

## مدیریت نوین مالی ضرورتی مغفول در پاسخگویی مدیریت شهری (تاملی در چالش‌های حقوقی بودجه ریزی عملیاتی در نظام حقوقی ایران)

مهدی رضایی - استادیار حقوق دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران.

سید سلمان سامانی\* - دانشجوی کارشناسی ارشد حقوق عمومی دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

حسن صیاد - کارشناسی ارشد حقوق اقتصادی دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

### چکیده

مفهوم پاسخگویی در طول زمان تکامل یافته است و از حفاظت از دارایی‌ها به مدیریت و سپس به پاسخگویی در برابر اقدامات و نتایج به دست آمده تبدیل شده است. از طرفی نیز تحولات به وجود آمده در نقش و مأموریت‌های دولت در اداره امور جامعه، نظام‌های بودجه ریزی و مدیریت مالی دولت‌ها را نیز متحول ساخته است. افزایش «صرفه اقتصادی»، «کارایی» و «اثربخشی» بودجه، نحوه تخصیص منابع از طریق تاکید بر اهداف سنجش پذیر، افزایش پاسخگویی مسوولان امر در قبال اعطای آزادی عمل بیشتر از جمله ویژگی‌های خاص بودجه ریزی عملیاتی نسبت به سایر شیوه‌های بودجه ریزی می‌باشند که دولت‌ها را جهت استقرار چنین شیوه‌ای اقناع نموده است. وجود قانون بودجه‌ای جامع، تعریف و تصویب اهداف و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی توسط قانونگذار با لحاظ اصل حاکمیت قانون، اعمال نظام حسابداری مبتنی بر عملکرد به وسیله مراجع نظارتی، وجود اختیارات لازم برای قوه مقننه و پاسخگویی دولت از جمله بسترهای حقوقی لازم جهت استقرار بودجه ریزی عملیاتی می‌باشد که با وجود مشکلات ساختاری و قانونی موجود در کشور هیچ یک از عناصر مذکور به طور کامل تأمین نشده‌اند که در این پژوهش به بررسی اساسی‌ترین الزامات حقوقی استقرار بودجه ریزی مزبور پرداخته می‌شود.

**واژگان کلیدی:** بودجه ریزی عملیاتی، صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی، قانون بودجه جامع و پاسخ‌گویی مالی دولت.

### Modern Financial Management, a Forgotten Necessity in Urban Management Responsiveness (A Consideration into Legal Challenges of Administrative Budget Planning in Iran's Legal Order)

#### Abstract

Concept of responsiveness is gradually undergoing evolution, changing from protection of wealth to management and then responsiveness in response to the outcomes gained. Also transformations in the governments; role in management of societies' affairs, has given rise to the budget planning and financial management alterations. Increase in "economic efficiency", "efficiency", and "effectiveness" of budget, increases responsible persons' responsiveness versus their more power in decision-making, leading governments to be convinced to implement such an order. Existence of a master budget law, defining and ratification of aims and activities of different organs if the government by the law-makers considering the rule of law, implementing auditing order based on performance, giving enough power to the legislative assembly, and government's reciprocity, are all legal bases for to implement administrative budget planning, which are studied in this article while they are not completely met in the country's provisions because of structural and legal problems.

**Key Words:** Administrative Budget Planning, Economic efficiency, Efficiency, Effectiveness, Budget Master Law, Government's Financial Responsiveness.

## مقدمه

این پرسش که «بر چه مبنایی باید تصمیم گرفت یک مبلغ معین از وجوه عمومی به فعالیت (الف) به جای فعالیت (ب) اختصاص یابد» مساله اصلی بودجه ریزی است. به همین جهت می توان بودجه ریزی را به معنای انتخاب هایی بین گزینه های ممکن تعریف کرد که طبق قواعد و اصول معینی صورت گرفته باشد. قواعد و اصول مذکور شیوه های بودجه ریزی می باشند که در راستای نیل به انتخاب بهترین گزینه شکل گرفته اند (پناهی، ۱۳۸۶، ص ۱۷). بودجه ریزی علاوه بر حکایت از سیاست مالی دولت در جهت اهداف اقتصادی و اجتماعی، یکی از ابزارهای نظارت قوه مقننه بر دولت می باشد (علوی طبری، ۱۳۷۲، ص ۱۵؛ اقتداری و دیگران، ۱۳۵۴، ص ۳۸). بودجه ریزی عملیاتی به عنوان مدرن ترین شیوه، به این معناست که از طریق ایجاد ارتباط بین منابع مالی و نتایج حاصله با هر میزان اعتبار تخصیصی به هر برنامه، می بایست مجموعه معینی از اهداف مورد انتظار به همراه افزایش صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی حاصل شود. قانونگذار جمهوری اسلامی ایران حسب ضرورت های حقوقی، مالی و اقتصادی و با توجه به لزوم استوار ساختن تصمیمات بودجه ای بر مبنای عوامل مذکور، استقرار بودجه ریزی عملیاتی را طی موادی از قوانین بودجه سنواتی و قوانین برنامه پنج ساله توسعه الزامی نموده است. از سال ۱۳۸۰ طبق قانون بودجه، دولت مکلف به انجام اقدامات لازم جهت اصلاح نظام بودجه ریزی شده که یکی از محورهای اصلی آن اصلاح، تهیه و تنظیم بودجه به شیوه عملیاتی بوده است. به موجب ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه «سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور موظف است با همکاری دستگاههای ذیربط به منظور اصلاح نظام بودجه ریزی از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی و به صورت قیمت تمام شده خدمات، اقدامات مربوط را انجام دهد...» که این موضوع با تصریح بر افزایش کارایی و بهره وری

و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول به جای کنترل مراحل انجام کار و اعطای اختیارات لازم به مدیران دستگاههای اجرایی در ماده ۱۴۴ آن قانون مورد تاکید قرار گرفته است. با وجود تکالیف قانونی موصوف تا سال ۱۳۸۶ اقدامی از سوی دولتهای وقت در راستای تحقق اهداف یاد شده صورت نپذیرفت؛ تا اینکه لایحه قانون بودجه سال ۱۳۸۷ بنا به ادعای دولت نهم، مبنی بر عملیاتی بودن آن، تهیه و تقدیم مجلس شورای اسلامی گردید و مجلس نیز با ایجاد تغییراتی جزئی آن را به تصویب رساند. حال باید دید تلقی قانونگذار از بودجه ریزی عملیاتی تا چه حد منطبق با مفهوم علمی آن است. آیا الزامات حقوقی این شیوه بودجه ریزی از جمله وجود یک قانون بودجه ای مطلوب در کشورمان وجود دارد. در این پژوهش از طریق استفاده از تجزیه و تحلیل علمی سعی می شود ضمن اثبات این فرضیات که علیرغم تاکید فراوان بر استقرار بودجه ریزی عملیاتی، خود قانونگذار تا مقطعی برداشت صحیحی از این شیوه بودجه ریزی نداشته و آن را غالباً معادل قیمت تمام شده فرض کرده است (اگرچه به درستی هدف شیوه مذکور را افزایش کارایی و اثربخشی بیان نموده است)؛ و اینکه بسترهای اساسی حقوقی جهت استقرار آن وجود ندارد و از این رو توفیقی در پیاده سازی آن شیوه نداشته است که در گفتار دوم پیشنهاداتی جهت نیل به هدف معنون ارایه می گردد.

## گفتار یکم: مبانی و ماهیت بودجه ریزی عملیاتی

**بند یکم: مبانی نظری بودجه ریزی عملیاتی**  
فلاسفه یونان باستان، این نظریه را مطرح نمودند که انسان به دنبال به حداکثر رساندن رفاه خویش بوده و فارغ از نظریه های اخلاقی و ارزشی با استفاده از نیروی عقل، حلقه تنگ زمان حال را شکسته و چشم به آینده دارد. اما در مقابل، حقیقت دیگری خودنمایی می کند و آن اینکه، منابع محدود هستند و لذا جهت تحقق هدف موردنظر دست به

«انتخاب» می زند که در واقع مفهومی از بودجه ریزی است. البته به لحاظ تعلق قهری آن به یک جامعه سیاسی، چنین امری از توسط دولت صورت می پذیرد. اگرچه در این اندازه، بودجه تصویر مالی سیاستهای یک دولت تلقی می شود اما آنچه ماهیت بودجه و بودجه ریزی را تشکیل می دهد آمار و ارقام صرف نیست؛ بلکه ابزار حکمرانی حکومتهاست (پناهی، ۲۲۰؛ میرسپاسی، ۱۳۶۴، ص ۴۱۹). با توجه به تنوع و تعدد وظایف دولت، نحوه حصول درآمد و انجام هزینه، بودجه ریزی مسایلی از جهات حقوقی، اقتصادی، سیاسی و اجتماعی به وجود می آورد لذا ضرورت تنظیم بودجه دولتی کارآمد و اثربخش نسبت به سایر نهادها بیشتر می باشد که به لحاظ تاریخی، دولت نخستین شخصیتی است که تن به نظم بودجه ای داده است. از دیگر اهمیت های بودجه این است که بحث و مجادلات صورت گرفته میان دولت (قوه مجریه) و قوه قانونگذاری در این خصوص یکی از علل ایجاد نظام تفکیک قوا بوده است. در واقع انگیزه های اولیه تشکیل پارلمان، تاسیس مجمع یا شورایی برای جلوگیری از تعدی های مالیاتی حکام و تنظیم مناسبات مالی حکومتها با مردم بود. از این رو پدیده بودجه و بودجه ریزی را در اساس، باید حاصل تمایلات سران و نمایندگان مردم برای توجیه و کنترل وصول مالیاتها و جلب رضایت عمومی برای تادیه آن دانست. البته مدتها طول کشید تا مناسبات مذکور با عنوان حقوق مالی و مالیاتی به شاخه ای از حقوق عمومی تبدیل شود و تحت تأثیر تحولاتی که در مفاهیم حاکمیت و وظایف دولتها به وجود آمده بود، سازمان گیرد (پیرنیا، ۱۳۴۸، ص ۲۳۵؛ شبیری نژاد، ۱۳۸۶، ص ۶۹).

امروزه به دلیل متغیرهای بیشمار موثر در فرآیند تصمیم گیری مدیران، به ویژه در دولت به علت تقاضای روزافزون نسبت به ارائه خدمات با کیفیت بالاتر، فشار برای پاسخگویی و شفافیت عملکرد دولت و نیاز به کاهش هزینه های جاری آن، افزایش

بهره وری و مدیریت عملکرد و اثربخشی حاکمیت، در کانون توجه دولت ها قرار گرفته است. بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه در تلاشند نظام بودجه ریزی خود را به یک نظام عملیاتی که در آن ارتباط بین اعتبارات بودجه ای و عملکرد دستگاه های اجرایی شفاف و قابل سنجش است نزدیک تر سازند و از این طریق پشتوانه اطلاعاتی معتبر برای تصمیمات بودجه ای دولت و مجلس فراهم آورند (حسن آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۷، ص ۲۹۹).

اصلاحات در نظام بودجه ریزی در دنیا از سال ۱۹۵۰ شروع شد و دو وجه متمایز داشت: در کشورهای در حال توسعه بودجه، عاملی برای توسعه اقتصادی و اجتماعی به شمار می رفت و دولت می توانست با بودجه ریزی فاصله بین دستگاه ها و نهادهای مالی سنتی و نهادهای مالی جدید را کاهش دهد. اما در کشورهای صنعتی تأکید بر کاهش نظارت مدیران بر اساس مقررات بودجه ای صرف بود. فقدان اطلاعات مدیریتی در بودجه ریزی سنتی به انجام اصلاحات در نظام بودجه ریزی در سال ۱۹۵۰ در کشور آمریکا منجر شد (عباسی، ۱۳۹۱، ص ۲۶۷). در ایران بعد از انقلاب اسلامی که به علت عواملی نظیر فقدان تعریف نظری و قانونی شفاف از قلمرو اختیارات و وظایف دولت، علاقه مسوولان به گسترش و انجام خدمات و امور عمومی، دولتی شدن مراکز آموزشی، درمانی، بانکها و شرکتهای بیمه، ایجاد وزارتخانه ها و سازمانهای جدید و رشد شرکتهای دولتی و اقماری طی دو دهه اول انقلاب، بخش دولتی به تدریج توسعه یافت (سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، ۱۳۸۱، ص ۳-۴)؛ به علت ضعف و ناکارآمدی دولت در اتخاذ و اجرای سیاستهای مالی مطلوب و مشکلات فراوان حاکم بر نظام بودجه ریزی موجود، با اقتباس از تحولات صورت گرفته در امر بودجه ریزی در جهان، قانون گذار کشورمان استقرار بودجه ریزی مبتنی بر نتیجه را الزام می نماید.

بند دوم: بودجه ریزی عملیاتی؛ ماهیت، مزایا و

## مدیریت شهری

فصلنامه مدیریت شهری  
Urban Management  
شماره ۳۸ بهار ۹۴  
No.38 Spring 2015

۵۷

مشکلات حقوقی آن در ایران

### ۱- ماهیت بودجه و بودجه ریزی عملیاتی

از بودجه تعاریف مختلفی ارائه شده است که هیچ یک از این تعاریف را شاید نتوان تعریف کاملی دانست (برای مطالعه ر.ک: صیاد، ۱۳۸۸، صص ۷-۸). طبق ماده ۱ قانون محاسبات عمومی کشور «بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل به سیاستها و هدفهای قانونی می شود بوده و از سه قسمت: ۱. بودجه عمومی دولت؛ ۲. بودجه شرکتهای دولتی و بانکها؛ ۳. بودجه موسساتی که تحت عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه کل کشور منظور می شود، تشکیل شده است».

اما بودجه ریزی، فرایندی است که در ایران از چهار مرحله به شرح زیر تشکیل شده است: الف - تهیه، تنظیم و پیشنهاد لایحه بودجه؛ ب - تصویب بودجه، ج - اجرای بودجه و د - نظارت بر اجرای آن (دادگر کرمانجانی، ۱۳۷۸، ص ۱۸۶؛ منشی زاده و موسی خانی، ۱۳۸۵، ص ۸۵؛ فرج وند، ۱۳۸۸، ص ۸۳). طبق اصل ۵۲ قانون اساسی «بودجه سالیانه کل کشور به ترتیبی که در قانون مقرر می شود از طرف دولت تهیه و برای رسیدگی و تصویب به مجلس شورای اسلامی تسلیم می شود. هرگونه تغییر در ارقام بودجه نیز تابع مراتب مقرر در قانون خواهد بود». ترتیب مقرر در متن اصل فوق تاکنون به اجرا درنیامده و فرایند بودجه همچنان تابع دو قانون «برنامه و بودجه کشور» و «محاسبات عمومی کشور» و سایر مقررات مربوط در این زمینه است. به موجب ماده ۱۱ قانون برنامه و بودجه کشور، بودجه کل کشور طبق مقررات این قانون و قانون محاسبات عمومی و با رعایت تهیه می شود. با این وجود در قانون اخیرالذکر در زمینه تهیه و تنظیم بودجه کل کشور احکام خاصی وجود ندارد و بیشتر احکام مربوط به نحوه اجرای مالی بودجه است. بودجه ریزی با عنایت به تجربه نظام اداری و مالی در جهان، شیوه های

متفاوتی به خود دیده است که هر کدام از آنها با توجه به زمینه های اداری، قانونی و مدیریتی دارای اهداف و فرایندهای مختلفی هستند. این شیوه ها نه تنها قواعد تصمیمات بودجه ای را تعیین می کنند، بلکه استانداردهای سنجش موفقیت یا قواعد ارزیابی همان تصمیمات را نیز مشخص می سازند. از جمله مهمترین شیوه های مذکور، بودجه ریزی افزایشی، بودجه ریزی برنامه ای، بودجه ریزی مبتنی بر صفر و همچنین بودجه ریزی عملیاتی یا مبتنی بر عملکرد می باشد. در ایران تا قبل از سال ۱۳۸۰ براساس قانون برنامه و بودجه کشور، شیوه بودجه ریزی در ایران «بودجه ریزی برنامه ای» بوده است؛ بدین ترتیب که بودجه های سالانه باید بر مبنای برنامه های سالانه، برنامه های سالانه بر مبنای برنامه های پنج ساله و برنامه های اخیر بر طبق برنامه های بلند مدت تهیه شوند. اگرچه پس از تصویب قانون مذکور کشور دارای پنج برنامه مصوب بوده لیکن اجرای حکم موصوف به دلیل مشکلات فنی، ساختاری و قانونی هیچ گاه به طور کامل به اجرا در نیامده است و باید معتقد بود همچنان شیوه موصوف حاکم می باشد. علیرغم عدم اجرای دقیق و کامل بودجه ریزی برنامه ای، قانونگذار با توجه به ظهور معایب این شیوه در کشورهای دیگر و عدم توجه آن به مولفه های صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی - بدون اینکه در مقام رفع مشکلات ساختاری نظام بودجه ریزی برآید - استقرار بودجه ریزی عملیاتی را مقرر می سازد. مع الوصف با وجود تأکیدات مکرر در این خصوص، هیچ گونه تعریفی از شیوه مذکور ارائه نمی نماید.

به لحاظ نظری، تعاریف متعددی با زوایای گوناگون از آن مطرح شده است. در یک تعریف مختصر، بودجه ریزی عملیاتی منابع مالی تخصیص یافته را به نتایج اندازه گیری شده و ستانده ها مرتبط می کند (Redburn et, 2008, p.352). در نظر «رابینسون و رامبی» این شیوه اشاره به سازوکارهایی دارد که با هدف تقویت ارتباط میان منابع مالی

ارایه شده سازمانهای بخش عمومی و ستانده ها یا نتایج آنها طراحی می شود و این امر از طریق استفاده از اطلاعات رسمی عملکرد در تصمیم گیری درباره تخصیص منابع انجام می گیرد (Rabinson 4.p,2005, and ۳۳۳۳mby). «لو» در تعریفی دیگر، آن را فرایند استفاده از اطلاعات عملکرد در تخصیص بودجه می داند که از برنامه ریزی راهبردی نشات می گیرد (Lu, 2007, 3.p). به عقیده ریونبارک این نوع از بودجه ریزی زمینه ای را فراهم می آورد که تصمیمهای مرتبط با تخصیص منابع تاحدی بر مبنای کارایی و اثربخشی در خدمات اتخاذ شود (Rivenbark, 2004, 7.p). «هرزگ» در تعریف تخصصی بودجه ریزی مذکور بیان می دارد که این شیوه به این سوالات پاسخ می دهد: چه چیزی برنامه ریزی شده است؟ هزینه آن چه میزان بوده است؟ چه وقت ارایه می شود؟ چه منابعی مورد نیاز خواهد بود؟ و نتیجه نهایی چه خواهد بود؟ (به نقل از: آذر و خدیور، ۱۳۹۳، ص ۶۲).

در کنفرانس مجالس ایالتی، بودجه ریزی عملیاتی به تخصیص منابع برای نیل به اهدافی خاص و نتایج قابل اندازه گیری در هر برنامه تعریف شده است. (NCSL, 1994, 2.p) در واقع فرایند برقراری ارتباط بین نتایج مورد انتظار با سطوح بودجه می باشد (GAO, 1997, 1.p). کمیسیون هوور ضمن طرح چنین دیدگاهی در سال ۱۹۴۵ تبیین نمود در بودجه ریزی عملیاتی باید توجه روی ویژگی عملکرد نسبی کاری که باید انجام شود یا خدماتی که باید ارایه گردد متمرکز باشد نه روی چیزهایی که باید خریداری شود؛ زیرا اشیای ابتیاع شده ابزارهایی برای دستیابی به یک نتیجه اند نه خود نتایج (Anders, 2001, 18.p). این شیوه همچنین بیانگر روش هایی برای اندازه گیری منابع یا ورودی ها در برابر خروجی ها یا ستانده ها است و اینکه چگونه فعالیت ها به نتیجه منجر می شوند (Hatry, 1989, 18.p)؛ در نهایت اینکه بودجه عملیاتی «عبارت است از برنامه عملکرد سالانه به همراه بودجه سالیانه که

رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج حاصله از اجرای آن برنامه را نمایان می سازد. بدین معنا که با هر میزان مخارج انجام شده در چارچوب هر برنامه ای بایستی مجموعه معینی از اهداف تأمین شود» (Mercer, 2002, 2.p). البته برخی افراد به دلیل تاکید این شیوه بر عملکرد دولت به جای مخارج به آن عنوان بودجه ریزی برای نتایج داده اند (Schick, 1990, 26.p).

بنابراین بودجه ریزی مذکور منابع را بر مبنای تحقق اهداف سنجش پذیر تخصیص می دهد که به نوبه خود با رسالت و آرمانهای دستگاه اجرایی ارتباط دارد. در این شیوه عناصر «صرفه اقتصادی»، «کارایی» و «اثربخشی» را به ابعاد سنتی بودجه ریزی اضافه می کنند. در عین حال، بین آن سه مؤلفه تمایز قایل می شوند: صرفه اقتصادی، عبارت است از تلاش در جهت کاهش هزینه تحصیل و استفاده از منابع سازمان با حفظ کیفیت مناسب. در کارایی، استفاده مفید و بهینه از منابع مدنظر است به عبارت دیگر عملیات کارا عملیاتی است که با استفاده از روشهای بهینه حداکثر بازده (ستانده) را با صرف حداقل منابع (داده) تأمین کند. در حالی که اثربخشی به معنای حصول اطمینان از مطابقت نتایج حاصل از هر فعالیت با نتایج موردانتظار می باشد (کمیته تخصصی حسابرسی مدیریت، ۱۳۷۵، ص ۵؛ رایدر، ترجمه مهمی و عبدالله پور، ۱۳۸۰، صص ۴-۶).

از این رو رویکرد این نوع بودجه ریزی عبارت است از:

- الف- تمرکز بر شاخص های اندازه گیری نتایج و پیامدهای عملکرد در ارتباط با فرایند برنامه ریزی استراتژیک.

- ب- تاکید بر کنترل عدم تمرکز مالی و حذف بوروکراسی در تصمیم گیری بودجه.

- ج- تغییر در پاسخگویی در قبال مقررات به پاسخگویی در قبال نتایج (Anders, 2001, 20.p).

بند ۲- مزایا و فرایند بودجه ریزی عملیاتی

این شیوه بودجه ریزی به ادعان محققان، مزیت های فراوانی دارد که از جمله آن عبارت است از:

۱- افزایش پاسخگویی مدیران دستگاه های اجرایی بر مبنای عملکرد، و به ویژه در کشور ما، تقویت این پاسخگویی به نهادهای ناظر طبق مفاد موافقتنامه متبادله با سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور. البته این ویژگی تا حدود زیادی در بودجه ریزی افزایشی نیز وجود دارد و علت اصلی بقای چنین شیوه ای نیز همین خصیصه می باشد (Douglas, 2002, p.161).

۲- تاکید مدیران برای نیل به نتایج مورد انتظار با بالاترین درصد «صرفه اقتصادی»، «کارایی» و «اثربخشی».

۳- تسهیل نظارت بر اجرا و عملکرد بودجه توسط مقامات و نهادهای نظارتی.

۴- بهبود نحوه تخصیص منابع هدف گرا.

۵- این نوع بودجه ریزی، انعطاف پذیر است. اعتبار به صورت یکجا تخصیص می یابد و در تعیین بهترین شیوه نیل به نتایج، به مدیران آزادی عمل بیشتری می دهد.

۶- افزایش شفافیت عملکرد دولت (سعیدی و مزیدی، ۱۳۸۵، صص ۷-۸؛ آذر و خدیور، ۱۳۹۳، صص ۱۳۴-۱۳۵؛ پناهی، ۱۳۸۹، صص ۴۹-۵۱ و ۶۹؛ عباسی، ۱۳۹۱، ص ۲۱۰).

اما فرایند بودجه ریزی عملیاتی از سه مرحله تشکیل شده است:

الف- تعیین اهداف و نتایج مورد انتظار  
ب- برآورد اعتبارات برنامه ها و فعالیت های لازم برای تحقق اهداف

ج- تعیین شاخص های کمی جهت برآورد عملکرد هر برنامه یا فعالیت.

ویژگی مهم نظام بودجه ریزی عملیاتی تلفیق اهداف نظام مدیریت بودجه با پاسخگویی عمومی است. البته نکته قابل ذکر در این خصوص اینکه، برخلاف نظر برخی نویسندگان (کردبچه، ۱۳۸۵، ص ۱۰). بودجه ریزی عملیاتی را نباید فی نفسه نظام تشویق و تنبیه مبتنی بر سطح عملکرد دانست؛ زیرا

ممکن است به جای افزایش پاسخگویی با طرفداری از مدیرانی که اهداف دست پائینی را برآورده کرده اند ارزش این فرآیند از بین برود. بودجه ریزی در اصل تخصیص منابع بوده و ذاتاً مستلزم تعیین اولویت هاست که این مهم در بودجه ریزی عملیاتی تابعی از ارزشها و منافع رقیبی است که اطلاعات عملکرد می تواند آگاهی از آنها را افزایش دهد. در عین حال، تابع عواملی همچون برابری، نیازهای برآورد نشده و نقش مناسب دولت در پاسخگویی به این نیاز نیز هست.

### گفتار دوم: بودجه ریزی عملیاتی در ایران

**بند ۱- مشکلات حقوقی فراروی نظام بودجه ریزی عملیاتی**

قانونگذار جمهوری اسلامی ایران در ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه مقرر نمود «سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور موظف است با همکاری دستگاههای ذیربط به منظور اصلاح نظام بودجه ریزی از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی و به صورت قیمت تمام شده خدمات، اقدامات زیر را انجام دهد: الف- شناسایی و احصای فعالیت و خدماتی که دستگاه های اجرایی ارایه می نمایند. ب- تعیین قیمت تمام شده فعالیتها و خدمات متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی مشخص. ج- تخصیص اعتبارات براساس 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 بودجه ریزی کشور و تقویت نظام برنامه ریزی و نظارت، سازمان مذکور موظف است ضمن اصلاح ساختار سازمان، مدیریت نیروی انسانی، روشها و فناوری اداری خود، ترتیبی اتخاذ نماید تا با سازمان کوچک، منعطف، کارا و اثربخش با به کارگیری نخبگان و اندیشمندان امکان انجام وظایف محوله به طور مطلوب و بهینه فراهم گردد.

تبصره ۲- سازمان فوق الذکر و وزارت امور اقتصادی و دارایی نسبت به تهیه لوایح لازم برای اصلاح قوانین و مقررات مالی، اداری، استخدامی و بودجه ریزی کشور

اقدام نماید، به نحوی که نظام موجود تبدیل به نظام کنترل نتیجه و محصول گردد».

ماده ۱۴۴ قانون مذکور نیز اشعار دارد: «کلیه دستگاه های 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 اداره واحدهای تحت سرپرستی خود به صورت مستقل و هدفمند نمودن تخصیص منابع، قیمت تمام شده آن دسته از فعالیتها و خدماتی که قابلیت تعیین قیمت تمام شده را دارند (از قبیل واحدهای آموزشی، پژوهشی و بهداشتی، خدماتی و اداری) براساس کمیّت و کیفیت محل جغرافیایی مشخص و پس از تأیید سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور یا استان و با اعطای اختیارات لازم به مدیران ذیربط اجرا نمایند...». درصدر ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت در خصوص شیوه جدید بودجه ریزی دولت که مبتنی بر بودجه ریزی عملیاتی می باشد چنین آمده است: «با توجه به ارایه قانون بودجه سال ۱۳۸۱ کل کشور براساس نظام جدید بودجه ریزی و تغییر نظام طبقه بندی دریافتها و پرداختهای دولت به منظور هماهنگی بین تعاریف به کار برده شده در نظام جدید با تعریف مندرج در قوانین موجود مالی و محاسباتی تعاریف زیر به ماده ۱ قانون برنامه و بودجه کشور مصوب ۱۳۵۱/۱۲/۱۰ اضافه می گردد...». همچنین از دیگر منابع حقوقی تغییر بودجه ریزی موجود به بودجه ریزی عملیاتی علاوه بر بند ۳۲ سیاستهای کلی برنامه پنجم توسعه در چارچوب سند چشم انداز بیست ساله ابلاغی از مقام معظم رهبری به رئیس جمهور، ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه می باشد که در آن نیز ضمن مکلف شدن دولت به استقرار تدریجی نظام بودجه ریزی عملیاتی تا قبل از لایحه بودجه سال سوم برنامه، مقرر می دارد اعتباراتی که براساس قیمت تمام شده موضوع ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری اختصاص می یابد پس از پرداخت به واحدهای مربوطه «بدون الزام

به رعایت قوانین و مقررات عمومی حاکم بر دستگاه های دولتی و فقط براساس آیین نامه های مالی و معاملاتی و اداری و استخدامی» هزینه می گردد که متضمن پیش بینی نحوه نظارت بر هزینه ها و تحقق اهداف پیش بینی شده است و با پیشنهاد معاونت و وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیات وزیران می رسد. با عنایت به نصوص قانونی مذکور و اوصاف نظام بودجه ریزی عملیاتی در کشور می توان گفت:

۱- علیرغم اینکه ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه بر لزوم استقرار بودجه ریزی عملیاتی تصریح می کند، احکام قوانین محاسبات عمومی کشور و برنامه و بودجه کشور- که طبق ماده ۱۱ قانون اخیر «ملاک تهیه و تنظیم بودجه کل کشور هستند»- بر بودجه ریزی برنامه ای تأکید می ورزند.

۲- قسمت ابتدایی ماده ۱۳۸ قانون فوق اشعار می دارد که سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور موظف است با همکاری دستگاه های ذیربط به منظور اصلاح نظام بودجه ریزی از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی «و به صورت قیمت تمام شده خدمات»، اقداماتی را انجام دهد. به نظر می رسد قانونگذار در تعریف بودجه ریزی عملیاتی دچار اشتباه گردیده و آن را مترادف «قیمت تمام شده خدمات» فرض نموده است که این اشکال در ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه نیز تکرار شده است؛ حال آنکه اهداف، برنامه ها و فعالیتهای بسیاری از دستگاه های اجرایی در کشورمان کیفی بوده و قابلیت تعیین قیمت تمام شده برای آنها وجود ندارد. در این صورت باید گفت بودجه آن دستگاه ها، چون قابلیت کمیّت پذیری ندارند، هیچ وقت امکان عملیاتی شدن ندارد. این در حالی است که تعیین قیمت تمام شده صرفاً یکی از راه های بودجه ریزی عملیاتی برای دستگاه های واجد اهداف، برنامه ها و فعالیتهای کمی می باشد و سایر دستگاه ها را براساس اثر بخشی نتایج حاصل از تحقق اهداف و برنامه هایشان - از حیث عملیاتی - می توان سنجید. البته در تبصره ۱ ماده ۱۶ قانون

مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۷/۸ این اشکال تا حدودی مرتفع شده است به این نحو که در آن آمده: «دستگاههایی که با پیشنهاد سازمان و تصویب هیأت وزیران امکان محاسبه قیمت تمام شده محصولات و خدمات خود را نداشته باشند از طریق محاسبه هزینه تمام شده اقدام خواهند نمود».

۳- اگرچه اصلاح هر نظام بودجه‌ای نیازمند بسترسازی لازم در ابعاد مختلف از جمله قوانین و مقررات مالی، اداری، استخدامی و بودجه‌ریزی می باشد که این مهم نیز به درستی در تبصره ۲ ماده ۱۳۸ قانون مذکور تاکید گردیده است، لیکن در این خصوص هیچ اقدام مؤثر و جامعی مشاهده نگردیده است. در ضمن قانونگذار در تبصره مذکور منظور از اصلاح قوانین و مقررات بودجه ریزی، مالی و... را تبدیل نظام موجود به نظام کنترل نتیجه و محصول (ستانده) عنوان کرده است در حالی که در بودجه ریزی عملیاتی، باید یک قدم جلوتر رفت و آن حصول بالاترین صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی نتایج می باشد و الا کنترل نتیجه و محصول در بودجه ریزی برنامه ای نیز در کانون توجه بوده است. البته این خود گواه دیگری بر منطبق نبودن تلقی قانونگذار از شیوه بودجه ریزی عملیاتی با مفهوم علمی آن می باشد.

۴- اگرچه یکی از لوازم استقرار شیوه مذکور حذف مقررات دست و پاگیر مالی بوده (سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، ۱۳۸۴، صص ۷-۸) و شاید بر همین مبنا در ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه به مصرف اعتبارات تخصیصی بدون الزام به رعایت قوانین و مقررات عمومی حاکم بر دستگاه های دولتی اشاره شده است اما باید توجه داشت که طبق اصل حاکمیت قانون که به موجب آن تمام امور عمومی و اجرایی از جمله اهداف و وظایف دستگاه های اجرایی باید براساس قانون باشد به منظور کاهش ریسک اعطای آزادی اختیارات زیاد مدیران، چارچوب قانونی شفاف و منسجمی باید ترسیم و وضع گردد که این

امر نیز انجام نشده است.

۵- اعطای اختیارات لازم اداری و مالی به مدیران دستگاه های اجرایی و واحدهای تحت نظر آنان اگر چه یکی از لوازم استقرار بودجه ریزی عملیاتی می باشد اما ترسیم یک چارچوب مشخص با لحاظ ماهیت اهداف و فعالیت های واحد مربوطه به منظور جلوگیری از هر گونه بی انضباطی مالی ضروری می باشد. این مهم باید در تمام مراحل انجام کار به ویژه اجرای نظام قیمت تمام شده صورت پذیرد که در خصوص قسمت اخیرالذکر در تبصره (ه) ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری مقرر شده است «برای اجرای نظام قیمت تمام شده، اختیارات لازم اداری و مالی به مدیران به موجب آیین نامه ای که با پیشنهاد سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور به تصویب هیات وزیران می رسد تعیین می گردد» که آیین نامه مذکور تاکنون به تصویب نرسیده است.

۶- قدر مسلم در بودجه ریزی عملیاتی مانند بودجه ریزی برنامه ای، انطباق عملیات و فعالیتها با برنامه ها و اهداف از اهمیت ویژه ای برخوردار است. این قضیه در قوانین مختلف مورد تصریح واقع شده است. طبق قسمت اخیر ماده ۲۲۳ قانون برنامه پنجم توسعه «در کلیه مواردی که برای اجرای احکام و مواد این قانون و قوانین بودجه سنواتی یا اجرای سایر قوانین در طول برنامه تصویب آیین نامه، تصویبنامه، دستورالعمل، بسته اجرایی و سایر مقررات نظیر اسناد توسعه ملی و استانی و اسناد راهبردی مربوط به قوه مجریه اعم از مراجع، مقامات و دستگاه های اجرایی مورد نیاز باشد، پیشنهاد دستگاه مربوطه پس از تأیید معاونت از جهت انطباق با اهداف برنامه و قانون بودجه به تصویب هیات وزیران یا مرجع مربوط در قوه مجریه می رسد». همچنین به موجب ماده ۵۷ قانون بودجه سال ۱۳۸۸ کل کشور «به منظور تقویت شفافیت بودجه و امکان پذیر ساختن نظارت بر انطباق بودجه با سیاست های کلی نظام به ویژه سیاست های کلی برنامه چهارم توسعه ... و اهتمام به نظم و انضباط مالی بودجه و تعادل بین



منابع و مصارف... دولت مکلف است گزارش تطبیق بودجه سال را با سیاستهای مذکور به مجلس شورای اسلامی تقدیم نماید. لایحه بودجه سال بعد نیز باید در چهارچوب سیاستهای کلی نظام همراه با گزارش به صورت برنامه یک ساله و چگونگی تطبیق بودجه با این سیاستها تنظیم و به مجلس تقدیم شود». تحقق الزامات موصوف دست کم منوط به وجود قوانین بودجه ای جامع و منسجم به عنوان معیار انطباق می باشد که چنین امری تاکنون محقق نشده است. در مجموع باید تصریح نمود که علیرغم اینکه قانونگذار ما به ضرورت استقرار چنین شیوه بودجه ریزی رسیده است لیکن تلقی صحیحی از آن نداشته و حتی در فراهم نمودن زمینه های بنیادین آن نیز موفق نبوده است که تصریح ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه به تکلیف دولت تا پایان سال دوم برنامه در تدارک نمودن تدریجی زمینه های استقرار شیوه مذکور پس از گذشت زمان طولانی، مؤید مدعای موصوف می باشد.

بند ۲ - بایسته های حقوقی گذار به بودجه ریزی عملیاتی و استقرار آن

در بند اول، به مبانی و مشکلات فراروی استقرار بودجه ریزی عملیاتی اشاره گردید. در این گفتار با رویکردی هنجارگرا نسبت به الزامات حقوقی این گذار تاکید می شود. بیان این نکته ضروری است که متخصصان مالیه عمومی و نظریه پردازان قانون اساسی، درباره ایجاد معیارهای قانونی برای نظام های بودجه اکراه دارند. سازمان های بین المللی رهنمودهایی را برای ویژگی های مطلوب شفافیت بودجه ای منتشر ساخته اند. این مجامع به جز استانداردهای حسابرسی مستقل، ویژگی های دیگری را که باید در قوانین داخلی گنجانده شود بیان نکرده اند. در نتیجه هیچ استاندارد بین المللی وجود ندارد که الزامات قانونی ناظر بر ویژگی های مطلوب نظام های بودجه ریزی ملی را به صراحت بیان کند (Lienert, 2004, p.92). مع الوصف اصل ایجاد یک قانون جدید بودجه ای با لحاظ موضوعات

مرتبط با بودجه ریزی بوده و کشورها مجبور به پذیرش و تصویب آن خواهند شد (Lienert and Fainboim, 2010, p.3).

### ۱- ایجاد یک قانون بودجه مستقل

فلسفه وجودی بودجه ریزی دو عامل است: یکی، نیازهای نامحدود بشر و دوم، منابع و امکانات محدودی که در اختیار دارد. ایجاد تعادل بین این دو عامل نیازمند برنامه ریزی است. برنامه ریزی عبارت است از تهیه و توزیع و تخصیص عوامل و وسایل محدود برای رسیدن به هدفهای مطلوب در کوتاهترین زمان و با حداقل هزینه ممکن (بابایی، ۱۳۸۳، ص ۱۰). تحقق هدف مذکور مستلزم وجود عوامل مختلفی است که مهمترین آنها وجود یک قانون جامع و مستقل بودجه ای می باشد که در واقع از اصل حاکمیت قانون ناشی می شود که طبق آن، تمام ارگانهای حکومتی در کلیه اعمال خود باید تابع قانون باشند (موتمنی، ۱۳۹۱، ص ۱۷). همچنین فقدان عنصر مذکور ولو با وجود دیگر اصول مانند تفکیک قوا، در نهایت، به بروز یک نظام حقوقی و سیاسی ناقص و ناکارآمد می انجامد (راسخ، ۱۳۹۰، ص ۲۲).

در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی (OECD) چارچوب قانونی برای بودجه ریزی عمومی در چندین سطح شکل گرفته است: قانون اساسی، قانون مدیریت بودجه (یا قانون ارگانیک که به قوانینی گفته می شود که منشاء تقنینی عادی دارند؛ یعنی به وسیله پارلمان به تصویب می رسند ولی به مثابه تدبیری برای اجمال قانون اساسی و تکمیل آن تلقی می شوند و لذا به خصلت اساسی نزدیک ترند؛ قاضی، ۱۳۸۳، ص ۱۱۲)، قوانین بودجه سنواتی، قوانین تخصیص خاص و مقررات مالی. بدیهی است قانون اساسی در بالاترین سطح سلسله مراتب قواعد حقوقی قرار می گیرد که اساس دیگر قوانین و مقررات است.

قوانین اساسی بسیاری از کشورها، نقش های کلی قوای قانونگذاری و مجریه، بویژه بعضی از نکات

ضروری فرایندهای بودجه را به صراحت بیان می‌کند. در تعدادی از کشورها، بخش کاملی از قانون اساسی به مالیه عمومی اختصاص دارد. بعضی از کشورهای OECD قانون اساسی نوشته شده‌ای ندارند و برخی دیگر از آنها، برای قوانین نظام بودجه، جایگاه ویژه‌ای قابل هستند. در این موارد طبق قوانین اساسی، قوانین ارگانیک فرایندهای بودجه کشور را هدایت می‌کنند (Lienert, 2004, p. 14).

اگر چه هیچ استاندارد بین‌المللی وجود ندارد که الزامات قانونی ناظر بر ویژگی‌های مطلوب نظام‌های بودجه ریزی ملی را به صراحت بیان کند، اما می‌توان گفت مرحله اول در استقرار بودجه ریزی عملیاتی، ایجاد یک نظام قانونی منسجم می‌باشد؛ نظامی که منبع قانونی مراحل مختلف بودجه ریزی محسوب گردد. از آنجایی که در کشور ما بودجه سالیانه باید طبق ماده ۱۱ قانون برنامه و بودجه کشور بر اساس مقررات این قانون و قانون محاسبات عمومی تهیه شود در حالی که اولاً ماده قانونی مذکور صرفاً ناظر بر مرحله ابتدایی بودجه ریزی (تهیه و تنظیم و پیشنهاد لایحه بودجه) بوده و سایر مراحل آن را شامل نمی‌شود؛ ثانیاً در قانون محاسبات عمومی کشور در زمینه تهیه و تنظیم بودجه کل کشور احکام خاصی وجود ندارد و بیشتر مربوط به نحوه اجرای مالی بودجه است و در قوانین برنامه پنج ساله توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی و تبصره‌های قوانین بودجه سنواتی معمولاً احکام خاصی در زمینه تهیه و تنظیم لایحه بودجه وجود ندارد و تنها تغییر نظام بودجه ریزی موجود به بودجه ریزی عملیاتی به عنوان یکی از تکالیف دولت تصریح شده است و قانون آیین نامه داخلی مجلس شورای اسلامی صرفاً اشاره به وظایف کمیسیونهای تخصصی، نحوه بررسی و رأی به لایحه بودجه کل کشور - بدون تعیین میزان صلاحیت مجلس در رابطه با دولت - می‌نماید که جملگی دلالت بر فقدان یک قانون بودجه جامع و مستقل ناظر بر

ساختار نظام بودجه ریزی و فرایند بودجه ریزی عملیاتی دارد می‌توان منابع قانونی نظام مطلوب بودجه ریزی را با لحاظ اصل سلسله مراتب قواعد حقوقی به قرار زیر پیشنهاد نمود:

#### ۱- قانون اساسی

قانون اساسی متن یا عرفی است حاوی مجموعه‌ای از قواعد برتر که نظام حقوقی قدرت سیاسی در دولت را معین و حقوق و آزادی‌های مردم را تضمین می‌کند (عباسی لاهیجی، ص ۵۱). در زمینه بودجه درج احکامی به شرح زیر در این قانون الزامی است؛ احکامی که ناظر بر بنیادی‌ترین اصول مالیه عمومی می‌باشد:

۱-۱- الزام به واریز و تمرکز همه وجوه عمومی در حسابهای معینه دولتی طبق اصل جامعیت بودجه (Diamond, 7.p,2003): هدف از این امر ارزیابی وصول درآمدها و نظارت بر عملکرد دستگاه‌ها از این حیث می‌باشد. در قسمت ابتدای اصل ۵۳ قانون اساسی مقرر گردیده «کلیه دریافتی‌های دولت در حسابهای خزانه داری کل متمرکز می‌شود...». در ماده ۳۹ قانون محاسبات عمومی کشور ضمن تصریح به قاعده مذکور استثنائاتی بر آن وارد شده است (بانکها و مؤسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه).

۱-۲- انجام هرگونه تعهد و هزینه طبق قوانین و مقررات و در حدود اعتبارات مصوب: طبق اصل حاکمیت قانون که در بودجه ریزی عملیاتی از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است در تمام مراحل تفصیلی هزینه باید قوانین و مقررات مربوط توسط مسوول ذی صلاح رعایت گردد. همچنین با توجه به اصول تقدم درآمد بر هزینه و تحدیدی بودن هزینه‌ها ایجاد هرگونه تعهد و انجام هزینه بدون وجود مجوز بودجه‌ای از قبل و یا مازاد بر سقف اعتبار مصوب ممنوع می‌باشد؛ چرا که ممکن است منجر به اختلال و حتی کسری بودجه شود. قسمت اخیر اصل ۵۳ قانون اساسی اعلام می‌دارد «همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می‌گیرد». البته از آنجایی که یکی از عوامل موثر

در موفقیت استقرار بودجه ریزی عملیاتی، تخصیص کامل اعتبار مصوب در ابتدای سال مالی مربوط می باشد اصلاح مکانیزم تخصیص اعتبارات در کشور که بر پایه چانه زنی استوار است جهت تحقق عامل مذکور ضروری می باشد.

۱-۳- تعیین دقیق حدود اختیارات و وظایف قوای سه گانه نسبت به کلیه مراحل بودجه ریزی: اصل تفکیک قوا با لحاظ نوع نظام سیاسی و به ویژه از حیث صلاحیتهای تجویزی و نظارتی قوه مقننه در خصوص بودجه و حدود مسئولیت قوه مجریه در مقابل آن مرجع که در بودجه ریزی عملیاتی از اهمیت زیادی برخوردار است اقتضاء می کند که این مهم در قانون اساسی به صراحت اشاره شود (نظر به اهمیت این موضوع به طور مستقل در بند ۲ این گفتار مطالبی ارایه شده است).

۱-۴- تعریف روابط مالی بین دولت مرکزی و استانها که به عنوان مثال، تمرکززدایی مالی یکی از لوازم استقرار بودجه ریزی عملیاتی می باشد.

۱-۵- درج اصول مرتبط با بودجه شامل اقتدار و پاسخگویی در کنار اصل جامعیت در قانون اساسی؛ اصل اقتدار به واسطه ارتباط تفوق مجلس بر قوه مجریه در بودجه ریزی و اصل پاسخگویی دولت به مردم یا نمایندگان آنها نسبت به دخل و خرج کشور با عنایت به جایگاه ویژه این موضوعات در بودجه ریزی عملیاتی.

## ۲- قانون برنامه و بودجه کشور

همانطور که ملاحظه شد منابع قانونی بودجه ریزی در کشور ما متعدد بوده و حجم قوانین و مقررات بودجه ای بسیار زیاد می باشد به نحوی که موجب سردرگمی دستگاه های اجرایی و اختلال در فعالیتهای آنها شده است؛ از جمله قانون برنامه و بودجه کشور مصوب ۱۳۵۱. این قانون که به عنوان یکی از مهمترین منابع نظام بودجه ای کشور محسوب می شود اشکالات و ابهامات متعددی دارد که به برخی از آنها اشاره گردید؛ اشکالاتی که استقرار بودجه ریزی عملیاتی منوط به رفع تمامی

آنها و لحاظ نمودن سایر شرایط می باشد. مع الوصف قانون مذکور پس از انجام اصلاحات می تواند به عنوان یک قانون ارگانیک حاکمیت یابد به نحوی که در کنار قانون اساسی، منبع الزام آور اقدامات مسئولان قوای سه گانه در فرآیندهای بودجه ریزی حتی وضع قانون بودجه سالیانه باشد. قانون مورد اشاره لازم است از حیث حقوقی واجد ویژگی های زیر باشد:

۱-۲- تفکیک وظایف دولتی در حوزه های «امور حاکمیتی»، «امور تصدی های اجتماعی، فرهنگی و خدماتی»، «امور زیربنایی» و «امور تصدی های اقتصادی» به منظور ارتقای صرفه اقتصادی، اثر بخشی و کارایی و بهبود سطح پاسخگویی دولت با توجه به ماهیت وظایف و اختیارات.

۲-۲- درج احکام بودجه ای دایمی: علیرغم کاهش، همچنان در قوانین بودجه سنواتی شاهد احکامی هستیم که به لحاظ ماهیت دایمی شان تکرار می شوند. البته قانونگذار در دو مرحله به جمع آوری احکام مذکور در قالب قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و قانون الحاق موادی به قانون یاد شده نمود. با این وجود لازم است علاوه بر جمع آوری احکام دایمی دیگر، تمامی آنها در قانون مورد نظر تنقیح گردند تا انسجام متون قانونی حاصل آید.

۲-۳- درج اصول دیگر مرتبط با بودجه: چنانچه در مراحل تهیه و تنظیم بودجه و اجرای آن، اصول بودجه رعایت گردد تسهیلات لازم را در امر نظارت فراهم کرده و امکانات شفاف سازی در چگونگی کسب دریافتی ها و انجام هزینه ها را میسر می سازد؛ از این رو قانونمند نمودن آنها ضروری به نظر می رسد. خاطر نشان شود که درباره بیشتر جنبه های فرآیند بودجه ریزی، هیچ استاندارد جهانی مورد قبولی در مورد اینکه کدام ویژگی های نظام های بودجه باید در قانون مقرر شوند وجود ندارد. در کشورهای اروپای قاره ای، چندین اصل کلاسیک - مانند سالیانه بودن، جامعیت، وحدت، اطلاعات تفصیلی و تعادل - مدتها راهنمای فرآیندهای بودجه

و قوانین مرتبط با آنها بوده اند. این اصول عمدتاً اصولی اند که با فرآیندهای پیش از اجرای بودجه (تدوین و تصویب) ارتباط دارند. هم اکنون برخی از کشورهای انگلوساکسون اصولی را در قوانین خود گنجانده اند که به ویژه (و نه منحصرأ) با فرآیندهای پس از اجرای بودجه ارتباط دارد. با تأکید بر اصول پاسخگویی، شفافیت، ثبات و عملکرد، بر الزامات گزارش دهی بودجه بالاخص الزام قوه مجریه به گزارش نتایج بودجه به قوه مقننه تأکید شده است (Lienert, p.143). البته اصول مذکور از اهمیت یکسانی برخوردار نیستند؛ به ویژه این امر با اتخاذ شیوه بودجه ریزی عملیاتی بیشتر آشکار میگردد. به عنوان مثال طبق اصل سالیانه، قانون بودجه برای دوره ای دوازده ماهه تهیه می شود و اجرای بودجه در سال مالی مربوط امکانپذیر است. اما گاه به منظور اعطای اختیار و آزادی بیشتر به مدیری جهت افزایش کارایی و اثر بخشی امری، اصل مذکور رعایت نمی شود. اهمیت برخی از این اصول به اندازه ای است که باید در قوانین اساسی مقرر شوند و برخی دیگر، برای قوانین موضوعه مرتبط با فرآیندهای بودجه مناسب هستند. پیشنهاد میشود سایر اصول بودجه در قانون برنامه و بودجه کشور درج گردند.

۲-۴- تصریح به مراحل بودجه ریزی و اشاره به جزئیات نقش قوای مجریه و مقننه در آن

بودجه ریزی عملیاتی یک مدل مدیریت بودجه نتیجه گرا - و نه مطابقت گرا - می باشد و کلید موفقیت در این فرایند، تمرکز بر اهداف و مقاصد اولیه بودجه با لحاظ سایر مؤلفه ها است. بنابراین در قانون مورد نظر باید مراحل بودجه ریزی طوری طراحی گردند که علاوه بر اعطای اختیار عمل بیشتر به مدیران و کاهش ریسک ناشی از آن از طریق ایجاد مکانیزم مطلوب پاسخگویی، بر تحقق اهداف معین تأکید شود.

۲-۵- آرایه تعاریف دقیق و شفاف اصطلاحات و مفاهیم بودجه ای به نحوی که از امکان برداشتهای

مختلف جلوگیری کند.

۲-۶- از آنجایی که در حال حاضر توزیع اعتبار بر مبنای دستگاههای اجرایی، اصلی ترین طبقه بندی اطلاعاتی در سند بودجه است تعاریف به عمل آمده در دو قانون برنامه و بودجه و محاسبات عمومی کشور منشاء اختلاف در تشخیص دستگاههای اجرایی می باشد. در قانون برنامه و بودجه، طیف گسترده ای از وزارتخانه، مؤسسه دولتی، مؤسسه انتفاعی، استانداری و ... تا مؤسسه وابسته به شهرداری، دستگاه اجرایی شناخته شده اند. در حالی که دستگاه هایی اجرایی قانون محاسبات عمومی صرفاً در چهارگروه وزارتخانه، مؤسسه دولتی، شرکت دولتی و نهاد عمومی غیر دولتی طبقه بندی شده است. بودجه ریزی عملیاتی به دنبال تخصیص بهینه منابع به برنامه ها و فعالیتهای دستگاه های اجرایی کشور است. این تخصیص بهینه از یک جهت منوط به وجود ارتباط برنامه و فعالیتهای اجرایی با رسالتها و اهداف آن دستگاه ها می باشد. برای رسیدن به چنین هدفی شناسایی آرمان ها، مقاصد و اهداف تمامی دستگاه های اجرایی الزامی است. از این رو در قانون بایستی دستگاه های اجرایی به طور دقیق تعریف و شناسایی گردند.

۲-۷- ایجاد ضمانت اجرای مؤثر در صورت عدم اجرای قانون و اختصاص فصلی مستقل راجع به مسئولیت متخلفان.

### ۳- قانون بودجه سالیانه

نظر به اینکه در ایران با لحاظ اصل سالیانه بودن بودجه - به مانند بسیاری از کشورها - باید هر ساله قانونی به نام قانون بودجه کل کشور تصویب شود لذا وجود چنین قانونی اجتناب ناپذیر است. این قانون متضمن پیش بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه ها برای یک سال مالی به منظور انجام عملیاتی که منجر به نیل به سیاستها و اهداف قانونی می شود می باشد. در تصویب و اجرای این قانون علاوه بر لزوم رعایت احکام قوانین و اصول فوق الذکر، توجه به نکات زیر نیز ضروری است:

اول اینکه به لحاظ نظری با عنایت به اینکه بودجه سالیانه، واجد ماهیت پیش بینی است ارقام مندرج در آنچه درآمدی و چه هزینه ای - منشا حقوقی مطالبات و تعهدات دولت نمی باشد؛ بلکه منشا حقوقی آنها سایر قوانین و مقررات حاکم است (فرج وند، ۱۳۸۸، ص ۱۲۴) بنابراین در تنظیم بودجه سالیانه، باید آن قوانین و مقررات مربوط ملاک عمل قرار گیرند (ر.ک. به مواد ۳۷ و ۵۰ قانون محاسبات عمومی کشور).

دوم اینکه در ارتباط با ماهیت بودجه کل کشور از این حیث که آیا علی الاصول می توان به آن اطلاق «قانون» نمود یا خیر، اختلاف وجود دارد. در نگاه ابتدایی، می توان گفت با عنایت به تصویب بودجه کل کشور در مجلس شورای اسلامی و نیز بکار رفتن واژه «قانون» برای بودجه کل کشور در قوانین و مقررات مربوط - از جمله جزء (الف) بند ۱ ماده ۱ و ماده ۱۲ قانون محاسبات عمومی کشور - بودجه کل کشور، قانون محسوب می شود؛ اما اندکی تدقیق در ویژگیهای ضروری قانون از جمله وجود ضمانت اجرا و نیز شرط انتشار قانون در روزنامه رسمی کشور، و ذهن را به اقوی بودن نظر مخالفین اطلاق «قانون» بر بودجه کل کشور دلالت می نماید. با این توضیح که از شرایط الزامی یک «قانون» از حیث اصول و قواعد حقوقی وجود ضمانت اجرا می باشد. همچنین برای آنکه بتوان از طریق قانون ایجاد حق و تکلیف نمود، لازمه آن، انتشار قانون است (ابوالحمد، ۱۳۸۳، ص ۸۵۱). علاوه بر این، به موجب ماده ۳ قانون مدنی «انتشار قوانین باید در روزنامه رسمی به عمل آید» و بر اساس ماده ۲ قانون مذکور «قوانین ۱۵ روز پس از انتشار در سراسر کشور لازم الاجرا است مگر آنکه در خود قانون ترتیب خاصی برای اجرا مقرر شده باشد» (به عقیده برخی کارشناسان عدم شفافیت، درج تبصره های نامربوط در بودجه، تغییرات عملی در سیاستهای اقتصادی را می توان از دلایل دیگر عدم امکان اطلاق «قانون» بر بودجه کل کشور بیان کرد. ر.ک. بودجه ریزی در ایران، مسایل و چالشها؛

فصل ۶؛ ص ۱۸۲). از این رو لازم است سایر شرایط الزامی یک قانون در خصوص بودجه سالیانه نیز به منظور رفع این اختلاف انجام گیرد. موضوعی که در بودجه ریزی عملیاتی به ویژه از حیث شفافیت و لازم الاجرا بودن احکام بودجه ای سالیانه واجد اهمیت می باشد.

۲- تعیین اختیارات مشخص برای قوه قانونگذاری در بررسی و تصویب بودجه و نظارت بر اجرای آن ساختار حکومتی هر کشور با حدود مداخله قوه مقننه در بودجه ریزی آن کشور رابطه مستقیمی دارد. در نظام ریاستی که تفکیک قوای افقی حاکم است سعی می شود تا حد امکان از مداخله قوا در امور یکدیگر جلوگیری شود. البته در کشور ایالات متحده آمریکا که چنین نظامی وجود دارد استثنائاتی بر اصل مذکور ایجاد شده است؛ برای مثال می توان به دخالت کنگره در لایحه بودجه اشاره کرد. در نظام های پارلمانی نظر به اینکه دولت را اکثریت پارلمان تعیین می کند در عمل نیز تصمیمات دولت، تصمیمات پارلمان انگاشته می شود و از این رو دولت اختیار زیادی داشته و حق دخالت حداکثری در لایحه بودجه برای پارلمان نیست و در مواقعی که خلاف این امر اتفاق بیفتد، پارلمان از دولت توضیح خواسته یا حتی رأی عدم اعتماد به دولت می دهد. در نظام های نیمه ریاستی - نیمه پارلمانی که در کشور فرانسه وجود دارد سعی شده تا ضمن حفظ اصل تفکیک قوا، توازن در رابطه بین دولت و پارلمان نیز حفظ شود (عباسی لاهیجی، ۱۳۸۹، صص ۳۲۵-۳۲۷؛ طباطبایی مومنی، ۱۳۹۰، صص ۱۳۴-۱۳۵). بنابراین اگرچه اختیاراتی به قوه مقننه در خصوص بودجه ریزی داده شده اما این اختیارات به حدی نیست که لایحه بودجه متحوّل و دولت با قانونی روبرو شود که با برنامه ریزی هایش در تضاد است. بنابراین با لحاظ ساختار حکومتی کشور، جایگاه قانونی پارلمان در فرایند رسیدگی و تصویب بودجه را در سه وضعیت کلی می توان مطرح کرد:

۱- «قدرت نامحدود» (unrestricted power): پارلمان می تواند هزینه ها و درآمدها را در بودجه کاهش یا افزایش دهد بدون اینکه نیازی به جلب توافق دولت داشته باشد. نظام های ریاستی در این الگو می گنجند؛ هرچند در این نظام ها در مقابل قدرتی که قوه مقننه برای اصلاح بودجه دارد رئیس جمهور نیز از قدرت و تو برخوردار است.

۲- «قدرت محدود» (restricted power): پارلمان در این نظام ها نقش محدودی در رسیدگی و تصویب بودجه دارد که اغلب شامل تعیین سقفی برای هزینه ها و حداقلی برای درآمدها است. برای نمونه در کشور انگلستان مجلس فقط می تواند با افزودن مواد الحاقی به بودجه، آن هم به طور محدود هزینه را افزایش دهد (حسینی و دیگران، ۱۳۹۱، ص ۱۳۴).

۳- «قدرت متوازن کردن بودجه» (Balancing budget power): در برخی کشورها قوه مقننه می تواند هنگام بررسی بودجه سطح هزینه ها یا درآمدها را افزایش یا کاهش دهد مشروط بر آنکه توازن بودجه را با اقدامی متقابل حفظ کند. در این حالت حوزه نفوذ قوه مقننه محدود به تخصیص منابع خواهد بود و نه فراتر از آن. مرجع مذکور می تواند اصلاحات مورد نظر را در زمان بررسی لایحه بودجه اعمال و با امتناع از تصویب بودجه، برنامه های اجرایی دولت را به سمت و سوی مورد نظر خود هدایت کند (شبییری نژاد، ۱۳۸۶ ص ۷۱).

با توجه به ابتدای نظام جمهوری اسلامی ایران بر نظریه ولایت فقیه، به سختی بتوان ساختار حکومتی کشور را با الگوهای ریاستی، پارلمانی و یا نیمه ریاستی - نیمه پارلمانی منطبق نمود. از این رو نمی توان نتایج به دست آمده راجع به تأثیر ساختار سیاسی نظام های مذکور در بودجه ریزی را درباره ایران اعمال کرد. برای پاسخ به این سؤال که در بررسی و تصویب بودجه، مجلس از چه قدرتی (محدود، نامحدود یا متوسط) برخوردار است باید قوانین و مقررات ناظر بر صلاحیتهای مجلس را در امر بودجه ریزی بررسی نمود. برخی از اشخاص

معتقدند که محدودیت قلمرو اختیارات مجلس در مورد تصویب بودجه در اصل ۷۵ قانون اساسی مشخص شده است (هاشمی، ۱۳۸۵، ص ۲۰۳). بعضی دیگر اعتقاد دارند با عنایت به صلاحیت عام مجلس در قانونگذاری که طبق اصل ۷۱ قانون اساسی قابل تشخیص است و این صلاحیت در امر بودجه ریزی با دو محدودیت در قانون مذکور مواجه شده است بدین نحو که اولاً- تهیه بودجه طبق اصل ۵۲ در اختیار دولت است و نه مجلس و ثانیاً- به موجب اصل ۷۵ «طرح های قانونی و پیشنهادهای اصلاحاتی که نمایندگان در خصوص لوایح قانونی عنوان می کنند و به تقلیل درآمد عمومی یا افزایش هزینه های عمومی می انجامد هنگامی قابل طرح در مجلس است که در آن طریق جبران کاهش درآمد یا تأمین هزینه جدید نیز معلوم شده باشد» و این علاوه بر لزوم عدم مغایرت قوانین مجلس با اصول و احکام مذهب رسمی کشور و قانون اساسی می باشد؛ بنابراین باید ایران را در ردیف کشورهای قرارداد که در میانه طیف قدرت نامحدود و محدود قرار دارند (نبی لو، ۱۳۸۶ ص ۳۸) و برخی نیز با عنایت به دلایل مذکور مجلس را به پارلمان هایی که نقش نامحدودی در بودجه ریزی دارند نزدیکتر می دانند (حسینی و دیگران، ص ۱۳۸). در مقابل بعضی دیگر از نظریه پردازان ضمن تفکیک بین صلاحیتهای مالی و نظارتی قوه مقننه در رابطه با بودجه، معتقدند در شیوه فعلی بررسی و تصویب بودجه، مجلس شورای اسلامی صلاحیت های مالی ویژه ای ندارد (شبییری نژاد، ص ۸۵).

شورای نگهبان در نظریه مشورتی شماره ۵۵۹۹ مورخ ۱۳۶۴/۱۲/۷ اعلام نموده «...اصل ۷۵ قانون اساسی ناظر به پیشنهادهای نمایندگان در لایحه بودجه نمی باشد»؛ به تعبیر دیگر به عقیده اعضای وقت شورای مذکور نمایندگان می توانند هرگونه پیشنهادی را در مرحله رسیدگی به بودجه ارایه کنند حتی اگر منبع تأمین اعتبار و یا جبران کاهش درآمد مشخص نشده باشد. این نظر شورا

با فلسفه وجودی بودجه و الزام قانون اساسی در تهیه بودجه توسط دولت سازگار نیست. اگر قرار بر این باشد که لایحه بودجه به صورت نامحدود از سوی مجلس تغییر یابد اصل توازن و تعادل بودجه سالانه متلاشی می شود (هاشمی، ۱۳۸۵، ص ۲۰۳). ضمن اینکه در تبصره ماده ۲۱۶ قانون آیین نامه داخلی مجلس به ضرورت رعایت اصل مذکور به معنای لزوم مساوی بودن هزینه ها با درآمدهای پیش بینی شده اشاره گردیده است. مع الوصف با عنایت به جایگاه شورای نگهبان به عنوان مفسر قانون اساسی، محدودیت مبتنی بر اصل ۷۵ قانون اساسی در مقابل صلاحیت مجلس در زمینه بودجه ریزی از بین رفته است.

با این وجود نمی توان معتقد بود که مجلس دارای قدرت نسبتاً نامحدودی در امر رسیدگی و تصویب بودجه می باشد؛ چه، شورای یاد شده طی نظریه تفسیری شماره ۷۸/۲۱/۵۱۴۶ مورخ ۱۳۷۸/۵/۲۴ بیان نموده است «حذف، الحاق و تغییر در ارقام بودجه به نحوی که در کل بودجه تأثیر بگذارد به وسیله طرح قانونی با توجه به اصل ۵۲ قانون اساسی امکان پذیر نیست» و البته شورای مذکور در خصوص حذف، الحاق و تغییر در ارقام بودجه به وسیله طرح قانونی در صورتی که در بودجه کل کشور نیز تأثیر نگذارد به رأی تفسیری نرسیده است (مجموعه اساسی، ۱۳۹۱، ص ۱۱۷).

بنابراین با عنایت به موارد فوق مشخص می گردد حدود صلاحیت مجلس شورای اسلامی در رسیدگی و تصویب بودجه معین نبوده و حقوق قوه مقننه را هم در امر صلاحیت تجویزی و هم در صلاحیت نظارتی بر بودجه با چالش مواجه می کند. از آنجایی که استقرار بودجه ریزی عملیاتی - در کنار سایر عوامل - نیازمند ارایه تعریف قانونی از آرمانها، اهداف، برنامه ها، فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی با لحاظ سه آیتم صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی می باشد که منحصراً در صلاحیت مجلس است و این امور نیز باید در مرحله رسیدگی و تصویب

لایحه بودجه ملاک نظر نمایندگان مجلس باشد تا لایحه پیشنهادی دولت را با آن اهداف و رسالت‌ها تطبیق دهند که این امر خود منوط به وجود چنین صلاحیتی برای مجلس است تا در صورت عدم انطباق، خود بتواند لایحه بودجه را اصلاح یا تغییر دهد ضروری است چارچوب قانونی برای تعیین اختیارات مجلس در این زمینه مشخص گردد. بدیهی است این امر مانع مخدوش شدن صلاحیت نظارتی مجلس نیز می گردد و دیگر ناکامی های دولت در مرحله اجرا به تغییرات انجام شده توسط مجلس نسبت داده نمی شود، زیرا اهداف، آرمانها، رسالت‌ها و فعالیت های دستگاه های اجرایی از قبل تعیین شده است.

### ۳- استقرار نظام نظارت مالی بر اساس شیوه حسابرسی مبتنی بر عملکرد

ارزیابی عملکرد دولت در بودجه ریزی عملیاتی در قالب معیارهای صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی نمایان می شود. ابزار مکمل این امر، پیاده سازی سیستم حسابرسی عملیاتی می باشد. سبکی که در دستگاه های نظارتی علیرغم تأکید قانونگذار بر آن (از جمله ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنجم توسعه) استقرار نیافته و همچنان شیوه حسابرسی مالی و رعایت (سنتی) که به آن «قانون رسی» نیز می گویند اعمال می گردد.

حسابرسی عملیاتی «عبارت است از فرایند رسیدگی به عملیات دوره معین هریک از دستگاه های اجرایی (در سطح خرد) و دولت (در سطح کلان) به منظور تطبیق عملیات انجام شده با توجه به منابع و مصارف پیش بینی شده در قانون و ارزیابی نتایج ناشی از برنامه میان مدت و کوتاه مدت از دیدگاه صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و نیز اظهارنظر در خصوص هریک از کنترل‌های به عمل آمده» (حسینی عراقی، ۱۳۸۳، ص ۷). پیاده سازی چنین شیوه ای نیازمند وجود قوانین و مقررات الزام آور در مراجع نظارتی جهت انجام آن، تعریف وظایف و کارکردهای دستگاه های دولتی به منظور درک دلایل اجرای



حسابرسی مذکور، تعامل مناسب میان مراجع مذکور با دستگاه های اجرایی، وجود گزارشگری عملیاتی مناسب از سامانه حسابداری دولتی در این دستگاه ها و ... می باشد (Suzuki, 2004, p.4) که این بسترها نیز تاکنون مهیا نشده است و لازم می باشد قوه مقننه با عنایت به صلاحیت نظارتی خود وارد این عرصه نیز گردد.

#### ۴- شفافیت و پاسخگویی مالی دولت براساس معیارهای بودجه عملیاتی

شفافیت سنگ بنای پاسخگویی است. شفافیت مالی دولت یعنی اینکه عملکرد بخش دولتی، سیاست گذارهای مالی تصمیمات دولتی، حسابهای بخش عمومی و پیش بینی های مالی دولت باید به اطلاع عموم و یا نمایندگان آنها برسد. اهمیت و ضرورت شفافیت مالی در آن است که امکان پاسخگویی را در مدیران دولتی تقویت می کند. شفاف نساختن سیاستها و برنامه ها باعث بی ثباتی، نابرابری، تبعیض و ناکارایی بخش دولتی می شود و بی اعتمادی بخش خصوصی را به بخش دولتی افزایش می دهد (عباسی، ۱۳۸۹، ص ۱۶۸).

پاسخگویی مالی بدان معناست که مسوولان امر پاسخ دهند که بودجه را در کجا خرج کردند و با انجام این هزینه ها و اعمال مقررات چه عملکردها و نتایج حاصل شده و این نتایج چه منافعی را برای مردم و اقتصاد کلان ایجاد کرده است. آیا قدرت اقتصادی جامعه را افزایش داده و تا چه حدی تعادل مالی جامعه را تضمین کرده است. پاسخگویی هم در بعد کلان- یعنی برقراری ثبات اقتصادی و تعادل مالی- و هم در بعد خرد، یعنی مشارکت بخش خصوصی و دولتی را در بر می گیرد.

اهمیت این بخش به قدری زیاد است که باید اصل و زوایای مختلف این مسوولیت پذیری مالی در قانون برنامه و بودجه کشور به طور جامع و مانع تصریح گردد. البته می توان میان پاسخ گویی پیش از اجرا و پس از آن در برابر قوه مقننه تمایز قایل شد. پاسخ گویی قبل از اجرا با اطلاعاتی در ارتباط است که

قوه مجریه باید برای بررسی در پارلمان در پیش نویس بودجه بگنجانند. دومین مساله با اطلاعاتی مرتبط است که قوه مجریه باید پس از اجرای بودجه رایه کند. مضاف بر این موارد، دست کم دو جنبه دیگر نیز با پاسخگویی مرتبط اند: پاسخگویی در قوه مجریه و نقش مرجع حسابرسی مستقل (Lienert, 2004, p.142). موارد زیر نیز باید در قوانین مربوط گنجانده شود:

۱- مسوولیت های بخش سیاسی قوه مجریه در برابر قانونگذار: اینکه مسوولیت در برابر قوه مقننه بر عهده یک فرد مانند وزیر دارایی یا بر عهده هیات وزیران باشد به این بستگی دارد که آیا در قانون اساسی به صورت صریح یا تلویحی، مسوولیت فردی بیان شده یا مسوولیت جمعی. قانون یا قوانین بودجه ای باید مکمل هنجارهای قانون اساسی باشند.

۲- گزارش قوه مجریه به مقننه: قانون بودجه باید محدوده و محتوای گزارش های اجرایی بودجه و حسابهای مالی سال گذشته را- که به همراه گزارش سالیانه حسابرسی مستقل تا تاریخ معینی پس از پایان سال مالی ارائه می شوند- تصریح کند و تاریخ نهایی رایه این گزارش باید بیان شود.

۳- پاسخ گویی مدیران بودجه در برابر مقامات قوه مجریه طبق اصل سلسله مراتب اداری.

۴- اختیارات، نقشها و مسوولیت های دستگاه عالی حسابرسی: درایران دیوان محاسبات کشور، موسسه عالی حسابرسی محسوب می شود. از آنجا که مرجع مذکور باید به موجب قانون اساسی تاسیس شود که این امر نیز در کشورها صورت پذیرفته است لازم می باشد الزام تحویل گزارش حسابرسی به قوه مقننه تا تاریخی مشخص در قانون اساسی گنجانده شود.

در آخر نکته قابل ذکر اینکه، تاکید بیش از اندازه بر پاسخ گویی و نظارت ممکن است بر جریان طبیعی تصمیم گیری اداری تاثیر منفی داشته و موجب افزایش هزینه ها و بار مالی زیاد و صرف بودجه عمومی و مالیاتهای شهروندان شود (زارعی، ۱۳۸۰،



**نتیجه گیری و جمع بندی**

بودجه عملیاتی عبارت است از «برنامه عملکرد سالانه به همراه بودجه مربوط که رابطه میان میزان اعتبار تخصیصی به هر برنامه با نتایج حاصله از اجرای آن برنامه را نمایان می سازد و حصول نتایج همراه با بالاترین سطح صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی می باشد». الزام دولت به تهیه و تدوین لایحه بودجه کل کشور و رسیدگی و تصویب آن توسط مجلس شورای اسلامی براساس قانون برنامه و بودجه کشور و قانون محاسبات عمومی کشور که منطبق بر بودجه ریزی برنامه ای اند، از یک سو؛ و تاکید بر تغییر نظام بودجه ریزی مذکور به بودجه ریزی عملیاتی از سوی دیگر؛ اصرار قانونگذار به تحقق این شیوه و به صورت قیمت تمام شده خدمات در ماده ۱۳۸ قانون چهارم توسعه که به نوعی مترادف مفهومی آنها را دلالت دارد؛ تاکید بر ضرورت ایجاد چنین تغییری بر مبنای تحقق نظام کنترل نتیجه و محصول (ستانده) بدون لحاظ به صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیتها و خدمات و ... از جمله دلایل عدم انطباق تلقی قانونگذار از بودجه ریزی عملیات با تعریف علمی این شیوه می باشد. با توجه به فقدان قانون بودجه ای مستقل و جامع؛ عدم تعیین و تصویب اهداف و فعالیتها در دستگاه های اجرایی و شاخص های عملکرد به عنوان مناظ ارزیابی و سنجش عملکرد مسوولان امر توسط قانونگذار با عنایت به اصل حاکمیت قانون و اصل پاسخ گویی مالی؛ اشکالات ساختاری تخصیص اعتبار با التفات به لزوم تخصیص صد درصدی اعتبار در ابتدای سال مالی در بودجه ریزی عملیاتی؛ عدم اعمال حسابرسی عملیاتی توسط مراجع نظارتی از جمله عواملی هستند که مثبت عدم وجود بسترهای لازم در نظام حقوق مالی کشور جهت پیاده سازی شیوه مورد بحث می باشد؛ همچنان که پس از تصریح قانونی از سال ۱۳۸۰ بر استقرار آن شیوه، باز هم مقنن در ماده ۲۱۹ قانون پنجم توسعه

مقرر می دارد: به منظور استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی، دولت موظف است تا پایان سال دوم برنامه «به تدریج زمینه های لازم» را برای تهیه بودجه به روش عملیاتی در کلیه دستگاه های اجرایی فراهم آورد.

**منابع و مآخذ**

- ۱- آذر، عادل؛ خدیور، آمنه (۱۳۹۳) بودجه ریزی بر مبنای عملکرد- پارادایم های مدل سازی، تهران، مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی.
- ۲- ابوالحمد، عبدالحمید (۱۳۸۳) حقوق اداری ایران، تهران، انتشارات توس.
- ۳- اقتداری، علی محمد؛ تهرانی، منوچهر؛ اتحاد، مهرداد (۱۳۵۴) بودجه، تهران، دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران.
- ۴- بابایی، حسن (۱۳۸۳) بودجه ریزی دولتی در ایران از نظریه تا سیاست، تهران، انتشارات شرکت چاپ و نشر بازرگانی.
- ۵- پناهی، علی (۱۳۸۶) بودجه ریزی عملیاتی (در نظریه و عمل)، تهران، مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی.
- ۶- پیرنیا، حسین (۱۳۴۸) مالیه عمومی، تهران، نشر نی.
- ۷- حسن آبادی، محمد؛ نجار صراف، علیرضا (۱۳۸۷) مدل جامع نظام بودجه ریزی عملیاتی، تهران، انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.
- ۸- حسینی، سیدمحمدرضا؛ فاتحی زاده، محسن؛ تهرانی، ایمان (۱۳۹۱) اصل ۷۵ قانون اساسی و اختیارات قوه مقننه در بودجه ریزی، تهران، فصلنامه مجلس و راهبرد، سال نوزدهم، شماره هفتاد، مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی.
- ۹- حسینی عراقی، حسن (۱۳۸۳) حسابرسی دولتی، تهران، دانشکده امور اقتصادی.
- ۱۰- دادگر کرمانجی، یداله (۱۳۷۸) مالیه عمومی و اقتصاد دولت، تهران، انتشارات بشیر علم و دانش.
- ۱۱- راسخ، محمد (۱۳۹۰) نظارت و تعادل در نظام

- حقوق اساسی، تهران، انتشارات دراک.
- ۱۲- رایدر، هری آر؛ ترجمه: مهیمنی، محمد و عبدالله پور، محمد (۱۳۸۰) راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی، تهران، سازمان حسابرسی.
- ۱۳- زارعی، محمدحسین (۱۳۸۰) فرآیند مردمی شدن، پاسخ گویی و مدیریت دولتی، تهران، مجله مجتمع آموزش عالی قم، سال سوم، شماره نهم.
- ۱۴- سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور (۱۳۸۱) منطقی نمودن اندازه دولت از ۷ برنامه تحول در نظام اداری، تهران، معاونت امور مدیریت و منابع انسانی.
- ۱۵- سعیدی، پرویز؛ مزیدی، علیرضا (۱۳۸۵) بودجه ریزی عملیاتی، تهران، انتشارات نگاه دانش.
- ۱۶- شبیری نژاد، علی اکبر (۱۳۸۶) حقوق قوه مقننه در بررسی و رأی به بودجه، تهران، مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی.
- ۱۷- صیاد، حسن (۱۳۸۸) گذار از بودجه ریزی سنتی به بودجه ریزی عملیاتی در نظام حقوقی ایران، پایان نامه مقطع کارشناسی ارشد حقوق اقتصادی، تهران، دانشگاه شهید بهشتی.
- ۱۸- طباطبایی مومنی، منوچهر (۱۳۹۰) حقوق اساسی، تهران، نشر میزان.
- ۱۹- طباطبایی مومنی، منوچهر (۱۳۹۱) حقوق اداری تطبیقی، تهران، انتشارات سمت.
- ۲۰- عباسی، ابراهیم (۱۳۸۹) رویکردهای پیشرفته در بودجه ریزی دولت، تهران، انتشارات سمت.
- ۲۱- عباسی، ابراهیم (۱۳۹۱) بودجه ریزی نوین در ایران، تهران، انتشارات سمت.
- ۲۲- عباسی لاهیجی، بیژن (۱۳۸۹) مبانی حقوق اساسی، تهران، انتشارات جنگل.
- ۲۳- علوی طبری، سید حسین (۱۳۷۲) اصول بودجه ریزی: مبانی امور مالی و تنظیم بودجه در آموزش و پرورش، تهران، دانشگاه پیام نور.
- ۲۴- فرج وند، اسفندیار (۱۳۸۸) فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه، تبریز، نشر گلبار.
- ۲۵- قاضی، ابوالفضل (۱۳۸۳) حقوق اساسی و نهادهای سیاسی، تهران، نشر میزان.
- ۲۶- کردبچه، محمد (۱۳۸۵) نظام بودجه ریزی، تهران، سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور.
- ۲۷- کمیته تخصصی حسابرسی مدیریت (۱۳۷۵) حسابرسی مدیریت در بخش عمومی، تهران، انتشارات مؤسسه حسابرسی مفید راهبرد.
- ۲۸- مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی (۱۳۸۱) بودجه ریزی در ایران: مسایل و چالشها، شماره ۴.
- ۲۹- مجموعه اساسی (۱۳۹۱) قانون اساسی - نظریات شورای نگهبان، تهران، معاونت حقوقی ریاست جمهوری.
- ۳۰- منشی زاده، مسعود؛ موسی زاده، مرتضی (۱۳۸۵). اصول و مبانی نظام بودجه ریزی نوین در ایران، تهران، انتشارات آزاد اسلامی قزوین.
- ۳۱- میر سپاسی، ناصر (۱۳۶۴). مدیریت منابع انسانی، تهران، انتشارات نقش جهان.
- ۳۲- نبی لو، حسین (۱۳۸۶). بررسی نحوه تعامل قوای مجریه و مقننه در بودجه ریزی، تهران، فصلنامه اطلاع رسانی حقوق، شماره ۱۲.
- ۳۳- هاشمی، سید محمد (۱۳۸۵). حقوق اساسی ج.ا.ا. جلد دوم، تهران، انتشارات میزان.
- Anders, Kathleen k.(2001). "Beyond Results: Accountability, discretion and Performance Budge Reform", JAI, An Imprint of Elsevier Science.
- Diamond, Jack (2003), "Performance Budgeting, Manging the Reform Process". IMF Working Paper.
- Douglus, f, Morgan (2002). "Handbook on Public Budgeting", Portland State University.
- GAO: General Accounting Office (1997). "Performance Budgeting: Past Intiatives Offer Insights for GPRA Implementation", Washington D.C: Government Printing Office.
- Hatry, H.P. (1989). "Determining the Effectiveness of Government Services", In J.L. Perry (ed), Handbook of Public Administration,

sanfrancisco.

-40 -4 Lienert, LAN (2004), "The Legal Framework for Budget Systems", OECD Journal on Budgeting 3)4).

-41 -5 Lienert, LAN and Israel Fainboim (2010). "Reforming Budget System Laws", Fiscal Affairs Department.

-42 -6Lu, Yi. (2007). "Performance Budgeting: The Perspective of State Agencies", Public Budgeting and Finance, 4)27).

-43 -7 Mercer, John (2002) "Performance Budgeting for federal Agencies: A Framework", www.john-mercer.com.

-44 -8NCSL: National Conference of State Legislatures (1994). "The Performance Budgeting Revisited: A Report on State Budget Reform", Legislative Financial Papers, No. 91, Denver co. Fiscal Affairs Program.

-45 -9Redburn, F. Stevens, J. Robert, shea and Tery F. Buss (2008). "Performance Management and Budgeting: How Governments Can Learn from Experience", M.E. Sharpe, Inc. Review, 3)30).

-46 -10Rivenbark, William C.(2004). "Defining Performance Budgeting for Local Government", Popular Government.

-47 -11Robinson, M.andJ. Brumby (2005). "Dose Performance Budgeting Work?: An Analytical Review of the Empirical Literature", IMF Report.

-48 -12Schick, Allen (1990). "Budgeting for Results: Recent Developments in five Industrialized Countries", Public Administration Review, 50.

-49 -13Suzuki, Yutaka (2004). "Basic Structure of Government Auditing by Supreme Audit Institution", Faculty of Business Administration, Gakuin University.