باید به صورت ماهانه مشخص شود. همچنین این برنامه باید شامل موارد زیر باشد:

(۱) پیش‌بینی‌های بهنگام شده فصلی برای تمام سال مالی، (۲) پیش‌بینی‌های بهنگام ماهانه برای ماه بعد. برای تهیه این برنامه‌ها باید هماهنگی نزدیکی بین خزانه‌داری، دستگاه مسئول بودجه‌ریزی و دستگاه مسئول امور مالیاتی وجود داشته باشد. غالباً خزانه‌داری هم برنامه اجرای بودجه و هم برنامه کلی وجوه نقدی را تهیه می‌نماید. در بعضی از کشورها نیز، برنامه اجرای بودجه توسط دستگاه مسئول

بودجه‌ریزی تهیه می‌شود، که این برنامه شامل جریان‌های ناخالص (مانند دستمزدهایی که مشمول مالیات بر درآمد است) می‌گردد، خزانه نیز برنامه وجوه نقدی را تهیه می‌نماید. در شماری از کشورها، این برنامه اجرای بودجه، مبنای ایجاد تعهدات یا درخواست پرداخت می‌باشد. در سایر موارد، برنامه اجرای بودجه، اعتبارات را به ۴ قسمت (تخصیص فصلی) و یا ۱۲ قسمت (تخصیص‌های ماهانه) تقسیم می‌کند. برای برنامه‌ریزی اجرای بودجه هماهنگی نزدیکی بین دستگاه مسئول بودجه و خزانه‌داری باید وجود داشته باشد. برنامه اجرای بودجه و برنامه وجوه نقدی نیز باید با هم هماهنگ باشند.

"برنامه اجرایی بودجه" باید قبل از شروع فرآیند اجرای بودجه تهیه شود، با بودجه مصوب سازگار باشد و به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ گردد. برنامه اجرایی بودجه نباید تحت تأثیر ملاحظات مدیریت نقدی قرار گیرد و فقط چنانچه تهیه بودجه به درستی انجام نگرفته باشد و یا دولت با مشکلات مالی غیرمنتظره‌ای روبه‌رو گردد، قابل تغییر باشد.

در برنامه اجرایی بودجه باید زمانبندی پرداخت‌ها و تعهدات طی سال مالی در نظر گرفته شود. بخصوص، زمانبندی پروژه‌های سرمایه‌گذاری که توزیع ماهانه مساوی ندارد باید به نحو مناسب مشخص شود. برای فراهم شدن امکان منظور کردن تغییرات شاخص‌های اقتصاد کلان در اجرای بودجه، برنامه اجرای بودجه باید به صورت غلطان فصلی باشد یعنی بعد از هر فصل مورد تجدیدنظر لازم قرار گیرد. البته این امر نباید موجب تجدیدنظر غیرشفاف در بودجه شود.

پیش‌بینی درآمدها باید به صورت ماهانه انجام گیرد و به طور منظم به‌نگام شود، زیرا تغییر شاخص‌های اقتصادی نظام اجرایی مالیاتی ممکن است بر گردآوری درآمد

اثر داشته باشد. تهیه پیش‌بینی‌های ماهانه درآمدها هم به تخصیص مالی و هم به تخصیص اقتصادی احتیاج دارد. پیش‌بینی‌های مزبور باید با همکاری دستگاه‌های مسئول گردآوری مالیات، گمرک، خزانه‌داری و بررسی‌های اقتصاد کلان، انجام گیرد.

(د) مدیریت بدهی‌ها

برای جلوگیری از بدهی کنترل نشده، فقط یکی از واحدهای بخش دولتی باید اجازه استقراض داشته باشد، واحدی که مسئولیت مدیریت مالی را برعهده دارد. اجازه مزبور باید توسط قوه مقننه داده شود. میزان استقراض باید در چارچوب بودجه سالانه انجام گیرد. در بودجه سالانه باید برنامه استقراض سالانه مشخص گردد. مقررات بدهی دولت راهنمایی برای گزینش روش‌های استقراضی که در اختیار دولت قرار دارد نیز می‌باشد. همچنین دولت بعضی از هدف‌های خود را در قالب برنامه‌های مدیریت بدهی دنبال می‌کند، که از جمله می‌توان به توسعه بازارهای مالی، حمایت از سیاست‌های پولی و تشویق پس‌انداز اشاره کرد.

اهداف مدیریت بدهی‌ها باید به صورت آشکار مشخص شده و به اطلاع عموم رسانده شود. هدف اصلی تأمین کسری بودجه یا اعتبار مورد نیاز پروژه‌های مشخص و به حداقل رساندن هزینه‌های استقراض است.

مدیریت بدهی دو وجه اساسی دارد: (۱) عملیات استقراضی بانک مرکزی به صورت یک سیاست پولی (برای مثال در پاکستان، بانک دولتی از طریق انتشار اسناد خزانه نقدینگی بخش بانکی را کنترل می‌کند)، (۲) استقراض دولت یا تأمین کسری بودجه. استفاده از اوراق قرضه دولتی به عنوان ابزار سیاست پولی به تحول بازارهای

مالی کمک می‌کند. البته در این مورد هماهنگی‌های لازم باید بین مقامات پولی و مالی در خصوص میزان قابل انتشار و جبران تأمین اضافی بودجه دولت به منظور مدیریت پولی به عمل آید.

اولین گام در تدوین سیاست بدهی برای تأمین مالی بودجه، تعیین هدف‌های استقراض هماهنگ یا هدف‌های مالی است. گام دوم انجام انتخاب‌های استراتژیک است. در زمینه استقراض در بازارهای مالی، تدوین سیاست بدهی شامل مجموعه سیاست‌های "استراتژیک و تاکتیکی" در زمینه انتخاب ابزارها، ارزش خارجی و بازارهای هدف است. انتخاب ابزارها باید براساس نیاز سرمایه‌گذاران، عامل ریسک و تشویق نقدینگی و توسعه همه‌جانبه بازار انجام گیرد. انتخاب موعد پرداخت در برقراری تراز بدهی و تأمین نظرات سرمایه‌گذاران مهم می‌باشد. هدف‌گذاری بازار داخلی عمده‌فروشی هزینه‌های مربوط به سود را کاهش می‌دهد، در حالی که توسعه بازار خرده‌فروشی باعث تشویق پس‌انداز خواهد گردید.

مسئولیت تدوین سیاست بدهی و تأمین مالی کسری بودجه باید بر عهده وزارت دارایی یا دستگاه مسئول بودجه‌ریزی قرار داده شود، تا در این زمینه هماهنگی‌های لازم با بانک مرکزی به عمل آمده و اثرات آن بر سیاست‌های پولی لحاظ گردد.

هـ) مدیریت بدهی‌های بلندمدت و میان‌مدت خارجی

در کشورهای با درآمد متوسط، افزایش درجه باز بودن بازارهای مالی موجب کاهش تفاوت‌های بین بدهی خارجی و بدهی داخلی می‌گردد. نرخ‌گذاری بازار هم اوراق و اسناد داخلی و هم خارجی را در بر می‌گیرد که می‌تواند برحسب پول خارجی منتشر

شده و در اختیار وام دهنده خارجی قرار گیرد. در خصوص وام‌های مربوط به پروژه‌ها و برنامه‌ها روش‌های خاص دیگری باید به کار گرفته شود. در کشورهای کم‌درآمد وام‌های مربوط به پروژه‌ها در برنامه‌ها بخش اعظم بدهی‌های خارجی را تشکیل می‌دهد. نظام‌ها و روش‌های ناظر بر بدهی‌های خارجی میان‌مدت باید دارای ویژگی‌ها و وظایف زیر باشد:

- **قرارداد وام‌ها:** فقط مقامات مسئول دولت باید مجاز به مبادله قراردادهای خارجی و دادن ضمانت‌های ذی‌ربط باشند. وام‌های برنامه‌ای (برای برقراری تراز پرداخت‌های خارجی یا تأمین کسری بودجه) باید در برنامه مالی منظور شده و ضمیمه بودجه سالانه گردد. در بعضی از کشورها، امضای قرارداد این وام‌ها مشروط به تصویب قوه مقننه است. این امر اگرچه موجب افزایش شفافیت می‌شود، در اجرای کار نیز می‌تواند تأخیر ایجاد کند. اعطای مجوز کلی تأمین مالی برنامه‌ها ممکن است مناسبتر باشد، که این امر بستگی به شرایط خاص و ساختار سازمانی و حقوقی کشورها دارد.

وام‌های پروژه‌ای فقط برای تأمین آن دسته از پروژه‌ها باید به کار روند که در برنامه هزینه‌های چند ساله آنها منظور شده‌اند. کل مبالغ وام‌های پروژه‌ای باید در این راستا ارائه شود. چنانچه در کشوری برنامه هزینه‌های چندساله وجود نداشته باشد، فهرست وام‌های پروژه‌ای باید ضمیمه بودجه سالانه شود. در این فهرست مبالغ کلی و شرایط وام‌ها باید ارائه گردد.

- **تقویم داد و ستدها:** همه دادوستدهای مربوط به وام‌ها که باید تقویم گردد شامل: وام‌های اخذ و تضمین شده براساس قرارداد، نحوه خرج وام‌ها، مبالغ

سررسیده شده، مبالغ پرداخت شده، وام‌های تجدید زمانبندی شده و تغییر در شرایط وام‌ها. برای تسهیل در امر مقایسه و حسابداری، بهتر است به طور جداگانه ثبت گردد. برای مثال، مقایسه برداشت‌های موردی از مبالغ وام برحسب پول خارجی با هزینه واقعی برحسب پول داخلی آسانتر از مقایسه سرجمع ماهانه اطلاعات است. نرخ ارز متوسط ماهانه به ندرت معادل نرخ ارزی است که از میانگین وزنی تمامی برداشت‌ها در طی ماه محاسبه می‌گردد.

مشکل اساسی، جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز است. در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، اطلاعات مربوط به برداشت‌ها در دسترس نمی‌باشد. دفتر مسئول مدیریت بدهی‌ها غالباً بر اساس اطلاعات اخذ شده از وام‌دهندگان، مخارج ذی‌ربط را ثبت می‌کند و با توجه به اینکه همه وام‌دهندگان اطلاعات مزبور را به طور مستمر و بر روالی خاص ارسال نمی‌دارند، وظیفه حسابرسی نیز با مشکل زیاد انجام می‌گیرد. روش تهیه و پخش اطلاعات باید از طریق یک نظام گزارش‌دهی ماهانه توسط مدیران پروژه تقویت گردد. اطلاعات کسب شده از استفاده‌کنندگان وام و وام‌دهندگان باید به طور مستمر مقایسه و ارزیابی شود.

• **مدیریت بدهی‌ها:** زمان‌بندی پرداخت‌ها و برداشت‌های آینده و تجدید زمانبندی‌ها باید به طور مرتب ثبت و بهنگام شود. این اطلاعات مبنای پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان و سیاست‌گذاری بدهی‌های خارجی می‌باشد. پیش‌بینی بدهی‌ها بر مبنای شرایط قرارداد انجام می‌گیرد، ولی برای تعیین مبلغ دقیق سررسید پرداخت‌ها، اطلاعات بیشتری مورد نیاز است. بسیاری از کشورها فقط به اطلاعات دریافتی از وام‌دهندگان اتکا می‌کنند و غالباً دفتر مسئول

مدیریت بدهی‌ها از چگونگی محاسبه پرداخت‌ها توسط وام‌دهندگان بی‌اطلاع هستند. برای ارتقاء کیفیت مدیریت بدهی‌ها لازم است اطلاعات لازم به کشورهای وام‌گیرنده انتقال یافته و حسابدارانی به‌همین منظور تربیت شوند.

در زمینه زمانبندی مجدد قراردادها نیز، زمانبندی جدید پرداخت‌ها باید به دقت محاسبه و مورد بررسی قرار گیرد. اخیراً نظام‌های خاصی تدوین شده است که می‌تواند مورد استفاده کشورهای در حال توسعه واقع شود.

• گزارش‌دهی: نظام گزارش‌دهی دادوستدهای مربوط به بدهی‌های خارجی باید تأمین‌کننده نیازهای زیر باشد: بررسی‌های اقتصاد کلان، مذاکرات با وام‌دهندگان و سایر کشورها، تهیه برنامه‌های مالی و تنظیم بودجه. بدین منظور، وام‌دهندگان و کشورهای وام‌گیرنده، باید وام‌ها را به نحو مناسب طبقه‌بندی کنند. چارچوب‌های استاندارد در این زمینه از طرف مؤسسات مالی بین‌المللی (از جمله بانک جهانی) پیشنهاد شده است که می‌تواند مورد استفاده کشورهای در حال توسعه قرار گیرد.

هـ) مدیریت دارایی‌های مالی دولت

دارایی‌های مالی دولت شامل اوراق سهام شرکت‌ها و وام‌های اعطا شده می‌گردد. خزانه باید حساب مربوط به این دارایی‌ها را تقویم و مدیریت کند. باید اطلاعات مالی درخصوص شرکت‌هایی که دولت در آنها سهام دارد را کسب و پرداخت‌های مربوط به سود سهام را تنظیم کرده و وجوه مختلف مالی خصوصی‌سازی را مورد بررسی قرار دهد.

۲-۱-۱۳. مدیریت هزینه

نظام‌های مدیریت هزینه، طی سال‌های گذشته همراه با افزایش نقش دولت‌ها و ابعاد مالی آن متحول شده است. در مراحل اولیه، بودجه به عنوان یک برنامه مالی تلقی می‌شد که در آن سازوکارهای پرداخت، حسابداری و گزارش‌دهی مشخص می‌گردید. در مراحل بعدی، تبعات اقتصادی بودجه مورد تأکید قرار گرفت و بودجه به عنوان ابزار اصلی برنامه‌ریزی اقتصادی و تثبیت و رشد اقتصادی تلقی شد. در سال‌های اخیر، همان طور که در نمودار ۲-۲ نشان داده شده است بودجه به عنوان فرآیند جامعی از تخصیص و مدیریت منابع با تأکید بر ارتباط هزینه‌ها و عملکرد، در نظر گرفته می‌شود.

بنابراین در حال حاضر نظام مدیریت هزینه بودجه، محدودیت منابع در مراحل مختلف تصمیم‌گیری دولتی، از تعیین کل منابع مزبور تا تخصیص و مدیریت هزینه را در برمی‌گیرد. مدیریت هزینه به صورت فرآیند جامعی تلقی می‌شود که به تصمیم‌گیری مؤثر در مصرف منابع عمومی کمک می‌کند. چارچوب عملیاتی مدیریت هزینه از یک فرآیند اجرایی ۳ مرحله‌ای تشکیل شده است: (۱) تعیین هدف‌ها، سیاست‌ها و منابع مورد نیاز جهت تحقق آنها، (۲) تخصیص منابع موردنیاز برای تحقق هدف‌ها و (۳) تضمین این که وظایف پیش‌بینی شده براساس سه معیار صرفه‌جویی، کارایی و سودمندی انجام می‌گیرد. فرآیند ۳ مرحله‌ای فوق در واقع به معنی تدوین یک برنامه مالی (فرآیند تفکر)، تدوین بودجه (چارچوب قانونی عملیاتی) و اجرای بودجه (فرآیند انجام) می‌باشد. ۳ مرحله فوق‌الذکر را همچنین می‌توان به صورت: "برنامه‌ریزی تخصیص منابع"، "مدیریت استفاده، از منابع" و "نظام‌های اطلاعاتی" عنوان کرد.

"برنامه‌ریزی تخصیص منابع" شامل تشخیص منابع قابل دریافت، هزینه‌های مربوط به افزایش دریافت‌ها و تشخیص ارتباط بین بودجه دولت و اقتصاد است. این

فرآیند شامل اولویت‌بندی و تعیین هدف‌های سیاستی، همراه با تخصیص منابع به خدمات موجود و جدید و تدوین برنامه‌های اضطراری برای تغییرات غیرمترقبه است. البته این فرآیند پیچیده‌تر از آن چیزی است که در وهله اول به نظر می‌رسد.

بحث زیادی تاکنون درخصوص مفاهیم اصلی "سیاست" و "اهداف" به عمل آمده است. منظور از "سیاست" در اینجا مجموعه‌ای سازگار و مرتبط از هدف‌ها، برنامه‌ها و تصمیمات قانونی است. فرآیند و سازمان اتخاذ و تعیین سیاست مزبور بحث جداگانه‌ای است که می‌تواند به صورت مسئولیت جمعی کل دولت و یا مسئولیت یک دستگاه خاص (مانند وزارت دارایی یا برنامه‌ریزی) انجام گیرد. اولین اقدام تعیین چارچوب کلان اقتصادی است. چارچوب مزبور تعیین هدف‌های مربوط به تثبیت، رشد، تراز پرداخت‌ها، تسهیلات داخلی و خارجی، سطح اشتغال و سایر عوامل را آسان می‌کند. چارچوب کلان اقتصادی ارزشیابی ارتباط مستمر بین الگوی اقتصادی و سطح کل هزینه و اقلام ریز آن را امکان‌پذیر می‌سازد. تعیین هزینه‌ها بستگی به تعهدات موجود فعالیت‌های جاری و منابع لازم برای اجرای سیاست‌های اتخاذ شده دارد.

در چارچوب تعهدات موجود، برنامه‌ها و هزینه‌های ذی‌ربط مشخص می‌شود. پس از تعیین شکل کلی برنامه‌ها، اجزاء این برنامه‌ها مشخص می‌شود. برای تعیین اجزای برنامه‌ها می‌توان از اصول کلی زیر استفاده کرد:

- تمام هزینه‌ها باید به صورت بسته‌های برنامه‌ای مشخص گردد.
- برای هر بسته برنامه‌ای، هزینه‌های ذی‌ربط باید مشخص شود.
- برآوردهای هزینه باید بر اساس مواد هزینه (مانند حقوق، دستمزد، استفاده از کالا و خدمات) انجام گیرد.
- کنترل مخارج می‌تواند هم از طریق برنامه‌ها و هم از طریق مواد هزینه انجام شود و در دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌های بزرگ نباید به صورت کاملاً متمرکز انجام گیرد.

- برنامه‌ها باید با اطلاعاتی در زمینه شاخص‌های بهره‌وری، هزینه‌های واحد، و سایر شاخص‌های کارایی (در صورت وجود) پشتیبانی گردد.
- در مورد برنامه‌ها قبل از اجرا باید ارزیابی هزینه-فایده، انجام گیرد.
- برنامه‌ها همچنین باید دارای توجیه سیاسی، اجتماعی، حقوقی و اجرایی داشته باشند.
- هدف‌های برنامه‌ها باید بر اساس محصولات نتایج قابل انتظار از آنها بیان شوند.
- در بسته‌های برنامه‌ای باید به مسئولیت سازمان‌های مختلف اشاره شود.
- برای مقاصد تحلیلی می‌توان برنامه‌های مربوط به یک سازمان خاص را در یک مجموعه مورد بررسی قرار داد. البته در این جمع‌بندی نباید مسئولیت‌های سازمانی لو‌ت شود.
- قبل از تهیه برآوردهای تفصیلی بودجه، مقامات مسئول باید: راهکارهای مربوط به تعیین هدف‌های سالانه را ارائه دهند، هدف‌های کمی برنامه‌ها را مشخص کنند و به دستگاه‌های اجرایی اجازه دهند برنامه‌های دیگری را به عنوان انتخاب دوم (در صورت عدم پذیرش برنامه‌های اولویت اول) ارائه دهند.
- هماهنگی بین درآمدها و هزینه‌ها باید به طور مستمر انجام گیرد به نحوی که اثرات هرگونه تغییری در درآمدها بر هزینه‌ها به سرعت قابل برآورد باشد.
- برنامه‌های هزینه‌ای باید شامل منابع اضطراری برای حوادث غیرمترقبه باشد.
- اصول فوق باید در تخصیص مجدد منابع طی مرحله بهره‌برداری از منابع نیز مورد توجه قرار گیرد.

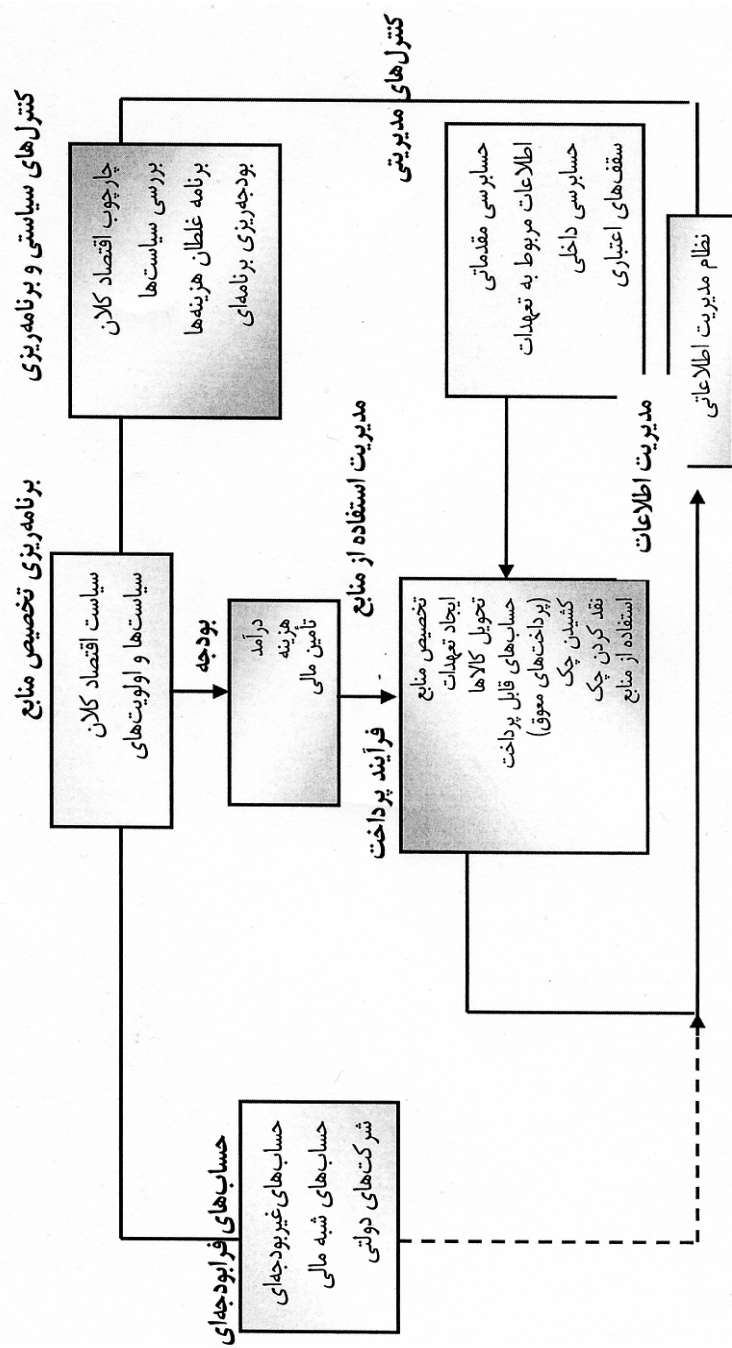
اصول فوق مبتنی بر تحولات نظری و عملی بودجه‌ریزی و مدیریت در سال‌های اخیر می‌باشد. در کاربرد واقعی این اصول در کشورهای مختلف ممکن است مسائلی بروز کند، که این مشکلات ناشی از نارسایی درونی اصول نبوده بلکه نتیجه تعامل بین نظام‌ها، افراد و حوادث می‌باشد.

"مدیریت استفاده از منابع" نیز باید بر اساس ۳ اصل کلی انجام گیرد: قانونمندی، حسابدگی، و کفایت نظام‌های تحویل کالا. قانونمندی، مربوط به کاربرد وجوه برای هدف‌هایی است که به تصویب قوه مقننه رسیده است. در این خصوص، کنترل‌های اجرا و حسابداری نقش اساسی دارند و از طریق ابزارهای: تخصص، تعهد، پرداخت، و استفاده از کالاها و خدمات، جریان پول کنترل می‌شود.

منظور از حسابدگی، اجرای شفاف و با تدبیر سیاست‌ها است. "کفایت" نیز به ظرفیت تولید نتایج مربوط به هزینه‌ها مربوط می‌گردد.

"نظام‌های اطلاعاتی"، شامل تولید اطلاعات برای استفاده توسط تصمیم‌گیران درون دولت و تا حدودی خارج از دولت می‌باشد. این اطلاعات باید به نحو سازگار و قابل مقایسه طی زمان انجام گیرد و تطابق درآمد، محصول، و هزینه خدمات را در یک چارچوب زمانی آسان کند.

۳ مرحله یاد شده مدیریت هزینه در نمودار ۲-۲ خلاصه شده است. مراحل مذکور باید به عنوان بخشی از یک فرهنگ ترکیبی تصور شود که برای تسهیل اجرای سیاست‌های مالی تصویب شده و هر مرحله به مرحله دیگر پیوند می‌خورد. اگرچه هر مرحله دارای اصول مربوط به خود می‌باشد، ولی نه در تنهایی بلکه در قالب فرهنگ ترکیبی فوق‌الذکر دارای معنی می‌باشد.



جدول ۱-۲. مقایسه اختیارات مجلس در بررسی لایحه بودجه در ۷ کشور عضو OECD

کشور	وجود محدودیت قانونی برای مجلس برای تغییر لایحه بودجه دولت	تلقى رأی به بودجه به منزله رأی اعتماد به دولت	حجم تغییرات بودجه دولت در مجلس به چه میزانی است	آیا رأی به کلیات درآمدها و هزینه‌ها قبل از رای توزیع هزینه‌هاست
کانادا	بلی	بلی	بدون تغییر	بلی
فرانسه	بلی	خیر	ناچیز و محدود	بلی
آلمان	خیر	خیر	ناچیز و محدود	خیر
ایتالیا	بلی	خیر	ناچیز و محدود	بلی
ژاپن	خیر	خیر	بدون تغییر	خیر
انگلیس	بلی	بلی	بدون تغییر	خیر
آمریکا	خیر	خیر	تغییرات عمده	بلی

- در فرانسه و انگلیس مجلس مجاز به پیشنهاد اقلام جدید هزینه‌ای نیست. همچنین مجاز نیست اقلام هزینه‌ای موجود در لایحه بودجه دولت را افزایش دهد. مجلس فقط مجاز به کاهش هزینه‌ها می‌باشد.
- در ایتالیا مجلس می‌تواند در مقابل کاهش برخی از اقلام هزینه‌ای، بعضی دیگر را افزایش دهد.
- در ژاپن، ایتالیا و آمریکا نیز مجلس دارای مؤسسات یا سازمان‌های تحقیقاتی وابسته هستند. در ایتالیا و ژاپن تعداد کارکنان این واحدها بین ۱۰ تا ۲۵ نفر و در آمریکا بالغ بر ۲۳۰ نفر است.

- کمیته بودجه مجلس در کانادا دارای ۵ نفر مشاور خصوصی است در حالی که این تعداد در آلمان، ایتالیا و انگلیس بین ۵ تا ۱۰ مشاور و در آمریکا حدود ۲۴۵ مشاور است.

جدول ۲-۲. مقایسه میزان انعطاف‌پذیری نظام بودجه‌ریزی در ۷ کشور عضو OECD

کشور	تعداد ردیف اعتباری برای هر دستگاه اجرایی	امکان جابه‌جایی بین ردیف‌های اعتباری	امکان جابه‌جایی بین اعتبارات هزینه‌ای و سرمایه‌ای	امکان استقراض از محل اعتبارات آینده	
				سرمایه‌ای	هزینه‌ای
کانادا	یک	بلی	خیر	بلی	بلی
فرانسه	بیشتر از دو	بلی	خیر	بلی	بلی
آلمان	بیشتر از دو	بلی	بلی	بلی	بلی
ایتالیا	یک	بلی	خیر	خیر	خیر
ژاپن	بیشتر از دو	بلی	خیر	خیر	خیر
انگلیس	بیشتر از دو	بلی	بلی	بلی	بلی
آمریکا	بیشتر از دو	بلی	خیر	خیر	خیر

- در آلمان انتقال اعتبارات بین ردیف‌ها نیاز به کسب اجازه از دستگاه مسئول بودجه‌ریزی (وزارت دارایی) ندارد در حالی که در سایر کشورها باید چنین اجازه‌ای کسب شود.

- در آمریکا میزان انتقال مجاز بین ردیف‌ها، در دستگاه‌های اجرایی متفاوت است. این انتقال‌ها در محدوده یک تا دو درصد مجاز است و غالباً نیاز به تصویب مجلس دارد.
- انتقال بین اعتبارات هزینه‌ای و سرمایه‌ای در انگلیس بدون هیچ‌گونه محدودیتی انجام می‌گیرد، ولی در آلمان این جابه‌جایی فقط در شرایط خاص امکان پذیر است.
- در تمامی کشورهای مورد بررسی امکان انتقال اعتبارات مصرف نشده در یک سال به سال بعد وجود دارد. در فرانسه، آلمان و انگلیس هیچ‌گونه محدودیتی در زمینه میزان این انتقال در مورد اعتبارات هزینه‌ای و سرمایه‌ای وجود ندارد. در آمریکا در مورد اعتبارات سرمایه‌ای محدودیتی وجود ندارد ولی در مورد اعتبارات هزینه‌ای، ۵۰ درصد از اعتبارات حقوق و دستمزد امکان انتقال به سال بعد را دارد. در کانادا ۵ درصد از اعتبارات هزینه‌ای و سرمایه‌ای قابل انتقال به سال بعد می‌باشند. در کشور ژاپن این میزان انتقال باید حسب مورد به تصویب وزارت دارایی برسد.
- در خصوص استقراض از محل اعتبارات سال‌های آینده در فرانسه و انگلیس هیچ محدودیتی وجود ندارد (با موافقت وزارت دارایی) در کانادا وزارت دارایی صندوق ذخیره کوچکی در اختیار دارد که دستگاه‌های اجرایی می‌توانند از آن استقراض کنند. در کشور آلمان میزان استقراض نباید از اعتبارات سال آینده ردیف ذی‌ربط بیشتر باشد.

۲-۲. فرآیند اجرای بودجه در ایران

۲-۲-۱. مبانی قانونی اجرای بودجه

- اصل پنجاه و سوم قانون اساسی - کلیه دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می‌گیرد.
- ماده ۱۹ قانون برنامه و بودجه - بودجه مصوب از طرف نخست وزیر (رییس جمهور) 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.
- ماده ۲۰ قانون برنامه و بودجه - در مورد طرح‌های عمرانی که مدت اجرای آنها از یک سال مالی تجاوز می‌کند اعتبار مورد نیاز تا پایان کار به تفکیک سالانه در بودجه اولین سالی که طرح مزبور در آن منظور می‌گردد تعیین و همراه با بودجه کل کشور به تصویب می‌رسد و دستگاه اجرایی مجاز به تأمین اعتبار و تعهد درباره کلیه مبلغ طرح با رعایت اعتبارات سالانه تفکیک شده می‌باشد.
- تبصره ۱ - روش فوق در مورد طرح‌های عمرانی که مدت اجرای آنها از دوره برنامه عمرانی پنج ساله تجاوز نماید نیز قابل اجرا خواهد بود.
- تبصره ۲ - هرگاه در مورد برخی از طرح‌ها تعیین مبلغ اعتبار مورد نیاز برای تکمیل طرح در سال‌های بعد در موقع تهیه پیشنهاد‌های بودجه سال

از طرف دستگاه اجرایی مقدور نباشد، تغییر طرح و برنامه اجرایی به تصویب کمیسیون‌های برنامه مجلسین می‌رسد و تأمین اعتبار و اصلاح و تغییر بودجه موکول به تصویب کمیسیون بودجه مجلس شورای ملی است و قبول هرگونه تعهد مالی از طرف دستگاه‌های اجرایی برای سال‌های بعد موکول به تحصیل این مجوز خواهد بود.

- ماده ۲۱ قانون برنامه و بودجه - مسئولیت تهیه و اجرای طرح‌های عمرانی با دستگاه‌های اجرایی است و اجرای طرح‌های عمرانی از نظر مقررات استخدامی و مالی و معاملاتی تابع مفاد این قانون و سایر قوانین و مقررات عمومی دولت خواهد بود.

در مورد طرح‌های انتفاعی در صورتی که دستگاه اجرایی دارای مقررات مالی و معاملاتی خاص خود باشد، همچنین در مورد طرح‌های عمرانی مربوط به مؤسسات عام‌المنفعه، هیئت وزیران می‌تواند اجازه دهد که اجرای آنها طبق مقررات خاص دستگاه صورت گیرد.

- ماده ۲۲ قانون برنامه و بودجه - تشخیص صلاحیت و طبقه‌بندی مهندسیین مشاور و پیمانکاران توسط سازمان بر اساس آیین‌نامه مصوب هیئت وزیران صورت خواهد گرفت. ارجاع کار به مهندسیین مشاور و پیمانکاران و روش تعیین برنده مناقصه براساس آیین‌نامه مصوب هیئت وزیران توسط دستگاه اجرایی انجام می‌گیرد.

تبصره - ارجاع کار از طرف دستگاه اجرایی به مؤسسات علمی و یا تخصصی جهت اجرای طرح‌های مطالعاتی همچنین انعقاد قرارداد مربوط با تأیید سازمان خواهد بود.

- ماده ۲۳ قانون برنامه و بودجه - سازمان برای تعیین معیارها و استانداردها، همچنین اصول کلی و شرایط عمومی قراردادهای مربوط به طرح‌های عمرانی، آیین‌نامه‌ای تهیه و پس از تصویب هیئت وزیران براساس آن دستورالعمل لازم به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ می‌نماید و دستگاه‌های اجرایی موظف به رعایت آن می‌باشند.

- ماده ۲۸ قانون برنامه و بودجه - تعهد و پرداخت هرگونه وجهی برای اجرای طرح‌های عمرانی با توجه به ماده ۲۱ این قانون براساس قانون محاسبات عمومی و قانون بودجه کل کشور صورت خواهد گرفت. متخلفین از حکم این ماده، همچنین اشخاصی که در اجرای طرح‌های عمرانی بدون تأمین اعتبار مبادرت به صدور دستور یا امضای سند یا قرارداد یا قولنامه و نظایر آن که دینی بر ذمه دولت ایجاد کند بنماید مشمول مجازات مقرر در ماده ۸۵ قانون محاسبات عمومی خواهند بود.

- ماده ۲۹ قانون برنامه و بودجه - از تاریخ شروع برنامه پنجم عمرانی کشور، وزارت دارایی عهده‌دار پرداخت اعتبارات مصوب بودجه کل کشور اعم از اعتبارات جاری و عمرانی و نیز پرداخت بدهی‌ها و وصول مطالبات ناشی از اجرای برنامه‌های عمرانی گذشته خواهد بود تعیین و تشخیص بدهی‌ها و مطالبات ناشی از اجرای برنامه‌های گذشته به عهده سازمان است.

- ماده ۳۰ قانون برنامه و بودجه - کلیه اعتبارات جاری و عمرانی که در بودجه عمومی دولت به تصویب می‌رسد براساس گزارش‌های اجرایی بودجه و پیشرفت عملیات در دوره‌های معین شده، توسط کمیته‌ای مرکب از نمایندگان وزارت دارایی و سازمان تخصیص داده می‌شود. نحوه تخصیص اعتبارات فوق‌الذکر و دوره‌های به موجب آیین‌نامه‌ای خواهد بود که بنا به پیشنهاد وزارت دارایی و سازمان به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.
- ماده ۳۲ قانون برنامه و بودجه - وجوهی که از محل اعتبارات عمرانی جهت اجرای طرح‌های عمرانی انتفاعی به دستگاه‌های اجرایی مربوط پرداخت می‌شود به صورت وام خواهد بود. دستگاهی که بدین ترتیب وام دریافت می‌کند مکلف است اصل و بهره متعلق را طبق قرارداد منعقد با وزارت دارایی در سررسید مقرر به خزانه بپردازد.
- ماده ۳۳ قانون برنامه و بودجه - در مورد برخی از طرح‌های انتفاعی که توسط شرکت‌های دولتی و مؤسسات وابسته به دولت اجرا می‌شود شورای اقتصاد می‌تواند با پیشنهاد سازمان اجازه دهد حداکثر تا پنجاه درصد از اعتبار لازم برای اجرای طرح انتفاعی به صورت بلاعوض اعطاء شود.
- ماده ۱۷ قانون محاسبات عمومی - "تشخیص" عبارت است از تعیین و انتخاب کالا و خدمات و سایر پرداخت‌هایی که تحصیل یا انجام آنها برای نیل به اجرای برنامه‌های دستگاه‌های اجرایی ضروری است.
- ماده ۱۸ قانون محاسبات عمومی - "تأمین اعتبار" عبارت است از اختصاص دادن تمام یا قسمتی از اعتبار مصوب برای هزینه معین.

- ماده ۱۹ قانون محاسبات عمومی - "تعهد" از نظر این قانون عبارت است از ایجاد دین بر ذمه دولت ناشی از: (الف) تحویل کالا یا انجام دادن خدمت، (ب) اجرای قراردادهایی که با رعایت مقررات منعقد شده باشد (ج) احکام صادر شده از مراجع قانونی و ذی‌صلاح، (د) پیوستن به قراردادهای بین‌المللی و عضویت در سازمان‌ها یا مجامع بین‌المللی با اجازه قانون.
- ماده ۲۰ قانون محاسبات عمومی - "تسجیل" عبارت است از تعیین میزان بدهی قابل پرداخت به موجب اسناد و مدارک اثبات‌کننده بدهی.
- ماده ۲۱ قانون محاسبات عمومی - "حواله" اجازه‌ای است که کتباً وسیله مقامات مجاز وزارتخانه‌ها یا مؤسسه دولتی و یا شرکت دولتی و یا دستگاه اجرایی محلی و یا نهادهای عمومی غیردولتی و یا سایر دستگاه‌های اجرایی برای تأدیه تعهدات و بدهی‌های قابل پرداخت از محل اعتبارات مربوط به عهده ذیحساب در وجه ذی‌نفع صادر می‌شود.
- ماده ۲۲ قانون محاسبات عمومی - "درخواست حواله" سندی است که ذیحساب برای دریافت وجه به منظور پرداخت حواله‌های صادر شده و سایر پرداخت‌هایی که به موجب قانون از محل وجوه متمرکز شده در خزانه مجاز می‌باشد حسب مورد از محل اعتبارات و یا وجوه مربوط، عهده خزانه در مرکز و یا عهده نمایندگی خزانه در استان در وجه حساب بانکی پرداخت دستگاه اجرایی ذی‌ربط صادر می‌کند.

- ماده ۲۳ قانون محاسبات عمومی - "هزینه" عبارت از پرداخت‌هایی است که به طور قطعی به ذی‌نفع در قبال تعهد یا تحت عنوان کمک یا عناوین مشابه با رعایت قوانین و مقررات مربوطه صادر می‌گیرد.
- ماده ۲۴ قانون محاسبات عمومی - "تنخواه‌گردان خزانه" عبارت است از اعتبار بانکی در حساب درآمد عمومی نزد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران که به موجب قانون اجازه استفاده از آن به میزان معین در هر سال مالی برای رفع احتیاجات نقدی خزانه در همان سال به وزارت امور اقتصادی و دارایی داده می‌شود و منتها تا پایان سال واریز می‌گردد.
- ماده ۲۸ قانون محاسبات عمومی - "پیش پرداخت" عبارت است از پرداختی که از محل اعتبارات مربوط براساس احکام و قراردادهای طبق مقررات پیش از انجام تعهد صورت می‌گیرد.
- ماده ۲۹ قانون محاسبات عمومی - "علی الحساب" عبارت است از پرداختی که به منظور ادای قسمتی از تعهد یا رعایت مقررات صورت می‌گیرد.
- ماده ۳۸ قانون محاسبات عمومی - وصول درآمدهایی که در بودجه کل کشور منظور نشده باشد طبق قوانین و مقررات مربوط به خود مجاز است.
- ماده ۳۹ قانون محاسبات عمومی - وجوهی که از محل درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار منظور در بودجه کل کشور وصول می‌شود و همچنین درآمدهای شرکت‌های دولتی به استثنای بانک‌ها و مؤسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه باید به حساب خزانه که در بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران افتتاح

می‌گردد تحویل شود. خزانه مکلف است ترتیب لازم را بدهد که شرکت‌های دولتی بتوانند در حدود بودجه مصوب از وجوه خود استفاده نمایند.

- ماده ۵۰ قانون محاسبات عمومی - وجود اعتبار در بودجه کل کشور به خودی خود برای اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی ایجاد حق نمی‌کند و استفاده از اعتبارات باید با رعایت مقررات مربوط به خود به عمل آید.

- ماده ۵۱ قانون محاسبات عمومی - در مورد آن قسمت از هزینه‌های جاری مستمر که نوعاً انجام آن از یک سال مالی تجاوز می‌کند، وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی می‌توانند برای مدت متناسب قراردادهایی که مدت اجرای آن از سال مالی تجاوز می‌کند منعقد نمایند. وزارتخانه‌ها و مؤسسات مذکور مکلفند در بودجه سالانه خود اعتبارات لازم برای پرداخت تعهد مربوط را مقدم بر سایر اعتبارات منظور نمایند.

- ماده ۵۲ قانون محاسبات عمومی - پرداخت هزینه‌ها به ترتیب پس از طی مراحل تشخیص، تأمین اعتبار، تعهد، تسجیل و حواله و با اعمال نظارت مالی به عمل خواهد آمد.

- ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی - اختیار و مسئولیت تشخیص و انجام تعهد و تسجیل و حواله به عهده وزیر یا رئیس مؤسسه و مسئولیت تأمین اعتبار و تطبیق پرداخت با قوانین و مقررات به عهده ذیحساب می‌باشد.

- ماده ۵۴ قانون محاسبات عمومی - به منظور ایجاد تسهیل در پرداخت هزینه‌های وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و واحدهای تابعه آنها در مرکز و شهرستان‌ها و خارج از کشور وزارت امور اقتصادی و دارایی وجوه لازم به عنوان

تنخواه‌گردان در اختیار ذیحسابان مربوط و نمایندگی‌های خزانه در استان‌ها قرار خواهد داد.

- ماده ۵۹ قانون محاسبات عمومی - در مواردی که لازم است قبل از انجام تعهد براساس شرایط مندرج در احکام یا قراردادها طبق مقررات وجهی پرداخت شود می‌توان به تشخیص مقامات مجاز مبالغی به عنوان "پیش پرداخت" تأدیه نمود.
- ماده ۶۰ قانون محاسبات عمومی - در مواردی که بنا به علیی تسجیل و یا تهیه اسناد و مدارک لازم برای تأدیه تمام دین مقدور نبوده و یا پرداخت تمام وجه مورد تعهد میسر نباشد می‌توان قسمتی از وجه تعهد انجام شده را تحت عنوان "علی الحساب" به تشخیص مقامات مجاز پرداخت نمود.
- ماده ۶۳ قانون محاسبات عمومی - کلیه اعتبارات جاری و عمرانی (سرمایه‌گذاری ثابت) منظور در قانون بودجه کل کشور تا آخر سال مالی قابل تعهد و پرداخت و مانده وجوه اعتبارات مصرف نشده هر سال باید حداکثر تا پایان فروردین ماه سال بعد به خزانه برگشت داده شود. تعهداتی که تا آخر سال مالی مربوط با رعایت مقررات در حدود اعتبار مصوب ایجاد شده و پرداخت نشده باشد، در سال‌های بعد به شرح زیر قابل پرداخت خواهد بود:
 ۱. تعهدات مربوط به اعتبارات جاری از محل اعتبارات خاصی که تحت عنوان (تعهد پرداخت نشده بودجه مصوب سال‌های قبل) در بودجه سال‌های بعد منظور می‌شود.

۲. تعهدات مربوط به سال‌های ۱۳۵۲ به بعد طرح‌های عمرانی پس از رسیدگی و تأیید مقامات مجاز دستگاه‌های اجرایی در زمان تأدیه تعهد از محل اعتباری که در سال‌های بعد ضمن موافقتنامه طرح‌های مربوط منظور می‌شود.

۳. تعهدات سنوات مذکور در بند (۲) در مورد طرح‌هایی که عملیات آنها خاتمه یافته و یا کلاً متوقف گردیده است پس از رسیدگی و تأیید مقامات مجاز دستگاه‌های اجرایی در زمان تأدیه تعهد و با موافقت وزارت برنامه و بودجه در قالب طرحی که اعتبار آن از محل برنامه و یا از محل ردیف خاصی که به همین منظور در بودجه هر سال پیش‌بینی می‌شود.

- ماده ۴ قانون برنامه چهارم توسعه - برقراری هر گونه تخفیف، ترجیح و یا معافیت از پرداخت مالیات (اعم از مستقیم یا غیرمستقیم) و حقوق ورودی علاوه بر آنچه که در قوانین مربوطه تصویب شده است برای اشخاص حقیقی و حقوقی از جمله دستگاه‌های موضوع ماده (۱۶۰) این قانون طی سال‌های این برنامه ممنوع می‌باشد.

- بند (ب) ماده (۵) قانون برنامه چهارم - سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مکلف است نسبت به بررسی عملکرد دستگاه‌های اجرایی در زمینه شاخص‌های بهره‌وری و رتبه‌بندی دستگاه‌های اجرایی اقدام نموده و تخصیص منابع مالی برنامه چهارم توسعه و بودجه‌های سنواتی را با توجه به برآوردهای مربوط به ارتقای بهره‌وری کل عوامل تولید و همچنین میزان

تحقق آنها به عمل آورده و نظام نظارتی فعالیت‌ها، عملیات و عملکرد مدیران و مسئولین را بر اساس ارزیابی بهره‌وری متمرکز نماید.

• ماده ۳۲ قانون برنامه چهارم توسعه

اعتبارات طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای جدید صرفاً بر اساس گزارش‌های توجیهی فنی، اقتصادی و زیست‌محیطی تأیید شده برای یک بار و به قیمت ثابت سالی که طرح مورد نظر برای اولین بار در لایحه بودجه سالانه منظور می‌گردد به تفکیک سال‌های برنامه چهارم و سال‌های بعد به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد.

سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف است اعتبارات مورد نیاز سال‌های باقیمانده برنامه چهارم را با اعمال تغییر نرخ‌های ابلاغی خود محاسبه نموده و بر حسب برنامه - دستگاه در لوایح بودجه سالانه کل کشور منظور نماید.

مبادله موافقتنامه شرح عملیات طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انتفاعی و غیرانتفاعی مشتمل بر اهداف طرح، شرح عملیات اجرایی، اعتبارات مصوب، پیشرفت فیزیکی و مشخصات فنی فقط برای یک بار در دوران برنامه انجام می‌پذیرد. این موافقتنامه‌ها برای دوران برنامه چهارم معتبر و ملاک عمل خواهند بود.

موافقتنامه‌هایی که برای انطباق میزان اعتبارات سالانه طرح‌ها با قوانین بودجه سنواتی مبادله می‌شوند جنبه اصلاحی داشته و نباید موجب افزایش اهداف و تعداد پروژه‌های طرح شوند. موارد استثنا که منجر به افزایش حجم عملیات و یا تعداد پروژه‌ها می‌گردد مشابه طرح‌های جدید تلقی می‌گردند.

مبادله موافقتنامه طرح‌های تملک دارایی سرمایه‌ای صرفاً نظامی بخش دفاع تابع دستورالعمل خاصی است که به پیشنهاد مشترک ستاد کل نیروهای مسلح، وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور به تأیید فرماندهی کل نیروهای مسلح خواهد رسید.

آیین‌نامه اجرایی این ماده شامل چگونگی ابلاغ و تخصیص اعتبارات طرح‌های ملی و نحوه اعمال مفاد این ماده برای اعتبارات تملک دارایی‌های استانی با پیشنهاد سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید.

• ماده ۱ قانون برنامه چهارم توسعه - به منظور ثبات در میزان استفاده از عواید ارزی حاصل از نفت در برنامه چهارم توسعه و تبدیل دارایی حاصل از فروش نفت به دیگر انواع ذخایر و سرمایه‌گذاری و فراهم کردن امکان تحقق فعالیت‌های پیش‌بینی شده در برنامه، دولت مکلف است با ایجاد "حساب ذخیره ارزی حاصل از عواید نفت" اقدام‌های زیر را معمول دارد:

الف) از سال ۱۳۸۴ مازاد عواید حاصل از نفت نسبت به ارقام پیش‌بینی شده در جدول ۸ این قانون در حساب سپرده دولت نزد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تحت عنوان "حساب ذخیره ارزی حاصل از عواید نفت" نگهداری می‌شود.

ب) معادل مانده "حساب ذخیره ارزی حاصل از عواید نفت خام" موضوع ماده (۶۰) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۹/۱/۱۷ با اصلاحات آن "در پایان سال ۱۳۸۳ و همچنین مانده مطالبات دولت از اشخاص ناشی از تسهیلات اعطایی از محل

موجودی حساب یاد شده در ابتدای سال ۱۳۸۴ از طریق شبکه بانکی به "حساب ذخیره ارزی حاصل از عواید نفت" واریز می‌گردد.

ج) استفاده از وجوه "حساب ذخیره ارزی" برای تأمین مصارف بودجه عمومی دولت صرفاً در صورت کاهش عواید ارزی حاصل از نفت نسبت به ارقام جدول ۸ این قانون و عدم امکان تأمین اعتبارات مصوب از محل سایر منابع درآمد عمومی و واگذاری دارایی‌های مالی، مجاز خواهد بود در چنین صورتی دولت می‌تواند در فواصل زمانی سه ماهه از موجودی حساب ذخیره ارزی برداشت نماید. معادل ریالی این وجوه به حساب درآمد عمومی واریز می‌گردد. استفاده از حساب ذخیره ارزی برای تأمین کسری ناشی از عواید غیرنفتی بودجه عمومی ممنوع است.

د) به دولت اجازه داده می‌شود حداکثر معادل پنجاه درصد (۵۰٪) مانده موجودی حساب ذخیره ارزی برای سرمایه‌گذاری و تأمین بخشی از اعتبار مورد نیاز طرح‌های تولیدی و کارآفرینی صنعتی، معدنی، کشاورزی، حمل و نقل، خدمات (از جمله گردشگری و ...)، فناوری و اطلاعات و خدمات فنی-مهندسی بخش غیردولتی که توجه فنی و اقتصادی آنها به تأیید وزارتخانه‌های تخصصی ذی‌ربط رسیده است از طریق شبکه بانکی داخلی به بانک‌های ایرانی خارج از کشور به صورت تسهیلات با تضمین کافی استفاده نماید.

هـ) حداقل ده درصد (۱۰٪) از منابع قابل تخصیص حساب ذخیره ارزی به بخش غیردولتی در اختیار بانک کشاورزی قرار می‌گیرد تا به صورت ارزی، ریالی جهت سرمایه‌گذاری در طرح‌های موجه بخش کشاورزی و سرمایه در گردش طرح‌هایی که با هدف توسعه صادرات انجام می‌شود توسط بانک کشاورزی در اختیار بخش غیردولتی قرار گیرد. اصل و سود این تسهیلات به صورت ارزی به حساب ذخیره ارزی واریز می‌گردد.

و) استفاده از وجوه حساب ذخیره ارزی موضوع این ماده صرفاً در قالب بودجه‌های سنواتی مجاز خواهد بود.

ز) آیین‌نامه اجرایی این ماده به پیشنهاد مشترک سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و قبل از لازم‌الاجرا شدن این قانون به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید.

• ماده ۸۱ قانون برنامه چهارم توسعه

الف) از ابتدای برنامه چهارم، بودجه سالانه استان‌ها، بر اساس سند ملی توسعه استان به مرحله اجرا در می‌آید. بودجه سالانه استان شامل: درآمدها و سایر منابع استان، سهم اختصاص یافته از منابع ملی و سر جمع اعتبارات هزینه‌ای و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای در قانون بودجه کل کشور می‌باشد و (به صورت سند بودجه سالانه استان، در قالب قراردادی تنظیم و بین رییس

شورای برنامه‌ریزی و توسعه استان و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور) مبادله می‌گردد.

ب) "سند بودجه سالانه استان" که تعهدات شورای برنامه‌ریزی و توسعه استان و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، برای اجرای برنامه توسعه استان را مشخص می‌نماید، مشتمل بر اهداف کمی استان، شاخص‌های هدف هر بخش، اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و اعتبارات هزینه‌ای استان می‌باشد.

ج) طرح‌های ملی که منافع آن شامل چند استان و یا کل کشور می‌گردد، توسط دستگاه‌های اجرایی ملی اجرا خواهد شد.

د) سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مکلف است، نظام تنظیم بودجه استان را در چارچوب "سند ملی توسعه استان" ظرف مدت شش ماه از تصویب این قانون تهیه و به تصویب هیئت وزیران برساند.

• ماده ۸۲ قانون برنامه چهارم توسعه: دولت مکلف است در اجرای کامل نظام درآمد هزینه استان، اقلام درآمدی زیر را به عنوان درآمد استانی وصول و از طریق خزانه‌داری کل به خزانه معین استان واریز و در اجرای وظایف جاری و عمرانی استانی هزینه نماید:

الف) کلیه مالیات‌های مستقیم (به استثنای مالیات بر شرکت‌های دولتی)

ب) مالیات بر کالاها و خدمات به استثنای حقوق ورودی

ج) آن دسته از درآمدهای حاصل از مالکیت دولت که وصول آنها در همه استان‌های کشور عمومیت دارد.

د) درآمدهای حاصل از خدمات که در استان‌ها عرضه می‌شود و توسط دستگاه‌های استانی وصول می‌گردد، به استثنای درآمد ناشی از انفال و خدمات قضایی دادگستری جمهوری اسلامی

ه) درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات که در استان‌ها وصول می‌شود به استثنای درآمد ناشی از جرایم مبارزه با قاچاق مواد مخدر

- ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه: کلیه دستگاه‌های اجرایی موظف‌اند، به منظور افزایش کارایی و بهره‌وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول، به‌جای کنترل مراحل انجام کار و اعطای اختیارات لازم به مدیران برای اداره واحدهای تحت سرپرستی خود به صورت مستقل و هدفمند نمودن تخصیص منابع، بر اساس دستورالعمل مشترک سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی، قیمت تمام شده آن دسته از فعالیت‌ها و خدماتی که قابلیت تعیین قیمت تمام شده را دارند (از قبیل واحدهای آموزشی، پژوهشی، درمانی، خدماتی و اداری)، بر اساس کمیت و کیفیت محل جغرافیایی مشخص و پس از تأیید سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور یا استان و با اعطای اختیارات لازم به مدیران ذی‌ربط اجرا نماید.

به دستگاه‌هایی که بر اساس ضوابط این ماده خدمات خود را ارائه می‌نمایند، اجازه داده می‌شود، حسب نیاز نسبت به جابه‌جایی فصول و برنامه‌های اعتبارات هزینه اقدام و مابه‌التفاوت هزینه‌های قبلی فعالیت یا قیمت تمام شده را صرف ارتقای کیفی خدمات، تجهیز سازمان و پرداخت پاداش به کارکنان و مدیران

واحدهای ذی‌ربط نمایند. اعتباراتی که بر اساس قیمت تمام شده در چارچوب بودجه سنواتی در اختیار واحدها قرار می‌گیرد، کمک تلقی شده و پس از پرداخت به هزینه قطعی منظور می‌گردد.

- ماده ۱۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه - سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف است به منظور تقویت نظم و انضباط اداری و مالی در نظام اداره امور کشور و صرفه‌جویی در اعتبارات هزینه‌ای دولت، نسبت به تدوین ضوابط مربوطه اقدام تا پس از تصویب هیئت وزیران، توسط دستگاه‌های اجرایی به مورد اجرا گذاشته شود.

سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مکلف است با تدوین شاخص‌هایی، نحوه اجرای ضوابط مذکور را در دستگاه‌های اجرایی مورد ارزیابی قرار داده و هر ساله گزارش آن را به هیئت وزیران تقدیم نماید.

- ماده ۴۴ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت - شورای برنامه‌ریزی و توسعه استان موظف است پس از ابلاغ بودجه مصوب سالانه استان و بر اساس پیشنهاد سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان در چارچوب اهداف و سیاست‌های توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران در سطح کشور و استان و خط‌مشی‌ها و دستورالعمل‌های ابلاغی سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، اعتبارات عمرانی را بین فصول برنامه‌ها، دستگاه‌های اجرایی و طرح‌های عمرانی به تفکیک هر شهرستان و اعتبارات جاری مصوب هر دستگاه را به تفکیک برنامه و فصول هزینه توزیع نماید.

- ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت - با توجه به ارائه قانون بودجه سال ۱۳۸۱ کل کشور بر اساس نظام جدید بودجه‌ریزی و تغییر نظام طبقه‌بندی دریافتی و پرداخت‌های دولت، به منظور هماهنگی بین تعاریف به کار برده شده در نظام جدید با تعاریف مندرج در قوانین موجود مالی و محاسباتی، تعاریف زیر به ماده (۱) قانون برنامه و بودجه کشور مصوب ۱۳۵۱/۱۲/۱۰ اضافه می‌گردد:

ارزش خالص: منظور ارزش کل دارایی‌ها منهای ارزش کل بدهی‌های بخش دولتی است.

درآمد: منظور آن دسته از داد و ستدهای بخش دولتی است که ارزش خالص را افزایش می‌دهد.

اعتبار هزینه: منظور اعتبار آن دسته از داد و ستدهای بخش دولتی است که ارزش خالص را کاهش می‌دهد.

دارایی‌های سرمایه‌ای: منظور دارایی‌های تولید شده با تولید نشده‌ای است که طی مدت بیش از یک سال در فرآیند تولید کالا و خدمات به کار می‌رود.

دارایی‌های تولید شده: منظور دارایی‌هایی است که در فرآیند تولید حاصل گردیده است. دارایی تولید شده به سه گروه عمده دارایی‌های ثابت، موجودی انبار و اقالام گران‌بها تقسیم می‌شود.

دارایی‌های ثابت: منظور دارایی‌های تولید شده‌ای است که طی مدت بیش از یک‌سال به طور مکرر و مستمر در فرآیند تولید به کار برده می‌شود.

موجودی انبار: منظور کالاها و خدماتی است که توسط تولید کنندگان به منظور فروش، استفاده در تولید و یا سایر مقاصد در آینده نگهداری می‌شوند.

اقلام گرانبها: منظور اقلامی با ارزش قابل ملاحظه است که نه به منظور تولید و مصرف، بلکه به دلیل ارزشی که دارند نگهداری می‌شود. (مانند: تابلوها، کتب خطی و فلزات گرانبها)

دارایی‌های تولید نشده: منظور دارایی‌های مورد نیاز است که خودشان تولید نشده‌اند. (مانند زمین و ذخایر معمولی)

فعالیت: منظور یک سلسله عملیات و خدمات مشخص است که برای تحقق بخشیدن به هدف‌های سالانه برنامه طی یک سال اجرا می‌شود و منابع مورد نیاز آن از محل اعتبارات مربوط به هزینه تأمین می‌گردد.

اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای: منظور اعتبار مجموعه عملیات و خدمات مشخصی است که بر اساس مطالعات توجیهی فنی و اقتصادی و اجتماعی که توسط دستگاه اجرایی انجام می‌شود طی مدت معین و با اعتبار معینی برای تحقق بخشیدن به هدف‌های برنامه توسعه پنج‌ساله به صورت سرمایه‌گذاری ثابت یا مطالعه برای ایجاد دارایی سرمایه‌ای اجرا می‌گردد و نتایج مورد نیاز اجرای آن از محل اعتبارات مربوط به تملک

دارایی‌های سرمایه‌ای تأمین می‌شود و به دو نوع انتفاعی و غیرانتفاعی تقسیم می‌گردد.

- ماده ۷۸ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت - دولت موظف است حداکثر یک ماه پس از تصویب قانون بودجه سالانه کشور، بودجه دستگاه‌های اجرایی را ابلاغ نماید.

دستگاه‌های اجرایی مکلف‌اند پس از ابلاغ اعتبارات مربوط به تملک دارایی‌های سرمایه‌ای توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موافقتنامه شرح عملیات مربوط به طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای جدید مندرج در قوانین بودجه سالانه را برای مبادله موافقتنامه به سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور ارسال نمایند و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور نیز موظف است ظرف مدت یک ماه موافقتنامه مذکور را بررسی، اصلاح و ابلاغ و یا با ذکر دلیل اعاده نماید.

کلیه دستگاه‌های اجرایی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مکلف‌اند موافقتنامه شرح فعالیت‌های مربوط به اعتبارات هزینه‌ای را بر اساس فرم‌های ابلاغی سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور به سازمان مذکور ارسال دارند. سازمان مذکور موظف است نسبت به تأییدیه و ابلاغ و یا اعاده موافقتنامه مذکور جهت اصلاح اقدام نماید.

- ماده ۷۹ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت - افزایش اعتبار هزینه هر یک از برنامه‌ها و فصول هزینه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی منظور در قوانین بودجه سالانه، از محل کاهش دیگر برنامه‌ها و فصول هزینه دستگاه ذی‌ربط،

مشروط بر آنکه در جمع اعتبارات هزینه‌ای دستگاه تغییری حاصل نشود حداکثر تا سی درصد (۳۰٪) به پیشنهاد بالاترین مقام دستگاه اجرایی و تأیید سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مجاز می‌باشد. دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی وابسته به وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت و درمان و آموزش پزشکی کماکان بودجه خود را در قالب برنامه و طرح تنظیم و اجرا می‌نمایند و تخصیص دریافت می‌کنند و تابع قانون تشکیل هیئت امنای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی مصوب سال ۱۳۶۷ شورای عالی انقلاب فرهنگی و قانون نحوه انجام امور مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی مصوب ۱۳۶۹/۱۰/۱۸ مجلس شورای اسلامی و آیین‌نامه مربوطه می‌باشند.

تأمین و پرداخت کسور بازنشستگی سهم دولت از شمول محدودیت‌های این ماده مستثنی می‌باشد. در اجرای ماده (۱۱) اساسنامه سازمان بازنشستگی کشوری مصوب ۱۳۸۳/۳/۸، خزانه مکلف است به تقاضای سازمان مذکور، کسور مربوط به هر دوره را از تخصیص اعتبار آن دوره برداشت و به صندوق بازنشستگی کشوری پرداخت نماید.

- ماده ۸۰ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت - به دستگاه‌های اجرایی مرکزی اجازه داده می‌شود در موارد لزوم حداکثر تا ده درصد (۱۰٪) از اعتبارات هزینه‌ای خود را به اداره تابعه در استان‌ها که مشمول نظام بودجه استانی هستند اختصاص دهند و در این صورت اعتبارات مربوط در هر مورد

بنا به پیشنهاد وزیر یا بالاترین مقام دستگاه اجرایی مرکزی ذی‌ربط توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور از بودجه دستگاه مذکور کسر و بر حسب برنامه و فصول هزینه به اعتبارات هزینه‌ای دستگاه اجرایی محلی اضافه خواهد شد.

۲-۲-۲. مشکلات و تنگناهای مربوط به فرآیند اجرای بودجه در ایران

- به‌رغم گذشت چندین سال از تصویب قانون برنامه و بودجه و قانون محاسبات عمومی، هنوز تعدادی از آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط به این قوانین به تصویب نرسیده است. از جمله این موارد می‌توان به لایحه قانونی ماده ۸۹ قانون محاسبات عمومی (نحوه انجام معاملات دولتی)، آیین‌نامه ماده ۶۱ قانون محاسبات عمومی (قطعیت هزینه‌ها)، ضوابط و آیین‌نامه ماده ۷۱ قانون محاسبات عمومی (نظارت مالی بر کمک‌ها) و تبصره ۲ ماده ۱۵ قانون برنامه و بودجه (تهیه و تنظیم و اجرای طرح‌های استانی) اشاره کرد.
- به لحاظ عدم شفافیت قوانین و مقررات مالی و وجود خلاءهای مقرراتی، برخی از دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌های دولتی به‌رغم اینکه اجرای پروژه‌های عمرانی از وظایف تخصصی آنها محسوب نمی‌شود، با این وجود اقدام به اجرای پروژه‌های عمرانی می‌نمایند و غیر از ایجاد اختلال در نحوه فعالیت بخش غیردولتی، از وظایف تخصصی خود نیز فاصله می‌گیرند. از جمله این دستگاه‌ها می‌توان به وزارتخانه‌های دادگستری و فرهنگ و ارشاد اسلامی اشاره کرد.

- برخی از مواد قانون محاسبات عمومی با مواد مندرج در قانون برنامه و بودجه هماهنگی ندارد. از جمله موضوع "انتقال اموال منقول و یا غیرمنقول از محل اعتبارات عمرانی" به دستگاه‌های مجری است که در ماده ۴۰ قانون برنامه و بودجه تشخیص مالکیت طرح‌های عمرانی به تفکیک انتفاعی و غیرانتفاعی و مطالعاتی مشخص شده و نحوه احراز مالکیت آنها مسلم گردیده، در حالی که در ماده ۱۱۳ قانون محاسبات عمومی موضوع تفکیک و تمایز و مالکیت طرح‌ها رعایت نگردیده است.
- 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 برعهده گرفتن برخی از وظایف قابل احاله دولت.
- ناپیوستگی سیاست‌های تشکیلاتی با سیاست‌های مالی و بودجه‌ای دولت.
- ساختار نامتوازن نیروی انسانی از بعد کمی و همچنین بافت نیروی انسانی از بعد تخصصی‌ها، مهارت‌ها و رشته‌های مورد نیاز و ترکیب شاغل تخصصی و اصلی و مشاغل غیراصلی و پشتیبانی.
- وجود ساختار تشکیلات موازی با نظام تشکیلاتی دولت (به نام بخش عمومی) و همچنین وجود عملیات موازی در درون سازمان کلان دولت.
- عدم برخورداری الگوهای سازماندهی تشکیلات دولت از روش‌های علمی و تجارب سایر کشورها منطبق با خصوصیات بومی و ملی کشور.
- نبود ساختار تعرفه‌ای مناسب و متناسب در ارائه خدمات.

- تمرکز بیش از حد در نظام تصمیم‌گیری اداری و سازماندهی.
- معوق ماندن اجرای قانون شوراهاى اسلامى کشور.
- گستردگی بیش از اندازه واحدهای میانی در تشکیلات دستگاه‌های اجرایی.
- نبود ضوابط و سیاست‌های مشخص در انتصاب مدیران و ارتباط آن با کارایی و بهره‌وری.
- 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.



۳-۱. ارتقای مدیریت و شفاف‌سازی حساب‌های مالی

عدم توانایی روش‌های سنتی بودجه‌بندی در حل مسائل بودجه‌ای کشورهای پیشرفته و در حال توسعه منجر به ظهور روش جدیدی شد که به "ایدئولوژی مدیریت جدید"^۱ موسوم است. این ایدئولوژی تأکید بیشتری بر عملکرد، عدم تمرکز، کاربرد اصول بازار، افزایش انضباط مالی و ایجاد توسعه نظام‌های اطلاعاتی دارد. تأکید بر عملکرد در واقع حرکت از فرهنگ سنتی نظارت به روش‌هایی است که بر صرفه‌جویی و بهره‌برداری حداکثر از منابع و افزایش کارایی خدمات ارائه شده به جامعه تأکید دارد. برقراری فرهنگ جدید نیاز به ساختار نهادهای فعلی و توسعه نظام‌های جدید برای تحقق هدف‌های مورد نظر دارد. بدین منظور نهادهایی باید ایجاد شود که با مدیرانی اداره شود که در قالب بودجه‌ای ثابت، قادر به ارائه کالا و خدمات با کیفیت برتر باشند. این نظام به ایجاد ساختاری غیرمتمرکز کمک می‌کند که در آن بهره‌برداری از منابع و ارائه خدمات نزدیکتر به نقاط هدف انجام می‌گیرد.

کاربرد اصول بازار، شامل آزادسازی دستگاه‌های اجرایی از انحصارات دولتی و تأمین نهادهای موردنیاز خود به شیوه‌های رقابتی است. از طرف دیگر مصرف‌کنندگان اختیار انتخاب بین کالاها و خدمات متناسب با نیازهای خود را دارند. عدم تمرکز نباید در مقابل حذف سیاست‌های استراتژیک دولت ایجاد شود. بدین منظور مسئولیت تدوین سیاست‌های استراتژیک کلان اقتصادی باید در اختیار دولت مرکزی باشد. دستگاه‌های اجرایی نیز تسهیلات و شاخص‌های لازم را برای ارزیابی عملکرد هدف‌ها و تنظیم امور جاری در اختیار خواهد داشت. در این زمینه توسعه نظام‌های اطلاعاتی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

در روش جدید، تأکید بیشتری بر مشارکت بخش‌های عمومی و خصوصی شده است. به طور سنتی این مشارکت‌ها در قالب قراردادهای کلید در دست (Turn Key)، قراردادهای خدماتی و مدیریتی و روش‌های ساخت، اجرا و انتقال (BOT) انجام می‌گرفت. در روش‌های جدید دو نکته مورد تأکید قرار گرفته است. تأمین مالی مشترک پروژه‌های سرمایه‌ای، و ارائه خدماتی که از طریق دولت تأمین و فراهم می‌شود. زمینه این مشارکت دولتی - خصوصی در سال‌های اخیر گسترش یافته و شق سومی به وجود آمده که در آن خدمات توسط دولت تأمین مالی می‌شود ولی توسط بخش خصوصی در اختیار مصرف‌کننده قرار می‌گیرد. به طور خلاصه نظام‌های جدید اهداف چندگانه: مدیریت هزینه، ثبات اقتصادی، برقراری انضباط مالی، شفافیت، انعطاف مدیریت، پاسخگویی در برابر عملکردها، مشارکت مردمی، آشکار و شفاف بودن حساب‌ها و پذیرش سیاسی را دنبال می‌کند. این هدف‌ها در جدول ۳-۱ منعکس شده است.

مدیریت جدیدی که نظام بودجه‌بندی باید بر پایه آن استوار گردد، ریشه در اعتماد و مشخص شدن مسئولیت‌های مدیریت دارد. به بیان دیگر اصول مدیریت بودجه بر پایه اعتمادی است که بر اساس آن وظایف و مسئولیت‌ها به افراد و سازمان‌ها تفویض می‌شود. افراد و سازمان‌ها نیز در مقابل نتایج کار خود مسئول هستند، در حالی که با احتیاط و وسواس از ایجاد تعهدات اضافی احتراز می‌کنند.

ایجاد اعتماد، شامل تغییر در اولویت‌ها از تمکین به بهبود سیاست‌گذاری، از مدیریت تخصیص به مدیریت منابع، از تلفیق حساب‌ها به ارزیابی نتایج و از مسامحه اداری به مشارکت در مدیریت است. در این زمینه بهبود روند مذاکره و ارتباط بین دستگاه‌های مرکزی و اطلاعاتی ضرورت دارد. بدین منظور سرمایه‌گذاری در فناوری

اطلاعات باید افزایش یابد. توسعه اعتماد و اطمینان نیاز به ایجاد تغییراتی در نحوه تدوین سیاست‌ها و فرآیند تهیه و تنظیم بودجه دارد.

مجموعه ویژگی‌های فوق در مفهوم جدیدی تبلور یافته که به "حکمرانی یا مدیریت کارآمد و سودمند"^۱ موسوم است. این مفهوم به معنی استفاده از اختیارات سیاسی و اقتصادی به نیابت جامعه در مدیریت منابع برای اهدافی است که برای جامعه مناسب به نظر می‌رسد. انتخاب اهداف فوق‌الذکر و همچنین انتخاب نهادها و نظام‌های لازم برای تحقق اهداف بستگی به جامعه ذی‌ربط دارد. مدیریت کارآمد و سودمند منابع، به طور ضمنی حقوق فردی و اجتماعی مورد نیاز برای مشارکت مؤثر و جریان اطلاعاتی که اعضای جامعه را قادر به انتخاب مناسب می‌کند را تضمین می‌کند. با تعریف کلی فوق، مدیریت کارآمد و سودمند منابع می‌تواند ابعاد زیادی داشته باشد، لکن از دیدگاه بودجه و بودجه‌ریزی سه جزء مهم آن عبارتند از: قانونمندی، شفافیت و حسابدگی.

منظور از "قانونمندی"، وجود و فعال بودن نظامی بر مبنای قوانینی است که به تصویب مراجع قانونگذاری و قضایی کشور رسیده باشد. پیش فرض چنین نظامی وجود مجموعه قوانین حاکم بر بودجه‌ای است که از قبل برای مجریان قوانین و کسانی که قانون در مورد آنها اجرا می‌شود، شناخته شده بوده و سازوکار لازم برای حل اختلافات احتمالی پیش‌بینی شده باشد.

جدول ۳-۱. هدف‌های مدیریت دولتی

<p>۱. دولت کارآ و مؤثر:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ارائه خدمات به مردم در زمان و با هزینه مناسب • دستیابی به کارآیی فنی و تخصصی • تضمین تطابق اهداف با عملکردهای بودجه‌ای • هماهنگی دریافت‌ها و پرداخت‌های بودجه • ارائه مدیریت انعطاف پذیر در دستگاه‌های اجرایی
<p>۲. دولت پاسخگو:</p> <ul style="list-style-type: none"> • دستیابی به ثبات اقتصادی • پاسخگویی به تغییر وضعیت اقتصادی • پاسخگویی به تغییر نیازهای مصرف‌کنندگان • دادن حق انتخاب به مصرف‌کنندگان • اشاعه فرهنگ بهره‌برداری به‌جای فرهنگ مصرفی
<p>۳. دولت قابل اعتماد:</p> <ul style="list-style-type: none"> • قابل اعتماد بودن نتایج • ارائه اطلاعات دقیق در مورد وضع مالی دولت • شفافیت فرآیند تصمیم‌گیری

مأخذ:

Premchand, "Issues and New Directions in Public Expenditure Management". IMF, Nov. 1996.

دو محدودیت کلی در مورد قانونمندی وجود دارد. اول اینکه به تمامی زمینه فعالیت‌های دولت نمی‌توان به دقت شکل قانونی داد. فعالیت‌های دولت آنچنان گسترده و پویا است که در بسیاری موارد قوانین مؤخر بر وقایع هستند. بنابراین، تغییر و تحولات اقتصادی پایه‌گذار بسیاری از قوانین هستند. محدودیت دوم تعدد قوانین و گسترده بودن تعبیری است که از قوانین می‌شود. تجربه مدیریت بودجه طی سال‌های گذشته نشان می‌دهد که تعدد قوانین بودجه‌ای مدیران را به صورت انسان‌های ماشینی، بدون هیچ‌گونه انعطافی مبدل ساخته است. اجرای قوانین بر اجرای سیاست‌ها مقدم است. اگر چه هیچ‌گونه سیاست غیرقانونی نباید به اجرا درآید، لکن در عمل زمینه‌های مبهمی وجود دارد که باید روشن شود. یکی از این زمینه‌ها تعبیرهایی است که از قانون می‌شود و مسائلی است که در همین زمینه در رعایت عدالت و تخصیص منابع توسط مدیریت پیش می‌آید. در نتیجه همواره ممکن است تقابلی بین کسانی که مسئول مدیریت بودجه هستند و کسانی که مسئول تفسیر قوانین می‌باشند به وجود آید. بنابراین نکته مهمی که در ارتباط با قانونمندی در بحث مدیریت کارآمد و سودمند منابع وجود دارد، مدیریت مناسب بودجه در چارچوب قوانین و مقررات موجود می‌باشد.

منظور از "شفافیت" در دسترس بودن اطلاعات مربوط به دادوستدهای دولت برای عموم و شفافیت فرآیند تصمیم‌گیری دولت می‌باشد. دو مفهوم مهم در تعریف فوق نهفته است. نکته اول ماهیت و حجم اطلاعات و نکته دوم نحوه استفاده از این اطلاعات می‌باشد، که نکته دوم وابسته به نکته اول است. تجربه کلی در خصوص حجم اطلاعات حاکی از این است که اطلاعات زیادی در اختیار عموم و قوه مقننه قرار

می‌گیرد. علاوه بر اسناد متعددی که همراه لایحه بودجه به قوه مقننه ارائه می‌شود، اطلاعات مربوط به وضع مالی دولت در دوره‌های زمانی مختلف تهیه و منتشر می‌گردد. بنابراین نکته مهم نه حجم اطلاعات بلکه محتوای آن است. کیفیت اطلاعات منتشر شده غالباً به نحوی است که فقط برای افراد حرفه‌ای و متخصصین روشن و آشکار است. اطلاعات بودجه باید به نحوی سازمان یابد که اولاً قابل فهم برای عموم باشد، ثانیاً تنوع آن به شکلی باشد که قدرت انتخاب به مصرف‌کنندگان آن اطلاعات را بدهد.

اگرچه "حسابدهی" در مفهوم اولیه ساده به نظر می‌رسد، لکن در عمل بحث پیچیده‌ای است که در سطوح مختلف مفاهیم متفاوتی از آن قابل برداشت است. در این ارتباط ۳ روش کلی وجود دارد. در روش اول، با توجه به اینکه آزادی در انجام انتخاب سیاست‌های صحیح صرفاً با رد سیاست‌های نادرست ممکن است موفق نباشد، حسابدهی باید در جستجوی پاسخ برای ۳ سؤال اساسی باشد: چه معیاری باید برای انتخاب هزینه‌ها مورد توجه باشد؟ چه روشی در تسهیل انجام این انتخاب مناسب است؟ چه نوع اطلاعاتی مورد نیاز می‌باشد؟

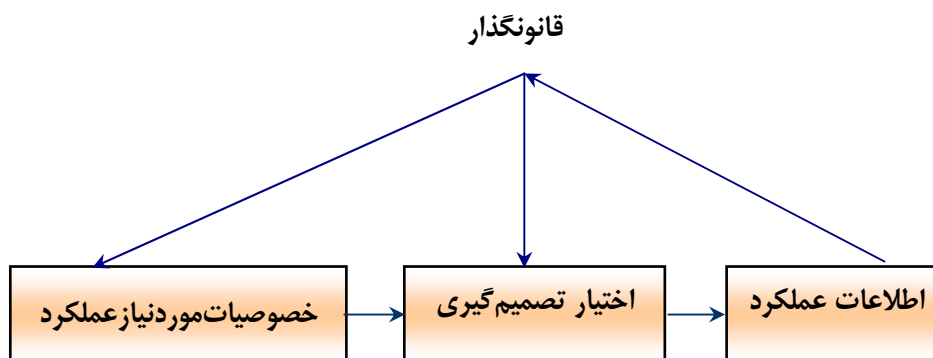
تعیین انتخاب‌های اجتماعی هیچ‌گاه آسان نبوده است. علی‌رغم کارهای علمی دانشگاهی متعددی که در این زمینه به عمل آمده است، پاسخی مستدل و قطعی در خصوص وفق دادن ارزش‌های افراد با تصمیمات و سلايق گروهی ارائه نشده است. ضابطه "پارتو" که از شهرت زیادی برخوردار است، مربوط به بهبود در وضعیت جامعه‌ای است که شرایط موجود آن نیز عادلانه و مطلوب تلقی می‌شود. نظریه‌های اخیر انتخاب

عمومی نیز بر این اساس هستند که بین سلیقه‌های شخصی مدیران و سیاستمداران نوعی سازش وجود دارد و بهترین روش برای شکستن این وابستگی در تصمیم‌گیری در مورد هزینه‌ها، اتکاء به احکام قانونی است که تضمین‌کننده تراز بودجه می‌باشد. این نکته نه تنها در مورد ارتباط حجم هزینه‌ها و تراز بودجه مطرح است، بلکه در خصوص ترکیب هزینه‌ها نیز شایان توجه می‌باشد. بنابراین مشکل، جستجوی روش مناسبی است که بر انتخاب جامعه در برنامه‌های مناسب تأثیر بگذارد. علی‌الاصول این کار باید از طریق انتخاب نمایندگان مناسب انجام گیرد. حتی در این صورت نیز نماینده‌ای که برای انعکاس دیدگاه‌های مردم انتخاب شده است، خود را با دو وظیفه اصلی مواجه می‌بیند. اول نمایندگی مردم، و دوم امانتداری علایق ملت. چگونگی برقراری هماهنگی بین این دو وظیفه هنوز با ابهام روبه‌رو است. به طور خاص، در ارتباط با طرح پیشنهادات جدید هزینه‌ای از طریق نمایندگان مردم، هرگونه تصمیم باید با در نظر گرفتن ثبات کلی اقتصادی اتخاذ شود. که این همان نقش امانتداری نمایندگان ملت است.

روش دوم در ارتباط با حسابدگی، آزمون و توجیه پذیرش یا عدم پذیرش خدمات ارائه شده از سوی دولت است. در یک بازار آزاد، هر فرد اختیار و حق ترجیح یک کالا یا خدمات در مقایسه با کالا و خدمات دیگر را دارد. افراد همچنین می‌توانند سلیقه‌های خود را به نحوی ابراز کنند که عرضه‌کنندگان کالا و خدمات بتوانند محصولات خود را با سلیقه‌ای مختلف هماهنگ سازند. با تعمیم این روش هر فرد باید فرصت ارائه دیدگاه‌های خود را در خصوص قبول یا رد کالاها و خدمات دولتی را داشته

باشد. این امر منحصر به کالاهای عمومی مانند دفاع ملی نیست، و در مورد سایر کالاها و خدمات قابل ارائه در بازار مصداق دارد. در همین زمینه، اگر دولت عرضه‌کننده انحصاری کالاها و خدمات نباشد، امتناع خریداران از خرید کالاهای دولتی و روی آوردن آنها به عرضه‌کنندگان خصوصی، اثری منفی بر کارکرد دولت خواهد داشت. آزمون نهایی حسابدگی در این شرایط، شکست بازاری یک سازمان غیر بازار است. از طرف دیگر اگر خدمات عرضه شده به دلیل عدم گرایش مصرف‌کننده مورد استفاده قرار نگیرد، دولت مجبور خواهد بود ارائه خدمات مزبور را متوقف سازد. بنابراین اعلام سلیقه مصرف‌کننده می‌تواند هم یک سازوکار پاسخ بازار و هم یک سازوکار پاسخ سیاسی باشد.

روش سوم حسابدگی که عملی‌تر می‌باشد، تلقی آن به صورت یک کنترل مبتنی بر سلسله مراتب می‌باشد. چنین کنترلی را می‌توان در مراحل مختلف در نظر گرفت: بین قانونگذار و دولت، بین وزراء و کارمندان وزارتخانه، بین دستگاه‌های اجرایی ستادی و سایر دستگاه‌های اجرایی، و بین وزارتخانه‌ها و دفاتر و واحدهای وابسته آنها. مدیریت پاسخگو بدین معنی است که افراد و سازمان‌ها در خصوص هر مورد از عملکرد خود پاسخگو هستند. به طور مثال، ارتباط بین قانونگذار و دستگاه مجریه در نمودار ۳-۱ نشان داده شده است. محدود کردن پاسخگویی و حسابدگی به عملکرد نهایی، پاسخ رضایت‌بخشی به مسائل مربوط به ضوابط خرج، روش انجام گزینش‌ها و کفایت اطلاعات نمی‌دهد. بنابراین، حسابدگی باید دارای زمینه وسیعتری باشد و شامل تمامی وجوه چرخه مدیریت هزینه گردد. اجزاء این نوع حسابدگی در جدول ۳-۲ نشان داده شده است.



نمودار ۳-۱. رابطه حسابدهی (پاسخگویی)

جدول ۳-۲. چارچوب حسابدهی

عنوان	اصل مورد نظر	نیت از اصل
گزینه‌های هزینه	تدبیر و دوراندیشی	تشخیص قابل قبولی از درآمد آینده، چه منفی در مقابل چه هزینه‌ای قابل دریافت است.
	اثرات کلان اقتصادی	تشخیص آشکار ارتباط بین بودجه و اقتصاد
	اولویت‌ها و تعدیل‌های سالانه	تدوین اولویت‌ها در ارتباط با عوامل فوق و تشخیص تعدیل‌های مورد لزوم
اجرای برنامه‌ها	رعایت اولویت‌ها	استفاده از وجوه در زمینه‌هایی که به تصویب قوه مقننه رسیده است
	مدیریت اقتصادی	اجرای سیاست‌ها و برنامه‌ها بر اساس سه اصل: صرفه‌جویی، کارایی و سودمندی
	نظام کارآمد تحویل	در دسترس بود ابزار لازم برای تضمین تحویل به موقع کالاها و خدمات
اطلاعات	تطابق داده‌ها	در دسترس بودن حساب‌های تفصیلی، فرآیندی که محصولات و درآمد در یک چارچوب زمانی به هزینه کالاها و خدمات مرتبط شود.
	سازگاری	روش‌های هماهنگ تقویم و طبقه‌بندی اطلاعات
	به جا بودن و مناسب	تولید اطلاعات به موقع برای استفاده تصمیم‌گیران دولتی و مردم

وجود نهادها یا نظام‌ها لزوماً تضمین‌کننده حسابدگی نمی‌باشد. مدیریت کارآمد و سودمند منابع، شفافیت و حسابدگی مفاهیم مطلق نیستند، و بستگی به تقاضاهای اعلام شده به ماشین مدیریت هزینه دارند. با توجه به اینکه تقاضاهای مزبور متفاوت هستند، پاسخگویی و حسابدگی نیز بسته به تقاضاهای رسیده از یک زمان به زمان دیگر متفاوت خواهد بود. البته درعمل، عوامل متعددی کار حسابدگی را محدود می‌سازند. در شماری از کشورها، بودجه نشان‌دهنده تنها بخشی از داد و ستدهای بخش عمومی می‌باشد. سیاست‌ها از طریق تعدادی شرکت دولتی، حساب‌های شبه مالی و سایر ابزارها دنبال می‌شود. این عوامل نیز باید پاسخگو شوند. در مواقعی که بودجه پس از بررسی مختصر در قوه مقننه تصویب می‌شود، یا زمانی که حساب‌های تکمیل شده ارائه نمی‌شوند و وقتی هم که ارائه شوند توسط قوه مقننه مورد بررسی قرار نگیرد، حسابدگی فقط به صورت یک صدف میان تهی باقی می‌ماند. سودمندی حسابدگی نهایتاً بستگی به تمایل عامه به استفاده از ابزار موجود، کفایت کنترل از سوی سلسله مراتب تصمیم‌گیری، و باز بودن جامعه و توان آن به ابراز قدرت با عزم راسخ دارد.

۳-۲. کنترل‌های مدیریتی، حسابرسی و ارزشیابی

کنترل‌های مدیریتی، حسابرسی و ارزشیابی، فرآیندها و سازوکارهایی هستند که برای حصول اطمینان از اینکه ارتباط کافی بین بودجه‌ریزی با دنیای واقعی عملیات برنامه‌ها وجود دارد، طراحی شده‌اند. بدون این ارتباطها، این خطر وجود دارد که تصمیمات بر اساس اطلاعات ناقص و سوء مدیریت منابع اتخاذ شود و این تصمیمات از طرف سازمان‌های مجری مورد بی‌اعتنایی قرار گیرد.

"کنترل مدیریتی" شامل همه سیاست‌ها و روش‌هایی است که توسط دولت یا مدیران دولتی برای حصول اطمینان از ایفای وظایف صحیح و مؤثر واحدهای تحت پوشش به کار گرفته می‌شود.

"حسابرسی داخلی" بررسی و گزارش نحوه عمل نظام‌های کنترل مدیریتی به سطوح بالای مدیریتی و ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات است. "حسابرسی خارجی" وظیفه‌ای است که معمولاً بر عهده سازمانی مستقل از دولت قرار داده می‌شود، تا تمکین از مقررات مالی و حقوقی و کارایی فعالیت‌های دولت را مورد بررسی قرار داده و نتیجه را به قوه مقننه و عامه مردم گزارش کند.

"ارزشیابی" تلاشی سازمان یافته برای تشخیص و ارزشیابی اثرات سیاست‌ها و برنامه‌های دولت است. بدین منظور از روش‌های علمی برای افزایش قابلیت اعتماد یافته‌ها با تفکیک اثرات سیاست‌ها و برنامه از سایر عوامل استفاده می‌شود.

۳-۲-۱. نظارت‌های مدیریتی و حسابرسی داخلی

الف) هدف‌ها

کنترل‌های مدیریتی اساس اجرای بودجه و سیاست‌های مالی می‌باشد. این کنترل‌ها شامل سیاست‌ها و روش‌هایی است که برای حصول اطمینان از موارد زیر توسط هر واحد سازمانی به کار گرفته می‌شود:

- تحقق سودمند، مؤثر و اقتصادی هدف‌های واحد سازمانی
- تمکین از قوانین و مقررات و سیاست‌های مدیریتی

- حفاظت از اطلاعات و دارایی‌ها
- تشخیص و جلوگیری از تقلب و اشتباهات
- ارتقاء کیفیت و بهبود روش تقویم حساب‌ها و تولید اطلاعات مالی و مدیریتی قابل اعتماد.

کنترل‌های مدیریتی می‌تواند شامل سازوکارهای متنوع و مختلفی باشد که برای حصول اطمینان از اجرای مطلوب سیاست‌های مالی و بودجه، استفاده مناسب از منابع، به حداقل رسیدن اتلاف و تقلب و سوء مدیریت، و گردآوری و استفاده از اطلاعات مناسب و قابل اعتماد در اتخاذ تصمیمات، طراحی شده‌اند. اگر چه بعضی عوامل مشترک در بسیاری از نظام‌های کنترل مدیریتی وجود دارد، یک مجموعه کنترلی واحد را نمی‌توان برای همه واحدهای سازمانی و در همه شرایط توصیه کرد.

کنترل‌های مدیریتی برای اداره هر سازمانی در بخش دولتی یا بخش غیردولتی، ضروری است. در یک وزارتخانه دولتی، اگر تضمین برای اجرای صحیح قوانین و مقررات وجود نداشته باشد، نتیجه مطلوبی بدست نخواهد آمد. از طرف دیگر کنترل‌های مدیریتی باید به گونه‌ای اجرا شوند که با فلسفه مدیریت کلی واحد سازمانی در تضاد قرار نگیرد. برای مثال، در بسیاری از کشورها، به جای تمکین بدون قید و شرط از قوانین و مقررات، تأکید بر دادن اختیار بیشتر به مدیران و پاسخگویی آنان در مقابل نتایج است. این روش‌ها می‌تواند به سادگی توسط نظام‌های کنترل مدیریتی که بر روش‌های نظارتی پیچیده و چند سطحی استوار هستند، بی اثر گردد. همچنین، در زمانی که نظم مالی مهمترین سیاست و استراتژی مورد توجه دولت است، نظام‌های

کنترل مدیریتی شامل اختیارات وسیع بدون حسابدگی، باعث بروز مشکلات زیادی می‌شوند. بنابراین، به طور کلی در کنترل‌های مدیریتی باید با در نظر گرفتن ملاحظات مربوط به هزینه و فایده و سایر شاخص‌های راهبردی مختلف، تعادل مناسبی بین آنها برقرار گردد.

مدیریت واحدهای سازمان باید تغییر شرایط را نیز در نظر داشته باشد. کنترل‌هایی که در یک برهه از زمان مؤثر و مورد نیاز بوده‌اند، ممکن است با تغییر محتوای عملیات و سایر شرایط، از کارایی لازم برخوردار نباشند. ضروری است که مدیران به طور مستمر نظام‌های کنترل مدیریتی خود را مورد ارزیابی قرار دهند، در صورت لزوم در آن تغییراتی به عمل آورند و کنترل‌هایی که اعمال آنها ضرورتی ندارد حذف نمایند. در کشورهایی که به دنبال ایجاد و تقویت کنترل‌های مدیریتی خود هستند، بهتر است از مدیران سازمانی خواسته شود به طور مستمر نظام‌های نظارتی خود را ارزیابی و نارسایی‌های احتمالی را گزارش نمایند. حسابرسان داخلی و خارجی سازمان می‌توانند در این کار کمک زیادی کنند.

برای یک حسابرس داخلی سازمان، کنترل مستمر عملیات سازمان باید دارای بالاترین اولویت باشد. حسابرس خارجی نیز می‌تواند نقش مهمی در ایجاد و تثبیت نظام‌ها کنترل مدیریتی داشته باشد. هرگونه حسابرسی که به منظور تشخیص قابلیت اعتماد صورت‌حساب‌های ملی صورت می‌گیرد باید شامل ارزیابی نظام‌های کنترلی باشد. در این حسابرسی باید به کنترل‌هایی که در تقویم و فرآوری اطلاعات اعمال می‌شود، توجه خاص شود. در بسیاری از موارد، ارزیابی شامل کنترل‌هایی است که به

منظور تشخیص میزان تمکین از قوانین و مقررات انجام می‌گیرد. در این موارد، حسابرس نه تنها خود کنترل‌ها را مورد آزمون قرار می‌دهد، بلکه آزمون‌هایی را نیز در نحوه اجرای مناسب آنها به عمل می‌آورد.

ویژگی‌هایی که برای کنترل مدیریتی مناسب توصیه شده است به شرح زیر می‌باشد:

- ساختار کنترل مدیریتی و داد و ستدها و وقایع مهم باید ثبت و مستند شود و مستندات برای آزمون آماده باشد.
- دادوستدها و وقایع مهم فقط باید در چارچوب وظایف و اختیارات افراد مجاز انجام گیرد.
- یک فرد خاص نباید بیش از یک مورد از وظایف و مسئولیت‌های کلیدی برشمرده را بر عهده بگیرد: تفویض اختیار، اجرا، ثبت و بررسی دادوستدها و وقایع
- برای حصول اطمینان از اینکه اهداف کنترل‌های مدیریتی محقق شوند، نظارت قوی به عمل آید.
- دسترسی به منابع و اطلاعات باید محدود به افراد مجاز شود. به منظور تضمین حسابدگی، منابع باید به‌طور مستمر با مقادیر ثبت شده مقایسه شود. آسیب‌پذیری دارایی‌ها شاخصی برای تعداد مقایسه‌های لازم به شمار می‌رود.

ب) شرایط لازم برای اجرای مؤثر کنترل‌های مدیریتی و حسابرسی داخلی

کنترل‌های مدیریتی یکی از مسئولیت‌های رؤسای سازمان‌ها است. بنابراین، برای ایجاد و تثبیت کنترل‌های مؤثر مدیریتی، بالاترین مقام مسئول سازمان باید در وهله

اول متعهد به مدیریت مؤثر واحد سازمانی باشد و همه توان شخصی و حرفه‌ای خود را در این امر به کار گیرد.

شرط بعدی تشخیص دقیق خطرات پیش روی سازمان و اعمال کنترل‌های لازم برای مدیریت این خطرات است. در یک سازمان بزرگ، ایفای این وظیفه برای یک فرد مشکل است و ممکن است کمک‌هایی در این زمینه مورد نیاز باشد. به هر شکلی که این کمک‌ها فراهم شود، در هر حال مدیریت سازمان باید در تمامی مراحل، به خصوص برای اتخاذ تصمیم در زمینه روش‌های مدیریتی، مشارکت داشته باشد. کنترل‌ها باید توجیه هزینه‌ای داشته باشد. نباید به قدری مفصل باشد که سازمان را فلج کند. هزینه نظام‌های کنترلی باید نسبتی منطقی با خطراتی که در پی رفع آن است داشته باشد. این نکته بسیار حائز اهمیت است. وجود مقررات خشک اداری خطری است که باید به شدت از آن احتراز کرد.

به دلیل اهمیتی که کنترل‌های مدیریتی در تضمین کنترل مؤثر وجوه عمومی و اجرای صحیح بودجه دارد، واحد مسئول تهیه و تنظیم بودجه در بسیاری از کشورها نقش فعالی را در تقویت کنترل‌های مدیریتی واحدهای عملیاتی ایفا می‌کنند.

ج) انواع نظارت‌های مدیریتی

با توجه به اینکه کنترل‌های مدیریتی باید مطابق شرایط خاص یک واحد سازمانی طراحی شود، یک الگو و فهرست مشابه برای تمامی واحدهای سازمانی نمی‌توان توصیه کرد. ولی، این امکان وجود دارد که قالب‌ها و چارچوب‌های کنترلی و شرایطی را که مناسب آن است ارائه نمود. این چارچوب‌ها عبارتند از:

- حسابداری مالی و گزارش‌دهی
 - تنظیم و هماهنگی عملکرد
 - **ارتباطات مؤثر** - مدیران باید تشخیص دهند که اگر واحدهای زیر نظر آنها برداشت آشکاری از مأموریت و هدف‌های سازمان داشته باشند، وظایف خود را به شکل مطلوبتری ایفا خواهند کرد. کانال‌های ارتباطی بخشی از نظام کنترل مدیریتی است.
- مدیران واحدهای سازمانی، علاوه بر مسئولیتی که در تحقق اهداف سازمان دارند، در مقابل استفاده مناسب منابع در اختیار سازمان نیز مسئولیت دارند. کنترل‌هایی که در این زمینه می‌تواند به عمل آید عبارتند از:
- **کنترل‌های فیزیکی** - این کنترل‌ها شامل روش‌های امنیتی برای کنترل دستیابی به اطلاعات و حساب‌ها می‌باشد.
 - **کنترل‌های حسابداری** - روش‌هایی است که بر مبنای آنها داد و ستدها در نظام حسابداری باید تقویم شوند. برای مثال ممکن است شرط شود که همه دریافت‌های نقدی به صورت روزانه در بانک سپرده‌گذاری شود. یا از شخصی که پول نقد را دریافت می‌دارد خواسته شود رسید دریافت پول را به پرداخت‌کننده بدهد و یک کپی از آن در اختیار واحد حسابداری قرار داده شود. کنترل‌های حسابداری شامل روش‌های داخلی برای تشخیص و گزارش اعمال خلاف نیز می‌باشد.
 - **کنترل‌های فرآیند** - این کنترل‌ها روش‌هایی هستند که برای اطمینان از این که اقدامات با کسب مجوز لازم به عمل آمده‌اند، طراحی شده است. برای مثال

صدور دستور خرید یا تأیید یک قرارداد با مبلغ قابل ملاحظه نیاز به ارائه اسناد مقام متقاضی، بررسی کارشناس خرید، و تصویب مسئول مربوطه دارد.

- **کنترل‌های تجهیز اقلام مورد نیاز**

- **تفکیک وظایف** - این تفکیک هم نوعی ابزار کنترلی و هم عامل مهمی در بسیاری از خطاهای کنترلی تلقی می‌شود. ویژگی این کنترل این است که در دادوستدهای مخاطره آمیز، حداقل دو نفر برای به حداقل رساندن خطر اعمال غیرصحیح مشارکت نمایند. تفکیک وظایف بدین گونه، یکی از عوامل ضروری هر نظام کنترل مالی می‌باشد. البته اگر در این کار افراط شود، کارایی سازمان پایین آمده و قادر به ایفای وظایف خود نخواهد بود.

- **حسابرسی داخلی** - یک فعالیت مستقل ارزیابی برای اندازه‌گیری و تشخیص تأثیر کنترل‌های مدیریتی است. بیشتر سازمان‌های دولتی باید دارای واحد مسئول حسابرسی داخلی باشند. نقش حسابرسی داخلی با نقش حسابرسی خارجی متفاوت است، اگر چه تا حد ممکن باید بین این دو وظیفه هماهنگی وجود داشته باشد. حسابرس خارجی مستقل از سازمان است و به یک سازمان ناظر گزارش می‌دهد. از طرف دیگر، حسابرس داخلی، بخشی از سازمان به‌شمار می‌رود و معمولاً در مقابل مدیریت رده بالای سازمان مسئول می‌باشد. مدیران باید از حسابرسی داخلی در انجام کنترل‌های مدیریتی استفاده کنند. علاوه بر این، از واحدهای حسابرسی می‌توان برای بررسی تخلف‌ها از مقررات و قوانین استفاده کرد. نتایج حاصل از این بررسی‌ها می‌تواند هم به عنوان مجوزی برای تقویت نظام‌های کنترلی و هم به صورت مبنایی برای تعیین اقدام مناسب بر علیه کسانی که قوانین و مقررات را نقض کرده‌اند مورد استفاده قرار گیرد.

د) محدودیت نظارت‌های مدیریتی

هیچ نظام کنترلی نمی‌تواند تضمین‌کننده شناخت و اصلاح اشتباه‌های صورت گرفته در فرآیند اجرای بودجه باشد. هر نظام بودجه‌ریزی که بخواهد به چنین هدفی برسد ناگزیر ساختار غیر قابل انعطافی را به نظام تحمیل خواهد کرد. بنابراین، هدف مناسب بر یک سیستم نظارتی، تضمین حمایت منطقی برای جلوگیری از بروز و تکرار اشکالات در نظام و اقدام به موقع مسئولان در صورت بروز چنین مشکلاتی است. با چنین هدفی، مدیران باید نسبت به خطراتی که در استقرار نظام یاد شده وجود دارد آگاهی لازم را داشته باشند. این خطرات عبارتند از:

- **نقص نظام طراحی:** نکته‌ای که همواره مورد تأکید قرار گرفته است، این است که نظام نظارتی هر سازمانی باید متناسب با شرایط خاص این سازمان طراحی شود. بعضی مدیران برای صرفه‌جویی در زمان از نظام‌های نظارتی طراحی شده برای سایر سازمان‌ها استفاده می‌کنند. این امر ممکن است در یک بخش از نظام نظارتی موجب پایین آمدن سطح نظارت و در بخش‌های دیگر موجب سختگیری‌های غیرضروری شود.
- **اجرای ضعیف:** بهترین نظام طراحی شده نیز فقط از طریق اجرای صحیح می‌تواند به هدف‌های خود برسد. مدیران دستگاه‌های اجرایی در هر سطحی، تمایل دارند که مطمئن شوند همه از روش‌ها و سازوکارهای نظارتی تمکین می‌کنند و روش‌های نظارتی به گونه‌ای هستند که در هر شرایطی همگی با آن احساس رضایت کنند و انگیزه‌ای برای ندیده گرفتن آن در زمان فشار و شرایط خاص نداشته باشند. دستیابی به این معیار یکی از مهمترین ملاحظات

در تدوین و طراحی یک نظام مؤثر و کارآمد نظارت به شمار می‌رود. البته مدیران باید ترتیبات خاصی را نیز در نظر داشته باشند که در بعضی شرایط اضطراری بتوان از آن استفاده نمود.

- پاسخ و عکس‌العمل ضعیف نسبت به موارد تخلف: نظام‌های نظارتی بدین منظور طراحی می‌شوند که انحراف از انتظارات معمولی و عادی را تشخیص و هشدار دهند. برای اینکه نظام مزبور کارآمد و مؤثر باشد لازم است مدیران و مسئولان به هشدارها پاسخ و عکس‌العمل مناسب نشان دهند. در غیر این صورت اثربخشی نظام نظارتی کاهش خواهد یافت. البته باید از انعطاف‌ناپذیری نظام نیز جلوگیری کرد، که می‌تواند موجبات هشدارهای اشتباه را فراهم آورد.
- تبانی: نظام نظارتی در مقابل وجود مسئولین نادرست که با توطئه در پی وارونه جلوه دادن نظام هستند، با شکست روبه‌رو خواهد شد. اگر کنترل‌های پیش‌بینی شده پیچیدگی زیادی داشته باشد، امکان بروز توطئه ضعیف می‌شود ولی از طرف دیگر ممکن است موجب کاهش کارایی سازمان شود. توطئه‌های از این گونه معمولاً زمانی آشکار می‌شوند که یا به وسیله افرادی که در میان توطئه‌گران نیستند فاش می‌شود و یا اینکه شکافی در توطئه‌گران ایجاد می‌گردد.
- اقدامات اشتباه مدیران: نظارت‌های مدیریتی برای کنترل و نظارت شخص مدیران رده بالا نیست بلکه برای کمک به نظارت بر سازمان طراحی می‌شوند. مدیران می‌توانند به راحتی نظام‌های نظارتی را دور بزنند و یا دیگران را در این جهت هدایت کنند. البته در سازمان‌های بزرگ چنین

فعالیت‌های خطاکارانه‌ای از طرف کارکنان رده پایین قابل مشاهده است. بنابراین، مهمترین شکل مراقبت از سازمان در مقابل خطای مدیران، ایجاد یک محیط باز است که در آن کارکنان انگیزه کافی را در گزارش و افشاء موارد خطا داشته و از هر گونه تعرضی مصون باشند.

نظارت‌های مدیریتی یکی از اجزاء اصلی ساختار عملیاتی هر سازمانی محسوب می‌شود. به میزان بزرگی و پیچیدگی سازمان و فعالیت‌های آن، دقت بیشتری باید در طراحی نظام نظارتی آن به عمل آید. البته باید توجه داشت نظام‌های نظارتی زمانی می‌توانند کارایی لازم را داشته باشند که به وسیله مدیران کارآمد و متخصص و متعهد به اجرا درآیند. نظام‌ها می‌توانند این‌گونه مدیران را پشتیبانی کنند ولی جایگزین آنها نمی‌توانند باشند.

هـ) حسابرسی خارجی

یک نظام حسابرسی کارآمد از راه‌های مختلف می‌تواند به اداره امور مالی دولت کمک نماید از جمله:

- شناخت بی‌نظمی‌های ناشی از استفاده نامناسب وجوه دولتی و تشخیص ضعف‌های نظارت‌های مدیریتی ذی‌ربط، و اجرای مؤثر تصمیمات بودجه‌ای و سایر سیاست‌ها.
- تعیین میزان قابلیت اعتماد گزارش‌های اجرای بودجه و سایر داده‌های مالی.
- تشخیص موارد اتلاف و ناکارایی که در صورت اصلاح امکان استفاده اقتصادی‌تر از منابع موجود بودجه‌ای را فراهم خواهد آورد.

- ارائه اطلاعات قابل اعتماد در خصوص نتایج برنامه که می‌تواند مبنای تعدیل‌های آینده در تخصیص‌های بودجه‌ای قرار گیرد.

ملاحظات فوق عمدتاً در خصوص سازمان‌ها و نهادهایی است که مسئولیت حسابرسی دولت را به طور کلی بر عهده دارند. در اکثر کشورها این نهادها به "نهادهای حسابرسی عالی" (SAI) ^۱ موسوم هستند. در بیشتر کشورهای انگلیسی زبان، و کشورهای اسکانديناوی SAI شامل دفاتر ملی حسابرسی می‌گردد که ریاست آنها را "حسابرس کل" بر عهده دارد. در بیشتر کشورهای آمریکای لاتین این نهادها، "دیوان محاسبات" یا "دیوان حسابرسی" نامیده می‌شوند که ریاست آن بر عهده گروهی از مستشاران است که موقعیت آنها مشابه قضات نظام‌های سنتی است. در کشورهای آلمان، هلند، اتریش و بسیاری از کشورهای اروپای شرقی از ترکیبی از الگوی یاد شده استفاده می‌شود.

نکات یاد شده مختص SAI نبوده بلکه سایر سازمان‌های حسابرسی، مانند واحدهای حسابرسی وزارتخانه‌های دولتی و حسابرسان تجاری که از طریق انعقاد قرارداد به استخدام در می‌آیند را در بر می‌گیرد. البته باید توجه داشت حتی محکم‌ترین و منسجم‌ترین نظام حسابرسی نمی‌تواند همیشه مطمئن باشد. برای مثال در کشور ژاپن بر طبق قانون اساسی، بنیاد خاصی مسئولیت نظارت‌های مدیریتی دولت را بر عهده دارد، که مسئولیت خود را از طریق دریافت گزارشات حسابرسی از درآمدها و هزینه‌های دولت ایفا می‌نماید. این نظام همراه قوانین خاصی برای کنترل فعالیت‌های حسابداری در وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی است. با وجود ترتیبات یاد شده، در

1. Supreme Audit Institutions (SAI)

سال‌های گذشته هیئت حسابرسی ژاپن به موارد متعددی از پرداخت‌های اضافی در بعضی موارد مانند یارانه‌های بهداشتی برخورد کرده است که ناشی از برداشت‌های اشتباه از نظام‌های موجود بوده است.

(و) پیش‌نیازهای یک نظام حسابرسی مطلوب و کارآمد

سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی (INTOSAI)^۱ استانداردهایی را برای حسابرسی سازمان‌های دولتی تهیه و ارائه نموده است، که مورد استفاده و استناد غالب سازمان‌های حسابرسی دولتی در کشورهای مختلف قرار گرفته است. مهمترین موارد این استانداردها عبارتند از:

- استقلال- به منظور حصول اطمینان از تحت‌الشعاع قرار گرفتن نتایج کار سازمان‌های حسابرسی در خصوص روابط احتمالی با نهادهای مورد حسابرسی، استقلال این نهاد امری ضروری است. این موضوع در زمینه حسابرسی‌های داخلی نیز صدق می‌کند. در مورد اخیر نیز واحد مسئول نباید بخشی از امور مالی یا خزانه‌داری وزارتخانه ذی‌ربط باشد و لازم است مستقیماً به مدیریت ارشد معاملات مالی گزارش دهد.

برای تحقق امر استقلال، SAI باید به صورت نهاد جدا از دولت سازماندهی شود. در انگلیس و کشورهای مشترک‌المنافع SAI فقط در مقابل مجلس مسئولیت دارد، در آمریکا و کشورهای عضو اتحادیه اروپا نیز SAI به مجلس گزارش می‌دهد. روش دیگر مستقل کردن SAI این است که دولت انتصاب حسابرس کل و اعضای دیوان

1. *International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)*

محاسبات را موکول به مصوبه مجلس نماید. در کشورهای آلمان، اسپانیا و هلند اعضای دیوان محاسبات و رییس این دیوان توسط مجلس یا به صورت توأمان توسط مجلس و دولت منتصب می‌شوند. در بعضی کشورهای دیگر مانند ایتالیا، فرانسه و پرتغال انتصاب اعضای دیوان با قوه مجریه است. در کشورهای اخیر استقلال از طریق مستقل بودن وضعیت اعضای دیوان محاسبات حاصل می‌شود.

نهادهای حسابرسی باید بودجه و کارکنان خاص خودشان را داشته باشند. این نهادها همچنین باید در زمینه تعیین ضوابط حسابرسی، دسترسی به اسناد و ثبت و تقویم گزارش نتایج حسابرسی اختیارات کافی را داشته باشند. نه تنها سازمان بلکه هر یک از حسابرسان نیز باید نسبت به کارهای حسابرسی خود استقلال کامل داشته باشند. این موارد معمولاً در مقررات داخلی نهادهای حسابرسی مورد توجه قرار می‌گیرد، هر چند که در برخی کشورها قوانینی نیز در این زمینه وجود دارد.

• **مهارت‌های حرفه‌ای:** حسابرسی حرفه‌ای نیاز به طیف وسیعی از مهارت‌های مختلف دارد، که این امر به دلیل تنوع زیاد امور حسابرسی و همچنین موضوع‌های مورد حسابرسی است. تعداد بسیار کمی از حسابرس‌ها ممکن است تمام مهارت‌های حسابرسی را دارا باشند. البته برای هر مورد حسابرسی لازم است گروه حسابرسی از مجموعه مهارت‌های لازم برخوردار باشد. اگر موضوع حسابرسی گزارشات مالی واحد خاصی است، رهبر گروه حسابرسی باید یک حسابرس برخوردار از همه کیفیت‌های لازم باشد. در بیشتر کشورها این کفایت از طریق مدارک تخصصی خاص قابل اثبات است، مدارکی که معمولاً با گذراندن دوره تحصیلی ذی‌ربط و موفقیت در امتحانات احراز

می‌گردد. در بعضی موارد علاوه بر مدارک، تخصص و تجربه کار مفید نیز مورد نیاز می‌باشد. اگر موضوع حسابرسی برای مثال نظام رایانه‌ای دولت باشد، در گروه حسابرسی افرادی با تخصص ذی‌ربط و سابقه حسابرسی واحدهای رایانه‌ای باید وجود داشته باشد.

ممکن است مواردی پیش آید که در گروه حسابرسی تخصص ذی‌ربط وجود نداشته باشد. در چنین مواردی گروه حسابرسی باید در جستجوی تخصص مورد نیاز به طریق دیگری باشند. متداول‌ترین راه در این گونه موارد استفاده از خدمات مشاورانی با تخصص مربوطه می‌باشد. همچنین *SAI* می‌تواند از طریق انعقاد قرارداد با یک بنگاه خصوصی بخشی از کار حسابرسی را که تخصص لازم را ندارد به انجام برساند. البته در مورد اخیر مسئولیت اصلی کار با نهاد حسابرسی اصلی خواهد بود.

ز) انواع حسابرسی

- **پیش حسابرسی** - در این نوع حسابرسی عملیات مالی قبل از اینکه به اتمام برسند مورد حسابرسی قرار می‌گیرند. برای مثال پرداخت در مورد خاصی قبل از تأیید اسناد هزینه توسط حسابرس انجام نمی‌شود. عملیات پیش حسابرسی متمرکز در حال حاضر در بسیاری از کشورها مورد عمل می‌باشد. در سایر کشورها این‌گونه حسابرسی در زمره وظایف مدیریت قرار دارد. در این کشورها نهاد حسابرسی به جای پیش حسابرسی توجه خود را معطوف به کنترل قابل اعتماد بودن ابزارهای مورد استفاده وزارتخانه‌ها کرده‌اند.
- **حسابرسی عادی** - این نوع حسابرسی شامل کنترل عملیات بعد از انجام آنها است. هدف از این نوع حسابرسی بررسی قانونی بودن عملیات مورد حسابرسی

است. اگر یک نهاد حسابرسی با تعداد زیادی عملیات حسابرسی عادی مواجه باشد ناگزیر است استراتژی خاصی در این زمینه اتخاذ کند. معمولاً در این گونه موارد بخشی از عملیات حسابرسی عادی به وزارتخانه‌های ذی‌ربط واگذار می‌شود. البته در مواردی که نظارت‌های مدیریتی در دولت در سطح ضعیفی قرار دارد، واحدهای حسابرسی ناگزیر هستند تمامی عملیات حسابرسی عادی را به تنهایی انجام داده و از بی‌نظمی‌ها جلوگیری کنند. در موارد اخیرالذکر نهاد حسابرسی باید کوشش کند نیروهای خود را به نحو مؤثر و کارآمدی سازماندهی نماید.

- **حسابرسی مالی** - از بسیاری از نهادهای حسابرسی ممکن است خواسته شود بودجه دولت و یا سایر گزارشات مالی دولتی را مورد حسابرسی قرار دهند. هدف از این حسابرسی بررسی قابل اعتماد بودن اطلاعات و آمار مندرج در گزارشات مزبور است. برای مثال، قبل از تصویب لایحه بودجه در مجلس گزارش حسابرسی باید تکمیل و ارائه شود.

هدف اولیه این نوع حسابرسی ایجاد اطمینان در خواننده گزارش مالی نسبت به صحت محتوای گزارش است. بدین منظور معمولاً حسابرس مجبور می‌شود فراتر از بررسی صرف اطلاعات موجود در گزارش رود و روش حسابداری و سایر روش‌های استفاده شده برای تلفیق اطلاعات مندرج در گزارش را مورد بررسی دقیق قرار می‌دهد.

- **حسابرسی کارایی محور^۱ (VFM)** - این نوع حسابرسی در سال‌های اخیر متداول شده است. در این حسابرسی تمامی فعالیت‌ها و برنامه‌ها نیز به منظور پیشنهاد روش‌هایی برای بهبود کارایی مورد بررسی قرار می‌گیرد. حسابرس در

1. Value For Money (Efficiency)

پی یافتن موارد اتلاف و سوء مدیریت است که با حذف آنها بتوان با منابع و هزینه مشابه فعالیت ذی‌ربط با کیفیت بهتری انجام داد.

- **حسابرسی برنامه محور** - در این نوع حسابرسی تأکید بر عملکرد و ارزیابی برنامه است. در حسابرسی کارآیی توجه به هزینه به ازای هر واحد تولید است در حالی که در حسابرسی برنامه محور تأکید بر اثربخشی و نتایج است. بدین منظور بر اساس روش‌های علمی نتایج برنامه در مقایسه با اهداف پیش‌بینی شده آن مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.

ح) گزارش نتایج حسابرسی

ضرورت گزارش نتایج حسابرسی معمولاً در قوانینی که بر آن اساس مسئولیت‌ها و اختیارات نهادهای حسابرسی تعیین می‌گردد مورد تأکید قرار می‌گیرد. در بسیاری از کشورها، همه گزارش‌های حسابرسی باید به مجلس ارائه شود. این گزارش‌ها ممکن است به طور مستقل و یا همراه با خلاصه گزارش در مواعد معینی ارائه شوند. اغلب گزارش‌های ارائه شده به مجلس در اختیار کمیته تخصصی خاصی مانند کمیته محاسبات عمومی قرار می‌گیرد.

گزارشات حسابرسی معمولاً در اختیار افراد علاقه‌مند به ویژه کسانی که باید اقداماتی در زمینه پیشنهادها منعکس در گزارش حسابرسی انجام دهند قرار می‌گیرد. برای مثال، واحدی که مورد حسابرسی قرار گرفته است و همچنین وزارت دارایی (یا دفتر بودجه مرکزی) باید در جریان گزارش‌هایی که از نتایج آن بتوان در تخصیص منابع بودجه با مدیریت منابع بودجه‌ای استفاده کرد، قرار گیرند. اگر بر اساس گزارش

حسابرسی اصلاح قوانین مجلس لازم باشد، نهاد حسابرسی باید موضوع را به کمیته‌های مجلس و همچنین وزارتخانه ذی‌ربط اطلاع دهد.

در بسیاری از کشورها گزارش حسابرسی‌ها برای اطلاع عموم نیز منتشر می‌شود مگر اینکه محدودیت خاصی در زمینه امنیت ملی وجود داشته باشد.

ط) اقدام در زمینه نتایج حسابرسی

معمولاً حسابرسان فقط مسئولیت گزارش یافته‌های خود را دارند و اقدامات اصلاحی احتمالی باید به وسیله واحدهای مورد ارزیابی انجام گیرد. این نکته هماهنگ با رویکرد جدید حسابرسی، کفایت نظارت‌های مدیریتی و اصول صرفه‌جویی (*economy*)، کارایی (*efficiency*) و اثربخشی (*effectiveness*) برنامه‌ها نیز می‌باشد. بعضی از نهادهای حسابرسی مجاز به ارائه رهنمودهای محدود کننده اصلاحی نیز می‌باشند ولی این تذکرات محدود به موارد تخلف در زمینه پرداخت‌ها می‌شود. اگر مسئله حادثتر از معمول باشد اقدام اساسی باید از طرف مجلس، دولت و وزارتخانه ذی‌ربط به عمل آید.

اگر چه حسابرسان معمولاً نمی‌توانند واحدهای مورد حسابرسی را مجبور به اعمال اصلاحات بکنند، لیکن مسئولیت دارند در خصوص کاربرد یافته‌های حسابرسی راهنمایی‌های لازم را کرده و تسهیلات لازم برای اعمال اصلاحات را فراهم کنند. برای ایفای این مسئولیت نکات زیر باید مورد توجه قرار گیرد:

- شفاف بودن گزارش حسابرسی - اعلام نظرهای کلی مانند اینکه "هزینه‌های انجام گرفته در برنامه هدر شده است" کمکی نمی‌کند. حسابرسان باید مشکلات موضوع مورد حسابرسی و نتایج آن را به شفاف‌ترین شکل موجود

ارائه کنند. برای مثال: چه اقدام نظارتی انجام نگرفته یا به اشتباه صورت گرفته و چه مقدار پول تلف شده یا به اشتباه اختصاص یافته است؟ چه سیاست خاصی باعث ناکارایی شده و اثر آن چه بوده است؟

- **نتایج متقاعدکننده** - نتایج و یافته‌های گزارش حسابرسی باید مرتبط و معتبر بوده و به صورت شفاف در گزارش مشخص شده باشد.
- **پیشنهاد‌های مؤثر** - اگر حسابرس مشکلی را تشخیص داد، باید راه حل مستدلی را برای حل آن پیشنهاد کند. تذکرات کلی مؤثر نخواهد بود. اگر اشتباهی در نظارت‌های به عمل آمده وجود داشته است، گزارش حسابرسی باید اقدامات لازم برای جلوگیری از بروز مجدد آن را پیشنهاد کند. اگر تغییراتی در قوانین، مقررات و روش‌های معمول لازم است باید با دقت کامل و به‌طور مشخص بیان گردد. همچنین لازم است پیشنهاد‌های ارائه شده از نظر قانونی و اداری موجه باشد.
- **استراتژی مؤثر برقراری ارتباطات** - بهترین گزارش حسابرسی اثری نخواهد داشت مگر اینکه محتوای آن به اطلاع افراد اصلی که باید آنها را به کار ببرند برسد. حسابرس باید دقت کند که چه کسی لازم است گزارش حسابرسی را بخواند و از چه طریقی توجه کافی را به آن جلب کند. نمایندگان مجلس و مقامات مسئول دولتی معمولاً گزارشات بسیار زیادی را دریافت می‌کند که باید همه را بخوانند. بنابراین ممکن است فرصت کافی برای خواندن گزارشات مفصل حسابرسی را نداشته باشند. بنابراین یک خلاصه گزارش جامع حسابرسی می‌تواند در این مواقع کمک زیادی نماید.

ی) محدودیت‌های حسابرسی

- **اطمینان از تشخیص اشتباهات** - اگر چه حرفه حسابرسی از قدرت و توانایی‌های خاصی برخوردار است، با محدودیت‌هایی نیز روبه‌رو است. هیچ یک از روش‌های منطقی حسابداری نمی‌تواند نسبت به یافتن تمام اشتباهات و خطاکاری‌ها مطمئن باشد. جلوگیری و تشخیص اشتباهات در وهله اول از وظایف و مسئولیت‌های مدیریت است و به حسابرس ارتباطی ندارد. اگر مشکلات بعدها کشف شدند، حسابرس فقط در زمینه انجام حسابرسی صحیح در ارتباط با استانداردهای حسابرسی می‌تواند مسئول باشد. البته طبیعی است که در کار حسابرسی ممکن است بعضی از اشتباهات کوچک توسط حسابرس تشخیص داده نشود.

برای مثال، در حسابرسی ترازنامه مالی یک بنگاه، حسابرس فقط می‌تواند این اطمینان خاطر را بدهد که ترازنامه قابل اعتماد است. حسابرس و همچنین خواننده گزارش حسابرسی بر این باور نیستند که قابل اعتماد بودن ترازنامه به معنی تضمین نبود اشتباه در ترازنامه است. اگر بین افراد کلیدی بنگاه تبانی وجود داشته باشد و یا اگر تلاش عمدی از طرف مدیران برای پنهان کردن حقایق صورت گرفته باشد، هیچ تضمینی وجود ندارد که حسابرس بتواند موارد پنهان کردن حقایق را کشف و افشاء کند.

- **دسترسی به اطلاعات و مدارک** - حسابرسان تنها قادر به حسابرسی آنچه مشاهده می‌کنند هستند. اگر مدیریت یک واحد اطلاعات محرمانه و سری موضوع مورد حسابرسی را در اختیار حسابرس قرار ندهد، کار حسابرسی از

اعتبار لازم برخوردار نیست و نباید ادامه یابد. در حسابرسی دولتی، این گونه موارد معمولاً در خصوص واحدهای مربوط به امنیت ملی مصداق دارد. البته حسابرسان ممکن است با وضعیت‌هایی روبرو می‌شوند که در آنها برای سرپوش گذاشتن بر فعالیت‌های غیرقانونی و فساد دسترسی به اطلاعات محدود شده باشد. در چنین شرایطی، حسابرسان باید به مسئولینی که قادر به دسترسی اطلاعات ذی ربط هستند (مانند مجلس) گزارش دهند.

۳-۲-۲. ارزشیابی

"ارزشیابی" عملیاتی کلیدی است که گذشته را به آینده پیوند می‌زند و آموخته‌های حاصل از تجربیات واقعی را در برنامه ریزی برای اقدامات آینده قابل استفاده می‌سازد.

هدف از ارزشیابی بهبود فرآیند تصمیم‌گیری و تخصیص منابع، فراهم کردن اطلاعاتی در زمینه نتایج سیاست‌ها و برنامه‌ها می‌باشد. در شرایط محدودیت منابع بودجه دانستن اثرات احتمالی تغییرات سیاسی که متضمن هزینه‌های سنگینی است بسیار مهم می‌باشد. برای مثال برای پاسخ به این سوال که کدام‌یک از سیاست‌های: آموزش سال‌های ابتدایی کودکی، یا کوچکتر بودن اندازه کلاس‌ها و یا طولانی‌تر بودن دوره مدرسه، بیشترین تأثیر را بر بهبود آموزش‌های اکتسابی کودکان خانواده‌های فقیر می‌تواند داشته باشد.

زمانی که برنامه‌ای برای مدتی به اجرا در می‌آید، تصمیم‌گیران ممکن است پرسش‌هایی در زمینه ارتباط بین هزینه انجام شده و نتایج حاصل از برنامه داشته باشند. برای مثال، اینکه آیا مشارکت در برنامه آموزش حین کار موجب افزایش تعداد

بیکارانی که موفق به کسب اشتغال شده‌اند گردیده است؟ و یا مقایسه کارآیی کلینیک‌ها و خدمات بیمارستانی با انگیزه سود با واحدهای بیمارستانی دولتی که خدمات خود را بدون دریافت هزینه ارائه می‌کنند.

۳-۲-۳. انواع ارزشیابی

روش‌های مختلفی برای ارزشیابی برنامه‌ها وجود دارد، هر روش مزایا و محدودیت‌های خاص خود را دارد و هیچ یک برای همه شرایط و وضعیت‌ها مناسب نیستند. روش‌های یاد شده را می‌توان در سه گروه زیر مورد بررسی قرار داد:

الف) ارزشیابی مبتنی بر طراحی تجربی

این روش بر مبنای کارهای تجربی دانشمندان طراحی می‌شود. دانشمند تلاش می‌کند همه عوامل به استثنای موضوع تجربه را ثابت نگهدارد. اگر کار تجربی به درستی انجام گیرد می‌توان مطمئن بود که نتایج مشاهده شده حاصل تغییر متغیر موضوع تجربه می‌باشد. در ارزشیابی برنامه از این روش به طور عمده در خصوص برنامه‌های رفاه اجتماعی استفاده می‌شود. انتخاب تصادفی متغیر موضوع تجربه به دلیل ایجاد شرایط مساوی برای تمام عوامل و گروه‌ها است. یکی از گروه‌ها با نام "گروه تجربی" در واقع سیاست موضوع تجربه است. گروه دیگر با عنوان "گروه نظارتی" مورد تجربه قرار نمی‌گیرد. ارزشیابی‌ای که متکی به طراحی قوی تجربی است این مزیت را دارد که نتایجی با قابلیت اعتماد زیاد تولید می‌کند. متأسفانه دستیابی به این نتایج قابل اعتماد بسیار مشکل است. دستیابی به یک انطباق و هماهنگی کامل بین گروه‌های تجربی و نظارت مشکل است و هرگونه انحراف صحت نتایج را زیر سؤال می‌برد.

در کشورهای در حال توسعه بهتر است این گونه ارزشیابی در درون خود پروژه‌ها پیش‌بینی شود. ارزشیابی تجربی را نمی‌توان بعد از اتمام پروژه انجام داد. مسئولین پروژه باید در مورد انجام ارزشیابی تجربی در حین اجرای پروژه تصمیم بگیرند. این امر بنا به دلایلی از جمله: کمبود زمان، نبود علاقه، کمبود پول و نبود نظارت، انجام نمی‌گیرد.

ب) تجزیه و تحلیل سری زمانی

در این روش از تجزیه و تحلیل اطلاعات سری زمانی برای تشخیص تحولاتی که می‌توان آنها را به برنامه مورد ارزشیابی منتسب کرد استفاده می‌شود. برای مثال، عوامل تأمین مالی یک کلینیک ارائه دهنده خدمات بهداشتی عمومی ممکن است در افزایش تعرفه‌های کلینیک مزبور مؤثر باشد. به دلیل اینکه حساسیت سیاسی چنین تغییر سیاستی، ممکن است مسئولین وزارت بهداشت بخواهند آثار چنین افزایشی را تعیین کنند. مسئول ارزشیابی ممکن است کار خود را با بررسی اطلاعات اداری مراجعات انجام شده به کلینیک در قبل و بعد از افزایش تعرفه‌ها آغاز کند. نتیجه ممکن است این باشد که بعد از افزایش تعرفه‌ها تعداد بیماران مراجعه کرده به کلینیک بر مبنای متوسط روزانه کاهش یافته و نتیجه بگیرد که افزایش تعرفه‌ها حداقل بخشی از کاهش در مراجعه به کلینیک را توجیه می‌کند. از طرف دیگر، نکات دیگری نیز باید مورد توجه قرار گیرد. از جمله اینکه آیا عوامل دیگری نیز بر مراجعه به کلینیک مؤثر بوده است؟ برای پاسخ به این سؤال منطقی‌ترین کار صحبت کردن با مردمی است که تحت تأثیر این تغییر قرار گرفته‌اند. سؤال دیگری که ممکن است پیش آید این است

که آیا هستند کسانی که به دلیل افزایش تعرفه از تحت درمان قرار گرفتن خودداری کرده‌اند در نتیجه در آینده بیماری آنها تشدید شده باشد؟ برای پاسخ به این سؤال در جوامع کوچک می‌توان از اطلاعات مرکز بهداشت محلی و در جوامع بزرگتر از طریق آمارگیری نمونه از کل جمعیت استفاده کرد. انجام بررسی‌های سری زمانی با کیفیت بالا بستگی به قابل اعتماد بودن اطلاعات گزینه پایه یا وضع موجود است. در چنین شرایطی لازم است برای ارزشیابی برنامه‌ریزی شود و قبل از انجام تغییرات به اجرا درآید.

ج) مطالعات موردی

این روش ارزشیابی شامل بررسی قاعده مند عملیاتی خاص برای تشخیص علل دست‌یافتن به نتایجی خاص در آن عملیات است. برای مثال، یک کشور ممکن است دفاتر متعددی برای ارائه خدمات رفاه اجتماعی داشته باشد. ممکن است این دفاتر به رغم داشتن تعداد پرسنل و تنوع خدمات مشابه، عملکرد متفاوتی داشته باشند و بعضی از آنها خدمات را با کارایی و کیفیت بهتری ارائه نمایند. وزارتخانه مسئول این خدمات می‌خواهد دلیل این امر را بداند و در صورت امکان کیفیت بهتر خدمات را به بقیه دفاتر خود تسری دهد.

در چنین شرایطی بهترین و مؤثرترین روش انجام مطالعه موردی مقایسه‌ای یکی از دفاتر با عملکرد بهتر با یکی از سایر دفاتر است. مشکل‌ترین کار در این مطالعه تشخیص دلایل کسب نتایج بهتر است. بدین منظور تمام عوامل باید بررسی و از بین آنها عامل یا عوامل اصلی تشخیص داده شود. اگرچه مطالعات موردی اطلاعات بسیار

مفیدی در خصوص روش‌های افزایش بهره‌وری و کارایی را فراهم می‌آورد، لیکن منتسب کردن دلیل بهره‌وری بالا به عاملی خاص و عمومیت دادن آن به سایر موارد امری بسیار مشکل است.

۳-۳. گزارش‌گیری

۳-۳-۱. اهداف گزارش‌گیری

هدف مقدماتی و سنتی از گزارش‌گیری نشان دادن میزان تمکین نسبت به بودجه مصوب است. اگرچه گزارش‌گیری در کشورهای با نظام پارلمانی همواره عمل شده است، در سایر کشورها همواره به عنوان یک چالش عمده نظام بودجه‌ریزی مطرح بوده است. در هر حال دستیابی به دو ویژگی اساسی نظام‌های جدید بودجه‌نویسی یعنی شفافیت و پاسخگویی نیازمند یک نظام پیشرفته گزارش‌گیری است.

نظام گزارش‌گیری بودجه باید نشان‌دهنده چگونگی عملکرد دولت بوده و قادر به پاسخگویی به سؤالات زیر باشد:

- یکپارچگی بودجه - آیا منابع هماهنگ با اختیارات و الزامات قانونی اختصاص یافته است؟ وضعیت منابع و مصارف بودجه چگونه است؟ (کسری تأمین شده، تعهدات انجام نشده).
- عملکرد عملیاتی - هزینه عملیات به چه میزان است؟ چگونه تأمین مالی می‌شود؟ وضعیت عملکرد چگونه است؟ حدود بدهی‌های ناشی از اجرای بودجه به چه میزان است؟ دولت چگونه دارایی‌های خود را مدیریت می‌کند؟

- **بهبود وضعیت** - وضع مالی دولت در روند بهبود بوده و یا بدتر شده است؟ چه تمهیداتی در مورد آینده اندیشیده شده است؟
- **نظام نظارت و کنترل** - آیا نظامی برای تمکین مؤثر، مدیریت کارآمد دارایی‌ها و عملکرد مطلوب وجود دارد؟

گزارش‌های مالی ابزار مهمی برای برنامه‌ریزی و تدوین سیاست‌ها به شمار می‌روند. بدین منظور باید حاوی اطلاعاتی درخصوص برنامه‌ها و اهداف اصلی واحدهای دولتی باشند. همچنین، از گزارشات مالی می‌توان در روابط عمومی و منبعی برای نشان دادن روند تحولات استفاده کرد. سازمان‌های دولتی از طریق این گزارشات عملکرد فعالیت‌های خود را نشان می‌دهند ضمن اینکه اطلاعات موجود در آنها می‌تواند برای مقاصد بسیار دیگری مورد استفاده قرار گیرد.

گزارش‌های نظارتی باید نیازهای گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان را در نظر بگیرد. گروه‌های مزبور عبارتند است:

۱. کابینه، وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، مدیران پروژه
۲. قوه مقننه
۳. شهروندان، رسانه‌های همگانی، شرکت‌های خصوصی، دانشگاه‌ها، سرمایه‌گذاران و سایر گروه‌های علاقه‌مند

۳-۲-۳. اصول گزارش‌گیری

گزارش‌های تهیه شده به‌وسیله دولت به منظور استفاده داخلی و خارجی تابع اصول کلی زیر است:

- **جامعیت** - ارقام مندرج در گزارش باید تمامی وجوه واحد مورد گزارش را در بر گیرد.
- **قانونمندی** - گزارشات باید مناسب استفاده‌کنندگان آن باشد و از نظر شکل و محتوا با استانداردهای ذی‌ربط سازگار باشد.
- **مقبولیت و قابلیت درک** - گزارشات باید قابل درک برای استفاده‌کنندگان باشد و اطلاعات به راحتی و به سرعت قابل انتقال باشد. این گزارشات باید شامل توضیحات و تفسیرهای کافی برای نمایندگان مجلس و سایر شهروندان ناآشنا با مفاهیم بودجه‌ای و نظری باشند. بررسی صورتحساب‌های مالی ممکن است برای غیرحسابداران مشکل باشد. در این زمینه تهیه نمودار و جداول پشتیبانی می‌تواند مؤثر باشد. البته هیچ‌گونه اطلاعاتی به دلیل مشکل بودن فهم آن نباید از گزارش حذف شود.
- **قابلیت اعتماد** - اطلاعات مندرج در گزارش باید قابل تشخیص و شفاف باشد. قابلیت اعتماد به مفهوم دقیق بودن نیست. برای بعضی اقلام برآوردهایی که با توضیح کافی همراه باشد تأثیر خوبی می‌تواند داشته باشد.
- **مرتبط بودن** - اطلاعات در پاسخ به نیاز خاصی ارائه می‌شود. نقش سنتی گزارشات پایان سال توانمند ساختن قوه مقننه به بازبینی و بررسی نحوه اجرای بودجه است. اهداف وسیع‌تر گزارش‌گیری مالی نیاز به منظور داشتن اطلاعات برای استفاده‌کنندگان مختلف می‌باشد. انتقادی که معمولاً به گزارشات مالی دولت وارد می‌شود وجود حجم زیادی از اطلاعات بدون استفاده است.

- سازگاری - سازگاری نه تنها باید در سطح درونی گزارش مراعات شده باشد بلکه در طول زمان نیز برقرار باشد. به بیان دیگر زمانی که روش حسابداری با گزارش‌گیری پذیرفته شد، باید برای تمامی عملیات مالی مشابه به کار برده شود مگر اینکه دلیل خاصی برای عدم اجرای آن وجود داشته باشد. اگر روش یا سطح پوشش گزارشات تغییر کرده و یا واحد مسئول تهیه گزارش مالی تغییر کرده باشد، اثرات این تغییرات باید در گزارش منعکس شود.
- به موقع بودن - گذشت زمان معمولاً سودمندی اطلاعات را کاهش می‌دهد. یک برآورد بهنگام ممکن است مفیدتر از اطلاعات دقیقی باشد که بعد از گذشت زمان طولانی تهیه شود. البته گزارش به موقع اطلاعات نباید مانع انجام کنترل‌های لازم در متن و آمارهای ارائه شده در گزارش شود.
- قابلیت مقایسه - گزارش مالی باید به گونه‌ای باشد که استفاده کننده قادر به مقایسه اطلاعات مندرج در آن با گزارشات مالی مشابه سایر واحدها باشد. مانند مقایسه هزینه انجام وظایف و فعالیت‌های مشابه در دستگاه‌های اجرایی مختلف.
- سودمندی - برای اینکه گزارشات دستگاه اجرایی در درون و بیرون از دستگاه مفید باشد، باید به درک فعالیت‌های جاری و آینده دستگاه، منابع و مصارف وجوه و نحوه استفاده از وجوه کمک کند.

۳-۳-۳. گزارشات اجرای بودجه

الف) مدیریت اجرای بودجه

برای مدیریت اجرای بودجه، گزارشات زیر مورد نیاز است:

• گزارشات جریان‌های نقدی روزانه - در این گزارش‌ها جریان‌های ورودی و خروجی نقدی باید مشخص شود. در ارائه پیش‌بینی جریان‌های نقدی بهتر است جزئیات درآمدها و هزینه‌ها بر اساس طبقه‌بندی اقتصادی به صورت هفتگی ارائه شود.

• گزارشات ماهانه اجرای بودجه براساس نظام طبقه‌بندی بودجه - در این گزارشات اطلاعات زیر باید ارائه شود:

- توزیع اعتبارات اولیه
- توزیع اعتبارات تجدیدنظر شده
- تخصیص اعتبارات
- تعهدات، مخارج در مرحله تشخیص و پرداخت، یا معوقه‌ها و پرداخت‌ها

ب) گزارش تخصیص اعتبارات سالانه

در بیشتر کشورها، گزارش تخصیص سالانه معمولاً به دیوان محاسبات و مجلس ارائه می‌شود. این گزارش ضروری است، ولی برای ارائه اطلاعات کافی در خصوص عملکرد مالی ناکافی می‌باشد و می‌تواند فقط بخشی از نظام گزارش‌دهی محسوب شود. در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، تولید و انتشار گزارش سالانه حداقل یک سال طول می‌کشد و در نتیجه استفاده‌ای برای استفاده‌کنندگان ندارد. همچنین با در نظر گرفتن زمان مورد نیاز برای کنترل این حساب‌ها، اطلاعات مقدماتی در مورد اجرای بودجه باید حداکثر ظرف ۲ ماه بعد از دوره بودجه تهیه و انتشار یابد.

۳-۳-۴. گزارش‌دهی مالی

صورت‌حساب مالی با نظام حسابداری تعهدی، تناسب بیشتری از نظام حسابداری نقدی دارد. صرف نظر از نظام حسابداری، نیازهای حداقلی برای گزارش‌دهی در هر کشوری باید تأمین شود.

الف) نیازهای گزارش‌دهی مالی

صرف نظر از نظام حسابداری، هدف باید تولید گزارشات زیر باشد:

- **حساب‌های تلفیقی** - دولت باید گزارشی تحلیلی از عملیات مالی تلفیقی منتشر کند. این گزارش باید در چارچوب استانداردهای نظام طبقه‌بندی *GFS* بوده و به همراه آن اطلاعاتی در خصوص مخارج در مرحله تشخیص و اطلاعاتی در زمینه بدهی‌های معوق منتشر سازد. این گزارش باید شامل ۳ جدول باشد. جدول اول مربوط به دولت مرکزی، جدول دوم مربوط به دولت‌های ناحیه‌ای و جدول سوم مربوط به کل دولت. اطلاعات مالی برای وجوه باید در قالب سطوح متناسب دولتی تلفیق شوند. این گزارش باید حداقل پوشش دهنده ۲ سال متوالی باشد تا امکان مقایسه را فراهم آورد.

برخی از کشورها حساب‌های تلفیقی دولت را در یک چارچوب سازگار تهیه نمی‌کنند. وقتی برنامه مالی را برای نظارت مؤسسات مالی بین‌المللی تهیه می‌کنند، از اطلاعات موجود در گزارشات نظارتی بودجه و اطلاعات فرابودجه‌ای بانک مرکزی استفاده می‌کنند. برقراری تراز بین ورودی‌ها و خروجی‌ها در چنین روشی امکان‌پذیر نیست. در نتیجه، حساب‌های تلفیقی شکافی را نشان می‌دهد که معمولاً تحت عنوان "معوقه‌ها" مخفی نگاه داشته می‌شود.

این اطلاعات باید از حساب‌های دولتی استخراج شود. وقتی اقلام حسابداری اضافی به جدول تلفیقی منظور می‌شود باید از روش حسابداری دابل استفاده نمود. برای مثال، اگر معوقه‌های مصارف آب و برق و سوخت بر مبنای اطلاعات تقویم نشده در حساب‌های دولتی برآورد شوند، باید هم به صورت هزینه و هم به صورت معوقه ثبت شود.

- صورت‌حساب موجودی و جریان‌های معوقه‌های داخلی - در این گزارش معوقه‌های مربوط به بخش خصوصی از معوقه‌های مربوط به واحدهای دولتی و بخش عمومی غیردولتی تفکیک می‌شود.

- گزارش خلاصه اجرای برنامه مخارج دولتی - این گزارش مخارج از محل بودجه و وجوه عملیات و برنامه‌های خاص را پوشش می‌دهد. مخارج هزینه‌ای و سرمایه‌ای باید تفکیک شوند و چنانچه نظام بودجه‌ای دو سالانه وجود داشته باشد، برآوردهای مربوط به سال بعد نیز ارائه شود. گزارش حداقل باید برای دو سال ارائه شود تا امکان مقایسه برای استفاده‌کنندگان فراهم شود. علاوه بر این اصول سیاست‌های هزینه‌های دولت نیز باید ارائه شود. در کشورهایی که با مشکل معوقه‌ها روبه‌رو هستند، این صورت‌حساب خلاصه باید برای پرداخت‌های نقدی در مرحله تشخیص تهیه شوند.

- گزارش بدهی‌های خارجی میان‌مدت - این گزارش شامل صورت‌حساب‌های زیر است:

- مانده و میزان مصرف شده با بدهی خارجی میان‌مدت دولت براساس طبقه‌بندی‌های زیر:

- ✓ با اصل و بهره معوقه
 - ✓ وام‌های مستقیم و تضمینی
 - ✓ طبقه‌های طلبکاران (مؤسسات چند ملیتی، طلبکاران تجاری)
 - ✓ طبقه‌بندی منتفع شوندگان از ضمانت‌ها (شرکت‌های صنعتی دولتی، شرکت‌های کشاورزی)
 - ✓ ابزار بدهی (وام و سایر تعهدات)
- پیش‌بینی سود و کارمزد وام‌ها برای ده سال آینده با تفکیک:
- ✓ وام‌های مستقیم و تضمینی بر حسب وام دهندگان
 - ✓ پیش‌بینی بدهی‌های استمهال شده
 - ✓ استقراض‌های جدید
 - ✓ بدهی‌های استمهال شده طی دوره
- گزارش استقراض کوتاه مدت - چارچوب این گزارش بستگی به سطح توسعه بازارهای مالی در کشور دارد. با توجه به ترکیب بدهی و ترتیبات سازمانی کشور، گزارش می‌تواند با گزارش بدهی میان‌مدت تلفیق شود و یا اینکه به‌طور جداگانه تهیه شود.
 - گزارش کمک‌های بلاعوض - این گزارش باید شامل وثیقه‌های اعطاکننده کمک، موارد مصرف (از دیدگاه اعطاکننده کمک) و برآورد میزان دریافت باشد.

- گزارش در مورد اعطای وام - این گزارش باید قراردادهای وام، اصل و بهره پرداخت‌ها طی دوره و موجودی و جریان معوقه‌ها بر حسب گروه‌های اصلی منتفعین را نشان دهد. این گزارش همچنین باید شامل خلاصه‌ای از مشکلات اصلی در دریافت وام‌های بازپرداخت شده و تشخیص میزان ریسک احتمالی آینده باشد.
- صورت‌حساب تعهدات چندساله - در تحقق پاسخگویی به مجلس، گزارش تعهدات چند ساله باید نشان دهنده این تعهدات و برنامه زمانبندی بازپرداخت آنها برحسب برنامه - دستگاه باشد.
- صورت‌حساب جریان‌های نقدی - مانند صورت‌حساب یک بانک تجاری، این صورت‌حساب جریان درآمدهای نقدی، پرداخت‌های نقدی و تراز ابتدا و پایان دوره را نشان می‌دهد. این صورت‌حساب باید همه پرداخت‌های نقدی دولت و حساب‌های بانکی را پوشش دهد.
- صورت‌حساب هزینه‌های مالیاتی - در این صورت‌حساب هزینه‌های مالیاتی بر حسب بخش عملیات و معافیت یا تخفیف مالیاتی نشان داده می‌شود.
- صورت‌حساب سایر بدهی‌ها و دیون اتفاقی و پیش‌بینی نشده - این بدهی‌ها شامل دیون مربوط به بیمه و بازنشستگی می‌گردد.
- صورت‌حساب دارایی‌های فیزیکی و سرمایه‌گذاری در برنامه‌ها یا بخش‌های خاص - برای بخش زیربنایی، تهیه صورت‌حسابی که نشان‌دهنده مهمترین دارایی‌ها، افزایش در دارایی‌های فیزیکی و نگهداری مفید می‌باشد. این صورت‌حساب را می‌توان در گزارش اعتبارات سرمایه‌گذاری دولت منظور کرد.

ب) سطح پوشش گزارشات مالی در درون دولت

گزارشات مالی باید تمام واحدهای دولتی را پوشش دهد. حسابداری وجوه و صندوق‌های خاص یکی از مشکلات کشورهای در حال توسعه است. این صندوق‌ها شامل صندوق‌های مستقل و حساب‌های مخصوص تحت مدیریت وزارت دارایی یا خزانه می‌شود. اگر این صندوق‌ها یا وجوه خط به خط تلفیق شوند، درآمدها و مخارج دولت به دلیل مبادلات بین صندوق‌ها بیش از مقدار واقعی برآورد می‌شود، زیرا که این مبادلات در درون بخش دولتی انجام گرفته است. همچنین، در حسابداری تعهدی، که درآمدهای صندوق معمولاً بیشتر از هزینه‌های آن است، مازاد درآمد در دفاتر دولتی به عنوان بدهی منظور می‌شود، در حالیکه مازاد هزینه به صورت دارایی نمایش داده می‌شود. به طور کلی اگر این وجوه و صندوق‌ها با عدم تعادل مالی روبه‌رو باشند وضعیت مالی دولت به شدت خدشه‌دار می‌شود.

در صورتی که صندوق‌ها یا وجوه فرابودجه‌ای در کشوری موجه هستند دلیلی برای حذف آنها از حسابداری و گزارش‌گیری، که در مورد سایر واحدها اعمال می‌شود، وجود ندارد. تمامی وجوه و صندوق‌ها و حساب‌های تمام واحدهای دولتی باید تلفیق شوند. برای امکان‌پذیر نمودن این تلفیق، چارچوب حساب‌های واحدهای دولتی و طبقه‌بندی اقتصادی و عملیاتی بودجه آنها باید مشابه و مطابق دستورالعمل‌های استاندارد اعلام شده از سوی دولت باشد.

گزارش‌دهی مالی خوب برای تحقق پاسخگویی امری ضروری می‌باشد. تخصیص منابع از طریق فرایند بودجه‌ای انجام می‌گیرد و اجرای یک نظام

گزارش‌گیری مناسب و قوی در تمامی سطوح و حساب‌های دولتی موجب تقویت نظام بودجه‌بندی خواهد شد.

ج) نهادهای عمومی غیردولتی

اگرچه حوزه و سطح پوشش بودجه محدود به دولت می‌شود، حوزه وسیع‌تری باید برای گزارش‌گیری مالی در نظر گرفته شود. واحدهایی که تحت کنترل یا مالکیت دولت قرار دارند باید به طور مستمر گزارشات مالی خود را تهیه و ارائه نمایند. فارغ از اینکه چه نوع نظام حسابداری به وسیله دولت استفاده می‌شود، حساب‌های واحدهای دولتی که فعالیت‌های تجاری انجام می‌دهند باید بر اساس نظام حسابداری تعهدی باشد. این حساب‌ها باید توسط دولت تلفیق شده و انتشار یابد. چنین اطلاعاتی مورد نیاز عموم و سیاستگذاران است. به خصوص در زمینه‌هایی چون یارانه، تأمین مالی هزینه‌های سرمایه‌ای شرکت‌های دولتی و اعطای وام.

در بعضی از کشورها نظام "واحد گزارش‌گیری مالی دولتی" مورد پذیرش قرار گرفته است. این نظام شامل مجموعه‌ای از واحدها، مبادلات و فعالیت‌ها است که دولت در قبال آنها ملزم به پاسخگویی است و باید تحت پوشش گزارشات مالی دولت قرار گیرند. زمینه‌های فعالیت این واحدها شامل: تأمین مالی، تملک و نظارت می‌شود. نظارت مؤثر معیاری است که سازگاری بیشتری با هدف گزارش‌گیری مالی دارد، زیرا باید در قبال منابع و واحدهای تحت پوشش خود پاسخگو باشد.

قوانین و مقررات ناظر بر واحدهای دولتی که باید صورتحساب‌های مالی تهیه کنند یا از طریق قوه مقننه صورت می‌گیرد (مانند کشورهای بنگلادش، تایوان، فرانسه

و ایتالیا) و یا از طریق اصول حسابداری شامل ضوابط نظارت و وجوه استفاده‌کنندگانی که طالب اطلاعات ارائه شده باشند (مانند کشورهای استرالیا و نیوزلند)

د) گزارش‌های بخشی

گزارش‌های بخشی فعالیت‌های وزارتخانه‌ها و سایر مؤسسات دولتی را شامل می‌گردد و اطلاعاتی در زمینه تخصیص‌های بین بخشی منابع را نشان می‌دهد. اگر این اطلاعات قبل از شروع فرآیند تهیه بودجه ارائه شوند، در تهیه سقف‌های اعتباری می‌توانند مفید باشند. در بعضی کشورها این گزارش‌ها در کمیته‌های تخصصی مجلس مورد بررسی قرار می‌گیرد و برای اطلاع عموم منتشر می‌شود.

استاندارد خاصی برای گزارش‌های بخشی وجود ندارد، معمولاً این گزارش‌ها باید

شامل موارد و سرفصل‌های زیر باشد:

- مسائل و موضوع‌های اصلی بخش
- اهداف بخش و سیاست‌های لازم برای دستیابی به آنها
- برنامه‌ها و عملیات بخش
- عملکرد بودجه و صورتحساب‌های مالی
- برآورد هزینه‌ها در سال‌های آینده
- شاخص‌های عملکرد
- سایر اطلاعات، مانند هزینه‌های مالیاتی در بخش

هـ) گزارش‌های انجام هزینه‌های سرمایه‌ای (سرمایه‌گذاری)

نظام گزارش‌گیری هزینه‌های سرمایه‌ای بستگی به شکل سازمانی واحدهای ذی‌ربط دارد. گزارش‌های هزینه‌ای سرمایه‌ای باید در خصوص هر برنامه یا پروژه شامل اطلاعات زیر باشد:

- هزینه‌های واقعی در مرحله تشخیص طی دوره سال مالی
- عملکرد هزینه‌های سال ماقبل
- برآورد هزینه‌ها برای ۳ تا ۴ سال آینده

در این گزارش‌ها پروژه‌های ادامه دار و مهم باید مشخص شوند. برای هر پروژه اطلاعات مربوط به (۱) هزینه سالانه برای دوره ۳ تا ۴ سال، (۲) کل هزینه‌های مورد لزوم، (۳) بقیه اعتبارات لازم برای خاتمه طرح باید ارائه شود.

علاوه بر این، اطلاعاتی در زمینه پیشرفت پروژه باید ارائه شود. باید توجه داشت زمانبندی پرداخت لزوماً با عملیات فیزیکی مطابقت ندارد، به خصوص در مورد بخش‌هایی چون حمل و نقل، ارتباطات و انرژی و برای پروژه‌های بزرگ زیربنایی می‌توان برآوردی از افزایش در دارایی، همراه با شاخص‌های پیشرفت فیزیکی ارائه کرد.

اطلاعات مربوط به پروژه‌هایی که از طریق وام‌های خارجی تأمین مالی می‌شوند باید بر اساس اطلاعات مرحله تخصیص ارائه شوند. اطلاعات تأمین مالی در حساب‌های دولتی بر اساس مخارج انجام شده است. بین برداشت از وام و انجام هزینه همواره یک فاصله زمانی وجود دارد که میزان این فاصله زمانی بستگی به روش

اعطای وام دارد. روش متعارف در کشورها این است که اطلاعات اعطا کننده وام مورد استناد قرار گیرد زیرا که معمولاً بازپرداخت اقساط وام از زمان اعطای وام انجام می‌گیرد.

در خصوص کمک‌های جنسی تقویم حساب‌ها باید در زمان دریافت انجام گیرد. اختلافات احتمالی این اطلاعات با اطلاعات اعطاکننده کمک باید در گزارش توضیح داده شود. در عمل، بسیاری از کشورهایی که متکی به کمک‌های خارجی هستند برای برآورد هزینه‌های تأمین شده از این کمک‌ها متکی به آمار اعلام شده از سوی کشورها یا مؤسسات اعطاکننده کمک‌ها هستند. به طور کلی در کشورهای وابسته به کمک‌های بلاعوض خارجی، نظام نظارتی کارآمدتری مورد نیاز می‌باشد، که این نظارت باید در سطح پروژه انجام گیرد. در این صورت اطلاعات اعلام شده از سوی اعطاکننده وام با اطلاعات پروژه‌ها باید مورد مقایسه قرار گیرد.

(و) اصلاحات پیشنهادی

- ایجاد نظام ثبت تعهدات و دفتر خارجی برای ثبت مانده پرداخت‌ها در کشورهایی که فقط پرداخت‌ها را نظارت می‌کنند. اجرای نظام حسابداری جامع بودجه و ثبت و تقویم هزینه‌ها در هر مرحله از دور (سیکل) هزینه. گزارش‌های اجرای بودجه باید هزینه‌ها در هر مرحله از سیکل هزینه نشان دهند.
- استقرار نظام حسابداری تعهدی برای بدهی‌ها و تهیه گزارش‌های جامع در مورد بدهی‌ها
- تلفیق حساب‌های مربوط به صندوق‌ها و وجوه خاص با سایر حساب‌ها و تهیه گزارش‌های مالی تمام واحدهای دولتی بر اساس نظام طبقه‌بندی استاندارد.

- ثبت بدهی‌ها و دیون احتمالی و تهیه و انتشار صورتحساب این گونه تعهدات.
- ثبت دقیق اقلام دارایی، حداقل برای آن دسته از دارایی‌ها که نیازمند نظارت دقیق و مستمر هستند.
- ایجاد نظام انگیزشی مناسب برای تشخیص گزارش‌های مالی خوب.

۳-۴. فرآیند نظارت بودجه در ایران

۳-۴-۱. مبانی قانونی نظارت بر بودجه در ایران

- اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی: دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا 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 تفریح بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تنظیم می‌نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود.
- ماده ۳۴ قانون برنامه و بودجه: سازمان (سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور) موظف است در مورد اجرای فعالیت‌ها و طرح‌های عمرانی که هزینه آن از محل اعتبارات جاری و عمرانی دولت تأمین می‌شود به منظور ارزشیابی و از نظر مطابقت عملیات و نتایج حاصله با هدف‌ها و سیاست‌های تعیین شده در قوانین برنامه عمرانی و قوانین بودجه کل کشور دستورالعمل و مشخصات

طرح‌ها و مقایسه پیشرفت کار با جدول‌های زمانی فعالیت‌های جاری و طرح‌های عمرانی مربوط نظارت کند و برای انجام این منظور به طور مستمر از عملیات طرح‌ها و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی بازدید و بازرسی کند و دستگاه اجرایی را مرتباً در جریان نظارت و نتایج حاصل از آن بگذارد.

- ماده ۳۵ قانون برنامه و بودجه: دستگاه‌های اجرایی موظفند در پیشرفت فعالیت‌های جاری و طرح‌های عمرانی مراقبت دائم به عمل آورده و منظمأً به ترتیبی که از طرف سازمان تعیین می‌شود اطلاعات لازم را به سازمان تسلیم نمایند و کلیه تسهیلات و همکاری لازم برای نظارت و ارزشیابی سازمان بر نتایج اجرای فعالیت‌ها و طرح‌ها از هر حیث فراهم سازند.

- ماده ۳۶ قانون برنامه و بودجه: وزارت دارایی در فواصل زمانی منظم صورت کاملی از مبالغی که ذیحسابان از محل اعتبارات عمرانی پرداخت می‌کنند طبق روشی که بین وزارت دارایی و سازمان توافق می‌شود تهیه و به سازمان ارسال می‌نماید.

- ماده ۳۷ قانون برنامه و بودجه: سازمان موظف است گزارش‌های مربوط به پیشرفت عملیات عمرانی و بودجه کل کشور را به شرح زیر تنظیم و به نخست وزیر تسلیم نماید:

۱. گزارش شش‌ماهه حاوی پیشرفت عملیات و مشکلات اجرای طرح‌ها و فعالیت‌ها با توجه به پرداخت‌های انجام شده و همچنین پیشنهادهای مشخص جهت رفع این مشکلات.

۲. گزارش اقتصادی سالانه شامل تجزیه و تحلیل وضع اقتصادی کشور در سال گذشته و پیش‌بینی وضع سال جاری و سال بعد.

گزارش مزبور باید با همکاری وزارت دارایی، وزارت اقتصاد و بانک مرکزی ایران منتهی تا پایان شهریور ماه هر سال توسط سازمان به نخست وزیر تسلیم شود.

۳. گزارش جامع درباره عملیات انجام شده و کارهای ناتمام در هر دوره برنامه به انضمام خلاصه‌ای از هزینه‌های عمرانی پرداخت شده حداکثر تا شش ماه پس از پایان هر دوره برنامه.

گزارش مربوط به هر دوره برنامه باید حاوی اظهارنظر صریح نسبت به ارزشیابی عملیات و تحقق هدف‌های برنامه بوده و پیوست گزارش جامع عملکرد هر دوره برنامه توسط نخست وزیر به مجلسین تقدیم شود.

- ماده ۳۸ قانون برنامه و بودجه - دستگاه‌های اجرایی که بیش از بیست و پنج درصد منابع مالی خود را از محل بودجه عمومی دریافت می‌دارند از نظر پرداخت حقوق و مزایای کارکنان خود موظف به رعایت تصمیمات شورای حقوق و دستمزد می‌باشند و درباره آنها نظارت طبق مفاد این فصل به عمل خواهد آمد.

- ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی - ذیحساب مأموری است که به موجب حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت به منظور اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و

محاسباتی در وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌های اجرایی محلی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی به این سمت منصوب می‌شود و انجام سایر وظایف مشروحه ذیل را به عهده خواهد داشت:

۱. نظارت بر امور مالی و محاسباتی و نگهداری و تنظیم حساب‌ها بر طبق

قانون و ضوابط و مقررات مربوط و صحت و سلامت آنها

۲. نظارت بر حفظ اسناد و دفاتر مالی

۳. نگهداری و تحویل و تحول وجوه و نقدین‌ها و سپرده‌ها و اوراق بهادار

۴. نگهداری حساب اموال دولتی و نظارت بر اموال مذکور

تبصره ۱- ذیحساب زیر نظر رئیس دستگاه اجرایی وظایف خود را انجام

می‌دهد.

تبصره ۲- ذیحساب مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی موضوع ماده ۵ این

قانون در مورد وجوهی که از محل درآمد عمومی دریافت می‌دارند، با حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی و با موافقت آن دستگاه منصوب خواهد شد.

• **ماده ۳۲ قانون محاسبات عمومی-** معاون ذیحساب ماموری است که با حکم

وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین کارکنان رسمی واجد صلاحیت به این

سمت منصوب می‌شود.

• **ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی-** اعمال نظارت بر مخارج وزارتخانه‌ها و

مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی از نظر انطباق پرداخت‌ها با مقررات این

قانون و سایر قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج، به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است.

تبصره- نظارت عملیاتی دولتی بر اجرای فعالیت‌ها و طرح‌های عمرانی که هزینه آنها از محل اعتبارات جاری و عمرانی منظور در قانون بودجه کل کشور تأمین می‌شود، به منظور ارزشیابی و از نظر مطابقت عملیات و نتایج حاصله با هدف‌ها و سیاست‌های تعیین شده در قوانین برنامه عمرانی و قوانین بودجه کل کشور و مقایسه پیشرفت کار با جدول‌های زمان‌بندی به ترتیبی که در قانون برنامه و بودجه کشور مقرر شده و یا خواهد شد کماکان به عهده وزارت برنامه و بودجه می‌باشد.

- **ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی-** در صورتی که ذیحساب انجام خرجی را بر خلاف قانون و مقررات تشخیص دهد، مراتب را با ذکر مستند قانونی مربوط کتباً به مقام صادرکننده دستور خرج اعلام می‌کند. مقام صادرکننده دستور پس از وصول گزارش ذیحساب چنانچه دستور خود را منطبق با قوانین و مقررات تشخیص داده و مسئولیت قانونی بودن دستور خود را کتباً با ذکر مستند قانونی به عهده بگیرد و مراتب را به ذیحساب اعلام نماید. ذیحساب مکلف است وجه سند هزینه مربوط را پس از ضمیمه نمودن دستور کتبی متضمن قبول مسئولیت مذکور پرداخت و مراتب را با ذکر مستندات قانونی مربوط به وزارت امور اقتصادی و دارایی و رونوشت آنرا جهت اطلاع به دیوان محاسبات کشور گزارش نماید. وزارت امور اقتصادی و دارایی در صورتی که مورد را خلاف تشخیص داد مراتب را برای اقدامات قانونی لازم به دیوان محاسبات کشور اعلام خواهدداشت.

- **ماده ۹۲ قانون محاسبات عمومی** - در مواردی که بر اثر تعهد زائد بر اعتبار یا عدم رعایت مقررات این قانون خدمتی انجام شود یا مالی به تصرف دولت درآید، دستگاه اجرایی ذی‌ربط مکلف به رد معامله مربوط می‌باشد و در صورتی که رد عین آن میسر نبوده و یا فروشنده از قبول امتناع داشته باشد و همچنین در مورد خدمات انجام شده مکلف به قبول و وجه مورد معامله در حدود اعتبارات موجود یا اعتبارات سال بعد دستگاه اجرایی مربوط قابل پرداخت است و اقدامات فوق مانع تعقیب قانونی متخلف نخواهد بود.
- **ماده ۹۳ قانون محاسبات عمومی** - در صورتی که بر اساس گواهی خلاف واقع ذیحساب نسبت به تأمین اعتبار و یا اقدام یا دستور وزیر یا رئیس مؤسسه دولتی یا مقامات مجاز از طرف آنها زائد بر اعتبار مصوب و یا برخلاف قانون وجهی پرداخت یا تعهدی علیه دولت امضا شود هر یک از این تخلفات در حکم تصرف غیرقانونی در وجوه و اموال دولتی محسوب خواهد شد.
- **ماده ۹۴ قانون محاسبات عمومی** - وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف است با رعایت قوانین و مقررات نسبت به ایجاد وحدت رویه در مورد اعمال نظارت قبل از خرج اقدام نماید.
- **ماده ۹۵ قانون محاسبات عمومی** - کلیه ذیحسابان وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی مکلفند نسخه اول صورت حساب دریافت و پرداخت هر ماه را همراه با اصل اسناد و مدارک مربوط منتهی تا آخر ماه بعد و حساب نهایی هر سال را حداکثر تا پایان خرداد ماه سال بعد به ترتیبی که در اجرای ماده ۳۹ قانون دیوان محاسبات کشور مقرر می‌شود به دیوان مذکور تحویل و نسخه دوم

صورت‌حساب‌های مذکور را بدون ضمیمه کردن اسناد و مدارک به نحوی که وزارت امور اقتصادی و دارایی معین می‌کند به وزارت نامبرده ارسال نمایند.

تبصره ۱- صورت‌حساب‌های فوق باید به امضای بالاترین مقام دستگاه اجرایی مربوط و یا مقام مجاز از طرف او و ذیحساب و گواهی نماینده دیوان محاسبات کشور رسیده باشد.

تبصره ۲- مواعد تنظیم و ارسال صورت‌حساب‌های موضوع این ماده توسط دیوان محاسبات کشور با هماهنگی وزارت امور اقتصاد و دارایی قابل تغییر می‌باشد.

تبصره ۳- نحوه حسابرسی یا رسیدگی دیوان محاسبات کشور نسبت به صورت‌حساب‌ها و اسناد و مدارک موضوع این ماده در آیین‌نامه‌های اجرایی قانون دیوان محاسبات کشور معین خواهد شد.

تبصره ۴- به منظور از میان برداشتن موانع موجود در راه تنظیم حساب‌ها و صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور یک هیئت سه نفره مرکب از نمایندگان مجلس شورای اسلامی و دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی تشکیل و در موارد زیر تصمیمات لازم را اتخاذ می‌نماید:

الف) در مورد اسناد و مدارک ناقص سنواتی (از سال ۱۳۶۴ به بعد) وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و اعتبارات عمرانی شرکت‌های دولتی که از بودجه عمومی دولت استفاده می‌کنند.

ب) در خصوص اسناد و مدارک دستگاه‌های مذکور در بند الف که بر اثر حوادث غیرمترقبه و جنگ تحمیلی به تشخیص هیئت مذکور به نحوی از انحاء از بین رفته است.

ج) نقصان و تفریط حاصل در موجودی‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی مشمول ماده ۷۳ قانون محاسبات عمومی کشور خواهند بود.

تصمیمات این هیئت با اکثریت آراء قطعی و لازم‌الاجرا خواهد بود لکن این تصمیمات که صرفاً ناظر بر ایجاد تسهیلات لازم در امر تنظیم حساب‌ها می‌باشد مانع از تعقیب قانونی متخلفین امر نخواهد بود.

• **ماده ۹۶ قانون محاسبات عمومی** - دستگاه‌های اجرایی مکلفند به ترتیبی که هیئت وزیران معین خواهد نمود حداکثر ظرف مدت شش ماه پس از پایان هر سال مالی گزارش عملیات انجام شده طی آن سال را بر اساس اهداف پیش‌بینی شده در بودجه مصوب به دیوان محاسبات کشور و وزارت برنامه و بودجه و وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال دارند.

• **ماده ۹۷ قانون محاسبات عمومی** - در مواقعی که سمت ذیحساب تغییر کند و یا به هر عنوان سمت ذیحسابی از وی سلب شود ذیحسابان قبلی و بعدی مکلفند حداکثر ظرف مدت یک ماه از تاریخ اشتغال ذیحساب جدید براساس دستورالعملی که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه می‌شود سوابق ذیحسابی را با تنظیم صورت مجلس، تحویل و تحول نمایند. این صورت مجلس باید به امضاء تحویل دهنده و تحویل گیرنده رسیده و نسخه اول آن به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال گردد.

تبصره - در مواردی که ذیحساب از تحویل ابوابجمعی خود استتکاف نمایند یا به هر علتی شرکت او در امر تحویل و تحول میسر نباشد، ابوابجمعی وی با حضور نماینده دیوان محاسبات کشور و نماینده وزارت امور اقتصادی و دارایی با تنظیم صورت مجلس به ذیحساب جدید تحویل خواهد شد.

- ماده ۹۸ قانون محاسبات عمومی - شرکت‌های دولتی مکلفند ترازنامه و حساب سود و زیان خود را بلافاصله پس از تصویب مجمع عمومی مربوط برای درج در صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال نمایند.

- ماده ۹۹ قانون محاسبات عمومی - شرکت‌های دولتی مکلفند صورتحساب دریافت و پرداخت طرح‌های عمرانی (اعتبارات سرمایه‌گذاری ثابت) خود را مطابق دستورالعملی که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تنظیم خواهد شد تهیه و پس از تصویب مجمع عمومی مربوط بلافاصله جهت درج در صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال نمایند.

مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت موضوع ماده ۱۳۰ این قانون نیز مشمول حکم این ماده می‌باشند.

- ماده ۱۰۰ قانون محاسبات عمومی - کلیه مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی موضوع ماده ۵ این قانون مکلفند صورتحساب دریافت و پرداخت سالانه خود اعم از اعتبارات جاری و یا طرح‌های عمرانی (اعتبارات

سرمایه‌گذاری ثابت) را مطابق دستورالعملی که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و ابلاغ خواهد شد تنظیم و پس از تصویب مراجع قانونی ذی‌ربط حداکثر تا پایان شهریور ماه سال بعد جهت درج در صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال دارند.

تبصره- نهادها و مؤسسات مشمول این ماده پس از به تصویب رسیدن آیین‌نامه مالی مربوط در اجرای تبصره ۶ ماده ۷۲ این قانون در مورد تنظیم و ارسال صورت‌حساب‌های فوق در موعد و به ترتیب مقرر در آیین‌نامه مذکور عمل خواهند کرد.

• **ماده ۱۰۱ قانون محاسبات عمومی** - خزانه مکلف است صورت‌حساب دریافت‌ها و پرداخت‌های ماهانه حساب‌های درآمد متمرکز درخزانه را به تفکیک انواع حساب‌ها حداکثر ظرف مدت دو ماه تهیه و به دیوان محاسبات کشور تحویل نماید. طبقه‌بندی انواع حساب‌های مذکور در این ماده با در نظر گرفتن طبقه‌بندی درآمدها و اعتبارات در قانون بودجه کل کشور توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین و اعلام خواهد شد.

• **ماده ۱۰۲ قانون محاسبات عمومی** - پیش‌پرداخت‌ها در سالی که به مرحله تعهد می‌رسد و علی‌الحساب‌ها در سالی که تصفیه می‌شود به حساب قطعی همان سال محسوب و در صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور جمعاً و خرجاً منظور می‌شود.

• ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی - وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف است صورت حساب عملکرد هر سال مالی را حداکثر تا پایان آذر ماه سال بعد طبق تقسیمات و عناوین درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار و اعتبارات مندرج در قانون بودجه سال مربوط تهیه و همراه با صورت گردش نقدی خزانه حاوی اطلاعات زیر:

الف) صورت حساب دریافت‌های خزانه شامل:

۱. موجودی اول سال خزانه
۲. درآمدهای وصولی سال مالی مربوط
۳. سایر منابع تأمین اعتبار
۴. واریز پیش پرداخت‌های سال قبل

ب) صورت حساب پرداخت‌های خزانه شامل:

۱. پرداختی از محل اعتبارات و سایر منابع تأمین اعتبار منظور در قانون بودجه سال مربوط
۲. پیش‌پرداخت‌ها
۳. پیش‌پرداخت‌های سال‌های قبل که به پای اعتبارات مصوب سال مالی منظور شده است.
۴. موجودی آخر سال

به طور همزمان یک نسخه به دیوان محاسبات کشور و یک نسخه به هیئت وزیران تسلیم نماید.

• ماده ۱۰۴ قانون محاسبات عمومی - دیوان محاسبات کشور مکلف است (مطابق اصل ۵۵ قانون اساسی) با بررسی حساب‌ها و اسناد و مدارک و تطبیق با صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور نسبت به تهیه تفریح بودجه سالانه اقدام و هر سال گزارش تفریح بودجه سال قبل را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم و هر نوع تخلف از مقررات این قانون را رسیدگی و به هیئت‌های مستشاری ارجاع نمایند.

• ماده ۱۰۵ قانون محاسبات عمومی - ذیحسابان و سایر مأموران مالی در اجرای تکالیف و مسئولیت‌هایی که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی به آنها محول می‌شود، موظفند به تکالیف و مسئولیت‌های محوله عمل نمایند و کلیه مسئولان دستگاه‌های اجرایی و کارکنان ذیحسابی‌ها مکلف به همکاری و تشریک مساعی در این مورد خواهند بود.

متخلفین با اعلام وزارت امور اقتصادی و دارایی و یا دادستان دیوان محاسبات کشور به موجب رای هیئت‌های مستشاری دیوان مزبور حسب مورد به مجازات‌های زیر محکوم خواهند شد:

۱. اخطار کتبی بدون درج در پرونده استخدامی

۲. توبیخ کتبی با درج در پرونده استخدامی

۳. کسر حقوق و مزایا تا حداکثر یک سوم از یک ماه تا سه ماه

۴. انفصال موقت از سه ماه تا یک سال

- **قانون اصلاح قانون دیوان محاسبات -** به منظور تسریع در امر رسیدگی به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌ها و همچنین نظارت بر عملکرد مالی دستگاه‌های دستگاه‌های اجرایی و رفع مشکلات و نیازهای فوری دیوان محاسبات کشور تا قبل از تصویب و ابلاغ آیین‌نامه‌های اجرایی قانون جدید و تشکیلات و مقررات استخدامی مربوط اجازه داده می‌شود که:

الف) دیوان محاسبات کشور حساب‌های سال ۱۳۶۱ به بعد کلیه دستگاه‌های اجرایی را به جای انجام وظایف و تشریفات ممیزی اسناد و حساب‌های سنوات قبل رسیدگی و یا حسابرسی نموده و نتایج مربوطه را جهت طرح در مجلس شورای اسلامی به اطلاع کمیسیون دیوان محاسبات مجلس برساند.

ب) رئیس دیوان محاسبات موظف است طرح تشکیلات و آیین‌نامه اجرایی قانون دیوان محاسبات را تا مدت ۲ ماه از تاریخ تصویب این قانون تهیه و پس از تصویب مجلس شورای اسلامی اجرا نماید و تا زمانی که به تصویب مجلس نرسیده از نظر تشکیلات تابع مقررات سازمان امور اداری و استخدامی کشور خواهد بود.

تبصره ۱- دیوان محاسبات کشور موظف است کادر متخصص و مورد نیاز خود را از افراد دیوان محاسبات تأمین و در صورت عدم کفایت به استخدام جدید بپردازد.

تبصره ۲- نحوه رسیدگی و ممیزی به حساب‌های از سال ۱۳۵۳ تا سال ۱۳۵۸ شمسی طبق دستورالعملی است که وسیله هیئت موضوع تبصره ۶۶ قانون

بودجه سال ۱۳۶۱ مرکب از نمایندگان مجلس شورای اسلامی وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور تهیه و ابلاغ می‌گردد.

تبصره ۳- دیوان محاسبات کشور در اجرای وظایف قانونی خود باید به نحوی عمل نماید که همیشه حساب‌های جاری و سال قبل را در دست رسیدگی داشته باشد و چنانچه در اثر عقب ماندگی حساب‌ها و یا عدم ارسال و تصویب به موقع ترازنامه‌ها و یا سایر مشکلات اجرایی رسیدگی به حساب‌ها بیش از ۲ سال مالی معوق بماند، دیوان محاسبات بعد از ارسال گزارش مربوطه نحوه رسیدگی به این قبیل حساب‌ها را جهت تصویب مجلس شورای اسلامی تعیین و پیشنهاد می‌نماید.

- ماده ۲۲۶ آیین‌نامه داخلی مجلس شورای اسلامی - براساس اصول پنجاه و چهارم (۵۴) و پنجاه و پنجم (۵۵) قانون اساسی، نظارت مجلس شورای اسلامی بر اجرای بودجه سالیانه کل کشور بر عهده دیوان محاسبات کشور است که زیر نظر مجلس شورای اسلامی می‌باشد. سازمان و اداره امور آن به موجب قانون خاص می‌باشد.

- ماده ۱۵۷ قانون برنامه چهارم توسعه - به منظور حسن اجرای برنامه چهارم، رییس جمهور گزارش نظارت و ارزیابی پیشرفت هر سال برنامه را حداکثر تا پایان آذر ماه سال بعد، شامل موارد ذیل به مجلس شورای اسلامی، ارائه نماید:

الف) بررسی عملکرد مواد قانونی برنامه

ب) بررسی عملکرد سیاست‌های اجرایی

ج) بررسی عملکرد متغیرهای عمده کلان و بخشی، از جمله تولید و سرمایه‌گذاری، تجارت خارجی، تراز پرداخت‌ها، بودجه، بخش پولی و تورم، اشتغال و بیکاری

د) پیشرفت عملیات اسناد ملی توسعه بخشی، استانی و ویژه

هـ) ارزیابی نتایج عملکرد و تبیین علل مغایرت با برنامه

و) ارائه پیشنهادهای لازم به منظور بهبود عملکرد برنامه

- ماده ۱۵۸ قانون برنامه چهارم توسعه - سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور به منظور ارزیابی میزان پیشرفت کشور در چارچوب موازین برنامه، چشم‌انداز و سیاست‌های کلی نظام، شاخص‌های مربوط را متناسب با شاخص‌های بین‌المللی تنظیم و مقایسه و در تیر ماه هر سال نتایج حاصل از اندازه‌گیری شاخص‌های مذکور را به همراه نقاط قوت و ضعف و پیشنهادهایی برای بهبود وضعیت کشور به مقام معظم رهبری، دولت و مجلس شورای اسلامی تقدیم می‌نماید.

۳-۴-۲. مشکلات و تنگناهای مربوط به فرآیند اجرای بودجه در ایران

در نظام بودجه‌ریزی ایران، ماهیت کلی نظارت عملیاتی چه از نظر قانونی و چه اجرایی از نارسایی‌های عمده‌ای برخوردار است، که بخشی از این نارسایی‌ها مربوط به عملکرد

نظام بودجه‌ریزی و بخش دیگر در ارتباط با عملکرد سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و دیگر دستگاه‌های اجرایی است. در مجموع نارسایی‌های موجود در نظارت عملیاتی را می‌توان 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، به طوری که 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 نوسانات قیمت نفت در بازار جهانی و در نتیجه وقفه در تأمین منابع مالی پروژه‌ها، تخصیص اعتبار که به عنوان ابزار نظارت عملیاتی سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور محسوب می‌گردد با مشکلات زیادی مواجه می‌گردد، که این امر کارایی نظارت عملیاتی را کاهش می‌دهد.

- در نظام بودجه‌ریزی ایران بنا به دلایلی از جمله ضعف نظام بازخورد اطلاعاتی، تحمیل نظرات سیاسی برخی از مسئولین و همچنین اختیارات

ضعف نهادهای نظارتی، ارتباط ضعیفی بین نظام نظارت با سایر مراحل بودجه‌ریزی و جود داشته است. از طرف دیگر به جهت گذشته نگر بودن بودجه‌های سالانه، اعتبارات عمرانی بدون توجه به گزارش‌های نظارتی و صرفاً براساس چانه‌زنی دستگاه‌های اجرایی تصویب و تخصیص داده می‌شود و بدین ترتیب نظارت و ارتباط آن با سایر مراحل بودجه از نظام منسجمی برخوردار نیست.

- در حال حاضر نقش نظارتی سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور با تأثیرپذیری از تغییرات و تحولات گذشته به‌گونه‌ای است که در رابطه با تهیه، انتخاب و ارزیابی فنی، اقتصادی طرح‌ها نقشی را که باید داشته باشد ندارد. در رابطه با بازدهی‌های نظارتی نیز، به طور متوسط حدود ۵۰ درصد از پروژه‌ها تحت نظارت سازمان می‌باشد و بقیه پروژه‌ها از طریق دستگاه‌های اجرایی مورد نظارت قرار می‌گیرند. علاوه بر این با توجه به اینکه گزارش‌های نظارتی در فواصل نسبتاً طولانی تهیه می‌شوند، لذا نتایج آن از انعکاس مؤثر برخوردار نمی‌باشد. سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور علاوه بر بازدهی‌های نظارتی، موظف به بررسی‌های فنی و اقتصادی پروژه‌ها نیز می‌باشد، لیکن در گذشته در انجام این وظیفه نیز موفق نبوده است. وجود این مشکلات باعث طولانی‌تر شدن مدت اجرای طرح‌های عمرانی شده، به طوری که طبق گزارش سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور در پایان سال ۱۳۸۳ از کل پروژه‌های بازدید شده، ۳۱/۶ درصد از پروژه‌ها با وزن مالی ۲۱/۵ درصد

مطابق برنامه زمانی تعیین شده پیشرفت کرده‌اند. ۹/۴ درصد از پروژه‌ها (با وزن مالی ۱۶/۱ درصد) به طور متوسط ۱۰/۷ درصد از برنامه زمانی در موافقتنامه جلو افتاده و باقیمانده پروژه‌ها که از نظر تعداد ۵۹ درصد و از لحاظ مالی ۶۲/۵ درصد وزن دارد، به طور متوسط ۱۲/۴ درصد عقب‌تر از برنامه زمانی بوده‌اند. میانگین وزنی مدت اجرای ۱۱۹۰ پروژه نظارت شده که در سال ۱۳۸۳ به بهره‌برداری رسیده برابر ۹/۳ سال است. زمان در نظر گرفته شده برای اجرای پروژه‌های جدید در سال ۱۳۸۳ به طور متوسط ۴/۳ سال و میانگین وزنی مدت پیش‌بینی شده برای اتمام کل پروژه‌ها ۷/۸ سال است.

- نظارت و کنترل عملیاتی بودجه در ایران از نظام مسنجمی برخوردار نیست. به طوری که اولاً بخش شایان توجهی از نظارت در دستگاه‌های اجرایی صورت می‌گیرد و ثانیاً برخی از نهادها و مؤسساتی که به نحوی از بودجه دولت تأمین مالی می‌شوند به جهت وجود خلاءهای قانونی ملزم به ارائه عملکرد فعالیت‌های خود به نهادهای دولتی نمی‌باشند و هر یک از آنها به تبعیت از مقررات خاص خود عمل می‌کنند. این امر به نوبه خود منجر به عدم انسجام قانون و یا به بیان دیگر عدم اجرای کامل ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی در خصوص 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 مدیریت و برنامه‌ریزی کشور به ارائه گزارش پیشرفت عملیات عمرانی بودجه می‌گردد.

- ذیحسابی‌ها ارکان اصلی نظارت مالی به شمار می‌روند و به عنوان نماینده وزارت امور اقتصادی و دارایی برای اعمال نظارت و تأمین هماهنگی‌های لازم در اجرای مقررات ملی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی فعالیت می‌کنند. بدیهی است چنین اشخاصی بایستی از توان و صلاحیت‌های اجرایی لازم برخوردار باشند. در حال حاضر به دلیل حجم فراوان کار و نبود آموزش‌های لازم ضمن خدمت، نظارت مالی غالباً از طریق انتصاب افراد کم‌تجربه صورت می‌گیرد، که این امر علاوه بر ایجاد کندی در امر نظارت، موجبات هرج و مرج اداری را نیز فراهم می‌آورد و از طرف دیگر در برخی از دستگاه‌های محلی ذیحساب تعیین شده به اجبار عملیات مالی چند دستگاه دولتی را تحت نظارت قرار می‌دهد. همچنین در برخی از دستگاه‌ها تمامی عملیات نظارت مالی بر اعتبارات جاری و عمرانی بر عهده یک ذیحساب می‌باشد. بدیهی است این شیوه نظارت موجب بروز آثار نامطلوبی در ساختار بودجه کشور خواهد شد.
- 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 دستگاه‌های اجرایی را دشوار می‌سازد.

• 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 به تبعیت از دستورالعمل اجرایی نحوه حسابداری طرح‌های عمرانی مصوب سال ۱۳۵۲ صورت می‌گیرد. این شیوه عمل از نارسایی‌های متعددی برخوردار است که مهمترین آنها به شرح زیر است:

- دوره مالی اعتبار طرح‌های عمرانی قبل از سال ۱۳۵۲ منطبق با دوره تکمیلی طرح یا پروژه بود (مواد ۱۶ و ۱۷ آیین‌نامه مالی حسابداری سازمان برنامه) به طوری که حساب‌های مالی طرح‌ها در پایان عملیات اجرایی تسویه می‌گردیده است. پس از تدوین قانون برنامه و بودجه و اصلاح قانون محاسبات عمومی، دوره مالی طرح‌ها یک سال شمسی تعیین گردیده و وجوه مصرف نشده در پایان هر سال مالی باید به حساب خزانه‌داری کل واریز می‌شد. در سال‌های اخیر این مهلت تا پایان تیر ماه سال بعد تمدید شده است. با توجه به اینکه اجرای پروژه‌های عمرانی معمولاً بیش از یک سال مالی طول می‌کشد، لذا این شیوه مشکلاتی را در نگهداری حساب هزینه تمام شده طرح‌ها ایجاد می‌نماید. در این نظام هزینه و اعتبارات طرح‌های عمرانی به صورت سالانه بسته می‌شود و چون از سرفصل‌هایی جهت نگهداری حساب

هزینه تمام شده طرح‌های دستگاه‌های اجرایی استفاده نمی‌شود، عملاً استخراج هزینه تمام شده و مقایسه آن با هزینه‌های برآوردی، در ساختار نظام عملیاتی غیرممکن است.

- 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 پرداخت‌ها می‌باشد و در زمینه نگهداری هزینه تمام شده پروژه‌ها فاقد کارایی می‌باشد.

• مطابق اصل ۵۵ قانون اساسی، دیوان محاسبات مسئول نظارت پارلمانی بودجه است، که این وظیفه را از طریق تهیه گزارش تفریح بودجه ایفا می‌نماید. دیوان محاسبات در ایفای وظیفه فوق با مشکلات زیر روبه‌رو است:

- مفاد ماده ۴۲ قانون محاسبات، که این دیوان را مجاز به تفحص در امور مالی کشور در تمامی زمینه‌ها نموده است، فاقد ضمانت اجرایی بوده و بدین لحاظ دیوان محاسبات با مشکل عدم همکاری سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی روبه‌رو است.

- در فصل دوم قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۴۹، زمان و نحوه تهیه بودجه، اصلاح بودجه و متمم بودجه مشخص شده بود، لکن این امر در قانون محاسبات عمومی سال ۱۳۶۶ مسکوت مانده است. این امر مشکلاتی را در تهیه لایحه تفریح بودجه ایجاد نموده است.
- طبق تبصره ۹۹ قانون برنامه دوم، وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان برنامه و بودجه موظف به اعمال نظارت بر عملیات دستگاه‌های اجرایی و ارائه گزارش در مقاطع ۶ ماهه به دولت، دیوان محاسبات و کمیسیون‌های مجلس شورای اسلامی شده بود. در این زمینه گزارش خاصی به دیوان محاسبات ارائه نشده است.
- صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه که از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به دیوان محاسبات ارائه می‌گردد، در برخی موارد با طبقه‌بندی، عناوین درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار مندرج در قوانین بودجه همخوانی ندارد.
- طبق ماده ۳۶ قانون محاسبات عمومی عامل ذیحساب باید از بین شاغلین رسمی وزارت امور اقتصادی و دارایی انتخاب شود. این الزام با در نظر گرفتن حجم فراوان کار در اعتبارات عمرانی و همچنین نظر به اینکه در برخی از استان‌ها عامل ذیحساب موظف به نظارت بر چند دستگاه محلی به طور همزمان است، به طور غیرمستقیم منجر به طولانی شدن زمان تهیه گزارش تفریح بودجه می‌گردد.

- عدم تصویب بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های اجرایی بعضی از مواد قانون محاسبات عمومی، از جمله: آیین‌نامه ماده ۶۱ مربوط به نحوه احتساب پیش‌پرداخت‌ها و علی‌الحساب‌ها، آیین‌نامه ماده ۷۱ مربوط به حسابرسی و کنترل پرداخت‌هایی که در قالب کمک از طریق دستگاه‌های اجرایی انجام گیرد و آیین‌نامه اجرایی ماده ۹۶ در مورد مهلت ارسال گزارش عملیات انجام شده از سوی دستگاه‌های اجرایی به دیوان محاسبات، وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان برنامه و بودجه.
- تعدد ردیف‌های متمرکز در قوانین بودجه سالانه علاوه بر این که تهیه عملکرد سالانه بودجه و تفریق 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.

بخش چهارم

مروری بر نوآوری‌های

نظام بودجه‌ریزی

۴-۱. بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد^۱

۴-۱-۱. کلیات

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد سابقه‌ای طولانی دارد. فرآیند بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از سه مرحله زیر تشکیل شده است:

- تعیین اهداف و مقاصد
- برآورد هزینه برنامه‌های لازم برای تحقق اهداف
- تعیین شاخص‌های کمی برای برآورد عملکرد هر برنامه

در کاربرد نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، کشور نیوزیلند پیشگام بوده و با فاصله زمانی کوتاه کشورهای استرالیا و انگلیس و چندی بعد بیشتر کشورهای اروپای شمالی نظام موجود بودجه‌ریزی خود را به این نظام متحول کردند. این نظام همراه با سایر نوآوری‌ها در همین زمینه مانند "مدیریت هزینه عمومی" و "روش حسابداری تعهدی" چارچوب منسجمی برای تهیه و اجرای بودجه ایجاد کردند.

ویژگی کلیدی نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، تلفیق اهداف نظام مدیریت بودجه با پاسخگویی مناسب است. به بیان دیگر عملکرد خوب مورد تشویق قرار گرفته و عملکرد نامطلوب تنبیه می‌شود. تجربیات به‌عمل آمده در این زمینه نشان می‌دهد که موفقیت این نظام مبتنی بر تداوم آن توسط دستگاه‌های اجرایی ذی‌ربط و کاربرد تدریجی استانداردهای عملکرد خدمات ارائه شده می‌باشد. برای تحقق این امر لازم

^۱. Performance- Based Budgeting

است: (۱) شاخص‌های عملکرد مشخص شده و به‌گونه‌ای گزارش شود که قابل عملیاتی شدن توسط مدیران بودجه باشد (۲) دستگاه‌های اجرایی از استقلال بیشتری برخوردار شوند به نحوی که قادر باشند بهترین و کارآترین روش ارائه خدمات را تعیین کنند و (۳) تغییرات لازم در عوامل انگیزشی و تنبیهی برای مدیران دستگاه‌های اجرایی پیش‌بینی شود.

مهمترین عامل نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد "برنامه" است. برنامه مجموعه‌ای از فعالیت‌ها یا پروژه‌ها (طرح‌ها)، تحت نظارت دستگاه یا واحد اجرایی خاص است که با استفاده از منابع موجود به دستیابی روش‌ها و هدف‌ها کمک می‌کنند. اهداف عملیاتی هر برنامه باید قابل برآورد باشد. براین اساس بودجه‌ریزی و حسابداری باید به نحوی انجام گیرد که هزینه‌ها و درآمدهای هر برنامه یا فعالیت برای تصمیم‌گیران مشخص باشد. با توجه به ویژگی‌های یاد شده یک نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مطلوب باید دارای سه مشخصه باشد: (۱) ساختار برنامه در یک چارچوب راهبردی وسیع‌تر تعریف شود، (۲) چارچوب بودجه به نحوی تعریف شود که تصمیم‌گیری و اولویت‌بندی را تسهیل کند و (۳) ساختار آن به‌گونه‌ای باشد که پاسخگویی را تقویت کند.

در حالی که ساختار برنامه عامل ارتباط بودجه با اهداف راهبردی به شمار می‌آید. سؤالی که مطرح است این است که چگونه برنامه‌ها باید طراحی شوند که دسترسی به اهداف با سهولت بیشتری انجام گیرد. برای این منظور دو روش کلی وجود دارد: روش اول تعریف برنامه‌های خاص برای هر وزارتخانه یا دستگاه اجرایی است. روش دوم تعریف یک چارچوب وسیع سیاستی و تشخیص برنامه‌ها در این چارچوب

است و در واقع هر دستگاه اجرایی بخشی از برنامه کلی را به اجرا در می‌آورند. در روش اول پاسخگویی ساده‌تر بوده و نظارت و ارزشیابی با سهولت بیشتری انجام می‌گیرد. روش دوم نیاز به نظام حسابداری در سطح بسیار بالا برای تشخیص داده‌های مربوط به هر برنامه بدون توجه به مأخذ آن دارد. با توجه به این خصوصیت‌ها روش اول مطلوبیت بیشتری داشته و برای کشورهای مختلف توصیه شده است.

نقطه شروع مناسب در تعیین چارچوب سیاستی در طراحی برنامه استفاده از طبقه‌بندی عملیاتی هزینه‌های دولت است. مناسبترین شکل این طبقه‌بندی نظام طبقه‌بندی استاندارد پیشنهادی سازمان ملل متحد (COFOG) است. با توجه به اینکه در طبقه‌بندی عملیاتی اطلاعات مربوط به دستگاه‌های اجرایی مجری فعالیت مشابه جمع می‌شود، تصویر جامعی از هزینه‌های دولت در سرفصل‌هایی مانند دفاع، بهداشت، آموزش و رفاه قابل ارائه خواهد بود و در نتیجه چارچوب مناسبی برای طراحی برنامه به دست می‌دهد. در این نظام طبقه‌های عملیاتی به برنامه‌ها تفکیک می‌شوند که هر یک به سیاست خاصی مربوط هستند.

وقتی برنامه‌ها به طور مشترک توسط چند دستگاه اجرایی به اجرا در می‌آید، مسئولیت نیز به همین ترتیب تقسیم می‌شود، به گونه‌ای که فعالیت‌های مشخص و محصولات نهایی مربوط به هر دستگاه معلوم باشد.

پاسخگویی مطلوب وابسته به وجود اطلاعات کافی برای ارزیابی عملکرد است. اگر اطلاعات کافی برای ارزیابی وجود نداشته باشد دلیلی برای طراحی برنامه وجود نخواهد داشت. در طراحی برنامه‌ها، امکان‌پذیری تدارک اطلاعات جامع، به هنگام و به موقع باید مورد توجه قرار گیرد.

متدولوژی "هزینه‌یابی" در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد معمولاً مورد توجه لازم قرار نمی‌گیرد. تأکید بر محصول یا نتایج نیاز به تعیین و تشخیص (که از اصول روش‌های سنتی بودجه‌ریزی است) را منتفی نمی‌سازد. برای اینکه برنامه قابل اجرا باشد، باید سازوکار کافی برای هزینه‌یابی آن وجود داشته باشد، به گونه‌ای که برای ارزیابی عملکرد برنامه محصولات برنامه‌ها را بتوان به هزینه‌های بودجه‌ای و در نهایت به منافع حاصل از آنها ارتباط داد. هزینه‌ها را به روش‌های مختلف می‌توان به موضوع‌های هزینه اختصاص داد.

از دیدگاه بودجه‌ریزی برنامه‌ای، مهمترین معیار ارتباط مستقیم یا غیرمستقیم آن با برنامه است. هزینه‌ها را می‌توان به موضوع‌های مختلفی از جمله: واحدهای عملیاتی، مرکز هزینه، محصولات و طرح‌ها و پروژه‌ها مربوط ساخت. در هر گونه معیاری که مورد استفاده قرار گیرد، نظام هزینه‌یابی باید نه تنها بتواند اطلاعات هزینه‌ای دقیقی را درخصوص برنامه‌ها تولید کند، بلکه باید قادر باشد این هزینه‌ها را به درستی به موضوع‌های هزینه مرتبط سازد.

برای برخورداری از دقت کافی، اختصاص هزینه به موضوع‌های ذی‌ربط باید از دو نوع اختلال دوری کند. اختلال اول ناتوانی مبانی هزینه‌های استفاده شده در تشریح فعالیت‌های برنامه در مصرف منابع مربوطه است. راه حل این مشکل پیش‌بینی سازوکار لازم برای برقراری دقیق ارتباط بین هزینه و فعالیت است. راه حل دیگر تفکیک فعالیت‌های برنامه به طبقات با تجانس بیشتر می‌باشد. البته هر دو راه حل پیشنهادی موجب افزایش پیچیدگی و هزینه بیشتر اجرای نظام‌مند می‌شوند.

اختلال دوم، عدم توانایی انعکاس کمیت واقعی منابع مصرف شده به وسیله هزینه‌های مرتبط شده به محصول فعالیت‌های برنامه است. در نظام‌های هزینه‌ای ساده، معمولاً فرض می‌شود منابع به کار رفته در یک واحد عملیاتی متناسب با میزان محصولات تولید شده توسط واحد به مصرف می‌رسد. اگر چنین تناسبی وجود نداشته باشد اختلال کمیتی بروز خواهد نمود. راه حل این مشکل برقراری ارتباط هزینه‌ای از طریق روش‌های مناسبتر و مجاز کردن واحد عملیاتی به استفاده از سازوکارهای چندگانه برقراری ارتباط هزینه‌ای است.

نظام‌های تخصیص هزینه برای ارائه اطلاعات هزینه‌ای در ابعاد مختلف مانند واحدهای سازمانی، مراکز هزینه‌ای، طرح‌ها و نظایر آن، طراحی شده‌اند. ابعاد یاد شده به عنوان موضوع‌های هزینه نظام هزینه‌یابی شناخته می‌شوند. انتخاب موضوع هزینه بر سطح پیچیدگی اداری تأثیر می‌گذارد و هزینه‌های اجرای نظام تخصیص هزینه را تعیین می‌کند. البته بین میزان تفصیل موضوع‌های هزینه، که از میزان اطلاعات هزینه‌ای مورد نیاز تصمیم‌گیران تعیین می‌شود، و هزینه اجرای نظام نوعی بده و بستان یا رابطه جانشینی وجود دارد. باید توجه داشت اگر سیستم تخصیص هزینه بیش از اندازه ساده باشد، ممکن است نتیجه نظام تخصیص هزینه ضعیف و افزایش خطر اطلاعات گمراه کننده برای تصمیم‌گیران باشد.

به منظور بودجه‌ریزی برنامه‌ای و مبتنی بر عملکرد، روش مصرف هزینه‌ها به وسیله برنامه‌ها، فعالیت‌ها و محصولات یا مراکز (هزینه‌ای)، چگونگی تخصیص هزینه‌ها به صورت مستقیم یا غیرمستقیم را تعیین می‌کند. برای افزایش دقت

هزینه‌های برنامه یا محصول، و در عین حال کاهش تخصیص اختیاری هزینه‌ها، لازم است هر چه بیشتر که ممکن است منابع مصرفی به صورت هزینه‌های مستقیم تلقی شود. البته برای پاره‌ای از اقلام هزینه به دلیل اشتراک در بیش از یک موضوع امکان ارتباط مستقیم با موضوع‌های هزینه وجود نداشته باشد. هر چند که این هزینه‌های غیرمستقیم را می‌توان بر اساس مصرف یا میزان تأثیر آنها به موضوع‌های هزینه مرتبط ساخت.

۴-۱-۲. اصول و مفاهیم هزینه‌یابی محصول

محصول، کالا یا خدمات نهایی است که منعکس‌کننده خواست دولت، به عنوان خریدار، از دستگاه‌های اجرایی برای ارائه آن به متقاضیان است. در این خصوص می‌توان به مثال‌هایی مانند ارائه خدمات ثبتی، آموزشی، بهداشتی و یا تولید برخی محصولات کشاورزی یا صنعتی اشاره کرد.

هزینه‌یابی محصول فرآیندی است که به وسیله آن هزینه نهاده‌ها (مانند حقوق و دستمزد) به محصولات تعلق می‌گیرد. در این فرآیند هزینه‌های کل هر دستگاه اجرایی برای تولید محصولات آن به نحوی اختصاص می‌یابد که پاسخگوی هزینه واقعی ارائه یا تولید هر محصول باشد.

به طور مثال اگر یک دستگاه اجرایی خدمات متنوعی ارائه دهد یا کالاهای متنوعی تولید کند ممکن است بخواهد کل هزینه تولید هر واحد خدمات یا محصول را برآورد نماید. این اطلاع به دستگاه اجرایی کمک می‌کند که اولاً بهای ارائه هر واحد از محصول را تعیین کند و همچنین نسبت به حدود پرداخت‌های پرسنلی یا اداری تصمیم مناسب را اتخاذ نماید.

هزینه‌یابی در دو مرحله انجام می‌گیرد:

مرحله اول: جمع‌آوری اطلاعات هزینه‌ای

مرحله دوم: استفاده از اطلاعات جمع‌آوری شده در هزینه‌یابی فعالیت‌های مربوط به تولید محصولات

الف) هدف و منافع حاصل از هزینه‌یابی محصول

در فرآیند نظام پیشنهادی دستگاه‌های اجرایی در چارچوب قرارداد یا موافقتنامه‌ای با دولت خدماتی را ارائه یا کالایی را تولید می‌کنند. در هزینه‌یابی محصولات موضوع قرارداد، دستگاه اجرایی باید هزینه هر یک از محصولات تولیدی مورد توافق را تعیین نماید. برای تمامی محصولات مزبور اطلاعات زیر باید ارائه گردد:

- عنوان هر یک از فعالیت‌هایی که منجر به تولید کالا یا خدمات می‌گردد.
- شرح عملیات هر یک از فعالیت‌ها
- اهداف کمی فعالیت‌ها و شاخص قابل اندازه‌گیری کمیت و کیفیت کالا یا خدمت
- هزینه تمام شده هر قلم از کالا یا خدمت محصول فعالیت‌ها

در فرآیند هزینه‌یابی محصول باید هزینه تولید هر قلم از محصول به طور آشکار مشخص شود، به طوری که برای دولت و مسئولین ارزش افزوده کالا یا خدمت مزبور مشخص باشد. بنابراین، یک نظام کارآمد هزینه‌یابی فقط شامل مجموعه‌ای از هزینه‌های بالاسری محصولات نیست. نظام مطلوب فرآیند ایجاد ارزش افزوده را به نحوی سامان می‌دهد که :

- مسئولین دستگاه‌های اجرایی با سهولت بیشتری بتوانند فعالیت‌های مورد نظر برای تحقق اهداف خود را انتخاب کنند.

- روش‌های بهبود عملکرد و کارآیی بهتر تشخیص داده شود.

- عملیات پیش‌بینی شده هر یک از فعالیت‌ها امکان شبیه‌سازی و پیش‌بینی برای آینده را در قالب الگوهای مشخص فراهم سازد.

در نظام پیشنهادی سقف بودجه هر یک از دستگاه‌های اجرایی مانند گذشته توسط دولت تعیین می‌گردد، در تعیین این سقف باید عواملی چون ارزیابی هزینه تولید کالا و خدمات، قیمت‌های بازار و افزایش کیفیت مورد توجه قرار گیرد. طبیعی است سقف پیشنهادی دولت برای بودجه دستگاه اجرایی با محاسباتی که توسط دستگاه اجرایی در چارچوب هزینه‌یابی فعالیت‌ها انجام می‌گیرد ممکن است مطابقت نداشته باشد. بنابراین برای کمک به رسیدن به تفاهم، دستگاه‌های اجرایی باید ضمن هزینه‌یابی هر یک از فعالیت‌ها، آنها را بر حسب اولویت طبقه‌بندی کنند به نحوی که در هر سطحی از بودجه فعالیت‌های مشخصی قابل انجام باشد. در این زمینه راهکارهای زیر می‌تواند مورد نظر قرار گیرد:

- تجدیدنظر در کمیت و کیفیت محصولات برای ایجاد تعادل بین هزینه تولید آنها با بودجه اختصاص یافته

- اتخاذ سیاست‌هایی برای کاهش هزینه تولید محصولات، مانند تغییر فرآیندها، مهندسی مجدد، حذف فعالیت‌های دارای اولویت کمتر

- تجهیز منابع درآمدی جدید

روش هزینه‌یابی فعالیت اساس تعیین بودجه دستگاه‌های اجرایی و تخصیص اعتبارات خواهد بود. مشکل اساسی هزینه‌یابی فعالیت‌ها در اولین سال اجرا خواهد بود، بدیهی است در سال‌های بعد با استفاده از شاخص‌های تعدیل، هزینه تمام شده سال مبنای مورد اصلاح قرار خواهد گرفت.

روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت^۱ فرهنگ فعلی تعیین بودجه دستگاه‌ها که "بودجه‌ریزی افزایشی" (*Incremental*) است دگرگون خواهد ساخت. در روش فعلی بودجه سال یا سال‌های گذشته هر دستگاه اجرایی مبنای اصلی است که همه ساله براساس شاخص‌های تعدیل نامشخص و یا افزایش فعالیت‌ها یا پرسنل جدید و بدون توجه به محصول تولید شده دستگاه، انجام می‌گیرد. در واقع قدرت چانه‌زنی دستگاه اجرایی اساس تعیین بودجه را تشکیل می‌دهد و در غالب مواقع که بودجه پیشنهادی دستگاه با سقف تعیین شده هماهنگی و مطابقت ندارد، با کاهش همه جانبه و با درصدی خاص، اجرای تمامی فعالیت‌های دستگاه با مشکل مواجه می‌شود. ضمن اینکه نظارت بر اجرای بودجه دستگاه نیز بر پایه اصول علمی میسر نخواهد بود.

در روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت تشخیص رفتارهای هزینه‌ای محصولات ارائه شده دستگاه‌های اجرایی همراه با آگاهی از شقوق دیگری که می‌توانند مورد استفاده قرار گیرند، ابزار مدیریتی قدرتمندی در اختیار مدیران قرار می‌دهد که:

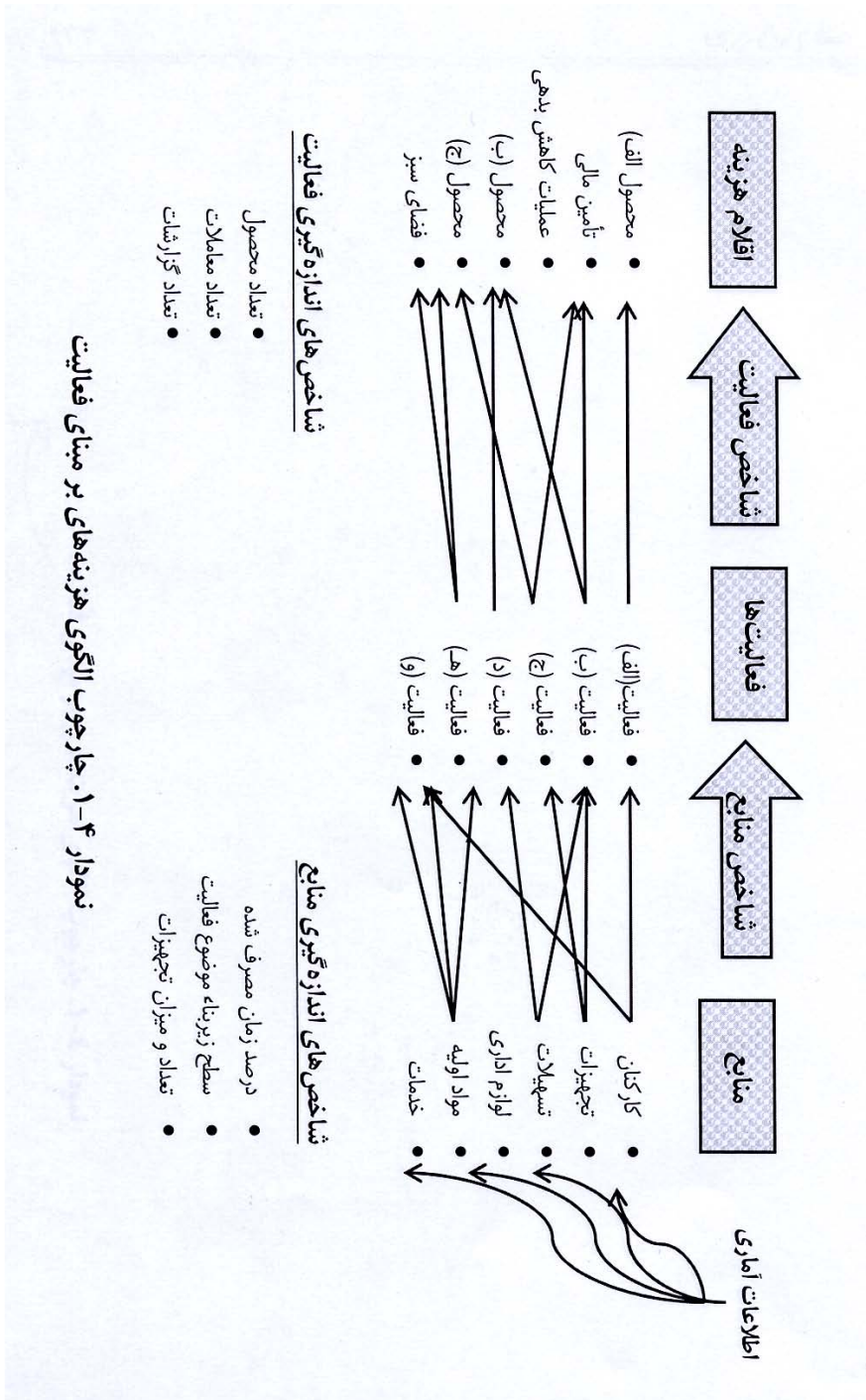
- تهیه بودجه توسط دستگاه‌های اجرایی را ضابطه‌مند می‌سازد. کل هزینه هر فعالیت توسط دستگاه اجرایی مشخص می‌شود و امکان مقایسه هزینه مزبور با سایر شقوق فراهم می‌گردد.

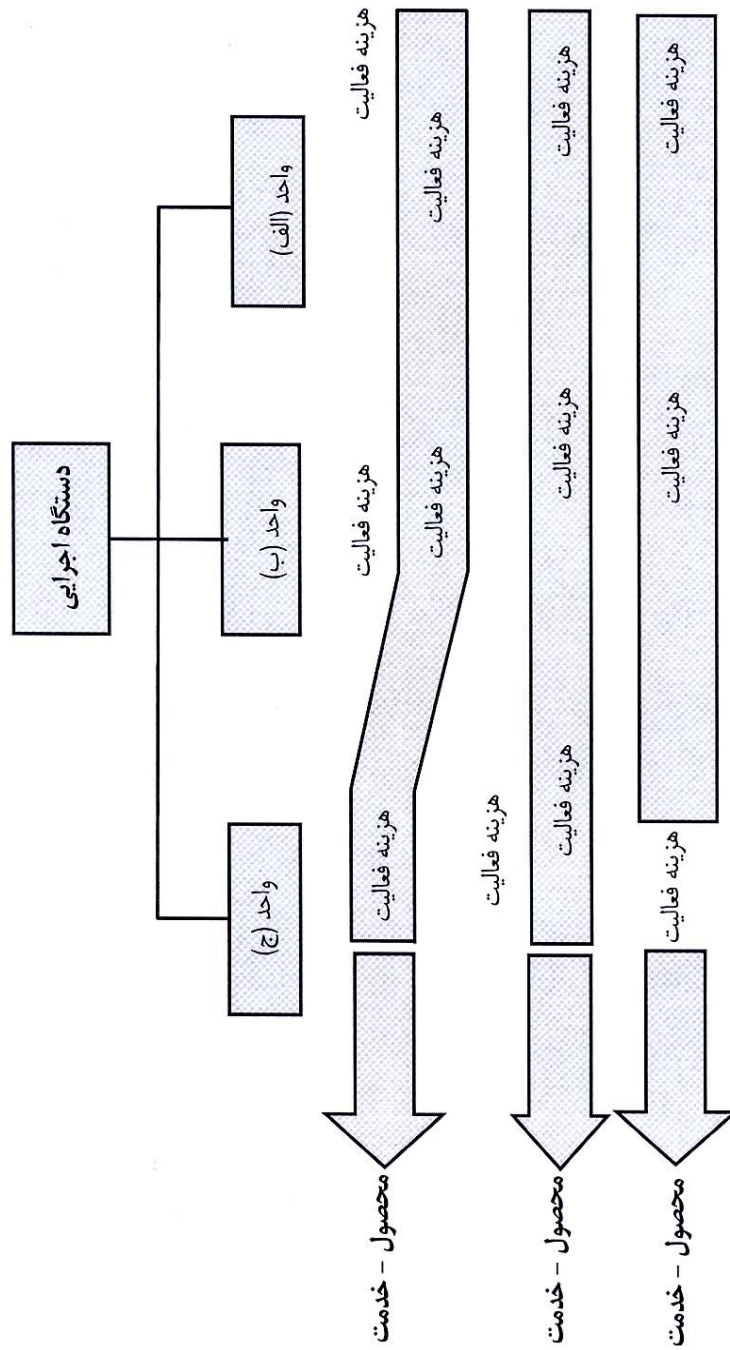
۱. Activity – based Costing (A.B.C)

- هزینه‌یابی دقیق فعالیت‌ها، معیار خوبی را در تعیین تعرفه کالاها و خدمات در اختیار مسئولان دستگاه‌های اجرایی قرار می‌دهد.
 - ناکارایی‌های موجود در تولید کالا و خدمت با سهولت بیشتری مشخص می‌گردد و مسئولان می‌توانند اقدامات لازم را در افزایش ارزش یا کاهش هزینه محصولات خود به عمل آورند.
 - مسئولین دستگاه اجرایی درک بهتری از عوامل مؤثر در هزینه پیدا می‌کنند و شقوق موجود برای کاهش هزینه فعالیت‌ها از طریق تغییر فرآیند و به‌کارگیری فناوری جدید را بهتر تشخیص می‌دهند.
 - اطلاعات به‌دست آمده در فرآیند پیشنهادی، گزارش‌گیری و نظارت بر اجرای فعالیت‌های دستگاه را تسهیل می‌کند.
- در نمودارهای ۱-۴ و ۲-۴ چارچوب الگوی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و روابط ساختاری و سازمانی آن نشان داده شده است.

ب) مبانی تعیین فعالیت‌ها

در قوانین مالی و محاسباتی ایران مبانی و پایه‌های لازم برای تعیین فعالیت‌ها و در نتیجه اجرای بودجه عملیاتی پیش‌بینی شده است. طبق مفاد بند (۴) ماده (۱) قانون برنامه و بودجه، "برنامه سالانه" عملیات اجرایی دولت است که سالانه تنظیم و همراه بودجه کل کشور تقدیم مجلس می‌گردد و ضمن آن در قالب هدف‌ها و سیاست‌های مندرج در برنامه پنج‌ساله، هدف‌های مشخص و عملیات اجرایی سالانه هر دستگاه اجرایی با اعتبار مربوطه تعیین می‌شود.





در این نمودار نشان داده شده است که کالا یا خدمت خاص ممکن است از طریق فعالیت‌های انجام شده در واحدهای مختلف یک سازمان ایجاد گردد.

نمودار ۴-۲. ارتباطات بین وظایف و فعالیت‌ها

در بند (۸) ماده (۱) قانون برنامه و بودجه نیز "عملیات اجرایی" به صورت مجموعه فعالیت‌های جاری (هزینه‌ای) و طرح‌های عمرانی (تملک دارایی‌های ثابت) دستگاه‌های اجرایی تعریف شده است. در بند (۹) همین قانون "فعالیت‌های جاری" (هزینه‌ای) به سلسله عملیات و خدمات مشخص اتلاق شده است که برای تحقق هدف‌های برنامه سالانه طی یک سال اجرا می‌شود و هزینه آن از محل اعتبارات جاری (هزینه‌ای) تأمین می‌گردد. همچنین در ماده (۱۹) قانون برنامه و بودجه دستگاه‌های اجرایی مکلف شده‌اند براساس شرح فعالیت‌ها و طرح‌هایی که بین دستگاه اجرایی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مورد توافق واقع شده است در حدود اعتبارات مصوب عمل کنند.

با توجه به احکام فوق، برنامه‌های عملیاتی ذیل دستگاه‌های اجرایی باید شامل فعالیت‌های کمیت‌پذیر مشخص باشد که برای تحقق هدف‌های برنامه مزبور اجرا می‌شوند. به بیان دیگر هر یک از فعالیت‌های دستگاه‌ها باید دارای هدف و برنامه کار مشخص باشد. برنامه کار مزبور برای دستگاه اجرایی، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و سایر دستگاه‌های ذی‌نفع بهترین راهنما برای عملیاتی است که در سال مالی انجام می‌گیرد و این برنامه اساس کار گزارش‌گیری و نظارت می‌باشد.

بنابراین تعیین فعالیت‌های ذیل برنامه‌ها باید به‌گونه‌ای انجام گیرد که گزارش‌گیری از آنها را ساده سازد. در گزارش‌گیری اصل "مسئولیت" است و مسئولیت در قالب شرح وظایف دستگاه شکل می‌گیرد و واقعیت می‌یابد.

برای برقراری ارتباط متقابل میان طبقه‌بندی عملیات و واحدهای اجرایی، باید سعی شود برنامه‌ها و فعالیت‌ها به واحدهای اجرایی مشخص در درون هر دستگاه مرتبط شوند. ایجاد ارتباط بین طبقه‌بندی عملیات و واحدهای اجرایی موجب می‌شود که کار

تهیه و تنظیم و اجراء نظارت بر اجرای بودجه به نحو بهتری انجام شود و عامل مسئولیت در داخل هر دستگاه مشخص‌تر گردد.

بنابراین در تشخیص و تعیین فعالیت‌ها باید گروه‌های عملیاتی در داخل هر یک از برنامه‌های هزینه‌ای دستگاه در قالب فعالیت گنجانده شوند به نحوی که مسئولیت اجرای هر یک از فعالیت‌ها و واحد اجرایی آن از هر حیث مشخص و با وظایف و تشکیلات منطبق باشد.

ج) طبقه‌بندی هزینه‌ها

طبقه‌بندی هزینه‌ها به روش‌های مختلفی امکان‌پذیر است. تجزیه و تحلیل رفتار هزینه‌های مختلف نهاده‌های مورد استفاده در تولید کالا و خدمات اطلاعات مفیدی را برای برآورد هزینه‌ها فراهم می‌آورد. چارچوبی که معمولاً در این زمینه مورد استفاده قرار می‌گیرد. طبقه‌بندی هزینه‌ها به: "هزینه‌های متغیر"، "هزینه‌های شبه متغیر" و "هزینه‌های ثابت" است. در این طبقه‌بندی اساس تغییرات هزینه واحد ($Unit Cost$) تولید کالا و خدمت است که از تغییر حجم محصول نتیجه می‌گردد.

"هزینه‌های متغیر" ارتباط مستقیمی با تغییرات حجم محصول دارند. برای مثال، هزینه کپی کردن مدارک دانش‌آموزان در یک مؤسسه آموزشی با نسبت مستقیمی از ساعات مراجعه دانش‌آموزان تغییر می‌کند.

"هزینه‌های شبه متغیر" ارتباط با تغییرات حجم محصول پیچیده‌تر است. افزایش هزینه با سطوح متعددی از حجم محصول مرتبط است. در مثال فوق، افزایش ناچیز تعداد دانش‌آموزان، لزوماً نیاز به به‌کارگیری معلم بیشتری را ندارد. از طرفی در سطحی از افزایش تعداد دانش‌آموزان استخدام معلم جدید الزام‌آور می‌گردد.

"هزینه‌های ثابت" در کوتاه‌مدت، به‌رغم تغییر در حجم محصول، تغییری نمی‌کنند و در دامنه وسیعی از حجم محصول ثابت می‌مانند. برای مثال، چنانچه تعداد ساعات مراجعه دانش‌آموزان افزایش شایان توجهی داشته باشد مؤسسه ممکن است مجبور به ساخت یا ایجاد کلاس درس جدیدی شود.

روش دیگر طبقه‌بندی هزینه‌ها تفکیک آن به: "هزینه‌های افزایشی"، "هزینه‌های تعهدشده" و "هزینه‌های فرصت" است. آشنایی با هزینه‌های افزایشی برای تصمیم‌گیری درخصوص افزایش یا کاهش حجم محصولات ضروری است. در تصمیم برای کاهش فعالیت فقط آن دسته از هزینه‌ها باید مورد توجه قرار گیرد که با تصمیم مزبور تغییر می‌کند. به بیان دیگر هزینه‌ای است که با کاهش حجم محصولات حذف می‌گردد. هزینه تعهد شده، مربوط به فعالیت‌هایی می‌شود که قبلاً تعهد شده و قابل حذف نبوده و تصمیمات آینده در آنها تأثیری ندارد. "هزینه فرصت" منافع از دست رفته ناشی از عدم اتخاذ تصمیم در مورد انجام بعضی از فعالیت‌ها را شامل می‌گردد.

به منظور ارزیابی عملکرد نیز، هزینه‌ها را می‌توان به "قابل کنترل" و "غیرقابل کنترل" طبقه‌بندی کرد. نکته‌ای که هم از دیدگاه تهیه‌کننده و هم استفاده‌کنندگان از اطلاعات مهم است درک ماهیت هزینه و طبقه‌بندی آن برای اهداف مختلف و حسابداری هزینه است. روش طبقه‌بندی هزینه بر انتخاب فرآیند هزینه‌یابی مؤثر است. برای هزینه‌یابی محصول چگونگی مصرف هزینه‌ها توسط محصولات و فعالیت‌ها طبقه‌بندی آن به هزینه‌های مستقیم یا غیرمستقیم را تعیین می‌کند. هر چه اقلام هزینه‌های مستقیم تشخیص داده شده بیشتر باشد به دلیل کاهش تخصیص هزینه‌های بی‌مورد، دقت هزینه‌یابی بیشتر خواهد بود.

تفکیک هزینه‌ها به مستقیم و غیرمستقیم بستگی به اصل قابلیت ردیابی با تخصیص هزینه‌ها دارد. توان تخصیص هزینه‌ها به فعالیت‌ها به عواملی چون روش تعریف فعالیت‌ها، اطلاعات موجود و درک مدیریت از ارتباط بین عملیات و هزینه‌ها دارد.

• هزینه‌های مستقیم

هزینه‌هایی است که به طور اقتصادی می‌توان به فعالیت‌ها یا موضوع‌های هزینه منسوب کرد. ارتباط بین هزینه و فعالیت مستقیم یا غیرمستقیم بودن آن را مشخص می‌کند. محصول حاصل از فعالیت ممکن است، محصول نهایی، محصول واسطه و یا مجموعه‌ای از محصولات باشد. میزان تفکیک هزینه‌ها بستگی به اطلاعات مورد نیاز مدیریت دارد.

• هزینه‌های غیرمستقیم

برای بعضی از هزینه‌ها ردیابی و تخصیص مستقیم آنها به فعالیت خاصی امکان‌پذیر نیست. این‌گونه هزینه‌ها هزینه‌های غیرمستقیم هستند. هزینه‌های مزبور به بیش از یک فعالیت مربوط می‌شوند. البته منسوب کردن این هزینه‌ها به هر فعالیت از طریق تعیین سهم آنها در فعالیت امکان‌پذیر است. برای مثال می‌توان به هزینه‌های آب و برق و سوخت مصرفی در یک واحد خدماتی اشاره کرد.

• سایر هزینه‌ها

برخی از هزینه‌های انجام شده در فعالیت‌ها ممکن است ارتباطی با محصول آن فعالیت نداشته باشد. مانند هزینه‌های بازسازی غیرمترقبه و کاهش غیرمترقبه دارایی‌ها. با توجه به اینکه این قبیل هزینه‌ها قابل تخصیص به محصولات نیستند، باید در هزینه‌یابی فعالیت‌ها حذف گردند.

• هزینه کل و هزینه واحد تولید محصول

برای محاسبه هزینه کل فعالیت‌ها باید هزینه نهاده‌های مصرفی در فرآیند تولید محصولات و هزینه نهاده‌های مصرفی برای انجام فعالیت‌های پشتیبانی تولید محصولات مزبور با هم جمع گردد.

برای مثال مؤسسه‌ای را در نظر بگیریم که یکی از محصولات تولید آن انتشار اطلاعیه‌های سلامتی برای جامعه است. منابع مورد استفاده این مؤسسه برای انجام این فعالیت شامل پرسنلی است که برای طراحی و چاپ و توزیع این اطلاعیه‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرند. هزینه‌های مزبور به عنوان "هزینه‌های مستقیم" تلقی می‌شود.

سایر هزینه‌هایی که ارتباط مستقی با اطلاعیه تولید شده ندارند "هزینه غیرمستقیم" تلقی می‌شود. این هزینه‌ها می‌تواند شامل هزینه‌های بالاسری مانند خدمات اداری و پشتیبانی برای تولید اطلاعیه‌ها و هزینه‌های برق و سوخت و مخابرات باشد.

از جمع هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم، هزینه کل فعالیت انتشار اطلاعیه به دست می‌آید. برای محاسبه هزینه واحد یا متوسط انجام فعالیت باید هزینه کل را بر تعداد محصول تولید شده تقسیم کرد.

هزینه واحد یا متوسط، شاخص مفیدی برای محصول تولید شده به شمار می‌رود. از این شاخص می‌توان به عنوان مبنایی برای ارتقای کارایی یک واحد سازمانی و همچنین مقایسه بین واحدهای سازمانی مسئول تولید فعالیت مشابه استفاده نمود.

• هزینه نهایی

هزینه فعالیت‌ها مبنای اصلی تعیین بودجه دستگاه‌های اجرایی است. در دراز مدت، طبعاً واحدهای سازمانی در پی تأمین کل هزینه انجام فعالیت‌ها هستند. در بعضی موارد

کالاها و خدمات تولید شده ممکن است با قیمتی معادل هزینه نهایی محصول عرضه شوند. هزینه نهایی در واقع نشان‌دهنده هزینه تولید یک واحد اضافی از محصول است. این شاخص در قیمت‌گذاری محصولات اهمیت زیادی دارد. معمولاً هزینه نهایی تولید یک واحد اضافی محصول با افزایش میزان محصول کاهش می‌یابد. نرخ این کاهش نشان‌دهنده اهمیتی است که هزینه‌های ثابت در ساختار محصول دارند.

هزینه نهایی محصول، همچنین معمولاً کمتر از هزینه واحد (*Unit Cost*) است، که دلیل آن تأثیر هزینه‌های ثابت در ساختار هزینه‌ای واحد اجرایی است. برای مثال در این زمینه می‌توان به استفاده کوتاه مدت از ظرفیت‌های عاطل اشاره کرد. در مواقعی که قیمت محصول توسط دولت تعیین می‌شود، در تعیین قیمت باید عواملی چون ارزیابی هزینه تولید، قیمت‌های بازار و کارایی تولید در نظر گرفته شود.

(د) اهداف روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

روش هزینه‌یابی فعالیت در بخش خصوصی و دولتی متفاوت است. در بخش دولتی این روش دو هدف کلی را دنبال می‌نماید:

اول: با فراهم کردن اطلاعات لازم در خصوص هزینه فعالیت‌های واحد اجرایی ذی‌ربط، به اهداف نظارت خارجی کمک می‌کند. هزینه فعالیت‌ها مبنای بودجه دستگاه اجرایی را تشکیل می‌دهند که نهایتاً به تصویب مجلس می‌رسد.

اطلاعات هزینه‌یابی فعالیت‌ها در صورت‌حساب مالی و سایر گزارش‌های مالی دستگاه‌های اجرایی درج می‌گردد.

در این گزارش بهتر است به چگونگی تفکیک هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم و روش تخصیص هزینه‌ها به محصول و نرخ‌های به کار گرفته شده اشاره گردد.

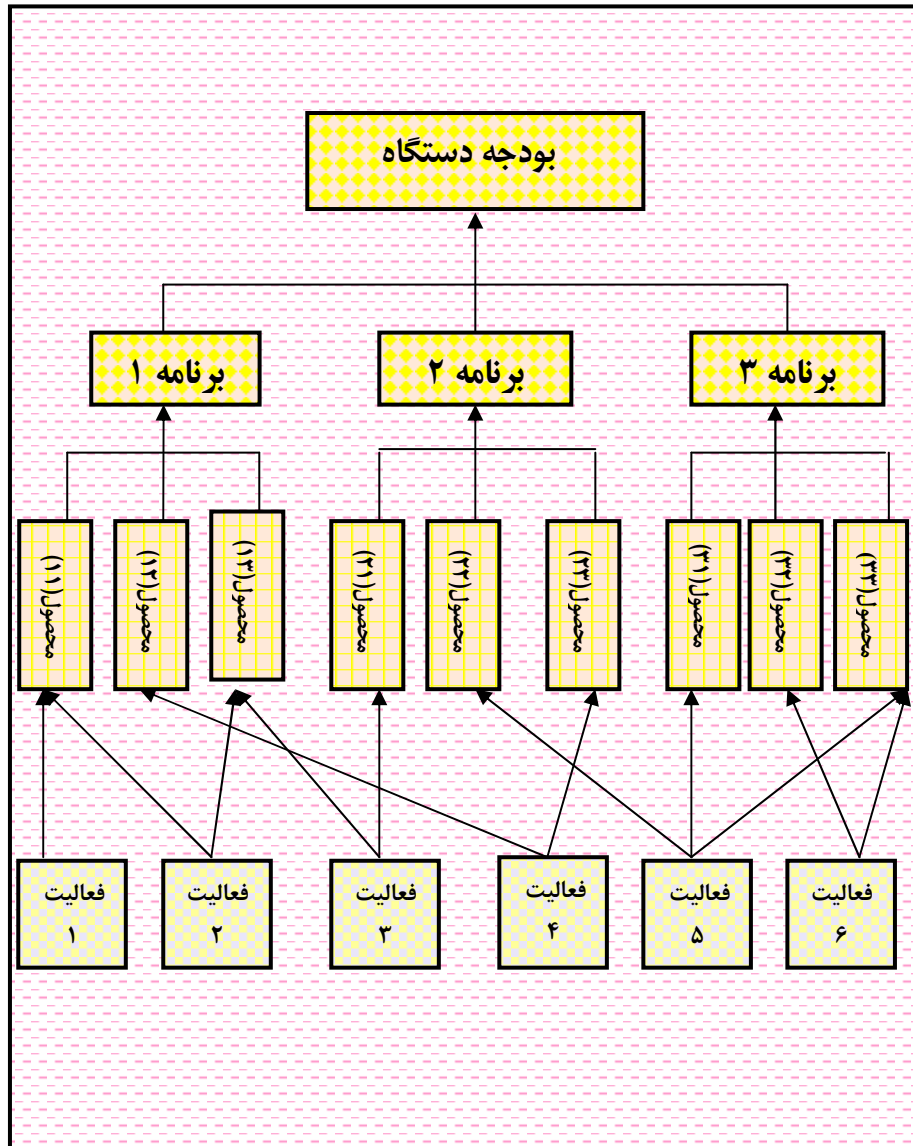
دوم: روش هزینه‌یابی فعالیت‌ها، اطلاعات مفیدی برای نظارت‌های داخلی سازمان‌ها فراهم می‌آورد. نظارت‌های داخلی که بر این اساس انجام می‌گیرد به برنامه‌ریزی و کنترل بودجه‌های سالانه سازمان‌ها کمک می‌نماید. از اطلاعات حاصله همچنین می‌توان در اتخاذ تصمیم‌های غیرمترقبه و در شرایط خاص استفاده کرد. برای مثال تخصیص منابع را با تغییر سیاست‌ها تغییر داد.

هـ) فرآیند روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

در کاربرد روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت باید به دو نکته مهم توجه شود: نکته اول تمایز قائل شدن بین فعالیت، فرآیند و محصول است. برای مثال اجرای قانون یک فرآیند است و فعالیت یا محصول محسوب نمی‌شود، از طرفی ارسال گزارش به مقامات بالاتر یک فعالیت محسوب می‌شود و محصول یا فرآیند نیست. محصول چیزی است که توسط یک بخش یا واحد اجرایی تولید و بر محیط خارج تأثیر می‌گذارد.

نکته دوم اینکه هر یک از ستانده‌ها یا محصولات یک واحد اجرایی لزوماً از تنها یک فعالیت حاصل نمی‌گردند و ممکن است دو یا تعداد بیشتری فعالیت در تولید یک محصول دخالت داشته باشند و یا اینکه فعالیت منجر به تولید چند محصول گردد

(نمودار ۴-۳).



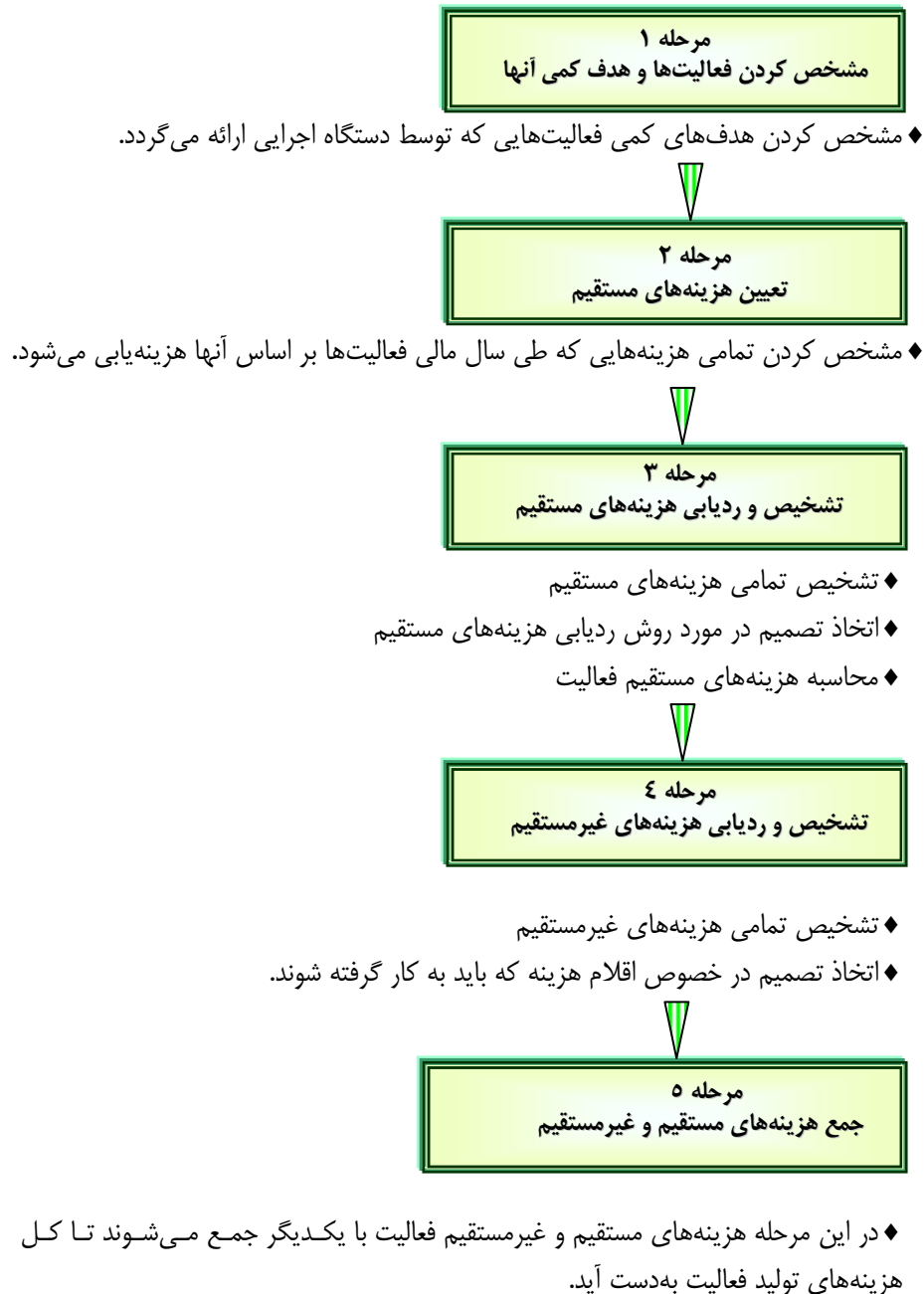
نمودار ۳-۴. فرآیند تهیه بودجه دستگاه بر مبنای فعالیت

در مواردی که چند فعالیت در تولید یک محصول دخالت دارند، سهم هر فعالیت در محصول باید مشخص گردد. پرسنل، مواد تجهیزات برخی از نهادهایی است که در تولید محصول به کار برده می‌شود. این نهادهای یا منابع برای واحد اجرایی هزینه محسوب می‌شوند. هزینه‌یابی روشی است که دستگاه اجرایی با استفاده آن منابع مصرف شده در تبدیل نهادهای به محصول را اندازه‌گیری می‌کند.

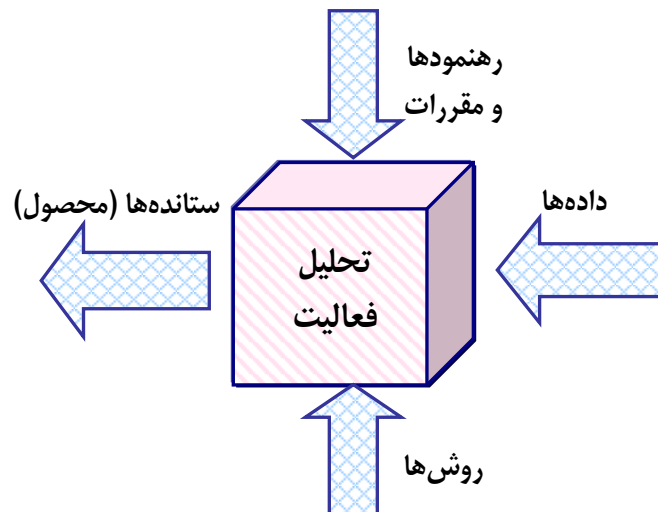


نمودار ۴-۴. فرآیند هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

متدولوژی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت از ۵ مرحله تشکیل شده است:



مرحله ۱: مشخص کردن فعالیت‌ها و هدف کمی آنها: "فعالیت" در واقع فرآیند تبدیل و تغییر شکل داده‌ها به استانداردهای مشخص با استفاده از سازوکارهای خاص و در چارچوب قوانین و مقررات موجود است. هدف کمی فعالیت عبارت از میزان تولید کالا یا خدماتی است که به وسیله دستگاه اجرایی به مصرف کننده خارجی ارائه می‌شود. تعداد کل واحدها (اندازه) هر محصول تولید شده باید در این مرحله تعیین گردد. شاخص‌های اندازه‌گیری عملکرد برای کمیت و کیفیت محصول نیز باید مشخص شود.



فعالیت‌ها به سه دسته تقسیم می‌شوند: (۱) فعالیت‌های اولیه، (۲) فعالیت‌های ثانویه، (۳) فعالیت‌های تثبیت کننده

"فعالیت‌های اولیه" فعالیت‌هایی هستند که به طور مستقیم با موضوع هزینه مربوط می‌شوند (مانند انعقاد قرارداد).

"فعالیت‌های ثانویه" فعالیت‌هایی هستند که از طریق فراهم آوردن منابعی فعالیت‌های اولیه را پشتیبانی می‌کنند (مانند تأمین نیروی انسانی اضافی مورد نیاز).

"فعالیت‌های تثبیت‌کننده" فعالیت‌هایی هستند که وضعیت فعلی سازمان را تحکیم می‌کنند مانند تهیه برنامه راهبردی

مرحله ۲: جمع‌آوری و تعیین هزینه‌ها : در این مرحله هزینه تمامی منابع مصرف‌شده در تولید محصولات فعالیت‌ها باید تعیین شوند. بدون چنین شاخصی تصمیمات دستگاه اجرایی و ارزیابی عملکرد آن بر مبنای اطلاعات کامل نخواهد بود. هزینه‌های بالاسری (مانند هزینه‌های امور مالی و اداری و پشتیبانی)، هزینه استفاده از دارایی‌ها و پرسنلی طی دوره تولید باید تخمین زده شده و در فرآیند هزینه‌یابی منظور گردد. محاسبات مربوط به هزینه حتی‌الامکان باید با روش حسابداری تعهدی (*Accrual*) که در آن تمامی پرداخت‌ها در زمان ایجاد ثبت می‌گردند، انجام گیرد. این روش حسابداری منجر به هزینه‌هایی می‌گردد که نیازی به پرداخت نقدی در فرآیند تولید ندارند (مانند استهلاک).

مرحله ۳: ردیابی و برقراری ارتباط بین هزینه‌های مستقیم و فعالیت‌ها: همان‌طور که در قسمت‌های قبل اشاره شد، هزینه‌ها به دو گروه کلی هزینه‌های مستقیم و هزینه‌های غیرمستقیم تقسیم می‌شود. هزینه‌های مستقیم، هزینه‌هایی هستند که با یک محصول یا یک گروه (طبقه) از محصول ارتباط دارد. فرآیند تشخیص یا ردیابی هزینه‌های مستقیم در زمان ایجاد آنها باید انجام گیرد. با توجه به ماهیت محصول، هزینه‌های مستقیم می‌تواند شامل حقوق و دستمزد، هزینه‌های سفر، مواد، خدمات مشاوره‌ای، سوخت و مخابرات و غیره باشد. نمونه‌هایی از هزینه‌های مستقیم در جدول ۴-۱ نشان داده شده است.

جدول ۴-۱. هزینه‌های مستقیم (Direct Costs)

• حقوق و دستمزد	• حق بازنشستگی	• وسایل و تجهیزات
• اضافه کار و پاداش	• سایر پرداخت‌های رفاهی	• مواد مصرف شدنی
• هزینه لباس	• هزینه سفر و مأموریت	• لوازم التحریر
• کمک هزینه مسکن	• آموزش	• هزینه نگهداری
• حق بیمه	• آب و برق و سوخت	• خدمات مشاوره‌ای
	• مبلمان	

روش‌های مختلفی برای تشخیص و ردیابی هزینه‌های مستقیم وجود دارد که به تعدادی از آنها و مزایا و معایب هر یک در جدول ۴-۲ اشاره شده است. در تمامی این روش‌ها برای برآورد هزینه مستقیم از مقدار واقعی منابع مصرف شده و همچنین هزینه هر واحد از رابطه ساده زیر استفاده می‌شود:

$$C = R \times Q$$

در رابطه فوق:

C : نشان‌دهنده هزینه منابع مصرف شده

R : نشان‌دهنده هزینه هر واحد منابع مصرف شده

Q : نشان‌دهنده مقدار منابع مصرف شده

می‌باشد. بنابراین فرآیند هزینه نهایی شامل برآورد هزینه تولید محصول براساس منابع مصرف شده می‌باشد. بدین منظور هزینه هر واحد منابع مصرف شده و مقدار منابع مصرف شده برای هر قلم هزینه‌ای باید مشخص گردد.

جدول ۴-۲. فرآیند ویژگی‌های روش‌های متداول تخصیص هزینه مستقیم

روش	شرح	مزایا	معایب	زمان مفید برای کاربرد
تخصیص هزینه‌ها به مراکز هزینه‌ای	هزینه‌های مستقیم به مراکز هزینه (مانند واحدهایی از دستگاه اجرایی) در زمان ایجاد اختصاص می‌یابند. تخمین هزینه‌ها بر اساس پیشنهاد این مراکز هزینه‌ای صورت می‌گیرد.	قابلیت انعطاف و حساسیت نسبت به تغییرات	در کوتاه مدت هزینه‌بر است و در اجرا نیاز به نظم و انضباط زیاد دارد	زمانی که واحد اجرایی فقط مسئول ارائه یک محصول است
تقویم مدت زمان لازم برای تولید محصول	کارکنان مدت زمانی که برای ارائه یا تولید هر محصول صرف کرده‌اند مشخص می‌کنند. این زمان ممکن است برحسب ساعت، روزانه، هفتگی، ماهانه یا سالانه باشد.	قابلیت انعطاف و حساسیت نسبت به تغییرات	هزینه‌بر در کوتاه‌مدت و نیازمند به نظم و انضباط شدید	برای هزینه‌های پرسنلی
محاسبه منابع مصرف‌شده	منابع استفاده شده در تولید هر محصول مانند فتوکپی، رایانه، تلفن و چاپگر محاسبه می‌شود. این هزینه‌ها به طور مستقیم به محصول تولید شده ارتباط پیدا می‌کند. برای مثال هزینه استفاده از فتوکپی ممکن است بر اساس هزینه هر صفحه و تعداد صفحات کپی شده محاسبه گردد.	قابلیت انعطاف و حساسیت نسبت به تغییرات مناسب برای اطلاق هزینه به صورت سازمان یافته محاسبه هزینه به صورت عادلانه فراهم کردن اطلاعات لازم برای تصمیمات هزینه‌ای دستگاه اجرایی	- اجرای پرهزینه - نیازمند منابع اضافی برای نگهداری و کنترل	زمانی که استفاده از این منابع مهم و تقویم آنها به سادگی صورت می‌گیرد

ادامه جدول ۴-۲. فرآیند ویژگی‌های روش‌های متداول تخصیص هزینه مستقیم

روش	شرح	مزایا	معایب	زمان مفید برای کاربرد
محاسبات مربوط به محصول	هزینه‌های مستقیم برای کدهای مختلف محصولات دستگاه تعیین می‌گردد. کدهای محصولات مختلف دستگاه برای تهیه گزارش میزان کل هزینه محصول به کار می‌رود. برای اجرای این روش ارقام هزینه‌ای محصولات باید کاملاً مشخص باشد.	قابلیت انعطاف و حساس به تغییرات	نیاز به اجرای منضبط	معمولاً زمانی مفید است که یک ارتباط منطقی و ساده بین محصولات و مراکز هزینه‌ای وجود دارد. اگر یک دستگاه اجرایی تعداد زیادی محصول دارد که مراکز هزینه‌ای بسیاری در تولید آن مشارکت دارند، در مورد سهم مناسب قضاوت توسط دستگاه اجرایی باید صورت گیرد.
قضاوت بر مبنای تجربه	مدیریت و کارکنان بر اساس هر تجربه میزان استفاده نهاده‌ها در تولید محصولات را تخمین می‌زنند	- اجرای سریع - هزینه کم	- دقت کم و بدون هیچگونه دستورالعمل مشخص	این روش را نمی‌توان به عنوان یک روش عامه‌پسند توصیه کرد.

مرحله ۴: ردیابی و برقراری ارتباط بین هزینه‌های غیرمستقیم و فعالیت‌ها:

هزینه‌های غیرمستقیم شامل هزینه‌هایی که مستقیم نیستند و به بیان دیگر هزینه‌هایی که نتوان آنها را به یک محصول مشخص مربوط ساخت می‌باشد. هزینه‌های غیرمستقیم شامل هزینه‌هایی است که به طور سنتی به هزینه‌های بالاسری موسوم هستند و بیشتر جنبه پشتیبانی دارند، مانند خدمات مالی و اداری.

اساس ردیابی هزینه‌های غیرمستقیم، عوامل هزینه هستند مانند: سطح زیربنای دفتر و تعداد پرسنل. این عوامل همبستگی زیادی با هزینه دارند. با تشخیص عوامل

هر هزینه، تخصیص آن به فعالیت یا محصول به راحتی انجام می‌شود. مثال ساده در این زمینه تخصیص و توزیع هزینه اجاره، هزینه نظافت به محصولات مختلف است. عامل هزینه مناسب در این زمینه سهم سطح زیربنای هر گروه کاری به کل سطح زیربنا است.

مرحله ۵: جمع هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم: در این مرحله تمامی هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم هر محصول با هم جمع می‌شوند تا کل هزینه محصول به دست آید. از تقسیم هزینه کل بر تعداد محصول نیز هر واحد محصول قابل محاسبه می‌باشد.

(و) چند مثال هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

• مثال ۱:

بخش خرید و عرضه یک دستگاه اجرایی در کشور که در زمینه خرید و توزیع کالاها و خدمات خاص فعال می‌باشد وظایف زیر را بر عهده دارد:

- خرید، انبار و توزیع مواد مصرفی دستگاه‌های اجرایی
- دسته‌بندی محموله‌های پستی تمام دستگاه‌های اجرایی
- تنظیم مراحل خرید، تحویل و خدمات بعد از فروش وسائط نقلیه مورد نیاز تمام دستگاه‌های اجرایی

کل هزینه عملیاتی سالانه این دستگاه ۶۰۰۰۰۰۰ میلیون ریال می‌باشد که ۹۰ درصد آن (۵۴۰۰۰۰۰ میلیون ریال) را هزینه‌های پرسنلی تشکیل می‌دهد. پرسنل این دستگاه بعد از سه هفته ثبت اطلاعات فعالیت‌های خود، نحوه توزیع وقت خود در انجام فعالیت‌ها را به شرح زیر برآورد نموده‌اند:

عنوان فعالیت	معادل کار تمام وقت	درصد حقوق	مبلغ هزینه به میلیون ریال
خرید	۳/۲	۲۲/۸	۱۲۳۰۰۰
مدیریت انبار	۳/۳	۲۳/۶	۱۲۷۵۰۰
توزیع	۳/۵	۲۵/۰	۱۳۵۰۰۰
نگهداری محموله‌های پستی	۲/۵	۱۷/۹	۹۶۵۰۰
مدیریت وسائط نقلیه	۱/۵	۱۰/۷	۵۸۰۰۰
جمع	۱۴/۰	۱۰۰/۰	۵۴۰۰۰۰

این دستگاه اجرایی دو محصول تولید می‌کند، در یک محصول ۲۰۰۰ و در محصول دیگر ۱۵۰۰ معادل اشتغال تمام وقت نیروی انسانی به کار گرفته می‌شود. هزینه دستگاه اجرایی باید نسبت به هر یک از این دو محصول توزیع شود. براساس روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، هر یک از فعالیت‌های دستگاه باید به منظور برآورد شاخص هزینه اصلی مورد بررسی قرار گیرد:

عنوان فعالیت	شاخص هزینه
خرید	تعداد سفارشات
مدیریت انبار	ارزش اقلام موجود در انبار
توزیع	تعداد اقلام تحویل شده
نگهداری محموله‌های پستی	تعداد پرسنل
مدیریت وسائط نقلیه	تعداد وسائط نقلیه

هزینه‌های پرسنلی (۵۴۰۰۰۰۰ ریال) هر محصول از طریق اطلاعات مربوط به شاخص هزینه هر یک از دو محصول قابل برآورد است. برای مثال، با توجه به اینکه می‌دانیم میزان محموله‌های پستی انبار شده (و بنابراین هزینه فعالیت) با تعداد پرسنل ذی‌ربط در هر محصول تغییر می‌کند، مبلغ هزینه برآورد شده این فعالیت (۹۶۵۰۰ میلیون ریال) را به شرح زیر می‌توان بین دو محصول توزیع کرد:

$$\text{میلیون ریال } ۵۵۱۵۰ = ۹۶۵۰۰ \times \frac{۲۰۰۰}{۳۵۰۰} \text{ : محصول (۱)}$$

$$\text{میلیون ریال } ۴۱۳۵۰ = ۹۶۵۰۰ \times \frac{۱۵۰۰}{۳۵۰۰} \text{ : محصول (۲)}$$

با روش مشابهی در مورد هر یک از فعالیت‌ها می‌توان توزیع هزینه را به دو

محصول محاسبه کرد، به شرح زیر:

- خرید

$$\text{میلیون ریال } ۵۹۰۰۰ = ۱۲۳۰۰۰ \times (\text{سفرش}) \frac{۱۲۰۰}{۲۵۰۰} \text{ : محصول (۱)}$$

$$\text{میلیون ریال } ۶۴۰۰۰ = ۱۲۳۰۰۰ \times (\text{سفرش}) \frac{۱۳۰۰}{۲۵۰۰} \text{ : محصول (۲)}$$

- وسایط نقلیه

$$\text{میلیون ریال } ۴۲۲۰۰ = ۵۸۰۰۰ \times (\text{وسایط نقلیه}) \frac{۲۰۰}{۲۷۵} \text{ : محصول (۱)}$$

$$\text{میلیون ریال } ۱۵۸۰۰ = ۵۸۰۰۰ \times (\text{وسایط نقلیه}) \frac{۷۵}{۲۷۵} \text{ : محصول (۲)}$$

- مدیریت انبار

$$\text{میلیون ریال} \quad ۶۳۷۵۰ = ۱۲۷۵۰۰ \times (\text{میلیون ریال}) \times \frac{۱۰}{۲۰} : \text{محصول (۱)}$$

$$\text{میلیون ریال} \quad ۶۳۷۵۰ = ۱۲۷۵۰۰ \times (\text{میلیون ریال}) \times \frac{۱۰}{۲۰} : \text{محصول (۲)}$$

- توزیع

$$\text{میلیون ریال} \quad ۵۹۰۰۰ = ۱۳۵۰۰۰ \times (\text{اقلام توزیع شده}) \times \frac{۳۵۰}{۸۰۰} : \text{محصول (۱)}$$

$$\text{میلیون ریال} \quad ۷۶۰۰۰ = ۱۳۵۰۰۰ \times (\text{اقلام توزیع شده}) \times \frac{۴۵۰}{۸۰۰} : \text{محصول (۲)}$$

بدین ترتیب ۵۴۰۰۰۰ هزینه پرسنلی دستگاه اجرایی به شرح زیر بین دو محصول توزیع می‌شود:

$$\text{میلیون ریال} \quad ۲۷۹۱۰۰ = \text{محصول (۱)}$$

$$\text{میلیون ریال} \quad ۲۶۰۹۰۰ = \text{محصول (۲)}$$

• مثال ۲ :

یک باشگاه وابسته به یکی از دستگاه‌های اجرایی دولتی خدماتی در زمینه پخت و پز غذا برای برگزاری مراسم بزرگداشت مذهبی، مراسم عروسی و سایر مراسم را ارائه می‌دهد. مسئول این باشگاه می‌خواهد با استقرار یک الگوی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت هزینه ارائه خدمات خود را برآورد کند.

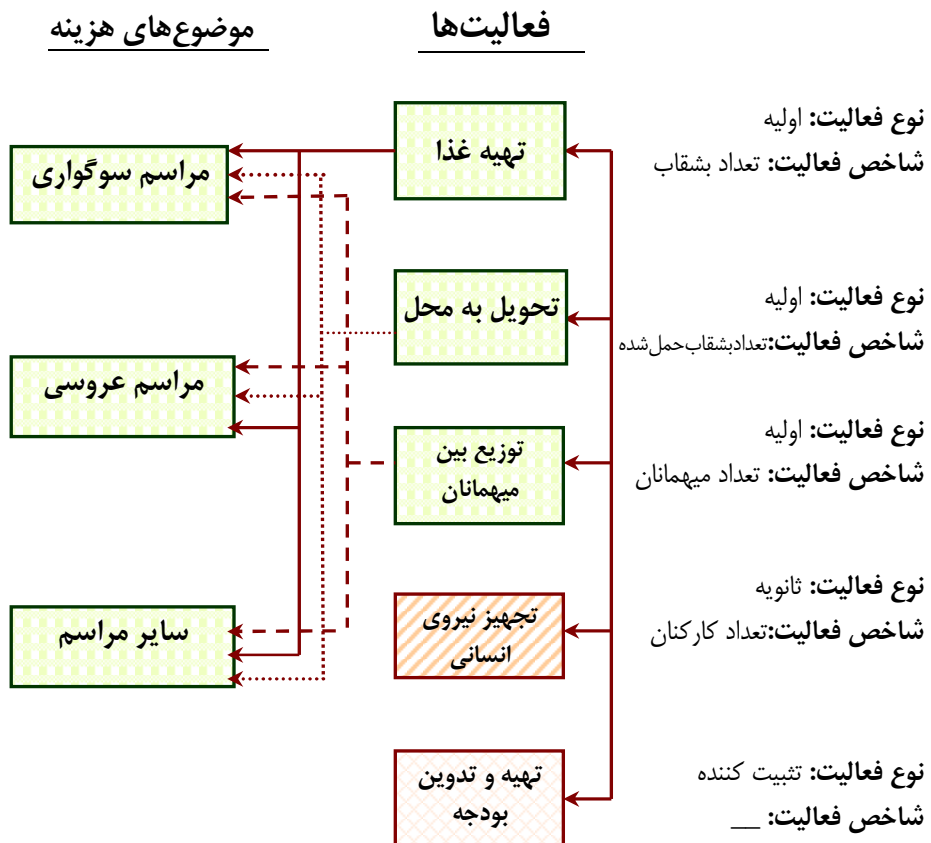
هزینه‌های عملیاتی این باشگاه ۱۵۶۸۰۰۰ هزار ریال است که شامل ۱۰۰۰۰۰۰ هزار ریال هزینه‌های پرسنلی، ۵۰۰۰۰۰۰ هزار ریال هزینه تأسیسات و ساختمان، ۱۸۰۰۰ هزار ریال هزینه خدمات رایانه‌ای و ۵۰۰۰۰۰ هزار ریال مواد مصرفی در پخت و پز می‌شود.

تعداد کارکنان باشگاه ۲۵ نفر، سطح زیربنایی تأسیسات باشگاه معادل ۱۵۰۰۰ مترمربع است. همچنین باشگاه دارای ۳ سایت کامپیوتری می‌باشد. برگزاری مراسم مذهبی فقط روزهای جمعه با گنجایش ۲۵ تا ۵۰ نفر انجام می‌گیرد. مراسم عروسی در هفت روز هفته با گنجایش ۵۰ تا ۱۰۰۰ نفر و سایر مراسم در روزهای شنبه تا چهارشنبه با گنجایش ۲۵ تا ۵۰ نفر برگزار می‌شود. واحد اندازه‌گیری نیز در هر سه مورد تعداد بشقاب یا ظرف غذا می‌باشد.

با توجه به تعاریف ارائه شده در قسمت قبل، باشگاه دارای ۳ فعالیت اولیه: تهیه غذا، حمل غذا به سالن و سرو غذا بین میهمانان می‌باشد. همچنین باشگاه دارای یک فعالیت ثانویه، فراهم کردن نیروی انسانی پشتیبانی و یک فعالیت غیرعملیاتی پشتیبانی کننده؛ تهیه و تنظیم بودجه است. ۳ موضوع هزینه نیز عبارت از مراسم سوگواری، مراسم ازدواج و سایر مراسم می‌باشد.

مرحله اول: اولین اقدامی که باید صورت گیرد تعیین شاخص‌های فعالیت و

مرتبط کردن هر فعالیت به موضوع هزینه است:



مرحله دوم: تخصیص منابع و اعتبارات بین فعالیت‌ها است که باید براساس

شاخص‌های فعالیت انجام گیرد:

تخصیص شاخص های منابع

تهدیه و تدوین بودجه	فراهم کردن نیروی انسانی پشتیبان	توزیع غذا بین میهمانان	حمل غذا به محل	تهیه غذا	کل مقدار شاخص	شاخص منابع	
۵	۵	۵	۲	۸	۲۵ نفر	تعداد کارکنان	اعتبارات پرسنلی (۱۰۰۰۰۰۰ هزار ریال)
۲۵۰۰	۲۵۰۰	-	-	۱۰۰۰۰	۱۵۰۰۰ مترمربع	سطح زیربنا	اعتبارات ساختمان و تأسیسات (۵۰۰۰۰۰۰ هزار ریال)
۱	۲	-	-	-	۳	تعداد رایانه	اعتبارات سایت رایانه ها (۱۸۰۰۰ هزار ریال)
۲۰	۲۰	۲۰	۲۰	۲۰	۱۰۰	درصد	اعتبارات خرید ملزومات (۵۰۰۰۰۰ هزار ریال)

مرحله سوم: براساس تخصیص شاخص های منابع اعتبارات بین فعالیت های مختلف

توزیع می شود:

تخصیص اعتبارات بر مبنای شاخص های منابع

(میلیون ریال)

تهدیه و تدوین بودجه	فراهم کردن نیروی انسانی پشتیبان	توزیع غذا بین میهمانان	حمل غذا به محل	تهیه غذا	کل مقدار شاخص	شاخص منابع	
۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	۳۲۰۰۰۰	۲۵ نفر	تعداد کارکنان	اعتبارات پرسنلی (۱۰۰۰۰۰۰ هزار ریال)
۸۳۳۳۳	۸۳۳۳۳	-	۸۰۰۰۰	۳۳۳۳۳۳	۱۵۰۰۰ مترمربع	سطح زیرینا	اعتبارات ساختمان و تأسیسات (۵۰۰۰۰۰ هزار ریال)
۶۰۰۰	۱۲۰۰۰	-	-	-	۳	تعدادسایت رایانه	اعتبارات سایت رایانه ها (۱۸۰۰۰ هزار ریال)
۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰	درصد	اعتبارات خرید ملزومات (۵۰۰۰۰ هزار ریال)
۲۹۹۳۳۳	۳۰۵۳۳۳	۲۱۰۰۰۰	۹۰۰۰۰	۶۶۳۳۳۳			جمع

مرحله چهارم: بدین ترتیب از کل اعتبارات ۱۵۶۸۰۰۰ هزارریال، (۶۱/۴ درصد) به فعالیت‌های اولیه اختصاص می‌یابد. از طرفی، برای برآورد قیمت تمام شده یا هزینه واحد هر فعالیت لازم است اعتبار فعالیت ثانویه نیز که در ارتباط با فعالیت‌های اولیه می‌باشد، با استفاده از شاخص‌های مربوطه بین فعالیت‌های اولیه، توزیع گردد:

تخصیص فعالیت ثانویه

فعالیت ثانویه	شاخص فعالیت	کل شاخص	تهیه غذا	حمل به محل	توزیع بین میهمانان	تهیه بودجه
کل اعتبارات			۶۶۳۳۳۳	۹۰۰۰۰	۲۱۰۰۰۰	۲۹۹۳۳۳
فراهم کردن نیروی انسانی	تعداد نیروی انسانی	۲۰	۸	۲	۵	۵
تخصیص هزینه			۱۲۲۱۳۳	۳۰۵۳۳	۷۶۳۳۳	۷۶۳۳۳
کل هزینه منابع و فعالیت			۷۸۵۴۶۷	۱۲۰۵۳۳	۲۸۶۳۳۳	۳۷۵۶۶۷

مرحله پنجم: در این مرحله فعالیت‌های اولیه باید به موضوع‌های هزینه اختصاص

پیدا کند. این امر با استفاده از شاخص‌های فعالیت امکان پذیر خواهد بود به شرح زیر:

تخصیص فعالیت‌های اولیه به اقلام هزینه

فعالیت‌های اولیه	شاخص فعالیت	شاخص کل	مراسم سوگواری	مراسم عروسی	سایر مراسم
تهیه غذا (۷۸۵۴۶۷ هزار ریال)	تعداد بشقاب	۵۰۰۰۰	۲۵۰۰	۴۰۰۰۰	۷۵۰۰
حمل غذا (۱۲۰۵۳۳ هزار ریال)	تعداد دفعات حمل	۵۰۰	۱۵۰	۱۰۰	۲۵۰
توزیع غذا (۲۸۶۳۳۳ هزار ریال)	تعداد میهمانان	۵۰۰۰۰	۲۵۰۰	۴۰۰۰۰	۷۵۰۰

مرحله ششم: در این مرحله با استفاده از نتایج مرحله چهارم کل هزینه به اقلام هزینه توزیع شده و هزینه واحد برآورد می‌شود.

فعالیت‌های اولیه	شاخص فعالیت	شاخص کل	مراسم سوگواری	مراسم عروسی	سایر مراسم
تهیه غذا (۷۸۵۴۶۷ هزار ریال)	تعداد بشقاب	۵۰۰۰۰	۳۹۲۷۳	۶۲۸۳۷۴	۱۱۷۸۲۰
حمل غذا (۱۲۰۵۳۳ هزار ریال)	تعداد دفعات حمل	۵۰۰	۳۶۱۶۰	۱۰۷۰۲۴	۶۰۲۶۷
توزیع غذا (۲۸۶۳۳۳ هزار ریال)	تعداد میهمانان	۵۰۰۰۰	۱۴۳۱۷	۰۶۶۰۲۲۹	۴۲۹۵۰
کل هزینه			۸۹۷۵۰	۸۱۵۴۷	۲۲۱۰۳۷
هزینه واحد (قیمت تمام شده)			۳۵/۹ هزار ریال هر بشقاب	۲۲/۰۴ هزار ریال هر بشقاب	۲۹/۴۷ هزار ریال هر بشقاب

• مثال ۳:

یک دستگاه اجرایی دو نوع محصول با مشخصات زیر تولید می‌کند:

محصول (الف)	محصول (ب)	
۲۰۰	۸۰۰	میزان تولید
۳۰	۵	سفارش خرید برای هر واحد تولید
۱۱۰ هزار ریال	۲۰ هزار ریال	هزینه تمام شده
۱۲۵ هزار ریال	۱۸ هزار ریال	متوسط قیمت بازار

در ضمن طی هر سال به تعداد ۱۰۰۰۰ سفارش خرید برای تولید محصولات داده می‌شود و هزینه کل نیز ده میلیون ریال می‌باشد.

در وهله اول چنین به نظر می‌رسد که محصول (الف) یک محصول رقابت‌پذیر است در حالی که محصول (ب) هزینه زیادی برای دستگاه در بر دارد و در نتیجه تولید محصول (ب) باید متوقف و دستگاه تلاش خود را صرف تولید محصول (الف) نماید. براساس روش سنتی حسابداری هزینه، هزینه بالاسری تولید دو محصول معادل ۱۰ هزار ریال می‌باشد ($10 = \text{تعداد دو محصول} \div 10000$) و لذا کل هزینه دو محصول به ترتیب زیر برآورد می‌شود:

هزینه بالاسری هزینه مستقیم

$$\text{ریال } 110000 = 10000 + 100000 = \text{هزینه هر واحد تولید محصول (الف)}$$

$$\text{ریال } 20000 = 10000 + 10000 = \text{هزینه هر واحد تولید محصول (ب)}$$

از طرف دیگر در روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، هزینه بالاسری باید به

نسبت سفارش خرید برای محصول تعیین گردد به شرح زیر:

کل سفارش خرید هزینه فعالیت

ریال $۱۰۰۰ = ۱۰۰۰۰۰ \div ۱۰۰۰۰۰۰ =$ هزینه به ازای هر واحد فعالیت

ریال $۳۰۰۰۰ = ۳۰ \times ۱۰۰۰ =$ هزینه هر واحد فعالیت محصول (الف)

ریال $۵۰۰۰ = ۵ \times ۱۰۰۰ =$ هزینه هر واحد فعالیت محصول (ب)

و هزینه کل هر واحد محصول به شرح زیر خواهد بود:

ریال $۱۳۰۰۰۰ = ۱۰۰۰۰۰ + ۳۰۰۰۰ =$ ^{بالاسری} ^{هزینه مستقیم} محصول (الف)

ریال $۱۵۰۰۰ = ۱۰۰۰۰ + ۵۰۰۰ =$ محصول (ب)

بنابراین ملاحظه می‌شود که با این روش در مقایسه با قیمت بازار، محصول (ب) اولویت بیشتری از محصول (الف) دارد. مثال اخیر اهمیت استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در اولویت‌گذاری فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی را کاملاً مشخص می‌سازد.

• مثال ۴

هزینه‌یابی یک واحد سازمانی بر مبنای فعالیت

واحد سازمان فرضی شامل یک واحد ستادی (واحد ریاست سازمان) و دو معاونت که هر یک شامل ۳ واحد مدیریت هستند می‌باشد. ۴ واحد پشتیبانی نیز به طور مستقیم وابسته با واحد ستادی هستند که شامل واحد حسابداری، واحد داده‌پردازی، واحد کارگزینی و واحد حراست و امنیت می‌شود.

هزینه‌های مستقیم هر واحد سازمانی شامل حقوق و دستمزد و ملزومات اداری مصرف شدنی می‌شود. هیچ‌یک از واحدهای سازمانی هزینه مستقیم دیگری ندارد. جدول ۳-۴ میزان هزینه‌های مستقیم برای هر واحد سازمانی و کل آن را نشان می‌دهد.

جدول ۴-۳. ترکیب اعتبارات هزینه‌ای مستقیم یک واحد اجرایی فرضی

میلیون ریال

عنوان واحد سازمانی	حقوق و دستمزد	سایر هزینه‌ها	کل هزینه‌ها
واحدهای ستادی	۱۷۰,۰۰۰	۵۰۰	۱۷۰,۵۰۰
حسابداری	۱۷۲,۰۰۰	۴,۰۰۰	۱۷۶,۰۰۰
خدمات داده پردازی	۱۹۰,۰۰۰	۳,۰۰۰	۱۹۳,۰۰۰
کارگزینی و امور کارکنان	۱۶۶,۰۰۰	۶,۰۰۰	۱۷۲,۰۰۰
حراست و امنیت	۳۴۷,۰۰۰	۱,۰۰۰	۳۴۸,۰۰۰
معاونت ۱	۸۰,۰۰۰	۴۰۰	۸۰,۴۰۰
مدیریت ۱۱	۲۹۲,۰۰۰	۶۰۰	۲۹۲,۶۰۰
مدیریت ۱۲	۴۰۹,۰۰۰	۹,۰۰۰	۴۱۸,۰۰۰
مدیریت ۱۳	۱۵۱,۰۰۰	۳,۰۰۰	۱۵۴,۰۰۰
معاونت ۲	۸۰,۰۰۰	۴۰۰	۸۰,۴۰۰
مدیریت ۲۱	۶۲۱,۰۰۰	۱۷,۰۰۰	۶۳۸,۰۰۰
مدیریت ۲۲	۳۹۲,۰۰۰	۱۴,۰۰۰	۴۰۶,۰۰۰
مدیریت ۲۳	۱۵۱,۰۰۰	۲,۰۰۰	۱۵۳,۰۰۰
جمع	۳,۲۲۱,۰۰۰	۶۰,۹۰۰	۳,۲۸۱,۹۰۰

وظایف این دستگاه را می‌توان به سه گروه: مدیریت (واحد ستادی و معاونت‌ها)، پشتیبانی (حسابداری، کارگزینی، داده‌پردازی و امنیت) و عملیات (مدیریت‌ها) تقسیم کرد. خدمات حسابداری و داده‌پردازی را می‌توان براساس میزان متوسط استفاده هر یک از واحدها توزیع کرد. خدمات کارگزینی را براساس معادل تعداد پرسنل تمام وقت واحدها می‌توان توزیع کرد.

خدمات حراست و امنیتی را نیز می‌توان براساس سطح زیربنای واحدها توزیع نمود. اطلاعات مربوط به هر یک از این موارد در جدول ۴-۴ نشان داده شده است.

جدول ۴-۴. شاخص‌های هزینه به فعالیت واحد اجرایی فرضی

میلیون ریال

طبقه‌بندی سازمانی	درصد استفاده از فعالیت حسابداری	رایانه مورد استفاده	تعداد کارکنان	سطح زیربنا	عنوان واحد سازمانی
		ثابته CPU	نفر	متر مربع	
مدیریت	۱۰٪	۵,۰۰۰	۳	۳,۰۰۰	واحدهای ستادی
مدیریت	۲٪	۶,۰۰۰	۲	۲,۰۰۰	دفتر معاونت ۱
عملیات	۱۵٪	۱۱۵,۰۰۰	۱۰	۱۵,۰۰۰	مدیریت ۱۱
عملیات	۱۸٪	۱۲,۰۰۰	۱۵	۲۲,۰۰۰	مدیریت ۱۲
عملیات	۲۰٪	۴۵,۰۰۰	۵	۸,۰۰۰	مدیریت ۱۳
مدیریت	۲۰٪	۸,۵۰۰	۰	۲,۰۰۰	دفتر معاونت ۲
عملیات	۳۳٪	۱۵,۰۰۰	۳۰	۹۰,۰۰۰	مدیریت ۲۱
عملیات	۱۴٪	۱۰,۰۰۰	۲۰	۲۵,۰۰۰	مدیریت ۲۲
عملیات	۲۰٪	۳۵,۰۰۰	۵	۸,۰۰۰	مدیریت ۲۳
پشتیبانی		۲۵۰,۰۰۰	۷	۱۰,۰۰۰	حسابداری
پشتیبانی	۲۰٪		۴	۲۵,۰۰۰	خدمات داده‌پردازی
پشتیبانی		۱۷۵,۰۰۰	۸	۱۲,۰۰۰	کارگزینی و امور کارکنان
پشتیبانی		۱,۰۰۰	۲۰	۴,۰۰۰	حراست و امنیت
		۶۷۷,۵۰۰	۱۳۹	۲۲۶,۰۰۰	جمع

براساس مصاحبه و گزارش‌گیری که از هر یک از واحدها به عمل آمده سهم زمانی که واحدهای مدیریتی صرف واحدهای زیر نظر خود می‌نمایند برآورد و در جدول ۴-۵ نشان داده شده است. این برآوردها توسط مدیریت انجام می‌گیرد و می‌توانند از تمامی اطلاعات در اختیار خود برای این برآورد استفاده کنند.

جدول ۴-۵. توزیع فعالیت‌های واحدهای مدیریتی بر حسب واحدهای میانی

مدیریت	مدیریت	مدیریت	مدیریت	مدیریت	مدیریت	معاونت	معاونت	
۲۳	۲۲	۲۱	۱۳	۱۲	۱۱	۲	۱	
						٪۶۰	٪۴۰	واحد ستادی
			٪۲۰	٪۴۰	٪۴۰			معاونت ۱
٪۱۰	٪۴۰	٪۵۰						معاونت ۲

هدف این است که هزینه‌های واحدهای ستادی و واحدهای مدیریتی و همچنین هزینه‌های پشتیبانی بر اساس شاخص‌های داده شده بین واحدهای عملیاتی توزیع شود.

به طور معمول هزینه‌های پشتیبانی باید قبل از هزینه‌های مدیریتی توزیع شوند. مشکلی که ممکن است پیش آید این است که هزینه‌های پشتیبانی با هم ارتباط متقابل دارند و به طور همزمان نمی‌توان آنها را توزیع کرد. لذا باید بر اساس اولویت‌بندی این کار انجام پذیرد. در این مثال اولویت‌بندی زیر مورد استفاده قرار گرفته است.

۱. خدمات پشتیبانی که فقط سایر خدمات پشتیبانی را پشتیبانی می‌کنند اول

توزیع می‌شوند.

۲. خدماتی که با تعداد و اجزاء بیشتری در تماس هستند اول توزیع می‌شوند.

۳. اگر تعداد و اجزاء یکسان باشد، خدماتی که ارزش ریالی بیشتری دارند اول

توزیع می‌شوند.

بر اساس جدول ۴-۷ خدمات حسابداری با ۱۰ واحد، خدمات کارگزینی با ۱۳ واحد، خدمات داده‌پردازی با ۱۲ واحد و خدمات امنیتی و حراست با ۱۳ واحد در ارتباط هستند. این در حالی است که واحد امنیتی منبع هزینه‌ای بیشتری دارد، لذا اولویت توزیع به شرح زیر خواهد بود.

۱. خدمات امنیتی

۲. خدمات کارگزینی

۳. خدمات داده‌پردازی

۴. خدمات حسابداری

با اولویت‌بندی فوق، توزیع در دو مرحله انجام می‌گیرد. اول، هزینه‌های پشتیبانی بین واحدهای پشتیبانی، مدیریت و عملیاتی به ترتیب توزیع می‌شود. در مرحله دوم، هزینه‌های مدیریتی بین واحدهای عملیاتی توزیع می‌گردد.

جدول ۴-۶ توزیع هزینه‌های پشتیبانی به سایر اقلام را نشان می‌دهد. نتایج مندرج در این جدول در مرحله دوم مورد استفاده قرار می‌گیرد. در این جدول، اول خدمات امنیتی و بعد سایر اقلام پشتیبانی توزیع می‌شوند. محاسبه جدیدی برای هر مورد انجام می‌گیرد و بعد خدمات پشتیبانی بعدی توزیع می‌شود. نتیجه هزینه‌های واحدهای سازمانی است که مشتمل بر هزینه‌های پشتیبانی می‌باشد. (جدول ۴-۷)

جدول ۴-۸ مشابه روشی است که در مورد توزیع هزینه مدیریتی انجام گرفت. با استفاده از هزینه‌های توزیع شده در این جدول، هزینه‌های مدیریتی نیز بین واحدهای عملیاتی توزیع می‌شود. نتیجه این عملیات در جدول ۴-۹ منعکس شده است. در این جدول هزینه‌های مستقیم و کل هزینه‌ها بر حسب مدیریت‌های عملیاتی قابل مقایسه است.

جدول ۴-۱. محاسبات مربوط به هزینه های مستقیم

عنوان واحد سازمانی	واحد های ستادی	معاونت ۱	معاونت ۲	مدیریت ۱۱	مدیریت ۲۲	مدیریت ۱۲	مدیریت ۲۱	مدیریت ۲۲	مدیریت ۲۳
هزینه های اولیه	۱۷۰.۵	۸۰.۴	۸۰.۴	۲۹۲.۶	۴۰۶.۰	۴۱۸.۰	۶۳۸.۰	۴۰۶.۰	۱۵۳.۰
توزیع هزینه های ستادی	(۱۷۰.۵)	۱۰۲.۳	۶۸.۲						
جمع معاونت ها		۱۸۲.۷	۱۴۸.۶						
توزیع هزینه های معاونت ها		(۱۸۲.۷)	(۱۴۸.۶)						
توزیع نهایی				۳۶۵.۷	۴۷۵.۴	۴۹۱.۱	۷۱۲.۳	۴۷۵.۴	۱۶۷.۹

جدول ۷-۴. توزیع هزینه‌های افزایشی (پشتیبانی)

کل هزینه‌های پشتیبانی	خدمات حسابداری	جمع	خدمات داده‌پردازی	جمع	کارگزینی	جمع	حراست و امنیت	هزینه‌های اولیه	عنوان واحد سازمانی
					(۱۹۰/۸)		(۳۴۸/۰)	۰/۳۴۸	حراست و امنیت
					۸/۱۹۰	۲/۲۳۲	۸/۱۱۸	۰/۱۷۲	کارگزینی
			(۲۳۹/۶)	۶/۲۳۹	۴/۷	۲/۲۳۲	۲/۳۹	۰/۱۹۳	خدمات داده‌پردازی
			۴/۱۱۹	۷/۲۰۴	۰/۱۳	۷/۱۹۱	۷/۱۵	۰/۱۷۶	خدمات حسابداری
۲۱۶,۳	۳۳,۱	۲/۱۸۳	۴/۲	۸/۱۸۰	۶/۵	۲/۱۷۵	۷/۴	۵/۱۷۰	واحد‌های ستادی
۹۶,۷	۶,۶	۱/۹۰	۹/۲	۲/۸۷	۷/۳	۵/۸۳	۱/۳	۴/۸۰	معاونت ۱
۹۷,۹	۶,۶	۳/۹۱	۱/۴	۲/۸۷	۷/۳	۵/۸۳	۱/۳	۴/۸۰	معاونت ۲
۴۳۹,۱	۴۹,۶	۵/۳۸۹	۹/۵۴	۶/۳۳۴	۵/۱۸	۱/۳۱۶	۵/۲۳	۶/۲۹۲	مدیریت ۱۱
۵۴۵,۵	۵۹,۵	۴۸۶,۰	۷/۵	۳/۴۸۰	۸/۲۷	۵/۴۵۲	۵/۳۴	۰/۴۱۸	مدیریت ۱۲
۲۰۳,۹	۶,۶	۱۹۷,۳	۵/۲۱	۸/۱۷۵	۳/۹	۵/۱۶۶	۵/۱۲	۰/۱۵۴	مدیریت ۱۳
۹۵۱,۱	۱۰۹,۲	۸۴۱,۹	۷/۲	۷/۸۳۴	۵/۵۵	۲/۷۷۹	۲/۱۴۱	۰/۶۳۸	مدیریت ۲۱
۵۳۳,۳	۴۱,۳	۴۸۷,۰	۴/۸	۲/۴۸۲	۳۷/۰	۴۴۵/۲	۲/۳۹	۰/۴۰۶	مدیریت ۲۲
۱۹۸/۱	۶/۶	۱۹۱,۵	۱۶/۷	۸/۱۷۴	۹/۳	۱۶۵/۵	۵/۱۲	۰/۱۵۳	مدیریت ۲۳
۳,۲۸۱/۹	۳۲۴/۱	۳,۲۸۱/۹	۲۳۹/۶	۳,۲۸۱/۹	۱۹۰/۸	۳,۲۸۱/۹	۳۴۸/۰	۳,۲۸۱/۹	جمع

جدول ۴-۸. توزیع هزینه های ستادی و معاونت ها بین مدیریت های اجرایی

میلیارد ریال									
مدیریت ۲۳	مدیریت ۲۲	مدیریت ۲۱	مدیریت ۱۳	مدیریت ۱۲	مدیریت ۱۱	معاونت ۲	معاونت ۱	واحدهای ستادی	عنوان واحد سازمانی
۱۹۸/۱	۵۳۳/۳	۹۵۱/۰	۲۰۳/۹	۵۴۵/۵	۴۳۹/۲	۹۷/۹	=۹۶/۷	۲۱۶/۳	هزینه های مستقیم و پشتیبانی
						۸۶/۵	۱۲۹/۸	(۲۱۶/۳)	توزیع هزینه های ستادی
						۱۸۴/۴	۲۲۶/۵		هزینه های معاونت ها
۱۸/۴	۷۳/۸	۹۲/۲	۴۵/۳	۹۰/۶	۹۰/۶	(۱۸۴/۴)	(۲۲۶/۵)		توزیع هزینه های معاونت ها
۲۱۶/۵	۶۰۷/۱	۱۰۵۳/۲	۲۴۹/۲	۶۳۶/۱	۵۲۹/۸				جمع نهایی هزینه ها

جدول ۴-۹. هزینه‌های مستقیم و کل هزینه‌های مدیریت‌های اجرایی

میلیارد ریال

مدیریت ۲۳	مدیریت ۲۲	مدیریت ۲۱	مدیریت ۱۳	مدیریت ۱۲	مدیریت ۱۱	عنوان واحد سازمانی
۱۶۷/۹	۴۶۵/۴	۷۱۲/۳	۱۹۰/۵	۴۹۱/۱	۳۶۵/۷	هزینه‌های مستقیم
۷/۰	۱۹/۴	۲۹/۸	۸/۰	۲۰/۵	۱۵/۳	توزیع هزینه‌های مستقیم
۲۱۶/۶	۶۰۷/۱	۱۰۴۳/۲	۲۴۹/۲	۶۳۶/۱	۵۲۹/۸	کل هزینه‌ها
۶/۶	۱۸/۵	۳۱/۸	۷/۶	۱۹/۴	۱۶/۱	توزیع هزینه‌های معاونت‌ها

در آخرین مرحله باید توزیع نهایی هزینه‌ها را به فعالیت‌ها مرتبط نمود. این مرحله نیز باید از طریق مصاحبه و سؤال از کارکنان انجام شود. یک نمونه از این مرحله در جدول ۴-۱۰ نشان داده شده است. باید توجه داشت که این مصاحبه‌ها باید در تمامی واحدهای عملیاتی انجام گیرد. در این جدول شش مجموعه از سهم‌ها وجود دارد. هر یک از مجموعه‌ها نشان می‌دهد چه میزان از هر فعالیت خاص در درون یک واحد سازمانی انجام می‌گیرد. ابتدا مصاحبه شونده‌گان باید بگویند چه درصد از فعالیت خود را در هر یک از برنامه‌های ۱ و ۲ و ۳ به انجام می‌رسانند. برای هر یک از پاسخ‌نامه‌ها و جمع درصدهای برنامه‌ها باید معادل ۱۰۰ درصد باشد. در دور دوم مصاحبه‌شونده‌گان باید بگویند در هر یک از برنامه‌ها چه درصدی از زمان کار خود را صرف سه فعالیت موجود در این برنامه‌ها کرده‌اند. جمع درصدهای هر برنامه باید معادل سهم آن برنامه باشد. برای مثال جمع سهم‌های برنامه برای مدیریت ۱۱ معادل ۳۰ درصد می‌باشد. جمع فعالیت‌های ۱۱، ۱۲ و ۱۳ نیز ۳۰ درصد می‌باشد.

جدول ۴-۱۰. توزیع هزینه‌ها برحسب فعالیت‌ها (هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت)

میلیارد ریال

مدیریت	مدیریت	مدیریت	مدیریت	مدیریت	مدیریت	عنوان واحد سازمانی
۲۳	۲۲	۲۱	۱۳	۱۲	۱۱	
%۵/۰	%۶۰	%۳۳/۰	%۱۰/۰	%۳۵/۰	%۳۰/۰	برنامه ۱
%۱/۰	%۵۰/۰	%۳/۰	%۴/۰	%۵/۰	%۱۵/۰	فعالیت ۱۱
%۱/۰	%۱/۰	%۱/۰	%۱/۰	%۵/۰	%۵/۰	فعالیت ۱۲
%۳/۰	%۹/۰	%۲۹/۰	%۵/۰	%۲۵/۰	%۱۰/۰	فعالیت ۱۳
%۵/۰	%۳۰/۰	%۳۳/۰	%۰/۰	%۴۵/۰	%۵۰/۰	برنامه ۲
%۳/۰	%۲۵/۰	%۳۰/۰	%۰/۰	%۳۰/۰	%۳۵/۰	فعالیت ۲۱
%۲/۰	%۳/۰	%۲/۰	%۰/۰	%۵/۰	%۱۰/۰	فعالیت ۲۲
%۰/۰	%۲/۰	%۱/۰	%۰/۰	%۱۰/۰	%۵/۰	فعالیت ۲۳
%۹۰/۰	%۱۰/۰	%۳۴/۰	%۹۰/۰	%۲۰/۰	%۲۰/۰	برنامه ۳
%۳/۰	%۱/۰	%۲/۰	%۱۰/۰	%۱/۰	%۴/۰	فعالیت ۳۱
%۳/۰	%۱/۰	%۲/۰	%۱۰/۰	%۱/۰	%۱۲	فعالیت ۳۲
%۸۴/۰	%۸/۰	%۳۰/۰	%۷۰/۰	%۱۸/۰	%۴	فعالیت ۳۳

با استفاده از سهم‌های مندرج در جدول (۱۰) هزینه‌های مستقیم و کل هزینه‌ها بر حسب برنامه‌ها و فعالیت‌های واحد سازمانی بر حسب واحدهای عملیاتی و در جدول‌های ۴-۱۱ و ۴-۱۲ نشان داده شده است. خلاصه نتیجه این دو جدول در جدول ۴-۱۳ منعکس می‌باشد.

جدول ۴-۱. توزیع هزینه‌های مستقیم برحسب فعالیت‌ها (هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت)

عنوان واحد سازمانی	هزینه‌های مستقیم دستگاه	مدیریت ۱	مدیریت ۱۱	مدیریت ۱۲	مدیریت ۱۳	مدیریت ۲۱	مدیریت ۲۲	مدیریت ۲۳	میلارد ریال
هزینه‌های مستقیم دستگاه	۳۶۵/۷	۱۰۹/۸	۱۷۲/۰	۴۹۱/۱	۱۹۰/۵	۷۱۲/۳	۴۶۵/۴	۱۶۷/۹	۲۳۹۲/۹
برنامه ۱		۵۴/۹	۲۴/۶	۲۴/۶	۷/۶	۲۳۵/۱	۲۷۹/۳	۸/۴	۸۲۳/۶
فعالیت ۱۱		۱۸/۳	۲۴/۶	۲۴/۶	۱/۹	۷/۱	۴/۷	۱/۷	۵۸/۳
فعالیت ۱۲		۳۶/۶	۱۲۲/۸	۱۲۲/۸	۹/۵	۲۰۶/۶	۴/۹	۵/۰	۴۲۲/۴
برنامه ۲		۱۸۲/۹	۲۲۱/۰	۲۲۱/۰	۰/۰	۲۳۵/۰	۱۳۹/۷	۸/۴	۷۸۷/۰
فعالیت ۲۱		۱۲/۰	۱۴۷/۳	۱۴۷/۳	۰/۰	۲۱۳/۷	۱۶/۴	۵/۰	۶۱۰/۴
فعالیت ۲۲		۳۶/۶	۳۴/۶	۳۴/۶	۰/۰	۱۴/۲	۱۴/۰	۳/۴	۹۲/۸
فعالیت ۲۳		۱۸/۳	۴۹/۱	۴۹/۱	۰/۰	۷/۱	۹/۳	۰/۰	۸۳/۸
برنامه ۳		۷۳/۱	۹۸/۲	۹۸/۲	۱۷۱/۶	۲۴۲/۱	۴۶/۶	۱۵۱/۰	۷۸۲/۶
فعالیت ۳۱		۱۴/۶	۴/۹	۴/۹	۱۹/۱	۱۴/۲	۴/۷	۵/۰	۶۲/۵
فعالیت ۳۲		۴۳/۹	۴/۹	۴/۹	۱۹/۱	۱۴/۲	۴/۷	۵/۰	۹۱/۸
فعالیت ۳۳		۱۴/۶	۸۸/۴	۸۸/۴	۱۳۳/۴	۲۱۳/۷	۳۷/۲	۱۴۱/۰	۶۲۸/۳

جدول ۴-۱۲. توزیع کل هزینه بر حسب فعالیت ها (هزینه یابی بر مبنای فعالیت)

عنوان واحد سازمانی	مدیریت ۱۱	مدیریت ۱۲	مدیریت ۱۳	مدیریت ۲۱	مدیریت ۲۲	مدیریت ۲۳	میلیارد ریال
هزینه های دستگاه	۵۳۹/۸	۶۳۵/۹	۲۴۹/۳	۱۰۴۳/۱	۶۰۷/۱	۲۱۶/۶	۲۳۰۲/۰
برنامه ۱	۱۵۹/۰	۲۲۲/۴	۲۵/۰	۳۴۴/۳	۲۶۴/۳	۱۰/۹	۱۰۴۵/۹
فعالیت ۱۱	۷۹/۵	۳۱/۶	۱۰/۰	۳۱/۳	۳۰۳/۵	۲/۲	۴۵۸/۳
فعالیت ۱۲	۲۶/۵	۳۱/۸	۲/۵	۱۰/۴	۶/۱	۲/۳	۷۹/۵
فعالیت ۱۳	۵۲/۰	۱۵۹/۰	۱۲/۵	۳۰۲/۵	۵۴/۶	۶/۵	۵۰۸/۱
برنامه ۲	۲۶۴/۹	۷۸۶/۲	۰/۰	۳۴۴/۲	۱۸۲/۱	۱۰/۸	۱۰۸۸/۳
فعالیت ۲۱	۱۸۵/۴	۱۹۰/۸	۰/۰	۳۱۲/۹	۱۵۱/۸	۶/۵	۸۴۷/۴
فعالیت ۲۲	۵۲/۰	۳۱/۸	۰/۰	۲۰/۹	۱۸۲	۴/۳	۱۲۸/۲
فعالیت ۲۳	۲۶/۵	۶۳/۶	۰/۰	۱۰/۴	۱۲/۱	۰/۰	۱۱۲/۶
برنامه ۳	۱۰۶/۰	۱۲۷/۳	۲۲۴/۲	۳۵۴/۷	۶۰/۸	۱۹۴/۹	۱۰۶۷/۹
فعالیت ۳۱	۲۱/۲	۶/۴	۲۴/۹	۲۰/۹	۶/۱	۶/۵	۸۶/۰
فعالیت ۳۲	۶۳/۶	۶/۴	۲۴/۹	۲۰/۹	۶/۱	۶/۵	۱۲۸/۴
فعالیت ۳۳	۲۱/۲	۱۱۴/۵	۱۷۴/۴	۳۱۲/۹	۴۸/۶	۱۸۱/۹	۸۵۲/۵

جدول ۴-۱۳. هزینه‌های مستقیم و کل هزینه‌ها بر مبنای فعالیت

میلیارد ریال

الگوی فعالیت	هزینه‌های مستقیم	سهام (%)	کل هزینه‌ها	سهام (%)
جمع	۲۳۹۳/۲	۱۰۰/۰	۳۲۰۲/۰	۱۰۰/۰
برنامه ۱	۸۲۳/۶	۳۴/۴	۱۰۴۵/۹	۳۲/۷
فعالیت ۱۱	۳۴۲/۹	۱۴/۳	۴۵۸/۳	۱۴/۳
فعالیت ۱۲	۵۸/۳	۲/۴	۷۹/۵	۲/۵
فعالیت ۱۳	۴۲۲/۴	۱۷/۷	۵۰۸/۱	۱۵/۹
برنامه ۲	۷۸۷/۰	۳۲/۹	۱۰۸۸/۲	۳۴/۰
فعالیت ۲۱	۶۱۰/۴	۲۵/۵	۸۴۷/۴	۲۶/۵
فعالیت ۲۲	۹۲/۸	۳/۹	۱۲۸/۲	۴/۰
فعالیت ۲۳	۸۳/۸	۳/۵	۱۱۲/۶	۳/۵
برنامه ۳	۷۸۲/۶	۳۲/۷	۱۰۶۷/۹	۳۳/۴
فعالیت ۳۱	۶۲/۵	۲/۶	۸۶/۰	۲/۷
فعالیت ۳۲	۹۱/۸	۳/۸	۱۲۸/۴	۴/۰
فعالیت ۳۳	۶۲۸/۳	۲۶/۳	۸۵۳/۵	۲۶/۷

ز) کنترل کیفیت

اقدامات انجام گرفته برای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت باید از نظر کیفیت کنترل شود. در جدول ۴-۱۴ فهرست اقدامات برای کنترل کیفیت نشان داده شده است. دستگاه‌های اجرایی از این فهرست باید برای حصول اطمینان از کیفیت مطلوب متدولوژی هزینه و نتایج هزینه‌یابی فعالیت‌ها در فرآیند بودجه‌ریزی استفاده کنند. استاندارد مورد عمل در این

فهرست حداقل مورد نیاز برای تأمین انتظارات دولت در خصوص تخصیص منابع تصمیمات مدیریتی در فرآیند بودجه‌ریزی است. این استانداردها با استانداردهای مشابه مورد استفاده برای کنترل مدیریت داخلی، سازگار می‌باشد.

جدول ۴-۱۴. فهرست کنترل کیفیت

کنترل	آزمون	معیار
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ مشخصات محصولاتی که باید هزینه‌یابی شوند با استعدادهای ذی‌ربط منطبق می‌باشد ▪ تعداد واحدهای هر محصول کاملاً مشخص است 	محصول
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ روش هزینه‌یابی مستندسازی شده است ▪ تمام هزینه‌ها مشخص شده و در فرآیند هزینه‌یابی منظور شده‌اند ▪ روش استفاده در تخصیص هزینه‌های مستقیم منابع به محصولات کاملاً منعکس کننده مصرف منابع و فعالیت‌ها در تولید محصولات می‌باشد ▪ روش مورد استفاده برای تخصیص هزینه‌های مستقیم منابع به محصولات کاملاً منعکس کننده مصرف منابع و فعالیت‌ها در تولید محصولات می‌باشد 	روش هزینه‌یابی

۴-۲. نظام کنترل و ارزشیابی مبتنی بر نتایج^۱

"کنترل" عملیاتی مستمر است که با استفاده از آمار جمع‌آوری شده درخصوص شاخص‌های عملکرد و نحوه پیشرفت فعالیت‌های پیش‌بینی شده برای تحقق اهداف مشخص، اطلاعات لازم را برای اصلاح احتمالی روند در اختیار مدیران قرار می‌دهد.

"ارزشیابی" تشخیص و تعیین میزان تحقق اهداف مربوط به طرح‌های در دست اجرا یا تکمیل شده، برنامه‌ها و سیاست‌ها است. در این فرایند تحولات میزان کارایی، اثربخشی و تداوم اقدامات نیز مورد بررسی قرار می‌گیرد. ارزشیابی باید اطلاعاتی را به دست دهد که معتبر و مفید باشد و در فرآیند تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار گیرد.

با تعاریف فوق آشکار است که دو فرآیند یاد شده با وجود مستقل بودن، مکمل یکدیگرند. "کنترل" اطلاعاتی را در زمینه وضعیت سیاست‌ها، برنامه‌ها یا طرح‌ها در مقایسه با اهداف ذی‌ربط در هر مقطع زمانی ارائه می‌کند. بنابراین این فرآیند در واقع توصیفی است. در مقابل "ارزشیابی" دلایلی را برای عدم تحقق اهداف ارائه می‌نماید. این فرآیند در پی مسائل علت و معلولی است.

ارزشیابی مکمل کنترل است زیرا چنانچه نظام کنترل تشخیص دهد فعالیت‌های از مسیر اصلی منحرف شده است فرآیند ارزشیابی مشکل ایجاد شده را به صورت کمی و کیفی آشکار و مشخص می‌سازد. برای مثال اگر اطلاعات عملکرد سالانه به صورت مجرد و بدون توجه به برنامه ارزشیابی ارائه شود مدیران ممکن است نتیجه‌گیری اشتباهی در خصوص موضوع داشته باشند. نگاه صرف به روند اطلاعات معمولاً نمی‌تواند میزان کارایی برنامه‌های دولت را بیان کند.

^۱. Results – Based Monitoring and Evaluation System

کنترل می‌تواند در سطوح طرح، برنامه یا سیاست انجام گیرد. برای مثال درخصوص بهداشت نوزادان، از طریق کنترل میزان آگاهی از مراقبت قبل از وضع حمل در شش روستای هدف می‌توان کنترل را در سطح طرح یا پروژه به اجرا درآورد. در سطح برنامه، فرآیند کنترل برای حصول اطمینان از انجام مراقبت‌های قبل از وضع حمل زنان باردار در یک منطقه از کشور می‌تواند انجام گیرد. در سطح کنترل سیاست، توجه معطوف به تنظیم نرخ مرگ و میر در سطح همان منطقه خواهد بود.

ارزشیابی نیز مانند کنترل در سطوح طرح، برنامه و سیاست می‌تواند انجام گیرد. برای مثال در مورد خصوصی‌سازی نظام‌های منابع آب، ارزشیابی طرح ممکن است شامل بررسی و بهبود نرخ آب‌بها در دو استان باشد. در سطح برنامه، مدیریت مالی دولت مورد ارزیابی قرار می‌گیرد و در سطح سیاست الگوها و روش‌های خصوصی‌سازی منابع آب مورد بررسی و ارزیابی قرار می‌گیرد.

نقش مکمل نظام کنترل و ارزشیابی مبتنی بر نتایج

کنترل	ارزشیابی
<ul style="list-style-type: none"> • آشکار ساختن اهداف برنامه • مرتبط ساختن فعالیت‌ها و منابع آن با هدف‌ها • تبدیل هدف‌ها به شاخص‌های عملکرد و تعیین هدف‌ها • جمع‌آوری مستمر اطلاعات شاخص‌ها و مقایسه نتایج واقعی با هدف‌ها • ارائه گزارش پیشرفت به مدیران و آگاهی دادن به آنها در خصوص مسائل 	<ul style="list-style-type: none"> • تحلیل دلایل تحقق یا عدم تحقق نتایج موردنظر • تعیین دلایل مشخص ارتباط علت و معلولی فعالیت‌ها و نتایج • آزمون فرآیند اجرا • تفحص درخصوص هدف‌های غیر موردنظر • ارائه دستاوردها و ظرفیت‌های برنامه و همچنین ارائه پیشنهاد برای بهبود وضعیت موجود

نظام‌های کنترل و ارزشیابی مبتنی بر نتایج برای پاسخ به سؤالاتی در خصوص دلایل انجام یا اجرای یک برنامه یا فعالیت است. یک نظام کنترل و ارزشیابی مبتنی بر نتایج بازخورد نتایج واقعی و اهداف فعالیت‌های دولت را ارائه می‌کند و به سؤالاتی از قبیل سؤالات زیر پاسخ می‌دهد:

- سازمان چه هدف‌هایی دارد؟
- آیا این هدف‌ها محقق می‌شوند؟
- چگونه دستاوردها قابل اثبات هستند؟

کنترل مبتنی بر نتایج، فرآیند مستمر جمع‌آوری و تحلیل اطلاعات برای مقایسه عملکرد طرح‌ها، برنامه‌ها و سیاست‌ها با نتایج مورد انتظار است. نظام کنترل و ارزشیابی مبتنی بر نتایج باید در طول اجرای پروژه یا برنامه و حتی بعد از تکمیل آن فعال باشد. تنظیم و ارزشیابی، با جریان مستمر اطلاعات و بازخورد، در هر مرحله از طراحی تا اجرا و بهره‌برداری دارای ارزش افزوده می‌باشد. اطلاع خاص نیز در هر سطح متفاوت خواهد بود. پیچیدگی جمع‌آوری اطلاعات متفاوت است و حساسیت سیاسی در مورد جمع‌آوری اطلاعاتی ممکن است تغییر کند و همچنین موارد استفاده از اطلاعات نیز ممکن است از یک سطح به سطح دیگر تغییر کند.

اجرای نظام کنترل و ارزشیابی در سطوح مختلف جغرافیایی: منطقه‌ای، ناحیه‌ای و ملی امکان‌پذیر است. بنابراین هم در ارتباط با سطوح پیچیدگی اداری (پروژه - برنامه - سیاست) یا جغرافیایی این نظام کاربرد دارد، اگرچه ممکن است مشابه نباشد و شاخص‌های عملکرد متفاوتی داشته باشد.

شایان توجه است که اجرای نظام کنترل و ارزشیابی جریان مستمری از اطلاعات را ایجاد می‌کند که هم در درون بخش دولتی و هم در بیرون آن کاربرد دارد. کاربرد داخلی آن مربوط به استفاده از اطلاعات حاصل از نظام کنترل و ارزشیابی به عنوان ابزار مدیریت در سطح بخش دولتی برای دستیابی به نتایج و تحقق هدف‌های خاص می‌باشد. اطلاعات در زمینه پیشرفت، مشکلات و عملکرد نقشی کلیدی برای مدیران در دستیابی به نتایج دارد. به همین ترتیب، اطلاعات حاصل از نظام کنترل و ارزشیابی برای کسانی که در خارج از بخش دولتی هستند و در انتظار نتایج، مشاهده اثرات ناشی از فعالیت‌های دولت، امیدوار به دولت برای ایجاد زندگی بهتر برای شهروندان می‌باشند نیز مهم است.

علی‌الاصول، نظام کنترل و ارزشیابی در تفکر و آشکار نمودن آرمان‌ها و هدف‌ها مؤثر است. با این وجود دولت‌ها و مردم از این نظام می‌توانند برای تدوین و توجیه پیشنهادهای بودجه‌ای نیز استفاده کنند. برخلاف نظام سنتی اجرا - محور، نظام کنترل و ارزشیابی مبتنی بر نتیجه توجه را به نتایج با اهمیت از نظر سازمان و مخاطبین داخلی و خارجی آن معطوف می‌نماید.

نظام کنترل و ارزشیابی به شناخت برنامه‌های بالقوه کارآمد و مؤثر کمک می‌نماید. همچنین این نظام می‌تواند طرح‌ها و پروژه‌های ناخواسته، ولی مفید، را تشخیص دهد. علاوه بر این، نظام کنترل و ارزشیابی به مدیران در تشخیص ضعف برنامه‌ها و انجام اقدامات لازم برای اصلاح آنها کمک می‌نماید. یک استراتژی کنترل و ارزشیابی می‌تواند برای کاهش ترس درون دولت و سازمان مورد استفاده قرار گرفته

و راه‌هایی را برای ایجاد فضای بازی که مردم بتوانند از اشتباهات خود درس گرفته و آنها را اصلاح نمایند فراهم آورد.

یک نظام کارآمد کنترل و ارزشیابی می‌تواند به عنوان منبع سرمایه دانایی نیز به‌شمار آید. این نظام دولت‌ها و سازمان‌ها را قادر به ایجاد و توسعه برنامه‌ها و پروژه‌های دانایی محور می‌سازد. همچنین بازخورد مستمری در فرآیند مدیریت تنظیم و ارزشیابی برای دستیابی به هدف‌های خاص فراهم می‌آورد و موجب ارتقای سطح دانش سازمانی می‌شود.

دسترسی عموم به اطلاعات حاصل از نظام‌های کنترل و ارزشیابی مبتنی بر نتایج در توسعه اقتصادی در درون و بین کشورها نیز مؤثر است. دستیابی به اطلاعات یکی از اجزاء ضروری استراتژی توسعه موفق می‌باشد.

برای تهیه و استقرار نظام کنترل و ارزشیابی نتیجه-محور روش‌های متفاوتی در کشورهای مختلف بکار گرفته شده است. جدیدترین روش در این خصوص روشی ۱۰ مرحله‌ای است که در سال ۲۰۰۴ میلادی توسط بانک جهانی پیشنهاد و در چند کشور نیز مورد استفاده قرار گرفته است، مراحل ۱۰ گانه این نظام به شرح زیر می‌باشد:

۱. احراز آمادگی برای اجرای نظام
۲. توافق در مورد نتایجی که باید مورد کنترل و ارزشیابی قرار گیرد
۳. انتخاب شاخص‌های کلیدی برای کنترل نتایج
۴. جمع‌آوری اطلاعات پایه شاخص‌های انتخاب شده (تبیین وضعیت موجود)
۵. برنامه‌ریزی برای اصلاح - تعیین اهداف کمی شاخص‌های هدف

۶. کنترل برای اخذ نتیجه

۷. انجام ارزشیابی

۸. گزارش یافته‌ها

۹. استفاده از یافته‌ها

۱۰. پایدار نمودن نظام کنترل و ارزشیابی در درون سازمان

مرحله اول: این مرحله چارچوبی تحلیلی را برای تشخیص ظرفیت سازمانی و تمایل سیاسی کشور برای کنترل و ارزشیابی آرمان‌های خود و استقرار یک چارچوب عملکرد - محور فراهم می‌آورد. این مرحله از ۳ جزء زیر تشکیل می‌شود:

- انگیزه‌ها و نیازها برای طراحی و ساخت یک نظام کنترل و ارزشیابی نتیجه - محور

- وظایف، مسئولیت‌ها و ساختارهای موجود ارزیابی عملکرد دولت

- الزامات ظرفیت‌سازی برای یک نظام کنترل و ارزشیابی نتیجه - محور

مرحله دوم: توافق در مورد نتایج براساس محورهای زیر انجام می‌گیرد:

- تشخیص گروه‌ها و مخاطبین منتفع شونده از نتایج

- تشخیص و تعیین نیازها و تقاضای گروه‌های منتفع شونده

- تبدیل مشکلات به فهرست‌هایی از اصلاحات لازم در نتایج

- دسته‌بندی اولویت‌بندی نتایج به گونه‌ای که در هر زمینه فقط یک نتیجه یا هدف قابل ارزیابی منظور شود.

- تهیه برنامه‌ای برای تعیین چگونگی دستیابی دولت به اهداف خود
- مرحله سوم:** شاخص‌های هدف به یافتن پاسخ به دو سؤال اساسی کمک می‌کند. اول اینکه چگونه می‌توان از حصول موفقیت مطمئن شد؟ و دوم اینکه آیا کشور در مسیر دستیابی به هدف مورد نظر قرار دارد؟ برای این منظور باید شاخص‌های مناسبی در نظر گرفت که این امر در واقع یکی از مهمترین اقدامات در فرآیند ۱۰ مرحله‌ای یاد شده است.

شاخص هدف باید دارای پنج ویژگی زیر باشد:

- آشکار
 - مرتب
 - با صرفه
 - کافی
 - انعطاف‌پذیر
- دقیق و بدون ابهام
مناسب برای موضوع مورد بحث
در دسترس با هزینه منطقی
مبنای مناسبی برای تعیین عملکرد
قابل تغییر در صورت لزوم

مرحله چهارم: به منظور جمع‌آوری اطلاعات باید به چند سؤال اساسی پاسخ داده

شود:

- منبع اطلاعات چیست؟
- روش‌های جمع‌آوری آمار و اطلاعات چه بوده است؟
- چه کسی اطلاعات را جمع‌آوری می‌کند؟
- در چه فواصل زمانی باید اطلاعات جمع‌آوری شود؟
- هزینه‌ها و مشکلات جمع‌آوری اطلاعات چیست؟
- چه کسی اطلاعات جمع‌آوری شده را تجزیه و تحلیل می‌کند؟

- چه کسی گزارش اطلاعات را می‌دهد؟

- چه کسی از اطلاعات جمع‌آوری شده استفاده می‌کند؟

مرحله پنجم: عوامل مؤثر در تعیین اهداف کمی شاخص‌های هدف به شرح زیر

است:

- درک صحیح از اهمیت ارقام و اطلاعات پایه، برای مثال متوسط عملکرد ۳

سال اخیر، عملکرد سال گذشته، متوسط روند گذشته، اطلاعات ۶ ماهه گذشته و... .

- برآورد میزان وجوه و منابع مورد انتظار، ظرفیت‌های موجود، بودجه، پرسنل، منابع مالی، تسهیلات و غیره.

- دوره زمانی در برگیرنده اهداف کمی

- رویکردهای سیاسی کشور

- انعطاف‌پذیری اهداف کمی

- واقع‌بینانه بودن اهداف

مرحله ششم: مدیران از ابزارهای سازمانی متنوعی برای مدیریت داده‌ها (بودجه،

برنامه‌ریزی پرسنل و برنامه‌های عملیاتی) استفاده می‌کنند. یک نظام

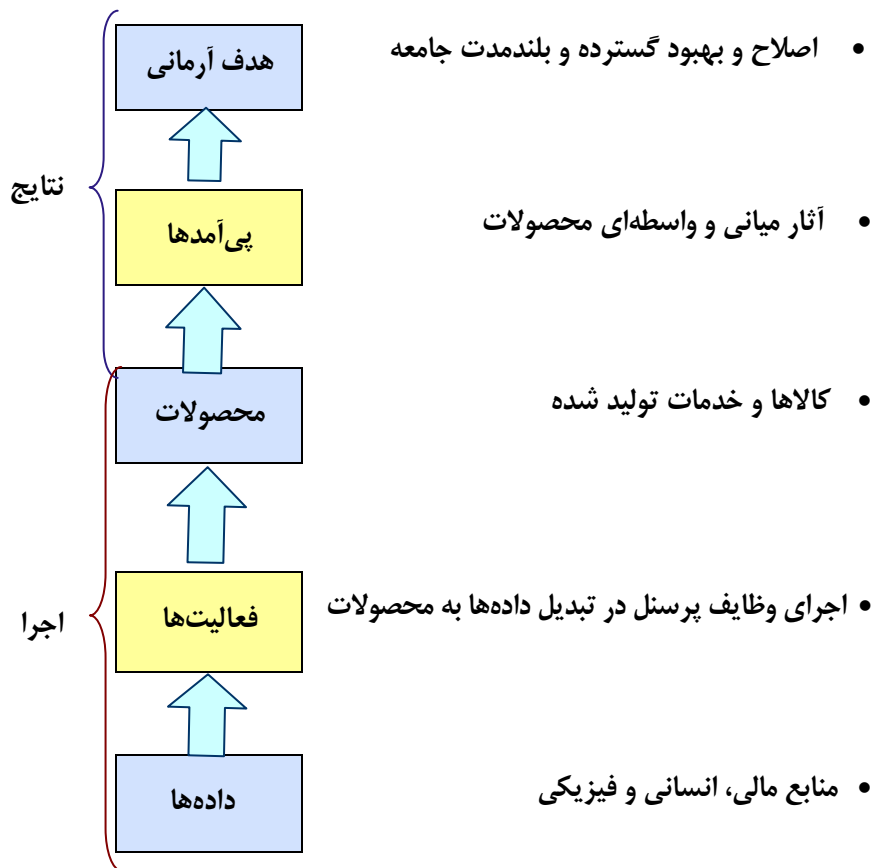
تنظیم و ارزشیابی مبتنی بر نتایج برای اینکه واقعاً نتیجه - محور باشد

باید با برنامه‌های سالانه و سایر برنامه‌های کاری سازمان مرتبط شود.

"کنترل" دو شکل کلیدی دارد: کنترل در مرحله اجرا و کنترل نتایج. کنترل در مرحله اجرا ابزارها و راهبردهایی (داده‌ها، فعالیت‌ها و محصولات بافته شده در برنامه‌های کاری سالانه و چند سالانه) است که برای دستیابی به نتیجه خاصی مورد استفاده قرار می‌گیرد. این ابزارها و راهبردها با استفاده از ابزار مدیریتی شامل منابع مالی و پرسنل و برنامه‌ریزی فعالیت‌ها پشتیبانی می‌شود.

همچنین باید توجه داشته که رابطه دو جانبه‌ای بین ابزارها و راهبردها و اهداف کمی نتایج وجود دارد. اهداف کمی با توجه به توان بالقوه ابزارها و راهبردها تعیین می‌شوند. مرتبط کردن محصولات به نتایجی که دستگاه اجرایی در پی دستیابی به آن است باید مورد آزمون قرار گیرد. این نکته ما را به مفهوم چارچوب‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد نزدیک می‌کند. چارچوب بودجه عملکرد - محور یک نظام برنامه‌ریزی هزینه است که در آن مدیریت کلان اقتصادی و مالی، تعیین اولویت‌های بخشی و مدیریت عملکرد برنامه‌ها مورد بحث قرار می‌گیرد. بودجه‌ها براساس منابع موجود برای یک سال خاص تدوین می‌شوند و مدیران محصولات را بر اساس آنچه می‌توانند در سال مالی بدان دست پیدا کنند تعیین می‌کنند. در بودجه‌های میان‌مدت نیز چگونگی استفاده از منابع سه یا چهار بودجه سالانه برای دستیابی به هدف‌های کمی مورد نظر مورد بحث قرار می‌گیرد. بنابراین، در بودجه‌های مبتنی بر عملکرد بودجه‌ریزی برای دستیابی به محصول انجام می‌گیرد و در عین حال به مدیران کمک می‌کند به نتایج مورد نظر دست پیدا کنند.

تنظیم و کنترل مبتنی بر نتایج



نکاتی که باید در این مرحله مورد توجه قرار گیرد عبارتند از:

- برای برقراری ارتباطی قوی بین تنظیم و کنترل عملکرد و تخصیص منابع واحد خاصی باید مسئولیت هر دو را بر عهده بگیرد.
- برای تأثیرگذاری عملکرد مدیریت، واحد خاصی باید مسئولیت انجام فعالیت‌ها و تنظیم و کنترل عملکرد را بر عهده داشته باشد.

- واحدهای اجرایی مسئول کنترل عملکرد، مدیریت و تخصیص منابع باید پاسخگویی را نیز مورد نظر قرار دهند، به گونه‌ای که موجب افزایش کارایی و اثربخشی فعالیت‌ها شود.

مرحله هفتم: استفاده از نتایج ارزشیابی در پشتیبانی نظام مدیریت نتیجه - محور

۱. مزایای ارزشیابی

- کمک به تصمیم‌گیری در زمینه تخصیص منابع - اطلاعات ارزشیابی می‌تواند مدیران را نسبت به میزان موفقیت سیاست‌ها و برنامه‌ها بر اساس نتایج آنها آگاه سازد و مآخذی برای تخصیص منابع قرار گیرد. همچنین، اطلاعات ارزشیابی به تصمیم‌گیری در زمینه توسعه، طراحی مجدد و یا حتی حذف کار کمک می‌نماید.
- کمک به تفکر مجدد نسبت به دلایل بروز مشکلات - به طور معمول مداخله‌های سیاست‌ها و برنامه‌ها به نظر نمی‌رسد تأثیر شایان توجهی بر مشکلات موجود داشته باشد. دلیل این امر می‌تواند ضعف در طراحی و یا در اجرا باشد و یا اینکه اصولاً مسئله کاملاً متفاوت از آن چیزی باشد که در ابتدا تصور می‌شد. اطلاعات ارزشیابی نیاز به آزمون مجدد دلایل اولیه ایجاد یک مشکل و گزینه‌های مختلف برای حل آن را مطرح می‌سازد.
- تشخیص مشکلات بالقوه - اطلاعات ارزشیابی به تشخیص مشکلاتی که هنوز جدی نشده‌اند ولی امکان تشدید آنها وجود دارد کمک می‌کند. مشکلاتی مانند روند افزایشی دانش‌آموزان مردودی و یا افزایش روند اعتیاد در جوانان.

- کمک به اتخاذ تصمیم در مورد گزینه‌های مختلف - دولت‌ها غالباً برای حل مشکلات، استراتژی‌های مختلفی را مورد آزمون قرار می‌دهند. برای مثال، برای رفع مشکل بیکاری جوانان دولت ممکن است از برنامه‌های درون مدرسه، برنامه‌های خاص کارآموزی در بخش خصوصی، دادن ضمانت به کارفرمایان و نظایر آن استفاده کند. اگر هر یک از این گزینه‌ها مدتی به اجرا درآید، تشخیص اینکه کدام‌یک در حل مشکل مؤثر می‌باشند آسانتر است.
- کمک به اصلاح و نوآوری بخش عمومی - اطلاعات ارزشیابی توجیهاتی را در خصوص کارایی تلاش‌های دولت برای اصلاحات فراهم می‌کند. برای مثال، ارائه دلایلی چون، اصلاحات مدرسه در حال انجام است، فساد در حال کاهش است و یا اینکه روستاییان تحت پوشش خدمات بهداشتی قرار گرفته‌اند، به اعتبار دولت نزد جامعه می‌افزاید و انگیزه دولت را بر ادامه اصلاحات افزایش می‌دهد.
- کمک به رسیدن به تفاهم نسبت به علل ایجاد مسائل و چگونگی حل آنها - تعریف مسئله باید قبل از انجام هر گونه کوششی برای حل آن انجام گیرد. اطلاعات ارزشیابی ابزار مطلوبی را برای درک عوامل علت و معلولی و همچنین تأثیر اقدامات اصلاحی گذشته فراهم می‌آورد. مجموعه این اطلاعات به ایجاد تفاهم بین مقامات مسئول دولتی و مخاطبین و شهروندان در خصوص دلایل ایجاد مشکلات و چگونگی رفع آنها کمک می‌نماید.

۲. زمان مناسب ارزشیابی

اطلاعات ارزشیابی در تمامی مراحل مدیریت برنامه‌ها و سیاست‌ها مناسب و مفید است و به طور کلی هر زمانی که موضوعاتی وجود دارد که اطلاعات ارزشیابی می‌تواند مفید واقع شود، زمانی است که این اطلاعات باید جمع‌آوری شود. با این وجود به صورت متعارف در چهار زمینه تهیه اطلاعات ارزشیابی ضروری است: (۱) برای بررسی عملکرد سیاست‌ها و برنامه‌ها با هدف‌های پیش‌بینی شده، (۲) برای بررسی میزان اثربخشی طراحی و اجرا در عملکرد، (۳) برای ارزشیابی تخصیص منابع و (۴) بررسی نتایج متفاوت حاصل از یک برنامه یا سیاست.

۳. انواع ارزشیابی

برای پاسخ به سؤالات مختلف، شیوه‌های متفاوتی در ارزشیابی ممکن است مناسب باشد و یک نوع ارزشیابی پاسخگوی همه سؤالات نمی‌تواند باشد. مدیران باید بدانند به طور دقیق چه چیزی از ارزشیابی می‌خواهند. از طرفی مسئولین انجام ارزشیابی هم باید بدانند مدیران چه اطلاعاتی را نیاز دارند. به طور کلی شش نوع ارزشیابی وجود دارد:

- "ارزشیابی عملکرد زنجیره عملیات" - این ارزشیابی برای تعیین الگوی علی (سببی) نحوه اجرای برنامه‌ها و یا سیاست‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. الگوی علی مزبور چگونگی ارتباط بین انجام فعالیت‌ها، استفاده از منابع و به کار بردن سیاست‌ها در ایجاد تغییرات مطلوب در شرایط موجود را بیان می‌کند. ارزشیابی نیز امکان‌پذیری دستیابی به تغییرات مورد نظر را با توجه به تجربیات و تحقیقات گذشته مشخص می‌سازد.

- "ارزشیابی قبل از اجرا" - این ارزشیابی ۳ شرط اساسی یا استاندارد دارد که قبل از حرکت مدیران به سوی اجرا باید محقق شود را کنترل و مشخص می‌سازد. این ۳ شرط عبارتند از: آیا هدف‌ها به خوبی تعریف شده‌اند به نحوی که عملکردها قابل اندازه‌گیری و مقایسه باشند؟ آیا برنامه اجرایی مشخصی که بتوان آن را از برنامه‌ای اجرایی ضعیف مجزا کرد وجود دارد؟ و آیا منطق استفاده از منابع به اندازه کافی روشن و متناسب نیازهای دستیابی به عملکرد مورد نظر می‌باشد؟
- "ارزشیابی حین اجرا" - در این نوع ارزشیابی به جزئیات عملیات اجرایی پرداخته می‌شود. تشابه زیادی بین این ارزشیابی با تنظیم و کنترل وجود دارد. در ارزشیابی اجرا، عملکردهای پیش‌بینی نشده، مانند پشتیبانی سیاسی، آمادگی نهادی برای تغییر و اعتماد به مدیریت برای هدایت موفق به سوی اصلاحات مورد بررسی قرار می‌گیرد. همچنین آگاهی یافتن از اینکه عملیات اجرایی در مسیر درستی انجام می‌گیرد، مبنای مناسبی برای انجام اقدامات احتمالی اصلاحی فراهم می‌آورد.
- "ارزیابی سریع" - این ارزشیابی رویکردی چند روشی است که از روش‌های متعدد جمع‌آوری اطلاعات استفاده می‌کند. هدف از این ارزشیابی فراهم کردن اطلاعات به موقع و مناسب برای تصمیم‌گیران در خصوص مسائلی است که در اجرای برنامه‌ها با آنها روبرو هستند. پنج نوع روش در این زمینه وجود دارد. (۱) مصاحبه با افراد مطلع کلیدی، (۲) مصاحبه گروهی، (۳) مصاحبه با افراد مختلف، (۴) مشاهده مستقیم سازمان یافته و (۵) انجام بررسی‌های خاص

- "مطالعات جامع موردی" - از این روش زمانی استفاده می‌شود که مدیران به اطلاعات عمیقی در خصوص چگونگی عملکرد برنامه‌ها یا سیاست‌های نیاز داشته باشند.
- "ارزشیابی تلفیقی" - اگر در مورد یک موضوع خاص ارزشیابی‌های متفاوتی انجام گرفته باشد، ارزشیابی تلفیقی معیاری را برای نگاه سیستمی به ارزشیابی‌های موجود به دست می‌دهد و در واقع معیاری برای حصول اطمینان از ارزشیابی‌های انجام شده است.

مرحله هشتم: گزارش یافته‌ها

گزارشات کنترل و ارزشیابی نقش‌های مهمی را می‌تواند ایفا می‌کند و اطلاعات تولید شده در این نظام موارد استفاده زیادی دارند از جمله:

- برای نشان‌دادن میزان پاسخگویی دولت - برای ادای تعهد سیاسی - اجتماعی به شهروندان و سایر مخاطبین
- برای متقاعد ساختن - استفاده از یافته‌ها به عنوان مدرک
- برای آموختن - گزارش یافته‌ها به منظور یادگیری سازمانی
- برای تحقیق و بررسی - مشاهده آنچه که انجام می‌پذیرد، کارهایی که انجام نمی‌گیرد و دلایل آن.
- برای مستندسازی - تقویم و ایجاد یک حافظه نهادی
- برای مشارکت - درگیر کردن مردم در یک فرآیند مشارکت

- جلب پشتیبانی - ارائه نتایج به منظور جلب حمایت و پشتیبانی مردم
- ارتقای دانش و آگاهی - گزارش نتایج برای افزایش درک مردم از پروژه‌ها، برنامه‌ها و سیاست‌ها

اگر چه گزارش‌های ارزشیابی برای منظورهای زیادی می‌تواند مفید واقع شود. لیکن هدف اصلی آن پیغام‌رسانی و آگاهی مخاطبین از یافته‌ها و نتایج و تفسیر و ارزشیابی آنها است. تهیه و ارائه این یافته‌ها باید با توجه به پنج معیار: (۱) چه کسی اطلاعات را دریافت می‌کند؟ (۲) به چه شکلی دریافت می‌کند؟، (۳) چه زمانی دریافت می‌کند؟، (۴) چه کسی گزارش را تهیه می‌کند؟، (۵) چه کسی گزارش را تحویل می‌دهد؟ انجام گیرد.

مرحله نهم: استفاده از یافته‌ها

استفاده از یافته‌های ارزشیابی برای اصلاح و بهبود عملکرد هدف اصلی ایجاد نظام کنترل و ارزشیابی نتیجه محور است. بحث اصلی این نظام صرفاً تولید مستمر اطلاعات مربوط به نتایج نیست. منظور اصلی، ارائه اطلاعات به استفاده‌کنندگان مناسب در زمان مناسب است تا بتوان از این اطلاعات در ارتقای نحوه مدیریت سازمان بهره گرفت. مهمترین موارد استفاده از یافته‌ها نظام کنترل و ارزشیابی مبتنی بر نتایج به شرح زیر می‌باشد:

۱. پاسخ به مسئولین و نیاز جامعه
۲. کمک به تدوین و توجیه درخواست‌های بودجه‌ای

۳. کمک به اتخاذ تصمیم در زمینه تخصیص منابع
 ۴. انجام آزمون‌های عمیق در زمینه مشکلات موجود در عملکرد و اصلاحات مورد نیاز
 ۵. برانگیختن کارکنان به تداوم روند برنامه اصلاحات
 ۶. تنظیم و کنترل عملکرد طرف‌های قرارداد
 ۷. فراهم کردن اطلاعات خاص برای ارزشیابی دقیق برنامه‌ها
 ۸. پشتیبانی و حمایت برنامه‌های راهبردی و سایر برنامه‌های بلندمدت از طریق فراهم کردن اطلاعات پایه و اصلاح روند
 ۹. کمک به ارائه خدمات با کارایی بیشتر
 ۱۰. برقراری ارتباط نزدیکتر با عموم برای جلب اعتماد بیشتر
- مرحله دهم:** پایدارسازی نظام ارزشیابی و کنترل مبتنی بر نتایج ارزشیابی در درون سازمان
- پایدارسازی نظام ارزشیابی و کنترل شش بعد اساسی دارد که هر یک از این ابعاد نیاز به توجه و دقت مستمر دارند.
۱. تقاضا - منظور نیازهای ساختاری مانند قوانین و مقررات داخلی و بین‌المللی است که اجرای نظام ارزشیابی و کنترل را ایجاب کند.
 ۲. مسئولیت‌ها و نقش‌های مشخص - مسئولیت سازمان‌ها و افراد مسئول جمع‌آوری، تحلیل و گزارشگر اطلاعات عملکرد باید به‌طور کامل و آشکار تعریف شده باشد.

۳. اطلاعات قابل اعتماد و معتبر - اطلاعات تولید شده در نظام ارزشیابی و کنترل باید شفاف بوده و مورد ارزیابی مستقل قرار گیرد. اگر اطلاعات عملکرد دولت محرمانه نگه داشته شده و از انتشار آنها جلوگیری شود نظام کارایی لازم را نخواهد داشت. برای کنترل مجدد نظام بهتر است بررسی‌های مستقل موردی در خصوص اطلاعات جمع‌آوری شده توسط واحدهای حسابرسی دولت، مجلس و یا مجامع علمی مستقل برای آزمون میزان اعتبار آنها انجام گیرد.
۴. پاسخگویی - هیچ بخشی از دولت نباید از دادن پاسخ به مردم معاف باشد. شهرداری‌ها و سازمان‌های غیردولتی می‌توانند نقش مهمی در ارتقای شفافیت و پاسخگویی داشته باشند. در بعضی از کشورها (مانند بنگلادش) جمع‌آوری اطلاعات در خصوص عملکرد بعضی از بخش‌های دولتی توسط سازمان‌های غیردولتی انجام می‌گیرد.
۵. توان و ظرفیت - برای پایداری نظام، به مهارت‌های در سطح بالای فنی نیاز است. تعیین اهداف راهبردی و توسعه سازمانی نیز نیازمند مهارت‌های مدیریتی خاص است. نظام‌های جمع‌آوری اطلاعات و داده‌ها باید به طور مرتب نوسازی شود.
۶. انگیزه‌ها - برای استفاده از نتایج عملکرد انگیزه کافی باید وجود داشته باشد. این نکته بدین معنی است که موفقیت‌ها باید اعلام و مورد تشویق قرار گیرد، به مشکلات توجه شود، پیغام‌دهندگان تنبیه نشوند و به آموزش سازمانی ارج

نهاده شود. از نظام ناکارآ و فاسد نمی‌توان انتظار تولید اطلاعات با کیفیت و قابل اعتماد داشت. برای پایداری نظام کنترل و ارزشیابی باید انگیزه‌های لازم برای ایجاد تحرک لازم در مدیران و مخاطبین دولت ایجاد کرد.

عنوان سند	مسئول انجام فعالیت	عنوان فعالیت
گزارش اقتصادی و مالی	دستگاه‌های اجرایی	۱. تهیه گزارش اقتصادی و مالی
بخشنامه سیاست‌های بودجه	دولت	۲. بخشنامه سیاست‌های بودجه
برنامه‌های بخشی	دستگاه‌های اجرایی - دولت	۳. برنامه‌های بخشی و سیاست‌های بخشی
بودجه	دستگاه‌های اجرایی	دولت
		۴. سند بودجه

۳-۴. نظام چارچوب میان‌مدت هزینه‌های بودجه^۱ (MTEF)

چارچوب میان‌مدت هزینه‌های دولتی، یک فرآیند تدوین برنامه و بودجه است که در قالب آن هیئت دولت و دستگاه‌های اجرایی با حفظ قراردادهای معتبری برای تخصیص منابع به اولویت‌های موردنظر منعقد می‌سازند. این فرآیند دو هدف اصلی دارد: اولین هدف تعیین اهداف کمی مالی و دومین هدف تخصیص منابع راهبردی در قالب هدف‌های کمی یاد شده است.

"تخصیص منابع به اولویت‌های راهبردی" نیازمند تعیین اولویت‌های عمومی دولت و همچنین اولویت‌های هر یک وزارتخانه‌ها است. برای این شفافیت لازم است، اولویت‌های دولت در بودجه منعکس شود در حالی که در زمینه اولویت‌ها بخش (وزارتخانه‌ها) ذکر آنها در برنامه‌های بخشی کافی است.

^۱. Medium Term Expenditure Framework (MTEF)

فرآیند تعیین اهداف کمی از دو فرآیند مجزا تشکیل شده است: (۱) تهیه گزارش اقتصادی و مالی به وسیله دستگاه‌های اجرایی و (۲) تعیین هدف‌های کمی به وسیله دولت، نتایج این دو فرآیند در دو گزارش مجزا برای اطلاع عموم منتشر می‌شود.

چارچوب میان‌مدت هزینه‌های موجود از چهار فرآیند زیر تشکیل می‌شود که مسئولین انجام آن و گزارشاتی که باید تهیه شود به شرح زیر می‌باشد:

"تهیه گزارش اقتصادی و مالی" را می‌توان شروع سیکل تهیه بودجه تلقی کرد. این گزارش راهنمای بحث‌های دولت و دستگاه‌های اجرایی است. سازمان برنامه‌ریزی، واحد مسئول بودجه و خزانه‌داری نقش اساسی را در تهیه این گزارش دارند. در این گزارش تصویری از شاخص‌های مالی و اقتصادی نیز ارائه می‌شود. دوره زمانی این تصویر یکی از نکات اساسی است که باید در مورد آن اتخاذ تصمیم شود. معمولاً به میزان تجربه کشور در اجرای *MTEF*، این دوره زمانی می‌تواند طولانی‌تر باشد. همچنین این گزارش باید اطلاعاتی را در زمینه آثار تغییرات سیاستی دولت در بر داشته باشد. اطلاعات مربوط به بخش خصوصی نیز باید در حد امکان در این گزارش منظور شود.

گزارش اقتصادی و مالی ساز و کار مناسبی برای پرسش و پاسخ در زمینه عملکرد دولت ایجاد می‌نماید و یک فرهنگ پاسخگویی و شفافیت ایجاد می‌نماید. در نظام *MTEF*، شفافیت و پاسخگویی عوامل اصلی موفقیت فرآیند به‌شمار می‌آیند. گزارش اقتصادی و مالی پس از طرح در دولت باید برای اطلاع عموم انتشار یابد.

دومین زیر مجموعه *MTEF* تهیه "گزارش راهبرد مالی" و "بخشنامه سیاست‌های بودجه‌ای" توسط دولت است. یکی از ویژگی‌های نظام *MTEF* این است که جریان رهنمودهای راهبردی از بالا به پایین و جریان پیشنهادهای هزینه‌ای از پایین به بالا است. بخشنامه سیاست‌های بودجه در واقع سند راهبردی تخصیص منابع بودجه است. ماخذ این سند برنامه دولت است و این برنامه بخشی از *MTEF* محسوب می‌شود.

پس از بررسی گزارش اقتصادی و مالی و برنامه دولت، دولت هدف‌ها و سیاست‌های بلندمدت کلان اقتصادی و مالی را تعیین می‌کند. شکل تفصیلی این هدف‌ها نیز در دوره‌های کوتاه‌مدت‌تر مشخص می‌شود. دولت با کمک سازمان برنامه‌ریزی نسبت به برآورد شاخص‌هایی چون رشد، تورم، نرخ سود، نرخ ارز و بدهی دولت اقدام و نتیجه را در گزارش راهبردی مالی منعکس می‌کند، انتشار این گزارش به فرهنگ‌سازی در زمینه پاسخگویی و شفافیت کمک می‌کند.

برای موفقیت نظام *MTEF* هرگونه اطلاعات و یافته‌های جدید باید به تدریج به چارچوب اضافه شود و یا در ارائه اطلاعات جدید گزینه‌های جدیدی فراهم گردد. این اقدام به دولت امکان می‌دهد تا اولویت‌ها را براساس آخرین اطلاعات مورد بازبینی قرار دهد.

پس از تعیین هدف‌های کمی مالی فرآیند تخصیص منابع آغاز می‌شود. در این مرحله دولت با تقاضاهای دستگاه اجرایی برای افزایش اعتبار مواجه است. دولت این پیشنهادها را در چارچوب اولویت‌های تعیین شده مورد بررسی قرار می‌دهد و براساس مباحث انجام شده در دولت بخشنامه سیاست‌های بودجه‌ای تهیه و به دستگاه‌های

اجرایی ابلاغ می‌شود. این بخشنامه چارچوب اصلی را که در قالب آن پیشنهادهای نهایی بودجه باید تنظیم شود تعیین می‌کند. سقف اعتبارات دستگاه‌های اجرایی نیز در این بخشنامه مشخص می‌شود. تعیین این سقف یکی از تصمیمات بسیار مهمی است که در دولت اتخاذ می‌شود. اگر سقف‌های تعیین شده، سخت و غیرقابل انعطاف باشد ممکن است به جای تخصیص راهبردی منابع به مدیریت پول در دستگاه‌های اجرایی منجر شود. اگرچه این عوامل هر دو مورد نیاز می‌باشند، ولی استقرار یک فرهنگ اولویت‌گذاری راهبردی در دستگاه‌های اجرایی مزایای زیادی مانند برنامه‌ریزی، اندازه‌گیری عملکرد، پاسخگویی و شفافیت می‌تواند داشته باشد. سقف‌های قابل انعطاف می‌تواند به تحقق هدف *MTEF* را در زمینه استقرار نظام مدیریت راهبردی و ایجاد تخصیص منابع به صورت رقابتی فراهم نماید.

دستگاه‌های اجرایی بودجه پیشنهادی خود را به دولت ارائه و دور مذاکرات برای تعیین اعتبارات دستگاه‌های اجرایی آغاز می‌گردد. در دولت با توجه به اولویت‌های تعیین شده و همچنین اهمیت برنامه‌های بخشی نسبت به تعیین بودجه هر دستگاه اقدام می‌شود.

آخرین مرحله فرآیند *MTEF* تهیه سند بودجه است. در این سند بودجه دستگاه‌های اجرایی مختلف تلفیق می‌شود، و با تهیه چارچوب نهایی تخصص اعتبارات و گزارش سیاست‌های راهبردی دور تهیه بودجه به پایان می‌رسد و سند نهایی برای تصویب به مجلس ارائه می‌شود.

۴-۴. تجربه کشورهای منتخب در اجرای نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

۴-۴-۱. کانادا

الف) زمان و چگونگی شروع اجرای نظام

نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از دهه ۱۹۶۰ آغاز شد. در این دهه توجه بیشتر معطوف به مرتبط ساختن مخارج به نتایج و محصولات بود. در دهه ۱۹۷۰، ارزیابی برنامه‌ها و اثربخشی برنامه‌ها را در دستور کار خود قرار داد.

مهمترین تحولات انجام گرفته در این زمینه از آن زمان تاکنون به شرح زیر بوده

است:

- بررسی برنامه‌ها و فرآیند هزینه به منظور کاهش کسری بودجه که موفقیت برنامه‌ها را با خطر مواجه ساخته بود.
- تغییر نظام مدیریت هزینه‌ها و گزارش دهی نتایج و عملکردها
- تأکید بر کیفیت خدمات، تعیین استانداردهای خدمات و گزارش‌گیری از عملکردها و نتایج
- بررسی سایر روش‌های ارائه خدمات دولتی. موفقیت‌های به‌دست آمده در این زمینه به خصوص واگذاری و ارائه این خدمات به بخش خصوصی و تأکید بیشتر بر نتایج بسیاری از مشکلات ارائه این خدمات در بخش دولت را از بین برده است.
- اصلاح نظام حسابداری بودجه در راستای هماهنگی با تحولات ایجاد شده

- اصلاح روش گزارش‌دهی به مجلس به منظور ارائه اطلاعات مناسب‌تر در زمینه‌های برنامه‌ها و طرح‌های دولتی و عملکرد اقدامات دولت با تکیه بر نتایج

- ابلاغ دستورالعمل ارزیابی نتایج و تعهدات دستگاه‌های اجرایی شامل: اندازه‌گیری عملکرد، گزارش‌دهی و ارزیابی

ب) تلاش‌های به عمل آمده در زمینه فرهنگ‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

- از سال ۱۹۹۸ نظام تشویق و تنبیه برقرار شده و مدیرانی که به نتایج مورد انتظار رسیده‌اند مورد تشویق قرار گرفته‌اند. به‌طور کلی بین ۱۰ تا ۲۵ درصد از حقوق مسئولین اجرای برنامه‌ها وابسته به تحقق و دستیابی به عملکرد و نتایج از پیش تعیین شده بوده است.

- خزانه‌داری چارچوب مدیریتی خاصی برای مدیران مالی تعیین و ابلاغ کرده است.

- مدرسه خدمات عمومی کانادا دوره‌های متعددی برای آموزش بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد برگزار کرده است.

- از سال ۲۰۰۳ چارچوب خاصی تحت عنوان "پاسخگویی مدیران" تهیه و ارائه شده است. در این چارچوب مسئولیت‌ها و انتظارات از دستگاه‌های اجرایی مختلف در زمینه عملکرد و نتایج برای معاونین دستگاه‌های مزبور مشخص شده است. همه ساله دبیر هیئت خزانه‌داری چگونگی عملکرد شاخص‌های هر دستگاه را با معاونت‌های ذی‌ربط بررسی و گزارش می‌نماید.

- دولت تأکید زیادی بر مرتبط ساختن مخارج با نتایج در امر برنامه‌ریزی، گزارش‌دهی داخلی و گزارش به مجلس دارد.

ج) موانع اصلی موجود در سر راه توسعه بیشتر نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

- مرتبط ساختن اجرای سیاست‌ها و نتایج به‌دست آمده
- اندازه‌گیری معنی دار نتایج براساس یک شاخص واحد
- بودجه یک‌ساله انجام می‌گیرد در حالی که نتایج آن ممکن است بیش از یک سال به‌دست آید.
- نتایج ممکن است حاصل از یک فعالیت دولت نباشند و چند فعالیت منجر به یک نتیجه واحد شود.
- عدم توازن در ارائه گزارشات مالی به دلیل طبیعت نظام پارلمانی و گرایش دستگاه‌ها به گزارش عملکردهای مطلوب و عدم گزارش مشکلات

د) درس یا درس‌های مهم حاصل از اجرای نظام

- با نشستن و بحث کردن راه به جایی برده نخواهد شد. باید کار را شروع کرد. تا زمانی که کار شروع نشده است دستگاه‌های اجرایی تعهد دولت نسبت به اجرای نظام را باور نمی‌کنند.
- نباید انتظار داشت از همان اول نظام کامل و بدون نقص اجرا شود. حداقل بین ۵ تا ۶ سال تلاش مستمر تمامی بدنه دولت برای اجرای نسبتاً کامل نظام مورد نیاز است. همواره موانعی بر سر کار وجود دارد یا به وجود خواهد آمد که باید به تدریج مرتفع و از سر راه برداشته شود.

۴-۴-۲. شیلی**الف) زمان و چگونگی شروع و اجرای نظام**

فکر کاربرد شاخص‌های عملکرد در بودجه از سال ۱۹۹۴ بوجود آمد. تلاش‌های هماهنگ وزارت دارایی، وزارت رییس جمهوری و معاونت وزارت توسعه منطقه‌ای در این امر مؤثر بود. این سه وزارتخانه یک کمیته سه جانبه برای نوسازی مدیریت عمومی ایجاد کردند.

در جریان مبارزات انتخاباتی سال ۱۹۹۹، طرفداران دولت وقت شاخص‌های عملکرد بسیاری را ارائه نمودند، که به دلیل کمبود اطلاعات مربوط به نتیجه این شاخص‌ها، توفیق زیادی به دست نیاوردند. از طرف دیگر رهبران مخالفان در اثبات مشکلات مربوط به عملکرد موفق بودند. نهایتاً کاندیدای مورد حمایت دولت انتخاب شد ولی برای مدتی بسیار کوتاه.

در همین سال‌ها توسعه نهادهای مالی (دفتر بودجه و خدمات عمومی) امکان حرکت به سوی بودجه مبتنی بر عملکرد و نتایج را به وجود آورد. مهمترین تصمیم‌گیری در این زمینه اضافه نمودن شاخص‌های عملکرد در مجموعه شاخص‌های مرتبط با حقوق و دستمزد بود. بروز بحران‌های مالی نیز به این امر کمک بسزایی نمود. در دوره ۲۰۰۳ و ۲۰۰۴ وزارتخانه‌های ریاست جمهوری، دارایی و کنگره با کمک یکدیگر قانون شفافیت را به تصویب رساندند. در این قانون پاسخگویی مدیران و نتایج و عملکردها نقشی اساسی در اصلاحات پیشنهادی دارند.

ب) تلاش‌های به عمل آمده در زمینه فرهنگ سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد شاخص‌های عملکرد با حقوق و دستمزد مرتبط شده است. این شاخص‌ها مشتمل بر فرآیند، محصول، نتایج مقدماتی و نهایی می‌باشند. همچنین این شاخص برای ارزیابی عملکرد بودجه در اختیار کنگره قرار داده شده است.

هر زمان دستگاه‌های اجرایی تقاضای منابع مالی برای اجرای فعالیت‌ها یا پروژه‌ها می‌کنند، به همراه تقاضا خود باید "چارچوب منطقی" مشتمل بر ملاحظات مربوط به نتایج هر یک از آنها را نیز ارائه دهند. باید ارتباط منطقی بین طرح‌ها و پروژه‌های پیشنهادی و نتایج منتظر وجود داشته باشد.

در سه سال اخیر هر یک از دستگاه‌های اجرایی واحدی بنام "دفتر اطلاعات و شکایات" تشکیل داده‌اند. این دفتر تحت استانداردهای خاص و کارکنانی که به طور مستمر آموزش‌های لازم را می‌بینند فعالیت می‌کند. از اطلاعات جمع‌آوری شده در این دفاتر برای بهبود عملکرد دستگاه استفاده می‌شود.

ج) موانع اصلی موجود بر سر راه توسعه بیشتر نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

- اگرچه پیشرفت خوبی در ارتقای تخصص و تثبیت جایگاه شاخص‌های عملکرد حاصل شده، لیکن هنوز تعدادی از کارکنان همکاری‌های لازم را در این زمینه به عمل نمی‌آورند.
- مشکل دیگر نبود اطلاعات تفصیلی در مورد نتایج است. در خصوص مخارج و محصولات اطلاعات نسبتاً جامعی وجود دارد. لیکن اطلاعات مربوط به عملکردها یکپارچه، هماهنگ و قابل مقایسه نیستند.

- به دلیل مشکل تفکیک نتایج عملکرد از سایر متغیرهای خارجی و همچنین دراز مدت بودن نتایج اندازه‌گیری نتایج با مشکل روبه‌رو است.

(د) درس یا درس‌های مهم حاصل از اجرای نظام

- فرآیند اجرای نظام باید تدریجی باشد. برای حرکت از وضع موجود به وضع مطلوب کارکنان دستگاه‌های اجرایی باید آموزش لازم را ببینند.
- فرآیند بودجه‌ریزی اهرم خوبی برای ایجاد انگیزه در دستگاه‌های اجرایی برای انجام اصلاحات است. مرتبط ساختن حقوق و دستمزد به شاخص‌های عملکرد می‌تواند به عنوان ابزاری در این زمینه به کار رود.
- دستگاه‌های اجرایی باید نزدیکتر به مردم فعالیت کنند. برای درک بهتر ارتباط محصولات با نتایج باید ارتباط نزدیکتری با مردم داشته باشند. داشتن دفاتر تخصصی برای این منظور می‌تواند مفید باشد.

۴-۴-۳. کلمبیا

(الف) زمان و چگونگی شروع اجرای نظام

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در ۱۵ سال گذشته دو نقطه عطف داشته است. ابتدا در دوره ۱۹۹۰-۱۹۹۴، زمانی که بحران ناکارایی و فساد پروژه‌های سرمایه‌گذاری ضرورت کنترل و ارزیابی را به عنوان ابزاری برای ارتقای بهره‌وری و شفاف نمودن این پروژه‌ها آشکار کرد. طی این سال‌ها اصلاحات سیاسی و نهادی عمیقی نیز در این کشور به عمل آمد که منجر به قانون اساسی جدیدی گردید که حاوی مجموعه خط‌مشی‌هایی برای نوسازی دولت بود. در میان این خط‌مشی‌ها ایجاد یک نظام ملی برای ارزیابی

نتایج تحت نظر یک نهاد فنی با اختیاراتی در سطح وزارتخانه و با عنوان "وزارت برنامه‌ریزی ملی" پیش‌بینی شده است.

با کمک بانک جهانی، دولت نظامی را مبتنی بر نتایج طراحی کرده است که از سه جزء کلی کنترل، ارزیابی استراتژیک و انتشار نتایج، تشکیل می‌شود. البته در دوران اجرا طی دوره ۱۹۹۴-۲۰۰۲، جزء مربوط به نتیجه محور بودن با مشکل روبه‌رو بوده و در عمل پیشرفت کمی در کاربرد آن برای بهبود ساختار تصمیم‌گیری بودجه‌ریزی حاصل شده است.

دومین نقطه عطف، در اگوست ۲۰۰۲ رخ داد که تاکنون ادامه یافته است. با توجه به اینکه افزایش در مخارج دولت در دهه گذشته منجر به بهبود متناسبی در شاخص‌های عملکرد امور اجتماعی و اقتصادی نشده است تصمیم سیاسی مهمی در زمینه تمرکز بیشتر بر نتایج اتخاذ گردید. از طرفی مشخص گردیده است که افزایش مخارج عمومی تأثیری منفی بر مالیه عمومی داشته است. برای مقابله با این امر، در مجموعه سیاست‌های دولت جدید بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و نتیجه محور شدن بودجه مورد تأکید قرار گرفته است. ضمن اینکه خط مشی‌های مربوطه در قالب اصلاحات جامع "نظام ارزیابی ملی" از سوی وزارت برنامه‌ریزی ملی پیشنهاد شده و در ماه جولای ۲۰۰۴ به تصویب رسید.

ب) تلاش‌های به عمل آمده در زمینه فرهنگ سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

- طی دو سال گذشته دولت کلمبیا از طریق شبکه اینترنت روش‌های جدیدی برای جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز دستیابی به پیشرفت فعالیت‌ها و میزان تحقق اهداف مندرج در برنامه توسعه ملی به کار برده است. این نظام از یک طرف امکان دستیابی شهروندان را به اطلاعات عملکرد تمامی دستگاه‌های

اجرائی فراهم کرده است و از طرف دیگر دستگاه‌های اجرایی را نیز در مورد تحقق اهداف خود حساس نموده است.

- مدیریت نتیجه محور در صورت وجود اطلاعات کافی و به موقع می‌تواند موفق باشد. به همین دلیل برای بهبود عرضه، تقاضا و کیفیت گام‌هایی برداشته شده است. از جمله این اقدامات می‌توان به تعریف نقش و مسئولیت نهادهای جمع‌آوری کننده اطلاعات مربوط به نتایج، منطقی کردن تعداد شاخص‌ها و تعریف شاخص‌های ارزیابی جدید، پیش‌بینی نظارت بر اطلاعات اخذ شده به وسیله افراد خبره اشاره کرد.
- طراحی انگیزه‌های لازم از جمله انگیزه‌های نهادی (تشخیص تجربیات موفق در تولید نتایج)، قابلیت مشاهده برای شهروندان و انگیزه‌های بودجه‌ای (از طریق پرداخت‌های تشویقی)
- ایجاد ظرفیت‌های جدید کنترل و ارزشیابی
- اعلان نتایج و عملکرد برنامه‌های اولویت‌دار شامل گزارش رییس جمهور به مجلس و انتشار ادواری عملکرد شاخص‌های اساسی

ج) موانع اصلی موجود بر سر راه توسعه بیشتر نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

- نبود اطلاعات دقیق و قابل اعتماد
- در حال حاضر بودجه کلمبیا بر مبنای وزارتخانه‌ها و سایر دستگاه‌های اجرایی است و امکان تعیین چگونگی طرح منابع و نتایج حاصل از مصرف منابع وجود ندارد.

- به رغم تلاش‌های به عمل آمده، ظرفیت‌های ارزشیابی درونی و بیرونی بخش عمومی تکافوی نیازهای موجود را نمی‌کند. جا برای ایجاد ظرفیت‌های جدید به خصوص در سطح پایین تراز ملی دولت، بسیار است.

(د) درس یا درس‌های مهم از اجرای نظام

- تمرکز کنترل و ارزشیابی و مدیریت نتیجه محور بر کیفیت مخارج دولتی در کسب حمایت تصمیم‌گیران دولتی موفق بوده است.
- مدیریت نتیجه محور اگر از طریق ابزارهای ساده و در عین حال فنی به اجرا درآید اعتبار دولت را نزد شهروندان ارتقاء می‌دهد.
- تبدیل نتایج به محصولات عینی (مانند گزارشات، برنامه‌های رادیویی) برای استقرار یک نظام مدیریتی نتیجه محور درون دولت و بین دولت و مجلس و مردم ضروری است.
- کیفیت اطلاعات و قابلیت دسترسی شهروندان به اطلاعات شرط لازم برای استقرار نظام بودجه و مدیریت نتیجه محور است.

۴-۴-۴. ایرلند

(الف) زمان و چگونگی شروع اجرای نظام

- در سال ۱۹۹۴ ابتکار "مدیریت استراتژیک" به اجرا در آمد، که شامل مجموعه اصلاحات مدیریتی در خدمات دولتی بود. مهمترین این اصلاحات تدوین استراتژی و اهداف اساسی ۳ سال آینده بود. براساس قانون مدیریت خدمات دولتی همه دستگاه‌های اجرایی دولتی موظفند هر ۳ سال یکبار و یا ۶ ماه پس از انتصاب وزیر جدید، نسبت به تهیه برنامه استراتژیک اقدام کنند.

همچنین دستگاه‌های مزبور مکلفند به طور سالانه عملکرد برنامه استراتژیک مزبور را گزارش دهند.

- مصوبه مربوط به بررسی هزینه‌ای اقدام دیگری بود که در سال ۱۹۹۷ صورت گرفت. هدف از این مصوبه حرکت از سوی روش سنتی اتکاء مدیریت خدمات دولتی به نهاده‌ها به سوی دستیابی به نتایج است. براساس این مصوبه هر وزارتخانه و دستگاه اجرایی مکلف به انجام بررسی‌های سالانه هزینه‌ای است. وزارت دارایی بر انجام این بررسی‌ها نظارت دارد.
- در سال‌های اخیر اقدامات دیگری نیز که معطوف به نتیجه محور کردن هزینه‌ها است انجام گرفته است. از جمله، در موافقتنامه مشارکت اجتماعی ملی، جایزه مالی برای پیشنهاد واگذاری بخشی از خدمات دولتی به بخش خصوصی در نظر گرفته شده است. در مقابل دریافت مبلغ جایزه، دستگاه‌های اجرایی دولتی مکلف به ارتقای سطح خدمات عمومی هستند.

(ب) تلاش‌های به عمل آمده در زمینه فرهنگ سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

- در سال ۲۰۰۲، شورای اقتصادی و اجتماعی ملی گزارشی تحت عنوان "دستیابی به نتایج مطلوب" منتشر ساخت که مهمترین پیشنهاداتی که در آن مطرح شده است ایجاد و فرهنگ ارزشیابی در خدمات دولتی است. بدین منظور پیشنهاد شده است ارتقای سطح مهارت در وزارتخانه‌ها، توسعه شبکه‌های مشارکت در تجربه و بهبود اطلاعات در اختیار تصمیم‌گیران و سرمایه‌گذاری در نیروی انسانی قرار گیرد. تفکر اصلی در این پیشنهادات

ایجاد فرهنگ نتیجه - محور برای کمک به ارتباط آشکارتر بین تخصیص هزینه‌ها و اهداف و سیاست‌ها است.

- تأکید خاص بر آموزش و توسعه مدیریت شده است. منظور از این اقدام ایجاد حامیانی برای نوسازی خدمات دولتی و تأکید بیشتر بر نتایج بوده است.
- آموزش و حمایت‌های دیگر برای انجام بررسی‌های هزینه‌ای ارائه شده است. هدف از این اقدامات ایجاد مهارت‌های خاص در خدمات دولتی و همچنین ایجاد فرهنگ تلقی نتیجه به عنوان بخش به‌هم پیوسته کار افراد است.

ج) موانع اصلی بر سر راه توسعه بیشتر نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

- به رغم تأکید نوسازی خدمات دولتی و توجه به نتیجه و عملکرد محوری، در عمل سایر مسائل برحسب موقعیت زمانی اولویت بیشتری یافته‌اند.
- در سطح خدمات عمومی فردی، چنین تلقی می‌شود که اگرچه این خدمات بیشتر بر اندازه‌گیری نتایج متمرکز شود فقط افراد پاسخگو و مسئول برای دستیابی به نتایج می‌شوند و مسئولیت خاصی متوجه دولت و سیاست‌گذاران نخواهد بود.
- به دلیل نبود ارتباط بین نتایج و اهداف خاص، تأکید بیش از اندازه بر نتایج مبتنی بر اهداف ممکن است منجر به جابه‌جایی در انگیزه‌ها شود.

د) درس یا درس‌های حاصل از اجرای نظام

- موافقتنامه مشارکت اجتماعی اعتماد بیشتری را نسبت به تمرکز و تأکید بر نتایج ایجاد کرده است.

- سرمایه‌گذاری در ظرفیت‌سازی به‌ویژه در توسعه فرهنگ مدیریت و گزارش‌گیری عملکرد محور.
- تفکیک پاسخگویی فردی و سازمانی و نهادی نسبت به نتایج به دست آمده.

۴-۴-۵. مصر

الف) زمان و چگونگی شروع اجرای نظام

- از سال ۲۰۰۱ بحث بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در این کشور مطرح بوده است. در این سال وزارت دارایی در چارچوب یک برنامه اصلاح بودجه، پیشنهادی در این زمینه به دولت مطرح ساخت که به تصویب رسید. برنامه اصلاحات در مرحله بعد به تصویب مجلس نیز رسانده شد.
- نظام بودجه‌ریزی عملیاتی ابتدا به صورت نمونه در وزارتخانه‌های ارتباطات و فناوری اطلاعات، وزارت برق، وزارت بهداشت، وزارت آموزش عالی، وزارت آموزش به اجرا درآمد. در انجام این کار از خدمات مشاوره‌ای بانک جهانی استفاده به عمل آمد.

ب) تلاش‌های به عمل آمده در جهت فرهنگ‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

- از زمان شروع اجرای نظام، ماهانه دو جلسه در وزارت دارایی با شرکت کارشناسان ذی‌ربط برگزار شده است. مدیران میانی دستگاه‌های اجرایی نیز مشارکت فعالی در این زمینه داشته‌اند.
- نتایج اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در وزارتخانه‌های نمونه یاد شده مورد ارزشیابی قرار گرفته و در دست بررسی است.

ج) موانع اصلی بر سر راه توسعه بیشتر نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

- مهمترین چالشی که گروه کارشناسان فعال در طرح‌های نمونه با آن روبه‌رو بوده‌اند، تهیه مجموعه شاخص‌های عملکردی است که بتواند به وزارتخانه‌های دارای فعالیت‌های نسبتاً مشابه به کار برده شود.
- دومین مشکل تسری اقدامات انجام شده در وزارتخانه‌های نمونه به سایر دستگاه‌های اجرایی که در دست بررسی است.

د) درس یا درس‌های حاصل از اجرای نظام

- حرکت به سوی بودجه‌ریزی بر مبنای نتیجه تجربه خوبی برای کشور بوده است. تجربیات به‌دست آمده از کاربرد این روش در وزارتخانه‌های نمونه، امکان‌پذیری حرکت از بودجه‌ریزی داده محور به ستانده محور را برای مدیران میانی به اثبات رسانده است.
- در نبود یک نظام اطلاعات مدیریتی، گزارش‌گری و کنترل و ارزشیابی، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد موفق نخواهد بود.
- عزم و تعهد مقامات به اجرای نظام مهمترین پیش شرط است. بنابراین از یک طرف مقامات کشور باید نسبت به اجرای نظام متعهد شوند و از سوی دیگر مدیران میانی نیز در خصوص مزایای اجرای آن توجیه شوند.
- تدوین قوانین و مقررات برای مجبور کردن گروه‌های مخالف برای اجرای نظام به طور یقین کارساز نخواهد بود. باید با صبر و شکیبایی و ارائه دلیل و منطق این گروه‌ها را متقاعد به اجرای نظام کرد.

۴-۴-۶. مکزیک**الف) زمان و چگونگی اجرای نظام**

- از سال ۲۰۰۲ با شروع اصلاحات گسترده سیاسی، اجتماعی در این کشور، اصلاحات گسترده‌ای نیز در ارتباط با نظام مدیریت مالی و بودجه‌ریزی انتقال و واگذاری مسئولیت‌ها و منابع از مرکز به مناطق و دولت‌های مرکزی و همچنین ارتقای شفافیت و پاسخگویی مدیران به عمل آمده است.

ب) تلاش‌های به عمل آمده در جهت فرهنگ‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

- به دنبال آغاز کار دولت جدید در سال ۲۰۰۲، "نظام برنامه‌ریزی مشارکتی ملی" شامل راهبردها، اهداف، سیاست‌ها و برنامه‌های اجرایی تهیه و به اجرا در آمده است. این برنامه جهت‌گیری‌های اساسی دولت طی ۶ سال بعد را تعیین کرده است. یکی از اولویت‌های مهم این برنامه تأکید بر نتایج به جای محصول است.

ج) موانع اصلی بر سر راه توسعه بیشتر نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

- اولویت بندی هدف‌های مربوط به ارزشیابی عملکرد
- اصلاحات اداری و مالی
- اعطای اختیارات مدیریتی و استفاده از انگیزه‌ها
- اصلاح نظام حسابداری و حسابرسی

د) درس یا درس‌ها حاصل از اجرای نظام

- در مکزیک نظام ارزشیابی به طور مستقل به اجرا درآمده است، زیرا تأکید بر اجرایی بودن اصلاحات بوده است. و در نتیجه سایر نظام‌های مرتبط مورد اصلاح قرار نگرفته است.

۴-۴-۷. هلند

الف) زمان و چگونگی شروع اجرای نظام

در ژوئن ۱۹۹۹، دولت هلند پیشنهادی را در زمینه بهبود نظام اطلاعاتی در دسترسی اسناد بودجه و حساب‌های سالانه به مجلس ارائه نمود. هدف از ارائه این پیشنهاد سیاست محور کردن بیشتر فرآیند بودجه‌ریزی بود. این مهم از طریق ارائه اطلاعاتی در زمینه عملکرد اهداف پیش‌بینی شده، ابزارهای سیاسی و هزینه اجرای آن انجام می‌گیرد. نظام جدید بودجه‌ریزی شامل شاخص‌های عملکرد زیر می‌باشد:

- کمیت، کیفیت و هزینه محصولات و خدمات تولید شده به وسیله دولت به منظور دستیابی به نتایج خاص.
- عملکرد حاصل از اقدامات دولت در زمینه‌های یاد شده

ب) تلاش‌های به عمل آمده در جهت فرهنگ‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

اقدامات انجام شده در این زمینه منجر به نتایج زیر شده است:

- قانونگذاری شفاف‌تر و کاربردی‌تر برای استفاده کنندگان
- برگزاری دوره‌های مختلف از طریق دانشکده دولتی مالیه عمومی و بودجه‌ریزی
- برگزاری همایش‌ها و کارگاه‌های آموزشی متعدد و انتشار مقالات مختلف
- استقرار نظام تشویقی برای پیشگامان نظام جدید
- دادن اولویت بیشتر به نظام ارزشیابی بودجه دولت

ج) موانع اصلی بر سر راه توسعه بیشتر نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

از طریق اسناد بودجه تهیه شده بر اساس نظام جدید مقایسه بین اهداف مورد نظر عملکرد و آشکار کردن نقاط ضعف بسیار ساده شده است. (هم از دیدگاه کارآیی مدیران و هم اثربخش سیاست‌ها). همین امر باعث ایجاد یک سازوکار دفاعی در مقابل نظام جدید از سوی بعضی از مدیران شده است. مدیرانی که نمی‌خواهند کارشان در معرض ارزشیابی قرار گیرد سعی می‌کنند به بهانه‌های مختلف خود را مستثنی نمایند.

د) درس یا درس‌های حاصل از اجرای نظام

- کار را نباید خیلی پیچیده کرد، نظام باید تا حد امکان ساده طراحی شود.
- اجرای کامل نظام یک فرآیند بلندمدت است، نباید انتظار داشت در کوتاه‌مدت نتیجه دهد.
- استقرار نظام تشویق و تنبیه ضروری است.

۴-۴-۸. اسپانیا**الف) زمان و چگونگی شروع و اجرای نظام**

در دهه ۱۹۸۰، مهمترین هدف دستگاه اجرایی مسئول بودجه، تنظیم امور مخارج بود. بعد از سال ۱۹۸۲، اقدامات مربوط به اصلاح بر تغییر ساختار بودجه و فرآیند تخصیص منابع و حرکت از مبادلات دو جانبه به چند جانبه، تلفیق فرآیند حسابرسی در روش‌های تهیه و تنظیم بودجه و توجه بیشتر به عملکرد و دستاوردهای برنامه‌های خاص متمرکز شد و از دهه ۱۹۹۰ منافع حاصل از این اقدامات آشکار گردید.

ب) تلاش‌های به عمل آمده در جهت فرهنگ‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

- به طور کلی در دهه گذشته نظام اندازه‌گیری عملکرد و نظام کنترل و ارزشیابی واحدهای دولتی پیشرفت شایان توجهی کرده است. البته روند اصلاحات در دستگاه‌های دولتی متفاوت بوده است. به نظر می‌رسد بررسی‌های مقایسه‌ای بیشتری در این زمینه لازم باشد. انجام اصلاحات در زمینه اندازه‌گیری میزان عملکرد برنامه‌های دولت مشکل‌تر از آن چیزی بوده است که تصور می‌شد.
- در سال‌های گذشته، دولت اسپانیا تلاش کرده است کارآیی بخش دولتی، از طریق اصلاح ساختار سازمانی و ارائه خدمات حرفه‌ای‌تر و خصوصی سازی ارتقاء بخشد. گام اخیر تصویب قانونی در زمینه تعهدات دولت نسبت به گزارش عملکرد برنامه‌های دولت به مجلس می‌باشد. با این وجود مانند سایر کشورها، تجدید سازمان دولت طولانی‌تر و سخت‌تر از آنچه تصور می‌شد بوده است.

ج) موانع اصلی بر سر راه توسعه بیشتر نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

- مهمترین عامل موفقیت محدود بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، پشتیبانی سیاسی ضعیف و یا نبود پشتیبانی سیاسی بوده است. طی دوره ۱۹۸۰ انگیزه زیادی در وزارت دارایی برای پشتیبانی از استفاده از بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد وجود داشت. ولی چنین انگیزه مشابهی در دولت و مجلس وجود نداشت. موفقیت اصلاحات آینده نظام بودجه‌ریزی شامل بودجه‌ریزی بر مبنای

عملکرد، نیازمند پشتیبانی سیاسی در سطح بالا برای تضمین توسعه بیشتر آن است. هر چند که این هم کافی نخواهد بود.

(د) درس یا درس‌های حاصل از نظام

- نظام بودجه‌ریزی نباید به صورت یک تمرین ساده از پیش‌بینی مالی-اقتصادی تلقی شود. اصلاحات در اسپانیا به صورت متمرکز بوده و کوشش شده است در تمامی موارد به اجرا درآید.
- به کاربردن روش‌های اصلاح بودجه که از مشارکت عوامل دیگر بهره نمی‌برد ممکن است به عدم تمکین و حتی مقابله می‌انجامد.
- سازوکارهای سنتی باید با توسعه فرهنگ و عملکرد تکمیل شود.
- اصلاح نظام بودجه‌ریزی بخش‌ها باید در چارچوب اصلاحات کلی نظام بودجه‌ریزی انجام گیرد.
- بودجه‌ریزی مبتنی بر نتایج الگوی مناسبی است که توسعه مدیریت مبتنی بر عملکرد را تسهیل می‌کند. استمرار اصلاحات به عمل آمده در نظام بودجه‌ریزی بستگی به توسعه ظرفیت‌های فراگیری و افزایش انگیزه و همچنین پشتیبانی سیاسی برای اصلاحات دارد.

۴-۴-۹. تانزانیا

(الف) زمان و چگونگی شروع اجرای نظام

- از سال ۱۹۹۰ بحث اصلاح نظام بودجه در جامعه به طور گسترده مطرح گردید. عامه مردم تمایل داشتند آثار سیاست‌ها و راهبردهای اقتصادی در زمینه‌های مختلف را بدانند.

- دهه ۱۹۹۰ گرایش کلی در سطح بین‌المللی توجه به کاهش فقر به عنوان هدف نهایی توسعه بود. به همین مناسبت کشورهای مختلف تعهدات مشترکی در همایش‌های بین‌المللی در این امر متقبل شد.
- روند افزایشی سیاست‌های آزادسازی و نظام‌های چند حزبی موجب فشارهای سیاسی برای شروع تمرکز به نتایج نه تنها در منابع مالی، بلکه زیربنای ایجاد شده گردید.

ب) تلاش‌های به عمل آمده در جهت فرهنگ‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

- در خصوص مدیریت خدمات عمومی برنامه اصلاحات بخش عمومی تدوین شده است که هدف اصلی آن اصلاح خدمات عمومی به منظور تمرکز بر نتایج و مدیریت مبتنی بر نتایج است.
- در زمینه توسعه، برنامه اصلاحات تدوین شده در پی کاهش فقر است. هدف نهایی این برنامه ریشه کنی فقر و بهبود شرایط زندگی است.
- در مدیریت مالیه عمومی اصلاحاتی به عمل آمده که از آن جمله می‌توان به تهیه چارچوب میان‌مدت مخارج دولت (*MTEF*) اشاره کرد.
- در سطح بخش‌های اقتصادی، برنامه‌های اصلاحات در بخش‌های حقوقی، کشاورزی، بهداشت، آموزش و راه به اجرا درآمده است.

ج) موانع اصلی بر سر راه توسعه بیشتر نظام بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد

- اگر چه اصلاحات انجام شده در زمینه مدیریت و بودجه‌ریزی مبتنی بر نتایج مرتبط با یکدیگر بوده‌اند، لیکن این ارتباط برای همگان آشکار نبوده است.

اصلاحات در زمان‌های مختلف به اجرا درآمده و هماهنگی آنها بر عهده سازمان‌های مختلفی بوده که خود را متولی امر دانسته و یک هماهنگ‌کننده عمومی وجود نداشته است.

- انگیزه‌ها و ابزارهای اجرایی متفاوتی عامل اصلاحات بوده‌اند به طور مثال در برنامه اصلاحات مالیه عمومی، انگیزه اصلی افزایش سقف بودجه وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی بوده است. در برنامه اصلاحات بخش عمومی، انگیزه اصلی افزایش حقوق در برخی زمینه‌های خاص است و در برنامه کاهش فقر انگیزه دستیابی به منبع لازم برای اجرای این برنامه می‌باشد.
- اصلاحات عمدتاً از سوی تکنوکرات‌ها رهبری می‌شود و سیاستمداران نقش زیادی در آن ندارند. اگر چه تمایل سیاسی برای اصلاحات وجود دارد.

(د) درس یا درس‌های حاصل از نظام

- باید تلاش شود برنامه‌های مختلفی که برای انجام اصلاحات به عمل می‌آیند هماهنگی لازم را با یکدیگر داشته باشند.
- انتخاب یک نهاد هماهنگ‌کننده با ظرفیت و امکانات لازم برای انجام این کار می‌تواند مؤثر باشد.
- ظرفیت لازم برای فرآیند اصلاحات و ایجاد انگیزه‌های در این زمینه باید ایجاد شود.

۴-۴-۱۰. اوگاندا

الف) زمان و چگونگی شروع اجرای نظام

- در سال ۱۹۹۵ با توجه به تشدید مشکلات ناشی از فقر گسترده، برنامه عمل جامع ریشه‌کنی فقر در کشور به اجرا درآمد که بخش عمده‌ای از آن تأمین منابع لازم برای این برنامه با هدف کاهش جمعیت زیر خط فقر به ۱۰/۷ درصد تا سال ۲۰۱۷ است. بودجه دولت نیز طی این سال‌ها با هدف اصلی تأمین منابع برای این برنامه تهیه و به اجرا درآمده است.
- سیاست عدم تمرکز برای نزدیک کردن خدمات به مردم به اجرا درآمده است.
- هدف‌های توسعه هزاره در چارچوب هدف کلی ریشه کنی فقر سازماندهی شده است که از عوامل مهم آن حکمرانی خوب و توسعه انسانی می‌باشد.

ب) تلاش‌های به عمل آمده در جهت فرهنگ سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

- اصلاح بخش عمومی بر اساس مدیریت بر مبنای نتایج و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد. تلاش‌هایی برای آموزش مدیران در این دو زمینه به عمل آمده است. هدف‌گذاری و انتخاب محصول مناسب و شاخص‌های عملکرد مهمترین مواد آموزشی بوده است.
- بخش‌های اقتصادی سیاست‌ها و طرح‌های سرمایه‌گذاری خود را با شاخص‌های عملکرد شفاف به اجرا درآورده‌اند. عملکرد خوب این بخش‌ها با افزایش مستمر بودجه همراه بوده است.

- دولت و بخش خصوصی در اجرای پروژه‌های مشترک سیاست‌های تأمین منابع خود را برای دستیابی به نتایج مورد نظر ساماندهی کرده‌اند.
- چارچوب میان‌مدت مخارج (MTEF) به عنوان یک ابزار برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و کنترل برای اجرای برنامه‌های مورد نظر مورد استفاده قرار گرفته است. بودجه محدود دولت در پی ارتقای کارایی و اثر بخشی بوده است.
- اعتبارات مناطق افزایشی مستمری داشته و سهم این مناطق در کل اعتبارات بودجه دولت به ۴۰ درصد رسیده است.

ج) موانع اصلی بر سر راه توسعه بیشتر نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

- زمینه‌های دستیابی به نتایج به دلیل محدودیت ظرفیت‌های بخش دولتی بسیار محدود است. این محدودیت‌ها هم در زمینه بودجه‌ریزی و هم برنامه‌ریزی وجود داشته است.
- دنبال کردن هدف‌های اقتصادی، با توجه به حجم بدهی‌ها سرعت حرکت به سوی نتایج توسعه را کاهش داده است.
- انتخاب شاخص‌های عملکرد برای اهداف یکی از مشکلاتی بوده که باعث طولانی شدن فرآیند اصلاحات شده است.

د) درس یا درس‌های حاصل از نظام

- متقاعد ساختن رهبران سیاسی در خصوص نتایج هدف‌های برنامه‌های توسعه ملی

- اگر چه مهمترین بخش بودجه را کمک‌ها تشکیل می‌دهد فرایند تخصیص منابع طرح‌های سرمایه‌گذاری به منظور افزایش کارایی لزوماً در جهت تحقق نتایج هدف‌ها صورت می‌گیرد.
- استقرار یک نظام کنترل و ارزشیابی کارآمد برای حصول اطمینان از موفقیت‌آمیز بودن روند اصلاحات از اهمیت زیادی برخوردار است.

۴-۴-۱۱. انگلیسی

الف) زمان و چگونگی شروع اجرای نظام

- بعد از انتخابات سال ۱۹۹۷، دولت مجموعه‌ای از اصلاحات مخارج دولتی را در قالب "برنامه بررسی جامع مخارج" در سال ۱۹۹۸ ارائه نمود. این مجموعه شامل یک برنامه ۳ سالانه مخارج به منظور مدیریت خدمات عمومی برای دستگاه‌های اجرایی، داشتن بودجه‌های جاری و سرمایه‌گذاری مجزا به منظور جلوگیری از تحت فشار قرار گرفتن طرح‌های سرمایه‌گذاری ضروری، ارائه نظام حسابداری جدید برای کنترل روند مخارج است.
- حرکت به سوی هدف‌های بلند مدت‌تر برای تخصیص منابع بودجه
- در برنامه یاد شده جدید ۶۰۰ هدف عملکرد در ۳۵ موضوع مختلف پیش‌بینی شده است. بیشترین این هدف‌ها در خصوص داده‌ها و فرآیندها است.
- هدف‌های مزبور مجموعاً ۱۸ دستگاه اجرایی را در بر می‌گیرد. رویکرد این اهداف بیشتر معطوف به عملکرد و نتایج می‌باشد.

- دستگاه‌های اجرایی سالانه دو بار گزارش عملکرد اهداف خود را ارائه نموده‌اند.

ب) تلاش‌های به عمل آمده در جهت فرهنگ سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

- اجرای برنامه مخارج موجب پاسخگویی بهتر دولت و مجلس شده است، کیفیت و کمیت گزارش‌های عملکرد ارتقاء یافته و در چارچوب برنامه میان مدت مخارج تخصیص منابع با اثر بخشی مهمتری صورت گرفته است.
- هیچ‌گونه تنبیهی برای مدیرانی که اهداف مورد نظر را محقق نکرده‌اند وجود ندارد.
- عملکرد برنامه دوبار در سال انجام می‌گیرد و رؤسای دستگاه‌های اجرایی در مقابل وظایف خود پاسخگو بوده‌اند.
- عملکرد دوره گذشته دستگاه‌های اجرایی ملاک تخصیص اعتبارات قرار گرفته است.

ج) موانع اصلی بر سر راه توسعه بیشتر نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

- بعد از گذشت ۷ سال از برنامه اصلاحات، تنها مانع بر سر راه اجرای آن مخالفت‌های حزب مخالف دولت بوده است.
- گزارش‌های ارزشیابی حاکی از بهبود ارتباط بین دولت مرکزی، دولت‌های منطقه‌ای و سازمان‌های ناحیه‌ای بوده است.
- نظام حسابداری برنامه نیاز به بازبینی دارد.

(د) درس یا درس‌های مهم حاصل از نظام

- قبل از هدف‌گذاری مشورت‌های لازم باید به عمل آید.
- هدف‌گذاری باید برای دوره میان‌مدت و بلندمدت انجام گیرد. استراتژی‌های بلندمدت و کوتاه‌مدت به دستگاه‌ها امکان می‌دهد بر نتایج عملکرد متمرکز شوند و از عکس‌العمل کوتاه‌مدت جلوگیری می‌نماید.
- اهمیت اندازه‌گیری نباید دست‌کم گرفته شود. اندازه‌گیری برخی از نتایج مشکل است. با این وجود باید کوشش شود این نتایج اندازه‌گیری شوند و از محاسبه محصولات واسطه باید خودداری نمود.
- از تعدد شاخص‌های عملکرد باید خودداری کرد.

۴-۴-۱۲. آمریکا

الف) زمان و چگونگی شروع اجرای نظام

- قانون عملکرد و نتایج دولت از سال ۱۹۹۳ مبنای چارچوب بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد دولت و دستگاه‌های اجرایی می‌باشد.
- مهمترین فرازهای قانون یاد شده در قانون بودجه سال ۱۹۹۰ مورد عمل قرار گرفته بود. دفتر مدیریت و بودجه در گزارش خود نیاز به برنامه‌ریزی استراتژیک، کنترل و ارزشیابی عملکرد و انعطاف‌پذیری و پاسخگویی را مورد تأکید قرار داد.

ب) تلاش‌های به عمل آمده در جهت فرهنگ سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

- برنامه‌ریزی استراتژیک - در این برنامه وظایف و مأموریت‌های دستگاه‌های اجرایی مشخص شده و اهداف بلندمدت این دستگاه‌ها تعیین شده است. در شروع دهه ۱۹۹۰ تعداد کمی از دستگاه‌ها فاقد این برنامه بودند. ولی در حال حاضر برنامه‌ریزی استراتژیک نه تنها مسئولیت تمامی دستگاه‌های اجرایی به‌شمار می‌آید بلکه در هر دفتر و واحد اجرایی مبنای فعالیت‌ها به شمار می‌آید.
- اندازه‌گیری عملکرد - بودجه سالانه دستگاه‌های اجرایی باید همراه با برنامه‌های عملکرد سالانه پیشنهاد شوند. این برنامه‌ها ابتدا به دفتر مدیریت و بودجه پیشنهاد می‌شود و پس از بررسی این دفتر به کنگره ارسال می‌شود.
- تلفیق بودجه و عملکرد - تلفیق عملکرد یکی از پنج نوآوری دولت می‌باشد که در بودجه دو سال اخیر (۲۰۰۴ و ۲۰۰۵) مورد تأکید بوده است.

ج) موانع اصلی بر سر راه توسعه بیشتر نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

- ارزشیابی برنامه - به رغم تلاش‌های به عمل آمده در این زمینه عرضه و تقاضای این ارزشیابی هر دو ضعیف بوده است. در بلندمدت، پایداری و اعتبار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نیازمند بهبود ظرفیت‌های ارزشیابی است.
- تشخیص هزینه‌های برنامه‌های اجرایی بودجه - به منظور درک بهتر هزینه‌های برنامه‌های اجرایی، حسابداری فعالیت‌های بودجه باید بر اساس

برآورد دقیق منابع مورد استفاده انجام شود. این امر گام مهمی به سوی بودجه‌ریزی بر مبنای نتیجه و افزایش شفافیت مالی می‌باشد. در حال حاضر چنین چیزی وجود ندارد.

- استقرار نظام گزارش‌گیری مناسب- تعداد کمی از دستگاه‌های اجرایی مجهز به نظام خودکار به هم پیوسته اطلاعات هزینه و اهداف برای گزارش‌گیری عملکرد می‌باشند.

(د) درس یا درس‌های حاصل از نظام

- لزوم استفاده از تجربه کشورهای دیگر در زمینه اجرای این نظام. در کاربرد این نظام در آمریکا از تجربیات کشورهای استرالیا، کانادا، نیوزیلند و انگلیس استفاده شده است.
- بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد باید هماهنگی با سایر برنامه‌های توسعه کشور به اجرا درآید.
- اجرای این نظام نیازمند ارتباط بیشتری بین منابع و نتایج است.

بخش پنجم

بررسی تطبیقی

نظام بودجه‌ریزی

۵-۱. مقدمه و خلاصه نتایج

در سال‌های اخیر مطالعات متعددی در خصوص تأثیر روش‌های بودجه‌ریزی بر عملکرد مالی دولت‌ها صورت گرفته است. نتایج این مطالعات نشان می‌دهد که همبستگی شایان توجهی بین عملکرد مالی دولت و فرآیند تهیه، تصویب، اجرا و نظارت بر بودجه وجود دارد. علاوه بر این تجربیات کشورهای پیشرفته صنعتی و همچنین کشورهای در حال توسعه نشان می‌دهد که اصلاحات بودجه‌ای در بهبود عملکرد مالی دولت‌ها تأثیر مهمی داشته است.

در بخش‌های قبلی زمینه‌های نظری نظام بودجه‌ریزی و همچنین سیر تحول نظام بودجه‌ریزی در کشور مورد بررسی قرار گرفت. بخش حاضر تلاشی است برای مقایسه نظام بودجه‌ریزی در شماری از کشورهای پیشرفته صنعتی و همچنین کشورهای در حال توسعه. بدین منظور نظام بودجه‌ریزی کشورهای مورد نظر در سه زمینه زیر مورد بررسی قرار گرفته است:

- فرآیند تهیه و تدوین بودجه
- محتوای بودجه
- فرآیند اجرا و نظارت بر بودجه

هدف از بررسی تطبیقی نظام بودجه‌ریزی این کشورها که شامل ۵ کشور پیشرفته و ۵ کشور در حال توسعه می‌گردد، آشنایی با ویژگی‌های ساختاری آنها و استفاده از تجربیات این کشورها برای اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور می‌باشد.

خلاصه نتایج بررسی نظام بودجه‌ریزی کشورهای مزبور به شرح زیر می‌باشد:

- دستگاه مسئول تهیه و تدوین بودجه در کشورهای مختلف متفاوت می‌باشد. در بعضی وزارت دارایی، در بعضی خزانه‌داری، در برخی دیگر سازمان مسئول برنامه‌ریزی و یا واحد اجرایی خاصی می‌باشد.
- تاریخ شروع فرآیند تهیه و تنظیم بودجه از ۸ تا ۱۸ ماه قبل از شروع سال مالی است.
- سال مالی غالب کشورهای مورد بررسی مطابق با سال تقویمی است، به استثنای کشور کانادا که از اول آوریل تا پایان ماه مارس می‌باشد.
- در اکثر کشورهای مورد بررسی مدارک متعددی همراه سند اصلی بودجه به مجلس داده می‌شود، ولی مصوبه نهایی معمولاً سقف هزینه‌ها بر حسب بخش‌ها یا دستگاه‌های اجرایی است.
- مدت بررسی بودجه در مجلس حداقل ۲ ماه است و در بعضی از کشورها تا ۵ الی ۶ ماه به طول می‌انجامد.
- بررسی بودجه در مجلس به صورت مرحله‌ای انجام می‌گیرد. بدین ترتیب که مجلس پس از بررسی مقدماتی با انجام تغییراتی لایحه را به دولت باز می‌گرداند و دولت پس از منظور کردن تغییرات مورد نظر مجلس مجدداً لایحه بودجه را به مجلس ارسال می‌کند.

- در تمامی کشورها یکی از مهمترین مراحل نظام بودجه‌ریزی مرحله نظارت و کنترل بودجه است. این نظارت به دو صورت نظارت داخلی و نظارت خارجی صورت می‌گیرد. نظارت داخلی توسط خود دستگاه‌های اجرایی انجام می‌شود و نظارت خارجی زیر نظر قوه مقننه به عمل می‌آید.

۵-۲. نظام بودجه‌ریزی کشور آمریکا

دفتر مدیریت و بودجه (*OMB*)^۱ مسئولیت اصلی تهیه بودجه در آمریکا را بر عهده دارد. سایر واحدهای مهمی که در این امر مشارکت دارند عبارتند از: شورای مشاورین اقتصادی، وزارت خزانه‌داری، دستگاه‌های اجرایی فدرال و کنگره. در میان این دستگاه‌ها، کمیته‌ها و دفتر بودجه کنگره نقش مهمتری بر عهده دارند.

دفتر مدیریت و بودجه مستقیماً به رییس جمهور گزارش می‌دهد و در تمامی مراحل تهیه و اجرا و تدوین سیاست‌ها و برنامه‌ها مشاوره‌های لازم را به رییس جمهور ارائه می‌کند. تعداد کارکنان *OMB* حدود ۵۵۰ نفر است که ۹۰ درصد آن را متخصصین تشکیل می‌دهد. این دفتر ارتباط نزدیکی با دستگاه‌های اجرایی دولتی دارد و در زمینه‌های اجرایی و فنی و تغییرات اساسی در تمامی مراحل بودجه به آنها راهنمایی می‌کند. همه دستگاه‌های اجرایی دفتر بودجه خاصی دارند که معمولاً در رده‌های بالای ساختار اداری این دستگاه‌ها جای گرفته‌اند.

۱. *Office of Management and Budget*

وزارت خزانهداری مسئول اجرای سیاست‌های مالیاتی و انجام برآوردهای درآمدی است. شورای مشاوران اقتصادی دارای ۳ عضو است که از طرف رییس جمهور منصوب می‌شوند و در زمینه تدوین سیاست‌های داخلی راهنمایی‌های لازم را ارائه می‌کنند. خزانده، شورای مشاوران اقتصادی و دفتر مدیریت و بودجه پیش‌بینی‌های کلی و سیاست‌های مالی را برای دستگاه‌های اجرایی تهیه می‌کنند. مجلسین سنا و نمایندگان هر یک دارای یک کمیته تخصیص و یک کمیته بودجه هستند. وظایفی که باید در قالب بودجه انجام گیرند به ۱۳ طبقه تقسیم شده‌اند و کمیته‌های بودجه مجلسین مسئول تهیه پیشنهاد مشترکی از سقف اعتباری ۱۳ وظیفه مذکور هستند. در هر یک از کمیته‌های تخصیص دو مجلس ۱۳ زیرکمیته در زمینه‌های مختلف مخارج دولت بررسی می‌کنند و نظر خود را نسبت به پیشنهاد دستگاه‌های اجرایی در هر مورد اعلام می‌دارند. مذاکراتی که در این کمیته‌ها انجام می‌گیرد بر اساس اطلاعات و اسناد مفصلی است که به "توجیه پیشنهادهای تخصیص"^۱ موسوم است. این اسناد و مدارک که شامل اهداف، عملیات و نتایج پیش‌بینی شده است توسط هر یک از دستگاه‌های اجرایی به کمیته‌های مذکور ارائه می‌گردد.

دفتر بودجه‌کنگره نیز در تمام مراحل بودجه کمک‌های فنی خود را در اختیار کمیته‌های مختلف قرار می‌دهد. البته این کمیته صرفاً در زمینه‌های فنی اظهارنظر می‌کند در مسائل سیاسی دخالتی نمی‌کند. این دفتر در هر سال دو گزارش اصلی تهیه می‌کند، در یک گزارش پیش‌بینی اقتصادی برای پنج سال آینده ارائه می‌گردد و

۱. *Justification of Appropriations*

گزارش دوم شقوق مختلفی را برای تأمین کسری بودجه پیشنهاد می‌کند. این گزارشات که در ماه فوریه ارائه و در ماه اوت تجدید نظر می‌شوند بر مبنای الگوی اقتصادسنجی و پیش‌بینی‌ها ارائه شده از سوی مؤسسات تحقیقاتی خصوصی هستند. دفتر مزبور همچنین آثار اقتصادی ناشی از سیاست‌های مورد نظر کنگره را برآورد و اعلام می‌کند.

الف) فرآیند تهیه و تدوین بودجه

تصویب بودجه در آمریکا فرآیندی پیچیده است. کنگره بودجه کل را تصویب نمی‌کند، بلکه سقف تخصیص اعتبارات را در یک مجموعه قوانین ۱۳ گانه به تصویب می‌رساند. هر یک از قوانین فوق در زیرکمیته‌های ۱۳ گانه کمیسیون‌های کنگره مورد بررسی قرار می‌گیرد. قانون پایه در تهیه و اجرای بودجه "قانون بودجه و حسابداری"^۱ است که از سال ۱۹۲۱ مورد عمل می‌باشد.

تهیه بودجه ۱۸ ماه قبل از سال مالی، که اول اکتبر است، آغاز می‌گردد. تقریباً نیمی از دوره مزبور صرف مذاکرات داخلی در دستگاه‌های اجرایی می‌گردد و بقیه مربوط به مذاکرات دستگاه‌های اجرایی و مجلسین است.

سیاست‌های کلی و خط مشی‌های بودجه از سوی رییس جمهور اعلام می‌گردد بر اساس این خط‌مشی‌ها دفتر مدیریت و بودجه در زمینه‌های الگوی مخارج، اولویت‌ها و سقف اعتبارات برنامه‌های مختلف با دستگاه‌های اجرایی به مذاکره می‌پردازد، در این مذاکرات از پیش‌بینی‌هایی که در گزینه‌های مختلف توسط شورای مشاوران اقتصادی و خزانه‌داری تهیه می‌شود، استفاده گردد.

^۱. Budget and Accounting Act

رئیس جمهور باید بودجه را قبل از اولین دوشنبه ماه فوریه هر سال به مجلس ارائه کند. رئیس جمهوری که دوره او در ژانویه بعد به اتمام می‌رسد موظف به ارائه بودجه برای سال مالی که در ماه اکتبر همان سال شروع می‌شود نیست. همچنین برای رئیس جمهوری که به تازگی شروع به کار کرده است ارائه بودجه برای همان سال عملی به نظر نمی‌رسد.

تخصیص اعتبارات در مورد برنامه‌های خاص انجام می‌گیرد. این تخصیص برای بعضی از برنامه‌ها یک‌ساله، در مورد برخی برای یک دوره خاص و برای بقیه به صورت مستمر می‌باشد. کنگره می‌تواند پیشنهادهای ارائه شده از سوی دستگاه‌های اجرایی را تغییر دهد، حذف کند و یا برنامه‌های جدید به آنها اضافه کند. کنگره ابتدا ارقام کلی را مورد بررسی قرار می‌دهد. کمیته‌های مجلسین سنا و نمایندگان براساس تخصیص‌های خود پیشنهادهایی مطرح می‌سازند کمیته‌های بودجه هر مجلس پیشنهادهای زیرکمیته‌های تخصصی را دریافت می‌دارند و بر اساس اطلاعات دریافتی پیشنهاد کلی را تهیه می‌نمایند.

بر اساس پیشنهادهای ارائه شده از سوی کمیته‌های بودجه، کمیته‌های تخصیص بودجه از طریق زیر کمیته‌های خود نسبت به توزیع اعتبارات اقدام می‌کنند.

مبنای کار زیر کمیته‌های تخصصی اسناد و مدارک و اطلاعات تفصیلی ارائه شده از سوی دستگاه‌های اجرایی است. این اسناد به همراه بودجه منتشر نمی‌شود و فقط نمایندگان مجلس و مسئولین دستگاه‌های اجرایی به آنها دسترسی دارند. در صورت بروز اختلاف بین کمیته‌های تخصیص مجلسین یک کمیسیون مشترک

تشکیل و تصمیم‌گیری می‌کند. کنگره مصوبات کمیته‌های تخصیص را به همین شکل تصویب نمی‌کند. مصوبه کنگره مشتمل بر مجموعه تخصیص ۱۳ گانه است. چنانچه بودجه در زمان مقرر به تصویب نرسد، به دستگاه‌های اجرایی اجازه داده می‌شود موقتاً بر اساس بودجه پیشنهادی ادامه کار دهند.

لایحه تخصیص بودجه ابتدا در مجلس نمایندگان مورد بررسی قرار می‌گیرد و پس از تصویب به مجلس سنا ارائه می‌شود به مصوبه نهایی کنگره قانون اتلاق نمی‌شود، بلکه به قطعنامه بودجه موسوم است. این قطعنامه شامل ارقام کلی، تفکیک آن به وظایف اصلی و خطمشی‌هایی در زمینه انعطاف بخشیدن به بودجه است. برآوردهای مندرج در بوجه مصوب تعهدات سال مزبور را نشان می‌دهد، ضمن اینکه در سند نهایی اطلاعاتی در خصوص سال مالی ماقبل و همچنین پیش‌بینی پنج‌سال آینده ارائه می‌گردد. از سال ۱۹۹۷ قانون جدیدی به تصویب رسیده است که به موجب آن به رییس جمهور حق "تو" یا حذف بعضی از ردیف‌های بودجه داده شده است. این قانون اخیراً به دلیل مغایرت با قانون اساسی از طرف دادگاه عالی آمریکا مورد سؤال قرار گرفته است.

ب) محتوای بودجه

به لایحه بودجه سالانه که به کنگره ارائه می‌شود اسناد متعددی ضمیمه می‌گردد. یکی از این اسناد که از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، گزارش توجیهی بودجه پیشنهادی است. در این گزارش به فروض اساسی مبنای تصمیم‌گیری‌های بودجه و پیش‌بینی سال‌های آینده اشاره می‌شود در یکی از بخش‌های این گزارش درآمدها، هزینه‌ها و کسری بودجه در گزینه‌های مختلف مورد بررسی قرار می‌گیرد.

در سال‌های اخیر یکی از اسناد پیوست بودجه، ترازنامه کلی دولت است. در این ترازنامه به ارزش خالص^۱ دولت اشاره می‌شود. البته برآوردهای ارائه شده در این ترازنامه بر فروض محکمی استوار نیست و به همین دلیل ترازنامه مزبور صرفاً به عنوان یک تمرین تلقی می‌شود.

بودجه آمریکا از طبقه‌بندی پیشنهادی صندوق بین‌المللی پول پیروی نمی‌کند و در آن تفکیکی بین هزینه‌های مربوط به برنامه‌های صادراتی و هزینه‌های انتقالی به دولت‌های محلی و گزارش مفصلی از بدهی‌های بخش عمومی است.

ج) نظام نظارت و کنترل بودجه

در آمریکا کنترل داخلی بودجه از کنترل خارجی آن تفکیک شده است. در زمینه کنترل خارجی مدیران هر یک از برنامه‌ها موظف هستند از شاخص‌هایی برای تنظیم پیشرفت برنامه‌ها استفاده کنند و گزارش‌هایی مشتمل بر مقایسه عملکرد برنامه‌ها با برآوردهای اولیه تهیه و ارائه نمایند. دفتر حسابداری کل^۲ (GAO) مسئول حسابرسی صورت‌حساب‌های تهیه شده توسط دستگاه‌های اجرایی دولتی است. دفتر حسابداری کل نظارت‌های خاص نیز در مورد دستگاه‌های اجرایی یا بعضی از برنامه‌ها به عمل می‌آورد. این گزارشات از طریق رسانه‌های عمومی به اطلاع مردم می‌رسد. همچنین در بعضی از موارد از مسئولین دفتر مزبور برای ادای توضیحات به کمیته‌های کنگره دعوت می‌شود.

۱. Net Worth

۲. General Accounting Office

از سال ۱۹۷۸ مسئولیت اساسی کنترل داخلی بودجه با دفتر بازرسی کل^۱ است، که به‌وسیله کنگره ایجاد شده است. این دفتر مسئول انجام رسیدگی و بازرسی‌های مختلف برای تشخیص و جلوگیری از سوء استفاده و فساد احتمالی در جریان اجرای بودجه، از طریق نمایندگانی که در تمامی دستگاه‌های اجرایی دارد، می‌باشد. اعضای دفتر بازرسی کل به پیشنهاد رییس جمهور و تصویب مجلس سنا تعیین می‌شوند و انتخاب آنها صرفاً بر اساس ضوابط حرفه‌ای و تخصصی صورت می‌گیرد، سایر کارکنان توسط بازرسان دفتر انتخاب می‌شوند. در دستگاه‌های اجرایی کوچکتر، بازرسان کل به پیشنهاد بالاترین مقام مسئول دستگاه منصوب می‌شود و نیاز به تصویب مجلس سنا نیست. بازرسان کل به تمامی اسناد دستگاه‌های اجرایی دسترسی دارند و سؤالات آنها ظرف مدت ۷ روز باید از طرف دستگاه اجرایی ذی‌ربط پاسخ داده شود. پس از دریافت پاسخ گزارش به کنگره ارائه می‌گردد.

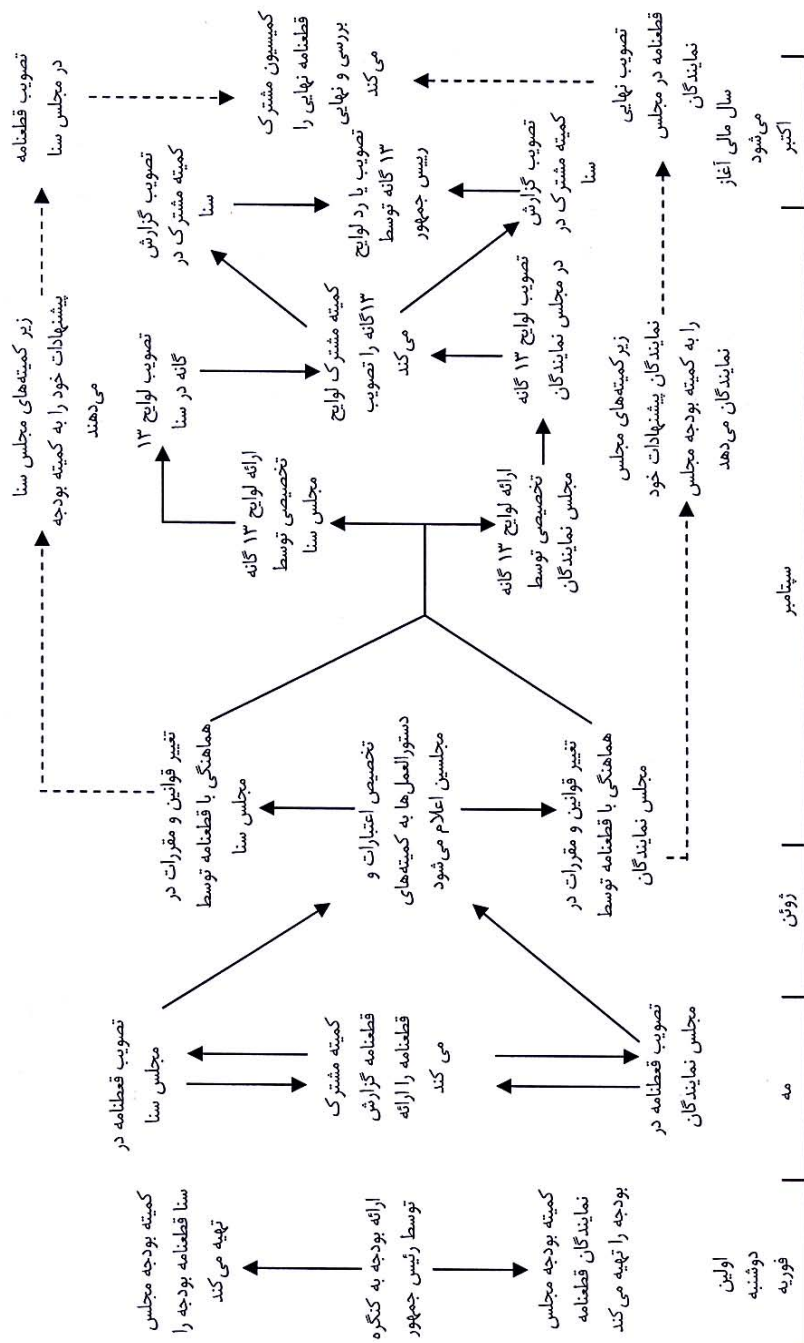
یکی از دلایل تشکیل دفتر بازرسی کل ایجاد وحدت بین وظایف ذی‌حسابی و بازرسی در دستگاه‌های اجرایی است. علاوه بر این وجود این دفتر باعث می‌شود وظیفه کنترل بودجه تحت تأثیر فشارهای سیاسی قرار نگیرد. بازرسان کل وظیفه بازرسی و ذی‌حسابی را انجام می‌دهند، بین برنامه‌ها و عملیات هماهنگی ایجاد می‌کنند، قوانین و مقررات را مورد بررسی قرار می‌دهند، پیشنهادهای اصلاحی را ارائه می‌نمایند و نظرات خود را در خصوص اثرات احتمالی قوانین و مقررات بر صرفه‌جویی و کارایی دستگاه‌های اجرایی اعلام می‌کنند. بازرسان کل همچنین موظف به ایجاد هماهنگی بیشترین دستگاه‌های اجرایی و ترغیب دستگاه‌ها به قبول ضوابط سه‌گانه "صرفه‌جویی، کارایی و سودمند"^۲ هستند.

۱. Office of Inspectors General

۲. Three E's indicators (Economy, Efficiency, Effectiveness)

جدول ۵-۱. فرآیند تهیه و تدوین بودجه در آمریکا

فعالیت‌های اصلی	تاریخ	تعداد ماه قبل از شروع سال مالی
<i>OMB</i> خط‌مشی‌های بودجه و برنامه‌ریزی را به دستگاه‌ها اعلام می‌کند	آوریل	-۱۸
<i>OMB</i> و دستگاه‌ها برآوردهای مقدماتی بودجه را مورد بررسی قرار می‌دهند	تابستان	-۱۴ و -۱۶
شاخه اجرایی <i>OMB</i> بودجه را به رییس جمهور ارائه می‌کند	سپتامبر تا دسامبر	-۱۰ و -۱۳
بودجه از طرف رییس جمهور به کنگره داده می‌شود	قبل از اولین دوشنبه فوریه	-۸
دفتر بودجه کنگره تجزیه و تحلیل بودجه رییس جمهور را به کمیته‌های مجلسین می‌دهد	فوریه	-۸
هر کمیته مجلس نمایندگان و مجلس سنا نقطه نظرات و برآوردهای بودجه‌ای خود را ارائه می‌دهند	طی شش هفته از ارائه بودجه	-۷ و -۸
کمیته بودجه مجلس سنا گزارش قطعنامه مشترک بودجه را ارائه می‌دهد	اول آوریل	-۶
کنگره بررسی خود درخصوص گزارش قطعنامه مشترک بودجه را نهایی می‌کند	۱۵ آوریل	-۶
لوائح تخصیص سالانه در مجلسین مورد بررسی قرار می‌گیرد	۱۵ ماه	-۵
کمیته‌های تخصیص مجلسین بررسی خود در زمینه لایحه تخصیص را نهایی می‌کنند	۱۰ ژوئن	-۴
کنگره بررسی لایحه تخصیص را نهایی می‌کند	۱۵ ژوئن	-۴
لایحه تخصیص بودجه و برآوردهای سالانه اعلام می‌گردد	۱۵ ژوئیه	-۳
سال مالی شروع می‌شود	اول اکتبر	سال مالی <i>t</i>
قطعنامه‌ها در کمیسیون‌های کنگره نهایی می‌شود. رییس جمهور قطعنامه را تصویب یا رد می‌کند	اکتبر	



نمودار ۱-۵. فرآیند تهیه و تنظیم بودجه در آمریکا

۵-۳. نظام بودجه‌ریزی کشور کانادا

نهادهایی که در فعالیتهای تهیه بودجه کشور کانادا مشارکت دارند عبارتند از: کابینه؛ هیئت خزانه‌داری، وزارت دارایی و دستگاه‌های اجرایی. بودجه یک فرآیند مستمر است که اطلاعات و بازخورد خوبی بین نهادهای فعال در تهیه آن جریان پیدا می‌کند.

کابینه استراتژی بودجه را بررسی می‌کند، اولویت‌ها و هدف‌ها را تعیین می‌کند و براساس پیشنهادهای وزیر دارایی و هیئت خزانه‌داری اتخاذ تصمیم می‌نماید. کابینه دارای کمیته‌هایی است که در این کمیته‌ها سیاست‌های مربوط به طراحی و اجرای برنامه‌های جدید و تخصیص منابع به مصارف مختلف تدوین می‌شود. دو کمیته اصلی در این زمینه عبارتند از: "کمیته امور اجرایی" و "کمیته امور اقتصادی".

اسناد اصلی بودجه توسط وزارت دارایی تهیه می‌شود، همچنین این وزارتخانه مسئول پیشنهاد سیاست‌های کلان اقتصادی مربوط به بودجه می‌باشد. عمده‌ترین سیاست‌هایی که معمولاً در این زمینه از طرف وزارت دارایی پیشنهاد می‌شود در خصوص سطوح درآمد و هزینه، مخارج دستوری، و بدهی‌ها است. هیئت خزانه‌داری را وزیر دارایی و چهار نفر از وزیران (به انتخاب نخست وزیر) تشکیل می‌دهند. این هیئت‌ها مسئولیت توزیع و تنظیم مخارج را بر عهده دارد. اجرای واقعی بودجه توسط وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی از طریق درخواست تخصیص و پیشنهاد نحوه استفاده از منابع انجام می‌گیرد. وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی همچنین موظفند درخصوص کارآیی و سودمندی مجموعه فعالیتهای تحت مسئولیت خود گزارش دهند. شورای خاصی^۱ نیز وجود دارد که این شورا راهنمایی‌هایی در سطح بالا به کابینه می‌کند، پیشنهادها را بررسی می‌نماید، بررسی‌های مربوط به بودجه را به عمل می‌آورد

۱. Privy Council

و به هماهنگی بین دفاتر مختلف دولتی به ویژه در نظام مدیریت هزینه‌ها کمک می‌کند.

مجلس بودجه را تصویب می‌کند و از طریق دفتر ذی‌حسابی کل برای اجرای آن نظارت دارد.

نمایندگان مجلس توسط گروه‌های فنی و متخصص حمایت می‌شوند. البته ذکر این نکته ضروری است که در نظام بودجه‌ریزی کانادا به دلیل نظام پارلمانی دولت، اختلاف بین قوه مجریه و مقننه در سطح محدودی وجود دارد. در مجلس کمیته‌های تخصصی متعددی وجود دارد و براساس قانون سال ۱۹۹۴ قوه مقننه مشارکت بیشتری در امر تهیه بودجه دارد.

الف) فرآیند بودجه‌ریزی

سال مالی کشور کانادا از اول آوریل تا ۳۱ مارس است. فرآیند کل بودجه‌ریزی که ۱۸ ماه طول می‌کشد از ماه اکتبر آغاز می‌گردد. اولین گام به روز کردن سطوح هزینه وزارتخانه‌ها و سایر دستگاه‌ها برای سه سال آینده (شامل سال بودجه و دو سال بعد) است. در مرحله بعد دستگاه‌های اجرایی براساس خط‌مشی‌های کلی اعلام شده از سوی هیئت خزانه‌داری و وزارت دارایی، برآوردهای تفصیلی سال بودجه را تهیه می‌کنند. تا ماه فوریه و مارس، پس از یک بررسی کلی، تصویری از مسائل اساسی و نیازهای مالی هر برنامه به‌دست می‌آید. از ماه مارس تا ماه ژوئن برنامه‌های سه سالانه خود را ارائه می‌نمایند.

از ژوئن تا سپتامبر کمیته‌های کابینه بودجه را بررسی و در زمینه سطوح تأمین مالی و اولویت‌های تخصیص توافقی مقدماتی صورت می‌گیرد. در ماه اکتبر نتایج کار

کمیته‌ها اعلام می‌گردد و کمی بعد بحث لایحه بودجه در کمیته مالیه مجلس عوام آغاز می‌شود. این کمیته جلسات مشورتی با بخش‌های مختلف برگزار می‌کند که بعضی از آنها ممکن است در استان‌ها و مناطق صورت گیرد.

در ماه‌های دسامبر و ژانویه، براساس مذاکرات انجام گرفته در مجلس و نظرات اعلام شده از سوی بخش خصوصی و عامه مردم، بودجه دوباره در کابینه مورد بررسی قرار می‌گیرد و در ماه‌های ژانویه و فوریه کابینه تصمیم نهایی خود را اتخاذ می‌کند. در ماه فوریه بودجه نهایی از طرف وزیر دارایی به مجلس عوام ارائه می‌شود و نطق بودجه توسط وزیر مزبور ایراد می‌گردد. در مجلس عوام پس از بحث کلیات بودجه، طی ۲ تا ۳ ماه تخصیص اعتبارات بودجه مورد به مورد بررسی می‌شود و بودجه موقتی به تصویب می‌رسد. در ماه نوامبر مجلس وجوه تخصیص اعتبارات تکمیلی را مورد بررسی قرار می‌دهد.

وزرا در تخصیص مجدد وجوه در سطح وزارتخانه خود را از اختیارات وسیعی برخوردار هستند. مقررات ناظر بر انتقال وجوه از یک سال به سال بعد نیز اخیراً تغییر کرده است و مدیران برنامه‌ها می‌توانند تا ۵ درصد از بودجه برنامه‌های خود را به سال بعد منتقل نمایند. روش تقویم حساب‌ها فعلاً به صورت نقدی است لکن قرار است به تدریج از روش تعهدی استفاده شود.

در کشور کانادا دولت‌های ایالتی براساس قانون اختیار قانون‌گذاری در محدوده جغرافیایی خود در زمینه‌های مالکیت، حقوق فردی، نهادهای عمومی، آموزش، مدیریت فروش زمین‌های عمومی و دادگستری را دارند. هزینه‌های اداری فعالیت‌های ایالتی از طریق وضع مالیات‌های مستقیم تأمین می‌گردد. دولت فدرال مجاز است در صورت لزوم بخشی از هزینه‌های ایالت‌ها را تأمین می‌کند. مسئولیت و اختیارات حکومت‌های محلی تحت نظر و توسط ایالت‌ها تعیین می‌گردد.

به طور کلی نظام فدرالسیم کانادا بسیاری از خصوصیات مطلوب یک نظام فدرال را دارد. مسئولیت‌های مربوط به پرداخت‌ها و افزایش درآمدها به نحو مطلوبی مشخص شده است.

مهمترین ویژگی این نظام قابلیت انعطاف آن است. دولت مرکزی طی سال‌های گذشته خود را با تغییرات اقتصادی، اجتماعی هماهنگ ساخته است. دو وجه مهم نظام بودجه‌ریزی کانادا "ماهیت غیرمتمرکز" و "روش بازتوزیعی قوی" آن است. کمک‌های مالی درون دولتی موجب ایجاد تعادل در توان پرداخت برای خدمات دولتی شده است. اخیراً دولت کانادا تصمیم به کاهش نقش دولت فدرال گرفته است، که این تصمیم ممکن است برای ایالت‌هایی که با مشکلات مالی روبه‌رو هستند مسائل جدیدی را ایجاد کند.

ب) محتوای بودجه

در فرآیند بودجه‌ریزی کشور کانادا اسناد و مدارک متعددی تهیه می‌شود شامل: برنامه مالی، برنامه استراتژیک، برنامه عملیات چند ساله، بودجه سالانه و برنامه عملیاتی سالانه.

برنامه مالی یک دوره پنج‌ساله را پوشش می‌دهد و شامل تجزیه و تحلیل وضعیت کلی اقتصاد کشور، پیش‌بینی‌های درآمد و هزینه و نیازهای استقرایی است. در برنامه استراتژیک خط‌مشی‌های مختلف به منظور رسیدن به هدف‌های مورد نظر منعکس می‌شود. برنامه عملیاتی چندساله (۳ سالانه) به هدف‌های میان‌مدت دستگاه‌های اجرایی اشاره می‌نماید و به تفصیل ارتباط بین این اهداف و سیاست‌ها و استراتژی‌ها را مشخص کرده و به محتوای تفصیلی فعالیت‌ها و برنامه‌ها می‌پردازد. در این سند همچنین به نتایج مورد انتظار هر برنامه اشاره می‌شود و پیش‌بینی‌هایی در هر مورد ارائه می‌گردد.

طبقه‌بندی برحسب مواد هزینه، شامل حقوق و دستمزد، خرید کالا و خدمات و هزینه‌های سرمایه‌ای می‌گردد. در گذشته هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای به طور جداگانه و برای هر وزارتخانه تصویب می‌شد. در سال‌های اخیر هزینه‌های مزبور همراه یکدیگر تصویب می‌شود و مدیران برنامه‌ها دسترسی ساده‌تری به وجوه اختصاص یافته به آنها دارند.

مجوزهای خرج در سندی ارائه می‌شود که مشتمل بر ۳ قسمت است. در قسمت اول تصویری کلی از برنامه مخارج ارائه می‌شود. زمینه‌های هزینه‌های اصلی مشخص شده و توضیح مختصری از تفاوت بین ارقام بودجه با ارقام مشابه سال قبل ارائه می‌گردد. در قسمت دوم به هدف‌های هر وزارتخانه و برنامه‌های ذی‌ربط اشاره می‌شود. قسمت سوم مشتمل بر ضمایم متعددی است که هر ضمیمه مربوط به یک گروه از برنامه‌ها می‌گردد. فهرست تفصیلی وجوه انتقالی نیز در این قسمت ارائه می‌شود.

ج) کنترل و نظارت بر بودجه

مسئولیت کنترل خارجی بودجه با ذیحساب کل است که از طریق ذیحسابانی که در هر وزارتخانه و دستگاه اجرایی دارد این وظیفه را انجام می‌دهد. ذیحسابان کنترل بودجه دستگاه‌های ذی‌ربط را براساس سه ضابطه "صرفه‌جویی، کارایی و اثربخشی" و همچنین اصل "ارزش برای پول"^۱ به عمل می‌آورند. در قالب روش مذکور دو نوع گزارش تهیه می‌شود. یک گزارش مربوط به دستگاه‌های اجرایی یا برنامه‌های خاص است و دیگری به تجربیات برنامه‌های خاص می‌پردازد و مسائل مشترک آنها را ارزیابی می‌نماید. همه ساله ذیحساب کل گروه‌هایی را در زمینه‌های مسائل مربوط به

۱. Value for Money (VFM)

اداره بخش عمومی تشکیل می‌دهد. هر گروه مسائل قابل بررسی مربوطه را تعیین می‌کند و مسائل مزبور را اولویت‌بندی کرده، منابع مورد نیاز تخصیص یافته را مشخص و برنامه‌های حسابرسی را تدوین می‌کند. کمیته حساب‌های عمومی مجلس نیز می‌تواند موضوعاتی را بررسی و پیشنهاد کند. دفتر ذیحساب کل به طور متوسط ۱۵ گزارش حسابرسی در طی سال تهیه و در ماه مه سال بعد از سال مالی در اختیار قوه قانونگذاری می‌گذارد. در این گزارش‌ها ضمن بررسی مشکلات و نارسایی‌ها پیشنهادهایی برای رفع آنها مطرح می‌گردد.

در زمینه کنترل داخلی، هر وزارتخانه موظف به تشکیل یک دفتر ذیحسابی برای ارزیابی مستمر عملیات مالی و کمک به مدیران برای اجرای ضوابط سه گانه صرفه‌جویی، کارایی و اثربخشی است. دفاتر مزبور همچنین گزارش‌هایی را در زمینه درجه قابل اعتماد بودن اطلاعات مورد استفاده در اختیار مدیران قرار می‌دهند. دفاتر ذیحسابی در ارتباط مستقیم با معاونین وزارتخانه‌ها هستند.

در کشور کانادا ارزیابی بودجه از طریق حسابرس کل که تحت نظر هیئت خزانه‌داری فعالیت می‌کند، و ذیحساب کل که زیر نظر قوه مقننه است انجام می‌گیرد. ارزیابی‌ها توسط دفاتر مخصوص در هر وزارتخانه انجام می‌شود و بخشی از وظایف مدیریتی وزارتخانه‌ها محسوب می‌گردد.

ارزیابی برنامه‌ها بخشی از نظام اصلی ارزیابی است. این نظام براساس پنج واحد مرتبط با یکدیگر شکل گرفته است. این پنج واحد عبارتند از: دفتر مرکزی در هیئت خزانه‌داری، دفاتر بخشی در وزارتخانه‌ها، واحدهای ارزیابی در وزارتخانه‌ها، کمیته‌های سیاسی در کابینه و ذیحساب کل.

جدول ۵-۲. فرآیند تهیه و تنظیم بودجه در کشور کانادا

فعالیت‌های اصلی	تاریخ	تعداد ماه‌های قبل از شروع سال مالی
کمیته برنامه‌ریزی و اولویت‌گذاری کابینه برنامه مالی را تهیه می‌کند	ژانویه	-۱۵
وزارتخانه‌ها برنامه‌های استراتژیک و عملیاتی را تهیه می‌کنند	فوریه - مارس	-۱۴
هیئت خزانه‌داری برنامه‌های وزارتخانه‌ها را بررسی می‌کند	آوریل	-۱۲
برنامه‌های استراتژیک توسط کمیته سیاست‌گذاری کابینه بررسی می‌شود	مه	-۱۱
هیئت خزانه‌داری برنامه‌های عملیاتی را تصویب می‌کند و به وزارتخانه‌ها ابلاغ می‌نماید	ژوئن	-۱۰
کمیته برنامه‌ریزی و اولویت‌گذاری کابینه در برنامه مالی تغییرات لازم را می‌دهد	ژوئیه	-۹
وزارتخانه‌ها در چارچوب برنامه‌های مالی و عملیاتی برآوردهای اصلی را انجام می‌دهند	اوت - سپتامبر	-۸
هیئت خزانه‌داری برآوردهای اصلی را بررسی می‌کند و گزارش عملکرد را به مجلس ارسال می‌دارد	اکتبر - نوامبر	-۶
کمیته بررسی هزینه‌ها (ERC) و کمیته برنامه‌ریزی و اولویت‌گذاری هزینه‌های مصوب هیئت خزانه‌داری را مورد بررسی قرار می‌دهند	دسامبر	-۴
برآوردها به مجلس عوامل ارائه می‌گردد و در اختیار کمیته‌های ذی‌ربط قرار می‌گیرد. وزیر دارایی سند کامل بودجه را تقدیم مجلس عوام می‌کند.	فوریه	-۲
سال مالی آغاز می‌گردد	اول آوریل	سال t
لایحه تخصیص اعتبارات در مجلس مورد بررسی و تصویب قرار می‌گیرد.	آوریل و ژوئن	

۴-۵. نظام بودجه‌ریزی کشور انگلیس

بودجه توسط خزانه‌داری تهیه می‌شود. به‌طور همزمان با تهیه بودجه، پیش‌بینی‌های اقتصادی، بررسی مخارج برنامه‌ها و تجزیه و تحلیل تغییرات لازم در مالیات‌ها انجام می‌گیرد.

سال مالی از اول آوریل تا ۳۱ مارس است. هر سال دولت برنامه‌های مخارج را برای دو سال آینده بررسی می‌کند و برای سال سوم برنامه‌هایی تدوین می‌نماید. برنامه‌های مالی دو هدف کلی را دنبال می‌کنند: کاهش نسبت هزینه‌های عمومی به درآمد ملی و استفاده بهتر از منابع. بحث بودجه دو مرتبه در سال صورت می‌گیرد. مرتبه اول در ماه مارس، هنگام تغییر درآمدهای مالیاتی و مرتبه دوم در ماه نوامبر که بخش‌های هزینه‌ای مطرح می‌گردد.

مباحث بودجه در چارچوب استراتژی مالی میان‌مدت انجام می‌گیرد که به‌عنوان یکی از اسناد به همراه بودجه به مجلس ارائه می‌گردد. این برنامه، با هدف اصلی حفظ ثبات قیمت‌ها، هدف‌های کمی و خط‌مشی‌های کلان اقتصادی را تعیین می‌کند. به منظور حذف نوسانات دوره‌ای هزینه‌ها ابزاری موسوم به "سرجمع کنترلی"^۱ پیش‌بینی شده است. مبلغ این ضابطه که هزینه‌های مربوط به تأمین اجتماعی و بهره وام‌های عمومی را در بر نمی‌گیرد حدود هشتاد الی هشتاد و پنج درصد کل هزینه‌ها می‌باشد. از سرجمع مزبور برای انجام پیش‌بینی‌ها استفاده می‌شود و هر سال مورد تجدیدنظر قرار می‌گیرد.

در ارائه برآوردهای بودجه تلاش می‌شود حداکثر هماهنگی ممکن با حساب‌های ملی برقرار شود. پیش‌بینی‌های سه ساله نیز با دقت زیاد انجام گیرد و هر برآوردی باید

۱. Control Total

با توجیه کافی انجام گیرد. پیش‌بینی‌ها همگی به صورت نقدی هستند و تعدیلی به واسطه تغییر قیمت‌ها در آنها صورت نمی‌گیرد.

الف) فرآیند تهیه و تدوین بودجه

فرآیند تهیه بودجه تقریباً ۱۲ ماه قبل از شروع سال مالی آغاز می‌گردد. در ماه مارس خزانه از دستگاه‌های اجرایی می‌خواهد تا پیشنهادهای بودجه‌ای خود را ارائه دهند و زمینه‌هایی را که در سال مالی و دو سال بعد از آن ممکن است برای آنها مشکل ایجاد کند مشخص سازند. در بعضی موارد ممکن است از دستگاه‌ها خواسته شود پیشنهادهای خود را در گزینه‌های مختلف ارائه نمایند.

دستگاه‌های اجرایی پیشنهادهای خود را در ماه مه ارائه می‌کنند. براساس این پیشنهادهای و پیش‌بینی‌های بهنگام شده کلان اقتصادی، خزانه بودجه کلی را برآورد و تنگناهای اساسی را مشخص می‌سازد. متعاقباً خزانه سندی حاوی "سرجمع کنترلی، و اولویت‌های اساسی برای بحث بودجه در کابینه را تهیه می‌نماید. در ماه ژوئن کابینه تشکیل جلسه می‌دهد و در این جلسه خط مشی‌های کلی و توزیع اعتبارات به تصویب رسیده و به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ می‌گردد.

تا ماه ژوئیه دولت از اعتبار قابل مصرف طی سه سال آینده آگاه می‌شود و طی این ماه پیش‌بینی‌های تابستانی منتشر می‌گردد. خزانه استراتژی مالیاتی را مشخص می‌کند و شقوق مختلف هزینه‌ای را با دستگاه‌های اجرایی بررسی می‌کند. پس از مدت کوتاهی کمیته اقتصادی هزینه داخلی (EXD) که زیرگروهی از کابینه است مشارکت خود را در فرآیند تهیه بودجه شروع می‌کند. ریاست این کمیته با وزیر خزانه‌داری است و اعضای آن را دبیر کل خزانه (که با درجه‌ای معادل وزیر در کابینه عضویت دارد) و گروهی از وزیران که هر سال تغییر می‌کند، تشکیل می‌دهد.

طی ماه‌های سپتامبر و اکتبر، کمیته فوق، با همکاری عده‌ای از متخصصین جلسات مشترکی را با وزرای کابینه درخصوص پیشنهادهای و پروژه‌های منظور شده در بودجه هر وزارتخانه برگزار می‌نماید. به عنوان بخشی از مباحث فوق مجموعه‌های هزینه‌ای تحت عنوان "آرا" تهیه می‌شود که بخش مهمی از بودجه کل را تشکیل می‌دهد. در ماه نوامبر کمیته پیش بینی سه ساله از مجموعه‌های هزینه‌ای فوق‌الذکر تهیه و به کابینه ارائه می‌نماید. در این مقطع بودجه تقریباً آماده ارسال به پارلمان است. طی نیمه دوم نوامبر بودجه و ضمایم آن تقدیم پارلمان می‌شود و در مدت پنج ماه در پارلمان مورد بررسی قرار می‌گیرد.

پارلمان می‌تواند بودجه را تصویب یا رد کند. برای مثال بودجه سال ۱۹۹۵ در شکل اولیه در پارلمان به تصویر نرسید، لکن سه روز بعد براساس پیشنهادهای جدید دولت تصویب شد. مباحث پارلمان روال خاصی ندارد و هر ساله ممکن است تغییر کند. بودجه معمولاً ابتدا در کمیته بودجه بررسی می‌شود. این کمیته ممکن است از وزرا بخواهد که برای ادای توضیحات یا ارائه پیشنهادهای مستقل در جلسات کمیته حضور یابند. سپس بودجه به صحن جلسه علنی مجلس عوام می‌رود و در آنجا مورد بررسی قرار می‌گیرد. پس از تصویب بودجه در مجلس عوام، مجلس لردها بررسی بودجه را آغاز می‌کند. مجلس اخیر نمی‌تواند تغییری در بودجه ایجاد کند. مقرراتی که در این زمینه وجود دارد این است که بودجه مصوب عوام به خودی خود ظرف مدت سی روز به قانون تبدیل می‌شود، صرف نظر از اینکه مجلس لردها آن را به تصویب برساند.

در ماه ژانویه هر دستگاه اجرایی براساس مصوبات پارلمان بودجه تفصیلی خود را آماده می‌سازد و متعاقباً پارلمان دوره دوم بررسی قانون مالی را آغاز می‌کند. در ماه

فوریه هر دستگاه اجرایی برنامه سه ساله دستگاه‌هایی اجرایی را گزارش می‌نماید. خزانه نیز سقف وجوه نقدی برای سال بعد را به پارلمان اعلام می‌دارد. پس از خاتمه بحث در خصوص قانون مالی، مرحله سوم بررسی بودجه در صحن عمومی مجلس عوام آغاز و نتیجه به مجلس لردها می‌رود و در نهایت تا ماه ژانویه بودجه مصوب به امضای ملکه می‌رسد.

ب) محتوای بودجه

ضمائمی که به همراه بودجه سالانه به مجلس ارائه می‌شود شامل متن سخنرانی وزیر خزانه‌داری و صورت‌حساب‌های مالی می‌گردد. در این اسناد به همراه پیش‌بینی‌های بهنگام شده، گزارش ارزیابی وضعیت اقتصادی و ابزارهای مالیاتی پیشنهادی در پارلمان مورد بررسی قرار می‌گیرد.

در ماه‌های ژوئیه و نوامبر هر سال خزانه پیش‌بینی‌های اقتصادی خود را به پارلمان ارائه می‌نماید. به منظور تنظیم وضعیت اقتصادی و فرآیند اجرای بودجه، خزانه به طور مستمر اطلاعات فوق را براساس الگویی که به "الگوی خزانه" مرسوم است بهنگام می‌سازد. علاوه بر این مشورت‌های مستمری نیز با گروهی متخصص برای اظهارنظر در خصوص عملکردها و ارائه پیش‌بینی‌های مستقل، انجام می‌گیرد. این گروه نتایج کار خود را در ماه نوامبر منتشر می‌کند که همزمان با تقدیم لایحه بودجه به پارلمان می‌باشد. اطلاعات مندرج در گزارش گروه به خزانه‌دار، قوه مقننه و کل جامعه در شکل‌دادن به انتظارات کمک می‌نماید.

ج) کنترل و ارزیابی بودجه

در سال‌های اخیر خزانه و دفتر حسابرسی ملی درخصوص توسعه شاخص‌های عملکرد تأکید زیادی کرده‌اند. رقابت برای جذب منابع نیز یکی از انگیزه‌های توسعه این شاخص‌ها بوده است. از وزرا خواسته می‌شود میزان استفاده از منابع آینده را تعیین و آثار و نتایج حاصل از آن را برآورد نمایند. در بعضی موارد هدف‌های تعیین شده فقط برای استفاده داخلی است ولی غالباً این هدف‌ها در اسناد بودجه که به خزانه ارائه می‌شود ذکر می‌گردد. هر دستگاه اجرایی واحدی برای پیگیری کارایی داخلی دارد. شاخص‌های عملکرد می‌توانند شامل داده‌ها، ستانده‌ها و یا نتایج باشد. اگرچه روند فعلی حرکت از بودجه‌ریزی بر مبنای داده‌ها به سوی بودجه بر مبنای محصول و ستانده و در نهایت بودجه‌ریزی بر مبنای نتایج است، شاخص‌های عملکرد فقط می‌توانند از اطلاعات موجود استفاده کنند. بنابراین شاخص‌های مختلف با ماهیت‌های متفاوت وجود دارد.

هر دستگاه اجرایی یک رئیس حسابداری دارد که از طرف مقامات مسئول دستگاه منصوب می‌شود. رئیس حسابداری مسئولیت‌های متعددی در زمینه تقویم دادوستدها و اطمینان از استفاده صحیح از منابع برعهده دارد. رئیس حسابداری هرگونه تخلف و انحراف در زمینه استفاده صحیح از منابع را به وزیر گزارش می‌نماید.

رئیس حسابداری موظف است نظام حسابرسی دستگاه را مطابق مقررات خزانه برقرار کند. چنانچه رئیس حسابداری در زمینه نحوه استفاده از منابع با وزیر اختلاف نظر داشته باشد، مراتب را به وی تذکر می‌دهد و در صورت ادامه وضعیت، مورد اختلاف را به حسابرس کل اعلام می‌دارد. رؤسای حسابداری دستگاه‌های اجرایی از

طریق مبادله اطلاعات با یکدیگر ارتباط دارند، لکن هماهنگی کل امور حسابداری و کنترل داخلی حساب‌های دستگاه‌های اجرایی با وزیر خزانهداری است.

در زمینه کنترل خارجی، دفتر حسابرسی ملی (NAO) مسئول حسابرسی خارجی دستگاه‌های اجرایی است. این دفتر از سال ۱۹۹۳ فعالیت‌های خود را آغاز کرده و بازوی نظارتی قوه مقننه به شمار می‌رود. مسئولیت NAO با حسابرس و ذیحساب کل است که با پیشنهاد نخست وزیر و رئیس کمیته حساب‌های عمومی مجلس عوام از سوی ملکه منصوب می‌گردد. دوره زمانی حسابرس و ذیحساب کل نامحدود است و فقط از طریق حکم ملکه می‌تواند تعویض شود. برای حفظ استقلال مسئول NAO حقوق او از محل حساب مخصوصی که در اختیار دولت نیست پرداخت می‌گردد. NAO دارای ۷۵۰ نفر کارمند است که ۴۵۰ نفر از آنها حسابدار خبره هستند. این دفتر تمامی حساب‌های دولتی را مورد بررسی قرار می‌دهد و همچنین مسئولیت حسابرسی دستگاه‌های غیردولتی که بخش مهمی از درآمد آنها از محل منابع عمومی است نیز با NAO است. دامنه وظایف NAO در زمینه مشکلات استفاده از ضوابط سه گانه: صرفه‌جویی، کارایی و اثربخشی است و این دفتر نمی‌تواند در سایر تصمیم‌گیری‌های دستگاه‌های اجرایی دخالت کند.

گزارش تهیه شده توسط NAO تحویل کمیته حساب‌های عمومی مجلس عوام می‌شود، که هفتاد درصد آنها در جلسات علنی با حضور خزانهدار و حسابرس و ذیحساب کل و بالاترین مقام مسئول دستگاه اجرایی ذی‌ربط مورد بررسی قرار می‌گیرد. معمولاً درصد بالایی از پیشنهادها کمیته حساب‌های عمومی که در این جلسات مطرح می‌گردد مورد عمل قرار گیرد.

جدول ۵-۳. فرآیند تهیه و تنظیم بودجه در کشور انگلیس

تعداد ماه‌های قبل از شروع سال مالی	تاریخ	فعالیت‌های اصلی
-۱۲	آوریل	دستگاه‌های اجرایی صورتحساب‌ها و وضعیت مالی خود را ارائه می‌دهند
-۱۰	ژوئن	اولین مباحث در زمینه هزینه‌های عمومی در کابینه مطرح می‌شود. سقف‌های هزینه‌ای تعیین و در اختیار کمیته اقتصادی هزینه‌های داخلی (<i>exd</i>) قرار می‌گیرد.
-۹	ژوئیه	<i>EXD</i> نحوه توزیع هزینه‌ها را مورد بحث قرار می‌دهد. دبیر کل <i>EXD</i> با وزرا ملاقات و پیشنهادهای خود را مطرح می‌سازد.
-۷/-۵	سپتامبر- نوامبر	جلسات <i>EXD</i> ادامه می‌یابد و در نهایت پیشنهاد خود را تقدیم کابینه می‌کند. بحث توزیع هزینه‌ها در کابینه آغاز می‌شود
-۵	نوامبر	سقف هزینه‌ها در کابینه به تصویب می‌رسد. وزیر خزانه‌داری برنامه جدید هزینه‌ای را به عنوان بخشی از بودجه واحد اعلام می‌دارد
-۵	نوامبر	لایحه بودجه به مجلس عوام تقدیم می‌شود.
-۳/-۲	ژانویه/ فوریه	کمیته بودجه مجلس عوام پیشنهادهای هزینه‌ای برای سال مالی <i>t</i> را به تفصیل مورد بررسی قرار می‌دهد. گزارشات دستگاه‌های اجرایی و پیوست آماری و پیوست آماری لایحه بودجه واحد ارائه می‌گردد.
-۱	مارس	برآورد هزینه‌ای منتشر می‌شود
سال <i>t</i>	آوریل	سال مالی <i>t</i> آغاز می‌گردد
+۴	قبل از پایان ژوئیه	فرآیند بررسی بودجه در مجلس با تصویب مسائل مربوط به مالیات‌ها و مجوزهای هزینه‌ای کامل می‌شود.

ماخذ:

Budgeting for Results, Perspectives on Public Expenditure Management, OECD (۱۹۹۵).

۵-۵. نظام بودجه‌ریزی کشور سوئد

کشور سوئد دارای یکی از بالاترین نسبت‌های هزینه عمومی به تولید ناخالص داخلی در بین کشورهای غربی است. با این وجود، بودجه یکپارچه و نظام نظارتی کارآمد دولت این کشور را قادر ساخته است، کارایی بخش عمومی را افزایش داده و در مقابل عدم توازن‌های کلان اقتصادی پاسخگو کرده است.

وزارتخانه‌های کشور سوئد به نسبت کوچک هستند و وظایف اصلی آنها تدوین سیاست‌ها و هماهنگی فعالیت دفاتر و بنگاه‌های وابسته است. خدمات به طور کلی از طریق بنگاه‌های کاملاً مستقل ارائه می‌گردد. تعداد کارکنان همه وزارتخانه‌ها در مجموع ۲۹۰۰ نفر است، در حالی که تعداد کارکنان بنگاه‌های وابسته به ۳۲۰ هزار نفر بالغ می‌شود، مدیران این بنگاه‌ها معمولاً برای یک دوره شش ساله انتخاب می‌شوند. ارتباط بین بنگاه‌ها و وزارتخانه‌ها در چارچوب دستورالعمل‌ها و خط‌مشی‌های از پیش تعیین شده است. هر بنگاه دارای هیئت مدیره‌ای است که اعضای آن براساس پیشنهادات وزارتخانه‌های ذی‌ربط منصوب می‌شوند.

الف) فرآیند تهیه و تنظیم بودجه

تا سال ۱۹۹۷ سال مالی کشور سوئد از اول ژوئیه تا سی ژوئن بود. در سال مزبور سال مالی مشابه سال تقویمی تعیین گردید. برای اجرای این امر ناگزیر سال مالی ۱۹۹۶ به ۱۸ ماه افزایش یافت. فرآیند تهیه و تنظیم بودجه ده ماه طول می‌کشد. طی ماه اول سال، وزارت دارایی گزارشی مشتمل بر هدف‌ها و محدودیت‌های موجود، پیش‌بینی

پنج‌ساله متغیرهای کلان اقتصاد، پیشنهاد تعدیل هزینه‌ها و تغییر مالیات‌ها و پیش‌بینی میان‌مدت ارقام مالی با فرض روند موجود را به دولت ارائه می‌کند. برای ارتقای کیفیت گزارش مزبور وزارت دارایی کمیته‌ای را با عضویت مسئولین آن وزارتخانه و نمایندگانی از دستگاه‌های اجرایی تشکیل می‌دهد.

از ماه مارس تا پانزدهم آوریل بحث تفصیلی بودجه در کابینه صورت می‌گیرد. طی این دوره کابینه در زمینه سقف کلی و سقف بخش‌های مختلف هزینه‌ای و سیاست‌های مالی به تفاهم می‌رسد.

نکته جالب توجه در بحث‌های فوق در کابینه رسیدن به تفاهم است و در صورت لزوم جلسه‌ای ۴۸ ساعته بدون آنکه کسی اجازه خروج داشته باشد برای رسیدن به این تفاهم و مصالحه برگزار می‌شود. یکی از مزایای این شیوه بررسی این است که پس از تعیین سقف هزینه‌ها، مذاکرات دوجانبه بین نخست وزیر و تک تک اعضای کابینه حذف می‌گردد.

پس از پایان بحث بودجه در کابینه، پیشنهاد بهاره بودجه برای سال مالی سه سال بعد به مجلس ارائه می‌شود و مجلس بحث درخصوص سقف هزینه‌ها را آغاز می‌کند.

پس از تصویب سقف هزینه‌ها در پارلمان، بحث برنامه‌های تفصیلی در دولت آغاز می‌گردد و پیشنهاد بودجه تفصیلی در ماه سپتامبر به پارلمان ارائه می‌شود. مجلس در دو مرحله بودجه پیشنهادی را بررسی می‌کند. در مرحله اول سقف کلی هزینه‌ها و

میزان تخصیص اعتبار به هر برنامه مورد بررسی قرار می‌گیرد. این مرحله در ماه نوامبر خاتمه می‌یابد. در ماه دسامبر بررسی تفصیلی‌تر در مجلس آغاز می‌گردد، بدین ترتیب که کمیته مالی به بحث کلی و اولویت‌گذاری‌ها می‌پردازد و بحث‌های بخشی در ۱۴ کمیته تخصصی مجلس انجام می‌گیرد. کمیته‌ها اختیار تغییر اولویت‌ها و افزایش و یا کاهش مبالغ تخصیص داده شده در قالب سقف کلی تفاهم شده در کمیته مالی را دارند. تغییر در سقف کلی فقط در صورت موافقت کمیته مالی و تصویب در جلسه عمومی مجلس امکان‌پذیر است. پیشنهاد کمیته‌های تخصصی در اختیار کمیته مالی قرار داده می‌شود، که پس از تأیید کمیته اخیر برای تصویب نهایی به اجلاس عمومی ارجاع می‌گردد. مهلت تصویب نهایی بودجه در جلسه عمومی ۲۵ دسامبر می‌باشد.

ب) محتوای بودجه

به همراه بودجه گزارش وضعیت اقتصادی کشور و پیش‌بینی‌های مربوط به سال بودجه و سه سال بعد ارائه می‌گردد. در این گزارش سیاست‌های مالی، پولی و ارزی و همچنین سیاست‌های بخشی مورد بحث قرار می‌گیرد. بخش مهمی از بودجه به بررسی تفصیلی آثار توزیعی برنامه‌های مختلف اختصاص داده می‌شود. خلاصه هزینه‌ها نیز در قالب ۲۷ طبقه اصلی و ۱۰۳ طبقه فرعی ارائه می‌گردد. اهداف کمی هر یک از طبقه‌بندی هزینه‌ها نیز گزارش می‌شود.

ج) کنترل و نظارت بر بودجه

مسئولیت اصلی نظارت بر اجرای بودجه با دفتر ملی حسابداری است. ریاست این دفتر با حسابرس کل است که برای یک دوره شش ساله از طرف دولت انتخاب می‌شود.

دفتر ملی حسابرسی به طور موردی بعضی از دستگاه‌ها یا بنگاه‌های وابسته را برای حسابرسی انتخاب می‌کند. برای حفظ استقلال دفتر مزبور، براساس تصویب مجلس، دفتر ملی حسابرسی دارای بودجه‌ای مستقل است که از وجوه خاص تأمین مالی می‌گردد. حسابرسی‌های دفتر ملی حسابرسی حالت سالانه دارد و در طی سال حدود پانزده الی بیست گزارش تهیه می‌گردد.

علاوه بر این گزارش‌ها یک گزارش کلی نیز در هر سال تهیه می‌گردد که در این گزارش به خلاصه فعالیت‌های دفتر در طی سال و همچنین نحوه عملکرد حساب‌های دولت اشاره می‌شود. وظیفه تلفیق حساب‌های دولت نیز با دفتر مزبور می‌باشد.

دفتر ملی حسابرسی به سه بخش تقسیم شده است و اندازه نسبی هر بخش حاکی از اهمیت وظایف محوله به آن است. بخش مسئول حسابرسی‌های سالانه حدود سی درصد از منابع دفتر را در اختیار دارد. بخش مدیریت مالی که وظیفه تلفیق حساب‌های دولتی را برعهده دارد چهل درصد از منابع دفتر را تحت کنترل دارد، بیست درصد از منابع نیز در اختیار بخش ارزیابی و اندازه‌گیری عملکرد است. بقیه منابع دفتر در امور اداری و پشتیبانی به مصرف می‌رسد.

حسابرسی‌های سالانه همه بنگاه‌های دولتی، شرکت‌های دولتی و بعضی از بنیادهای متعلق به دولت را در بر می‌گیرد. دفتر ملی حسابرسی علاوه بر کنترل حساب‌ها می‌تواند درخصوص نحوه اداره، چگونگی تمکین از قوانین و مقررات و کیفیت اطلاعات مالی دستگاه‌های مورد حسابرسی نیز گزارش‌هایی تهیه کند.

حساب‌های تلفیقی بخش عمومی شامل نظام حساب‌های مالی و شماری از پیش‌بینی‌های اقتصادی می‌گردد و همچنین به اصلاحات بودجه‌ای و نحوه تقویم آمار و اطلاعات و نظام‌های گزارش‌دهی کمک می‌نماید.

پارلمان کشور سوئد نیز دارای یک دفتر حسابرسی است. اعضای این دفتر را ۱۲ نفر از نمایندگان مجلس تشکیل می‌دهند که برای مدت چهار سال به این سمت منصوب می‌گردند. ریاست این دفتر با یکی از اعضای آن است. تعداد ۲۰ حسابرس نیز در اختیار دفتر می‌باشند. وظیفه اصلی دفتر حسابرسی مجلس رسیدگی به حساب‌های بانک سوئد است. البته دفتر حسابرسی مجلس اختیار بررسی حساب‌های وزارتخانه‌ها را نیز دارد، لیکن تاکنون از این اختیار استفاده نکرده است. همچنین بررسی همزمان یک واحد دولتی توسط دفتر حسابرسی پارلمان و دفتر ملی حسابرسی امکان‌پذیر است. دفتر حسابرسی مجلس بیشتر در مورد عملکردها متمرکز می‌شود و در مورد بررسی دقیق حساب‌ها حساسیتی ندارد.

دفتر حسابرسی پارلمان معمولاً تحقیقات خود را با ارائه گزارشی حاوی یک پیشنهاد کلی، هدف‌ها و مدت‌زمان مورد نیاز برای تحقیقات آغاز می‌کند. به دستگاه‌هایی که قرار است تحقیقات در مورد آنها انجام گیرد نیز فرصت پاسخگویی و اظهارنظر داده می‌شود. گزارش نهایی گروه حسابداران پارلمان توسط دفتر بررسی و همراه با پیشنهاد مشخص تسلیم پارلمان می‌گردد. این گزارش ابتدا در کمیته ذی‌ربط آن در مجلس مطرح می‌گردد و سپس در جلسه عمومی مجلس طرح می‌شود.

جدول ۵-۴. فرآیند تهیه و تنظیم بودجه در کشور سوئد

فعالیت‌های اصلی	تاریخ	تعداد ماه‌های قبل از شروع سال مالی
بحث بودجه سال آینده در کابینه شروع می‌شود	مارس	-۱۰
گزارش بهاره مالی و اقتصادی با اطلاعاتی درخصوص وضعیت اقتصادی و پیش‌بینی‌هایی در مورد سال آینده به مجلس داده می‌شود	۱۵ آوریل	-۹
در مورد سقف هزینه‌ها در مجلس تصمیم‌گیری شود	ژوئن	-۷
تعدیل‌های لازم در بودجه پیشنهادی دولت در مجلس به عمل می‌آید	اوت	-۵
لایحه بودجه به مجلس تقدیم می‌گردد	۲۰ سپتامبر	-۴
نظرات کمیته‌های اختصاص مجلس در مورد لایحه بودجه اعلام می‌شود	۱۷ اکتبر	-۳
کمیته مالی مجلس پیشنهاد خود را در مورد کلیات بودجه به جلسه عمومی مجلس می‌دهد.	نیمه نوامبر	-۲
پیشنهاد کمیته مالی مجلس درخصوص جزئیات لایحه بودجه به جلسه عمومی ارائه می‌گردد	دسامبر	-۱
بودجه دولت در مجلس تصویب می‌شود	۲۵ دسامبر	
بودجه مصوب از طرف دولت ابلاغ می‌شود	قبل از اول ژانویه	
سال مالی t آغاز می‌شود.	اول ژانویه	سال t

۵-۶. نظام بودجه‌ریزی کشور استرالیا

دولت استرالیا حالت پارلمانی و فدرال دارد و دولت مرکزی، ۶ ایالت و دو منطقه و ناحیه خاص (شامل منطقه شمالی و پایتخت) و دولت‌های ناحیه‌ای. در سطح مرکزی، پارلمان و دستگاه‌های اجرایی عوامل اصلی فرآیند بودجه‌ریزی هستند. فرماندار کل نخست وزیر را منصوب می‌کند. نخست‌وزیر به طور سنتی رهبری اکثریت مجلس نمایندگان را به عهده دارد. مجلس سنا ۱۲ عضو از هر ایالت دارد. دفتر حسابرسی ملی استرالیا نظارت بر بودجه را برعهده دارد و در اختیار شاخه مقننه می‌باشد.

کابینه از نخست وزیر و ۱۸ وزیر تشکیل شده است. کابینه دارای دو کمیته است که بازوی کارشناسی کابینه به‌شمار می‌روند. این دو کمیته عبارتند از: کمیته درآمدهای عمومی و کمیته بررسی هزینه‌ها. پیشنهادهای و شقوق مختلف درآمدی و هزینه قبل از بحث در کابینه در این دو کمیته مورد بررسی قرار می‌گیرند. کمیته درآمدهای عمومی به امور مربوط به مالیات و سایر درآمدها می‌پردازد. اعضای این کمیته را نخست وزیر، خزانه‌دار و رهبران دو حزب اصلی سیاسی تشکیل می‌دهند. کمیته بررسی هزینه‌ها شامل نخست وزیر، خزانه‌دار، وزیر دارایی، دو وزیر مربوط به وزارتخانه‌هایی که بالاترین سهم را در هزینه‌ها دارند و معاون خزانه‌دار می‌باشد.

نخست‌وزیر، خزانه‌دار و وزیر دارایی فرآیند بودجه‌ریزی را هدایت می‌کنند و مسئول ارائه راه‌کارهای استراتژیک و هماهنگی هدف‌های اقتصادی و اجتماعی هستند. خزانه‌داری وظیفه تهیه وجوه کلان اقتصادی بودجه، درآمدها و مدیریت بدهی‌ها را برعهده دارد. وزیر دارایی مسئول هماهنگی و تنظیم هزینه‌های بودجه است.

الف) فرآیند تهیه و تنظیم بودجه

سازوکار تصمیم‌گیری درخصوص بودجه در استرالیا بسیار ساده است و در کابینه متمرکز می‌باشد. چرخه بودجه‌ریزی را می‌توان به سه مرحله تقسیم کرد:

۱. بحث و تصمیم‌گیری در مورد اولویت‌ها

۲. تعیین استراتژی کلی بودجه

۳. تهیه و تنظیم بودجه

سال مالی از اول ژوئیه تا ۳۰ ژوئن است. چرخه بودجه از ماه نوامبر آغاز می‌شود و در این ماه نخست وزیر، خزانه‌دار و وزیر دارایی در جلسات مشترکی محدودیت‌ها و اولویت‌های بودجه را مورد بررسی قرار می‌دهند. پیشنهاد این جلسات در کابینه مطرح و پس از تصویب به عنوان خط‌مشی‌های بودجه به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ می‌گردد. در ماه ژانویه مرحله دوم با بررسی پیش‌بینی‌ها در جلسات مشترک وزارت دارایی و دستگاه‌های اجرایی آغاز می‌شود. در پایان این فرآیند کمیته بررسی هزینه‌های کابینه جلسات مقدماتی خود را درخصوص استراتژی کلی بودجه برگزار می‌کند. همزمان با این جلسات گزارش شش ماه چشم‌انداز مالی و اقتصادی منتشر می‌گردد. کمیته درآمدهای عمومی کابینه نیز به طور همزمان جلسات بررسی درآمدها را برگزار می‌کند. مرحله نهایی تهیه بودجه از ماه فوریه شروع می‌شود. در این تاریخ همه دستگاه‌های اجرایی پیشنهادهای هزینه‌ای خود را تسلیم کمیته بررسی هزینه می‌کند. کمیته می‌تواند خط‌مشی‌های جدیدی را ابلاغ کند که در دور دوم مورد توجه قرار گیرد.

دور دوم طی ماه‌های مارس و آوریل صورت می‌گیرد. در این دوره بحث‌های نهایی انجام می‌گیرد و در پایان ماه مه بودجه آماده تقدیم به پارلمان می‌گردد.

بیشتر تصمیمات مربوط به بودجه در کمیته‌ها انجام می‌گیرد و فقط بعضی مسائل حساس در کابینه مطرح می‌گردد. به‌طور کلی بحث‌های کابینه باید با حضور تمامی اعضا صورت گیرد، اگرچه مذاکرات دو جانبه بین نخست‌وزیر و وزرا نیز مجاز است.

بودجه از طرف خزانه‌دار به نمایندگی از طرف دولت، به مجلس تقدیم می‌گردد. لایحه بودجه ابتدا در مجلس نمایندگان مورد بحث قرار می‌گیرد و سپس به مجلس سنا ارجاع می‌شود. تا به حال دولت در مجلس نمایندگان اکثریت داشته است و لذا سؤالات زیادی در خصوص لایحه بودجه در این مجلس مطرح نمی‌گردد. در مجلس سنا لایحه بودجه می‌تواند تصویب یا رد شود و امکان اصلاح وجود ندارد. در غالب موارد نکات تأکید شده در مجلس سنا در تهیه و تنظیم بودجه سال بعد مورد توجه قرار می‌گیرد. اگر حزب دولت در مجلس سنا اکثریت نداشته باشد، برای جلب نظر موافق این مجلس توافقی‌هایی با نمایندگان سایر احزاب سیاسی باید صورت گیرد.

ب) محتوای بودجه

بودجه دولت استرالیا سند جامعی است که شامل اطلاعات تفصیلی از تخصیص منابع، استراتژی‌های اجتماعی و وضعیت اقتصادی می‌باشد، پیش‌بینی‌های کلی برای سال مالی و سه سال بعد همراه با خلاصه تغییرات بودجه در سال مالی نسبت به سال قبل نیز همراه با سند اصلی بودجه ارائه می‌گردد. از سال ۱۹۹۸ اطلاعات جدیدی ضمیمه بودجه شده است که شامل سطح فعالیت‌ها و اعتبارات مربوط به هر یک می‌شود.

سند بودجه دارای بخشی درخصوص هزینه‌های مالیاتی است که به تفصیل کامل تهیه می‌شود. هزینه‌های مالیاتی در حدود ۱۳ درصد از کل هزینه‌ها را تشکیل می‌دهد و رشد متوسط سالانه آن نیز در سال‌های گذشته حدود ۱۵ درصد بوده است. یکی دیگر از ضمایم سند بودجه گزارشی درخصوص ارتباط بین دولت مرکزی و ایالت‌ها است. در این سند بودجه ایالت‌ها در سال مالی با سال ماقبل مورد مقایسه قرار می‌گیرد و به هزینه‌های انتقالی از بودجه دولت مرکزی به ایالت‌ها و بالعکس اشاره می‌شود.

پیوست مهم دیگری که به همراه سند اصلی بودجه به پارلمان ارائه می‌شود، هدف‌های تفصیلی بخش‌های مختلف همراه با برنامه‌ها و فعالیت‌ها است. اطلاعات خاصی نیز در مورد هر برنامه ارائه می‌شود شامل عملکرد شاخص‌ها در مقایسه با ارقام برنامه‌ریزی شده و ارزیابی پیشرفت کار.

ج) کنترل و نظارت بودجه

در استرالیا نظام متمرکز برای ارزیابی فعالیت دستگاه‌های اجرایی وجود ندارد و هر دستگاه مسئول ارزیابی فعالیت‌های خود می‌باشد. بر همین اساس هر دستگاه موظف است براساس الگویی که دوره زمانی ۵ سال را پوشش می‌دهد و هر ساله به‌نگام می‌گردد، همه برنامه‌های مربوط به خود را مورد ارزیابی قرار دهد. این ارزیابی‌ها باید براساس نتایج حاصل از هر برنامه جهت‌گیری شده باشد. ارزیابی ممکن است توسط کارشناسان خود دستگاه انجام گیرد و یا به مشاوران خصوصی محول شود. نتایج ارزیابی‌ها نیز باید برای اطلاع عمومی منتشر گردد. وزارت دارایی موظف است دوره‌های آموزشی برای تربیت کارشناسان متخصص ارزیابی برگزار کند.

"حسابرسی داخلی" نیز در خود دستگاه‌های اجرایی انجام می‌گیرد. هر یک از دستگاه‌های اجرایی دفتر حسابرسی خاصی دارند که زیرنظر بالاترین مقام اجرایی دستگاه فعالیت می‌کند. مبنای کار دفاتر حسابرسی نیز اصول و مقررات استاندارد است که برای این امر تهیه و ابلاغ شده است.

مسائلی که در کنترل داخلی مورد توجه قرار می‌گیرد شامل رعایت قوانین و مقررات و تمکین از ضوابط و دستورالعمل‌های اداری است. بنابراین مسائل مربوط به کارآیی یا اثربخشی عملیات دستگاه‌های اجرایی در کنترل داخلی در نظر گرفته نمی‌شود.

مسئولیت "حسابرسی خارجی" در قوه مجریه با دفتر حسابرس کل است. گزارش‌های تهیه شده توسط دستگاه‌هایی اجرایی درخصوص حسابرسی داخلی، در اختیار دفتر مزبور قرار داده می‌شود، البته هیچ‌گونه هماهنگی قبلی بین ارزیابی داخلی و خارجی انجام نمی‌شود.

کنترل خارجی بودجه از طریق "دفتر حسابرسی ملی استرالیا" (ANAO) که زیرنظر پارلمان قرار دارد، انجام می‌گیرد، مسئولیت این دفتر با حسابرس کل است که با حکم فرماندار کل استرالیا منصوب می‌شود و گزارش‌های خود را به پارلمان می‌دهد. دفتر حسابرسی ملی دو بخش اصلی دارد؛ که در یک بخش حسابرسی‌های مالی انجام می‌شود و بخش دیگر مسئول رسیدگی به عملکردها است. حدود یک سوم منابع دفتر صرف امور حسابرسی عملکرد می‌شود. بخش حسابرسی عملکرد می‌تواند انجام بعضی از وظایف خود را به صورت قرارداد به بخش خصوصی واگذار کند. بخش کنترل مدیریت مالی، نظام کنترل داخلی دستگاه‌های اجرایی و صورتحساب‌های مالی آنها را مورد بررسی قرار می‌دهد.

جدول ۵-۵. فرآیند تهیه و تنظیم بودجه در کشور استرالیا

تعداد ماه‌های قبل از شروع سال مالی	تاریخ	فعالیت‌های اصلی
-۸	نوامبر	بحث بودجه سال آینده در کابینه شروع می‌شود
-۶	ژانویه	بررسی و بهنگام کردن برآوردهای اولیه
-۵	فوریه	بررسی درآمدهای جدید در کابینه، اعلام استراتژی بودجه از سوی کمیته بررسی هزینه‌ها. شروع بررسی بودجه با دستگاه‌های اجرایی
-۴	پایان مارس تا پایان آوریل	دور دوم بحث‌های بودجه در کمیته بررسی هزینه‌های کابینه
-۲	اوایل مه	خزانه بودجه را به مجلس نمایندگان تقدیم می‌کند
-۲	اواسط مه	بودجه در مجلس نمایندگان و مجلس سنا مورد بحث قرار می‌گیرد
-۲	پایان مه	لایحه درآمدها به سنا تقدیم می‌شود.
-۱	ژوئن	لایحه تخصیص در مجلس سنا بررسی و تصویب می‌شود. قبل از ۳۰ ژوئن لایحه امضا می‌شود.
سال t	اول ژوئیه	سال مالی آغاز می‌شود
+۳	سپتامبر تا پایان اکتبر	بخش‌ها و دستگاه‌های اجرایی نتایج اجرای بودجه را گزارش می‌کنند
+۵	اوایل نوامبر	برآوردهای جدید هزینه‌ای "متمم بودجه" ارائه می‌شود

۵-۷. نظام بودجه‌ریزی کشور آرژانتین

قوانین حاکم بر نظام بودجه‌ریزی کشور آرژانتین عبارتند از: قانون اساسی و قانون نظام‌های نظارتی بخش دولتی. بر اساس قانون اساسی جدید این کشور، شاخه اجرایی

باید بودجه سالانه شامل درآمدها و هزینه‌ها را از طریق رییس دولت ارائه نماید. وظایف مربوطه مدیریت اداری، گردآوری درآمدهای عمومی، اجرای بودجه و تهیه گزارش عملکرد بر عهده دفتر رییس دولت (کابینه) است. در همین قوانین تأکید شده است که توزیع جغرافیایی هزینه‌ها باید در پیوست جداگانه‌ای به همراه بودجه ارائه گردد. در ۳۰ ژوئن هر سال دولت باید ضمن گزارشی مهمترین نکات و خطوط کلی بودجه سال آینده را به اطلاع پارلمان برساند.

الف) فرآیند تهیه و تنظیم بودجه

بودجه دولت به طور سنتی توسط وزارت دارایی تهیه و پس از بحث در هیئت دولت به مجلس ارائه می‌گردد. اصلاحات قانون اساسی در سال ۱۹۹۴ اصلاحات زیادی را در روند تهیه و تنظیم بودجه به عمل آورد. به موجب این تغییرات وظیفه لایحه بودجه به عهده رییس دولت گذاشته شده است. تهیه ارقام مندرج در بودجه مشترکاً توسط دفتر رییس دولت و وزارت دارایی انجام می‌گیرد. وزارت دارایی همچنین وظیفه مدیریت کلان اقتصادی و مدیریت بدهی را بر عهده دارد.

در سال ۱۹۹۴ دولت برنامه‌ای را به تصویب رساند که در آن به سیاست‌ها و اهداف کلی و برنامه سرمایه‌گذاری اشاره شده بود ولی بودجه دولت در آن نقشی نداشت. در اواخر سال ۱۹۹۶ تلاشی برای تلفیق برنامه با بودجه صورت گرفت. هدف‌های کلی بودجه معمولاً در چارچوب هدف‌های چند ساله مطرح می‌گردد، در حالی که برای تطابق ارقام بودجه با شاخص‌های مالی بین‌المللی بررسی‌هایی به عمل می‌آید، لکن گزینه‌های خاص طراحی نمی‌شود. در سال ۱۹۹۶ به منظور افزایش

کارآیی و بهبود نحوه استفاده از منابع، رییس دولت از واحدهای دولتی خواست برنامه استراتژیک خود را تهیه و ارائه کنند.

واحدهای مسئول بودجه در دستگاه‌های اجرایی بر اساس قانون مدیریت مالی فعالیت می‌کنند. با توجه به اینکه بودجه فرآیندی یک ساله دارد در حالی که بعضی از فعالیت‌های دولتی اعتباراتی برای دوره زمانی طولانی‌تری نیاز دارند، واحدهای مسئول موظفند اطلاعات مربوط به عملکرد گذشته و همچنین نیازهای سال‌های آینده را نیز ارائه دهند.

معمولاً هیچ‌گونه بحث تفصیلی بین دستگاه‌های اجرایی و دفتر رییس دولت در خصوص بودجه انجام نمی‌گیرد. هر وزارتخانه یا دستگاه اجرایی خط‌مشی‌های اساسی و سقف هزینه‌ها را دریافت می‌دارد و باید بودجه خود را در این قالب تهیه و ارائه کنند.

لایحه بودجه باید تا ۱۵ سپتامبر به پارلمان ارائه گردد. لایحه بودجه توسط مجلسین نمایندگان و سنا مورد بررسی قرار می‌گیرد. چنانچه لایحه بودجه به موقع به مجلس داده نشود و یا اینکه در مجلسین به تصویب نرسد، بودجه سال گذشته با تغییراتی جزئی که توسط قانون مشخص می‌شود مورد عمل قرار خواهد گرفت.

پارلمان نمی‌تواند هزینه‌ها را افزایش دهد، مگر اینکه منابع لازم را برای این افزایش پیش‌بینی کند. در مورد بعضی حوادث غیرمترقبه مانند سیل، اپیدمی‌ها و زلزله، دولت می‌تواند بدون اینکه در بودجه مبلغی پیش‌بینی شده باشد، مبالغ لازم را به مصرف برساند، مشروط بر اینکه مجلس را مطلع سازد. کسری بودجه و نحوه تأمین آن نیز به تصویب مجلس می‌رسد.

در آرژانتین آمارهای مالی بر اساس روش تعهدی (*Accrual*) تقویم می‌شود. سال مالی در ۳۱ ماه دسامبر خاتمه می‌یابد. در گذشته اعتبارات تا ۹۰ روز بعد از خاتمه سال مالی قابل مصرف بودند، لکن در حال حاضر هزینه‌های تعهد شده ولی پرداخت نشده در همان سال تقویم می‌شوند. برنامه‌ریزی مالی به صورت سالانه انجام می‌گیرد، ولی میزان اعتبارات تعهد یا پرداخت شده به صورت فصلی تعیین می‌گردد.

ب) محتوای بودجه

مجموعه‌ای که به عنوان لایحه بودجه و ضمائم آن به پارلمان ارائه می‌شود عبارت است از:

خلاصه بودجه دولت، ارقام اصلی شرکت‌های دولتی، درآمدها و هزینه‌های کلی، نیازهای مالی طرح‌های سرمایه‌گذاری اصلی و ارتباط بین شاخص‌های بودجه با شاخص‌های کلان کشور. مجموعه‌ای که در پارلمان به تصویب می‌رسد شامل تخصیص بودجه به مصارف مختلف می‌باشد.

ج) کنترل و نظارت بر بودجه

کنترل داخلی بودجه توسط دفتر ذیحسابی کل انجام می‌گیرد. این دفتر از یک ذیحساب کل، ۳ معاون و ۴۰۰ حسابرس تشکیل شده است که توسط دولت تعیین می‌شوند. دفتر حسابرسی کل در هر یک از دستگاه‌های اجرایی دارای دفتر خاصی است که وظیفه کنترل حساب‌های آن دستگاه را بر عهده دارد. بر اساس قوانین موجود کشور آرژانتین، دامنه فعالیت‌های دفتر حسابرسی کل شامل زمینه‌های بودجه‌ای اقتصادی، مالی، مدیریتی می‌گردد. این دفتر همچنین مسئول کنترل توجیه فنی و اقتصادی

پروژه‌های سرمایه‌گذاری با استفاده از معیارهای صرفه‌جویی، کارایی و اثربخشی می‌باشد.

کنترل خارجی بودجه توسط دفتر ملی حسابرسی کل انجام می‌گردد. این دفتر بازوی نظارتی کنگره به شمار می‌رود. اعضای آن را ۷ نفر از نمایندگان کنگره تشکیل می‌دهد و ریاست آن را یکی از احزاب اقلیت که دارای بیشترین عضو در کنگره می‌باشد انتخاب می‌کند. دفتر حسابرسی کل در کنار و با همکاری نزدیک کمیته‌های مالی مجلسین و کمیسیون حسابداری کنگره فعالیت می‌نماید.

دامنه فعالیت‌های دفتر ملی حسابرسی شامل دستگاه‌های اجرایی که پروژه‌های آنها از طریق منابع بین‌المللی تأمین مالی می‌شود و همچنین کنترل تأمین مالی بدهی‌ها و حساب‌های بانک مرکزی می‌گردد. دفتر ملی حسابرسی همچنین موظف است استانداردهای حسابرسی و کنترل حساب‌ها را برای دستگاه‌های دولتی تهیه نماید. این استانداردها باید با معیارهای اساسی صرفه‌جویی، کارایی و اثربخشی هماهنگ باشد.

دفتر ملی حسابرسی سالانه باید پس از مشورت با کمیسیون‌های ذی‌ربط مجلسین یک برنامه کاری ۳ ساله شامل موضوع‌های مورد علاقه کنگره، روش‌های نظارت داخلی موجود، میزان منابع موجود و تأثیر برنامه‌های اقتصادی و اجتماعی تهیه نماید. تمرکز فعالیت‌های دفتر ملی حسابرسی رسیدگی به حساب‌های سرمایه‌گذاری است. حدود نیمی از منابع اختصاص یافته به امر حسابرسی به حساب‌های دولتی، ۱۲ تا ۱۳ درصد به کنترل بدهی و تنظیم امر خصوصی‌سازی و بقیه به سایر امور اختصاص می‌یابد.

جدول ۵-۶. فرآیند بودجه‌ریزی کشور آرژانتین

فعالیت‌های اصلی	تاریخ	تعداد ماه‌های قبل از شروع سال مالی
بودجه مقدماتی شامل سطوح مختلف تأمین مالی آماده می‌شود	آوریل تا ژوئن	-۸
چارچوب اقتصاد کلان پیشنهاد می‌شود	اولین هفته مه	-۷
تدوین سیاست‌های بخشی و محاسبه منابع	سومین هفته مه	-۷
تعیین سقف‌های بودجه	هفته دوم ژوئن	-۶
تدوین سیاست‌های کلی بودجه، تصویب سقف بودجه و گزارش پیشرفت کار تهیه بودجه به کنگره	هفته چهارم ژوئن	-۶
سقف‌های بودجه به واحدهای ذی‌ربط اعلام می‌شود	هفته اول ژوئیه	-۵
بودجه مقدماتی آماده می‌گردد	ژوئیه	-۵
تجزیه و تحلیل بودجه مقدماتی و تهیه لایحه بودجه	اوت	-۴
لایحه بودجه در دولت تصویب می‌شود	هفته اول سپتامبر	-۳
سند نهایی لایحه بودجه تهیه می‌گردد	هفته دوم سپتامبر	-۳
لایحه بودجه به مجلس تقدیم می‌گردد	۱۵ سپتامبر	-۳
لایحه بودجه تصویب می‌شود. رییس دولت تخصیص هزینه‌ها را ابلاغ می‌کند. سال مالی شروع می‌گردد.	اول ژانویه	سال t

۵-۸. نظام بودجه‌ریزی کشور هند

تا سال ۱۸۷۱ بودجه دولت هند کاملاً متمرکز بود و تمامی مخارج ایالتی از طریق کمک‌های مالی ثابت از طرف دولت مرکزی تأمین می‌گردد. در سال ۱۸۸۷ بعضی از بخش‌های دولتی همراه با منابع درآمدی آنها به ایالت‌ها مانند گذشته از محل منابع دولت مرکزی تأمین می‌گردید. اشتراک در درآمد بین ایالت‌ها و دولت مرکزی در مورد ارقام عمده مالیات‌ها از سال ۱۸۸۷ مورد عمل قرار گرفت.

قانون دولت هند در سال ۱۹۱۹ منابع درآمدی دولت مرکزی و ایالت‌ها را تفکیک کرد. این اقدام موجب ایجاد کسری در تراز پرداخت‌های دولت مرکزی شد، که این کسری از محل پرداخت‌های انتقالی تأمین می‌شود. ساختار فعلی بودجه‌بندی دولت هند بر اساس قانون سال ۱۹۳۵ و همچنین قانون اساسی سال ۱۹۵۰ (پس از استقلال) می‌باشد. کشور هند یک دولت فدرال محسوب نمی‌شود و درجه تمرکز آن بیشتر از کشورهای فدرال می‌باشد. ساختار حکومتی از دولت مرکزی و ۲۵ حکومت ایالتی تشکیل شده است. دولت مرکزی قدرت محدود کردن اختیارات ۲۵ ایالت را دارد و حتی می‌تواند همه اختیارات این ایالت‌ها را رأساً بر عهده بگیرد.

تا سال ۱۹۹۳ در قانون اساسی هند نامی از حکومت‌های محلی برده نشده بود. اختیارات حکومت‌های محلی در حال حاضر توسط حکومت‌های ایالتی تعیین می‌شود و در هر زمان قابل تغییر است. در اصلاحات سال ۱۹۹۳ قانون اساسی، اجازه تشکیل کمیسیون‌های مالی برای بررسی و پیشنهاد تغییرات در روابط مالی ایالت‌ها و حکومت‌های محلی داده شده است.

قانون اساسی مسئولیت‌های هزینه‌ای سطوح مختلف دولت را در فهرست جداگانه تحت عناوین: اختیارات مرکزی، اختیارات مشترک، مشخص کرده است و این قانون همچنین اختیارات مالیات‌بندی دولت مرکز و دولت‌های ایالتی و اصول ناظر بر اشتراک در درآمدها و سایر منابع را مشخص کرده است. کمیسیون مالی که برای یک دوره ۵ ساله انتخاب می‌شود نحوه تسهیم مالیات‌ها بین دولت مرکزی و دولت‌های ایالتی و همچنین نحوه تقسیم کمک‌های بلاعوض بین ایالت‌ها را پیشنهاد می‌کند. کمیسیون برنامه‌ریزی نقش کلیدی را در تعیین نحوه توزیع کمک‌های بلاعوض توسعه‌ای بین دولت مرکزی و ایالت‌ها را بر عهده دارد.

قانون اساسی وظایف متعددی را بر عهده ایالت‌ها گذاشته است. به خصوص بخش عمده هزینه‌های مربوط به کشاورزی و امور اجتماعی مربوط به ایالت‌ها می‌شود. به طور کلی ایالت‌ها در امور اقتصادی، اختیارات و مسئولیت‌های بیشتری دارند، به‌استثنای بخش صنعت که زیر نظر دولت مرکزی کنترل می‌شود.

در بودجه حکومت‌های محلی هند عدم تعادل شایان توجهی وجود دارد. قسمتی از تفاوت بین هزینه‌ها و درآمد ایالت‌ها از طریق تسهیم درآمد با دولت مرکزی تأمین می‌شود. دولت مرکزی همچنین به روش‌های متفاوتی به ایالت‌ها کمک‌های بلاعوض اعطا می‌کند. اولین نوع آن "کمک‌های بلاعوض غیربرنامه‌ای" است و این کمک‌ها حدود ۷ درصد از کمک‌های بلاعوض دولت مرکزی را تشکیل می‌دهد. هدف از اعطای این کمک‌ها، جبران کسری بودجه در حساب درآمدهای غیربرنامه‌ای حکومت‌های ایالتی است. دومین گروه از کمک‌های مالی توسط کمیسیون برنامه‌ریزی

تعیین می‌شود. این کمک‌ها در جریان بررسی برنامه‌های توسعه ایالت‌ها توسط کمیسیون برنامه‌ریزی تعیین و به پروژه‌های خاص اختصاص می‌یابد. فرمولی که برای توزیع این کمک‌های به کار می‌رود "گادجیل (*Gadjil*)" نام دارد. در این فرمول برای جمعیت وزن ۶۰ درصد، برای درآمد سرانه وزن ۲۵ درصد، برای شاخص تراکمی کوشش مالیاتی وزن ۷/۵ درصد و برای برنامه‌های خاص وزن ۷/۵ درصد در نظر گرفته شده است. وام‌های برنامه‌ای به ایالت‌ها نیز بر اساس همین فرمول محاسبه می‌شود. از کل وجوه توزیع شده ۷۰ درصد را وام‌ها و ۳۰ درصد را کمک‌های بلاعوض تشکیل می‌دهد.

الف) فرآیند تهیه و تنظیم بودجه

سال مالی هند از ماه آوریل تا مارس است. فرآیند تهیه بودجه دولت مرکزی از ماه اکتبر شروع می‌شود و تا پایان ماه فوریه بودجه به مجلس ارائه می‌شود و کمی بعد به تصویب مجلس می‌رسد. تدوین بودجه ایالت‌ها نیز به طور همزمان با بودجه دولت مرکزی آغاز می‌شود و تا پایان ماه مارس به تصویب مجالس ایالتی می‌رسد. تدوین مخارج برنامه‌ای و غیر برنامه به طور جداگانه انجام می‌شود، ولی نهایتاً با یکدیگر تلفیق می‌گردند. اگر چه بودجه تلفیق شده به مجلس ارائه می‌شود، ولی جداگانه بودن روش تهیه بودجه‌های برنامه‌ای معمولاً مشکلاتی به همراه دارد. در خصوص بودجه برنامه‌ای، اولویت‌های برنامه در اختصاص منابع دولت مرکزی به حکومت‌های ایالتی مورد توجه قرار می‌گیرد. در مذاکرات با کمیسیون برنامه‌ریزی، حکومت‌های ایالتی معمولاً درآمدهای خود را بیشتر از واقع نشان می‌دهند. از طرف دیگر در مذاکره با

کمیسیون‌های مالی تأکید بیشتر را بر افزایش کسری به منظور دریافت کمک مالی بیشتر می‌گذارند.

از دیگر مشکلات تدوین بودجه، اول پیچیده بودن فرمول‌ها برای تعیین مبالغ کمک‌های بلاعوض برای مدت ۵ سال است، و دوم ابهام در مبالغی است که در نهایت از محل اشتراک در درآمدهای دولت مرکزی بین ایالت‌ها توزیع می‌شود. بنابراین، اگر درآمد اشتراکی توزیع شده بیشتر از مبلغ تعیین شده در بودجه باشد، روشی برای تعدیل پرداخت‌های انتقال یافته وجود ندارد. این امر منجر به مخارج اضافی خواهد شد. معمولاً سه اصلاحیه بودجه در ماه‌های اوت، دسامبر و مارس هر سال تهیه می‌شود که برای تعدیل مبالغ کمک‌های بلاعوض یا وام اعطایی به ایالت‌ها می‌باشد.

ب) کنترل و نظارت بر اجرای بودجه

با توجه به کنترل و نظارتی که دولت مرکزی بر کسری بودجه و میزان استقراض دولت‌های ایالتی دارد، در وهله اول چنین به نظر می‌رسد که نظام فعلی فدرال دولت هند مشکل چندانی برای مدیریت کوتاه‌مدت اقتصادی کلان ایجاد نمی‌کند. لیکن، از اواسط دهه ۱۹۷۰ کسری بودجه دولت‌های ایالتی روندی فزاینده یافته است که موجب رشد کسری بودجه کل کشور گردیده است. مهمترین عامل در افزایش کسری، رشد هزینه‌ها بوده است، که خود ناشی از انگیزه ایالت‌ها به افزایش هزینه‌های جاری و عمرانی می‌باشد.

نظام موجود سؤالاتی را نیز در زمینه ساختار انگیزشی ایالت‌ها مطرح ساخته است. استفاده گسترده از درآمدهای اشتراکی و کمک‌های بلاعوض برای پوشاندن کمبود منابع تأثیر نامطلوبی بر تلاش ایالت‌ها برای افزایش درآمد و کنترل هزینه داشته است.

با توجه به اقدامات جدید دولت در جهت آزادسازی نظام مالی، وضعیت مالی تحت فشار بیشتری قرار گرفته است زیرا که آزادسازی موجب افزایش بدهی ناشی از بهره وام‌ها خواهد شد در نتیجه اخذ وام توسط ایالت‌ها را، با مشکل روبه‌رو خواهد ساخت. در حال حاضر، بیش از نیمی از منابع تأمین مالی ایالت‌ها از طریق دولت مرکزی انجام می‌گیرد و بقیه از طریق بازار یا سایر منابع تأمین می‌شود.

باز شدن اقتصاد دولت هند همراه با کاهش حمایت‌های تعرفه‌ای، اهمیت نسبی عوارض گمرکی در درآمدهای این کشور را کاهش داده است. در گذشته دولت مرکزی با افزایش حقوق و عوارض گمرکی و مالیات بر شرکت‌ها می‌توانست میزان کسری بودجه خود را کنترل کند، زیرا این درآمدها با دولت‌های ایالتی به اشتراک گذاشته نمی‌شد. نرخ‌های حقوق و عوارض گمرکی و مالیات بر شرکت‌ها در سطح بالایی قرار دارد و کاهش آن منابع در اختیار ادارات مرکزی را تحت فشار بیشتر قرار خواهد داد.

با توجه به گرایش‌هایی که در سال‌های اخیر در هند برای حرکت به سوی اقتصاد آزاد بوجود آمده است، نظام بودجه‌بندی فعلی از کارآیی لازم برخوردار نبوده و پاسخگوی شرایط جدید حاصل از آزادسازی نظام مالی و افزایش نقش بخش خصوصی در اقتصاد نیست. بنابراین، اصلاحات اقتصادی آینده کشور هند باید همراه با تغییر اساسی در روابط مالی درون دولتی با هدف نهایی جایگزین مقررات بازار به جای نظارت‌های معمولی دولت مرکزی در مالیه دولت باشد.

۵-۹. نظام بودجه‌ریزی کشور برزیل

دولت برزیل به صورت فدرال اداره می‌شود. ایالت‌ها در تأمین منابع مورد نیاز خود استقلال دارند، ولی به دلیل کمبود منابع، بخشی از منابع آنها وابسته به انتقال‌های از دولت مرکزی است.

دو وزارتخانه مسئولیت اصلی را در تهیه بودجه بر عهده دارند و یک وزارتخانه نیز در مدیریت بودجه مشارکت می‌کند و وظیفه مالیات‌بندی و مدیریت مالی نیز بر عهده این وزارتخانه است. وزارت برنامه‌ریزی و بودجه مسئول تهیه و تنظیم بودجه و برنامه‌های چند ساله و نظارت بر بودجه است. وزارت اصلاحات امور اداری فدرال وظیفه سیاست‌های پرسنلی، سازماندهی خدمات حمایتی و اصلاحات اداری را بر عهده دارد. وزارتخانه‌های اقتصادی و برنامه‌ریزی و بودجه فعالیت‌های خود را به صورت هماهنگ اجرا می‌کنند.

الف) فرآیند تهیه و تنظیم بودجه

فرآیند تهیه بودجه با ارائه برآوردهای شاخص‌های کلان اقتصادی که مشترکاً توسط وزارت دارایی و وزارت برنامه‌ریزی و بودجه تهیه می‌شود، آغاز می‌گردد. براساس پیش‌بینی‌های مربوط به سال آینده، وزارت برنامه‌ریزی و بودجه دستورالعمل‌های تهیه و تدوین بودجه را به وزارتخانه‌ها و سایر دستگاه‌های اجرایی ابلاغ می‌کند. هر وزارتخانه پیشنهادها را مربوط به بودجه خود را تهیه می‌کند، در همین زمان قانون خامشی‌های بودجه به کنگره ارسال می‌شود. نتایج حاصل از این قانون نیز به طور جداگانه برای وزارتخانه‌ها ابلاغ می‌گردد.

فرآیند تهیه بودجه توسط یک نظام اطلاعاتی بودجه که مدیریت آن بر عهده دبیرخانه بودجه است، پشتیبانی می‌شود، این دبیرخانه اطلاعات بهنگام در مورد هزینه‌ها را در اختیار مسئولین قرار می‌دهد. از سال ۱۹۷۴ طبقه‌بندی هزینه‌ها بر اساس وظیفه/برنامه به کار برده می‌شود.

چرخه بودجه‌بندی از ۱۰ تا ۱۲ ماه قبل از شروع سال مالی آغاز می‌گردد. پس از ابلاغ خط مشی‌های کلی، قانون خط مشی‌های بودجه‌ای تا ۸ ماه قبل از سال مالی تهیه و ارائه می‌شود. بحث در مورد این قانون باید تا ۳۰ ماه ژوئن به نتیجه برسد. پس از تصویب قانون خط مشی‌های بودجه، کار تهیه بودجه آغاز می‌گردد. پیش‌نویس نهایی بودجه باید تا ۴ ماه قبل از شروع سال مالی ارائه گردد. لایحه بودجه باید در مجلس نمایندگان و سنا مورد بررسی قرار گیرد و توسط هر دو مجلس به تصویب برسد. کمیته مشترکی از اعضاء مجلس نمایندگان و سناتورها پیشنهاد نهایی را برای طرح در جلسه عمومی کنگره آماده می‌سازند. زمانبندی تهیه و تنظیم بودجه بر اساس قانون خاصی است که در این زمینه وجود دارد.

ب) قوانین تکمیلی نظام بودجه‌ریزی

برنامه چهار ساله که از سال دوم هر دوره ریاست جمهوری آغاز می‌شود، زمینه فعالیت‌های اصل دولت را مشخص می‌سازد. در این برنامه همچنین پروژه‌های سرمایه‌گذاری در ۴ سال آینده مشخص می‌گردد. هدف‌های کلی و بخشی و تفصیلی پروژه‌های سرمایه‌گذاری و برنامه‌های اجتماعی این برنامه الگوی بودجه‌های سالانه قرار می‌گیرد.

قانون خط‌مشی‌های بودجه‌ای که راهنمای تهیه بودجه‌های سالانه است، یکی از ویژگی‌های نظام بودجه‌ریزی کشور برزیل است. بر اساس قانون اساسی این کشور، قانون خط‌مشی‌های بودجه‌ای باید شامل اهداف و اولویت‌های اداری - تشکیلاتی دولت، خط‌مشی تغییر در قوانین مالیاتی، و سیاست‌هایی برای فعالیت مؤسسات توسعه مالی باشد. این قانون باید همه ساله به تصویب کنگره برسد. این امر موجب مشارکت بیشتر قوه قانونگذاری در فرآیند بودجه‌ریزی می‌گردد. در واقع در این مرحله بیشترین بحث مربوط به بودجه در کنگره انجام می‌گیرد که حدود ۲ ماه به طول می‌انجامد.

ج) اجرای بودجه

یکی از ویژگی‌های مهم نظام بودجه‌ریزی برزیل شاخص بندی بودجه در مقابل تورم است. با توجه به افزایش سریع قیمت‌ها در این کشور، بر اساس شاخصی که از قبل در مورد آن تصمیم گرفته شده است ارقام بودجه تعدیل می‌شوند. در مواردی نیز هزینه‌های مکمل بر اساس یک قانون متمم بودجه به تصویب می‌رسد. به عبارت دیگر به دلیل افزایش مبلغ اسمی درآمدها، هزینه‌های نیز متناسباً تعدیل می‌گردند.

نظام مالیاتی نیز شاخص بندی شده است و مهلت پرداخت مالیات به میزان شایان توجهی کاهش یافته است. حقوق و دستمزد نیز بر اساس شاخص‌هایی تعدیل می‌گردد.

از سال ۱۹۸۶ با تشکیل دبیرخانه ملی خزانه نظام جدیدی برای اداره امور مالی کشور برزیل شروع به کار کرده است. در چارچوب این نظام سیستم اطلاعاتی گسترده‌ای ایجاد شده است که تمامی دستگاه‌های اجرایی دولت، دانشگاه‌ها و قوای قضاییه و مجریه را پوشش می‌دهد. از این نظام اطلاعاتی برای تنظیم امور حسابداری

دولت و برنامه‌ریزی مالی استفاده می‌شود. خزانه نیز از طریق این نظام منابع موجود برای پرداخت هزینه‌ها را تنظیم می‌کند. با وجود این نظام دولت توانسته است با گشایش تنها یک حساب در بانک مرکزی تمامی دریافتی‌ها و پرداخت‌های خود را به عمل آورد.

د) کنترل و نظام بر بودجه

بر اساس قانون اساسی کشور برزیل، همه دستگاه‌های اجرایی باید دارای واحدهایی برای کنترل حساب‌ها و هماهنگی عملکرد برنامه‌ها با مصوبات ذی‌ربط باشند. دفتر بازرسی کل امور مالی دارای دبیرخانه‌ای به نام دبیرخانه نظارت داخلی است که این دبیرخانه به‌عنوان یک واحد مرکزی بر کار واحدهای مستقر در دستگاه‌های اجرایی نظارت دارد. دبیرخانه مزبور بازرسانی برای هر یک از ۱۶ دستگاه اجرایی اصلی تعیین می‌کند و همچنین نمایندگان در ۲۳ ایالت کشور دارد. شش دفتر بخشی نیز وجود دارد که بر حساب‌های نیروهای مسلح و دفتر رییس جمهور نظارت دارند و اعضای آنها توسط مقام مسئول هر بخش منصوب می‌شوند.

نقش واحدهای کنترل داخلی پشتیبانی کنترل خارجی بودجه است. همه گزارش‌های حسابرسی توسط دبیرخانه کنترل داخلی می‌شود و به دیوان محاسبات ارسال می‌گردد. نظارت داخلی بر شرکت‌های دولتی از طریق وزارتخانه‌های ذی‌ربط انجام می‌گیرد.

دبیرخانه‌ای در وزارت برنامه‌ریزی و بودجه مسئول رسیدگی به اجرای بودجه است. این دبیرخانه مسئول امور پروژه‌های سرمایه‌گذاری، تنظیم و سازماندهی اطلاعات و توسعه سیستم نظارت بر پیشرفت فیزیکی و مالی بودجه است.

دیوان محاسبات که در سال ۱۹۸۱ برای بررسی هزینه‌ها و گردآوری درآمدها تشکیل شد، وظیفه کنترل خارجی بر بودجه را بر عهده دارد. دیوان محاسبات بر اساس قانون اساسی برزیل مسئول کنترل و بررسی در زمینه‌های مالی، بودجه‌ای و عملیاتی تمام دستگاه‌های اجرایی از جمله نهادها و سایر مؤسسات می‌باشد. در زمینه درآمدهای فدرال، دیوان محاسبات بر موافقتنامه‌های چند جانبه، بهره مالکانه نفت و توزیع وجوه اشتراکی مالیات‌ها که به شهرداری‌ها و ایالت‌ها اختصاص می‌یابد، نظارت دارد.

دیوان محاسبات دارای ۹ عضو است که ۳ نفر از آنها به پیشنهاد دولت و تصویب مجلس سنا و ۶ نفر بقیه مستقیماً توسط کنگره تعیین می‌شوند. حقوق و تعهدات همه این اعضاء مشابه قضات دیوان عالی کشور است. دیوان محاسبات اگر چه در کار خود استقلال دارد ولی یکی از واحدهای وابسته به کنگره محسوب می‌شود. این دیوان موارد خلاف مقررات را به قوه قضاییه اعلام می‌دارد ضمن اینکه خود می‌تواند مجازات‌هایی را اعمال کند. دامنه اختیارات دیوان محاسبات هر سه قوه مجریه، مقننه و قضاییه را در بر می‌گیرد و باید گزارش‌های ۴ ماهه و سالانه به کنگره بدهد. دیوان محاسبات ساختاری غیرمتمرکز ۳۰۰۰ کارمند دارد که در تمامی ایالت‌ها پراکنده شده‌اند. رسیدگی‌های فنی این دیوان بر اساس ۳ اصل صرفه‌جویی، کارایی و اثربخشی انجام می‌گیرد. تلاش‌هایی نیز اخیراً برای گسترش دامنه فعالیت‌های دیوان محاسبات به ارزیابی برنامه‌ها انجام گرفته است، ولی مسئولیت اصلی این کار با مؤسسه پژوهش‌های اقتصادی کاربردی است که مؤسسه‌ای خصوصی محسوب می‌شود.

۵-۱۰. نظام بودجه‌ریزی کشور کلمبیا

وظیفه تهیه و تنظیم بودجه در کشور کلمبیا با قوه مجریه است و وزارت دارایی در این فرآیند نقش مرکزی دارد. اگر کنگره به بودجه ارائه شده از سوی قوه مجریه رأی ندهد، بودجه پیشنهادی قانون محسوب می‌شود. اگر هیچ بودجه‌ای پیشنهاد نشود، بودجه سال گذشته برقرار خواهد بود. کنگره نمی‌تواند بدون مشورت قبلی با قوه مجریه درآمدها را افزایش دهد. چنانچه بودجه مبتنی بر درآمدهایی باشد که قوانین خاص مربوط به آنها باید در سال مالی جدید تصویب شوند باز هم قابل تصویب خواهد بود. در خصوص برنامه ملی نیز بر اساس قانون اساسی، چنانچه کنگره طی ۳ ماه آن را به تصویب نرساند، پیشنهاد مطرح شده جنبه قانونی خواهد داشت. کنگره می‌تواند در هزینه‌های پیشنهاد شده تغییراتی دهد، مشروط بر اینکه تراز بودجه حفظ شود. چنانچه استقراض جدید مورد نیاز باشد، باید مورد تصویب دولت قرار گیرد. طبق قانون اساسی مردم نیز می‌توانند در مباحث مربوط به برنامه‌های توسعه مشارکت داشته باشند. ولی نحوه این مشارکت تا کنون مشخص نشده است.

هماهنگی سیاست‌های مالی و پولی از طریق مذاکرات دو جانبه وزارت دارایی و بانک مرکزی ایجاد می‌شود. بانک مرکزی پیش‌بینی شاخص‌های کلان اقتصادی در مورد سال جاری و سال آینده را با کمک وزارت دارایی ارائه می‌دهد. ولی به کار بردن این شاخص‌ها برای برآورد بودجه سال مالی آینده وظیفه وزارت دارایی است.

الف) فرآیند تهیه و تنظیم بودجه

فرآیند تهیه بودجه با بحث خط‌مشی‌های کلی در شورای سیاست‌های ملی اقتصادی، اجتماعی آغاز می‌شود. بعد از انجام مذاکرات لازم در این شورا بقیه کارهای تدوین بوده

که به دو بخش تقسیم می‌شود و انجام هر یک بر عهده دو واحدی که دارای قدرت تصمیم‌گیری مشابه هستند قرار داده می‌شود. این دو واحد وزارت دارایی و بخش برنامه‌ریزی ملی (*DNP*) هستند. شورای سیاست‌های ملی اقتصادی، اجتماعی سقف کلی سرمایه‌گذاری را تعیین می‌کند، که مبلغ مزبور توسط *DNP* به پروژه‌های مشخص اختصاص می‌یابد. وزارت دارایی نیز مسئول تقسیم اعتبارات جاری بودجه است. یکی از مشکلات نظام مزبور این است که هماهنگی لازم بین دو واحد فوق وجود ندارد. به عنوان مثال جزء جاری هزینه‌های سرمایه‌گذاری یعنی هزینه‌های نگهداری و عملیاتی مورد پیش‌بینی قرار نمی‌گیرد.

DNP برای انتخاب پروژه‌ها یک بانک اطلاعاتی پروژه تهیه کرده است که به وسیله آنها پروژه‌هایی که نرخ بازگشت بالاتری دارند انتخاب می‌شوند این امر به صورت غیر متمرکز انجام می‌شود. بدین ترتیب که وزارتخانه‌ها پروژه‌های خود را در قالب سقف اعلام شده از سوی *DNP* ارسال و توجیه می‌کنند. *DNP* نیز با استفاده از بانک اطلاعاتی خود پروژه‌هایی که نرخ بازگشت بالاتری دارند انتخاب می‌کند.

قوانین موجود کلمبیا در خصوص ترکیب هزینه‌ها محدودیت‌هایی قائل شده‌اند. بر اساس قانون اساسی این کشور، سهم هزینه‌های سرمایه‌ای در کل هزینه‌ها در هر سال نباید کمتر از سال گذشته باشد. طبق "قانون بودجه ارگانیک" نیز سهم مخارج دولت در زمینه برنامه‌های اجتماعی در هر سال باید بیشتر از سال ماقبل باشد.

پس از تصویب بودجه در کنگره، دولت تصویب نامه ذی‌ربط را تنظیم می‌کند که در آن تغییرات به عمل آمده کنگره در پیشنهاد اولیه دولت منظور گردیده و اطلاعات

تفصیلی در خصوص ترکیب هزینه‌ها اضافه می‌شود. پس از تهیه این سند اجرای بودجه به طور رسمی آغاز می‌شود.

دستگاه‌های اجرایی بر اساس بودجه مصوب می‌توانند هزینه‌های خود را انجام دهند. وجوه، زمانی می‌توانند تعهد شوند که ذیحساب کل تایید کند که دستگاه درخواست کننده از اعتبار کافی برخوردار است. سپس با توجه به برنامه جریان نقدینگی، دستور پرداخت صادر می‌شود. برنامه جریان نقدینگی توسط وزارت دارایی طراحی و کنترل می‌شود. پرداخت‌ها توسط خزانه مرکزی انجام می‌گیرد که وجوه مربوطه را به حساب دستگاه‌ها اجرایی واریز می‌کند.

در ضمن اجرای بودجه، ممکن است بر حسب ضرورت بودجه‌های مصوب کاهش یابد. میزان کاهش در چارچوب مذاکرات بین خزانه و وزارتخانه مشخص می‌گردد. اگر این مذاکرات به نتیجه نرسد، بودجه دستگاه‌ها با نسبت مساوی کاهش داده می‌شود.

تقویم حساب‌ها در نظام بودجه‌ریزی کلمبیا بر اساس روش تعهدی انجام می‌گیرد. دریافت‌ها و پرداخت‌ها شامل جریان‌ها و موجودی‌های نقدی انجام گرفته در ترازنامه خزانه ثبت می‌گردد. در همین چارچوب هزینه‌هایی که در سال مالی محقق نگردیده، ولی تعهدات آن به عمل آمده است به سال بعد منتقل می‌شود.

ب) نظارت و کنترل بودجه

نظام نظارتی بودجه شامل: حسابرسی مالی، کنترل سیاسی از طریق مجلس نمایندگان، کنترل اقتصادی از طریق بخش عمومی بودجه و کنترل نتایج بودجه از طریق *DNP* و در چارچوب برنامه سرمایه‌گذاری عملیاتی سالانه، می‌گردد.

کنترل داخلی از طریق دستگاه‌های اجرایی انجام می‌گیرد. هر وزارتخانه یا دستگاه اجرایی مستقل باید یک حسابرس داخلی داشته باشد که زیر نظر بالاترین مقام مسئول دستگاه اجرایی کار می‌کند. کنترل بودجه به‌عنوان اقدامی در جهت پشتیبانی تصمیم‌گیری مدیران تلقی می‌شود از سال ۱۹۹۶ نیز شورای مشورتی نظارت داخلی بودجه زیر نظر دفتر رییس جمهور تشکیل شده است. دفتر حسابداری ملی نیز وظیفه تنظیم عملیات کنترل داخلی بودجه را بر عهده دارد. دفتر حسابداری نقشی کلیدی در امر گردآوری درآمدها، پرداخت هزینه‌ها و به خصوص کمک به تصمیم‌گیری مناسب توسط مدیران داشته است.

بر اساس قانون اساسی، ذیحساب باید به کنگره و رییس جمهور گزارش دهد. ذیحساب صورتحساب کلی بودجه و خزانه را به مجلس نمایندگان ارائه می‌کند. ذیحساب کل برای مدت ۴ سال توسط کنگره انتخاب می‌شود. دوره مزبور منطبق با دوره رییس جمهوری است. انتخاب مزبور از میان کاندیدهای معرفی شده از سوی دیوان قانون اساسی، دیوان عالی کشور و شورای شهر انجام می‌گیرد. اگر چه ذیحساب کل توسط کنگره انتخاب می‌شود ولی دفتر ذیحسابی زیر نظر کنگره قرار ندارد.

در حال حاضر کنترل‌های دفتر ذیحسابی کل بیشتر جنبه‌های حقوقی را در بر می‌گیرد، این در حالی است که وظیفه قانونی این دفتر انجام کنترل‌ها بر اساس ۳ ضابطه صرفه‌جویی، کارایی و اثربخشی می‌باشد. گزارش‌های دفتر ذیحسابی نیز بیشتر جنبه آکادمیک دارد و امکان ضعیفی برای برگردان آن به صورت ابزار عملی در اصلاح روند برنامه‌ها و پروژه‌ها وجود دارد. مشکل دیگر این است که عملیات دفتر ذیحسابی کل تحت تأثیر شرایط سیاسی کشور قرار دارد.

جدول ۵-۷. فرآیند بودجه‌ریزی کشور کلمبیا

فعالیت‌های اصلی	تاریخ	تعداد ماه‌های قبل از شروع سال مالی
دولت لایحه مقدماتی بودجه شامل درآمدها و هزینه‌ها را به کمیته‌های اقتصادی مجلسین نمایندگان و سنای کنگره ارائه می‌نماید.	اولین هفته آوریل	-۸
دولت از طریق وزارت دارایی لایحه بودجه شامل درآمدها، هزینه‌ها و آثار مالی ناشی از هر یک را به کنگره تقدیم می‌کند.	پایان ماه ژوئیه	-۶
چنانچه کمیته‌های امور اقتصادی مجلسین در جلسه مشترک خود ناسازگاری‌هایی را در بودجه تشخیص دهند، لایحه برای انجام اصلاحات لازم به وزارت دارایی برگشت داده می‌شود.	تا ۱۵ اوت	-۵
آخرین مهلت تسلیم لایحه بودجه اصلاح شده به کنگره	۳۰ اوت	-۵
کمیته‌های مجلسین در مورد کلیات هزینه‌های بودجه تصمیم‌گیری می‌کنند	تا ۱۵ سپتامبر	-۴
آخرین مهلت برای تصمیم‌گیری کمیته‌های مجلسین	۲۵ سپتامبر	-۴
مذاکرات جلسه عمومی کنگره آغاز می‌شود	اول اکتبر	-۳
آخرین مهلت برای تصویب بودجه در کنگره. چنانچه تا این تاریخ بودجه تصویب نشود، لایحه پیشنهادی قانون خواهد بود (شامل اصلاحات به عمل آمده در اولین مرحله)	۲۰ اکتبر	-۳
آخرین مهلت تهیه و تنظیم سند نهایی بودجه سال آینده	۱۰ دسامبر	-۱
سال مالی t آغاز می‌شود.	اول ژانویه	سال t

۵-۱۱. نظام بودجه‌ریزی کشور مکزیک

اولین قانون اساسی کشور مکزیک، به عنوان یک کشور مستقل در نوامبر سال ۱۸۲۴ به تصویب رسید. به موجب این قانون نظام حکومتی این کشور جمهوری با دو مجلس قانونگذاری است. در زمینه مالیه عمومی، به موجب این قانون قوه مجریه باید به طور مرتب گزارشاتی مالی را به مجلسین ارائه کند. بر اساس قوانین موجود امور مالی و مدیریت وجوه عمومی بر عهده دبیرخانه خزانه است و دبیر خزانه‌داری موظف است بودجه متوازن سالانه را به کنگره ارائه نماید. در همین قانون تصریح شده است که دفتر عالی حسابداری خزانه‌داری جایگزین دیوان محاسبات می‌گردد. اگر چه از تاریخ فوق نظام مالی کشور مکزیک تغییرات زیادی کرده است ولی چارچوب کلی فوق تقریباً هنوز مورد عمل می‌باشد.

الف) فرآیند تهیه و تنظیم بودجه

قانون اصلی که به همراه مقررات دفتر حسابداری خزانه مبنای تهیه و تنظیم بودجه و امور مالی کشور مکزیک است "قانون مبنایی بودجه"^۱ نام دارد. فرآیند تهیه و تنظیم بودجه از ماه مارس آغاز می‌گردد. در این ماه بر اساس اهداف کلان اقتصادی، بررسی عملکردهای مالی، و مذاکراتی که در دفتر برنامه‌ریزی خزانه انجام می‌گیرد، چارچوب کلی بودجه سال آینده شامل سقف کلی بودجه و تفکیک آن به بخش‌های مختلف تهیه و همراه دستورالعمل‌های لازم به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ می‌گردد. دستگاه‌های اجرایی در چارچوب دستورالعمل‌های دریافت شده پیشنهادهای خود را

1. *The Organic Budget Law*

تنظیم می‌کنند و به خزانه ارسال می‌دارند. در این مرحله خزانه ضمن مذاکره با مقامات مسئول اجرایی، اولویت‌هایی را تعیین می‌کند که در چارچوب این اولویت‌ها پیشنهادهای اجرایی بررسی و سقف جدید همراه با اولویت‌های ابلاغی پیشنهاد نهایی خود را تنظیم و به دفتر حسابداری خزانه تسلیم می‌دارند. دفتر حسابداری خزانه پس از انجام تعدیل‌های لازم لایحه تفصیلی بودجه را تهیه و به مجلس نمایندگان ارسال می‌کند. تا چند سال گذشته مجلس نمایندگان معمولاً بودجه را بدون هیچ‌گونه تغییری به تصویب می‌رساند، لیکن در سال‌های اخیر در بعضی موارد، به خصوص پرداخت‌های انتقالی به دولت‌های محلی و ایجاد ضوابطی برای هزینه‌های جاری، تغییراتی در لایحه بودجه به عمل می‌آورد.

در سال‌های اخیر تلاش‌های زیادی به عمل آمده است که بودجه در حد امکان واقع بینانه تنظیم شود تا از تغییرات موردی آن در مرحله اجرا جلوگیری شود. دبیرخانه خزانه به‌خصوص در زمینه اولویت‌گذاری پروژه‌ها و جامعیت لایحه بودجه تأکید زیادی کرده است.

پس از تصویب بودجه، زمانبندی تخصیص اعتبارات بودجه تنظیم می‌گردد. زمانبندی به صورتی انجام می‌گیرد تا از انباشت وجوه در دستگاه‌های اجرایی جلوگیری شود. زمانی که دستگاه‌های اجرایی را نیز مشخص می‌کنند. با این وجود اهداف اعلام شده قابلیت انعطاف کافی را ندارند و در صورت افزایش یا کاهش بودجه تخصیص داده شده، اهداف مزبور متناسباً تعدیل نمی‌گردند. در نتیجه به مرور زمان بین اهداف و عملکردها فاصله نسبتاً زیادی ایجاد شده است.

هماهنگی بین سیاست‌های پولی و بودجه‌ای در بالاترین سطح مقامات بانک مکزیک و دبیرخانه خزانه انجام می‌گیرد، ضمن اینکه مقامات مسئول در سطح میانی دو دستگاه مزبور نیز به طور مستمر جلسات هماهنگی با یکدیگر برگزار می‌کنند. برنامه‌ریزی در مکزیک سابقه‌ای طولانی دارد، اگر چه محتوای برنامه‌ها طی این سال‌ها تغییرات زیادی کرده است. در گذشته برنامه‌ها با تفصیل زیاد تهیه می‌شدند، لکن در حال حاضر در برنامه‌ها اطلاعات آماری کمتر به چشم می‌خورد و بیشتر در زمینه سیاست‌ها و استراتژی تأکید می‌شود.

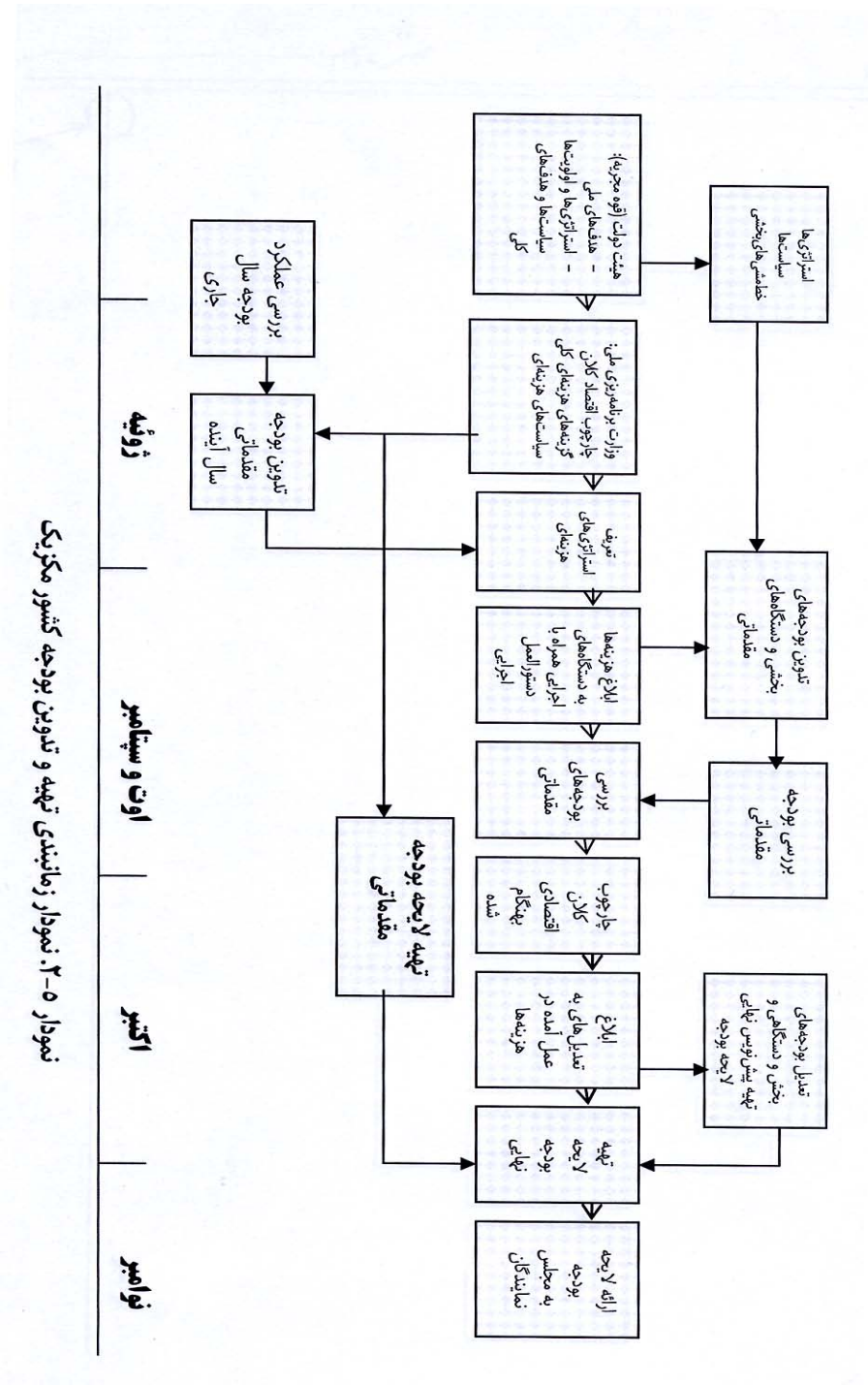
تأکید بیشتر بر هماهنگی بین سیاست‌های مذکور در برنامه‌ها و بودجه‌های سالانه می‌شود. این هماهنگی معمولاً از طریق کمیته‌هایی انجام می‌گیرد که به "کابینه" موسوم هستند. هر کابینه از بالاترین مقامات دستگاه‌های اجرایی (بر حسب موضوع) و همچنین دبیرخانه خزانه تشکیل می‌گردد. دبیرخانه خزانه از ۴ مدیریت تخصصی تشکیل شده است که هر یک دارای کارشناسانی در زمینه ذی‌ربط هستند. برنامه هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای از طریق دبیرخانه خزانه با مذاکرات مستقیمی که با مقامات مسئول هر دستگاه اجرایی به عمل می‌آید، انجام می‌گیرد. اگر پیشنهاد دستگاه اجرایی تا ۱۰۰ میلیون پزو (حدود ۱۲/۸ میلیون دلار) باشد در خود دبیرخانه تصمیم‌گیری می‌شود. و چنانچه فراتر از مبلغ مزبور باشد برای بررسی بیشتر به واحدهای ذی‌ربط در دبیرخانه خزانه ارسال می‌گردد.

ب) نظارت و کنترل بودجه

در کشور مکزیک وظیفه کنترل داخلی بودجه با "دبیرخانه کنترل و توسعه امور اداری" است. این دبیرخانه مسئول سازماندهی و هدایت نظام‌های نظارت داخلی و ارزیابی برنامه‌های دولتی است. هدف آن نیز اشاعه مدیریت کاراً از طریق دنبال کردن هدف‌های برنامه است. سازماندهی نظام نظارت بر بودجه نیز در چارچوب اصلاح نظام امور اداری بخش دولتی در حال انجام می‌باشد. این اصلاح شامل تهیه شاخص‌های عملکرد، تغییر روش‌های بودجه‌بندی (با هدف افزایش اثربخشی، کارایی و صرفه‌جویی)، بهبود روش‌های کنترل داخلی، و نظام قراردادهای دولتی می‌باشد.

علاوه بر کنترل مرکزی، هر دستگاه اجرایی نیز دارای یک واحد حسابداری است. این واحد دارای حساب‌برسان و ذیحسابانی است که حساب‌های دستگاه‌های ذی‌ربط را از جنبه‌های حقوقی و مطابقت با قوانین و مقررات کنترل می‌کنند. حساب‌برسان مربوط به هر دستگاه از طرف بالاترین مقام مسئول آن دستگاه تعیین می‌شوند.

وظیفه کنترل خارجی بودجه با "دفتر حسابرسی کل" مستقر در خزانه می‌باشد. این دفتر دارای ۹ مدیریت تخصصی است که در زمینه‌های: درآمدها، هزینه‌ها، نظام‌ها، بخش شبه دولتی، کارهای عمومی، بررسی‌های اقتصادی و ارزیابی پروژه‌ها فعالیت دارند. با وجود این ساختار سازماندهی، کنترل خارجی بودجه از کارایی مطلوبی برخوردار نبوده است و اخیراً با مؤسسات خصوصی برای همکاری در این زمینه دعوت به همکاری شده است. دفتر حسابرسی کل در مقابل کنگره مسئول است و گزارش‌های خود را به مجلس نمایندگان ارائه می‌نماید.



نمودار ۵-۲. نمودار زمانبندی تهیه و تدوین بودجه کشور مکزیک

بخش ششم

تحولات نظام بودجه‌ریزی

در ایران

در این بخش به تحولات نظام بودجه‌ریزی در ایران در دوره‌های زیر اشاره می‌شود:

۱-۶. دوران قبل از انقلاب مشروطیت

۲-۶. از انقلاب مشروطیت تا سال ۱۳۰۰ هجری شمسی

۳-۶. دوره ۱۳۰۱-۱۳۲۰ هجری شمسی

۴-۶. دوره ۱۳۲۰-۱۳۵۱ هجری شمسی

۵-۶. دوره ۱۳۵۲-۱۳۵۷ هجری شمسی

۶-۶. دوران بعد از انقلاب اسلامی

۱-۶-۶. دوره ۱۳۵۸-۱۳۶۷

۲-۶-۶. دوره ۱۳۶۸-۱۳۷۸

۳-۶-۶. دوره ۱۳۷۹-۱۳۸۴

۱-۶. 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 (صرف ص ۲۲۹).

این دفترچه‌ها از حیث جمع‌آوری درآمد حاوی "جزء جمع" بود که مالیات نقدی و جنسی املاک مزروعی و سایر مالیات‌ها را تعیین می‌کرد. حکام ولایات و ایالات معمولاً مالیات‌های دیگری تحت عناوین مختلف از جمله تفاوت عمل و حق حساب به مالیات مزبور اضافه و از مؤدیان مالیاتی وصول می‌کردند. دفترچه مزبور از حیث خرج به‌طور عمده شامل پرداخت هزینه افواج محلی بود و مستمری‌های عمومی و مواجب مأمورین محلی را هم شامل می‌شد. اما مستمری‌هایی که از محل درآمد هر ولایات پرداخت می‌گردید منحصر به اشخاص مستقیم همان منطقه نبود، بلکه در همان دفترچه، پرداخت مستمری به اشخاص که در مرکز یا سایر نقاط اقامت داشتند منظور و مقرر می‌گردید. اگر درآمد ایالت یا ولایتی از مخارج مقرر بیشتر بود مبلغ اضافی به‌عنوان تفاوت عمل دریافت و به مرکز حواله می‌شد و در مناطقی که به علل سیاسی یا سوق‌الجیشی میزان مخارج بیشتر از درآمد بود مبلغی به عنوان کسر عمل از مرکز به آنجا حواله می‌شد.

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

در زمان میرزا آقاسی کسری بودجه دولت به حدود سالی دو کرور (یک میلیون تومان) رسید. پول نقد خزانه خاص حقوق درباریان بود و برای پرداخت مطالبات دیگران برات‌های بی‌اعتبار یا کم‌اعتبار در وجه حکام ولایات صادر می‌شد. این برات‌ها به مأخذ ده تا بیست درصد بهای اصلی در ایالات خرید و فروش می‌شد و با برات‌های نکول شده قرض دولت انباشته می‌شد.

امیرکبیر بعد از رسیدن به صدارت از مواجب دیوانیان و روحانیون، از شاه گرفته تا پایین، کاست و اصلاحاتی در امر جمع‌آوری مالیات انجام داد. تیول را محدود ساخت و یا کسری ضبط دیوان کرد. مالیات معوق را از حکام ولایات و خوانین محلی وصول کرد. اجاره گمرک را متوقف ساخت و تحت اداره مستقیم دولت قرار داد و از زیاده‌روی‌های محصلین مالیات جلوگیری کرد و رسم ستمگرانه سورات سپاهیان را برانداخت. در بهای زمین‌های آباد تجدیدنظر کرد و درآمد آنها را تنظیم نمود (آدمیت، ص ۲۶۱ و ۲۷۹).

در نیمه دوم قرن سیزدهم هجری قمری نقش دولت در اقتصاد بسیار ضعیف و بودجه سالانه دولت تقریباً معادل ۲ درصد تولید ناخالص داخلی بود. دولت هیچ نقش سازنده‌ای در تشکیل سرمایه نداشت و مخارج دولتی هم در موارد بسیاری مخارج مصرفی نامعقول بود. پرداخت‌های اشتغالی به شکل مستمری یا مقرری به خانواده سلطنتی انجام می‌گرفت و مخارج قشون قسمت اعظم هزینه‌های سالانه دولت را تشکیل می‌داد. وزارتخانه‌ها و دوایر دولتی نیز حساب‌هایی منتشر نمی‌کردند.

عواید دولت از دو منبع به دست می‌آمد. اول، درآمدهای منظم مرکب از مالیات بر اراضی کشاورزی، اغنام و احشام، پیشه‌وران، بازرگانی و متفرقه و همچنین عواید املاک صنعتی، گمرکات، اجاره و واگذاری انحصارات دولتی. دوم، درآمدهای غیرمنظم شامل خراج عمومی، هدایا، جرایم و ضبط اموال. جمع عایدات دولتی از همه منابع در سال ۱۲۸۰ هجری شمسی در حدود ۶۷ میلیون قران بود که ۲۵ درصد آن از گمرکات، ۸ درصد از انحصارات و بخش اعظم ۶۷ درصد باقیمانده از محل مالیات‌های عمومی تأمین شده بود. مالیات‌ها به صورت نقدی یا جنسی پرداخت می‌شد و مالیات‌های جنسی ۱۵ الی ۲۰ درصد کل مالیات‌ها را تشکیل می‌داده است. علاوه بر مالیات تقویم شده همواره ۵۰ درصد مالیات اضافی از مالیات‌دهندگان گرفته می‌شد. تعرفه گمرکی مشخص در کشور وجود نداشت و به طور کلی تجار خارجی ملزم بودند معادل ۵ درصد بهای وارداتی یا صادراتی را به عنوان حقوق گمرکی پرداخت کنند.

ایران فاقد ابزار لازم برای بهره‌برداری از منابع خود بود و از آنجا که حکومت می‌خواست عواید خود را افزایش دهد و توسعه اقتصادی را ترغیب کند، امتیازات متعددی به خارجی‌ان واگذار می‌کرد 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 بر می‌گرفت.

در دوره مظفرالدین شاه (۱۲۷۴ تا ۱۲۸۵ هجری شمسی) همواره مخارج دولت از عایدات آن بیشتر بود و کسری بودجه از طریق قرضه خارجی تأمین می‌شد. در اواخر

این دوره بودجه دولت با کسری حدود ۳ میلیون تومان روبه‌رو بود که این کسری حدود ۳۰ درصد از کل بودجه دولت را تشکیل می‌داد.

۶-۲. از انقلاب مشروطیت تا سال ۱۳۰۰ هجری شمسی

در این دوره در اصول و قواعد تهیه و تنظیم بودجه دولت به تبعیت از شیوه‌هایی که از اواخر قرن هیجدهم و تمامی قرن نوزدهم میلادی در اروپا به تدریج شکل گرفته و در کنار رشد و قوام دموکراسی در غرب تکامل یافته بود، تحولاتی به عمل آمد. در همین راستا، نخستین قانون محاسبات عمومی ایران با اقتباس از چند فقره قوانین مالیه عمومی فرانسه تهیه شد و در سال ۱۲۸۸ هجری شمسی از تصویب مجلس گذشت. پیش‌بینی‌های این قانون منحصر به ضوابط و اصول تهیه و اجرای بودجه دولت و ضرورت‌های مربوطه به تأمین مسئولیت‌های محاسباتی و صحت ثبت و نگهداری وقایع مالی بود و در این شبیه‌سازی مسائل ساختاری مالیه و بازشناسی علل و زمینه‌های نارسایی‌های موجود ندیده ماند. (شبییری‌نژاد، ص ۱۴۲ و ۱۴۳)

در دوره اول تقنینیه، کمیسیون مالی مجلس چند ماه وقت صرف کرد تا چند هزار قلم مستمری را که در حقیقت ابلاغ حقوق‌ها بود مورد بررسی قرار دهد. در این رسیدگی تعدادی از مستمری‌ها حذف شد، یا از مبلغ سالانه آنها کاسته شد. علاوه بر این برای تعدیل بودجه، کمیسیون مزبور تسعیر مالیات‌های جنسی را حذف کرد. همچنین همین کمیسیون موضوع تیول را که عبارت از اجاره به عایدات دولت در یک محل به مبلغ ثابتی بود از بین برد تا عایدات واقعی آن به حساب دولت گذاشته شود و متصدیان حقوق خود را از دولت دریافت دارند.

اولین بودجه به سبک جدید در دوره دوم تقنینیه و وزارت دارایی صنیع‌الدوله هدایت در سال ۱۲۸۹ هجری شمسی برای سال ۱۲۹۰ به عنوان "طرح بودجه کل" تهیه شد. در این بودجه اصل وحدت بودجه به روش کشورهای پیشرفته رعایت شده بود. در مقدمه این بودجه شرح جامعی از مسائل مالیه عمومی و دشواری‌ها و موانع موجود و همچنین حرکت به سوی نظام مالیه پیچیده و مبتنی بر منافع ملی برشمرده شده است. صنیع‌الدوله قبل از ارائه این بودجه به مجلس مورد سوء قصد قرار گرفت و به قتل رسید و وزیر بعد از او بودجه تهیه شده را به نام صنیع‌الدوله به مجلس پیشنهاد نمود. در این بودجه برای اولین بار درآمدها و هزینه‌ها در یک سند واحد مورد مقایسه قرار گرفته بود. کسری بودجه ظاهراً ۵۰۰ هزار تومان بود که وزیر دارایی وقت کسری بودجه حقیقی را در لایحه بودجه به دلیل لاوصول ماندن عواید و افزایش مخارج در حدود ۳ کرور تومان (۱/۵ میلیون تومان) ذکر کرده است (منوچهر زند حقیقی). از دیگر خصوصیات این بودجه این بود که علاوه بر درآمدهای نقدی، درآمدهای جنسی را هم جزء عواید مملکتی منظور نموده بود و مؤدیان مالیاتی قسمتی از مالیات را به جنس یعنی گندم و جو و شلتوک پرداخت می‌کردند. هزینه‌ها نیز در قالب هشت وزارتخانه موجود در آن زمان تنظیم شده بود. این بودجه نهایتاً به تصویب مجلس نرسید.

در اردیبهشت سال ۱۳۹۰ هجری شمسی مورگان شوستر به سمت خزانه‌داری کل منصوب شد. شوستر یک ماه پس از انتصاب برای اصلاح مالیه ایران از دولت و مجلس اختیار تام گرفت (فانون ۲۲ خرداد ۱۳۹۰ هجری شمسی). وی در کتاب خود موسوم به "اختناق ایران"^۱ می‌نویسد در زمانی که در ایران مستشار مالیه بوده تمام مالیات نقدی و

جنسی ۵۰ میلیون قران بوده است و اگر تمام این مبلغ عاید می‌شد بودجه ایران باز ۶ میلیون تومان کسری داشته است که تقریباً ۴۰ درصد کل بودجه سالانه بود (جمالزاده، ۱۳۳۳ هجری شمسی). از آنجایی که چاپ پول امکان‌پذیر نبود بسیاری از بستانکاران دولت نمی‌توانستند مطالبات خود را وصول کنند. به نظر می‌رسد که ۵۰ درصد از اعتبارات بودجه برای قشون، ۲۰ درصد برای مستمری‌ها، ۱۰ درصد برای دربار، ۱۰ درصد برای اداره امور کشور و ۱۰ درصد بقیه برای امور خارجه مقرر شده بود. پرداخت مستمری‌ها کمترین اولویت را داشت و قشون نیز معمولاً نمی‌توانست تمامی وجوه درخواستی خود را به دست آورد. واکنش اولیه شوستر ملزم کردن وزارتخانه‌های مختلف به صرفه‌جویی شدید بود. همچنین برنامه‌ای نیز برای الغای تدریجی مستمری‌ها تنظیم کرد. هیئت وزیران این اقدامات را تصویب کرد (جولیان بریر، ص ۱۹). اقدامات شوستر در جهت اصلاح مالیه ایران با مخالفت جدی عده‌ای از خوانین و شاهزادگان و همچنین دولت‌های روسیه تزاری و انگلیس مواجه شد و در مواجهه با اولتیماتوم دولت روس در چهارم دی ۱۲۹۰ شوستر معزول و از ایران اخراج شد.

پس از اخراج شوستر، با پافشاری روس‌ها و تأیید انگلیسی‌ها در دوم بهمن ۱۲۹۰ هجری شمسی، "مُرنارد"^۱ بلژیکی به خزانه‌داری کل منصوب شد. مُرنارد روابط نزدیکی با سفارتخانه‌های روس و انگلیس داشت. وی در مدت خدمت در ایران سوءاستفاده‌های فراوانی کرد و سرانجام در سال ۱۲۹۷ هجری شمسی از ایران اخراج شد (فیروز کاظم‌زاده، صفحات ۵۶۱-۵۶۲). در این دوره فهرست کل درآمدها و مخارج دولت به شرح زیر بود (گنج شایگان، ص ۱۴۷):

1. Jaques Joseph Mornard

(۱) درآمدها:

- مالیات مستقیم (املاک، احشام، اشخاص، اصناف و مستغلات)
- مالیات غیرمستقیم (مالیات بر نمک، تریاک، الکلیات، وسایط نقلیه و دخانیات)
- اداره گمرک (دو سوم بابت قرض‌های دولت از دولتین روس و انگلیس سهم این دولت‌ها و یک سوم سهم دولت ایران)
- ضرابخانه (با ظرفیت ضرب ۷۰۰ هزار تومان در ماه)
- پست و تلگراف
- تذکره (گذرنامه)
- خالصجات
- معادن
- حق تمیر و ثبت اسناد
- امتیازات و وجه الاجاره‌ها

(۲) مخارج

دوایر دولتی

- | | |
|------------------------------|--|
| • دربار | • رسومات و مخارج حمل و نقل و خرید سوخته و روده |
| • نیابت سلطنت | • اداره گمرکات |
| • دارالشورای کبری | • مخارج متفرقه که از صندوق گمرکات پرداخت شده است |
| • هیئت وزرا | • اداره تفتیش تذکره |
| • وزارت جنگ و اداره قزاقخانه | • اداره اتومبیل |
| • وزارت داخله | • مخارج فوق‌العاده مملکتی |
| • ژاندارمری | • از بابت وظایف و مستمری |
| • وزارت عدلیه | • از بابت مساعده به انبار دولتی |
| • وزارت علوم | |
| • وزارت امور خارجه | |
| • اداره پستخانه | |
| • اداره تلگرافخانه | |
| • وزارت مالیه | |
| • اداره ضرابخانه | |
| • وزارت فواید عامه | |

دوایر مرکزی

براساس ارقام و اطلاعات موجود کسری بودجه (بلامحل) در سال ۱۲۸۹ هجری شمسی حدود ۸/۴ میلیون توان بوده است (گنج شایگان، ص ۱۵۷-۱۶۵).

در فاصله سال‌های ۱۲۹۱-۱۲۹۷ هجری شمسی پاره‌ای اقدامات اصلاحی شوستر توسط مقامات دولتی ملغی گردید. تا سال ۱۲۹۹ هجری شمسی فکر تلفیق حساب‌های دولتی رها شده بود. اداره بودجه وزارت مالیه غیرفعال باقی ماند. در سال ۱۲۹۹ یک هیئت انگلیسی به سرپرستی "آرمیتاژ اسمیت" به ایران آمد تا علت عقب‌ماندگی سه چهار سال تنظیم حساب‌های دولت در وزارت مالیه را بررسی کند. تنها وظیفه محوله به این هیئت قبل از ترک ایران، مذاکره درباره یک موافقتنامه جدید با شرکت نفت انگلیس و ایران به نمایندگی از طرف دولت ایران بود (جولیان بریر، ص ۹۰).

۶-۳. دوره ۱۳۰۰-۱۳۲۰ هجری شمسی

پس از پایان جنگ اول جهانی در سال ۱۲۹۷ هجری شمسی، اقتصاد ایران به تدریج رو به ثبات گذاشت و تا اندازه‌ای نیز یکپارچگی خود را به دست 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 نتیجه هزینه حمل و نقل و خطر تجارت کاهش یافت. افزایش و ثبات درآمد نفت (نسبت به مرحله قبل) موجب افزایش تقاضای داخلی و کاهش کسری تراز پرداخت‌ها و در نتیجه بهبود اوضاع اقتصادی شد و احساس امنیت اقتصادی افزونی یافت. انتظار آینده‌ای بهتر انگیزه‌ای بود برای تجار و سرمایه‌گذاران کوچک. اجرای طرح‌های زیربنایی (هرچند محدود) و صنعتی (به‌طور عمده معدنی) دولتی هم به بهتر شدن اوضاع کمک می‌کرد و هم به بسط انتظارات یاری می‌رساند (کاتوزیان، ص ۱۳۵).

در سال ۱۳۰۱ دومین هیئت آمریکایی به سرپرستی "دکتر میلسپو"^۱ به ایران آمد. این هیئت احیای قنات و بناهای عمومی و اراضی دولتی را آغاز و تعداد زیادی ابزار سبک کشاورزی برای کاربرد در زمین‌های مزروعی وارد ایران کرد. 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 و در سال ۱۳۰۶ میزان دیون دولت به ۳ درصد بودجه ۲۶۵ میلیون قرانی کاهش یافت. در حالی که هزینه‌های دفاعی همچنان ۴۰ درصد بودجه را تشکیل می‌داد. مستمری‌ها عملاً به صفر رسید و بدین‌گونه امکان صرف ۱۳ درصد بودجه برای تأسیسات عمومی فراهم شد. بقیه بودجه نیز بین وزارتخانه‌های مختلف توزیع می‌گردید.

طی دوره ۱۳۰۰-۱۳۱۰ تمرکز و تنظیم مالیه دولت، همراه با رشد درآمد نفت و الغای بدهی به روسیه باعث آزاد شدن منابع مالی برای طرح‌های توسعه گردید. از این گذشته، تدوین قانون تجارت، تصویب قانون معافیت گمرکی ماشین‌آلات و تجهیزات و ایجاد بانک ملی ایران نشانه‌ای روشن از قصد دولت برای توسعه اقتصادی کشور به‌دست می‌دهد. تا سال ۱۳۰۹ کار احداث راه‌آهن سراسری ایران آغاز و در حدود ۶۰۰۰ کیلومتر جاده جدید نیز ساخته شد. در این دوره در حدود ۱۰ کارخانه بزرگ خصوصی، به‌طور عمده در صنعت نساجی، با درجات مختلف حمایت دولتی تأسیس شد (جولیان بریر، ص ۱۲۸).

هیئت میلسپو در سال ۱۳۰۶ ایران را ترک کرد و یک بانکدار آلمانی به جای او به عنوان رییس کل مالیه ایران و یک بانکدار سوئیسی به‌جای خزانه‌دار وی منصوب شدند. اما بانکداران مزبور از اختیارات همه‌جانبه میلسپو برخوردار نبودند. به هر حال از

نظر دولت توسعه اقتصادی سرعت کافی نداشت، در نتیجه در سال‌های ۱۳۰۸-۱۳۰۹ قوانین جدیدی برای گسترش نفوذ دولت به فعالیت‌های اقتصادی تصویب شد.

مهمترین منابع درآمدی دولت را در این دوره مالیات‌ها مستقیم و غیرمستقیم تشکیل می‌داد. سایر منابع درآمدی نیز عبارت بود از: گمرکات و درآمد نفت، میلسپو نظام مالیاتی را به میزان چشمگیری منطقی کرد. نخستین قانون جامع مالیات بر درآمد در سال ۱۳۰۹ هجری شمسی تصویب شد. در این قانون درآمدها بر حسب منبع تحصیل جدول‌بندی و برای هر نوع درآمد مبنای نرخ متفاوتی در نظر گرفته شده بود. نرخ مالیاتی هر یک از انواع درآمد تصاعدی و در مورد حقوق کارکنان دولت و شهرداری‌ها از ۰/۵ تا ۴ درصد و در مورد سایر درآمدهای مشمول از ۱ تا ۳ درصد بود. اما برای هر یک از گروه‌های درآمدی، نرخ مالیات یکسان بود. درآمدهای حاصل از کشاورزی و اجاره املاک و مستغلات از قانون مزبور مستثنی و مشمول مالیات‌های دیگری بودند. از این گذشته تحصیلداران مالیاتی به هیچ روی حق بازرسی حساب‌های افراد یا شرکت‌ها را نداشتند.

از سال ۱۳۱۲ به بعد جدول‌های مالیات بر درآمد پی در پی تغییر داده می‌شد، ولی هیچ یک از این تغییرات بر نظام درآمدهای دولتی و همچنین توزیع درآمد، تأثیر بنیادی نگذاشت، نخستین تغییر، در سال ۱۳۱۲ با تعریف و تغییر درآمد خالص و کاهش طبقات هر یک از انواع درآمدها به ۴ طبقه نظام مالیاتی را ساده کرد. هر یک از انواع درآمدها مشمول نرخ مالیات ساده خاص خود بود که به هر حال حداکثر آن از ۴ درصد تجاوز نمی‌کرد. اما میزان درآمدی که مشمول نرخ ۴ درصد می‌شد، بسته به نوع درآمد، متفاوت بود و تبعیض به زیان حقوق‌بگیران و صاحبان حرفه‌ها و به سود بازرگانان و شرکت‌ها برقرار بود. این تبعیض در سال ۱۳۱۳ لغو شد و کلیه درآمدها مشمول نرخ

تصاعدی یکسانی، حداکثر به میزان ۴ درصد گردید. گذشته از تغییرات جزئی انجام شده، در سال ۱۳۱۵ گام بعدی با افزایش حداکثر نرخ به ۲۰ درصد و اعمال نرخ (تصاعدی ترتیبی) بر مازاد درآمد به جای کل درآمد برداشته شد. در عین حال درآمد مشمول مالیات به طور جامع‌تری تعریف و درآمدهای بهره حق‌العمل دلالی، سود سهام و سود سهم‌الشرکه شرکت‌های دولتی با مسئولیت محدود و شرط‌بندی را شامل شد.

برقراری انحصارات دولتی در اوایل دهه ۱۳۱۰ به ویژه در مورد پنبه، قند و شکر و چای درآمد چشمگیری عاید دولت کرد. دولت از طریق انحصار دخانیات و تریاک و همچنین از بنگاه‌های دولتی نیز درآمدهایی به دست می‌آورد. درآمد حاصل از انحصارات و بنگاه‌های دولتی در خور توجه بود و در سال ۱۳۱۶ به ۴۰۰ میلیون ریال می‌رسید. تقریباً تمامی درآمد واگذاری امتیازات را حق امتیاز و مالیات نفت تشکیل می‌داد.

طی دوره ۱۳۰۰-۱۳۲۰ ایران از درآمد ارزی حدود ۴۰ میلیون لیره از محل صادرات نفت برخوردار شد. مصرف داخلی ایران به تدریج توسط این صنعت تدارک شد و در پایان این دوره کشور از واردات فرآورده‌های نفتی بی‌نیاز شد. آموزش ضمن کار کارکنان صنعت نفت در دانشکده صنعت نفت آبادان، آموزشگاه فنی و حرفه‌ای و نیز از طریق اعزام به خارج موجب رشد فناوری صنعت نفت در ایران شد. درآمد یاد شده در مقابل صدور حدود ۱۲۳ میلیون تن متریک نفت خام به دست آمده بود. به بیان دیگر در برابر هر تن صادرات نفت متوسط درآمد ایران ۰/۲۳ لیره استرلینگ بوده است.

از نظر تأثیر این عواید بر اقتصاد ایران ذکر این مطلب ضروری است که 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 در واقع نخستین تجربه بودجه بدون درآمد نفت در ایران به شمار می‌آید.^۱

همان‌طور که ذکر شد طی دوره ۱۳۰۰-۱۳۲۰ 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 برعهده گرفت. همپای افزایش نقش دولت در امور اقتصادی و اجتماعی، سازمان‌های اداری کشور نیز دستخوش تحول بنیانی شد و مؤسسات جدیدی دایر گردید و تعداد کارمندان دولت به ۱۱۰ هزار نفر افزایش یافت. ایفای وظایف جدید مستلزم افزایش هزینه‌های بودجه عمومی بود.

گذشته از تحول یاد شده، در دوره کودتای اسفند ۱۲۹۹، ارتش جدید در ایران بنیانگذاری شد و نیروهای مسلح، شهربانی و ژاندارمری به عنوان وسیله‌ای برای حفظ امنیت ملی و اقتدار نظام مورد توجه قرار گرفت. تمرکز قدرت سیاسی و تأمین اقتدار حکومت مرکزی در ولایات و ایالات مختلف تقویت نیروهای مسلح و نوسازی ساز و برگ نظامی را ضروری ساخته بود. در این دوره وزارت جنگ سهم مهمی از بودجه عمومی دولت را به خود اختصاص می‌داد. طی دوره پنج ساله ۱۳۰۱-۱۳۰۵ بودجه تخصص یافته به وزارت جنگ ۴۷۹ میلیون ریال بود که در حدود ۳۹/۳ درصد اعتبارات بودجه عمومی در همان دوره را تشکیل می‌داد. در سال‌های ۱۳۰۸ تا ۱۳۲۰ یعنی در مدت ۱۳ سال اعتبار وزارت جنگ در مجموع به ۳۸۰۸/۳ میلیون ریال رسید و متوسط بودجه سالانه این وزارتخانه معادل ۲۹۳ میلیون ریال بود که در مقایسه با بودجه سالانه در دوره قبل (۹۵/۸ میلیون ریال) افزایش معادل ۳ برابر را نشان می‌دهد. با

۱. ناصر پاکدامن "بنیان صنعت نفت ایران" جزوه درسی سال تحصیلی ۱۳۵۰-۱۳۵۱ دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران.

وجود این افزایش چشمگیر در بودجه وزارت جنگ، سهم آن وزارتخانه در بودجه عمومی در این دوره کمتر از دوره اول و به ۲۲ درصد کاهش یافته بود. در اثر توجه و علاقه رضا شاه تعداد نیروهای نظامی در اواخر سلطنت او به ۱۵۰ هزار نفر می‌رسید که نسبت به سال ۱۲۹۳ تقریباً ۱۰ برابر شده بود.^۱

بودجه آموزش و پرورش در دوره ۱۳۰۱-۱۳۲۰ از ۴/۲ میلیون ریال به ۱۹۵ میلیون ریال افزایش یافت و سهم آن در بودجه عمومی از ۱/۶ درصد در ابتدای دوره به حدود ۴/۵ درصد رسید. بودجه آموزش کشور در دوره ۱۳۰۱-۱۳۰۵ فقط معادل ۸/۵ درصد بودجه وزارت جنگ بوده که این نسبت در دوره ۱۳۰۸-۱۳۲۰ به ۲۳/۳ درصد رسید. تأسیس دانشگاه تهران در سال ۱۳۱۴ یکی از عوامل مؤثر افزایش بودجه آموزش طی این دوره بوده است.

یکی از هزینه‌های زیربنایی این دوره احداث راه‌آهن سراسری ایران بود که بندرشاه (بندر ترکمن فعلی) را از طریق تهران و غرب و جنوب غربی به اهواز در فاصله ۱۴۰۰ کیلومتری آن وصل می‌کرد. ساختمان این راه‌آهن در ۲۳ مهر ۱۳۰۶ آغاز شد و تکمیل آن ۱۱ سال به طول انجامید. هزینه این راه‌آهن به‌طور عمده از محل مالیات ویژه‌ای که بر چای و قند و شکر بسته شده بود و همچنین وام بانکی و اعتبار دولتی تأمین شد. این هزینه تا سال ۱۳۱۴ در بودجه منظور نمی‌شد و از سال ۱۳۱۴ تا ۱۳۱۷ در بودجه آورده شد. دولت علاوه بر طرح راه‌آهن سرمایه‌گذاری‌های قابل ملاحظه‌ای نیز در زمینه ساخت، توسعه و یا مرمت جاده‌های معمولی کرد. طی این دوره در حدود ۱۳۰۰۰ کیلومتر جاده جدید از گونه‌های مختلف ساخته شد که شهرهای عمده و کوچکتر را به یکدیگر متصل می‌کرد (کاتوزیان، ص ۱۶۱).

۱. بخش پژوهشی انجمن مدیران صنایع، طرح گزینه‌های احتمالی توسعه اقتصادی، اجتماعی ایران - تحولات اقتصادی ایران طی دوره ۱۲۹۳-۱۳۲۰.

طی دهه دوم این دوره حمایت زیادی از بخش صنایع به عمل آمد. در سال ۱۳۲۰ بودجه صنایع تقریباً شصت برابر رقم مربوط به ۱۳۱۱ بود و در نتیجه سهم صنایع در کل بودجه از ۳/۳ درصد به ۲۲/۹ درصد رسید. بیشتر این بودجه به مصرف احداث کارخانه‌های ماشینی و مدرن رسید که به‌طور عمده به تولید قند و شکر، محصولات نخی و ابریشمی، مصالح ساختمانی و به میزان کمتری به شیشه، کبریت، محصولات چوبی و غیره اشتغال داشتند. اما افزایش نیروی کار صنعتی به اندازه افزایش عمومی تولید بارز نبوده و این ناشی از سرمایه‌بری کارخانه‌های بزرگتر بود. در سال ۱۳۲۰ نیروی کار صنعتی، به جز بخش نفت، تقریباً ۳ برابر ۱۰ سال پیش بود (کاتوزیان، ص ۱۷۵).

در دوره مورد بررسی، علاوه بر بودجه عادی یک بودجه اختصاصی هم تهیه می‌شد که منبع تأمین آن عواید نفت، عوارض قند و شکر و چای و عوارض راهداری بود. در اواسط دهه ۱۳۱۰-۱۳۲۰ از کل هزینه‌های دولت حدود ۴۵۰ تا ۶۰۰ میلیون ریال از این محل تأمین می‌شد که تا ۳۰ تا ۳۵ درصد آن صرف خرید وسایل نظامی و تقریباً تمامی بقیه برای احداث راه‌آهن و کارخانجات خرج شد. بدین ترتیب حدود ۴۰ درصد از کل بودجه دولت در اواخر دهه را می‌توان تحت عنوان "هزینه عمرانی" طبقه‌بندی کرد. همچنین طی این دوره هزینه حقوق و دستمزد حدود ۲۰ درصد از کل هزینه‌های دولت را تشکیل می‌داده است.

برای دوره ۱۳۰۱-۱۳۲۰ هیچ‌گونه جدول تلفیقی بودجه که در آن درآمدها و هزینه‌های دولت مورد مقایسه قرار گرفته و نحوه تأمین کسری بودجه و یا استفاده از مازاد مشخص شده باشد وجود ندارد. با وجود این از مقایسه اطلاعات موجود مشخص می‌شود که در سال ۱۳۰۱ بودجه دولت با کسری ۲۶/۷ میلیون ریال مواجه بوده که

۱۰/۵ درصد کل بودجه را تشکیل می‌داده است. در سال ۱۳۱۰ بودجه دولت ظاهراً در تعادل بوده و درآمدها افزایش ناچیزی (حدود ۲۴ هزار ریال) نسبت به هزینه‌ها داشته است. در سال ۱۳۲۰ کسری بودجه به ۶۱۰/۱ میلیون ریال می‌رسد و نسبت آن به کل بودجه به ۱۴/۱ درصد بالغ می‌گردد.

۶-۴. دوره ۱۳۲۰-۱۳۵۱ هجری شمسی

در دهه اول این دوره پس از خاتمه جنگ، با بهبود نسبی شرایط اقتصادی، موضوع برنامه‌ریزی منظم که در دهه ۱۳۱۰ برای اولین بار مطرح شده بود با تأکید بیشتری مطرح و در دو مسیر متمرکز گردید: اول، تجدید سازمان تمامی مؤسسات انتفاعی دولتی به استثنای صنایع نفت، دخانیات و راه‌آهن، که به بانک صنعتی و معدنی واگذار شد. دوم، تنظیم یک برنامه عمرانی ملی در سال ۱۳۲۵. به موجب تصویب‌نامه هیئت وزیران هیئتی به نام "هیئت تهیه نقشه اصلاحی و عمرانی کشور" تحت ریاست وزیر دارایی وقت تشکیل و مأمور گردید زمینه اصلاحات مورد نیاز کشور را بررسی نماید. براساس گزارش هیئت مزبور، هیئت دولت، هیئت جدیدی را به نام "هیئت عالی برنامه" تحت ریاست نخست وزیر تشکیل داد.

پس از مطالعاتی که توسط هیئت عالی برنامه به عمل آمد، توانایی مالی کشور برای اجرای نقشه وسیعی که اصلاحات اجتماعی و اقتصادی را در برداشته باشد، غیرکافی تشخیص داده شد و دولت به فکر افتاد که بخشی از اعتبار مورد نیاز برنامه را از طریق گرفتن وام از خارج تأمین کند. لذا، یک وام ۲۵۰ میلیون دلاری از بانک بین‌المللی ترمیم و توسعه درخواست شد. برای تأمین شرایط بانک تشریح و توجیه طرح‌های پیشنهادی ضروری بود. در نتیجه، شرکت آمریکایی "موریسن-نودسن" به

عنوان مشاور انتخاب و مشغول به کار شد. این شرکت پس از ۴ ماه بررسی سه برنامه در مقیاس‌های مختلف به دولت ایران عرضه کرد.

در سال ۱۳۲۷ دولت برای تهیه مقدمات کار برنامه و هماهنگی امور مشاوره با هیئت‌ها و مؤسسات خارجی اداره‌ای به نام "اداره دفتر کل برنامه" تأسیس کرد که وظیفه آن تهیه برنامه تفصیلی هفت ساله تعیین گردید. این اداره بعدها به نام سازمان موقت برنامه نامیده شد. همچنین در اواخر همین سال برای انجام بسیاری از خدمات فنی قراردادی با شرکت آمریکایی "مهندسين مشاور ماورای بحار" منعقد گردید. هیئت ۵ نفره شرکت مزبور پس از مطالعه اوضاع اقتصادی و اجتماعی و سفر به نقاط مختلف ایران و بازدید از فعالیت‌های اقتصادی، در ۲۲ دی ماه سال ۱۳۲۷ گزارش خود را در مورد برنامه هفت ساله به دولت ایران ارائه کرد. این برنامه در سیزدهم تیرماه سال ۱۳۲۸ به تصویب مجلس شورای ملی رسید.

دو سال اول برنامه اول صرف ایجاد تشکیلات سازمان برنامه و اصلاح و تجدید سازمان صناعی که از بانک صنعتی و معدنی به سازمان برنامه منتقل شده بودند گردید. ضمن اینکه برای فعالیت‌هایی که قرار بود توسط سازمان برنامه انجام گیرد بودجه عمرانی خاصی در نظر گرفته شد. در واقع تمامی درآمدهای نفتی قرار بود به بودجه عمرانی اختصاص یابد.

عملکرد برنامه اول نشان می‌دهد که وامی از سوی بانک جهانی اعطا نشد و بانک ملی ایران نیز تنها توانست بخش کوچکی از وام پیش‌بینی شده را تأمین کند. بنابراین درآمد نفت منبع اصلی تأمین مالی برنامه عمرانی گردید که آن هم پس از ملی شدن صنعت نفت از سال ۱۳۳۰ قطع شد. اگرچه در سال ۱۳۳۳ این درآمد مجدداً به جریان افتاد، اما توقف ۳ ساله آن کافی بود تا دستیابی به هدف‌های اصلی برنامه را ناممکن

سازد. کل درآمد طی دوره برنامه، به جز ۴/۲ میلیارد ریال کمک خارجی، در حدود ۷/۶ میلیارد ریال یعنی کمی بیش از یک سوم مبلغ برآورد شده بود. علی‌رغم عدم تحقق درآمد، در سال ۱۳۳۱ مبلغ ۵/۳ میلیارد ریال بر اعتبارات مصوب برنامه افزوده شد (کشاورزی ۲/۱ میلیارد ریال، راهسازی ۲ میلیارد ریال، صنایع و معادن ۱/۲ میلیارد ریال). اما چنانکه انتظار می‌رفت مخارج انجام شده توسط سازمان برنامه به مقدار قابل ملاحظه‌ای کمتر از اعتبارات پیش‌بینی شده بود و تا شهریور ۱۳۳۵ به ۶/۷ میلیارد ریال یعنی یک چهارم مخارج مورد نظر در برنامه تجدیدنظر شده در سال ۱۳۳۱ می‌رسید. دستاورد عینی این برنامه از تأسیس ۶ کارخانه جدید، احداث مقدراتی جاده و راه‌آهن و اجرای معدودی طرح‌های غیر عمده آبیاری و مکانیزه کردن مزارع در بخش کشاورزی فراتر نرفت.

در اسفندماه سال ۱۳۳۴ برنامه هفت ساله دوم به تصویب رسید. این برنامه مانند برنامه اول شکلی غیر جامع داشت و فقط شامل بخش دولتی می‌گردید. رهیافت خاصی مانند کنترل سازگاری درونی برنامه کار برنامه‌ریزان نبود و تصمیمات سرمایه‌گذاری به طریق اختیاری اتخاذ می‌شد. برنامه دوم، به طور ساده مجموعه‌ای از طرح‌ها و پروژه‌ها بود که انتخاب آنها بر مبنای معیارهای متعارف علمی مانند تحلیل‌های هزینه - فایده صورت نمی‌گرفت.

عملکرد برنامه دوم نشان می‌دهد که مخارج انجام شده در دوران برنامه بیش از مقدار پیش‌بینی شده است که این فزونی به علت بازپرداخت مبالغ قابل ملاحظه‌ای از بابت اصل و فرع وام‌ها بوده است. طی این دوره بیش از یک سوم از درآمد نفت صرف بودجه جاری می‌شد. کنترل‌های مالی و پولی به علت دسترسی آسان‌تر به اعتبارات داخلی و بین‌المللی کنار گذاشته شد، اما با در محدودیت قرار گرفتن ذخایر ارزی

صندوق بین‌المللی پول، این صندوق با حمایت بانک جهانی یک سیاست انقباضی را بر کشور تحمیل کرد که در نتیجه آن اقتصاد ایران نزدیک به ۳ سال دچار رکودی تقریباً کامل شد (جولین بریر، ص ۱۳۶).

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 و پس از تصویب با همکاری وزارت دارایی، وزارتخانه‌ها یا سازمان‌های ذی‌ربط، بودجه تفصیلی با شرح مواد هزینه تهیه می‌گردید و به تصویب کمیسیون بودجه مجلس می‌رسید. بودجه نشان‌دهنده هیچ یک از فعالیت‌ها و برنامه‌های دولتی نبود و فقط ارقام گنگ و نارسایی را در خود منعکس می‌کرد که شاید توجه آن از طرف سازمان‌های دولتی نیز مشکل و غیرممکن می‌گردید. روند سیر تنظیم و اجرای بودجه با صدور بخشنامه و دستورالعمل از طرف وزارت دارایی شروع می‌گردید و سازمان‌های دولتی بودجه خود را بر حسب فصول هزینه تنظیم و به وزارت دارایی پیشنهاد می‌کردند. در وزارت دارایی رسیدگی‌های اولیه توسط اداره کل بودجه انجام می‌گردید و پس از حصول توافق بین وزارت دارایی و سازمان‌ها و وزارتخانه‌ها، ارقام درآمد و هزینه هر یک از وزارتخانه‌ها و سازمان‌های دولتی به صورت یک قلم در فهرست خلاصه‌ای که پیش‌نویس بودجه نامیده می‌شد، تنظیم و توسط وزیر دارایی در هیئت وزیران مطرح و مورد بحث قرار می‌گرفت. پس از تأیید و جرح و تعدیل ارقام درآمد و هزینه در هیئت وزیران، لایحه بودجه توسط وزارت دارایی تهیه و با امضاء نخست‌وزیر و وزیر دارایی به صورت لایحه قانونی به مجلس شورای ملی تقدیم می‌گردید و پس از تصویب ابلاغ و اجرا می‌شد.

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، 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.

برنامه سوم عمرانی، که در آغاز برای پنج سال طراحی شده بود در عمل به ۵/۵ سال از اواسط سال ۱۳۴۱ تا آخر سال ۱۳۴۶ تمدید شد. این برنامه در واقع اولین برنامه جامع توسعه کشور به شمار می‌رود. در این برنامه تقریباً برای تمامی شاخص‌های مهم اقتصادی هدفگذاری شده بود.

کل اعتبارات مصوب برنامه سوم عمرانی ۲۳۰ میلیارد ریال بود که به منظور تحقق هدف‌های تأمین رشد درآمد ملی به میزان ۶ درصد تخصیص یافته بود. درآمد برنامه شامل درآمد نفت و سایر درآمدهای دولت می‌گردید. سهمی از درآمد نفت که در هر سال طبق برنامه عاید دولت می‌شد پس از وصول در حساب مخصوصی به نام حساب برنامه منظور می‌گردید و به دولت اجازه داده شده بود به منظور جبران کسری درآمد فوق نسبت به اعتبارات پیش‌بینی شده برنامه سوم در مدت پنج سال و نیم اجرای برنامه از تسهیلات خارجی استفاده نماید.

برنامه سوم برای بخش خصوصی اهمیتی ویژه قایل شده به طوری که در حدود ۵۰ درصد از سرمایه‌گذاری پیش‌بینی شده در بخش صنعت و معدن مربوط به این بخش بود. ضمن اینکه به دلیل حمایت‌های به عمل آمده توسط دولت طی اجرای برنامه، عملکرد مشارکت بخش خصوصی بیشتر از رقم مصوب قرار گرفت و سهم این بخش در سرمایه‌گذاری بخش صنعت به بیش از ۶۵ درصد بالغ گردید.

طی برنامه سوم نظام بودجه‌ریزی شاهد تحولات مهمی بود از جمله:

- 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. هدف اساسی از این اقدام برقراری هماهنگی و ارتباط بیشتر بین بودجه‌های عادی و عمرانی از یک طرف و امور برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی از سوی دیگر بود.
- 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. بنابراین اولین بودجه برنامه‌ای به لحاظ شکل بودجه سال ۱۳۴۳ و به لحاظ روش علمی آن بودجه سال ۱۳۴۴ است.
- از سال ۱۳۴۴ بودجه‌های تفصیلی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی (شامل ریز مواد نوزده‌گانه) ضمیمه بودجه گردید.
- بودجه سال ۱۳۴۵ شامل سه پیوست جداگانه بود شامل: (۱) شرح اجرای عملیات دولتی، (۲) عملکرد بودجه مؤسسات انتفاعی و بازرگانی وابسته به دولت، (۳) گزارش عملکرد سال قبل بودجه وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های دولتی.

- از سال ۱۳۴۶ وظیفه تهیه بودجه عادی و عمرانی که به طور جداگانه در دفتر مرکزی برنامه‌ریزی و دفتر مرکزی بودجه تهیه می‌شدند به واحد جدیدالتأسیس "دفتر مرکزی طرح و بودجه" واگذار شد. در نتیجه در فعالیت تهیه بودجه‌های عادی و عمرانی هماهنگی بیشتری ایجاد گردید.
- در قانون بودجه سال ۱۳۴۶ پیوست جدیدی شامل توزیع استانی اعتبارات وزارتخانه‌های آموزش و پرورش، آبادانی و مسکن و بهداری کشور اضافه گردید.

برنامه عمرانی پنج‌ساله چهارم (۱۳۴۷-۱۳۵۱) در ۲۷ اسفندماه سال ۱۳۴۶ به تصویب مجلس رسید. سیاست مالی دولت در برنامه چهارم، تأمین تعادل بودجه به نحوی که حداقل فشار را بر سطح قیمت‌ها و وضع ارزی کشور داشته باشد اعلام شد. در عمل آن قسمت از برنامه‌های دولت که مربوط به افزایش درآمدها بود تحقق یافت. درآمدهای برنامه که معادل ۸۴۹ میلیارد ریال برآورد شده بود، عملاً به ۱۰۱۰ میلیارد ریال بالغ شد. لکن هدف ۱۰ درصد رشد سالانه هزینه‌های جاری عملاً به ۲۲ درصد بالغ گردید. هزینه‌های عمرانی نیز به ۵۰۷ میلیارد ریال در مقابل ۴۵۷ میلیارد ریال پیش‌بینی شده رسید. در نتیجه، کسری بودجه طی برنامه از مبلغ پیش‌بینی شده به میزان قابل ملاحظه‌ای تجاوز کرد. سهم درآمد نفت در درآمدهای دولت که طی ۳ سال اول برنامه تقریباً ثابت و حدود ۵۰ درصد بود در سال‌های ۱۳۵۰ و ۱۳۵۱ افزایش یافت و به ۵۹ درصد رسید.

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 محاسبات عمومی مربوط به سال ۱۳۱۲ می‌گردید که با توجه به تغییر شرایط اقتصادی و اجتماعی اجرای آن با مشکلات فراوانی روبه‌رو بود. قانون محاسبات عمومی جدید از سال ۱۳۵۰ به مورد اجرا گذاشته شد.

تحول دیگر در نظام بودجه‌ریزی، تحولی بود که در سال ۱۳۵۰ در دستورالعمل تهیه و تنظیم بودجه صورت گرفت. مبنای اتصالی اجرا و کنترل محکم‌تر شد و از دستگاه‌های دولتی خواسته شد که برنامه کار و برنامه مالی خود را به صورت تلفیق شده تهیه نمایند و برای بررسی به دفتر مرکزی بودجه ارسال دارند. همچنین برای اولین بار در تاریخ بودجه‌نویسی به ضوابط گزارش‌گیری و برقراری ارتباط بین اعتبارات و عملیات توجه شد. در تشکیلات سازمان برنامه نیز تهیه بودجه عمرانی که وظیفه دفتر مرکزی بودجه بود به دفتر مرکزی برنامه‌ریزی محول گردید که این به‌طور عمده به دلیل برقراری ارتباط نزدیکتر بین تهیه‌کنندگان برنامه و طرح‌های عمرانی صورت گرفت.

۶-۵. دوره ۱۳۵۲-۱۳۵۷ هجری شمسی

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 قانوناً در نظام اقتصادی و اجتماعی کشور به عنوان ابزار و نهادی دایمی برای شکل‌دهی و تنظیم امور تثبیت گردید.

برنامه عمرانی پنجم (۱۳۵۲-۱۳۵۶) در تاریخ ۲۲ بهمن ماه سال ۱۳۵۱ به تصویب مجلس شورای ملی و در ۵ اسفند همان سال به تصویب مجلس سنا رسید. در ماده (۱) این قانون به دولت اجازه داده شده بود که طی دوره فوق ۱۵۶۰ میلیارد ریال صرف

امور عمرانی کشور نماید. در تبصره ذیل این ماده نیز به کمیسیون‌های مجلس اجازه داده شد که اصول و هدف‌ها و برنامه‌های عمرانی مربوط به بخش‌های برنامه عمرانی پنج‌ساله پنجم را بررسی و تصویب نمایند. برای تأمین اعتبارات عمرانی پیش‌بینی شده نیز اجازه استقراض به میزان ۷۹۷/۹ میلیارد ریال داده شده بود که قرار بود ۴۳۳/۴ میلیارد ریال از محل استقراض خارجی، ۳۱۰ میلیارد از محل تسهیلات بانکی داخلی و فروش اوراق قرضه به بانک‌ها و ۵۴/۵ میلیارد ریال به طور خالص از محل فروش اوراق قرضه به بخش غیربانکی تأمین گردد.

برنامه پنجم در اولین سال اجرای خود با تحولات بی‌سابقه بازار جهانی نفت مواجه گردید. با توجه به تحولات اخیر، سازمان برنامه و بودجه اقدام به تهیه گزارشی تحت عنوان "دورنمای بیست ساله آینده ایران" نمود که براساس آن برنامه پنجم مورد تجدیدنظر قرار گرفت. مهمترین وجه این تجدیدنظر، انجام پیش‌بینی‌ها بدون در نظر گرفتن محدودیت ارزی بود و مبانی آن طبق مقدمه برنامه تجدیدنظر شده به شرح زیر بود:

- برنامه‌ریزی بر مبنای عرضه منابع طبیعی و ظرفیت‌های زیربنایی محدودکننده و سایر عوامل محدود تولید از جمله نیروی انسانی ماهر.
 - برنامه‌ریزی با توجه به اهمیت استفاد صحیح از آن قسمت از درآمد ارزی کشور که جذب آن در کوتاه‌مدت میسر نیست.
 - برنامه‌ریزی بدون محدودیت ارزی و تأکید خاص به تأمین نیازهای داخلی از خارج و افزایش ظرفیت‌ها و سازمان‌ها و نهادهای لازم برای تأمین آن.
- افزایش قابل ملاحظه درآمد نفت اگر چه موجبات رشد تولید و سرمایه‌گذاری را در کشور فراهم آورد، لکن عملاً باعث بروز عدم تعادل‌های اساسی در کشور گردید، که

این عدم تعادل‌ها موجب اعمال سیاست‌های مختلف شد و در نتیجه ساختار اقتصادی، اجتماعی کشور را به کلی دگرگون ساخت. افزایش سریع هزینه‌های دولت، به‌ویژه هزینه‌های جاری، بر اثر افزایش درآمد نفت، موجب آثار انبساطی بی‌سابقه‌ای بر نقدینگی اقتصاد گردید و تقاضای مؤثر را در یک فاصله محدود به مقیاس وسیعی بالا برد. افزایش سریع تقاضای مؤثر موجب تشویق تولیدکنندگان به حداکثر استفاده از امکانات تولید شد و واردکنندگان را بر آن داشت تا با شتابی غیرعادی اقدام به واردات کالا از خارج کنند. این جریان به نوبه خود از یک سو تقاضا برای تولید و مواد اولیه را به سرعت افزایش داد و از سوی دیگر به بهره‌برداری فشرده از تأسیسات زیربنایی موجود منجر گردید. به علت کمبود شدید نیروی انسانی ماهر و نارسایی‌های موجود در تأسیسات زیربنایی، عرضه از محل تولید داخلی و واردات نتوانست همگام با افزایش تقاضا افزایش یابد. در نتیجه ضمن آنکه هزینه تولید و واردات به سرعت ترقی کرد، فشارهای تورمی ناشی از افزایش تقاضا تشدید شد و عدم تعادل‌های اساسی در سطوح مختلف اقتصاد کشور به‌وجود آمد.

براساس پیش‌بینی برنامه پنجم، کل درآمدهای عمومی دولت طی دوره برنامه حدود ۸۰۹۷ میلیارد ریال برآورد شده بود، لکن در عمل درآمدهای مزبور از ۷۳۱۲ میلیارد ریال تجاوز نکرد، که حدود ۱۰ درصد کمتر از رقم پیش‌بینی شده بود. کاهش مزبور که به‌رغم رشد بسیار سریع درآمدهای مالیاتی پدید آمد، صرفاً ناشی از عدم تحقق پیش‌بینی‌های مربوط به درآمد نفت و گاز بود. درآمد نفت و گاز که برای دوره برنامه پنجم در حدود ۶۶۲۹ میلیارد ریال تخمین زده شده بود، به واسطه عدم تحقق پیش‌بینی‌های مربوط به تولید و صادرات نفت در عمل از ۵۶۸۳ میلیارد ریال تجاوز نکرد و در نتیجه سهم آن در کل درآمدهای دولت از ۸۲ درصد پیش‌بینی شده به کمتر

از ۷۸ درصد تنزل یافت. از طرف دیگر سهم درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای دولت به ترتیب از ۱۵ درصد و ۳/۱ درصد پیش‌بینی شده در عمل به ۱۸/۴ و ۳/۹ درصد افزایش یافت.

در برنامه عمرانی پنجم، جمع کل هزینه‌های دولت در طول برنامه حدود ۷۱۴۶ میلیارد ریال برآورد شده بود که از این مبلغ معادل ۴۷/۵ درصد به هزینه‌های جاری، ۳۹/۸ درصد به هزینه‌های سرمایه‌گذاری ثابت و ۱۳/۷ درصد بقیه به سایر هزینه‌ها (شامل پرداخت به موجب مجوز خاص، پیش‌پرداخت‌ها و کمک‌های بلاعوض به خارج) اختصاص داشت. عملکرد هزینه‌های دولت طی برنامه به حدود ۷۵۹۹ میلیارد ریال رسید که معادل ۶/۳ درصد فراتر از هدف برنامه بود. از مبلغ مزبور حدود ۵۵/۸ درصد به مصرف هزینه‌های جاری رسید، ۳۳/۶ درصد به سرمایه‌گذاری ثابت اختصاص یافت و ۱۰/۶ درصد بقیه به سایر هزینه‌ها تخصیص داده شد. مقایسه ارقام مربوط به پیش‌بینی برنامه با ارقام عملکرد حاکی از آن است که در حالی که از اعتبارات سرمایه‌گذاری ثابت ۸۹/۵ درصد و از اعتبارات مربوط به سایر پرداخت‌ها ۸۸/۹ درصد پرداخت شده است، پرداخت‌های مربوط به هزینه‌های جاری ۲۵ درصد بیش از مبلغ پیش‌بینی شده بوده است.

عدم تحقق درآمدهای عمومی دولت به میزان پیش‌بینی شده همراه با فزونی هزینه‌های دولت بر مبلغ برآورد شده موجب شد تا عملیات مالی دولت طی دوره برنامه به جای آنکه روی هم‌رفته مازادی در حدود ۹۵۰ میلیارد ریال داشته باشد، با کسری قابل ملاحظه‌ای به میزان ۵۴۵/۵ میلیارد ریال مواجه گردد. مع‌هذا با توجه به ترکیب منابع و مصارف مالی دولت، این میزان کسری به هیچ وجه نشان‌دهنده تمامی آثار انبساطی اولیه عملیات مالی دولت طی دوره برنامه پنجم نیست. دلیل این امر را باید در

ساختار مالی خاص کشور جستجو کرد. در واقع در شرایطی که حدود ۷۸ درصد کل درآمدهای دولت را درآمدهای ارزی حاصل از صادرات نفت تشکیل داده و بخش بزرگی از هزینه‌های ریالی دولت از محل این درآمد تأمین شده است، مفهوم کسری (مازاد) بودجه دیگر بیان‌کننده آثار انبساطی (یا انقباضی) عملیات مالی دولت نیست. به‌عنوان مثال در سال ۱۳۵۳ بودجه دولت مازادی معادل ۱۴۰ میلیارد ریال داشت، در حالی که در همان سال عملکرد بودجه کل کشور واجد آثار انبساطی اولیه‌ای در حدود ۴۴۷ میلیارد ریال بود که منجر به جهش بی‌سابقه‌ای در نقدینگی اقتصاد و تقاضای مؤثر گردید. به موجب برآوردهای به عمل آمده، آثار انبساطی عملیات مالی بخش دولتی طی دوره برنامه پنجم، که در واقع برابر با تفاوت بین هزینه‌های ریالی و درآمدهای غیرنفتی بودجه می‌باشد، حدود ۲۹۸۴ میلیارد ریال بود. به عبارت دیگر عملیات مالی بخش دولتی در برنامه پنجم ۲۹۸۴ میلیارد ریال اثر مستقیم انبساطی بر نقدینگی اقتصاد داشت.

نکته بسیار مهم و شایان توجه در بررسی عملکرد منابع و مصارف دولت طی برنامه پنجم چگونگی توزیع درآمدها و هزینه‌ها بین سال‌های دوره برنامه است. براساس ارقام مربوط به عملکرد وضع مالی دولت، تحقق درآمدها و همچنین هزینه‌ها به‌گونه‌ای هماهنگ در سال‌های دوره برنامه پنجم صورت نگرفته و به همین ترتیب آثار انبساطی عملیات دولت بر نقدینگی اقتصاد نیز با یک روند مشخص بین سال‌های دوره برنامه توزیع نگردیده است. به علاوه چون تغییرات سالانه هر یک از اقلام تشکیل‌دهنده درآمدها و همچنین هزینه‌های دولت ناهماهنگ بوده است، در ترکیب منابع و مصارف مالی دولت هم نوسانات وسیعی مشهود است.

مهمترین تحولات نظام بودجه‌ریزی در برنامه پنجم به شرح زیر بود:

- تنظیم بودجه دولت به صورت ۲ سالانه و تجدیدنظر آن در نیمه هر سال با توجه به تحولات اقتصادی در داخل و خارج کشور و همچنین تلفیق بودجه با برنامه‌های میان مدت عمرانی (البته قسمت اول این سیاست فقط در سال ۱۳۵۲ عمل گردید و در سال‌های بعد ادامه نیافت).
 - منظور شدن مجزای اعتبارات جاری و عمرانی استانی در بودجه کل کشور
 - منظور نمودن اعتبار کل مورد نیاز (تا خاتمه کار) طرح‌های عمرانی در بودجه‌های سالانه
 - مشخص شدن حدود و نحوه تخصیص تسهیلات خارجی
 - محول شدن وظیفه تخصیص اعتبارات جاری و عمرانی به کمیته‌ای متشکل از نمایندگان وزارت دارایی و سازمان برنامه و بودجه و وظیفه پرداخت اعتبارات عمرانی به وزارت دارایی
- یکی دیگر از تحولات مهم نظام تصمیم‌گیری در برنامه پنجم، تأکید بر امر عدم تمرکز و برنامه‌ریزی منطقه‌ای است. در اولین تلاشی که در این زمینه به عمل آمد "مهندسین مشاور بتل"^۱ با انجام مطالعاتی تحت عنوان "طرح جامع توسعه منطقه‌ای کشور" در سال ۱۳۵۲ پیشنهادهای را برای تجدید سازمان برنامه‌ریزی و اجرایی کشور ارائه نمود. مهمترین محورهای این پیشنهاد عبارت بود از:
- به حداقل رساندن نابرابری‌های درآمدی منطقه‌ای
 - تسریع در روند توسعه صنایع کوچک و متوسط روستایی با هدف افزایش اشتغال و کاهش عدم توازن‌های درآمدی بین جمعیت مهاجر روستایی و سایر جمعیت کشور

1. Batelle Regional Development Project, October 1972.

- ارتقای سطح خدمات اجتماعی به یک حداقل استاندارد
- به حداکثر رساندن مشارکت نواحی در اجرای پروژه‌های توسعه بخش دولتی
- تقویت و غیرمتمرکزسازی فرآیند برنامه‌ریزی منطقه‌ای

اگرچه پروژه فوق به طور کامل به اجرا در نیامد، لکن پایه‌ای برای برنامه‌ریزی و توزیع اعتبارات منطقه‌ای به‌شمار می‌آید. اعتبارات عمرانی در سال‌های اولیه برنامه پنجم تحت عنوان "طرح‌های خاص ناحیه‌ای" طرح‌های کوچک محلی را در بر می‌گرفت و سپس طرح‌هایی در مقیاس میانی تحت عنوان "طرح‌های منطقه‌ای" به مجموعه طرح‌های استان‌ها اضافه شد و در نهایت از سال ۱۳۵۵ هر دو مجموعه تحت عنوان طرح‌های استانی به استان‌ها واگذار گردید.

۶-۶. دوران بعد از انقلاب اسلامی

۶-۶-۱. دوره ۱۳۵۸-۱۳۶۷

در سال ۱۳۵۸ به واسطه ابهاماتی که در طرز تفکر اقتصادی دولت وجود داشت و به‌طور کلی روشن نبودن راهبردهای کلی برنامه‌ای که اصولاً می‌بایست از جانب مدیریت سیاسی کشور تهیه و اعلام می‌گردید، عملاً جریان مجدد امور اقتصادی در کشور با مانعی اساسی مواجه شد. اقتصاد ایران در آغاز سال ۱۳۵۸ با فشارهای تورمی شدید و رکود نسبتاً عمیق روبه‌رو بود و طبعاً در این شرایط نیاز به برنامه‌ریزی عمرانی کاملاً محسوس بود. 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 که به تصویب شورای انقلاب اسلامی رسید تأمین گردید. سیاست‌های عمده‌ای که در بودجه سال ۱۳۵۸ به کار گرفته شد عبارت بود از:

- کاهش صدور نفت از بیش از ۵ میلیون بشکه در روز به ۳/۳ میلیون بشکه در روز و کاهش هزینه‌های به سه چهارم بودجه مصوب سال ۱۳۵۷.
- صرفه‌جویی در هزینه‌های جاری از طریق حذف بودجه ۲۲ دستگاه دولتی، و حذف پاره‌ای هزینه‌های غیرضروری.
- حذف تعدادی از طرح‌های عمرانی غیر موجه، از جمله طرح‌های مربوط به برخی از پادگان‌های نظامی، نیروگاه‌های برق اتمی و اتوبان‌های ۶ خطی.
- تلفیق بودجه سازمان‌های بهداری و بهزیستی و نیز ادارات کل آموزش و پرورش استان‌ها در مجموعه نظام بودجه استانی.

عملکرد مالی دولت در سال ۱۳۵۸ حاکی است که درآمدهای بودجه عمومی دولت حدود ۲۰ درصد کمتر از پیش‌بینی تحقق یافته است و از ۸۸۰ میلیارد ریال اعتبارات عمرانی پیش‌بینی شده تنها حدود ۵۲۳ میلیارد ریال آن هزینه شده است و در عمل ۵۰ درصد از اعتبارات پیش‌بینی شده جذب گردیده است که اثرات این امر در تداوم رکود و تشدید تورم مشخص است. در سال مزبور کسری بودجه دولت به حدود ۴۲۳ میلیارد ریال (۲۲ درصد کل بودجه) بالغ گردید و نقدینگی بخش خصوصی با رشدی معادل ۳۸ درصد افزایش یافت.

سال ۱۳۵۹ نیز شاهد تعمیق رکود و افزایش نرخ تورم بود. در نیمه دوم این سال بروز جنگ تحمیلی با لطماتی که بر ظرفیت‌های زیربنایی و اقتصادی کشور وارد

آورد، عملاً بر دامنه مشکلات موجود اقتصادی افزود. به مسائل پیشین، معضلات جدیدی چون تأمین سوخت، حمایت از آوارگان جنگی، فشار بر بندرها، تأمین نیازهای جنگی نیز اضافه شد. لغو محاصره اقتصادی در مورد کالاهای غیرنظامی در زمستان ۱۳۵۹ نیز نتوانست تأثیر چندانی بر بهبود وضع اقتصادی به جای گذارد. ادامه تضيیقات خارجی به طور غیررسمی، مشکلات ارزی و وجود نداشتن برنامه‌ای از پیش تعیین شده برای مقابله با بحران، اقتصاد کشور را با شرایط نامطلوبتری نسبت به سال ماقبل مواجه ساخت. با کاهش صدور نفت به خارج، کسری بودجه دولت به حدود ۸۸۲ میلیارد ریال بالغ گردید و ذخایر ارزی کشور از حدود ۱۴ تا ۱۵ میلیارد ریال دلار در ابتدای سال به تقریباً ۳ تا ۴ میلیارد دلار در پایان سال ۱۳۵۹ تقلیل یافت. پرداخت‌های جاری ارزی با رشد حدود ۱۰ درصد به حدود ۱۸ میلیارد دلار بالغ گردید و خالص حساب جاری موازنه ارزی با وجودی که در سال ۱۳۵۸ حدود ۶ میلیارد دلار مازاد داشت، در این سال برابر ۵ میلیارد دلار کسری پیدا کرد. از اعتبارات عمرانی پیش‌بینی شده در این سال که برابر ۱۰۷۲ میلیارد ریال بود صرفاً حدود ۵۷۹ میلیارد ریال به مصرف رسید و بار دیگر ترکیب بودجه در عملکرد نه تنها در جهت انتقال از مصرف به سرمایه‌گذاری حرکت نکرد بلکه مسیری عکس آن را پیمود.

بودجه سال ۱۳۶۰ با توجه به مشکلات ناشی از ادامه جنگ، تحریم اقتصادی و برخی از مشکلات داخلی در هفتم مرداد ماه این سال به تصویب رسید. به دلیل وجوه پاره‌ای موانع در این سال، درآمد دولت از محل صادرات نفت تا میزان پیش‌بینی شده تحقق نیافت و علی‌رغم تجاوز درآمدهای مالیاتی از میزان پیش‌بینی شده در قانون بودجه، تنها حدود ۷۲ درصد از کل درآمدهای مصوب قانون بودجه سال ۱۳۶۰ محقق

گردید. در نتیجه پرداخت‌های دولت نیز به میزان ۱۱ درصد نسبت به رقم مصوب تقلیل یافت که حدود ۳۹ درصد از آن از محل اسقراض از سیستم بانکی و سایر منابع تأمین کسری بودجه تأمین شد.

در سال‌های ۱۳۶۱ و ۱۳۶۲ اقتصاد کشور از بهبودی نسبی برخوردار شد. تولید ناخالص داخلی به قیمت‌های ثابت که طی دوره ۱۳۵۵-۱۳۶۰ به‌طور متوسط سالانه ۷/۲ درصد کاهش یافته بود، در سال‌های ۱۳۶۱ و ۱۳۶۲ به ترتیب از رشدی معادل ۱۴/۴ و ۱۱/۴ درصد برخوردار شد. درآمدهای دولت طی این دو سال به‌طور متوسط سالانه ۲۴ درصد افزایش یافت و با توجه به رشد کمتر هزینه‌های دولت، نسبت کسری بودجه به کل بودجه از ۳۳ درصد در سال ۱۳۶۰ به ۲۴ درصد کاهش پیدا کرد. طی همین مدت نسبت اعتبارات عمرانی به کل اعتبارات بودجه عمومی دولت از ۲۴/۹ درصد به ۳۱/۳ درصد رسید. بودجه شرکت‌های دولتی و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت نیز که طی دوره ۱۳۵۸-۱۳۶۱ از سند بودجه حذف شده بود از سال ۱۳۶۲ به قانون بودجه الحاق گردید.

بهبود نسبی اقتصادی کشور در دوره ۱۳۶۱-۱۳۶۲، از سال ۱۳۶۳ با کاهش تدریجی درآمد ارزش حاصل از صادرات نفت، به تدریج متوقف و در سال ۱۳۶۵ به وخامت گرایید. درآمد ارزی حاصل از صادرات نفت از حدود ۲۰ میلیارد دلار در سال ۱۳۶۲ به کمتر از ۶ میلیارد دلار در سال ۱۳۶۵ کاهش یافت و کل درآمدهای دولت نیز طی این مدت حدود ۴۰ درصد کاهش یافت و رشد اقتصادی بالای ۱۲ درصد در دوره ۱۳۶۲-۱۳۶۴ در سال ۱۳۶۵ به ۹- درصد رسید. برای مقابله با این روند در شهریورماه

سال ۱۳۶۵ برنامه‌ای تحت عنوان "برنامه شرایط جدید استقلال اقتصادی کشور" تهیه و به تصویب شورای اقتصاد رسید. برنامه مزبور نسبت به برنامه‌های معمول دارای افق و گستره محدود بود. این برنامه سال‌های ۱۳۶۵ و ۱۳۶۶ را در بر می‌گرفت و عمدتاً شامل بخش‌ها و فعالیت‌هایی می‌گردید که در شرایط محدود ارزی اهمیت خاص پیدا می‌کنند. محور این برنامه تنظیم فعالیت‌ها به منظور کنترل مشکلات ناشی از کمبود منابع مالی بود و لذا رویکردی توسعه‌گرا نداشت. گروه ویژه شورای اقتصاد بیش از ۱۸۰ ساعت صرف بحث و بررسی در مورد این برنامه نمود. اهم اهداف این برنامه عبارت بود از: تأمین کلیه نیازهای جنگ تحمیلی با استفاده از حداکثر امکانات داخلی، تأمین نیازهای کشاورزی و منابع طبیعی برای استفاده از حداکثر ظرفیت‌های بالقوه و بالفعل کشور، تأمین حداقل نیازهای معیشتی با قیمت تثبیت شده و تلاش در جهت کنترل سطح عمومی قیمت‌ها، و تداوم حرکت فعالیت‌ها در جهت اصلاح ساختار اقتصادی، قطع وابستگی به نفت و حفظ اشتغال مولد تا حد امکان و تغییر الگوی مصرف.

در سال ۱۳۶۶ با وقوع حملات هوایی آمریکا به سکوه‌های نفتی و تقویت احتمال تشدید درگیری‌های گسترده در مرزهای آبی و در نتیجه بسته شدن مبادی وارداتی کشور و قطع واردات، به منظور تأمین نیازهای اساسی مردم و آمادگی بیشتر آنان در برخورد با مشکلات احتمالی، برنامه شرایط بحران تهیه و تدوین گردید. این برنامه در سطح مسئولان اجرایی و بدون دخالت بدنه کارشناسی نظام برنامه‌ریزی کشور صورت گرفت. اطلاعات مربوط به این برنامه سری بوده و دسترسی به آن امکان‌پذیر نگردید. براساس اطلاعات موجود اهداف اساسی این برنامه عبارت بود از: شناسایی نیازهای حداقل جامعه که اجتناب‌ناپذیر می‌باشد و تأمین حداقل مواد غذایی، سوخت و شبکه

ارتباطی مورد نیاز کشور. تهیه این برنامه در قالب چند کمیته کاری صورت گرفت. این کمیته‌ها عبارت بودند از: کمیته سیاست‌های کلان جهت ارائه چارچوب کلی تهیه برنامه، کمیته سیاست‌های پولی و بانکی، کمیته اشتغال و بیکاری، کمیته انرژی، کمیته حمل‌ونقل، کمیته تولید و کمیته امور سیاسی. این برنامه فاقد قالب‌های کلاسیک برنامه‌ریزی بود و خاص شرایط اضطراری آن زمان و ایجاد آمادگی‌های لازم تدوین شد.

شایان ذکر است که با تغییر روند اقتصادی کشور برنامه شرایط جدید استقلال اقتصادی کشور و برنامه بحران عملاً به اجرا در نیامد.

طی دوره ۱۳۶۵-۱۳۶۷ وضعیت نامطلوب مالی دولت ادامه یافت به طوری که در سال ۱۳۶۷ میزان کسری بودجه دولت به ۲۱۱۲ میلیارد ریال رسید و نسبت کسری به کل بودجه به بیش از ۵۰ درصد بالغ گردید. یکی از مهمترین تحولات مالی این دوره تصویب قانون جدید محاسبات عمومی در سال ۱۳۶۶ می‌باشد. از مهمترین تغییرات قانون جدید حذف فصل مربوط به تهیه و تصویب بودجه و همچنین حکم مربوط به تکلیف دولت به حذف درآمدهای اختصاص ظرف مدت ۳ سال است، که البته حکم اخیر هیچ‌گاه به اجرا در نیامد 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 مورد بررسی قرار گیرد و در مرحله سوم نظام انفورماتیک مورد نیاز نظام بودجه‌ریزی طراحی گردد. پیشنهاد اصلی این پروژه تهیه بودجه کل کشور در چارچوب ۶ گروه هزینه-درآمد بود. شامل: گروه هزینه-درآمد مربوط به بودجه عمومی دولت، گروه هزینه-درآمد مربوط به بودجه برنامه، گروه هزینه-درآمد مربوط به تصدی‌های دولت، گروه هزینه-درآمد مربوط به بودجه توزیعی و تأمین اجتماعی، گروه هزینه-درآمد مربوط به بودجه خدمات خاص، و گروه هزینه-درآمد مربوط به بودجه توزیعی و تأمین اجتماعی، گروه هزینه-درآمد مربوط به بودجه خدمات خاص، و گروه هزینه-درآمد مربوط به انتقال‌های مالی و تأمین موازنه. در گزارش کلی سوم پروژه یک بررسی تطبیقی و اجرای آزمایشی از ساختار پیشنهادی بر اساس بودجه مصوب سال ۱۳۶۸ به عمل آمد. در نهایت این پروژه به مرحله اجرایی در نیامد و در همان حد مطالعات انجام شده مرحله اول باقی ماند.

۶-۶-۲. دوره ۱۳۶۸-۱۳۷۸

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 تنظیم شده بود که مصرف ارزانتر را امکان‌پذیر

سازد، که این خود با توجه به وجود شرایط تورمی و در نتیجه افزایش هزینه تولید و نیز قلت شدید منابع و در نتیجه کاهش و یا عدم سرمایه‌گذاری در بسیاری از زمینه‌ها و نیز تداوم اعمال این سیاست‌ها، تولید را به شدت تحت تأثیر قرار داده بود. تداوم سیاست عرضه ارزان کالا و خدمات، که با نیت حمایت از اقشار مرحوم و مستضعف پیگیری می‌گردید، از یک سو نه تنها هیچ‌گونه مازاد تولید برای بخش‌ها به‌جای نگذاشته بود بلکه بعضاً جبران استهلاک را نیز با مشکل مواجه نموده بود و از سوی دیگر، تحلیل رفتن بنیه مالی این بنگاه‌ها و عدم امکان نگهداری حجم نامتناسب کارکنان و کارگران در مقایسه با سطح پایین تولید، کشور را در معرض خطر بیکار شدن خیل عظیمی از نیروهایی که روزی در راه‌اندازی چرخ‌های تولید کشور نقش داشتند و در آن زمان و در شرایط تورمی متکفل تأمین مخارج خانوارهای عمدتاً پرجمعیت خود بودند قرار داده بود. در چنین شرایطی که تقاضای جامعه با توجه به رشد سریع حجم نقدینگی و نیز جمعیت کشور در حال افزایش بود، سیاست‌های قیمت‌گذاری یکی از عوامل عمده تأثیر بر کاهش و یا عدم افزایش متناسب تولید داخلی بود.

نکته مهم دیگر مسئله نرخ ارز بود. در سال‌های مورد بحث به علت تثبیت، ارزش نسبی ارز به روشنی مشخص نبود و از این عامل سیاست‌گذاری هیچ استفاده منطقی به عمل نیامده بود. مشکلات ناشی از ارتباط غیرمنطقی نرخ رسمی ارز و قیمت واقعی آن باعث شده بود که به تدریج مبادلات ارزی حتی در بین دستگاه‌های اجرایی دولتی گسترش یابد. در نتیجه واقعی نبودن قیمت‌ها که از عوامل مهم تخصیص منابع به‌شمار می‌آید، بسیاری از تصمیم‌گیری‌های اقتصادی در عرصه تولید و تجارت و بودجه دولت را تحت فشار قرار می‌داد.

برنامه اول توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی ج.ا.ایران (۱۳۶۸-۱۳۷۲) با هدف کلی رفع موانع و مشکلات فوق در بهمن ماه سال ۱۳۶۸ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. در ماده واحده این قانون اعتبارات سرمایه‌گذاری ثابت و جاری از محل درآمدهای عمومی به ترتیب معادل ۸۱۸۹ و ۲۰۷۷۶/۵ میلیارد ریال و اعتبارات سرمایه‌گذاری از محل منابع داخلی شرکت‌های دولتی و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت معادل ۵۶۶۶/۸ میلیارد ریال تعیین شده است. در تبصره (۱) نیز دولت مکلف شده است میزان استقراض خود از سیستم بانکی برای تأمین کسری بودجه را در سال پایانی برنامه (۱۳۷۲) به صفر رساند (یا تعیین مبالغ مجاز استقراض در هر یک از سال‌های برنامه).

یکی از مهمترین سیاست‌های کلی برنامه اول، تغییر سیاست نرخ‌گذاری کالاها و خدمات به نحوی بود که به تدریج قیمت‌های تعادلی برای منابع اقتصادی به وجود آید. در راستای همین سیاست، از سال ۱۳۶۹ مجموعه سیاست‌هایی که به "سیاست‌های تعدیل" موسوم شد، به مورد اجرا گذاشته شد و محور پاره‌ای از تصمیم‌گیری‌های مهم اقتصادی سال‌های بعد قرار گرفت. سیاست‌های تعدیل اقتصادی در چارچوب اجرای تدریجی بدون اتکاء به یک برنامه اجرایی و نیز با دید غالب آنکه قیمت‌های تعادلی، در نهایت، در سطحی به مراتب پایین‌تر از قیمت‌های بازار قرار خواهند گرفت و نیز براساس راه‌اندازی تولید در حد ظرفیت کامل واحدهای تولیدی، به مرحله اجرا درآمد.^۱ با تثبیت نرخ ارز رقابتی در حد هر دلار معادل ۶۰۰ ریال سیاست‌های تعدیل از طریق افزایش تعداد کالاهای قابل ورود با این ارز دنبال گردید. از سوی دیگر، در بخش

۱. مسعود نیلی، تحلیل عملکرد سیاست‌های تعدیل اقتصادی.

صادرات، صادرکنندگان به تدریج اجازه یافتند تا ارزش حاصل از صدور کالا و خدمات خود را در بازار آزاد به فروش رسانند، که منابع ارزی حاصل از آن می‌توانست برای واردات گروهی از کالاها و خدمات هزینه شود. بنابراین تجارت خارجی حول ۳ نرخ ارزش شکل جدیدی به خود گرفت. ارزش ۷۰ ریالی که برای واردات کالاهای اساسی، دارو و بعضی از اقلامی که در هزینه‌های دولت دارای اهمیت خاصی بودند تخصیص داده می‌شد و ارزش رقابتی و شناور که هر یک برای واردات گروهی مشخص از کالاها و خدمات در نظر گرفته شدند. با تغییر و تحول فوق، ردیف جدید درآمدی جدید در بودجه دولت تحت عنوان "درآمد حاصل از فروش ارزش" ایجاد شد که تا سال ۱۳۸۰ یکی از اقلام عمده درآمدی دولت به شمار می‌آمد.

در عمل با توجه به اینکه اولاً زمان انتخاب شده برای یکسان‌سازی نرخ ارزش مناسب نبود و همچنین به دلیل نامناسب بودن نرخ انتخابی و عدم اعمال سیاست‌های لازم پس از یکسان‌سازی، سیاست‌های تعدیل با موفقیتی که انتظار می‌رفت روبه‌رو نگردید. راهبرد دولت در اجرای سیاست‌های تعدیل اقتصادی آن بود که در مرحله اول آزادسازی در بخش‌های تولیدی به اجرا درآید و آثار آن ظاهر شود، پس از آن، به اصلاح ساختار قیمت‌ها در بخش‌های زیربنایی بپردازد. اما مشکل آن بود که از یک سو انجام سرمایه‌گذاری‌های ضروری در این بخش‌ها و به خصوص در مورد بخش‌های برق و نفت و گاز غیرقابل تعویق بود و از سوی دیگر، از آنجا که از سال ۱۳۶۵، این بخش‌ها از بودجه عمومی جدا شده بودند، امکان نداشت که از منابع بودجه‌ای برای این موارد مصرف شود. آنچه که در عمل اتفاق افتاد، آن بود که به جای افزایش قیمت‌های برق و نیز فرآورده‌های نفتی و تأمین منابع مالی از این طریق، شرکت‌های برق و نفت

از منابع بانک مرکزی وام دریافت نمودند. این مسئله، باعث گردید که در کنار رقم کسری بودجه که طی سال‌های برنامه اول سیر نزولی طی می‌نمود، رقم دیگری تحت عنوان استقراض شرکت‌های دولتی از بانک مرکزی با روندی رو به تزاید ایجاد شود. بدیهی است که این طریق تأمین منابع، خود باعث افزایش حجم نقدینگی و قیمت‌ها می‌گردید که در تعارض با سیاست کلی مهار تورم قرار داشت.

نکته دیگر آنکه در سال ۱۳۷۲، بخش عمده‌ای از تعهدات ارزی ایجاد شده در سال‌های گذشته سررسید گردید. بازپرداخت بخشی از بدهی‌ها در سال ۱۳۷۲، به همراه کاهش قیمت نفت، موجب افزایش بدهی دولت به بانک مرکزی در قالب حساب ذخیره تعهدات ارزی گردید. این دومین رقمی بود که در عمل به صورت استقراض از بانک مرکزی تبدیل به منبعی برای افزایش پایه پولی، و در نهایت حجم نقدینگی گردید.^۱

در مجموع به رغم آنکه یکی از سیاست‌های محوری دولت، به صفر رساندن استقراض دولت از بانک مرکزی تا پایان برنامه اول بود، به دلیل عدم تبیین سیاست‌های حمایتی در کنار سیاست‌های تعدیل و نیز به دلیل عدم اتکاء به یک برنامه مدون، پیش‌بینی همه جانبه آثار جانبی پولی و مالی، استقراض دولت از بانک مرکزی، با روندی فزاینده نقش مؤثر خود را در افزایش حجم پول ایفا نمود.

یکی از ویژگی‌های مهم نظام بودجه‌ریزی طی دوره مورد بررسی، 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

۱. مسعود نیلی، تحلیل عملکرد سیاست‌های تعدیل اقتصادی.

ناکافی بودن منابع درآمدی نمی‌توانست از طریق بودجه به آن دست یابد از محل منابع بانک‌ها تأمین کند. این اهداف در ماهیت به گونه‌ای بود که نمی‌توانست صرفاً ملاحظات اقتصادی را مدنظر قرار دهد. در دوران قبل از پیروزی انقلاب اسلامی که بانکداری خصوصی در کنار بانک‌های دولتی در کشور جریان داشت، بخشی از تسهیلات اعطایی نظام بانکی از محل اعتبارات عمرانی تعیین می‌گردید. به طور مثال در پنجمین برنامه عمرانی قبل از پیروزی انقلاب اسلامی حدود ۶ درصد از بودجه عمرانی طی دوره برنامه برای این منظور در نظر گرفته شده بود و در تبصره‌های قوانین بودجه آن سال‌ها هیچ‌گونه تکلیفی برای بانک‌ها تعیین نمی‌شد.

در دوره بعد از انقلاب اسلامی با ملی شدن بانک‌ها این نگرش در برخی از مسئولین به وجود آمد که چون سرمایه بانک‌ها متعلق به دولت است، دولت می‌تواند در نحوه تخصیص منابع بانک‌ها که کلاً متعلق به مردم است دخالت نماید. از همین جا به تدریج مقدمات شکل‌گیری تسهیلات تکلیفی فراهم شد. با این حال حجم این تسهیلات تا سال ۱۳۶۷ نسبتاً محدود بود و مشکل جدی برای نظام بانکی به شمار نمی‌رفت. لیکن از سال ۱۳۶۸ اعطای این تسهیلات سرعت زیادی به خود گرفت و همه ساله بر سرعت آن افزوده شد. به طوری که طی دوره ۱۳۶۸-۱۳۷۶ تعداد تبصره‌های تکلیفی از ۳ تبصره به ۱۳ تبصره و حجم تسهیلات تکلیفی که همه ساله بانک‌ها مکلف به پرداخت آن بودند به بیش از ۱۲۰ برابر افزایش یافت. این در حالی بود که مانده کل تسهیلات بانک‌ها فقط ۸/۲ برابر شده بود.^۱

۱. بانک مرکزی ج.ا.ایران، نکاتی در مورد تسهیلات بانکی.

تبصره‌های تکلیفی به چند گروه قابل تقسیم بود. گروه اول تسهیلات تولیدی بود، شامل تبصره‌های ۳، ۴ و ۵، گروه دوم تسهیلات رفاهی شامل تبصره‌های ۶، ۱۱ و ۱۷ و گروه سوم تسهیلات مربوط به تأمین کمبود منابع مالی و سرمایه در گردش شرکت‌های دولتی، شامل تبصره‌های ۴۷ و ۴۸. افزایش تسهیلات تکلیفی در سال‌های مزبور به‌گونه‌ای بود که رسوب این تسهیلات به صورت ارقام افزایش در مانده تسهیلات فراتر از سقف اعتباری مصوب برای کل بخش‌های خصوصی و دولتی قرار گرفته بود.

با توجه به مشکلات فوق، از سال ۱۳۷۷، اولاً تمامی احکام مربوط به تسهیلات تکلیفی در قالب تبصره ۳ قوانین بودجه متمرکز شد، ثانیاً تکالیف نظام بانکی در این زمینه محدودتر شده و سقف افزایش در مانده تسهیلات اعطایی نظام بانکی نیز طی دوره ۱۳۷۷-۱۳۷۹ به سالانه ۶۰۰۰ میلیارد ریال محدود گردید و در دوره برنامه سوم مانده تسهیلات تکلیفی باید سالانه ۱۰ درصد و در برنامه چهارم باید سالانه ۲۰ درصد نسبت به مبلغ سال پایه کاهش یابد. همچنین، سهم بخش دولتی از افزایش در مانده تسهیلات که قبلاً بیش از ۵۰ درصد بود به ۲۵ درصد کاهش یافته است. اقدام‌های فوق در اصلاح روند نامطلوب گذشته کاملاً مؤثر بوده است.

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. بعد از پیروزی انقلاب اسلامی، از سال ۱۳۶۰ با بروز تنگناهای مالی و عدم تکافوی درآمدهای عمومی 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 وصول شده را برای انجام هزینه‌های خود به مصرف برسانند. تعداد احکام مزبور به تدریج افزایش یافت به طوری که 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 که تمامی این احکام در قالب قانون جداگانه‌ای تنظیم و به مجلس شورای اسلامی تقدیم شود. بدین ترتیب بود که "قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین" در ماه آذر 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. با اتمام مهلت اجرای قانون مزبور در سال ۱۳۷۲ به دلیل بلا تکلیف ماندن احکام قانون، به موجب تبصره ۵۸ قانون بودجه سال ۱۳۷۳ به مدت یک سال دیگر تمدید شد تا آنکه 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، به طوری که همه ساله سهم شایان توجهی از اعتبارات بودجه را به خود اختصاص می‌داده است. به همین دلیل در سال ۱۳۷۶ به موجب طرحی که به پیشنهاد برخی از نمایندگان مجلس شورای اسلامی به تصویب رسید، بخش هزینه‌ای این قانون حذف گردید.

تحولات بودجه و وضع مالی دولت طی برنامه اول (۱۳۶۸-۱۳۷۲) از دو بعد قابل بررسی است. بعد اول هماهنگی و همسویی بودجه‌های اجرا شده با هدف‌ها و سیاست‌های برنامه و همچنین قوانین بودجه سنواتی است. یکی از مشکلات عمده اجرای بودجه در سال‌های قبل از ۱۳۶۸ عدم تحقق درآمدهای پیش‌بینی شده در بودجه‌های مصوب بود که در نتیجه آن دولت مجبور به ارائه اصلاحیه و متمم بودجه به مجلس می‌گردید. در حالی که در دوره برنامه اول درآمدها و هزینه‌های دولت ضمن هماهنگی با هدف‌های مندرج در برنامه در سطحی بسیار نزدیک با ارقام مندرج در قوانین بودجه سال‌های مزبور تحقق یافت. میزان تحقق درآمدها و هزینه‌های دولت طی سال‌های ۱۳۶۸ الی ۱۳۷۲ نسبت به ارقام مندرج در قوانین بودجه به ترتیب ۱۰۱ و ۱۰۵ درصد بوده است.

بعد دوم، تحولات مطلوبی است که در حجم و ترکیب درآمدها و هزینه‌های دولت ایجاد شده است. درآمدهای دولت که طی سال‌های ۱۳۶۴ الی ۱۳۶۷ دچار رکود شدید بود و به طور متوسط سالانه ۶/۲ درصد کاهش یافته بود، طی برنامه اول از رشد سالانه‌ای معادل ۵۷/۵ درصد برخوردار شد و نسبت درآمدهای بودجه عمومی به تولید ناخالص داخلی از ۹/۶ درصد در سال ۱۳۶۷ به ۲۱/۸ درصد در سال ۱۳۷۲ رسید، که از هدف تعیین شده در برنامه اول یعنی ۱۷ درصد، بیشتر تحقق یافته است. رشد هزینه‌های دولت طی همین مدت سالانه به‌طور متوسط ۳۷/۸ درصد بوده است. در نتیجه با توجه به رشد بیشتر درآمدها، کسری بودجه دولت کاهش قابل ملاحظه‌ای یافت و نسبت کسری به کل بودجه از ۵۰/۱ درصد در سال ۱۳۶۷ به ۲/۵ درصد در سال ۱۳۷۲ رسید. با در نظر گرفتن بدهی دولت به بانک مرکزی از بابت حساب ذخیره

تعهدات ارزی، کسری واقعی بودجه دولت در سال ۱۳۷۲ معادل ۶۶۴۸/۱ میلیارد ریال و نسبت آن به تولید ناخالص داخلی معادل ۷/۱ درصد بوده است.

در برنامه اول به عنوان مهمترین هدف درآمدی دولت، افزایش درآمدهای مالیاتی و افزایش سهم آن در تولید ناخالص داخلی مورد توجه قرار گرفت. در این ارتباط درآمدهای مالیاتی که در ۳ سال قبل از برنامه دچار رکود شدیدی شده بود و سالانه در سطح ۱۰۰۰ میلیارد ریال ثابت مانده بود، طی دوره برنامه افزایش شایان توجهی یافت به نحوی که در سال ۱۳۷۲ به ۴۰۶۱/۳ میلیارد ریال بالغ گردید که بیش از ۴ برابر رقم مربوط به سال ۱۳۶۷ می‌باشد. به‌رغم این افزایش نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در سطح سال ۱۳۶۷ یعنی ۴/۳ درصد ثابت باقی ماند، در حالی که مطابق اهداف برنامه قرار بود این نسبت تا پایان برنامه به ۸/۴ درصد بالغ گردد.

از مهمترین هدف‌های بودجه دولت در برنامه اول افزایش سهم اعتبارات عمرانی در کل هزینه‌های دولت بود و در این زمینه پیش‌بینی شده بود که این سهم از ۱۹/۴ درصد در سال ۱۳۶۷ به ۲۸ درصد در سال ۱۳۷۲ افزایش یابد. عملکرد بودجه‌های سالانه حاکی از موفقیت شایان توجهی در این زمینه می‌باشد، به طوری که سهم اعتبارات عمرانی در کل هزینه‌های دولت در سال ۱۳۷۲ به ۳۴/۶ درصد افزایش یافت. در برنامه اول، در تخصیص اعتبارات عمرانی اولویت به بخش‌های زیربنایی داده شده بود. این جهت‌گیری در بودجه‌های سالانه اعمال شد، به نحوی که سهم بخش‌های زیربنایی در اعتبارات عمرانی بودجه دولت از ۳۲ درصد در سال ۱۳۶۷ به بیش از ۴۸ درصد در سال ۱۳۷۲ ارتقاء یافت. عملکرد اعتبارات عمرانی طی برنامه اول در مجموع

معادل ۷۲۱۵/۹ میلیارد ریال بیش از رقم مصوب برنامه حاصل شد، که ۵۴۰۱/۶ میلیارد ریال (حدود ۷۵ درصد) از آن مربوط به سال پایانی برنامه یعنی ۱۳۷۲ می‌گردد و دلیل آن نیز افزایش نرخ برابری ارز در مقابل دلار در سال مذکور می‌باشد. هدف مهم دیگری که مدنظر بود، دادن اولویت به بخش‌های اجتماعی و فرهنگی و افزایش سهم اعتبارات آنها در کل اعتبارات جاری بود. عملکرد اعتبارات جاری نشان می‌دهد که سهم اعتبارات بخش‌های عمده اجتماعی و فرهنگی یعنی آموزش و پرورش عمومی، آموزش عالی، بهداشت و درمان، تأمین اجتماعی و بهزیستی و فرهنگ و هنر در کل اعتبارات جاری از حدود ۳۱ درصد در سال ۱۳۶۷ به ۳۶ درصد در سال ۱۳۷۲ افزایش یافت. در همین زمینه شایان ذکر است که با اجرای قانون نظام هماهنگ پرداخت، دولت موفق گردید گام مهمی در بهبود وضعیت معیشت کارمندان و کارکنان خود بردارد.

لایحه برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی ج.ا.ایران (۱۳۷۳-۱۳۷۷) در آذرماه سال ۱۳۷۲ به مجلس شورای اسلامی تقدیم گردید، لکن با توجه به اینکه مجلس به فرصت بیشتر برای بررسی لایحه احتیاج دانست، عملاً بررسی لایحه برنامه دوم به سال ۱۳۷۳ موکول شد و لایحه مزبور در تاریخ ۱۳۷۳/۹/۲۰ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. برنامه دوم دوره ۱۳۷۴-۱۳۷۸ را در بر می‌گرفت و بدین ترتیب سال ۱۳۷۳ کشور بدون برنامه توسعه بود.

اهم سیاست‌های مالی و بودجه‌ای برنامه دوم به شرح زیر بود:

- بررسی و تدوین نظام برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی کشور به منظور دستیابی به هدف‌های برنامه

- ایجاد نظم و انضباط مالی و اعمال نهایت صرفه‌جویی در مصرف منابع و اعتبارات عمرانی و جاری و منابع شرکت‌های دولتی و وابسته به دولت
- کاستن از حجم بخش دولتی از طریق حذف برخی از تشکیلات، ادغام وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و واگذاری بخشی از فعالیت‌های بخش‌های خصوصی و تعاونی از طریق وضع قوانین مورد نیاز
- تسریع در واگذاری شرکت‌های دولتی و تحت پوشش دولت به بخش‌های خصوصی و تعاونی با رعایت اصل ۴۴ قانون اساسی
- اعمال روش حسابداری قیمت تمام شده در جهت حفظ بیت‌المال
- ادامه سیاست پرداخت سوبسید برای کالاهای اساسی و حتی‌الامکان علنی کردن بخشی از سوبسیدهای پنهان و همزمان با آن تقویت نظام تأمین اجتماعی و بیمه و امداد و برقراری و تأمین کمک‌های مستقیم در موارد لازم
- افزایش سهم مالیات‌های مستقیم در درآمدهای مالیاتی کشور به استثناء حقوق‌بگیران
- حذف تدریجی معافیت‌های مالیاتی اعطا شده به بخش‌ها، رشته فعالیت‌ها و مؤسسات مختلف همراه با اصلاح قیمت‌ها
- تصحیح و تکمیل قوانین مالیاتی جهت برقراری تعرفه‌های مالیاتی مستقیم به صورت مطلوب و منطقی صرفاً براساس ارزش کالا
- بازنگری در تشکیلات و روش‌های اخذ مالیات با هدف مدرن کردن و افزایش کارایی نظام مالیاتی و به حداقل رساندن زمان جمع‌آوری

• هدایت درآمدهای حاصل از نفت در جهت هزینه‌های عمرانی

سیاست‌های فوق، با توجه به اینکه روش اجرایی مشخصی برای هر یک پیش‌بینی نشد، عملاً یا به اجرا در نیامد و یا اینکه به شکل غیرکاملی اجرا گردید. به عنوان مثال در این زمینه می‌توان به حذف معافیت‌های مالیاتی و واگذاری شرکت‌های دولتی به بخش خصوصی اشاره نمود.

کل اعتبارات عمرانی پیش‌بینی شده در برنامه دوم معادل ۱۰۵ هزار میلیارد ریال بود که ۹۳/۷ درصد آن یعنی ۹۸۳۹۰ میلیارد ریال محقق گردید. از طرف دیگر هزینه‌های جاری که معادل ۱۳۳۱۵۶ میلیارد ریال پیش‌بینی شده بود در عمل به ۲۳۳۲۶۸ میلیارد ریال یعنی ۷۵ درصد بیش از رقم پیش‌بینی شده بالغ گردید. از حدود ۱۰۰ هزار میلیارد ریال هزینه جاری مازاد بر رقم پیش‌بینی شده، ۱۱ درصد در امور عمومی، ۱۸ درصد در امور دفاعی، ۴۳ درصد در امور اجتماعی و بقیه در سایر امور به مصرف رسید. در نتیجه نسبت اعتبارات عمرانی به کل هزینه‌ها که پیش‌بینی شده بود در سال ۱۳۷۸ به ۴۸ درصد افزایش یابد در عمل به ۲۸/۶ درصد محدود گردید که از رقم مربوط به سال پایه (۱۳۷۴) که ۳۲/۴ درصد بود نیز کمتر می‌باشد.

کل درآمدهای دولت طی برنامه دوم با رشد متوسط سالانه‌ای معادل ۲۶/۴ درصد افزایش یافت و در مجموع به حدود ۳۲۳ هزار میلیارد ریال بالغ گردید. از مبلغ مزبور ۵۲/۸ درصد را درآمد نفت و فروش ارز، ۲۵/۳ درصد را درآمدهای مالیاتی و ۲۱/۹ درصد را سایر درآمدها تشکیل می‌داده است. بدین ترتیب سهم درآمدهای مالیاتی در کل درآمدهای دولت از حدود ۲۰ درصد در سال ۱۳۷۲ به ۲۷/۳ درصد در سال ۱۳۷۸

افزایش یافت. نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی نیز از ۴/۳ درصد در سال ۱۳۷۲ به ۶/۴ درصد در سال ۱۳۷۸ رسیده است. از طرف دیگر نسبت درآمدهای غیرنفتی به هزینه‌های جاری که در سال ۱۳۷۲ معادل ۴۱/۱ درصد بود در سال ۱۳۷۸ به ۳۵ درصد کاهش یافت.

یکی از اقدامات اساسی دولت طی دوره برنامه دوم تدوین "برنامه ساماندهی اقتصاد ج.ا.ایران" در سال ۱۳۷۷ می‌باشد. اهداف کلی این برنامه عبارت است از:

- تأمین اشتغال و کاهش نرخ بیکاری
- تأمین منابع برای سرمایه‌گذاری و رشد تولید
- حذف انحصارات و اصلاح مقررات و ضوابط سرمایه‌گذاری
- اصلاح ساختار بودجه عمومی دولت و کاهش وابستگی شدید آن به درآمد حاصل از صدور نفت خام
- حفظ قدرت خرید مردم و تأمین حداقل معیشت آنها
- توسعه صادرات غیرنفتی

اجرای برنامه ساماندهی اقتصاد با شروع فعالیت‌های تهیه برنامه سوم توسعه همزمان شد و در نتیجه اقدامات لازم برای اجرای سیاست‌های پیش‌بینی شده در آن یا آغاز نشده و یا اینکه قرار شد در قالب برنامه سوم به اجرا درآید. در برنامه پنج‌ساله سوم توسعه که در تاریخ ۱۳۷۹/۱/۱۷ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید، به اصلاح ساختارها و ایجاد زیربنای لازم برای توسعه توجه خاص شده است و در هر مورد

اصلاح قوانین و سایر برنامه‌های اجرایی مورد لزوم مشخص گردیده است. برخلاف برنامه‌های اول و دوم توسعه که محتوای برنامه تحت‌الشعاع کمیات آن قرار داشت، قرار بود در برنامه سوم کمیات در درجه دوم اهمیت قرار گیرد و به استثنای درآمدهای ارزی حاصل از صادرات نفت خام و نیروی انسانی بخش دولتی، که در متن قانون برنامه نسبت به آن تأکید شده است، سایر کمیات برنامه در قالب برنامه‌های کوتاه‌مدت یک‌ساله به همراه بودجه‌های سنواتی تهیه و ارائه شود. یکی دیگر از ویژگی‌های مهم برنامه سوم توسعه اهمیت دادن به بعد نظارتی برنامه است. به موجب ماده (۱۹۸) قانون برنامه سوم توسعه، رییس‌جمهور گزارش نظارت و ارزیابی پیشرفت هر سال برنامه را شامل موارد زیر تا پایان شهریور ماه سال بعد به مجلس شورای اسلامی ارائه می‌نماید:

- بررسی عملکرد مواد قانونی برنامه
- بررسی عملکرد سیاست‌های اجرایی
- بررسی عملکرد متغیرهای عمده کلان و بخشی و از جمله تولید و سرمایه‌گذاری، تجارت خارجی، تراز پرداخت‌ها، بودجه، بخش پولی و تورم و اشتغال و بیکاری
- ارزیابی نتایج عملکرد و تعیین علل مغایرت با برنامه
- ارائه پیشنهادهای لازم به منظور بهبود عملکرد برنامه

برنامه سوم توسعه به طوری که در نامه ابلاغ برنامه از سوی رییس‌جمهور مورد تأکید قرار گرفته است، قرار بود "ضرورت‌ها و چالش‌های اساسی کشور در سال‌های

آتی، نظیر جوانی جمعیت، افزایش سطح مشارکت اجتماعی، اهتمام بر امر اشتغال و فراهم آوردن رشد اقتصادی مورد نیاز برای کاستن از نرخ بیکاری فعلی، توسعه منابع انسانی و فناوری و بهره‌مندی از منابع و امکانات کشور و مزیت‌های متعدد آن را مورد توجه خاص قرار دهد که در این صورت می‌توانست به عنوان سند وفاق ملی تلقی شده و مجموعه فعالیت‌های سال‌های آینده را به نحوی منسجم و هدفمند هدایت نماید.

مهمترین سیاست‌های مالی و بودجه‌ای برنامه سوم عبارت بودند از:

- حذف تمامی تخفیف‌ها، ترجیحات و معافیت‌های مالیاتی و حقوق گمرکی تمامی دستگاه‌های اجرایی
- ایجاد "سازمان امور مالیاتی کشور" به صورت یک مؤسسه دولتی برای افزایش کارایی نظام مالیاتی و رفع موانع سازمانی موجود و تمرکز امور مربوط به اخذ مالیات
- طراحی و راه‌اندازی نظام جامع مالیاتی به منظور گردآوری و پردازش اطلاعات مربوط به فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان مالیاتی در شبکه فراگیر و توسعه و ترویج روش خود اظهاری
- ایجاد حساب‌های ذخیره ارزی و ریالی حاصل از صادرات نفت خام در جهت ایجاد ثبات در میزان درآمدهای ارزی و ریالی حاصل از صدور نفت خام
- تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت شرکت‌های دولتی که صد در صد سهام آنها متعلق به دولت و یا متعلق به شرکت‌های دولتی مذکور است.

- تخصیص اعتبارات جاری و عمرانی دولت براساس تفکیک عملیات دولت به وظایف اعمال حاکمیت، تصدی‌های اجتماعی و تصدی‌های اقتصادی
- پرداخت بخشی از اعتبارات عمرانی انتفاعی در قالب تسهیلات و کمک‌های فنی و مالی توسط بانک‌های تخصصی و توسعه‌ای از طریق وجوه اداره شده
- تنظیم بودجه‌های سالانه دولت بدون اتکاء به استقراض از بانک مرکزی

۶-۳-۶. دوره ۱۳۷۹-۱۳۸۴

همان طور که در بخش‌های قبلی اشاره شد، نظام بودجه‌ریزی کشور با مشکلات فراوانی در تمامی ابعاد نظام از تهیه و تنظیم تا نظارت و ارزشیابی روبرو است. برای رفع این مشکلات دو نظریه وجود داشته است: **نظریه اول** برخورد گسترده، همه جانبه و همزمان با همه مشکلات تا رفع کامل و رسیدن به همه اهداف را توصیه می‌کند. **نظریه دوم** تأکید بر برخورد تدریجی و مرحله‌ای دارد. در این روش ضمن شروع اقدامات اجرایی در خصوص اهدافی که در مرحله‌های اولیه به نتیجه رسیده‌اند، اصلاحات در زمینه سایر اهداف ادامه می‌یابد.

با توجه به تأکید و تذکر مکرر نهادهای نظارتی از جمله دیوان محاسبات کشور و مجلس شورای اسلامی نسبت به تسریع در اصلاح نظام بودجه‌ریزی از یک طرف و تعدد مشکلات نظام موجود، از سوی دیگر در تلاش جدیدی که در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور از اواخر سال ۱۳۷۸ آغاز گردید، روش دوم یعنی روش مرحله‌ای، تدریجی و خودگردان اتخاذ گردید. در مرحله اول قرار شد آن دسته از اهداف مورد نظر 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 مورد بررسی و اصلاح قرار گیرد. برای مرحله دوم با توجه به زمان بیشتری که برای بررسی اهداف موردنظر مورد نیاز بود قرار شد فعالیت‌ها به گونه‌ای سازمان یابد که بخشی از عملیات پیش‌بینی شده تا پایان سال ۱۳۸۳ (سال پایانی برنامه سوم) به نتیجه برسد که از آن بتوان برای تهیه اولین بودجه برنامه چهارم استفاده نمود. روش دو مرحله‌ای فوق در جلسه مورخ ۱۳۸۰/۴/۹ ستاد اقتصادی دولت به تصویب این ستاد رسید.

اهداف مرحله اول عبارت بودند از:

۱. اصلاح حجم و ترکیب سند بودجه که تقدیم مجلس شورای اسلامی می‌شود.

۲. اصلاح نظام طبقه‌بندی درآمدها و هزینه‌های بودجه

۳. اصلاح نظام اطلاعاتی بودجه

دسته اول اهداف شامل بررسی و ساماندهی تبصره‌های بودجه، حذف، ادغام ردیف‌های فرعی ذیل دستگاه‌های اجرایی، حذف و ادغام ردیف‌های اعتباری متفرقه و ساماندهی بودجه شرکت‌های دولتی می‌گردید. در خصوص تبصره‌های بودجه با اقداماتی که صورت گرفت تمامی احکام تبصره‌ای که ماهیت دائمی داشتند در قالب یک لایحه جداگانه (لایحه تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت) در ۱۱۴ ماده تنظیم و در ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. در ادامه نیز سایر احکام با ماهیت مشابه در لایحه جداگانه‌ای (لایحه الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت) با همکاری دولت و مجلس در ۶۹ ماده تهیه گردید که در تاریخ ۱۳۸۴/۸/۲۵ به تصویب رسید.

در مورد ردیف‌های فرعی ذیل دستگاه‌های اجرایی، براساس گزارشی که در این زمینه تهیه و پیشنهاد گردید، ۸۵۰ دستگاه و ردیف مندرج در بودجه سال ۱۳۸۰ به ۵۱۶ دستگاه و ردیف تقلیل یافت. با توجه به اینکه از تعداد دستگاه‌ها و ردیف‌های فوق ۳۰۰ مورد مربوط به دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و شرکت‌های دولتی می‌گردد که امکان ادغام آنها وجود نداشت، لذا در واقع تعداد دستگاه‌ها و ردیف‌های مندرج در بودجه بیش از ۵۰ درصد کاهش یافت. در خصوص ردیف‌های متفرقه نیز اعتبار حدود ۶۰ ردیف حذف و به اعتبار دستگاه و ردیف اصلی اضافه گردید. البته از سال ۱۳۸۲ مجدداً ردیف‌های متعددی به ردیف‌های متفرقه اضافه شده است که باید تلاش شود در بودجه سال‌های آینده حتی‌الامکان حذف و به بودجه دستگاه‌های ردیف‌های اصلی ذی‌ربط اضافه شوند.

در خصوص بودجه شرکت‌های دولتی به رغم اینکه اصلاح اساسی در بودجه این شرکت‌ها هنوز به عمل نیامده است، لیکن با کوششی که به عمل آمد، از سال ۱۳۸۱ با شفافیت بیشتر و حذف اطلاعات غیرضروری در لایحه بودجه درج و به تصویب رسیده است.

در زمینه نظام طبقه‌بندی بودجه، با توجه به مشکلات یاد شده، باید نظامی انتخاب می‌شد که سه مشکل اساسی در این زمینه، یعنی عدم هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی، عدم هماهنگی با نظام حساب‌های ملی و نبود شفافیت لازم درآمدها و هزینه‌ها را مرتفع می‌ساخت. برای این منظور نظام طبقه‌بندی^۱ *GFS* که در سال

۲۰۰۰ برای کشورهای عضو صندوق بین‌المللی پول (از جمله ایران) پیشنهاد شده بود انتخاب گردید. ویژگی‌های اصلی این نظام عبارتند از:

۱. تعاریف متغیرهای آماری با مفاهیم اقتصادی آنها هماهنگ شده است. در این زمینه می‌توان برای مثال به نحوه به‌کارگیری دارایی‌های سرمایه‌ای اشاره کرد. در نظام جدید مخارج سرمایه‌ای مانند گذشته هزینه نقدی تلقی نشده بلکه به عنوان یک دارایی سرمایه‌ای طبقه‌بندی می‌شود.

۲. شماری اصلاحات ماهوی برای هماهنگی نظام *GFS* با نظام حساب‌های ملی (*SNA93*) به عمل آمده است. از مهمترین تغییرات در این زمینه می‌توان به تغییر نحوه تعریف بخش دولتی بر مبنای "وظایف" به تعریف آن بر مبنای "واحدهای نهادی"، استفاده از روش تعهدی به جای روش نقدی تقویم حساب‌ها و تلفیق "جریان‌ها" (*Flows*) با "موجودی‌ها" (*Stocks*) اشاره کرد.

۳. به چارچوب تحلیلی نظام قبلی مفاهیمی چون داد و ستدهای غیرپولی، داد و ستد موجودی‌ها و ترازنامه اضافه شده است.

براساس اصول کلی نظام فوق و با توجه به نظام موجود طبقه‌بندی بودجه دولت، چهار گزارش زیر تهیه گردید که مبنای اصلاحات به عمل آمده در بودجه سال ۱۳۸۱-۱۳۸۵ قرار گرفته است:

- حسابداری بخش دولتی و طبقه‌بندی بودجه دولت
- پیشنهادی برای اصلاح نظام طبقه‌بندی درآمدهای دولت

- طبقه‌بندی هزینه‌های دولت و پیشنهادی برای اصلاح نظام طبقه‌بندی هزینه‌های دولت در ایران
- مقایسه نظام *GFS* با نظام حساب‌های ملی

در گزارش اول، متدولوژی طبقه‌بندی جدید در سطح کلی مورد بحث قرار گرفته است. در این طبقه‌بندی چارچوب کلی بودجه دولت به سه صورتحساب جزئی‌تر تقسیم شده است: صورتحساب درآمد و هزینه، صورتحساب داد و ستد و دارایی‌های سرمایه‌ای و صورتحساب داد و ستد در دارایی‌های مالی. در هر یک از این صورتحساب‌ها متغیرهای مالی با شفافیت کامل تعریف شده‌اند و مفاهیم جدید تبیین گردیده است.

در گزارش دوم، ضمن نقد طبقه‌بندی موجود درآمدهای عمومی دولت، ویژگی‌های طبقه‌بندی جدید درآمدها مورد بررسی قرار گرفته و ارقام عملکرد ۴ سال قبل درآمدهای دولت در قالب نظام جدید و قدیم مورد مقایسه قرار گرفته است.

در گزارش سوم، ابتدا طبقه‌بندی موجود مصارف بودجه عمومی دولت مورد نقد قرار گرفته است و سپس ویژگی‌های طبقه‌بندی جدید در دو زمینه "طبقه‌بندی اقتصادی" و "طبقه‌بندی عملیاتی" تبیین شده و روشی برای انتقال از طبقه‌بندی موجود به طبقه‌بندی جدید پیشنهاد گردیده است.

در گزارش چهارم، مبانی حساب‌های مالی در دو نظام *GFS* و *SNA93* مورد مقایسه قرار گرفته است. در انتهای این گزارش در یک جدول اقلام متناظر شاخص‌های مالی در دو نظام مقایسه شده‌اند.

علاوه بر گزارش‌های فوق دستورالعمل‌های خاصی نیز برای تکمیل فرم‌های مالی تهیه شد که به همراه بخشنامه بودجه سال‌های بعد از ۱۳۸۱ به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ گردیده است. در این بین دستورالعمل مندرج در بخشنامه بودجه سال ۱۳۸۲ از جامعیت بیشتری برخوردار است.

بنابر اظهار کارشناسان صندوق بین‌المللی پول، ایران تنها کشوری است که توانسته است در مدتی کوتاه (حدود ۷ ماه) و بدون کمک کارشناسان صندوق نظام طبقه‌بندی جدید را عملیاتی کند.

در خصوص هدف سوم مرحله اول یعنی اصلاح نظام اطلاعاتی بودجه، نرم افزار جدیدی برای تهیه و تنظیم بودجه در قالب نظام جدید طبقه‌بندی تهیه شد که با موفقیت به طور آزمایشی در مورد بودجه سال ۱۳۸۱ مورد استفاده قرار گرفت. سیستم مزبور با تغییراتی، به طور به هم پیوسته در تهیه بودجه سال‌های ۱۳۸۲-۱۳۸۵ به اجرا درآمده است. در ابتدای سند بودجه جداول خلاصه بودجه آورده شده است که به بررسی کلان بودجه کمک مؤثری می‌نماید. ضمن اینکه سند بودجه علاوه بر اسنادی که همه ساله منتشر می‌شود، به صورت لوح فشرده نیز در اختیار متقاضیان قرار گرفته است.

در مرحله دوم، اهداف زیر مورد نظر خواهد بود:

(۱) اصلاح نظام تهیه و تنظیم بودجه (فراهم کردن زمینه تهیه بودجه به روش

عملیاتی)

(۲) اصلاح نظام حسابداری بودجه

(۳) اصلاح نظام نظارت بر بودجه

(۴) اصلاح قوانین و مقررات ناظر بر بودجه

مهمترین دستاوردهای برنامه سوم توسعه در ارتباط با بودجه و وضع مالی دولت به شرح زیر بوده است:

- اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور
- اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم
- تهیه و تصویب قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت
- تهیه و تصویب قانون تجمیع عوارض
- شفاف‌سازی برخی از یارانه‌ها از جمله یارانه انرژی
- یکسان‌سازی نرخ ارز
- ایجاد موفقیت‌آمیز حکم ماده ۶۰ قانون برنامه سوم در خصوص ایجاد حساب ذخیره ارزی

پیرو اقداماتی که به منظور اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور از سال ۱۳۷۸ آغاز شده 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 شده و به طور همزمان دستورالعمل تهیه و تنظیم بودجه تهیه و ابلاغ گردید. همچنین کلاس‌ها و کارگاه‌های آموزشی متعددی در سطح استان‌ها و دستگاه‌های اجرایی مرکزی برگزار شد و در نهایت لایحه بودجه سال ۱۳۸۵ کل کشور بر همین اساس تهیه و به مجلس شورای اسلامی تقدیم و به تصویب رسید.

اصلاح نظام حسابداری و نظارت بر بودجه باید از یک طرف هماهنگ با اصلاحات به عمل آمده در نظام طبقه‌بندی بودجه و از سوی دیگر نظام بودجه‌ریزی عملیاتی مورد اصلاح قرار گیرد. در خصوص نظام حسابداری در وهله اول انتقال از نظام فعلی (نقدی تعدیل شده) به نظام مطلوب (تعهدی تعدیل شده) مورد نظر می‌باشد. در مرحله دوم برای تطابق با نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، در نظام حسابداری مزبور اصلاحات لازم باید صورت پذیرد.

همان‌طور که در بخش‌های قبلی اشاره شد، نظام فعلی نظارت بر بودجه با مشکلات زیادی روبه‌رو است. تهیه بودجه به روش عملیاتی این فرصت را ایجاد کرده است که اصلاحات همه جانبه در این زمینه به عمل آید. در این خصوص روشی مانند روش ۱۰ مرحله‌ای اشاره شده در بخش‌های قبلی می‌تواند مورد توجه قرار گیرد.

در مورد اصلاح قوانین و مقررات، صرف‌نظر از قانون اساسی که در صدر همه قوانین قرار دارد، دو قانون برنامه و بودجه، و قانون محاسبات عمومی، قوانین اساسی در خصوص نظام بودجه‌ریزی به‌شمار می‌روند. قانون برنامه بودجه مصوب سال ۱۳۵۱ است و آخرین قانون محاسبات عمومی نیز در سال ۱۳۶۶ به تصویب مجلس رسیده است. همان‌طور که در بخش‌های قبلی اشاره شد اشکالات زیادی بر این دو قانون از دیدگاه تطابق به تحولات اخیر در نظام بودجه‌ریزی وجود دارد که باید مرتفع گردد. در بیشتر کشورهای به نسبت پیشرفته در زمینه نظام بودجه‌ریزی یک قانون مادر (*Organic Budget Law*) وجود دارد که مشتمل بر تمامی قوانین و مقررات ناظر بر تهیه و اجرا و نظارت بر بودجه است. به نظر می‌رسد در مورد کشور ایران مناسب‌ترین کار تهیه همین قانون مادر باشد.

اهمیت اصلاحات در نظام بودجه‌ریزی کشور در سیاست‌های کلی برنامه چهارم توسعه (ابلاغ شده از سوی مقام معظم رهبری) نیز مورد توجه قرار گرفته است. از جمله در مواد ۵۰ و ۵۱ سیاست‌های مزبور نسبت به اهتمام به نظم و انضباط مالی و بودجه‌ای و تعادل بین منابع و مصارف دولت و همچنین تلاش برای قطع اتکای اعتبارات هزینه‌ای به نفت و تأمین آن از محل درآمدهای مالیاتی و اختصاص عواید نفت برای توسعه سرمایه‌گذاری بر اساس کارآیی و بازدهی، تأکید شده است. از مهمترین احکام برنامه چهارم توسعه نیز که از سال ۱۳۸۴ به اجرا درآمده است می‌توان به مواد زیر اشاره نمود:

- استفاده از حساب ذخیره ارزی صرفاً در قالب مجوزهای کسب شده در قوانین بودجه سنواتی (بند و ماده ۱)
- کاهش کسری تراز عملیاتی (تفاوت بین اعتبارات هزینه‌ای از یک طرف و درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدها از سوی دیگر) به صفر تا پایان برنامه (ماده ۲)
- منظور نکردن هرگونه تخفیف و یا معافیت از پرداخت مالیات و حقوق ورودی علاوه بر آنچه در قوانین مربوطه تصویب شده است (ماده ۴)
- ایجاد نظام کنترل هزینه، کیفیت و زمان در تمامی مراحل طراحی، اجرا و بهره‌برداری پروژه‌ها و طرح‌ها و بهره‌مندی از روش‌های نوین، مانند طرح و ساخت کلید در دست و مدیریت طرح با ارائه برنامه مشخص (بند الف ماده ۳۱)

- تدوین استانداردهای ملی حسابداری طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای برای تعیین دقیق عملکرد حساب‌های سرمایه‌ای بخش عمومی و تعیین قیمت تمام شده طرح‌ها بر اساس شاخص بهره‌وری و اعمال مدیریت ارزش در آنها (بندها "ج"، "د" و "و" ماده ۳۱)
- اصلاح نظام حسابداری و پرداخت مبتنی بر عملکرد در جهت مشتری مدار کردن واحدهای بهداشتی و درمانی (بند "ب" ماده ۸۸)
- فراهم کردن زمینه‌های لازم برای اصلاح نظام بودجه‌ریزی از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی و تعیین قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی و همچنین تخصیص اعتبارات بر اساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیت‌های و متناسب با قیمت تمام شده آنها تا پایان برنامه چهارم توسعه (ماده ۱۳۸)
- ممنوعیت ایجاد وزارتخانه؛ مؤسسه دولتی، نهاد عمومی غیردولتی، شرکت دولتی و دستگاه‌هایی با عناوین مشابه مگر در موارد استثنا با تأیید هیئت وزیران و تصویب مجلس شورای اسلامی (بند "ب" ماده ۱۳۹)
- ادغام کلیه واحدهای سازمانی هر وزارتخانه (به استثنای دولتی) در سطح استان، شهرستان و بخش در یک واحد سازمانی به طوری که واحدهای مربوطه در مرکز عهده‌دار راهبری و انجام امور ستادی آنها باشند (بند "ج" ماده ۱۳۹)

- پیش‌بینی ضوابط و دستورالعمل‌های پرداخت حقوق کارکنان براساس تلفیق مناسب نتیجه‌گرایی و بهره‌وری به جای وقت‌مزدی (بند "ج" ماده ۱۴۳)
- تعیین قیمت تمام شده آن دسته از فعالیت‌ها و خدماتی که قابلیت اندازه‌گیری را دارند براساس کمیت و کیفیت محل جغرافیایی و اعطای اختیارات لازم به مدیران برای اداره واحدهای تحت سرپرستی خود به صورت مستقل و تخصیص هدفمند منابع بر این اساس (ماده ۱۴۴)
- تدوین ضوابط مربوط به تقویت نظم و انضباط اداری و مالی و صرفه‌جویی در اعتبارات هزینه‌ای دولت توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور (ماده ۱۴۹)
- تمرکز امور برنامه‌ریزی، مطالعه و اجرای ساختمان‌های دولتی در سازمان‌های دولتی که بدین منظور و براساس قانون تشکیل شده است (ماده ۱۵۲)
- مکلف بودن دستگاه‌های اجرایی به تهیه برنامه اجرایی و عملیاتی خود در قالب اسناد ملی توسعه و اجرای آن پس از تصویب در هیئت وزیران (بند "هـ" ماده ۱۵۵)
- تنظیم بودجه سنواتی دستگاه‌های اجرایی براساس اسناد ملی توسعه بخشی و فرابخشی و استانی (بند "هـ" ماده ۱۵۵)
- منظور کردن اقدام‌ها و عملیات ضروری مذکور در اسناد توسعه بخشی، فرابخشی و استانی در لوایح بودجه سالانه (بند "د" ماده ۱۵۵)

- مکلف بودن دستگاه‌های اجرایی استانی به تهیه برنامه اجرایی و عملیاتی خود در قالب اسناد توسعه استانی و اجرای آن پس از تصویب شورای برنامه‌ریزی و توسعه استان در تهیه بودجه سنواتی دستگاه‌های اجرایی استانی براساس اسناد توسعه استانی (بند "و" ماده ۱۵۵)

به طوری که ملاحظه می‌شود از مهمترین احکام قانون برنامه چهارم توسعه مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ می‌باشد که در ارتباط با تهیه و تنظیم بودجه به روش عملیاتی می‌باشد. اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی فرآیندی پیچیده است که اجرای آن چند سال به طول خواهد انجامید. چنان که توسط مسئولین سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور اعلام شده است، این فرآیند قرار است در سه مرحله انجام گیرد: مرحله اول که برای سال ۱۳۸۵ انجام گرفته است، "شفاف‌سازی" بود. در مرحله دوم که از سال ۱۳۸۵ به اجرا در خواهد آمد، "ارتقای بهره‌وری" مورد نظر خواهد بود و در مرحله سوم نیز "افزایش اثربخشی فعالیت‌ها" در دستور کار قرار خواهد گرفت. در اجرای مرحله اول فرآیند یاد شده، یعنی تهیه و تنظیم بودجه سال ۱۳۸۵ اقدامات زیر به عمل آمده است:

- (۱) بررسی برنامه‌های اجرایی ذیل دستگاه‌های اجرایی: در نظام بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی ایران عامل اتصال برنامه‌های پنج ساله و بودجه‌های سالانه "برنامه‌های اجرائی" ذیل دستگاه‌های اجرایی است. مهمترین ویژگی این برنامه‌ها کمیت پذیر بودن و مرتبط بودن آنها با اهداف کمی برنامه پنج‌ساله است. بر همین اساس برای بودجه سال ۱۳۸۵ تمامی برنامه‌های اجرایی ذیل دستگاه‌های اجرایی مختلف مورد بازبینی قرار گرفت و برنامه‌های تعریف شدند که دارای دو معیار اساسی فوق باشند.

(۲) تعیین اهداف کمی برنامه‌های اجرایی: همان طور که اشاره شد اهداف کمی برنامه‌های اجرایی باید در چارچوب اهداف کمی برنامه چهارم توسعه باشد. براساس ماده ۱۳ قانون برنامه و بودجه، تمامی دستگاه‌های اجرایی مکلفند برنامه سالانه سال بعد خود را به سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور ارسال کنند تا طبق حکم ماده ۴ قانون مزبور همراه بودجه کل کشور تقدیم شود. در سال‌های بعد از انقلاب اسلامی تهیه برنامه سالانه انجام نگردیده است، ولی برای سال ۱۳۸۵ با اقداماتی که از طرف سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور با همکاری دستگاه‌های اجرایی صورت گرفت، برنامه سالانه سال ۱۳۸۵ تهیه و به همراه لایحه بودجه تقدیم مجلس شورای اسلامی گردید. به عبارت دیگر برای اولین بار سیکل بودجه برنامه‌ای، یعنی "برنامه بلندمدت (چشم‌انداز ۲۰ساله) - برنامه توسعه پنج‌ساله چهارم - برنامه سالانه (سال ۱۳۸۵) - بودجه سالانه (۱۳۸۵)" کامل گردید. هدف‌های کمی برنامه‌های اجرایی نیز در قالب اهداف کمی برنامه سالانه تعیین گردیدند.

(۳) تعیین و احصای فعالیت‌های ذیل برنامه اجرایی: مهمترین ویژگی این فعالیت‌ها نیز کمیت پذیر بودن و انجام آنها در جهت تحقق هدف‌های کمی برنامه‌های اجرایی است. این امر نیز با همکاری دفاتر بخشی سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و واحدهای استانی به انجام رسید.

(۴) توزیع و تخصیص هزینه‌های دستگاه‌ها برحسب فعالیت‌ها (در مورد اعتبارات هزینه‌ای) و طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

(۵) تعیین هزینه واحد فعالیت‌ها و طرح‌ها

در سال ۱۳۸۵ دو دسته فعالیت در ارتباط با بودجه‌ریزی عملیاتی باید انجام گیرد. بخش اول اجرای مرحله دوم نظام بودجه‌ریزی عملیاتی است. طبق مفاد ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه: کلیه دستگاه‌های اجرایی موظفند؛ به منظور افزایش کارایی و بهره‌وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول، به جای کنترل مراحل انجام کار و اعطای اختیارات لازم به مدیران برای ادارات واحدهای تحت سرپرستی خود به صورت مستقل و هدفمند نمودن تخصیص منابع، براساس دستورالعمل مشترک سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی، قیمت تمام شده آن دسته از فعالیت‌ها و خدماتی که قابلیت تعیین قیمت تمام شده را دارند برای کمیت و کیفیت محل جغرافیایی مشخص و پس از تأیید سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور یا استان و با اعطای اختیارات لازم به مدیران ذی‌ربط اجرا نمایند. دستورالعمل یاد شده تهیه و به تصویب رسیده است. برای اجرای این دستورالعمل لازم است برای هر رشته فعالیت‌ها استانداردهای خاصی تهیه گردد. مثلاً فعالیت‌های بهداشتی، آموزشی، خدماتی و غیره هر یک دستورالعمل خاص خود را نیاز دارد. در مرحله اول بودجه‌ریزی عملیاتی همان‌طور که اشاره شد، هزینه واحد با در دست داشتن حجم فعالیت و بودجه تخصیص یافته محاسبه گردید. در مرحله دوم اساس تعیین بودجه دستگاه‌های اجرایی قیمت تمام شده خواهد بود. ولی با توجه به اینکه تهیه استانداردهای یاد شده با توجه به تعدد فعالیت‌ها در کوتاه‌مدت میسر نخواهد بود، لذا لازم است اجرای آن در مورد برخی از دستگاه‌های خاصی که تجربه بیشتری در این زمینه در مورد آنها وجود دارد "مانند آموزش و پرورش، بهداشت و درمان، راه و ترابری و ..." در سال ۱۳۸۵ انجام شود. تجربه به‌دست آمده در مورد این دستگاه‌ها می‌تواند مورد استفاده سایر رشته فعالیت‌ها

قرار گیرد تا در یک فرآیند ۲ تا ۳ ساله استانداردهای لازم برای تمامی دستگاه‌های اجرایی و رشته فعالیت‌ها تعیین و اعلام شود.

بخش دوم، مربوط به نظام نظارت بودجه‌ریزی عملیاتی می‌گردد که باید سازوکار آن توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور تهیه و به اجرا گذاشته شود. برای این منظور روشی مانند فرآیند ۱۰ مرحله‌ای مذکور در بخش چهارم این مجموعه می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد.

در مورد سایر اصلاحات مورد نظر در مرحله دوم اصلاح نظام بودجه‌ریزی نیز باید پی‌گیری لازم به عمل آید به نحوی که حداکثر تا پایان وهله اول چشم‌انداز ۲۰ ساله کشور در ایران در زمره کشورهای پیشرفته در زمینه نظام بودجه‌ریزی قرار گیرد.

انشاء...

منابع

الف) فارسی

- آدمیت، فریدون و ناطق، هما- "افکار اجتماعی و سیاست‌های اقتصادی در آثار منتشر نشده دوران قاجاریه"، انتشارات آگاه ۱۳۵۶.
- بریر، جولیان، "اقتصاد ایران ۱۲۷۹-۱۳۴۹"، انتشارات مؤسسه حسابرسی، سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه و بودجه.
- پاکدامن، ناصر- "بنیان صنعت نفت ایران"، جزوه درسی سال تحصیلی ۱۳۵۱-۱۳۵۲، دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران.
- پیرنیا، حسین- "مالیه عمومی، مالیات‌ها و بودجه"، تهران، ابن سینا، ۱۳۴۸.
- جمالزاده، سیدمحمد علی- "گنج شایگان، اوضاع اقتصادی ایران، ۱۳۳۵" ناشر کتاب تهران، ۱۳۶۲.
- زند حقیقی، منوچهر- "مالیه عمومی، بودجه و خزانه"، تهران، آذر.
- شبیری‌نژاد، علی‌اکبر- "نقدی بر نظام بودجه‌ریزی ایران"، نشریه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره اول، اردیبهشت ۱۳۷۲.
- صراف، فریدون- "بودجه نویسی دولتی و نظام بودجه‌ای ایران".
- عیسوی، چارلز- "تاریخ اقتصادی ایران، دوران قاجاریه ۱۲۱۵-۱۳۳۲"، ترجمه یعقوب آژند، انتشارات گستره ۱۳۶۲.
- فاتح، مصطفی- "پنجاه سال نفت ایران" انتشارات پیام تهران، ۱۳۵۸.
- کاتوزیان، دکترمحمد علی- "اقتصاد سیاسی ایران از مشروطیت تا پایان سلسله پهلوی"، مترجمان محمد رضا نفیسی و کامبیز عزیزی، نشر مرکز، چاپ ششم، ۱۳۷۶.
- کاظم زاده، فیروز- "روس و انگلیس در ایران".

- کردبچه، محمد- "بررسی تحولات و تبیین وضع موجود نظام مالیاتی و بودجه"، سازمان برنامه و بودجه، دفتر برنامه‌ریزی و مدیریت اقتصاد کلان، آذر ۱۳۷۷.
- کردبچه، محمد- "پیشنهادی برای اصلاح نظام طبقه‌بندی درآمدهای دولت"- مؤسسه عالی پژوهش در برنامه‌ریزی و توسعه، آذر ۱۳۷۹.
- کردبچه، محمد- بشارتیان، محمودوصیامی، سیما- "مروری بر ادبیات نظام درآمدهای بودجه"، مؤسسه عالی پژوهش در برنامه‌ریزی و توسعه، اسفند ۱۳۷۸.
- کردبچه، محمد- رحیمی‌دانش، بیژن، نادری، ابوالقاسم و بختیاری، زهرا- "بررسی ادبیات مربوط به جایگاه نظام بودجه‌ریزی" مؤسسه عالی پژوهش در برنامه‌ریزی و توسعه، فروردین ۱۳۷۹.
- کردبچه، محمد- "بررسی تحولات گذشته و تبیین وضع موجود نظام بودجه‌ریزی ایران"، مؤسسه عالی پژوهش در برنامه‌ریزی و توسعه، تیرماه ۱۳۷۹.
- کردبچه، محمد- علمی، زهرا میلا- "بررسی ادبیات الگوهای پیش‌بینی شاخص‌های مالی دولت و بررسی الگوهای بودجه دولت ایران"، مؤسسه عالی پژوهش در برنامه‌ریزی توسعه، شهریور ۱۳۷۹.
- کردبچه، محمد- "پیشنهادی برای اصلاح نظام طبقه‌بندی درآمدهای دولت"، مؤسسه عالی پژوهش در برنامه‌ریزی و توسعه، آذر ۱۳۷۹.
- کردبچه، محمد- "حسابداری بخش دولتی و طبقه‌بندی بودجه دولت"، مؤسسه عالی پژوهش در برنامه‌ریزی و توسعه، اسفند ۱۳۷۹.
- کردبچه، محمد- "طبقه‌بندی هزینه‌های دولت و پیشنهادی برای اصلاح نظام طبقه‌بندی هزینه‌های دولت در ایران"، مؤسسه عالی پژوهش در برنامه‌ریزی و توسعه، فروردین ۱۳۸۰.
- کردبچه، محمد- "مقایسه نظام مالی دولت و نظام حساب‌های ملی"، مؤسسه عالی پژوهش در برنامه‌ریزی و توسعه، اردیبهشت ۱۳۸۰.

- کردبچه، محمد- "اصلاح نظام بودجه‌ریزی- ویژگی‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی"، مؤسسه عالی پژوهش در برنامه‌ریزی و توسعه، مرداد ۱۳۸۰.
- کردبچه، محمد- "پیشنهاد ادغام ردیف‌های فرعی بودجه دستگاه‌های اجرایی"، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، دفتر برنامه‌ریزی و مدیریت اقتصاد کلان، آبان ۱۳۸۰.
- کردبچه، محمد- "پیشنهاد حذف ردیف‌های متفرقه و ادغام آنها در ردیف‌های اصلی"، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، دفتر برنامه‌ریزی و مدیریت اقتصاد کلان، آبان ۱۳۸۰.
- کردبچه، محمد- "پیشنهاد انتقال اعتبار طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای که ماهیت هزینه‌ای دارند به بخش هزینه‌ها"، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، دفتر برنامه‌ریزی و مدیریت اقتصاد کلان، آبان ۱۳۸۰.
- کردبچه، محمد- "طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها"، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، دفتر برنامه‌ریزی و مدیریت اقتصاد کلان، مرداد ۱۳۸۰.
- کردبچه، محمد- "پیشنهاد چارچوب سند اصلی و پیوست‌های لایحه بودجه سال ۱۳۸۱ کل کشور"، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، دفتر برنامه‌ریزی و مدیریت اقتصاد کلان، مهر ۱۳۸۰.
- کردبچه، محمد- "گزارش اقدامات انجام شده در مرحله اول و پیشنهاد برنامه فعالیت‌های مرحله دوم اصلاح نظام بودجه‌ریزی"، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، دفتر برنامه‌ریزی و مدیریت اقتصاد کلان، خرداد ۱۳۸۱.
- کردبچه، محمد- "دستورالعمل طبقه‌بندی اقتصادی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای"، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، دفتر برنامه‌ریزی و مدیریت اقتصاد کلان، مرداد ۱۳۸۱.

- کردبچه، محمد- "مبانی اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور، بررسی مشکلات موجود و پیشنهاد روش‌های اصلاحی اجرایی"، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، دفتر برنامه‌ریزی و مدیریت اقتصاد کلان، تیر ۱۳۸۱.
- کردبچه، محمد- "طبقه عملیاتی مخارج دولت"، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، دفتر برنامه‌ریزی و مدیریت اقتصاد کلان، شهریور ۱۳۸۳.
- کردبچه، محمد- "پیشنهاد روشی برای بودجه‌ریزی عملیاتی"، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، دفتر برنامه‌ریزی و مدیریت اقتصاد کلان، مرداد ۱۳۸۴.
- کردبچه، محمد- "مطالب آموزشی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در سال ۱۳۸۵"، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، دفتر برنامه‌ریزی و مدیریت اقتصاد کلان، مهر ۱۳۸۴.
- نیلی، مسعود- "تحلیل عملکرد سیاست‌های تعدیل اقتصادی"، مندرج در کتاب "اقتصاد ایران"، از انتشارات مؤسسه عالی پژوهش در برنامه‌ریزی و توسعه، ۱۳۷۶.
- سازمان برنامه و بودجه- "قانون برنامه اول توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی ج.ا.ایران".
- سازمان برنامه و بودجه- "قانون برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی ج.ا.ایران".
- سازمان برنامه و بودجه- "قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی ج.ا.ایران".
- سازمان برنامه و بودجه- "ساماندهی اقتصاد ج.ا.ایران".
- سازمان برنامه و بودجه- "سابقه برنامه‌ریزی در ایران"، معاونت امور اقتصادی و هماهنگی، اسفند ۱۳۷۷.

- سازمان برنامه و بودجه- "سیر تحولات تشکیلات سازمان برنامه و بودجه"، دفتر آموزش و خدمات مدیریت، چاپ دوم، ۱۳۷۲.
- مجلس شورای اسلامی- آیین‌نامه داخلی، اداره کل قوانین، فروردین ۱۳۸۳.
- سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور- "قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی ج.ا.ایران".

ب) انگلیسی

- *D. Lee Jr.- Johnson, R.- "Public Budgeting Systems, 6th edition", Aspen Publishers inc, 1998.*
- *Goode, Richard; "Government Finance in Developing Countries", The Brookings Institution 1984.*
- *International Monetary Fund (IMF)- "Public Expenditure Handbook", 1991.*
- *Diamond, Jack- "Performance Budgeting – Managing the Reform Process", February, 2003.*
- *Friedman, Mark- "A Guide to developing and using performance Measures in Results- Based Budgeting", May 1997.*
- *Kusek, J.Z. and Rist, R.C.- "Ten Steps to Results- Based Monitoring and Evaluation System", the Word Bank, 2004.*
- *Minassion, Teresa Ter- "Fiscal Federalism in Theory and Practice" IMF Washington, 1997.*
- *Musgrave Richard- "Theories of Fiscal Federalism", Public Finance, Vol.24, 1964.*
- *Musgrave R. and Musgrave P.- "Public Finance in Theory and Practice", New York, Mc- Graw Hill 1980.*

-
- *Petrei Humberto- “Budget and Control”, Inter – American Development Bank, Washington D.C, 1998.*
 - *Premchand A. -“Performance Budgeting in Public Sector”, Economic and Political Weekly, Feb. 1969.*
 - *Premchand A.- “Government Budgeting and Expenditure Control, Theory and Practice”- IMF, Washington 1983.*
 - *Premchand, A.- “Issues and New Directions in Public Expenditure Management”, IMF Working Papers, Nov. 1996.*
 - *Shick, Allen,- “Incremental Budgeting in Decremental Age”, In Carrent Issues in Public Administration (New York . 1986).*
 - *Tanzi Vito- “Fiscal Federalism and Decentralization, a Review of some Efficiency and Macroeconomic Aspects”- 1996.*
 - *The World Bank- “Medium term Expenditure Framework- Collection of Papers”, June 2005.*