

## مدل مفهومی اصلاح ساختار نظام بودجه‌ریزی کشور

محمدباقر نوبخت\*



### چکیده

این مقاله برگرفته از پژوهشی از نوع کاربردی است که در آن مسئله اساسی با این پرسش مطرح شده است که «در جهت تحقق اهداف راهبردی نظام، سیاست‌های کلی و برنامه‌های میان‌مدت توسعه، نظام بودجه‌ریزی مناسب کدام است؟» به‌منظور پاسخ‌گویی به این مسئله و دیگر پرسش‌های مطروحه، تحقیق حاضر در سه مرحله و به روش تحلیلی انجام شده است. در مرحله نخست، به روش کتابخانه‌ای، اسناد مربوط به پیشینه بودجه‌ریزی و مبانی نظری مرتبط و همچنین تجارب جهانی و نتایج حاصل از مطالعات داخلی و اسناد فرادستی نظام بررسی می‌شوند. در مرحله دوم به روش تحلیل مقایسه‌ای، یافته‌های حاصل از تجارب ملی و بین‌المللی در مورد ساختار مطلوب بودجه‌ریزی با اسناد فرادستی نظام مقایسه و تحلیل می‌شوند و در مرحله سوم به روش فراتحلیل، ساختار مطلوب بودجه‌ریزی کشور براساس تجزیه و تحلیل انجام شده، نتیجه‌گیری می‌شود. در خاتمه پس از اطمینان از روایی و پایایی نتایج حاصله، توسط جمعی از خبرگان ذی‌ربط با تکیه بر اسناد فرادستی نظام و استانداردهای جهانی ساختار نظام بودجه‌ریزی کشور، پیشنهاد شده است.

واژه‌های کلیدی: نظام بودجه‌ریزی، بودجه اقتصادی، بودجه‌ریزی بر

مبنای عملکرد *GFS*، *SAN93*، *PBB*

طبقه‌بندی *Jel*: *G31*، *G38*

\* استاد و مدیر گروه پژوهشی اقتصاد پژوهشکده تحقیقات راهبردی [Nobakht@csr.ir](mailto:Nobakht@csr.ir)

تاریخ تصویب: ۱۳۹۱/۵/۳۱

تاریخ دریافت: ۱۳۹۱/۴/۳۱

## مقدمه

بودجه، به مثابه یک سند مالی با دو رویکرد متفاوت از منظر «بنگاه» و «دولت» مورد توجه قرار می‌گیرد. در سطح «بنگاه»، سند بودجه منعکس‌کننده پیش‌بینی منابع و مصارف سالیانه است؛ در حالی که دولت با رویکردی جامع‌تر، علاوه بر انعکاس پیش‌بینی درآمدها و هزینه‌ها، از سند بودجه - همچون برنامه‌ای یک‌ساله - جهت نیل به سیاست‌ها و اهداف قانونی بهره‌مند می‌شود.

در جمهوری اسلامی ایران که دستیابی به اهداف ملی و تعیین‌شده در سند چشم‌انداز بیست‌ساله از طریق آثار سیاست‌های کلی و قوانین برنامه‌پی‌جویی می‌شوند، سند بودجه مهم‌ترین ابزار در جهت تحقق اهداف برنامه و سیاست‌های کلی نظام تلقی می‌شود.

بدون تردید، هم‌راستایی و تناسب سند بودجه با اسناد فرادستی کشور همچون سند چشم‌انداز و سیاست‌های کلی ابلاغی، شرط لازم برای نیل به اهداف قانونی خواهد بود.

از این رو اصلاح ساختار نظام بودجه‌ریزی کشور، متناسب با سیاست‌های کلی نظام، یکی از اقدامات اساسی در راستای اجرای سند چشم‌انداز و اهداف تعیین‌شده در برنامه‌های توسعه بوده که به‌عنوان یک نتیجه در تحقیق حاضر مورد انتظار می‌باشد.

## ۱. بیان مسئله

مستند به ماده یک قانون محاسبات عمومی، «بودجه کل کشور»، برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه می‌شود و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع

تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی است که منجر به تحقق سیاست‌ها و هدف‌های قانونی کشور شده و از سه قسمت بودجه عمومی، بودجه شرکت‌های دولتی و بودجه سایر مؤسسات تشکیل شده است.

در چند دهه گذشته با وجود تعادل ظاهری بین منابع و مصارف در اسناد اولیه بودجه، چه در قالب لایحه و چه به صورت قانون، همواره پیش‌بینی‌های این برنامه مالی در خصوص درآمدها و متعاقب آن در انجام هزینه‌ها، با عدم تحقق مواجه بوده، به طوری که می‌توان نتیجه‌گیری نمود که عملیات بودجه‌های سنواتی، وسیله مناسبی برای اجرای سیاست‌ها و تحقق اهداف قانونی نبوده است.

این واقعیت نشان می‌دهد که اساساً برآورد منابع و پیش‌بینی مصارف در لوایح بودجه با روش‌های سنتی و غیرعلمی و عمدتاً در جهت پاسخ‌گویی به نیاز دستگاه‌های اجرایی صورت می‌گیرد، و با وجود الزام دولت به اصلاح نظام بودجه‌ریزی (تبصره ۴۸ قانون بودجه، ۱۳۸۰)، تهیه طرح اصلاح نظام بودجه‌ریزی در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی وقت (معاونت امور اقتصادی و هماهنگی برنامه و بودجه سازمان، ۱۳۸۰)، پذیرش توصیه‌های صندوق بین‌المللی پول IMF<sup>۱</sup> در استفاده از نظام آمارهای مالی دولت GFS<sup>۲</sup> و هماهنگ شدن شاخص‌های مالی دولت با شاخص‌های حساب‌های ملی SNA 93<sup>۳</sup> به منظور برآورد آثار متقابل متغیرهای بودجه بر متغیرهای اقتصاد کلان طی سال‌های اخیر، هنوز نظام بودجه‌ریزی کشور با مشکلات مزمن گذشته روبه‌رو بوده و ساختار آن نیازمند اصلاحات متناسب می‌باشد.

لذا مسئله اصلی این است که در جهت تحقق اهداف راهبردی سند چشم‌انداز، سیاست‌های کلی و برنامه‌های میان‌مدت توسعه، نظام بودجه‌ریزی مناسب باید از چه ویژگی‌هایی برخوردار باشد؟

1. International Monetary Fund
2. Government Finance Statistics
3. System National Accounts 1993

## ۲. پرسش‌های تحقیق

نظر به اینکه طراحی نظام بودجه‌ریزی مناسب برای کشور مستلزم شناخت نواقص و اشکالات نظام فعلی بودجه‌ریزی و آگاهی از مبانی نظری بودجه‌ریزی دولتی، تجارب جهانی، نتایج مطالعات داخلی و تکالیف اسناد فرادستی نظام است، لذا پرسش‌های زیر مطرح می‌شوند:

۱. اشکالات و نواقص نظام فعلی بودجه‌ریزی کشور چیست؟
۲. در مبانی نظری، اساساً بودجه‌ریزی دولتی از چه نقشی برخوردار است؟
۳. تجارب جهانی درخصوص عملکرد انواع بودجه‌ریزی چیست؟
۴. در اسناد فرادستی نظام مشخصات بودجه مطلوب کدام است؟
۵. با توجه به مبانی نظری، تجارب جهانی و اسناد فرادستی کشور چه ساختاری برای نظام بودجه‌ریزی در ایران مناسب خواهد بود؟

## ۳. روش تحقیق

این پژوهش به لحاظ هدف، از نوع کاربردی<sup>۱</sup> و از حیث روش، تحلیلی<sup>۲</sup> است که با توجه به مسئله اساسی و پرسش‌های مطرح‌شده، در سه مرحله به شرح زیر انجام می‌شود:

### مرحله اول: جمع‌آوری اطلاعات

در این مرحله به روش کتابخانه‌ای<sup>۳</sup>، اسناد مربوط به پیشینه بودجه‌ریزی و مبانی نظری مرتبط و همچنین تجارب جهانی و نتایج حاصل از مطالعات داخلی و اسناد فرادستی نظام بررسی می‌شوند.

### مرحله دوم: تجزیه و تحلیل اطلاعات

در این مرحله از طریق روش تحلیل مقایسه‌ای<sup>۴</sup>، با توجه به مبانی نظری بودجه‌ریزی یافته‌های حاصل از تجارب ملی و بین‌المللی درخصوص ساختار

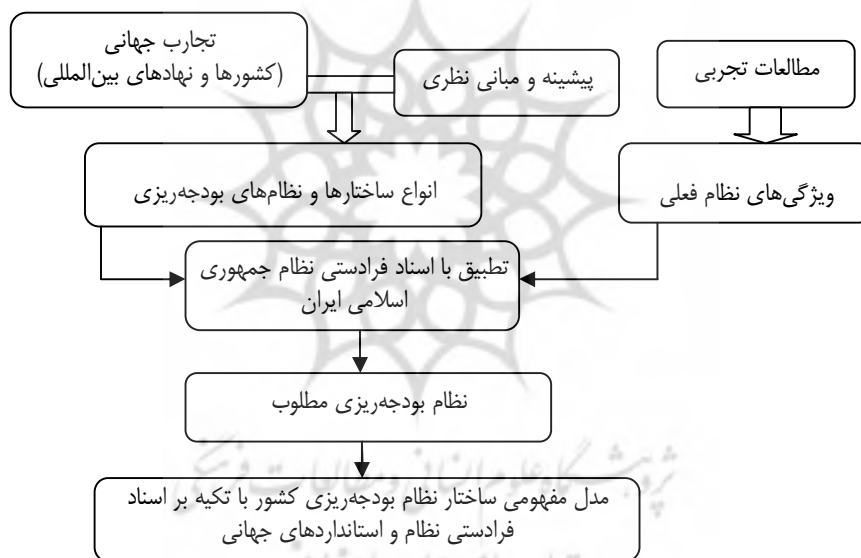
- 
1. Applied Study
  2. Analytical Study
  3. Literature Review
  4. Comparative Analysis

مطلوب بودجه‌ریزی با اسناد فرادستی نظام مقایسه و تحلیل می‌شوند.

#### مرحله سوم: استنتاج اطلاعات

در این مرحله به روش فراتحلیل<sup>۱</sup> ساختار نظام مطلوب بودجه‌ریزی کشور براساس تجزیه و تحلیل انجام‌شده، استخراج و استنتاج می‌شود. در خاتمه پس از اطمینان از روایی و پایایی نتایج تحقیق توسط جمعی از خبرگان ذی‌ربط، مدل مفهومی اصلاح ساختار نظام بودجه‌ریزی کشور با تکیه بر اسناد فرادستی نظام و استانداردهای جهانی پیشنهاد خواهد شد. فرایند تحقیق در مدل مفهومی نمایه (۱) نشان داده شده است.

نمایه شماره ۱. مدل مفهومی فرایند تحقیق



#### ۴. پیشینه و مبانی نظری

##### ۴-۱. مروری بر پیشینه بودجه‌ریزی در جهان

بودجه به مفهوم یک پیش‌بینی از دخل و خرج خانوار، بنگاه و حکومت‌ها، سابقه‌ای چند هزار ساله دارد. اما با سازوکارهای امروزی، هم‌زمان با شکل‌گیری نظام‌های

پارلمانی و ضرورت نظارت بر عملکرد مالی دولت‌ها، از دهه ۱۷۳۰ در انگلستان رواج یافت (Buck, 1934).

بودجه‌ریزی تا اوایل قرن بیستم نوعاً با روش سنتی (TB)<sup>۱</sup> و به صورت سندی از اجزای درآمدها و هزینه‌ها بود که از سوی دولت برای یکسال مالی تهیه و در پارلمان به تصویب می‌رسید. از شاخص‌های مهم این شیوه از بودجه‌ریزی، رعایت اصول وحدت<sup>۲</sup>، سالیانه بودن<sup>۳</sup>، تعادل<sup>۴</sup>، جامعیت<sup>۵</sup> و کنترل<sup>۶</sup> بود. (Wildavsky and Webber, 1986)

نخستین تحول در بودجه‌ریزی از سال ۱۹۰۷ با استفاده از روش «بودجه‌ریزی برنامه‌ای»<sup>۷</sup> شکل گرفت. در این سال اداره تحقیقات شهر نیویورک از روش جدیدی در بودجه‌ریزی استفاده کرد که در آن هزینه‌ها برحسب نوع، در قالب برنامه<sup>۸</sup> دسته‌بندی می‌شدند. در این روش، شهروندان به آسانی از ماهیت هزینه‌ها مطلع می‌شدند (Willoughby, 1927: 438).

از این رو پس از مدتی شهرهای دیگر آمریکا نیز برای تنظیم بودجه سالیانه خود از روش «بودجه‌ریزی برنامه‌ای» بهره گرفتند، به طوری که در سال ۱۹۱۰ بودجه شهر شیکاگو نیز به روش «بودجه‌ریزی برنامه‌ای» تهیه شد (James, Kelly and Gorms, 1966: 47). در این سال کمیسیون اقتصاد و بهره‌وری رئیس‌جمهور، گزارشی با نام «نیاز به یک بودجه ملی»<sup>۹</sup> منتشر کرد که در آن بر ضرورت اصلاح روش بودجه‌ریزی و طبقه‌بندی هزینه‌ها براساس برنامه‌ها تأکید می‌شد.

در این راستا رئیس‌جمهور وقت آمریکا در سال ۱۹۱۲ از مجلس سنا و مجلس

1. Traditional Budgeting
2. Unity
3. Annularity
4. Balance
5. Comprehensiveness
6. Control
7. Program Budgeting
8. Program
9. the Need For a National Budgeting

نمایندگان درخواست نمود تا روش بودجه‌ریزی برنامه‌ای را در دستورکار قرار دهند (U.S. President's Commission on Economy and Efficiency, 1912, 4-60).

سرانجام کنگره به منظور حمایت از بهبود وضعیت بودجه و اجرایی شدن «بودجه‌ریزی برنامه‌ای»، لایحه بودجه را در سال ۱۹۱۹ به تصویب رساند (Merry, 1964: 12).

از اوایل دهه ۱۹۲۰ «بودجه‌ریزی برنامه‌ای» نه تنها در بخش دولتی، بلکه در بخش خصوصی نیز مورد توجه قرار گرفت، به طوری که ابتدا شرکت دوپونت<sup>۱</sup> و سپس شرکت جنرال موتورز<sup>۲</sup> در سال ۱۹۲۴ از روش «بودجه‌ریزی برنامه‌ای» استفاده کردند (Novick, 1966: 2).

این روش بودجه‌ریزی در سال ۱۹۳۰ در وزارت کشاورزی امریکا (Elkins, 1955: 2) و سپس در دهه ۱۹۴۰ در بخش‌های نظامی نیز متداول شد و تا پایان جنگ جهانی دوم ادامه داشت (Novick, 1954: 5).

اما در سال ۱۹۴۹ به پیشنهاد کمیسیون هور<sup>۳</sup> روش بودجه‌ریزی عملیاتی<sup>۴</sup> به عنوان روش جدیدی از بودجه‌ریزی با هدف ارتقای کارایی به همه بخش‌ها توصیه گردید (Hoover Commission Report, 1949: 3).

امتیاز روش بودجه‌ریزی عملیاتی نسبت به روش بودجه‌ریزی برنامه‌ای این بود که ابتدا براساس اهداف سالیانه هر سازمان، وظایف واحدهای مختلف آن مشخص و سپس پروژه‌هایی که هر واحد سازمانی باید در راستای ایفای وظیفه خود انجام دهد، تعریف می‌شد و برای هر پروژه نیز بودجه فعالیت‌های لازم به تفکیک تعیین می‌گردید. لذا بودجه‌ریزی در این روش به مراتب از روش «بودجه‌ریزی برنامه‌ای» که در آن صرفاً هزینه‌های مشابه در قالب برنامه طبقه‌بندی می‌شدند، دقیق‌تر بود. از این رو روش «بودجه‌ریزی عملیاتی» به نوعی تکامل یافته «بودجه‌ریزی برنامه‌ای» محسوب می‌شد. به همین دلیل روش «بودجه‌ریزی عملیاتی» مجدداً در سال ۱۹۵۵ از سوی

- 
1. Dupont
  2. General Motors
  3. Hoover Commission
  4. Performance Budgeting

کمیسیون دوم هور مورد تأکید قرار گرفت (Hoover, 1955: 29). اما با وجود امتیازات این شیوه بودجه‌ریزی، به دلیل صعوبت در اجرا، «بودجه‌ریزی برنامه‌ای» همچنان کاربرد داشت، به طوری که در سال ۱۹۶۱ مک نامارا<sup>۱</sup> وزیر دفاع وقت امریکا استفاده از «بودجه‌ریزی برنامه‌ای» را رسماً به وزارت دفاع ابلاغ کرد (Seligman, 1965: 117).

در این سال‌ها مجموعه‌ای از مدیران مالی در جهت به‌روزرسانی روش بودجه‌ریزی، مطالعات متعددی را در امریکا و کانادا آغاز کردند، به طوری که بیش از ۱۳۹ برنامه کاری بر روی بودجه‌ریزی عملیاتی متمرکز شد (Terhune, 1966: 8). تا سرانجام در اواسط دهه ۱۹۶۰ روش کامل‌تری نسبت به «بودجه‌ریزی برنامه‌ای» در امریکا مورد توجه قرار گرفت. این روش با عنوان «نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی» PPBS<sup>۲</sup> مطرح شد (Hagen, 1968: 7).

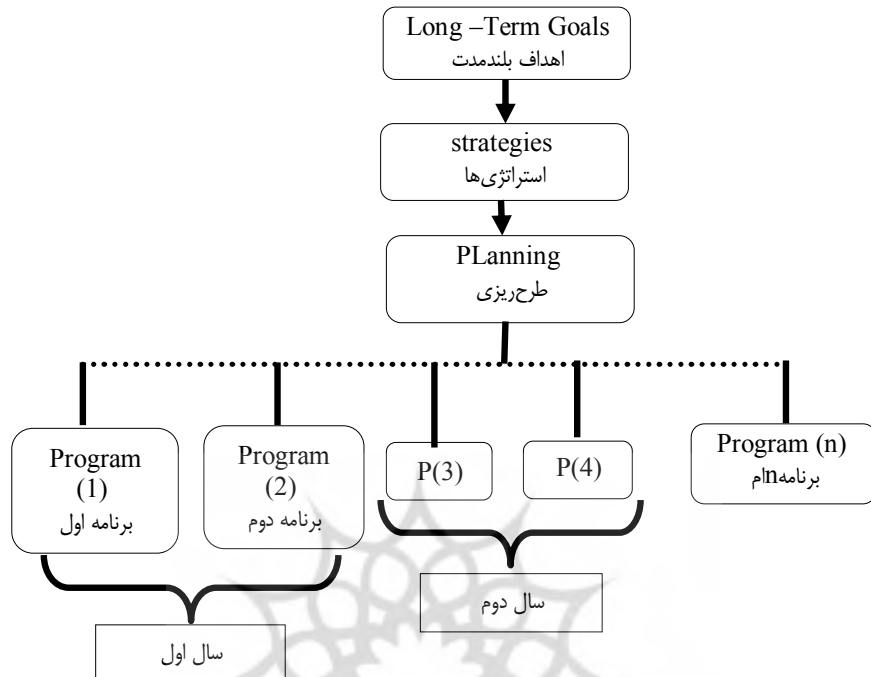
در PPBS، ابتدا اهداف بلندمدت تعیین می‌شوند، سپس استراتژی‌های مناسب در جهت دستیابی به اهداف طراحی می‌گردند و در این جهت طرح‌ریزی مطلوب صورت می‌گیرد. نهایتاً در این طرح‌ریزی، برنامه‌هایی که باید انجام شوند، مشخص خواهند شد. به این ترتیب سالانه و یا برای دوره‌ای بیشتر از یکسال، در خصوص برنامه‌هایی که باید اجرایی شوند، بودجه در نظر گرفته می‌شود. بنابراین در هر دوره یا سال قابل بررسی خواهد بود، که کدام برنامه، در چارچوب کدام طرح جهت اجرای کدام استراتژی و به منظور دستیابی به کدام هدف بلندمدت در دست اجرا است (Herrmann, etc: 2010).

نمایه (۲) فرایند بودجه‌ریزی به روش PPBS را نشان می‌دهد.

1. Roberts. Mc Namara
2. Planning, Programming, Budgeting System



نمایه شماره ۲. فرایند بودجه‌ریزی به روش PPBS



روش نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی (PPBS) به دلیل دقت و شفافیت در سال ۱۹۶۶ توسط جانسون<sup>۱</sup>، رئیس‌جمهور وقت آمریکا جهت استفاده در بودجه‌ریزی به همه سازمان‌ها ابلاغ شد (U.S., Executive Office of PPB, 1966: 1).

هرچند این ابلاغیه در دهه ۱۹۷۰ در جهت الزام به استفاده همه سازمان‌ها از PPBS لغو گردید، اما وزارت دفاع آمریکا (DOD)<sup>۲</sup> به دلیل امتیازات و ظرفیت‌های این روش بودجه‌ریزی در امور دفاعی و نظامی، بیش از ۳۰ سال استفاده از آن را ادامه داد (Mikesell, 2011).

یکی از فرایندهای PPBS نسبت به بودجه‌ریزی افزایشی که در آن ارقام بودجه هر سال با درصدی افزایشی برای سال بعد مورد استفاده قرار می‌گیرند، یک سیستم پیشرفته محسوب می‌شود. زیرا تعیین بودجه در هر سطح دقیقاً بر مبنای نیاز تعریف‌شده، در طرح‌ریزی از سطوح بالاتر انجام می‌شود (Schik, 2007: 199-214).

1. Johnson  
2. Department of Defense

گفتنی است که در دوره تصدی **دونالد رامسفلد**<sup>۱</sup> در وزارت دفاع به منظور افزایش کارایی روش PPBS اصلاحاتی در این شیوه از بودجه‌ریزی از جمله دو سالانه کردن بودجه به عمل آمد (Church and Earner, 2009: 80-84).

به‌رغم تعدد نقاط قوت در روش "PPBS"، این شیوه از بودجه‌ریزی به دلایلی همچون وقت‌گیری و ضرورت بازنگری سالانه، نیازمندی به فناوری برای تحلیل داده‌های پیچیده و بسیار بزرگ، به‌جز در وزارت دفاع امریکا در سازمان‌های دیگر آن کشور مورد استقبال قرار نگرفت (Hermann and Others, 2010: 3) ولی به دلیل ضرورت افزایش و ارتقای کارایی در تخصیص منابع، روش دیگری از بودجه‌ریزی با عنوان «بودجه‌ریزی بر مبنای صفر» ZBB<sup>۲</sup> از اوایل دهه ۱۹۷۰ مطرح شد. به‌طوری‌که به‌مثابه یک روش مدیریتی برتر در انتخابات ریاست‌جمهوری از سوی **جیمی کارتر** ارائه شد (Willamson, 2005).

در این روش که در جهت رفع نقاط ضعف بودجه‌ریزی افزایشی طراحی شده است، تعیین بودجه برای هر برنامه بدون توجه به رقم تصویبی سال قبل انجام می‌شود؛ به‌طوری‌که در هر سال، ابتدا بودجه همه برنامه‌ها صفر تلقی می‌شود، تا پس از بررسی‌های لازم، اثبات شود که در سال موردنظر هم اجرای هر یک از برنامه‌ها، نیازمند انجام فعالیت‌های جدید و بودجه‌ای متناسب خواهند بود (Hagen, 2001: 9). این شیوه بودجه‌ریزی نیز عملاً به دلیل اینکه هر سال باید بودجه درخواستی همه سازمان‌های مربوطه مجدداً مورد بررسی و براساس فعالیت‌های ضروری و تأییدشده از نو محاسبه شوند، روشی دشوار و نیازمند زمان و همچنین فعالیت‌های متعدد و تکراری است؛ ازاین‌رو با وجود دقت و شفافیت کافی جهت استمرار، با استقبال مجریان مواجه نشد. به‌ویژه آنکه نتایج برخی از مطالعات انجام‌شده، حاکی از عدم کارایی ZBB در حد انتظار بود (Hammond and Knott, 1980: 61).

روش دیگر بودجه‌ریزی که از اواسط دهه ۱۹۷۰ مورد توجه قرار گرفت،

- 
1. Donald Rumsfeld
  2. Zero- Based- Budgeting

بودجه‌ریزی غلتان یا منعطف (RB)<sup>۱</sup> بود. این روش که پس از نخستین شوک نفتی ناشی از جنگ مصر و اسرائیل در سال ۱۹۷۳ و نابسامانی و فعالیت اقتصادی کشورهای صنعتی استفاده شد، این امکان را فراهم می‌کرد که در شرایط عدم اطمینان از درآمدها، تخصیص منابع برحسب اولویت هزینه‌ها انجام شود. در این شیوه ابتدا هزینه‌های موردنیاز هریک از برنامه‌ها براساس میزان ضرورت و اولویت فعالیت‌ها طبقه‌بندی شده تا با توجه به حصول درآمدها، به ترتیب اولویت هریک از هزینه‌ها، تخصیص یابد.

در مطالعه‌ای که توسط هانسن (Hansen, 2011: 289-319) صورت گرفت، انواع روش‌های بودجه‌ریزی برحسب سه شاخص پیش‌بینی، برنامه‌ریزی عملیاتی و ارزیابی عملکرد در یک مدل با یکدیگر مقایسه شدند. نتایج حاصل از بررسی این مدل، گویای مطلوب‌تر بودن بودجه‌ریزی غلتان نسبت به سایر روش‌های بودجه‌ریزی بود. در چنین شرایطی از اوایل دهه ۱۹۹۰ پس از آنکه در دهه ۱۹۸۰ هیئت استانداردهای حسابداری دولتی<sup>۲</sup> در ارائه گزارش‌های خود بر نتایج حاصل از این شیوه بودجه‌ریزی تأکید کرد، در سطح ملی کارشناسان مالی در امریکا موظف به ارزیابی بر مبنای عملکرد شدند (Tyler and Willand, 1997: 203).

مجدداً بودجه‌ریزی عملیاتی (PB) که در اواسط قرن بیستم توسط کمیسیون‌های اول و دوم هور پیشنهاد شده بود، ولی به دلیل صعوبت در اجرا به‌ویژه در اندازه‌گیری نتایج، از استقبال گسترده‌ای برخوردار نشد، با اصلاحات و نوآوری‌هایی، تحت نام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (PBB)<sup>۳</sup> در دستورکار قرار گرفت. به طوری که تا پایان این دهه PBB به‌عنوان روش بودجه‌ریزی مطلوب در اکثر ایالات امریکا مورد توجه بود (Melkers and Willoghby, 1998: 66-73) همچنین PBB نه تنها در امریکا بلکه در اغلب کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه<sup>۴</sup> رایج شد (OECD, 2005a).

1. Rolling Budgeting
2. Governmental Accounting Standards Board
3. Performance - Based Budgeting
4. Organization for Economic co- Operation and Deveolpment

با وجود رویکرد مجدد اکثر کشورها و سازمان‌ها به روش بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (PBB) هنوز استاندارد واحدی در استفاده از این روش ارائه نشده و تعاریف متنوعی تحت عنوان بودجه‌ریزی عملیاتی یا بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مطرح می‌شود (OECD, 2007: 20).

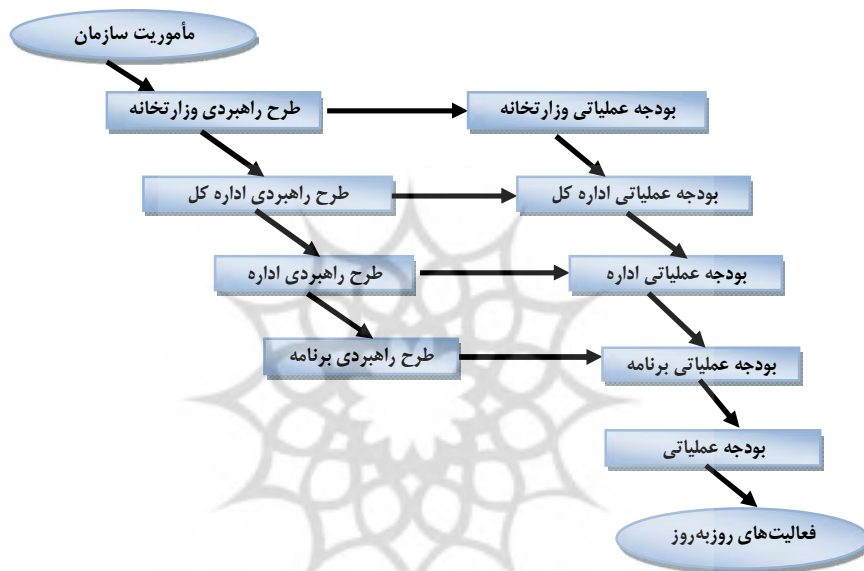
در این راستا میکسل (Mikesell, 1999: 186) تمرکز اصلی (PBB) را بر اهداف<sup>۱</sup> اندازه‌گیری عملکرد<sup>۲</sup>، ارتباط بین اهداف و عملکرد<sup>۳</sup> و نیز قابل محاسبه<sup>۴</sup> بودن آن می‌داند و یونگ (Young, 2003: 12) عنصر «نتیجه‌گرایی» را کلید درک PBB معرفی می‌کند (Heger, Hobson and Willson, 11-15) کنترل ورودی‌های مالی، مدیریت فعالیت‌های در حال انجام، چگونگی برنامه‌ریزی‌ها و تعیین اولویت و پاسخ‌گویی را از مهم‌ترین عوامل PBB برمی‌شمارد (Segal and Summers, 2002: 4). بر محوری بودن «نتیجه نهایی»<sup>۵</sup> در PBB تأکید می‌ورزند. آنها انواع راهبردهای ممکن برای حصول نتایج موردنظر را برحسب فعالیت‌های مختلف مورد ارزیابی قرار داده و با توجه به کارایی راهبردها، برای مناسب‌ترین راهبردها به روش عملیاتی، تعیین بودجه می‌نمایند.

**پوبینسون و هاست** (Pobinson and Hast, 2009, PP.1-9) با ارائه یک دستورالعمل فنی با عنوان «یک مدل اساسی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد» که از سوی صندوق بین‌المللی پول منتشر شد، مواردی چون استفاده سیستماتیک از اطلاعات عملکرد، توجه به نتایج به جای تمرکز بر فرایند، انعطاف‌پذیری در جهت آزادی عمل مدیران در تغییر فرایندها، توانایی اجرای بودجه‌ها طبق برنامه و برخورداری از اطلاعات و نیروی انسانی ماهر و کافی را به عنوان عوامل پیش‌نیاز اثربخشی در PBB معرفی کرده‌اند. **مرکر** (Mercer, 2003: 1-33) راهنمای فرایند بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از سطح مأموریت سازمان تا فعالیت روزبه‌روز را با دو رویکرد متفاوت تشکیلات و اهداف مورد بررسی

- 
1. Objectives
  2. Performance Measures
  3. Linkage Objectives and Performance
  4. Accountability
  5. Final Outcome

قرار داده است و این راهنما با عنوان «بودجه‌ریزی عملیاتی آبشاری»<sup>۱</sup> منتشر شده است. نمایه (۳) این فرایند را از منظر تشکیلات، برای سطوح وزارتخانه، اداره کل و اداره نشان می‌دهد؛ همان‌طور که ملاحظه می‌شود، در این روش طرح‌های راهبردی وزارتخانه، اداره کل و اداره در قالب برنامه و اجرای برنامه نیز به‌طور روزبه‌روز مورد توجه قرار می‌گیرد.

نمایه شماره ۳. بودجه‌ریزی عملیاتی آبشاری (با رویکرد تشکیلات)



مأخذ: Mercer, 2003: 12

نمایه (۴) چگونگی محاسبه بودجه عملیاتی با توجه به مأموریت وزارتخانه اهداف کیفی راهبردی (بلندمدت)، اهداف کمی راهبردی (بلندمدت)، اهداف کیفی عملیاتی (میان‌مدت) و اهداف کیفی عملیاتی سالانه را نشان می‌دهد. در این رویکرد، بودجه هر برنامه با توجه به فعالیت‌ها و نیز فعالیت‌هایی که برای اجرای آن ضروری تشخیص داده می‌شود، به کمک شاخص‌های مربوطه محاسبه و به این ترتیب مبلغ بودجه مورد نیاز برای وزارتخانه تعیین خواهد شد.

نمایه شماره ۴. بودجه‌ریزی عملیاتی آبشاری (با رویکرد اهداف)



مأخذ: Mercer, 2003: 15

بودجه‌ریزی عملیاتی یا بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (PBB) با وجود دقت و شفافیت، همواره به دلیل دشواری در اجرا از سوی مدیران به ویژه در بخش دولتی مورد استقبال نیست. در جهت فراهم‌تر شدن زمینه استفاده از PBB (آذر و همکاران، ۱۳۹۰: ۲۱-۱) ضمن معرفی اهداف قابل سنجش، استراتژی‌ها، برنامه‌های عملیاتی، معیارهای سنجش عملکرد، اولویت‌بندی و تخصیص منابع، جمع‌آوری و پایش نتایج و ارزشیابی، بازنگری، ارزیابی و گزارش نتایج، به‌عنوان عناصر اصلی در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، استفاده از رویکرد سیستم‌های پشتیبان تصمیم هوشمند (یا سیستم‌های خبره پشتیبان تصمیم ES-DSS) را به‌دلیل برخورداری از توانایی بالای تجزیه و تحلیل حساسیت در جهت افزایش کارایی PBB پیشنهاد نموده‌اند.

لذا با توجه به دقت و کارایی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، به‌ویژه تأکیدی که در اسناد فرادستی کشور در جهت کاربرد این روش در تهیه و تنظیم بودجه صورت

گرفته است، بهره‌مندی از PBB در نظام مطلوب بودجه‌ریزی کشور، ضرورتی اجتناب‌ناپذیر خواهد بود.

#### ۲-۴. پیشینه بودجه‌ریزی دولتی در ایران

اسناد قانونی موجود در کشور نشان می‌دهد که نخستین قانون بودجه در ایران پس از انقلاب مشروطه و تأسیس مجلس تحت عنوان «طرح بودجه کل سنه ایت ایل ۱۳۲۸» در سال ۱۲۸۹ هجری شمسی به تصویب رسید. قانون بودجه سنه ایت ایل ۱۲۸۹ با گزارشی جامع مشتمل بر ۸ صفحه آغاز و در آن، مشکلات و موانع موجود در مسیر تهیه و تنظیم اولین بودجه کشور به‌خوبی تشریح شده است.

در این بودجه که با رعایت اصل شمولیت تهیه شده بود، جمع کل بودجه مملکت به تفکیک مجلس و ۸ وزارتخانه بالغ بر ۲۴۰، ۱۸۵، ۱۴۵ قران بود. طبق اسناد موجود بودجه سال‌های ۱۲۹۰ و ۱۲۹۱ نیز به ترتیب هریک با دو درصد کاهش و یک درصد افزایش نسبت به بودجه سال قبل خود با عناوین «بودجه مملکت ایران در سال تنگوزئیل ۱۲۹۰» و «بودجه مملکت ایران در سنه سیچقان ئیل ۱۲۹۱» به تصویب مجلس شورای ملی رسید. اما در مورد بودجه سال‌های ۱۲۹۲ الی ۱۲۹۸ اسناد معتبری در دست نیست (نوبخت و نوری، ۱۳۹۱: ۴۸-۱).

بودجه‌ریزی در ایران تا سال ۱۳۱۰ برحسب قران و دینار بوده ولی از سال ۱۳۱۱ واحد پول در بودجه‌ریزی به ریال تبدیل شده است. همچنین از سال ۱۳۰۸ در قوانین بودجه قید می‌شود که عایدات مندرج در قانون به استثنای عواید نفت جنوب بوده که در حساب وجوه ذخیره منظور می‌شود. در فرایند بودجه‌ریزی ایران، از سال ۱۳۳۷ برای نخستین‌بار درآمدها در قانون بودجه به دو گروه درآمدهای عمومی و درآمدهای اختصاصی بنگاه‌ها و شرکت‌های سازمان‌های دولتی تفکیک می‌شوند.

از بررسی ۱۰۲ قانون بودجه کشور که از سال ۱۲۸۹ الی ۱۳۹۱ به تصویب رسیده است، می‌توان گفت که شیوه بودجه‌ریزی، ضمن رعایت اصول کلاسیک بودجه و پاره‌ای از اصلاحات، همواره روشی سنتی و افزایشی بوده است و به‌رغم الزام قانونی در تبصره ۴۸ قانون بودجه سال ۱۳۸۰ و تأکید انجام‌شده در بندهای ۳۲

و ۳۳ سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه مبنی بر استفاده از بودجه عملیاتی و با وجود تلاش‌های انجام‌شده، همچنان روش بودجه‌ریزی در ایران، با بودجه‌ریزی برمبنای عملکرد (عملیاتی) فاصله زیادی دارد (نویخت و نوری، ۱۳۹۱: ۴۸-۱).

### ۳-۴. مبانی نظری بودجه‌ریزی

نظام‌های اقتصادی برنامه‌ای<sup>۱</sup>، بازار<sup>۲</sup> و مختلط<sup>۳</sup> به‌رغم تفاوت‌های ماهوی، در اهدافی همچون «امنیت، رفاه، و توسعه اشتراک نظر دارند. در این نظام‌ها، دولت به تناسب حجم و نقش خود در اقتصاد از ابزار بودجه برای تحقق اهداف سالیانه بهره‌مند می‌شود (Hogye, 2002: 5).

با عنایت به اینکه بودجه عمومی از سوی دولت تهیه و توسط قوه مقننه به تصویب می‌رسد، می‌توان بودجه عمومی را به‌مثابه اهرمی در اختیار مجلس دانست که از آن برای هدایت امور اقتصادی، اجتماعی و سیاسی و در جهت تأمین نظر رأی‌دهندگان و پرداخت‌کنندگان مالیات استفاده می‌کند. قبل از آنکه بودجه، یکی از برنامه‌های کاری دولت تلقی شود، یک وسیله کنترل برای توزیع مجدد ثروت در دست مجلس است (Gildenhuis, 1997: 394).

بودجه عمومی، هرچند با جامعیت در راستای اهداف بلندمدت و چشم‌انداز چندساله تهیه می‌شود، ولی باید از تفصیل کافی در جهت افزایش قدرت نظارت و پاسخ‌گویی بیشتر برخوردار باشد (Wacasse, 1996: 8).

به این ترتیب هر پولی که از طریق فرایند سیاسی تخصیص می‌یابد، باید برای ارزیابی در بودجه ثبت و ارائه شود. اما این اصل که از وفاق کافی در سطح نظری برخوردار است، در عمل با اعطای وام‌های مستقیم، ضمانت وام، ترجیحات مالیاتی و شرکت‌های خارج از شمول بودجه، توسط دولت‌ها معمولاً نقض می‌شود (Wildavsky, Caiden, 1997: 365).

در هر صورت در روش‌های جدید بودجه‌ریزی نیز رعایت اصول کلاسیک

- 
1. Command Economy
  2. Market Economy
  3. Mixed Economy



همچون جامعیت<sup>۱</sup>، وحدت، انحصار<sup>۲</sup>، خصوصیات<sup>۳</sup>، سالیانه بودن<sup>۴</sup>، واقع بینی<sup>۵</sup>، وضوح<sup>۶</sup> و دسترسی همگان<sup>۷</sup>، همچنان مورد تأکید می باشد (Mikesell, 1991: 121). با عنایت به اینکه منابع، در بودجه ریزی به طور سالیانه در جهت اهداف بلندمدت تخصیص می یابند، لذا نوعی همبستگی مستقیم بین کارایی بودجه و بهینگی تخصیص منابع در فرایند بودجه ریزی قابل تعریف خواهد بود. از این رو رویکردهای متنوعی همچون، بودجه ریزی اداری<sup>۸</sup>، خردگرایی<sup>۹</sup>، تدریج گرایی<sup>۱۰</sup> و انتخاب عمومی<sup>۱۱</sup> در جهت تخصیص بهینه منابع مطرح شده اند (فوزاد، ۱۳۸۵: ۱۵۳-۱۴۴).

اما آنچه به رغم تغییرات و اصلاحات مکرر در روش های بودجه ریزی به عنوان رویکردی مطلوب برای برخی از دولت ها همواره مورد توجه بوده است، «بودجه اقتصادی»<sup>۱۲</sup> است. در این رویکرد، از یک سو تأثیر متغیرهای بودجه ای، مانند مالیات ها، کسری بودجه و هزینه های دولت بر متغیرهای اقتصادی همچون رشد اقتصادی، بیکاری، تورم و... از سوی دیگر بررسی آثار کلی (مثل درآمد قابل تصرف مردم)، آثار توزیعی (مثل وضع گروه های درآمدی) و آثار انفرادی (مثل دریافت ها و پرداخت های خانوار) مورد توجه قرار می گیرد. در بودجه اقتصادی به منظور برآورد بهتر اقلام بودجه ای، کلیه هزینه ها و درآمدها در حساب های ملی گنجانده می شوند (توفیق، ۱۳۸۲).

1. Unity
2. Exclusiveness
3. Specification
4. Annuality
5. Accuracy
6. Clarity
7. Publicity
8. Administrative Budgeting
9. Rationalism
10. Incremental
11. Public Choice
12. Economic Budget

با توجه به مزایای متعدد این رویکرد و اهداف موردنظر در اسناد فرادستی نظام جمهوری اسلامی ایران، استفاده از «بودجه اقتصادی» در جهت ارتقای نظام بودجه‌ریزی کشور ضروری خواهد بود.

## ۵. تجارب جهانی در بودجه‌ریزی

### ۵-۱. تجربه سایر کشورها

در این مطالعه به منظور بهره‌گیری از تجربه سایر کشورها در فرایند بودجه‌ریزی با توجه به نقش قوه مقننه در این زمینه، تجربه برخی از کشورها در بودجه‌ریزی مورد بررسی قرار گرفته است.

با عنایت به اینکه اساساً کشورها از نظام حقوقی یکسانی برخوردار نبوده و هر یک براساس شرایط، اوضاع و احوال خاص سیاسی، اجتماعی و اقتصادی خویش، دارای نظام ویژه‌ای هستند، لذا در خصوص توان اثرگذاری پارلمان در اصلاح و تغییر لایحه بودجه می‌توان آن را به سه نظام حقوقی تفکیک کرد (عامری، ۱۳۸۷):

نخست: نظام حقوقی انگلستان و افریقای جنوبی که اختیار قوه مقننه در تغییر بودجه بسیار اندک می‌باشد.

دوم: نظام حقوقی کشورهای فرانسه، آمریکا و کره جنوبی که اختیارات وسیعی از جمله تغییر کلی لایحه بودجه به پارلمان داده شده است.

سوم: نظام حقوقی سوئد که اختیار قوه مقننه به اصلاحات حاشیه‌ای لایحه بودجه محدود شده و فی‌مابین دو نظام فوق‌الذکر می‌باشد.

با توجه به تقسیم‌بندی صورت‌گرفته در خصوص نقش قوه مقننه در فرایند بودجه‌ریزی کشورها، چگونگی بودجه‌ریزی در کشورهای فرانسه، انگلستان، آمریکا، کره جنوبی، ژاپن، سوئد و افریقای جنوبی مطالعه شده‌اند.

یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهد که موازنه قدرت مالی بین قانون‌گذار و دولت به سود دولت شکل گرفته است، به طوری که اصلاحات انجام‌شده در نظام بودجه‌ریزی کشورها عملاً موجب شده تا نهاد قانون‌گذاری در وضع مالیات و اختصاص منابع به شدت تحت نفوذ دولت قرار گیرد و این امر در کشورهای

پیشرفته به صورت یک عُرف عمومی درآمد است.

## ۲-۵. گزارش‌های صندوق بین‌المللی پول (IMF)

در دهه ۱۹۹۰، صندوق بین‌المللی پول، به منظور رفع موانع توسعه، ضرورت شفافیت بودجه‌ای را برای «حکمرانی خوب»<sup>۱</sup> دولت‌ها مطرح کرده است. در این خصوص دو گزارش با عناوین، «مجموعه تجربیات مفید صندوق در باب شفافیت بودجه‌ای» و «دستورالعمل شفافیت بودجه» از سوی صندوق منتشر شده است (شبییری‌نژاد و صالح‌خو، ۱۳۸۲).

در گزارش نخست چهار هدف اساسی زیر مورد تأکید صندوق قرار گرفته است:

۱. وضوح کامل نقش‌ها و مسئولیت‌های دولت؛
  ۲. دسترسی عام به اطلاعات مربوط به فعالیت‌های دولت؛
  ۳. آشکار بودن تهیه بودجه، اجرا و اطلاع‌رسانی؛
  ۴. تأیید جامعیت اطلاعات بودجه‌ای به شکل مستقل.
- همچنین در این گزارش تصریح شده است:
- باید مرز بین بخش دولتی از سایر بخش‌های اقتصادی به وضوح ترسیم و وظایف سیاست‌گذاری و مدیریت در درون دولت به خوبی تعریف و مشخص شود.
  - باید چارچوبی اداری و حقوقی برای مدیریت مالی وجود داشته باشد؛
  - کلیه اطلاعات مربوط به گذشته، حال و پیش‌بینی آینده فعالیت‌های مالی دولت باید به اطلاع عموم برسد.
  - باید نسبت به انتشار به موقع اطلاعات بودجه‌ای، تعهدی همگانی وجود داشته باشد.
  - مستندسازی بودجه باید به نحوی باشد که اهداف سیاست مالی، چارچوب کلان اقتصادی، مبانی سیاست‌های بودجه‌ای، خطرهای مالی مهم و قابل تشخیص به صراحت ذکر شود.
  - باید در بودجه سالانه بین تعهدات فعلی و سیاست‌های جدید تمایز قائل شد.

- داده‌های بودجه‌ای باید به نحوی طبقه‌بندی و ارائه شوند که تجزیه و تحلیل سیاست مالی تسهیل شود و میزان پاسخ‌گویی افزایش یابد.
- روش‌های اجرا و نظارت بر مخارج مصوب باید به دقت مشخص شود.
- گزارش بودجه‌ای باید به موقع، فراگیر و قابل اعتماد باشد و انحرافات از بودجه را نشان دهد.
- یکپارچگی اطلاعات بودجه‌ای باید در معرض بررسی دقیق، مستقل و همگانی قرار گیرد.
- و نیز در گزارش دیگری از صندوق بین‌المللی پول به عنوان «دستورالعمل شفافیت بودجه» به موارد زیر تأکید شده است:
- وظایف و مسئولیت‌های دولت باید در قالب حساب‌های مالی (SNA, 1993) یا در قالب آمار مالی دولت (GFS, 1993) تعریف شود.
- دارایی‌های دولت باید مشخص شده باشد.
- مجوز اخذ مالیات باید مطابق قانون صادر شود و اجرای قوانین مالیاتی در عمل باید از آیین‌نامه‌ها تبعیت کند.
- فعالیت‌های فرابودجه‌ای باید در اسناد بودجه و گزارش‌های حسابداری منعکس شوند.
- تخمین‌های اولیه و تجدیدنظرشده بودجه دو سال متوالی قبل از سال موردنظر باید در اسناد بودجه منعکس شوند.
- سطح و ترکیب بدهی دولت باید به طور سالانه با یک وقفه حداکثر شش ماهه گزارش شود.
- همراه با بودجه، باید گزارشی با دیدگاه اقتصادی و بودجه‌ای ارائه شود که شامل اطلاعاتی در مورد اولویت‌ها و اهداف سیاست بودجه‌ای، خلاصه‌ای از چشم‌اندازهای اقتصادی و یک گزارش کیفی در مورد وضعیت مستمر بودجه‌ای باشد.
- باید گزارشی در چارچوب اقتصادی کلان میان‌مدت برای بودجه تهیه شود که شامل پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی که بودجه بر آنها استوار است باشد. فروض اصلی این پیش‌بینی‌ها نیز باید گزارش شوند.

- باید یک گزارش نیز در مورد خطرات بودجه‌ای با اسناد بودجه ارائه شود که اثر تغییر در مفروضات (زیربنایی) پیش‌بینی‌های مالی، بدهی‌های احتمالی و سایر عدم قطعیت‌های اصلی مترتب بر هزینه برنامه‌های خاص را تحت پوشش قرار دهد.

- کلیه فعالیت‌های دولت باید تحت پوشش طبقه‌بندی‌های بودجه و حساب‌ها قرار گیرند.

- نظام طبقه‌بندی باید وظایف اجرایی مربوط به تخصیص و استفاده از منابع عمومی را مشخص کند.

- استانداردهای حسابرسی باید با استانداردهای بین‌المللی هماهنگ باشد.

- فرضیات و روش‌هایی که در پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان به کار می‌روند باید برای همگان در دسترس باشند.

- مقامات دولتی باید از ورود به فعالیت‌های سیاسی خارج از حوزه مسئولیت خود که اعتماد ملی را در مورد عملکرد بی‌طرفانه آنها خدشه‌دار سازد، دوری کنند.

- چارچوب بودجه‌ای میان‌مدت با جدیت به کار گرفته شود و گزارشی کاملاً شفاف از هزینه تداوم سیاست‌های جاری دولت و سازوکارهای هدایت سیاست‌های جدید و نتایج حاصل از اجرای بودجه در میان‌مدت تهیه گردد.

- باید اهداف سیاست بودجه‌ای و اهداف کمی بودجه‌ای با صراحت بیان شوند و عالی‌ترین مقامات دولتی از آن دفاع کنند.

- سطحی از هزینه‌ها که هدف سیاست بودجه‌ای است باید با چشم‌اندازهای میان‌مدت اقتصاد کلان، ارتباطی تنگاتنگ داشته باشد.

### ۳-۵. اهداف نظام آمارهای مالی دولت (GFS)

اهداف اصلی از تنظیم و سامان‌دهی آمارهای مالی دولت که از سوی IMF پیشنهاد شده است، به منظور استانداردسازی در بودجه‌ریزی کشورها و کمک به اجرای سیاست‌های مالی از طریق ارزیابی نتایج کلان اقتصادی حاصل از آن می‌باشند. با توجه به اینکه سیاست‌های مالی از طریق عملیات دولت انجام می‌پذیرد، ارزیابی آن نیز باید از طریق بررسی این عملیات صورت گیرد. از دیدگاه آماری، اقتصاد داخلی به بخش‌هایی تقسیم می‌شود که هریک از واحدهای نهادی در آن برحسب

ویژگی‌های رفتاری مشابه تشکیل می‌گردد.

در نظام حساب‌های ملی سازمان ملل متحد (SNA 93) به پنج بخش نهادی مستقل اشاره شده است. که این بخش‌ها عبارتند از:

- بخش شرکت‌های غیرمالی؛
- بخش شرکت‌های مالی؛
- بخش عمومی دولت؛
- نهادهای غیرانتفاعی ارائه‌کننده خدمات به بخش خانوار.

#### بخش خانوار

نظام آمارهای مالی دولت (GFS) تقسیم‌بندی فوق را مبنا قرار داده و بر این اساس بخش دولتی را به صورت مجموعه‌ای از واحدهای مقیم کشور تعریف می‌کند. یک واحد دولتی، واحدی است که فعالیت اولیه و اصلی آن فراهم آوردن کالا و خدمات برای جامعه یا خانوارها به صورت رایگان، یا از نظر اقتصادی بی‌اهمیت، و همچنین توزیع مجدد درآمد و ثروت از طریق پرداخت‌های انتقالی است. واحدهای مزبور برای انجام فعالیت‌های خود اختیار برقراری مالیات و عوارض مستقیم و غیرمستقیم را دارند. تعریف بخش دولتی به صورت «مجموعه‌ای از واحدها» به جای «مجموعه‌ای از وظایف» دارای مضامین مهمی است.

نخست اینکه، بخش عمومی دولت را می‌توان به صورت واحدهایی که دارای مجموعه‌ای کامل از حساب‌های مالی هستند تعریف کرد، که هر یک از این واحدها می‌توانند از نظر جذب دارایی و ایجاد بدهی به‌طور مستقل عمل کنند. دوم، اطلاعات مورد نیاز برای تلفیق حساب‌ها یا وجود دارد و یا اینکه قابل دسترسی است.

سوم، مفهوم به‌کاربرده شده در مورد دولت با سایر مفاهیم تشکیلات قانونی کشور مطابقت دارد.

چهارم، هماهنگی لازم بین نظام آمارهای مالی با نظام حساب‌های ملی (SNA 93) ایجاد می‌شود.

واحدهای بخش عمومی دولت می‌توانند از واحدهای مربوط به سایر بخش‌ها بخواهند تمام یا بخشی از وظایف دولتی را اجرا کند. در نظام GFS منظور از «عملیات شبه‌دولتی» انجام وظایف دولتی توسط واحدهای خارج از بخش عمومی است. چگونگی انعکاس هزینه عملیات شبه‌دولتی در نظام GFS به یکی از دو حالت زیر می‌باشد:

حالت اول: واحد دولتی ممکن است تمام یا بخشی از هزینه را به‌طور مستقیم جبران کند. در این حالت میزان جبران به‌صورت یارانه یا عناوین مشابه به‌طور کامل در حساب‌ها منعکس می‌گردد.

حالت دوم: واحد دولتی ممکن است فقط بخشی از هزینه‌ها را جبران کند و یا اصولاً هیچ‌گونه جبرانی را نپذیرد. در این حالت برحسب اینکه واحدهای شبه‌دولتی مزبور به‌طور کامل، یا قسمتی از آنها در تملک واحدهای بخش عمومی باشد، تمام یا بخشی از هزینه‌های ذی‌ربط در حساب‌ها منعکس می‌شود. حتی چنانچه واحدهای شبه‌دولتی مزبور متعلق به بخش عمومی دولت نباشد، بخشی از هزینه ممکن است به‌طور غیرمستقیم در حساب‌ها منظور گردد (کردیچه، ۱۳۸۴).

## ۶. مطالعات تجربی

علی‌رغم سابقه نزدیک به یک قرن بودجه‌ریزی در ایران، فرهنگ مکتوب در زمینه مسائل نظری بودجه‌ریزی سازگار با شرایط و کارکردهای اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی ایران بسیار اندک است و با وجود تغییرات بنیادین که در کلیه نظام‌های کشور صورت گرفته است، هنوز مبنای عملی تدوین برنامه‌ها و بودجه‌های کشور کماکان قانون برنامه و بودجه مصوب سال ۱۳۵۱ می‌باشد.

در این پژوهش به روش فراتحلیل تلاش شده است تا نتایج و یافته‌های تعدادی از مطالعات انجام‌شده در خصوص اشکالات و کاستی‌های نظام موجود و نیز ویژگی‌های نظام مطلوب بودجه‌ریزی مورد استفاده قرار گیرند.

مبتنی بر نتایج این مطالعات، اشکالات و کاستی‌های موجود در نظام

بودجه‌ریزی کشور عبارتند از:

- محدودیت‌های زمانی در تهیه و تصویب بودجه، عدم شفافیت، وجود

تبصره‌های غیربودجه‌ای و تسهیلات تکلیفی بانک‌ها (شپیری‌نژاد، ۱۳۸۱).

- عدم التزام دستگاه‌ها به رعایت قوانین و مقررات، عدم ارتباط بین برنامه و بودجه، فقدان مطالعات توجیهی طرح‌ها، شروع عملیات بیش از ظرفیت‌های اجرایی، عدم برآورد صحیح هزینه‌های طرح‌ها، تأثیر عوامل غیرکارشناسی در انتخاب طرح‌ها، ضعف سازمان مسئول نظارت، نارسایی قوانین، فقدان باور به کار برنامه‌ای که درنهایت دلایل عدم موفقیت نظارت عملیاتی در نظام بودجه‌ریزی ایران بوده‌اند (محسنی، اصلانی، ۱۳۸۲).

- کسری مستمر، اصلاحیه‌های مکرر، مجوزهای خالص، وجود تبصره‌های غیربودجه‌ای که از عوامل ناکارآمدی نظام بودجه‌ریزی کشور می‌باشد (محمدپور، ۱۳۸۱).

- فقدان سه خصیصه، آمریت، ضمانت اجرا و عمومیت در سند بودجه این سند را به جای قانون صرفاً به یک مجوز تبدیل کرده است (نصیری، ۱۳۸۱).

- نارسایی‌های عمده قوانین و مقررات اداری و قانون استخدامی کشور یکی از دلایل ناکارآمدی نظام بودجه‌ریزی است (بازیار، ۱۳۸۱).

- کسری‌های بودجه سبب کاهش اعتبارات عمرانی می‌گردد (محمدپور، ۱۳۸۷).

- گزارش‌های سالانه، دیوان محاسبات عمومی، بازرسی کل کشور، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی و سایر گزارش‌ها منجر به اصلاح تصمیم‌گیری و اصلاح لوایح سالانه بودجه نمی‌شود (محسنی، ۱۳۸۷).

- از آنجا که قوه مقننه نسبت به دولت در دسترسی به اطلاعات مورد نیاز با محدودیت‌هایی مواجه است، لذا تجزیه و تحلیل انتخاب‌های دولت توسط مجلس با مشکل روبه‌رو می‌گردد (شپیری‌نژاد، ۱۳۸۶).

- وابستگی به درآمدهای نفتی موجب شده است که نظام بودجه‌ریزی کشور تحت تأثیر نوسانات مالی و اقتصادی جهانی قرار گیرد (شپیری‌نژاد، ۱۳۸۷).

- و نهایتاً براساس نتایج حاصل از نظرسنجی از صاحب‌نظران ذی‌ربط در مورد نظام بودجه‌ریزی کشور، عدم مطلوبیت ساختار کنونی بودجه، نامتناسب بودن طبقه‌بندی اطلاعات و فرایند بودجه‌ریزی، ناکافی بودن اطلاعات مندرج در سند



بودجه برای تصمیم‌گیری قوه مقننه، عدم شفافیت لازم و دقت کافی در برآوردهای هزینه‌ای و درآمدی، قانون‌گذاری در تبصره‌های بودجه، و وجود تسهیلات تکلیفی در بودجه، از کاستی‌ها و اشکالات موجود در نظام بودجه‌ریزی کشور اعلام شده‌اند (قاسمی و همکاران، ۱۳۸۷).

همچنین برخی از نتایج مطالعات انجام‌شده در مورد نظام مطلوب بودجه‌ریزی را می‌توان به شرح زیر خلاصه نمود:

- ساختار بودجه باید به گونه‌ای باشد که همراه با شفافیت اطلاعات، مصالح اجتماعی را تأمین کند (شبییری‌نژاد، ۱۳۸۱).

- بودجه هزینه و درآمد دولت باید در حساب‌های ملی گنجانده شود و آثار متغیرهای بودجه بخش عمومی و اثر واقعی هرگونه اصلاح یا رفرم بودجه بر وضع مردم در کشور مورد بررسی قرار گیرد (توفیق، ۱۳۸۲).

- مصارف بودجه باید در کنار منابع بودجه‌ای به تفکیک بخش‌های اقتصادی و برحسب مناطق، مشخص شوند (خلعت‌بری، ۱۳۸۲).

## ۷. بودجه از منظر اسناد فرادستی نظام

### ۱- ۷. بودجه در قانون اساسی

در اصل پنجاه و دوم قانون اساسی که مهم‌ترین سند فرادستی نظام محسوب می‌شود، تصریح شده است که 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، همچنین در این اصل تأکید شده است که هرگونه تغییر در ارقام بودجه نیز تابع مراتب مقرر در قانون خواهد بود.

درخصوص چگونگی تهیه و تنظیم بودجه در دولت نیز، اصل یکصد و بیست‌وششم قانون اساسی آن را تحت مسئولیت رئیس‌جمهور اعلام می‌کند. بنابراین با ابتنا به اصول مذکور در قانون اساسی مشخص می‌شود:

بودجه توسط دولت و با مسئولیت رئیس‌جمهور و به ترتیبی که در قانون مقرر می‌شود تهیه و توسط مجلس، رسیدگی و ارقام بودجه در چارچوب قانون قابل تغییر خواهد بود.

لذا آنچه در قانون اساسی به عنوان مهم‌ترین سند فرادستی نظام، در خصوص بودجه تصریح شده، این است که لزوماً تهیه بودجه کل کشور از سوی دولت صورت گرفته و رسیدگی و تصویب و همچنین وضع مقررات مرتبط توسط مجلس انجام می‌شود. به عبارت دیگر در برابر الزاماتی همچون تهیه بودجه در دولت و تصویب آن در مجلس، قانون اساسی ترتیب تهیه و نحوه رسیدگی را احاله به قوانین و مقررات مربوطه می‌نماید.

از این رو می‌توان نتیجه گرفت که هرگونه تعریف از بودجه کل کشور و ترتیب تهیه و نحوه رسیدگی و چگونگی تغییر، تابع نظر مجلس شورای اسلامی است. با عنایت به اینکه قوه مقننه نیز در کنار سایر قوا در نظام جمهوری اسلامی طبق اصل پنجاه و هفتم زیر نظر رهبری نظام بوده و در چارچوب سیاست‌های کلی نظام اقدام به وضع قانون می‌نماید، لذا چگونگی ساختار بودجه، ضوابط تهیه و تصویب آن نیز متأثر از سیاست‌های کلی نظام خواهد بود.

با توجه به اینکه مستند به اصل یکصد و دهم قانون اساسی، تعیین سیاست‌های کلی نظام پس از مشورت با مجمع تشخیص مصلحت نظام و نظارت بر حسن اجرای آن از وظایف و اختیارات رهبری نظام است، بنابراین ویژگی‌های ساختار مطلوب بودجه در انطباق با جهت‌گیری، سیاست‌های ابلاغی مقام معظم رهبری قابل تبیین خواهد بود.

## ۲-۷. بودجه در سند چشم‌انداز

از آنجا که مجموعه سیاست‌های کلی نظام و سیاست‌های کلی برنامه‌های توسعه در راستای تحقق اهداف ملی در سند چشم‌انداز تعیین و ابلاغ می‌شوند، از این منظر ساختار مطلوب بودجه‌ریزی و ضوابط تهیه و رسیدگی آن، رابطه وثیقی با جهت‌گیری‌های تصریح شده در سند چشم‌انداز، خواهد داشت.

در سند چشم‌انداز بیست‌ساله جمهوری اسلامی ایران که از سوی مقام رهبری ابلاغ شده، این ملاحظه مورد تأکید بوده است که:

«در تهیه، تدوین و تصویب برنامه‌های توسعه و بودجه‌های سالیانه، این نکته مورد توجه قرار گیرد که: شاخص‌های کمی کلان آنها، از قبیل: نرخ سرمایه‌گذاری،

درآمد سرانه، تولید ناخالص ملی، نرخ اشتغال و تورم، کاهش فاصله درآمد میان دهک‌های بالا و پایین جامعه، رشد فرهنگ و آموزش و پژوهش و توانایی‌های رفاهی و امنیتی، باید متناسب با سیاست‌های توسعه و اهداف و الزامات چشم‌انداز، تنظیم و تعیین گردد و این سیاست‌ها و هدف‌ها به صورت کامل مراعات شود». با ابتننا به ملاحظه تصریح شده، جهت‌گیری مناسب در تهیه و تنظیم برنامه‌های توسعه و بودجه‌های سالیانه در دولت و تدوین و تصویب آنها به مجلس شورای اسلامی باید عمدتاً معطوف به آثار ناشی از اجرای آنها در جامعه باشد، به طوری که تحقق بخش سیاست‌ها، اهداف و الزامات تبیین شده سند چشم‌انداز باشند.

### ۳-۷. بودجه در سیاست‌های کلی

سیاست‌های کلی برنامه چهارم توسعه، نخستین سیاست‌هایی هستند که در جهت دستیابی به اهداف مطرح شده در سند چشم‌انداز بیست‌ساله ابلاغ شده‌اند. در بند ۵۰ این سند، موضوع اهتمام به نظم و انضباط مالی و بودجه‌ای و تعادل بین منابع و مصارف دولت مورد تأکید قرار گرفته است.

همچنین در بندهای ۳۲ و ۳۳ از سیاست‌های کلی برنامه پنجم، تبدیل نظام بودجه‌ریزی کشور به بودجه‌ریزی عملیاتی و برقراری ارتباط کمی و کیفی میان برنامه پنج‌ساله و بودجه‌های سالیانه با سند چشم‌انداز مجدداً مورد تأکید قرار گرفته و بر شفافیت و قابلیت نظارت بودجه تصریح شده است.

در سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی، هرچند مستقیماً به چگونگی، تهیه، تصویب، اجرا و نظارت بودجه اشاره نشده است، اما جهت‌گیری‌های ابلاغ شده در این سیاست‌ها نوع نگاه به بودجه‌ریزی دولت و نحوه اجرا و نظارت آن را مشخص می‌کند.

با عنایت به اینکه:

- در کنار شتاب بخشیدن به رشد اقتصاد ملی؛

- گسترش مالکیت عمومی؛

- ارتقاء کارایی بنگاه‌های اقتصادی؛

- افزایش سطح عمومی اشتغال؛

- تشویق مردم به پس انداز و سرمایه‌گذاری؛

- موضوعات مهمی همچون افزایش سهم بخش‌های خصوصی و تعاونی در اقتصاد ملی؛ و

- کاستن از بار مالی و مدیریتی دولت در تصدی فعالیت‌های اقتصادی از اهداف عمده این سیاست‌ها اعلام شده است، در بند «الف» آن در راستای توسعه بخش‌های غیردولتی و جلوگیری از بزرگ شدن بخش دولتی ضمن اعلام ممنوعیت هرگونه فعالیت اقتصادی جدید دولت خارج از موارد صدر اصل ۴۴ بر واگذاری آنها به بخش‌های تعاونی و خصوصی و عمومی غیردولتی تا پایان برنامه پنجم تأکید شده است.

همچنین در بند «ب» سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی، افزایش سهم بخش تعاونی در اقتصاد کشور به ۲۵ درصد تا آخر برنامه پنجم در قالب یک هدف کمی مورد توجه بوده است.

در بند «ج» سیاست‌های مذکور «تغییر نقش دولت از مالکیت و مدیریت مستقیم بنگاه به سیاست‌گذاری، هدایت و نظارت» را می‌توان یک جهت‌گیری راهبردی برای فعالیت‌های دولت دانست؛ از این رو در بند «ج» دولت موظف می‌گردد تا با توجه به نقش جدید خود در سیاست‌گذاری، هدایت و نظارت بر اقتصاد ملی، وظایف حاکمیتی خود را تدوین و اجرا نماید.

اما از آنجا که دولت، بخش مهم وظایف خود را در قالب بودجه‌های سالیانه به انجام می‌رساند لذا، اصلاح ساختار بودجه کل کشور متناسب با جهت‌گیری‌های مصرح در سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی باید به‌مثابه یک ضرورت مورد توجه و اقدام قرار گیرد.

#### ۸. تجزیه و تحلیل اطلاعات

به منظور بهره‌گیری از اطلاعات گردآوری شده، در مرحله نخست، برای اصلاح ساختار بودجه‌ریزی کشور مبتنی بر اسناد فرادستی نظام و ویژگی‌های مطلوب بودجه‌ریزی، در این مرحله نحوه تحقق هریک از سیاست‌ها و ویژگی‌های مطلوب به روش مقایسه‌ای با انواع شیوه‌های بودجه‌ریزی در جدول زیر تحلیل می‌شوند.

در ستون اول این جدول، اهداف سیاست‌های کلی مرتبط با بودجه و همچنین ویژگی‌های مطلوب بودجه‌ریزی، منعکس و در ستون دوم نوع بودجه مناسب و روش تحقق هر یک از اهداف سیاست‌های و ویژگی مطلوب بودجه با توجه به اطلاعاتی که در مرحله اول فراهم آمده است، مشخص خواهد شد.

نوع بودجه و روش تحقق	سیاست‌ها و ویژگی‌های مطلوب بودجه
بودجه اقتصادی	تناسب شاخص‌های کمی کلان از قبیل: نرخ سرمایه‌گذاری، درآمد سرانه، تولید ناخالص ملی، نرخ اشتغال و تورم، کاهش فاصله درآمد میان دهک‌های بالا و پایین جامعه، رشد فرهنگ و آموزش و پژوهش و توانایی‌های دفاعی و امنیتی در بودجه سالیانه با سیاست‌های توسعه و اهداف و الزامات چشم‌انداز «سند چشم‌انداز»
بودجه‌ریزی عملیاتی	تبدیل نظام بودجه‌ریزی کشور به بودجه‌ریزی عملیاتی «بند ۲۲ سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه»
بودجه اقتصادی	ارتباط کمی و کیفی میان برنامه پنج‌ساله و بودجه‌های سالیانه با سند چشم‌انداز «بند ۲۳ سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه»
استفاده از دستورالعمل GFS	شفافیت و قابلیت نظارت
بودجه‌ریزی عملیاتی	ارتقای کارایی نگاه‌های اقتصادی «یکی از اهداف سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی»
استفاده از دستورالعمل GFS	توسعه بخش‌های غیردولتی و جلوگیری از بزرگ شدن بخش دولتی «بند الف سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی»
استفاده از دستورالعمل GFS	تغییر نقش دولت از مالکیت و مدیریت مستقیم بنگاه به سیاست‌گذاری، هدایت و نظارت «بند ج سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی»
استفاده از دستورالعمل GFS	افزایش سهم بخش تعاونی در اقتصاد کشور به ۲۵ درصد تا آخر برنامه پنج‌ساله پنجم «بند ب سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی»
بودجه اقتصادی	ساختار بودجه باید به گونه‌ای باشد که همراه با شفافیت اطلاعات مصالح اجتماعی را تأمین کند. «شبیرونی‌نژاد، ۱۳۸۱»
بودجه اقتصادی	بودجه هزینه و درآمد دولت باید در حساب‌های ملی گنجانده شود و آثار متغیرهای بودجه بخش عمومی و اثر واقعی هرگونه اصلاح یا رقم بودجه بر وضع مردم در کشور مورد بررسی قرار گیرد. (توفیق، ۱۳۸۲)
استفاده از دستورالعمل GFS	مصارف بودجه باید در کنار منابع بودجه‌ای به تفکیک بخش‌های اقتصادی و بر حسب مناطق مشخص شوند. (خلعتبری، ۱۳۸۲)
بودجه اقتصادی و استفاده از دستورالعمل GFS	وضوح کامل نقش‌ها و مسئولیت‌های دولت دسترسی عام به اطلاعات مربوط به فعالیت‌های دولت آشکار بودن تهیه بودجه، اجرا و اطلاع‌رسانی آن تأیید جامعیت اطلاعات بودجه‌ای به نحوه مقتضی (گزارش مجموعه تجربیات مفید صندوق بین‌المللی پول در شفافیت بودجه‌ای)
استفاده از دستورالعمل GFS	مرز بین بخش دولتی از سایر بخش‌های اقتصادی باید به وضوح ترسیم شود و وظایف سیاست‌گذاری و مدیریت در درون دولت به خوبی تعریف و مشخص گردد. (توصیه صندوق بین‌المللی پول در باب شفافیت بودجه‌ای)
استفاده از دستورالعمل GFS	باید چارچوبی اداری و حقوقی برای مدیریت مالی وجود داشته باشد. (توصیه صندوق بین‌المللی پول در باب شفافیت بودجه‌ای)
استفاده از دستورالعمل GFS	کلیه اطلاعات مربوط به گذشته، حال و پیش‌بینی آینده فعالیت‌های مالی دولت باید به اطلاع عموم برسد. (توصیه صندوق بین‌المللی پول در باب شفافیت بودجه‌ای)
بودجه اقتصادی	مستندسازی بودجه باید به نحوی باشد که اهداف سیاست مالی، چارچوب کلان اقتصادی، مبانی سیاست‌های بودجه‌ای و خطرهای مالی مهم و قابل تشخیص به صراحت ذکر شود. (توصیه صندوق بین‌المللی پول در باب شفافیت بودجه‌ای)
بودجه اقتصادی	باید در بودجه سالیانه بین تعهدات فعلی و سیاست‌های جدید تمایز قائل شد. (توصیه صندوق بین‌المللی پول درباره شفافیت بودجه‌ای)

استفاده از دستورالعمل GFS	داده‌های بودجه‌ای باید به‌نحوی طبقه‌بندی و ارائه شوند که تجزیه و تحلیل سیاست مالی تسهیل شود و میزان پاسخ‌گویی افزایش یابد. (توصیه صندوق بین‌المللی پول در باب شفافیت بودجه‌ای)
استفاده از دستورالعمل GFS	روش‌های اجرا و نظارت بر مخارج مصوب باید به‌دقت مشخص شود. (توصیه صندوق بین‌المللی پول در باب شفافیت بودجه‌ای)
استفاده از دستورالعمل GFS	گزارش بودجه‌ای باید به‌موقع، فراگیر و قابل اعتماد باشد و انحرافات از بودجه را نشان دهد. (توصیه صندوق بین‌المللی پول در باب شفافیت بودجه‌ای)
استفاده از دستورالعمل GFS	یکپارچگی اطلاعات بودجه‌ای باید در معرض بررسی دقیق، مستقل و همگانی قرار گیرد. (توصیه صندوق بین‌المللی پول درباره شفافیت بودجه‌ای)
استفاده از دستورالعمل GFS	وظایف و مسئولیت‌های دولت باید در قالب حساب‌های مالی (SNA, 1993) یا در قالب آمار مالی (GFS, 1993) (دستورالعمل ۱ شفافیت بودجه‌ای)
استفاده از دستورالعمل GFS	دارایی‌های دولت باید مشخص شود. (دستورالعمل ۱ شفافیت بودجه‌ای)
بودجه‌ریزی عملیاتی	مجوز اخذ مالیات باید مطابق قانون صادر شود و اجرای قوانین مالیاتی در عمل باید از آئین‌نامه‌ها تبعیت کند. (دستورالعمل ۱ شفافیت بودجه‌ای)
استفاده از دستورالعمل GFS	فعالیت‌های فرابودجه‌ای باید در اسناد بودجه و گزارش‌های حسابداری منعکس شوند. (دستورالعمل ۱ شفافیت بودجه‌ای)
استفاده از دستورالعمل GFS	تخمین‌های اولیه و تجدیدنظرشده بودجه دو سال متوالی قبل از سال جاری باید در اسناد بودجه منعکس شوند. (دستورالعمل ۱ شفافیت بودجه‌ای)
استفاده از دستورالعمل GFS	سطح و ترکیب بدهی دولت باید به‌طور سالیانه با یک وقفه حداکثر شش‌ماهه گزارش شود. (دستورالعمل ۱ شفافیت بودجه‌ای)
بودجه اقتصادی	همراه با بودجه، گزارشی با دیدگاه اقتصادی و بودجه‌ای باید ارائه شود که شامل اطلاعاتی در مورد اولویت‌ها و اهداف سیاست بودجه‌ای، خلاصه از چشم‌اندازهای اقتصادی و یک گزارش کیفی در مورد وضعیت مستمر بودجه‌ای باشد. (دستورالعمل ۱ شفافیت بودجه‌ای)
بودجه اقتصادی	یک گزارش در مورد خطرات بودجه‌ای نیز باید با اسناد بودجه ارائه شود که اثر تغییر در مفروضات (زیربنایی)، پیش‌بینی‌های مالی، بدهی‌های احتمالی و سایر عدم قطعیت‌های اصلی مترتب بر هزینه برنامه‌های خاص را تحت پوشش قرار دهد. (دستورالعمل ۱ شفافیت بودجه‌ای)
استفاده از دستورالعمل GFS	نظام طبقه‌بندی می‌باید وظایف اجرایی مربوط به تخصیص و استفاده از منابع عمومی را مشخص کند. (دستورالعمل ۱ شفافیت بودجه‌ای)
استفاده از دستورالعمل GFS	استانداردهای حسابداری باید با استانداردهای بین‌المللی هماهنگ باشد. (دستورالعمل ۱ شفافیت بودجه‌ای)
بودجه اقتصادی	فرضیات و روش‌هایی که در پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان به کار می‌روند باید برای همگان در دسترس باشد. (دستورالعمل ۱ شفافیت بودجه‌ای)
بودجه اقتصادی	چارچوب بودجه‌ای میان‌مدت با جدیت به کار گرفته شود و گزارشی کاملاً شفاف از هزینه تداوم سیاست‌های جاری دولت و سازوکارهای هدایت، سیاست‌های جدید و نتایج حاصل از اجرای بودجه در میان‌مدت تهیه گردد. (دستورالعمل ۹ شفافیت بودجه‌ای)
بودجه اقتصادی	باید اهداف سیاست بودجه‌ای و اهداف کمی بودجه‌ای با صراحت بیان شوند و عالی‌ترین مقامات دولتی از آن دفاع کنند. (دستورالعمل ۹ شفافیت بودجه‌ای)
بودجه اقتصادی	سطحی از هزینه‌ها که هدف سیاست بودجه‌ای است باید با چشم‌اندازهای میان‌مدت اقتصاد کلان ارتباط تنگاتنگ داشته باشد.

جمع‌بندی جداول ارائه‌شده، مبین این واقعیت است که با رویکرد «بودجه اقتصادی» و «بودجه‌ریزی عملیاتی» با استفاده از دستورالعمل آمارهای مالی دولت می‌توان سند بودجه کل کشور را به‌گونه‌ای تهیه و تنظیم نمود که ضمن هم‌راستایی با سیاست‌های کلی نظام به‌ویژه ملاحظه مطرح‌شده در سند چشم‌انداز بیست‌ساله از ویژگی‌های بودجه‌ریزی مطلوب و هماهنگ با استانداردهای جهانی برخوردار باشد.

## ۹. استنتاج و مدل پیشنهادی

از جمع‌بندی جداول ارائه‌شده، با رویکرد «بودجه اقتصادی» و به روش بودجه‌ریزی عملیاتی (مبتنی بر عملکرد) و با استفاده از دستورالعمل آمارهای مالی دولت GFS می‌توان سند بودجه کل کشور را به‌گونه‌ای تهیه و تنظیم نمود که ضمن هم‌راستایی با سیاست‌های کلی نظام به‌ویژه ملاحظه مطرح‌شده در سند چشم‌انداز بیست‌ساله، از ویژگی‌های بودجه‌ریزی مطلوب و هماهنگ با استانداردهای جهانی برخوردار باشد. در یک نتیجه‌گیری کلی، بودجه، سندی است که منعکس‌کننده پیش‌بینی تأمین و تخصیص منابع و به‌مثابه برنامه‌ای در جهت دستیابی به اهداف و سیاست‌های تعیین‌شده که از سوی دولت، پیشنهاد و به تصویب مجلس می‌رسد.

به‌منظور رعایت کارایی در تخصیص منابع، ایجاد شفافیت در تصویب و نظارت و آگاهی تصمیم‌گیرندگان از تأثیر بودجه بر متغیرهای اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و نیز آثار حاصل از اجرای آن بر زندگی مردم، این سند باید با رویکرد بودجه اقتصادی و به روش بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و با استفاده از آمارهای مالی دولت تهیه شود. هرچند سند بودجه با توافق قوای مجریه و مقننه اجرایی می‌شود، اما میزان اختیارات هر یک از قوا در فرایند شکل‌گیری این سند، تابع نظام حقوقی کشور مورد نظر خواهد بود. در این خصوص تجارب جهانی حاکی است که طی سال‌های اخیر، اختیارات مجلس در تغییرات، نسبت به پیشنهاد دولت با هدف افزایش انعطاف در بودجه کاهش یافته است.

لذا با عنایت به نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران و در اجرای اصول پنجاه و دوم و یکصد و بیست‌وششم قانون اساسی و همچنین بندهای سی‌ودو و سی‌وسه سیاست‌های کلی برنامه پنجم مبنی بر تبدیل نظام بودجه‌ریزی کشور به بودجه‌ریزی عملیاتی و برقراری ارتباط کمی و کیفی میان بودجه‌های سالیانه با اهداف برنامه پنج‌ساله و سند چشم‌انداز بیست‌ساله و نیز رعایت شفافیت و قابلیت نظارت بودجه از طریق بهره‌گیری از دستاوردهای علمی و تجارب جهانی، پیشنهاد می‌شود، فرایند تهیه و تنظیم، تدوین و تصویب و نیز اجرا و نظارت در ساختار نظام بودجه‌ریزی کشور به‌شرح زیر اصلاح شود:

۱. تهیه و تنظیم لایحه بودجه کل کشور، از سوی دولت مشتمل بر:

الف - گزارش توجیهی، شامل اطلاعات شفاهی از آخرین وضعیت کشور و عملکرد قانون برنامه پنج‌ساله، مستند به شاخص‌های کمی و مقایسه آن با اهداف تعیین شده در برنامه.

ب - سندی (بودجه اقتصادی) شامل:

ب-۱. چگونگی تحقق اهداف برنامه در سال مورد نظر با شاخص‌های اقتصادی همچون رشد تولید ناخالص داخلی، رشد سرمایه‌گذاری، رشد صادرات غیرنفتی، رشد بهره‌وری، رشد نقدینگی و نرخ تورم و بیکاری و شاخص‌های اجتماعی از قبیل فاصله دهک‌ها، ضریب جینی، درصد جمعیت زیر خط فقر و شاخص‌های فرهنگی و علمی نظیر تعداد عناوین کتاب‌های منتشره، تعداد محققان در امر تحقیق و توسعه و شاخص‌های مدیریتی از جمله حجم تصدی‌های واگذار شده به بخش غیردولتی، کاهش نسبت بودجه کل کشور به تولید ناخالص داخلی، همراه با ارائه شاخص‌های مرتبط با اهداف دفاعی و امنیتی.

ب-۲. پیش‌بینی آثار اجرای بودجه کل کشور به زندگی مردم در سال اجرای بودجه و آینده.

ج - سند دیگری (بودجه عملیاتی) شامل:

ج-۱. پیش‌بینی منابع مورد نیاز و مصارف لازم، در جهت تحقق اهداف بودجه و تصمیمات گذشته در سطح کلان، بخشی و منطقه‌ای جهت تصویب مجلس.

ج-۲. گزارشی تفصیلی و شفاف از تمام دریافت‌ها و پرداخت‌های بخش عمومی کشور (شامل دستگاه‌های اجرایی، شرکت‌ها و مؤسسات دولتی) با توجه به وظایف حاکمیتی و تعهدات بین‌المللی دولت و براساس نتایج مورد انتظار فعالیت‌ها و عملیات، متناسب با قیمت تمام‌شده و شاخص‌های ذی‌ربط با رعایت تمام اصول بودجه‌نویسی و استفاده از استانداردهای جهانی از جمله نظام آمارهای مالی دولت و طبقه‌بندی‌های مربوط به روش بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، به‌همراه اطلاعات مالی و عملیاتی مربوط به عملکرد دو سال قبل به‌عنوان اسناد پشتیبان بودجه جهت اطلاع مجلس.

۲. تدوین و تصویب بودجه کل کشور از سوی مجلس شورای اسلامی مشتمل

بر:

الف - بررسی اهداف اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی، علمی و دفاعی و امنیتی



بودجه با شاخص‌های کمی در سطح کلان، بخشی و منطقه‌ای و تصویب آن با در نظر گرفتن گزارش توجیهی بودجه، اهداف برنامه و آثار اجرایی آن بر زندگی مردم.

ب - ارزیابی منابع و مصارف پیش‌بینی شده (در سند بودجه عملیاتی) و تصویب آن در سطوح کلان، بخشی و منطقه‌ای با توجه به گزارش تفصیلی بودجه دستگاه‌های بخش عمومی.

ج - اجتناب از اصلاح و تصویب قوانین در قالب سند بودجه.

۳. اجرای دقیق قانون بودجه از آغاز سال مورد نظر توسط بخش عمومی منطبق با آیین‌نامه‌های اجرایی که می‌بایست قبل از آغاز سال مالی حسب مورد به تصویب هیئت دولت رسیده باشد.

۴. تهیه شاخص‌های نظارتی مبنی بر اسناد قانونی توسط نهادهای نظارتی وابسته به قوه مقننه (دیوان محاسبات) قوه مجریه (سازمان ذی‌ربط) و قوه قضائیه (سازمان بازرسی کل کشور) و مجمع تشخیص مصلحت نظام (کمیسیون نظارت)، اعمال نظارت دقیق و ارائه گزارش‌های به‌هنگام و مستمر فصلی به رهبری، مردم و مجلس شورای اسلامی.

همچنین به منظور اجرای سیاست‌های یادشده، لازم است تا اصلاحات مورد نیاز قوانین و آئین‌نامه‌های مربوط به‌گونه‌ای انجام شود تا زمان کافی برای بررسی و تصویب بودجه توسط قوه مقننه و تمامی اقدامات لازم برای اجرای قانون بودجه از ابتدای سال مورد نظر فراهم شود.

بدین ترتیب در نمایه (۵) مدل مفهومی فرایند تطبیق ساختار بودجه کشور با اسناد فرادستی نظام و استانداردهای جهانی پیشنهاد می‌شود. در این مدل نه تنها رابطه بودجه سالیانه به‌مثابه برنامه‌ای یک‌ساله با اسناد فرادستی نظام همچون برنامه‌های میان‌مدت توسعه، سیاست‌های کلی و اهداف راهبردی سند چشم‌انداز مورد توجه قرار گرفته است، بلکه تهیه و تنظیم، تصویب، اجرا و نظارت بر بودجه نیز ملهم از یافته‌های تحقیق در خصوص رویکرد «بودجه اقتصادی» روش بودجه‌ریزی عملیاتی و استفاده از دستورالعمل آمارهای مالی دولت (GFS) خواهد بود.

نمایه شماره ۵. مدل مفهومی اصلاح ساختار نظام بودجه‌ریزی کشور با تکیه بر اسناد فرادستی نظام و

#### استانداردهای جهانی

##### سند چشم‌انداز:

مشمول بر: اهداف راهبردی و بلندمدت که طبق اصل ۱۱۰ قانون اساسی، از سوی مقام معظم رهبری و با مشورت مجمع تشخیص مصلحت نظام، تعیین و برای اجرا ابلاغ می‌شود.

##### سند سیاست‌های کلی برنامه:

مشمول بر: جهت‌گیری‌های لازم که در راستای تحقق اهداف کلی در سند چشم‌انداز برای دوره زمانی برنامه میان‌مدت، طبق اصل ۱۱۰ قانون اساسی، از سوی مقام معظم رهبری و با مشورت مجمع تشخیص مصلحت نظام، تعیین و برای تهیه برنامه میان‌مدت به رئیس‌جمهور ابلاغ می‌شود.

##### قانون برنامه میان‌مدت «پنج‌ساله»:

مشمول بر: اهداف اقتصادی، اجتماعی، علمی، فرهنگی، دفاعی در سطح کلان، بخشی و منطقه‌ای به‌همراه منابع مورد نیاز و مصارف مورد لزوم برای دوره زمانی برنامه، که در راستای سیاست‌های کلی برنامه از سوی دولت، تهیه و توسط مجلس شورای اسلامی به تصویب می‌رسد.

##### لایحه بودجه کل کشور

مشمول بر: ۱. گزارش توجیهی ۲. سند بودجه اقتصادی ۳. سند بودجه عملیاتی با ساختار:

گزارش توجیهی: شامل اطلاعاتی شفاف از آخرین وضعیت کشور و عملکرد قانونی برنامه مستند به شاخص‌های کمی و مقایسه آن با اهداف پیش‌بینی‌شده در برنامه که توسط دولت تهیه و به مجلس شورای اسلامی ارائه می‌شود.

##### سند بودجه عملیاتی:

شامل: ۱. پیش‌بینی منابع مورد نیاز در مصارف مورد لزوم که در جهت تحقق اهداف تعیین‌شده در بودجه اقتصادی در سطح کلان، بخشی و منطقه‌ای و با استفاده از دستورالعمل GFS، از سوی دولت تهیه و توسط مجلس شورای اسلامی بررسی و تصویب می‌شود.  
۲. گزارش تفصیلی و شفاف از بودجه دستگاه‌های بخش عمومی که با استفاده از روش بودجه‌ریزی عملیاتی به‌عنوان اسناد پشتیبان بودجه از سوی دولت تهیه و جهت اعمال نظارت‌های بعدی در اختیار مجلس شورای اسلامی قرار می‌گیرد.

##### سند بودجه اقتصادی:

شامل چگونگی تحقق اهداف اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی، علمی، امنیتی و دفاعی و... در سال مورد نظر مستند به شاخص‌های کمی کلان، بخشی و منطقه‌ای و آثار آن برای زندگی مردم در دوره اجرایی بودجه و آینده که از سوی دولت تهیه و توسط مجلس شورای اسلامی بررسی و تصویب می‌شود.

##### شاخص‌های نظارتی:

مشمول بر: شاخص‌های کمی ملهم از اسناد فرادستی اعم از سند چشم‌انداز، سیاست‌های کلی برنامه و نظام، قانون برنامه پنج‌ساله و قانون بودجه سالیانه که به‌منظور اعمال نظارت حین اجرای بودجه، توسط قوه مقننه (دیوان محاسبات)، قوه مجریه (معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس‌جمهور و یا سازمان ذی‌ربط)، قوه قضائیه (سازمان بازرسی کل کشور) و مجمع تشخیص مصلحت نظام (کمیسیون نظارت) و به تناسب تهیه و مبنای نظارت قرار می‌گیرد.

##### گزارش‌های نظارتی:

مشمول بر: ارائه گزارش شفاف از نتایج اعمال نظارت از سوی: ۱. دیوان محاسبات ۲. سازمان بازرسی کل کشور ۳. معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس‌جمهور و یا سازمان ذی‌ربط ۴. کمیسیون نظارت مجمع تشخیص مصلحت نظام به‌منظور ارائه به:  
۱. مقام معظم رهبری ۲. مردم ۳. مجلس شورای اسلامی

در نظام پیشنهادی، هرچند دولت به منظور شفافیت سند بودجه آن را با رعایت کلیه استانداردهای بین‌المللی و به روش بودجه‌ریزی عملیاتی، تهیه و گزارش آن را با تفصیل کافی به مجلس ارائه خواهد کرد، اما این مجموعه به‌عنوان اسناد پشتیبان در اختیار مجلس قرار گرفته تا نمایندگان مردم با آگاهی و اطمینان از رعایت کارایی در تأمین و تخصیص منابع و متناسب بودن آن با اهداف مورد نظر، صرفاً نسبت به تصویب میزان منابع و مصارف و همچنین اهداف کمی بودجه اقدام نمایند.

در چنین حالتی مجلس به‌جای تدقیق در جزئیات و نحوه محاسبات - که نوعاً از حوصله قوه مقننه خارج است - بر ارقام اصلی بودجه، یعنی سقف پیش‌بینی منابع و مصارف و همچنین اهداف محوری آن و نیز بر رابطه بودجه سالیانه با اسناد فرادستی و درنهایت بر چگونگی آثار بودجه بر زندگی مردم تمرکز خواهد داشت. لذا با این رویکرد، آثار واقعی و کارایی بودجه بیش از پیش مورد توجه قرار می‌گیرد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

## منابع

## الف - فارسی

- آذر، عادل و همکاران. ۱۳۹۰. «ارائه معماری نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد سیستم پشتیبان تصمیم هوشمند»، *پژوهش‌های مدیریت*، دوره ۱۵، شماره ۳
- بازیار، منوچهر. ۱۳۸۱. *بودجه و سازمان اداری*، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، از مجموعه بودجه‌ریزی در ایران، گزارش اصلی.
- توفیق، فیروز. ۱۳۸۲. *امکان‌سنجی تهیه بودجه اقتصادی*، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، از مجموعه بودجه‌ریزی در ایران، گزارش دوم.
- خلعت‌بری، فیروزه. ۱۳۸۲. *منابع و مصارف در بودجه*، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، از مجموعه بودجه‌ریزی در ایران، گزارش چهارم.
- دفتر اقتصاد کلان. ۱۳۸۳. *مستندات برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران*، جلد پنجم.
- سند چشم‌انداز جمهوری اسلامی ایران در افق ۱۴۰۴ هجری شمسی.
- سیاست‌های کلی برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، آذرماه ۱۳۸۲.
- سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.
- شبیری‌نژاد، علی‌اکبر. ۱۳۸۱. *مبانی نظری بودجه و بودجه‌ریزی*، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، از مجموعه بودجه‌ریزی در ایران، گزارش اصلی.
- شبیری‌نژاد، علی‌اکبر. ۱۳۸۶. *حقوق قوه مقننه در بررسی و رأی به بودجه*، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، از مجموعه بودجه‌ریزی در ایران، گزارش سوم.
- شبیری‌نژاد، علی‌اکبر. ۱۳۸۷. *بسترهای حضور قانون‌گذار در بودجه*، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، از مجموعه بودجه‌ریزی در

ایران: بودجه و پارلمان.

صالح خو، قاسم. ۱۳۸۱. *توصیه‌های بین‌المللی در باب موازین و معیارهای شفافیت مالی*، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، از مجموعه بودجه ریزی در ایران، گزارش اصلی.

صالح خو، قاسم. ۱۳۸۷. *قوه مقننه و اصلاحات*، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، از مجموعه بودجه ریزی در ایران: بودجه و پارلمان.

ضوابط و دستورالعمل اجرایی قانون بودجه، سال ۱۳۸۷. عامری، فیصل. ۱۳۸۷. *تجربه برخی کشورها در نحوه حضور قوه مقننه در فرایند بودجه*، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، از مجموعه بودجه ریزی در ایران: بودجه و پارلمان.

فوزارد، آدرین. ۲۰۰۱. *درآمدی بر مبانی نظری بودجه ریزی*، ترجمه و تلخیص محمد خضری و همکاران، مجله مجلس و پژوهش، سال ۱۲، شماره ۴۷. قاسمی، محمد و همکاران. ۱۳۸۷. *بودجه و دست‌اندرکاران: نظرسنجی*، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، از مجموعه بودجه ریزی در ایران.

قانون بودجه سال ۱۳۸۰.

قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶/۶/۱.

کردبچه؛ محمد. ۱۳۸۴. *نظام آمار مالی دولت (GFS)*، موسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه ریزی.

لامعی، بهزاد. ۱۳۸۷. *سیر تحول بودجه ریزی در ایران*، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، از مجموعه بودجه ریزی در ایران: بودجه و پارلمان.

محسنی، عباس. ۱۳۸۷. *مقاطع اطلاعاتی یا نمادهای تصمیم‌گیری در بودجه*، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، از مجموعه بودجه ریزی در ایران: بودجه و پارلمان.

محسنی، عباس و اصلانی، رشید. ۱۳۸۲. *مسئولیت محاسباتی و نظارت‌های مالی و عملیاتی*، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، از مجموعه بودجه ریزی در ایران، گزارش پنجم.

محمدپور، مهرداد. ۱۳۸۱. *سنجه‌هایی برای داوری*، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، از مجموعه بودجه ریزی در ایران.

محمدپور، مهرداد. ۱۳۸۷. *مبانی قانونی و رویه‌های تهیه و تصویب بودجه در ایران*، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، از مجموعه بودجه ریزی در ایران: بودجه و پارلمان.

محمدپور، مهرداد و شبیری‌نژاد، علی‌اکبر. ۱۳۸۱. *برش‌های اطلاعاتی و مبانی مقرراتی بودجه*، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، از

مجموعه بودجه‌ریزی در ایران، گزارش اصلی.  
 مرکز آمار ایران. ۱۳۷۸. *حساب‌های ملی ایران: ۱۳۷۸-۱۳۷۰*، تهران.  
 مرکز تحقیقات استراتژیک. ۱۳۸۶. «تحلیلی بر لایحه بودجه سال ۱۳۸۷»، *گزارش شماره ۱۶۸-۱۴۰۴*، معاونت پژوهش‌های اقتصادی.  
 معاونت امور اقتصادی و هماهنگی برنامه و بودجه. ۱۳۸۰. «طرح اصلاح نظام بودجه‌ریزی: ویژگی‌ها و دستورالعمل اجرایی»، تهران: سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی.  
 نوبخت، محمدباقر و نوری، مسعود. ۱۳۹۱. *تحلیل و بررسی بودجه صد و دو ساله ۱۳۹۱-۱۳۹۱*، پژوهشکده تحقیقات راهبردی.  
 نوبخت، محمدباقر. ۱۳۸۹. *تطبیق ساختار بودجه کل کشور با سیاست‌های کلی به خصوصیات‌های کلی اصل ۴۴ و چشم‌انداز*، پژوهشکده تحقیقات راهبردی.  
 نصیری، مرتضی. ۱۳۸۱. *کاستی‌های قانون بودجه‌ریزی، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی*، از مجموعه بودجه‌ریزی در ایران، گزارش اصلی.

#### ب - انگلیسی

- Buck, Arthur Eugene. 1934. "The Budget Governments of today", New York, Macmillan.
- Church, A. and Warner, T. 2009. "DOD Planning, Programming Budgeting, and Execution System", *Joint force quarterly*, 53.
- Elkins, Eugene R. 1995. *Program budget: A method for improving fiscal management*, Morgantown, W.V.: Bureau of Government Research, West Virginia University, Publication.
- Gildenhuis, J.S.H. 1997. *Public financial management*, second edition, Pretoria: J.L. van Schaik Publishers.
- H. Thomas, James, James A. Kelly, Walter I. Garms. 1966. *Determinants of educational expenditures*, Stanford, Cal.: Stanford University School of Education, p. 48.
- Hagen, John. December. 1968. "Program budgeting", *Center for the study of evaluation UCLA graduate school of education*, Los Angeles, California.
- Hammond, Thomas H. and Jack H. Knott. 1980. *A zero-based look at zero-base budgeting*, New Brunswick, N.J, Transaction Books.
- Harrison, Greg. October 2003. *Performance - based budgeting in california state government: a blue print for effective reform*.
- Heger, Greg, Alice Hobson and Ginny Wilson. June. 2001. *Performance- based budgeting : concepts and examples*.

- Herrmann, Rachel, etc. 2010. *Planning, programming, budgeting systems: a review and analysis of department of defense implementation*, San Francisco state University.
- Hoover, Herbert (Chairman). March. 1949. "Hoover Commission Report", *Treasury department – a report to the congress*, Vol. VIII, p. 3.
- Hoover, Herbert. June, 1955. *Budget and accounting in the united states government*, United States Commission on Government, p. 29.
- IMF, International Monetary Fund. 2001. *Government finance statistics manual*, Washington, DC: IMF Statistics Department. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/all.pdf>.
- IMF Survey, July 21, 1997, p 224-5.
- Lacasse, Francois. 1996. "Budget and Policy Making: Issues, Tensions and Solutions", in: *Budgeting and policy making*, Paris: Sigma Papers: No. 8.
- Melkers, Julia and Katherine G. Willoghby. 1998. "The State of the States: performance Based Budgeting in out of 50", *Public administration review* 58.
- Mercer, John. May. 2003. "Cascade Performance Budgeting", [www.government Performance.info](http://www.governmentperformance.info).
- Merry, Howard. January 21. 1964. "Evolution of the Budget", *Wall street journal*, 12.
- Mikesell, J. L. 2011. *Fiscal Administration: Analysis and Applications for the Public Sector (8th ed)*, Boston, MA: Wadsworth, Engage Learning.
- Mikesell, John L. 1991. *Fiscal Administration Analysis and Applications for the Public Sector*, Pacific Grove, California: Brooks/Cole Publishing Company.
- Novick, David. 1966. *Origin and history of program budgeting*, Santa Monica: RAND Corp., October, p. 2.
- Novick, David. May 12, 1954. *Which program do we mean in program budgeting?*, Santa Monica: RAND Corp, p. 5.
- OECD. 2007. "Performance budgeting in OECD Countries".
- Pobinson, Marc and Duncan hast. September, 2009. "A Basic Model Of Performance- Based Budgeting IMF", *Fiscal Affairs Department*.
- Robinson, Marc (ed.). Nov 2007. *Performance budgeting, linking funding and results–Palgrave macmillan*, <http://blog-pfm.imf.org/pfmblog/2007/10/making-performa.html>.
- Schick, A. 2007. "The Road to PPB: The Stages of Budget Reform", In Jay Shafritz & Albert Hyde (Eds.), *Classics of Public Administration*, Boston:

- Thomson Wadsworth, pp. 199 – 214.
- Segal, Geoffrey and Adam Summers, "Citizens' Budget Reports: Improving Performance and Accountability in Government", Reason Public Policy Institute, *Policy study*, No. 292, March 2002, p. 4 .
- Seligman, Daniel. July, 1965. "Mc Namara's Management Revolution," *Fortune*, 117.
- Terhune, George A. August 25, 1966. "Performance and Program Budgeting Practices in the United States and Canada", *Municipal Finance Officers Association*, Report No. 2, p. 8.
- Tucker, Laura. 2000. "GASB SEA Research Case Study: Texas", in *state and local government case studies on use and the effects of using performance measures for budgeting*, Management, and Reporting. Governmental Accounting Standards Board.
- Tyler, Charlie and Jennifer Willand. 1997. "Public Budgeting in America: A Twentieth Century Retrospective", *Journal of public budgeting, Accounting and Financial Management* 9, pp. 189 – 219 .
- U. S. President's Commission on economy and Efficiency, *The Need for a National Budget*. 1912. Washington, D. C.: Government Printing Office, pp. 4 – 5.
- Webber, Carolyn and Aaron B. Wildavsky, Simon. 1986. "A History of Taxation and Expenditure in Western World", New York.
- Weber, Earolyn and Aaron B., Wildavsky. 1986. *A history of taxation and expenditure in western world*, *simon and schuster*, New York.
- Wildavsky, Aaron and Naomi Caiden: *The New Politics of the Budgetary Process*. 1997. Third edition, Addison Wesley Longman, Inc.
- Wildavsky, Aaron. 1964. *The politics of the budgetary process*, Boston: Little Brown.
- Williamson, Duncan. 2005. "Zero Base Budgeting", [www.duncanwill.co.uk](http://www.duncanwill.co.uk).
- Willoughby, William F. 1927. *Principles of public administration*, Baltimore, Md.: Institute for Government Research, p. 438.
- Young, Richard D. January 2003. "Performance – Based Budget Systems", *Public policy & practice*, p. 12.