

Legal Analysis of Performance Based Budgeting in Iran

Abstract

As a result of the problems and shortcomings of traditional budgeting, governments have decided to change the method of budgeting. One of these, which was favored by governments with the aim of restructuring government operations based on product programs and activities, was the performance-based budgeting method. Naturally, the change in budgeting will be different from the current budgeting of a government in some material situations and, consequently, will face obstacles and difficulties. However, the barriers and challenges of performance-based budgeting are problematic.

According to the descriptive-analytical research, one of the main barriers and challenges to performance-based budgeting is the failure to properly implement budget reforms, cost analysis constraints, financial constraints, manageable barriers and constraints. The plan is. Problems arising from the changes and changes in the budget structure as well as the lack of acceptance by the managers will create some resistance in the implementation of the programs. On the other hand, the lack of adequate legal requirements and the lack of government supportive policies for performance-based budgeting, as well as the lack of proper evaluation of the performance of government agencies by the community as part of the barriers to performance-based budgeting..

Keywords: Performance-Based Budgeting, Barriers and Challenges, Budget Reforms, Cost Analysis, Managerial Barriers.

چالش‌ها و موانع حقوقی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران

محمد قمری^۱

ولی رستمی^۲

دکتر خیراله پروین^۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۰/۱۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۶/۰۷

چکیده

به تبع مشکلات و نارسایی‌هایی که بودجه‌ریزی‌های سنتی داشتند، دولت‌ها تصمیم به تغییر شیوه و رویه در بودجه‌ریزی گرفتند. از جمله این شیوه‌ها که با هدف تجدید ساختار عملیات دولت بر اساس برنامه‌ها و فعالیت‌های تولیدکننده محصولات، مورد اقبال دولت‌ها قرار گرفت، شیوه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بود. طبیعتاً تغییر شیوه در بودجه‌ریزی، با شیوه بودجه‌ریزی جاری یک دولت در برخی موارد دارای تفاوت خواهد بود و به تبع، با موانع و مشکلاتی روبرو می‌شود. با این وصف، موانع و چالش‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مسأله‌ای قابل طرح و بررسی است.

به موجب این تحقیق که به شیوه توصیفی - تحلیلی صورت گرفته می‌توان گفت: از جمله موانع و چالش‌های اصلی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران تحت عنوان اجرا نشدن صحیح اصلاحات بودجه‌ای و مدیریتی، محدودیت‌های تحلیل هزینه‌ها، مقررات دست و پاگیر مالی، موانع و محدودیت‌های برنامه‌ریزی و عدم تصریح اهداف و مقاصد از طرف قوه مقننه قابل طرح می‌باشد. مشکلات ناشی از اصلاحات و تغییرات در ساختار بودجه و همچنین عدم پذیرش آن توسط مدیران باعث ایجاد نوعی مقاومت در اجرای برنامه‌ها خواهد شد. از طرفی دیگر؛ عدم وجود مواد قانونی لازم و مناسب و عدم برنامه‌های پشتیبانی دولتی در جهت استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و همچنین عدم ارزیابی مناسب عملکرد سازمان‌های دولتی از سوی جامعه در قالب بخشی از موانع، زمینه‌ای بر استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد محسوب می‌شود.

کلید واژگان: بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، موانع و چالش‌ها، اصلاحات بودجه‌ای، تحلیل هزینه‌ها، موانع مدیریتی

^۱ - دانشجوی دکتری حقوق عمومی، گروه حقوق عمومی و بین الملل دانشکده حقوق، الهیات و علوم سیاسی، واحد علوم و تحقیقات دانشگاه آزاد

اسلامی، تهران، ایران؛ Ghamari45@gmail.com

^۲ - دانشیار گروه حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، ایران؛ Vrostami@ut.ac.ir

^۳ - استادگروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، ایران؛ Khparvin@ut.ac.ir

مقدمه و طرح موضوع

از جمله مواردی که به نوعی نگرش دولت به مسائل اجتماعی، سیاسی، اقتصادی و فرهنگی یک کشور را نشان می‌دهد، بودجه می‌باشد. به عبارت دیگر؛ چگونگی برنامه‌ریزی، سازماندهی، هدایت و کنترل روند مالی یک دولت، در بودجه دولت نمود می‌یابد. این برنامه مالی سالانه (بودجه)، ذخایر مالی و غیرمالی محدود را نسبت به نیازهای نامحدود در سطح کلان تخصیص می‌دهد. چارچوب حقوقی نظام‌های بودجه را می‌توان در دو دسته کلی «فرایند محور»^۱ و «پاسخ‌گویی محور»^۲ طبقه‌بندی نمود. هدف قوانین فرایند محور، تعیین و تصویب صلاحیت‌های لازم برای هر یک از قواست. این قوانین به نوعی تضمین‌کننده اصول کلاسیک بودجه از جمله اصل سالانه بودن بودجه، اصل وحدت، اصل جامعیت و شمولیت بودجه می‌باشد. قواعدی که بر فرایند بودجه حاکم است، اکثراً در نظام‌های حقوقی بودجه مورد پیش‌بینی قرار می‌گیرد به نحوی که در تمام نظام‌های بودجه‌ریزی حداقل مقررات حقوقی که حاوی اصول کلاسیک می‌باشد، به عنوان چارچوب حقوقی مورد پذیرش قرار گرفته است اعم از اینکه در رویه اجرایی خود به این اصول پایبند باشند یا خیر. (رضایی، ۱۳۹۵، ۱۲۰)

با این وجود در کشورهای توسعه یافته به موازات تغییر و تحول در مدیریت بخش عمومی، تحولات گسترده‌ای در شیوه بودجه‌ریزی و قواعد حقوقی حاکم بر آن ایجاد نموده‌اند. در این کشورها با تأکید بر نتایج عملکرد دولت‌ها و تعیین دو معیار «کارایی» و «ارزیابی» به عنوان ملاک‌های ارزیابی دولت، اصولی را در جهت پاسخ‌گویی بودجه دولتی پیش‌بینی کرده‌اند که از چارچوب حقوقی آن تحت عنوان قواعد حقوقی، به پاسخ‌گویی بودجه تعبیر می‌شود و متضمن رعایت اصولی مانند «شفافیت»^۳، «تعادل»^۴ و «عملکرد»^۵ می‌باشند که اجرای آن‌ها در بستر یک نظام سیاسی با ویژگی‌های دموکراتیک امکان‌پذیر می‌باشد.

پس از گذر دولت‌ها از شیوه‌های سنتی بودجه‌ریزی، یکی از شیوه‌هایی که در بودجه‌ریزی با هدف تأکید بر ستانده و محصول به جای داده‌ها در بخش دولتی و نیز تجدید ساختار عملیات دولت بر اساس برنامه‌ها و فعالیت‌های تولیدکننده محصولات، مورد توجه و گرایش دولت‌ها قرار گرفت، شیوه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بود. به عبارت دیگر؛ تغییر نگرش دولت‌ها نسبت به بودجه‌ریزی سنتی و گرایش آن‌ها به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بنا شده، به تبع تحولات به وجود آمده در نقش و مأموریت‌های دولت در اداره امور جامعه بود و باعث تحول در نظام‌های بودجه و مالی دولت‌ها شد.

به‌کارگیری نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران در سال ۱۳۸۱ و در چارچوب پروژه اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور مطرح شد. محور اصلاحات نظام بودجه‌ریزی در سال ۱۳۸۱ اصلاح نظام طبقه‌بندی بودجه و شفاف‌سازی منابع و مصارف بودجه بود. اگرچه ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۱۳۸۰)، ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه (مصوب ۱۳۸۳)، ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه (۱۳۸۹) و نیز بند (پ) ماده (۷) قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران (۱۳۹۵)؛ نوعی الزام و تکلیف در شیوه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را مقرر نموده‌اند، با این وجود، کماکان بودجه‌ریزی در ایران در عمل پیرو بودجه‌ریزی برنامه‌ای و سنتی است، چراکه اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران با موانع و چالش‌هایی مواجه است و هنوز این شیوه از بودجه‌ریزی کاملاً اجرایی نشده است. با در نظر گرفتن

۱ - Process- oriented.

۲ - Accountability- oriented

۳ - Transparency.

۴ - Balanced.

۵ - Performance.

اوصاف و ویژگی‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و علیرغم اینکه برخی قوانین و مقررات مربوطه این نوع بودجه‌ریزی را به‌نوعی الزام و تکلیف نموده است، این مسأله قابل طرح است که؛ بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران با چه موانع و چالش‌هایی مواجه است؟ چرا تاکنون نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران عملی نشده است؟ در این مقاله سعی شده موانع و چالش‌های اصلی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تحت عناوین: اجرا نشدن صحیح اصلاحات بودجه‌ای، محدودیت‌های تحلیل هزینه‌ها، مقررات دست و پاگیر مالی، موانع و محدودیت‌های مدیریتی و عدم تصریح اهداف و مقاصد از طرف قوه مقننه مورد بررسی قرار گیرد.

۱- اجرا نشدن صحیح اصلاحات بودجه مبتنی بر عملکرد

از جمله ضرورت‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، ایجاد اصلاحات و تغییرات بنیادی در نظام‌های اطلاعات مدیریت، نظام‌های حسابداری و به‌طورکلی در شیوه‌های مدیریت دستگاه‌های دولتی است. این نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد درصدد ایجاد پیوند میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع است. اگرچه چنین پیوندهایی اغلب ضعیف هستند، ولی می‌توانند موجب تسهیل سیاست‌گذاری بودجه‌ای و افزایش نظارت قانونگذاران بر نتایج و دستاوردهای مرتبط با مخارج عمومی شوند. (Diamond J., ۲۰۰۳, p. ۱۰.)

از طرفی دیگر؛ بودجه مبتنی بر عملکرد ممکن است نیازمند تغییراتی در نحوه تخصیص اعتبار یا ساختار حساب‌های بودجه‌ای نیز باشد. (مهدوی، ۱۳۸۶، ۹۲)

غالب کارشناسان معتقدند شکل و ساختار کنونی بودجه کشور مطلوب نمی‌باشد. شکل کنونی بودجه به گونه‌ای می‌باشد که مشخص نیست چه اهدافی از تنظیم آن دنبال می‌شود و اینکه برای رسیدن به اهداف مربوط چه میزان اعتبار لازم است. شکل فعلی بیشتر به دنبال پیش‌بینی اتفاقاتی می‌باشد که می‌خواهد رخ بدهد و کاری به چرایی هزینه‌ها ندارد. همچنین در سند بودجه، تفکیک روشنی بین امور حاکمیتی و غیرحاکمیتی وجود ندارد و این حوزه در هم آمیخته شده‌اند. (قاسمی، ۱۳۸۰، ۲۹)

از آنجا که برنامه‌های پنج‌ساله به منزله یک معماری و طراحی اقتصادی بوده و بودجه سالیانه همانند نقشه‌های اجرایی آن است، لذا هماهنگی بین نقشه‌های اجرایی و برنامه‌های میان‌مدت توسعه اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی ضروری می‌باشند. در عمل زمینه‌ها و ابزارهای لازم برای برقراری هماهنگی میان برنامه و بودجه به‌طور کامل فراهم نیست.

از نظر کارشناسان ناهماهنگی مزبور از عوامل مختلفی ناشی می‌شود از جمله؛ ضعف توان کارشناسی در برآورد دقیق و قابل اعتماد آمار و ارقام و نامناسب بودن تقویم سیاسی با تقویم برنامه‌ریزی؛ با این توضیح که ممکن است برنامه‌ها در زمان یک دولت تنظیم شوند و بودجه در زمان دولت دیگری، فقدان اطلاعات و آمار تفصیلی خاص و به‌هنگام، برای مثال به منظور ایجاد رابطه میان اقلام گوناگون بودجه و کمیت‌های اقتصادی، جهت رسیدگی تحقق اهداف برنامه‌های میان‌مدت، وجود حساب‌های ملی تفصیلی ضروری می‌باشد، درحالی‌که در ایران حساب‌های ملی از تفصیل لازم برخوردار نیست و آمار و اطلاعات به‌هنگام نبوده و حساب‌های ملی تهیه شده حداقل مربوط به چند سال گذشته می‌باشد. بنابراین طبیعی است که ارزیابی برنامه‌های میان‌مدت و سالانه و ایجاد هماهنگی بین برنامه و بودجه در عمل با مشکل مواجه شود و هدف قانونگذار در این مورد تحقق نیابد.

همچنین فقدان الگوی اقتصادسنجی مطلوب برای انجام پیش‌بینی‌های کوتاه مدت و سنجش سیاست‌گذاری؛ درحالی‌که این الگوها می‌توانند ابزار لازم را جهت بررسی اثرات سیاست مالی، بودجه و پولی دولت بر مجموعه متغیرهای اقتصادی مانند قیمت، اشتغال و بیکاری، بازپرداخت‌های خارجی، پس‌انداز خصوصی، ظرفیت‌های مالی ... فراهم آورد. (ابراهیمی‌نژاد، ۱۳۸۶، ۲۷۵-۲۷۶)

علاوه بر این، عدم اقدام جلدی و مؤثر در زمینه تهیه بودجه اقتصادی به پیوست لایحه بودجه که خود نتیجه دو نارسایی پیشین است. آنچه تاکنون در این زمینه انجام شده معمولاً از حد گزارش‌های اقتصادی سالانه که به‌طور غالب نیز با یک سال تأخیر تهیه

می‌شود و بیشتر جنبه گذشته‌نگر دارند، فراتر نمی‌رود. در صورتی که با تهیه بودجه اقتصادی می‌توان قانون‌گذار را از پیامدهای تغییراتی که در مرحله تصویب لایحه بودجه صورت می‌گیرد آگاه کرد.

برخی از مسئولان دستگاه‌های اجرایی که در مرحله بررسی بودجه موفق به جلب نظر دولت به پیشنهاد خود نشده‌اند، به وسیله برقراری با کمیسیون تخصصی ذی‌ربط یا فراکسیون خاص مجلس اقدام به طرح مجدد پیشنهاد در مجلس می‌کنند. وجود ردیف‌های متمرکز بودجه‌ای؛ یا ردیف‌های متفرقه، اعتباراتی مواجه هستند که دولت حسب مورد نسبت به برآوردن آن وقوف کامل دارد، اما دستگاه اجرایی و محل اجرا یا استان مربوط روشن نیست. این ردیف‌ها عموماً شامل اعتباراتی هستند که جنبه عمومی دارند، مانند حوادث غیرمترقبه یا افزایش حقوق بازنشستگان و از این قبیل. لذا از درج اعتبارات به یک دستگاه اجرایی خاص از محل ردیف‌های یاد شده باید جداً خودداری شود.

ردیف‌های متفرقه چون فاقد برنامه هستند، همانند بودجه اعتباری عمل می‌کنند و انحرافی در نظام بودجه برنامه‌ای محسوب می‌شوند. ردیف‌های متمرکز بودجه از بقایای بودجه متداول بوده و در ردیف ابتدایی‌ترین نظام‌های بودجه‌ای به شمار می‌رود. البته حد مجاز و طبیعی ردیف‌های مزبور ۱۰ درصد از کل اعتبارات مصوب خواهد بود.

به‌طورکلی، بنا به عقیده برخی صاحب‌نظران؛ پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و تبدیل آن به یک قاعده تصمیم‌گیری، مستلزم برخی قابلیت‌ها و توانمندی‌هاست، از جمله اینکه دولت نیاز به اطلاعات و تخصص دارد تا فعالیت‌ها و ستانده‌ها را به واحدهای استاندارد تجزیه نماید؛ سپس می‌بایست هزینه‌ها را به این واحدها اختصاص دهد و ظرفیت اندازه‌گیری نتایجی را که هر واحد ایجاد نموده است به دست آورد. (Schick, A., ۲۰۰۷, PP. ۱۳۰-۱۳۱)

از نظر برخی دیگر؛ مهم‌ترین الزامی که در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر آن تأکید می‌شود تعهد به توسعه مستمر معیارهای عملکرد و تمایل به بازنگری در سیستم‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با توجه به برنامه‌ریزی استراتژیک و فعالیت‌های به‌گزینی است. (Melkers, J. E. & K. G., ۲۰۰۱, PP. ۵۵-۵۷)

موفقیت در اصلاحات از جمله اصلاحات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، مستلزم تغییر ساختار سازمانی و کل فرهنگ بودجه‌ریزی است. (Barzelay, M., ۲۰۰۱, p. ۸۸)

با این اوصاف می‌توان گفت؛ بخشی از موانع و مشکلات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، به عدم اجرای صحیح آن مربوط می‌شود. زیرا به‌طور معمول این اصلاحات با تبلیغات اغراق‌آمیز و با نوعی شتاب‌زدگی همراه است.

دست‌کم یکسال طول می‌کشد که هر سازمانی برنامه راهبردی جدید خود را تعریف و شاخص‌های عملکرد مناسب ایجاد نماید. اگرچه این مدت طولانی به نظر می‌رسد، ولی اکثر کشورهایی که این فرایند را آغاز کرده‌اند دریافته‌اند که ایجاد شاخص‌های مناسب و گنجاندن آن در مدیریت یک سازمان تغییری است که نیازمند زمان و توانایی قابل ملاحظه‌ای است. قاعدتاً حوزه‌های کوچک‌تر زمان کم‌تری نیاز دارند. به‌هیچ‌عنوان نمی‌توان انتظار داشت که تغییرات به یکباره رخ دهند. (رضایی، ۱۳۹۰، ۱۹۶ و ۱۹۷)

اجرای یک سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور که درون داده‌های بودجه را به پیامدهای آن متصل می‌سازد، مستلزم چندین شرط اساسی می‌باشد از جمله اینکه؛ مورد پشتیبانی مستمر قانونگذاران باشد و همچنین قانونگذاران بر اهداف اساسی آن توافق داشته باشند. (Ronald, M, ۲۰۰۶, pp. ۵۵-۵۷)

در اجرای این نوع بودجه‌ریزی، تحکم و اجبار نمی‌تواند نتایج مطلوبی به همراه داشته باشد، بلکه باید به وزارتخانه‌ها و نهادهای دیگر فرصت داد تا در برخی از موارد، عناصر نظام بودجه‌ریزی رایج را با عنایت به شرایط خاص خود در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وارد نمایند و به مرور خود را با این نوع نظام بودجه‌ریزی، تطبیق دهند. شتاب‌زدگی در تغییر نظام بودجه‌ریزی،

موجب می‌شود که اصلاحات ضروری در جهت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، اجرا نشود و یا اینکه اجرای آن با معایب و نواقصی همراه باشد.

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مستلزم استفاده نظام‌مند از اطلاعات عملکردی است که از طریق سیستم‌های اطلاعات عملکردی تولید می‌شود و در این سیستم‌ها تلاش می‌شود نتایج به یکی از عوامل مشخص‌کننده اصلی تصمیمات بودجه‌ای مرتبط شود، به این ترتیب، بودجه‌ریزی به ابزار قدرتمند برای افزایش اثربخشی و کارایی دولت تبدیل گردد. اما لازم است توجه داشت که، بودجه‌ریزی در اصل تخصیص منابع است و ذاتاً مستلزم تعیین اولویت‌هاست در مفهومی گسترده‌تر، بودجه‌ریزی محل نزاع گزینه‌های رقیبی می‌باشد که در چارچوب آن باید معین شود که چه مقدار منابع محدود در میان تعداد زیادی از اهداف ملی تقسیم شوند. (رضایی، همان، ۲۰۱)

ناهماهنگی‌های مربوط به منابع و مصارف؛ در زمینه منابع و مصارف نیز ساختار بودجه‌ریزی کشور با مسائل و مشکلات متعددی مواجه است. مهم‌ترین مشکل از این مسئله نشأت می‌گیرد که ظرفیت‌های تولیدی غیرنفتی کشور نقش قابل توجهی در تأمین مالی فعالیت‌های اجرایی دولت ندارد. این مسئله بازتاب اتکای بیش از حد منابع مالی دولت بر درآمدهای حاصل از صدور نفت خام و استفاده از سیاست انتشار وسیع پول در چارچوب قانونی می‌باشد. استقراض از بانک مرکزی می‌باشد. این مشکل اساسی بودجه سه وجه عمده خویش را در صورت‌های زیر نمایان می‌سازد: (درگاهی و دیگران، ۱۳۸۷، ۶۵-۶۷)

الف) تحولات ظرفیت‌های تولیدی غیرنفتی کشور - یعنی رونق و رکود این فعالیت‌ها اثر محسوسی بر منابع درآمدی دولت ندارد. لذا آثار ظرفیت‌های تولیدی خود اتکای کشور که از جوه سالم بودجه‌ای بوده، در وضعیت بودجه کشور ملاحظه نمی‌شود که این امر خصیصه‌های ویژه‌ای را بر ساختار اجتماعی - سیاسی دولت نیز تحمیل می‌نماید.

ب) منبع عمده تأمین درآمدی دولت (نفت) تحت تأثیر شدید مسائل اقتصادی و سیاسی جهانی است. بنابراین بسیاری از تصمیم‌گیری‌های عمده کشور تحت الشعاع عوامل خارجی از حیثه کنترل و نظارت شکل می‌گیرد و وابستگی اقتصادی و سیاسی را به ساختار بودجه‌ای، اقتصادی و سیاسی جامعه وارد می‌سازد.

ج) تکیه بیش از حد سالانه دولت بر منابع درآمدی حاصل از استقراض از بانک مرکزی، باعث می‌گردد که گرایش‌های تورمی شدیدی بر جامعه تحمیل گردد. قسمت عمده این گرایش‌ها در اثر وضعیت خاص سال‌های اخیر به صورت تورم بالقوه در بطن جامعه باقی مانده و تهدید مداوم برای ساختار اقتصادی کشور است. این تورم به ویژه مانعی عمده بر سر راه اجرای هر نوع سیاست‌های دولت در جهت ایجاد رونق در فعالیت‌های اقتصادی جامعه است. بنابراین حجم عمده وظایف و هزینه‌های کنونی بدون لحاظ ظرفیت‌های واقعی درآمد بر عهده گرفته شده و به این علت دولت مجبور گردیده که صرفه‌جویی‌های غیرهماهنگی را در هزینه‌های انجام خدمات خویش، اعمال نماید. پیامد نامطلوب این وضعیت، تحمیل سطوح جدید از عدم کارایی در انجام خدمات و وظایف مشخص دولتی بر ساختار بودجه کشور است.

قانونگذار می‌بایست از معیارهای عملکرد در راستای ارزیابی فعالیت‌های خدماتی و تولیدی و تصمیمات مرتبط با تخصیص منابع استفاده نماید. این استفاده مستلزم تغییر و اصلاح فرهنگ دولت است که بودجه‌ریزی را تنها ابزاری برای کنترل مالی می‌داند. در کنار لزوم وجود حمایت قانونی مستمر و قوی یک سیستم گزارش‌گیری معتبر، یکنواخت و پایا پیرامون عملکرد، پایگاه داده‌ای برای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد فراهم می‌آورد. (Robbins, S., ۲۰۰۶, p. ۱۱۳) در جهت اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تلاش و تأکید دولت‌ها باید بر جوانب تکنیکی اصلاحات بودجه‌ای باشد و عواملی از جمله؛ توانایی، پذیرش و اختیار برای توسعه اصلاحات را مورد توجه قرار دهد.

بودجه در ایران با تعاریف متعارف در جهان کنونی متفاوت می‌باشد. برای تعریف بودجه در ایران می‌توان چندین قسمت مجزا را برشمرد که هر کدام ویژگی‌های خاص خود را دارند: ۱- بودجه عمومی دولت به استثنای بودجه اختصاصی دولت ۲- بودجه اختصاصی دولت ۳- بودجه شرکت‌های دولتی ۴- بودجه بانک‌ها ۵- بودجه مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت ۶- بودجه نهادها و بنیادها ۷- بودجه نهاد رهبری ۸- بودجه شهرداری‌ها ۹- بودجه سازمان تأمین اجتماعی.

هر کدام از اقلام فوق از لحاظ بودجه‌ای تابع ضوابط خاص و معینی هستند. مجموعه پنج ردیف اول بودجه کل کشور را تشکیل می‌دهد. از ردیف‌های نه‌گانه فوق فقط ردیف اول و دوم عملاً به تصویب مجلس درمی‌آید با توجه به اینکه ردیف دوم یعنی بودجه اختصاصی دولت طبق قانون از درآمدها و هزینه‌های مشخصی که قبلاً طبق قوانین مختلف معین شده است بهره می‌جوید لذا می‌توان گفت که بودجه سالانه کشور که به تصویب مجلس می‌رسد فقط همان ردیف اول است. بنابراین نظارتی که بر روی بودجه کشور انجام می‌شود یک نظارت ناقص است چراکه عمده منابع بودجه‌ای در ایران تحت نظارت‌های سازمان بازرسی قرار نمی‌گیرند همچون بودجه نهادها و بنیادها شبیه بودجه نهاد رهبری.

در مورد عدم کارایی نظارت مطلب دیگری که باید به آن اشاره کرد این است که «گزارش تفریغ بودجه که نتیجه نهایی نظارت بعد از خرج و نشان‌دهنده عملکرد بودجه کل کشور است، علی‌رغم اصل ۵۵ قانون اساسی که مقرر می‌دارد: «دیوان محاسبات حساب‌ها، اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع‌آوری کرده و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. این گزارش لازم است در دسترس عموم گذاشته شود.»

در این مورد همچنین می‌توان به نبود ضمانت اجرا در فرآیند نظارت اشاره کرد. چراکه هر نظارتی باید نتیجه‌ای را در بر داشته باشد. یا اینکه تخلفی رخ نداده است یا مسئولان مرتکب خلافی شده‌اند که در صورت دوم باید متخلفین را به صورت قانونی مورد تعقیب قرار داد. اما در عمل مشاهده می‌شود که در کشور ما بعد از اینکه گزارش تفریغ بودجه به مجلس ارائه شد و مشخص شد که در تعداد زیادی از بندهای بودجه مصوب تخلفاتی صورت گرفته است هیچ اقدامی در جهت تعقیب متخلفین صورت نمی‌گیرد. و این نبودن ضمانت اجرا می‌تواند به بی‌توجهی مسئولان در اجرای بودجه مصوب و افزایش فساد مالی منجر شود.

اطلاعات عملکرد می‌تواند برای حذف این چالش، بسیار مفید باشد، ولی تنها این یکی از عوامل است و نمی‌تواند جانشین انتخاب‌های سیاسی دشوار بشود. تعیین اولویت‌ها تابعی از ارزش‌ها و منافع رقیبی می‌باشد که اطلاعات عملکرد می‌تواند آگاهی از آن‌ها را افزایش دهد، ولی تابع عواملی همچون برابری، نیازهای برآورده نشده، و نقش مناسب دولت در پاسخ‌گویی به این نیازها نیز هست. اگرچه یکی از اهداف اصلی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (همچون سایر شیوه‌های بودجه‌ریزی) کاهش فشار اعمال نفوذهای سیاسی بر فرآیند تخصیص منابع با بهره‌گیری از ارزیابی عقلانی، اقلامی است که با منابع عمومی خریداری می‌شود. اندیشه‌ای که در ورای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد قرار دارد این است که اگر سیاست‌گذاران تصمیمات بودجه‌ای را به گونه عینی و به مبنای کارایی و اثربخشی استوار سازند، آنگاه هم آن‌ها و هم مردم می‌توانند درباره عملکرد دولت قضاوت روشن‌تری داشته باشند. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با مرتبط ساختن تصمیمات بودجه دولت راهی برای تقویت پاسخ‌گویی^۱ دولت ارائه می‌دهد. (رضایی، همان، ۲۰۲)

سیستم نظارت بر عملکرد مدیران دولتی کمک می‌کند مکانیزم‌هایی را که نشان‌دهنده نحوه تبدیل درون داده‌ها به ستانده‌ها و پیامدها است، درک کنند. دشوارترین وظیفه در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، درک چگونگی تأثیر پیامدهای بودجه بر شیوه

تخصیص منابع است. دولت‌ها می‌بایست تلاش کنند تا برای حل این مشکل داده‌های معتبر، پایا و اصولی را پیرامون عملکرد جمع‌آوری کنند. (Grizzle, G. A. & C. D. Pettijohn, ۲۰۰۲, PP. ۵۱-۶۲)

۲- محدودیت‌های تحلیل هزینه‌ها

نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، که اطلاعات بودجه و عملکرد را به‌طور اثربخش با یکدیگر تلفیق می‌کند و راهنمایی خوب برای جهت‌دهی فعالیت‌های روزانه سازمان‌ها نیز هست، مستلزم صرف زمان و رهبری مؤثر و اثربخش می‌باشد. چالش‌های اجرایی این نظام را می‌توان پشت سر گذاشت؛ به شرط آنکه این چالش‌ها به خوبی درک و به شکل فعال بررسی و رسیدگی شود. (بابایی، ۱۳۸۷، ۴۱)

کاستی‌های شکلی قانون بودجه؛ نظر به این‌که هیچ قانونی تا قبل از انتشار در روزنامه رسمی استناد پذیر نیست، اولین ایراد شکلی قوانین بودجه ایران این است که قسمت عمده آن، شامل ردیف‌های مختلف بودجه و پیوست‌های آن به بهانه زیاد بودن صفحات در مجموعه قوانین و مقررات رسمی منتشر نمی‌شود. مشکل شکلی دیگر از لحاظ قانون بودجه تعریف نکردن اصطلاحاتی است که عنوان ردیف‌های مختلف را تشکیل می‌دهد. نکته بسیار ابهام‌انگیز در قانون بودجه تخصیص اعتبارات دولتی به شرکت‌های مستقل دولتی است. درحالی‌که این شرکت‌ها عموماً طبق موازین قانون تجارت اداره می‌شوند. از مهم‌ترین قاعده‌های تجارت هم این است که شرکت برای امور تجاری و جلب منفعت تأسیس شود. پس کمک دولت به شرکت‌های دولتی نقض غرض و مخالف نظر قانون‌گذار است. (دفتر مطالعات برنامه و برنامه بودجه و سرمایه برنامه بودجه و سرمایه ریزی در ایران، ۱۳۸۸، ۱۹۱)

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نیازمند حسابداری مدیریتی مناسبی است که بتواند علاوه بر هزینه‌های مستقیم، هزینه‌های غیرمستقیم (به ویژه هزینه‌های خدمات پشتیبانی داخل هر سازمان) مرتبط کند. این امر باید از دقت معقولی برخوردار باشد. چون هزینه‌ها به گونه‌های خروجی گسترده‌ای مربوط هستند، لذا کار انتساب به اندازه تعیین هزینه‌های تک‌تک محصولات یا خروجی‌ها دشوار نیست. با وجود این نیاز به ایجاد سیستم‌های حسابداری مدیریتی مناسب وجود دارد. این نوع حسابداری در ساختاری که بر تخصیص پرنوسان هزینه‌ها استوار است چندان سودمند نیست. این نکته در کشورهای در حال توسعه از جمله ایران که عمدتاً بر درآمدهای حاصل از منابع طبیعی به ویژه نفت متکی هستند از اهمیت زیادی برخوردار است. (رضایی، همان، ۲۰۰ و ۲۰۱)

از جمله موانع و چالش‌هایی که در فرایند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌توان مورد توجه قرار داد، محدودیت‌های تحلیل هزینه است. مانع اساسی در دستیابی به بودجه مبتنی بر عملکرد در کشورهای در حال توسعه این است که دستگاه‌های اجرایی و بنگاه‌های اقتصادی این کشورها هنوز در محاسبه بهای تمام‌شده کالاها و خدمات تولید و عرضه شده در دوره‌های جاری و گذشته خود دچار مشکلات ریشه‌ای هستند. چگونه می‌توان انتظار داشت این نظام ناکارآمد بتواند بهای تمام‌شده کالاها و خدماتی را محاسبه و اعلام کند که در آینده قرار است تولید و عرضه شود و شاید برخی از اطلاعات آن هم به‌طور دقیق در دسترس نباشد. برآورد هزینه‌ها به دلیل کمبود اطلاعات و متغیربودن قیمت‌ها از دیگر مشکلات و موانع بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است که مقایسه هزینه‌های عملیات در سال‌های مختلف را که مورد نیاز و ضروری است مشکل می‌سازد. (قادری، ۱۳۸۹، ۲۲)

در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، هر واحد پول در مقابل یک فعالیت قرار می‌گیرد. سپس طریق شاخص‌ها بین فعالیت و هزینه آن و ستانده‌های برنامه، ارتباط برقرار می‌شود. این ارتباط تا سطوح بالای سلسله‌مراتب سنجش عملکرد ادامه خواهد یافت و هزینه دستیابی به چشم‌انداز و میزان پیشرفت به سوی نتایج و اهداف بلندمدت را نشان می‌دهد.

ارزیابی عملکرد دولت در برنامه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در قالب معیارهای صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی نمایان می‌شود. ابزار مکمل این امر، پیاده‌سازی سیستم حسابرسی عملیاتی می‌باشد. حسابرسی عملیاتی «عبارت است از فرایند رسیدگی

به عملیات دوره معین هریک از دستگاه‌های (در سطح خرد) و دولت (در سطح کلان) به منظور تطبیق عملیات انجام شده با توجه به منابع و مصارف پیش‌بینی شده در قانون و ارزیابی نتایج ناشی از برنامه میان‌مدت و کوتاه مدت از دیدگاه صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و نیز اظهارنظر در خصوص هریک از کنترل‌های به عمل آمده است. (حسینی عراقی، ۱۳۸۳، ۷) پیاده‌سازی چنین شیوه‌هایی نیازمند وجود قوانین و مقررات الزام‌آور در مراجع نظارتی جهت انجام آن، تعریف وظایف و عملکرد دستگاه‌های دولتی به منظور درک دلایل اجرای حسابرسی مذکور، تعامل مناسب میان مراجع مذکور با دستگاه‌های اجرایی، وجود گزارشگری عملیاتی مناسب از سامانه حسابداری دولتی در این دستگاه‌ها و ... است (Suzuki, Yutaka., ۲۰۰۴, p. ۴) که این بسترها نیز تاکنون مهیا نشده است و لازم است مجلس با عنایت به صلاحیت نظارتی خود، وارد این عرصه نیز بشود. (رضایی، ۱۳۹۵، ۷۰)

در یک بررسی دقیق، ارتباط برنامه و کنترل به عنوان مفاهیم یک فرایند مشخص می‌گردد. کنترل فرایندی است که طی آن عملکردهای واقعی با مقاصد، اهداف، خط‌مشی‌ها و استانداردها تطبیق و مقایسه داده می‌شود و در صورت مشاهده و انحراف، اقدام اصلاحی به عمل می‌آید. مقاصد، اهداف، خط‌مشی‌ها و استانداردها در مرحله برنامه‌ریزی تعیین می‌شود و بودجه نیز بخشی از برنامه‌ریزی است. (رضایی، ۱۳۹۵، ۶)

جهت ارتباط دقیق بین پول و فعالیت، لازم است که این پیوند به‌طور کامل انجام شود. در نتیجه ضرورت دارد علاوه بر اینکه هر واحد پول در بودجه در مقابل یک وظیفه یا فعالیت قرار گیرد، هزینه‌های هر فعالیت نیز باید کاملاً شناسایی شود. پیوند هزینه‌ها با فعالیت‌ها، وظایف، ستانده‌ها و نتایج برنامه‌ها، شیوه مناسبی برای یکپارچه‌سازی بودجه و اطلاعات است. از این‌رو بودجه مبتنی بر عملکرد باید به‌طور مستقیم به آنچه مدیران، به‌طور واقعی مدیریت می‌کنند، مرتبط باشد تا مدیریت مستمر هزینه‌های مربوطه امکان‌پذیر باشد. اما برقراری این پیوند که یکی از موارد لازم و ضروری در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است، در همه موارد امکان‌پذیر نیست، چرا که تمام هزینه‌ها و منافع قابل تبدیل به ارقام کمی نیست و این می‌تواند در برخی موارد، مانعی در مقابل اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد محسوب شود.

۳- مقررات دست و پاگیر مالی

بر فرایند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باید یک سیستم قانونی بسیط و جامع وجود داشته باشد که در عین حفظ کنترل‌های بودجه‌ای، ریسک اعطای آزادی عمل و اختیارات گسترده‌تر به مدیران دولتی را کاهش دهد. به موازات این آزادی عمل بیشتر، مدیریت دستگاه‌ها و سازمان‌ها نیز باید متناسب با آن، پاسخگوتر و شفاف‌تر باشند. تحقق این اهداف مستلزم ساده‌سازی هرچه بیشتر رویه‌های بودجه و حذف مقررات دست و پاگیر مالی است. در اغلب نظام‌های سنتی کنترل بودجه، لایحه‌های کنترلی متعددی در طی سالیان متمادی به وجود آمده و روی هم انباشته شده‌اند که نیازی به تداوم آن‌ها نیست.^۱ همچنین لازم است یک سیستم قانونی جامع تدوین شود که دولت را به رعایت یک سلسله اصول در بودجه‌ریزی موظف سازد. در واقع، این کار موجب می‌شود که حرکت اصلاحی دولت جنبه رسمی و قانونی پیدا کند. (رضایی، ۱۳۹۵، ۱۹۸)

از جمله مصادیق عدم انسجام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، نبودن قانون واحد و جامع و در ضمن وجود قوانین مختلف و پراکنده در این زمینه است که گاهی در این قوانین به خود بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اشاره شده است و گاهی نیز به اجزاء و الزامات آن. این پراکندگی ممکن است به بی‌تفاوتی مسئولان اجرایی کشور و در پی آن مسئولان نظارتی در قبال این مسئله انجامیده و قانون مصوب مجلس به اجرا درنیاید و از جانب دیگر برنامه‌های کشور نیز مختل شود. این در حالی است که در اکثر

۱ - الزامات قانونی محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ در خصوص نحوه خرج کردن هزینه‌های مصادق چنین رویه‌هایی می‌باشد.

کشورهای پیشرو در زمینه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد قوانین جامعی وجود دارد که در این قوانین به تمام الزامات و شرایط پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اشاره شده است. به عنوان مثال در آمریکا قانون عملکرد دولت و نتایج فعالیت‌های دولت سرآغاز بودجه نویسی به شکل عملیاتی شده است هرچند که این کشور در دهه شصت میلادی نیز تجربیاتی هرچند شکست خورده در این زمینه داشته است. در سوئد نیز در سال ۲۰۰۰ میلادی کتابی تحت عنوان «کتاب سفید» به انتشار در آمد که آغاز حرکت دولت این کشور به سمت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است. هرچند که تصور اینکه با تصویب یک قانون به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دست خواهیم یافت خیال خامی بیش نیست اما وجود هماهنگی در میان قوانین مصوب شرط لازم در رسیدن به این سبک نگارش بودجه است. (پناهی، ۱۳۸۶، ۶۲ - ۹۲)

علاوه بر این؛ مسئولان بودجه در تهیه لوایح بودجه مصالح و ملاحظات فراوانی که عمدتاً سیاسی هستند را در نظر می‌گیرند که باعث می‌شود منطق لازم در بودجه نویسی نادیده انگاشته می‌شود. به عنوان مثال پروژه‌های عمرانی با هزینه‌های هنگفت در نقاط مهم و حساس کشور اجرا می‌شود ولی از نظر کارایی و صرفه اقتصادی توجیه‌پذیر نیست و شاید بتوان گفت که آرای انتخاباتی مردم این مناطق در این مهم بی‌تأثیر نباشد. از طرف دیگر در زمان رسیدگی لایحه بودجه در مجلس نیز نمایندگان مجلس بدون اینکه نگاه ملی به بودجه داشته باشند صرفاً به دنبال جذب هرچه بیشتر منابع برای حوزه انتخابیه خود می‌باشند چراکه آن‌ها نیز در دوره بعدی انتخابات نیاز به آرای انتخاباتی مردم آن مناطق دارند. نکته دیگر که باید در اینجا بدان اشاره کرد تصمیمات احساسی و غیرمنطقی است که مسئولان در برخورد با مردم در مناطق مختلف اتخاذ می‌کنند این تصمیمات بدون در نظر گرفتن منابع لازم برای آن در آینده اتخاذ می‌شود و این که آیا از نظر اقتصادی به صرفه خواهد بود یا خیر؟ در نظر آنان در درجه بعدی قرار دارد. اینکه بیشتر توجهات در بودجه، در اجرای یک طرح یا لایحه خاص معطوف به این مسئله است که هزینه مربوط به سال‌های آغازین آن آیا فراهم شده است یا خیر؟ و به این نکته مهم که برای اتمام این پروژه چه حجمی از تعهدات مالی متوجه دولت در سال‌های آتی خواهد شد، توجه چندانی نمی‌شود. مسائل بسیار زیادی را می‌توان یافت که به صورت مقطعی و بدون نگاه میان‌مدت و یا بلندمدت در بودجه‌های سالیانه برای رفع مسائل عادی و جاری مطرح است که حتی اشاره‌ای در مورد آن هم در متون برنامه و هم اهداف دولت دیده نمی‌شود. به رغم آنکه همواره هدف نظارت را مطابقت عملیات اجرایی با اهداف برنامه تعریف می‌کنیم، بین این دو موضوع غالباً جدایی وجود دارد. آنچه در عمل اتفاق می‌افتد تنظیم و تصویب سند برنامه و سپس تصویب بودجه سالانه، غالباً با اهداف برنامه بی‌ارتباط است. ضعیف بودن اندیشه کار جمعی و تعاون و عدم تجزیه و تحلیل هر تصمیمی در ارتباط با منافع کلان جامعه سبب می‌شود طرح‌هایی که برای اجرا انتخاب می‌شوند، غالباً بر اثر فشارهای سیاسی یا درخواست‌های منطقه‌ای برگزیده شوند. بدین ترتیب بین برنامه، بودجه، طرح و عملیات آن ارتباطی برقرار نمی‌شود تا نظارت برای رسیدگی تحقق هدف‌های برنامه در طرح انجام شود.

از طرفی دیگر؛ در قوانین مصوب به جای پرداختن به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به صورت جزئی و ناقص به اجزاء و الزامات آن پرداخته‌اند و جزئیات نیز به صورت کامل جامه عمل به خود نپوشیده است. به عنوان مثال قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی که به خوبی به ضرورت مسئله کوچک کردن دولت پی برده است به خوبی به اجرا در نیامده است. از جمله، بخش مهم این قانون خصوصی‌سازی در شرکت‌هایی است که بخش خصوصی نیز از عهده انجام آن‌ها بر خواهد آمد اما همان‌طور که در چند سال اخیر مشاهده می‌شود برخی شرکت‌ها به بهانه خصوصی‌سازی از زیر نظر دولت خارج شده و به بنیادهایی چون بنیاد مستضعفان یا بنیاد شهید و یا شرکت‌های زیر نظر بنیاد تعاون سپاه پاسداران واگذار می‌شود. به بیان دیگر می‌توان گفت مفهوم ارائه کالا و خدمات به پایین‌ترین قیمت با کیفیت مناسب در ذات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نهفته است.

فقدان قانون بودجه‌ای جامع در کشور علیرغم تأکید قانون اساسی و اصل حاکمیت قانون و نیز عدم شفافیت قانون بودجه کل کشور از حیث محتوا که ناشی از عواملی نظیر تبصره‌های غیر بودجه‌ای یا دائمی، مغایرت با احکام قانون برنامه توسعه و امثال

آن و از لحاظ شکلی، که اگر از این منظر موضوع رفع نگرده مشکلات زیادی را فراهم می‌سازد. با این شرح که بودجه کل کشور به صورت لایحه به مجلس تقدیم می‌شود. دولت ممکن است پس از تقدیم لایحه مزبور به خاطر پاره‌ای از ملاحظات فنی و یا سیاسی، بررسی آن را در مجلس به صلاح نداند. در این صورت حق دارد استرداد آن را به طور مطلق تا قبل از تأیید کلیات لایحه در شور اول مجلس، و پس از آن مشروط به تصویب مجلس خواهد شد. (تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۸۹ آیین‌نامه داخلی مجلس)

اگر به هر دلیلی دولت نخواست یا نتواند آن را استرداد نماید و لایحه بودجه کل کشور در مجلس به تصویب رسید، با توجه به عدم امکان اطلاق «قانون» بر آن به دلیل عدم رعایت تشریفات انتشار مصوبه موصوف، دولت به راحتی می‌تواند از اجرای آن امتناع نماید، چراکه از اصل ۱۲۳ ق.ا. رئیس‌جمهور زمانی موظف به اجرای مصوبات مجلس خواهد بود که آن مصوبات پس از طی مراحل قانون از جمله تشریفات انتشار قانون وضع گردیده باشند.

به دلیل وجود برخی قوانین به تدریج اقلامی در سند بودجه اضافه شده‌اند که نقض‌کننده اصول بودجه‌ریزی و انضباط مالی بوده و کارایی آن را کاهش داده‌اند. مهم‌ترین این موارد اقلام درآمد هزینه‌ها هستند که به موجب قوانین خاص یا قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین به تدریج در سند بودجه منظور شده‌اند. این اقلام دارای نواقصی هستند که می‌توان به عدم رعایت اولویت هزینه‌های دستگاه عدم تمایز میان وظایف حاکمیتی و تصدی دولت و غیره اشاره نمود. (کردبچه، ۱۳۸۰، ۵۸)

مرحله تعیین اعتبارات مرحله‌ای است که طی آن میزان اعتبارات مربوط به هر دستگاه تعیین و به حساب وی واریز می‌شود. این مرحله شامل تصویب، ابلاغ، انعقاد موافقتنامه‌های بودجه‌ای، تخصیص و توزیع می‌شود. (رستمی، ۱۳۹۶، ۱۳۲)

لایحه بودجه هر سال توسط دولت جهت سیر مراحل تصویب به مجلس شورای اسلامی ارسال و پس از تصویب آن در مجلس برنامه مالی دولت برای درآمدها و هزینه‌های سال جاری مشخص می‌شود.

پس از تصویب نهایی قانون بودجه سالانه کل کشور در مجلس شورای اسلامی، رئیس مجلس آن را به رئیس‌جمهور ابلاغ می‌کند. رئیس‌جمهور باید طبق ماده (۱) قانون مدنی ظرف مدت ۵ روز آن را به روزنامه رسمی و در اجرای اصل ۱۲۳ قانون اساسی و رئیس سازمان برنامه و بودجه کشور جهت اجرا ابلاغ کند.

روزنامه رسمی نیز موظف است ظرف مدت ۷۲ ساعت پس از ابلاغ آن را منتشر نماید. در صورت استنکاف رئیس‌جمهور از امضا یا ابلاغ قانون در مدت مذکور به دستور رئیس مجلس شورای اسلامی، روزنامه رسمی موظف است ظرف مدت ۷۲ ساعت قانون بودجه سالانه را چاپ و منتشر نماید. (ماده ۱ قانون مدنی)

پس از ابلاغ قانون بودجه، سازمان مذکور طبق ماده (۱۹) قانون برنامه و بودجه، اعتبارات هر یک از دستگاه‌های اجرایی را به تفکیک اعتبارات جاری (هزینه‌ای) و عمرانی (سرمایه‌ای) و در قالب هر برنامه برای اجرا ابلاغ می‌کند. به موجب ماده ۷۸ قانون تنظیم، دولت مکلف است حداکثر یک ماه پس از تصویب قانون بودجه سالانه کل کشور، بودجه دستگاه‌های اجرایی را ابلاغ نماید.

همچنین مطابق تبصره ماده ۷۵ قانون محاسبات حداکثر تا اول اردیبهشت‌ماه هر سال باید بودجه عمرانی مصوب آن سال و اعتبارات کلیه دستگاه‌ها و موافقت‌نامه‌ها به آن‌ها ابلاغ و مقداری از اعتبارات طبق قانون به دستگاه‌های مجری تخصیص داده شود.

۱ - به موجب اصل ۱۲۳ ق.ا. رئیس‌جمهور موظف می‌باشد مصوبات یا نتیجه همه بررسی را پس از طی قانون و اعلام به وی امضا و برای اجرا در اختیار مسئولان بگذارد.

ابلاغ بودجه سرآغاز اجرای بودجه است که از مجلس شورای اسلامی شروع می‌شود و به پایین‌ترین واحدهای اجرایی دستگاه مجری امتداد می‌یابد و بدین ترتیب میزان اعتبارات کلیه دستگاه‌های اجرایی و واحدهای زیرمجموعه آن‌ها تعیین و ابلاغ می‌شود. (رستمی، ۱۳۹۷، ۲۷۹)

بر اساس اصل ۵۳ ق.ا. درآمدهای دولت باید به خزانه واریز گردد. طبق اصل شمولیت بودجه نیز، باید شامل تمامی درآمدها و هزینه‌ها تا جزئی‌ترین اقلام باشد. این درحالی است که در بخش عمومی کشور ساختار تشکیلاتی موازی با نظام تشکیلاتی دولت وجود دارد که در عین استفاده از منابع بودجه عمومی درآمدهای آن‌ها انعکاسی در ب بودجه ندارد. علیرغم اینکه در نظام تصمیم‌گیری و سازماندهی فعالیت‌ها بر عدم تمرکز تأکید می‌گردد اما در عمل و در قوانین و مقررات مالی و بودجه‌ای جدید نظری صورت نپذیرفته و انسجام مسائل مالی بودجه‌ای در تهیه و تنظیم اجرا و نظارت بر بودجه‌های منطقه‌ای و استانی حاکم نیست.

از طرف دیگر دولت در مفهوم کلی خود ذاتاً ناکارآمد است. لذا بهترین راه برای تولید کالا و خدمات مطلوب پالایش دولت از کل آن نوع کالاها و خدماتی است که بخش خصوصی مایل و قادر به تولید آن‌ها است. چنانچه اقدام مقتضی در مورد اندازه دولت و فعالیت‌های آن به عمل نیاید بخش دولتی کم‌کم تمام بخش‌های اقتصادی را به زیر سلطه خود درآورده و سهم کمی را برای سایر فعالان اقتصادی و اجتماعی به جای خواهد گذاشت و از آنجاکه عدم کارایی بخش دولتی پدیده اثبات نشده‌ای نیست این عدم کارایی به تمام شئون زندگی افراد وارد شده و سبب رکود کلیه فعالیت‌ها خواهد شد.

به هنگام بررسی بودجه در مجلس نگاه محلی و منطقه‌ای غالب بوده و نمایندگان به جای توجه به مسائل کلان کشور بیشتر دغدغه مسائل و مشکلات حوزه انتخابی‌شان را دارند. اکثر نمایندگان مجلس از صلاحیت کافی برای رسیدگی به بودجه برخوردار نیستند، هرچند که این صلاحیت در ادوار مختلف مجلس متفاوت بوده است. شیوه بررسی به بودجه کارشناسی نیست و در بسیاری موارد به صورت سلیقه‌ای با آن برخورد می‌شود.

مجلس باید در مباحث مربوط به بودجه‌ریزی عملیاتی و تصمیمات ناشی از آن‌ها و فعالیت‌های نظارتی پس‌از آن، مشارکت جدی داشته باشد. با توجه به نقش مهم مجلس در تعیین اولویت‌های ملی و تخصیص منابع برای دستیابی به این اولویت‌ها، هر تلاش موفقیت‌آمیزی باید با مشارکت مجلس صورت گیرد. اگرچه ساختار سیاسی هر کشور با حدود مداخله مجلس در بودجه‌ریزی آن کشور رابطه مستقیمی دارد، صلاحیت قوای مقننه در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در تمامی ساختارهای سیاسی که به دنبال اجرای این شیوه هستند دارای حدود و ماهیت مشترک است. مجلس، نقش تعیین‌کننده‌ای در تعیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد و نیز مشارکت در تدوین راهبردهای کلان هر وزارتخانه دارد. (رضایی، ۱۳۹۵، ۶۹)

بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اجرای قانون مذکور و کلیه قوانینی که هدف از تصویب آن‌ها کوچک کردن دولت است لازم و ضروری است و تا زمانی که شرکت‌های دولتی به صورت صوری از یک بخش دولتی به بخش دیگر دولت واگذار شود نباید به اجرای بودجه مبتنی بر عملکرد امیدوار بود.

۴- موانع و محدودیت‌های مدیریتی

عدم توانایی سازمانی، عدم اختیار برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و عدم پذیرش در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از جمله مصادیقی است که ذیل موانع و محدودیت‌های مدیریتی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد قابل طرح و بررسی است.

۴-۱: عدم توانایی سازمانی

یکی از موانع رایج در مورد اجرای ناموفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، ظرفیت پایین یا عدم توانایی سازمانی است. تحقیقات و گزارش‌ها در مورد اتخاذ بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نشان می‌دهد که سه بعد از توانایی سازمانی شامل؛ توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی نیروی انسانی و توانایی فنی برای اتخاذ کامل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، نقشی کلیدی دارند. برنامه‌ریزی راهبردی می‌تواند سیستم بلندمدتی برای تصمیمات بودجه سالیانه ایجاد کند. اگرچه مدیریت راهبردی در سال‌های اخیر در میان تصمیم‌گیران و مجریان طرفداران زیادی یافته است، ولی به سختی می‌توان ارتباط میان آنچه مدیریت راهبردی تعیین می‌کند و آنچه در برنامه‌های سالیانه درخواست می‌شود پیدا کرد. مدیریت راهبردی در واقع مبنا قرار دادن درخواست‌های جدید شهروندان (به دلیل تحولات به وجود آمده) در فرایند تخصیص‌ها است. در این رهگذر حتی شیوه مدیریتی پاسخ‌گوی نیازهای شهروندان و نوع تکنولوژی‌های منتخب برای تولید کالا و خدمات عمومی نیز باید تعیین تکلیف شوند. (رضایی، ۱۳۹۵، ۱۹۷ و ۱۹۸)

رشد نامتناسب فعالیت‌های دولت و نبود شفافیت در مورد میزان دخالت در امور اقتصادی، تقسیم ناموزون و غیرمنطقی وظایف بین وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی، تقسیم یک وظیفه بین چند دستگاه دولتی در کشور ما موجب گردیده است که انجام عملیات در بودجه با کندی صورت گیرد و سبب اتلاف منابع و کاهش کارایی هزینه‌های بودجه شود. از دیگر عوامل این بی‌نظمی می‌توان به فقدان اطلاعات و آمار تفصیلی خاص و به هنگام اشاره کرد. به عبارت دیگر برای ایجاد انضباط اقتصادی و رابطه میان اقلام گوناگون بودجه و نتایج حاصله از آن، به منظور تحقق اهداف برنامه‌های میان‌مدت، وجود حساب‌های ملی تفصیلی ضروری است. درحالی‌که در ایران حساب‌های ملی از تفصیل لازم برخوردار نیست و آمار و اطلاعات آن به هنگام نبوده و حساب‌های ملی تهیه شده حداقل مربوط به دو یا سه سال قبل است. به دنبال این مسئله می‌توان به عدم برآورد صحیح درآمدها و هزینه‌ها نیز اشاره کرد. این مسئله نیز از دو امر ناشی می‌شود:

۱- در حال حاضر نظام اداری کشور به‌گونه‌ای است که تهیه و تنظیم بودجه مبتنی بر اصل استقرار و حفظ موجودیت سازمانی است نه بر مبنای اهداف و مسئولیت‌های محوله، بر این اساس تمایل هر یک از دستگاه‌های اجرایی برای دریافت سهم بیشتری از اعتبارات و منابع عمومی دولت موجب می‌شود که در برآورد خود دست بالا را گرفته و در توجیه برنامه‌ها و درخواست‌های خود تلاش نمایند. به عبارت دیگر در تدوین بودجه دستگاه‌های دولتی، است استمرار حیات دستگاه‌ها مطرح است، نه ضرورت‌های واقعی جامعه. ۲- مبنا قرار دادن برنامه‌های غیرقابل تحقق و بلند پروازانه برای تنظیم بودجه و تکیه بر آمارها و عملکردهای ساختگی و غیرواقعی و تبلیغاتی به وسیله برخی از سازمان‌ها. (انصاری، ۱۳۸۴، ۱۷۷) یکی دیگر از عواملی که مانع برقراری ثبات اقتصادی در ایران است اتکاء اصلی نظام بودجه‌ریزی کشور به درآمد حاصل از نفت و گاز است. بودجه کشور از نظر منابع عمدتاً متکی به درآمد نفت و گاز است. اصولاً نفت و گاز نمی‌تواند منبع قابل اعتمادی در بودجه باشد. چرا که اولاً یک دارایی نقصان‌پذیر است. ثانیاً فروش نفت و گاز تابعی از مقدار صادرات و بهای بین‌المللی آن است. بی‌ثبات بودن این محصول در بازارهای جهانی شدیداً بودجه کشور را آسیب‌پذیر می‌نماید.

توانایی سنجش عملکرد بر همه مراحل اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر می‌گذارد. اگر دولت‌ها توانایی سنجش عملکرد به‌طور مفید را نداشته باشند، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شکست خواهد خورد. از طرفی بسیاری از دولت‌ها متوجه شده‌اند که سنجش نتیجه و خروجی، مشکل و بسیار وقتگیر است و هنوز بسیاری از دولت‌ها مشغول تعریف نتایج و خروجی می‌باشند. در برخی موارد این احتمال وجود دارد که مشکلات موجود در ارزیابی عملکرد و شکل‌گیری توانایی‌های لازم در دولت‌ها، این مشکلات کمتر خواهد بود. برای اجرای معنی‌دار بودجه مبتنی بر عملکرد، اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد باید در مدیریت

و تصمیم‌گیری، تخصیص منابع طرح‌های تشویقی مورد استفاده قرار گیرد. نکته مهم دیگر این است که اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد باید صحیح و قابل اطمینان باشد. (Kline, j, ۱۹۹۷, pp ۸۵ - ۱۲۰)

مطالعات همچنین بر اهمیت اطمینان از وجود توانمندی‌های نیروی انسانی برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تأکید می‌کند. نیروی انسانی مورد نیاز باید دارای مهارت‌های خاص در سنجش عملکرد، حفظ و مدیریت بانک‌های اطلاعاتی باشند و در واحدهای سازمانی اجرایی و تقنینی باید کارشناسی در زمینه تدوین اهداف و عملکرد و برقراری ارتباط بین استفاده‌کنندگان از اطلاعات عملکرد وجود داشته باشد. سازمان‌ها در راستای اجرای بودجه مبتنی بر عملکرد نیازمند توسعه توانمندی‌هایی در رابطه با شناسایی و سنجش عملکرد و استفاده از اطلاعات عملکرد در یک مسیر سازنده می‌باشند.

از طرفی دیگر؛ تجربه دولت‌ها در رابطه با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد همچنین اهمیت توانایی‌های فنی را نشان می‌دهد. ملزومات فنی خاصی باید در راستای جمع‌آوری اطلاعات عملکرد و ایجاد بانک اطلاعاتی تدارک گردد که به وسیله آن اطلاعات عملکردی فوری، به شکل‌های مناسب و برای طیف متنوعی از کاربران تهیه گردد. بانک اطلاعاتی باید با طیف وسیعی از سایر سیستم‌ها هماهنگ باشد که تأمین‌کننده مبنایی برای حسابداری، نظارت و گزارش‌دهی در دولت باشند. اگر اطلاعات عملکرد به‌طور فنی از سایر عملیات حسابداری و بودجه‌ریزی جدا باشند، به احتمال فراوان بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، فرآیندهای تصمیم‌گیری مرتبط با سایر عملیات را درک نخواهد کرد و اگر نظام حسابداری مبتنی بر داده‌های ورودی باشد به راحتی مبتنی بر عملکرد را تسهیل نخواهد کرد. (Merkers.j & K, ۲۰۰۰, p. ۹۶.)

۴-۲. عدم اختیار برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

عامل دیگری که در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان مانع مؤثر است، به سازوکارهای اختیار در دولت‌ها ارتباط دارد. اگر بودجه ریزان در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و یا در مراحل آن اختیار لازم را نداشته باشند اجرا با مشکل روبرو خواهد شد.

الف) اختیار قانونی: فرآیندهای رسمی بودجه‌ریزی اغلب به صورت فشرده‌ای قانونمند می‌شود، اصلاحات جدید در صورت تعارض با این قوانین، نمی‌تواند اجرا شود. در برخی دولت‌ها استفاده بالقوه از ارزیابی عملکرد در بودجه توسط قوانین و مقررات منابع انسانی محدود می‌شود. در برخی کشورها قوانینی در رابطه با تشویق و تنبیه مالی سازمان‌ها، واحدها و اشخاص تدوین شده است که اغلب این قوانین با تسهیم سود و پرداخت‌های تشویقی، در رابطه با عملکرد به سازمان‌ها و کارکنان در تعارض است. در برخی دولت‌ها به دلیل اینکه بودجه بر مبنای ورودی‌ها تنظیم و سازماندهی می‌شود در مورد قوانین استفاده از اطلاعات عملکرد در بودجه دارای مشکل می‌باشند به طوری که استفاده حداقل از اطلاعات عملکرد در بودجه بر مبنای این واقعیت توجیه می‌شود که بودجه بدون اطلاعات عملکرد تصویب می‌شود.

ب) اختیار رویه‌ای: سنجش عملکرد و استفاده بالقوه از اطلاعات عملکرد اغلب در فرآیندهای بودجه موجود، مورد غفلت واقع می‌شود. مشخصه فرآیندهای موجود، رویه‌های رسمی است که به عنوان یک قاعده، رفتار بودجه‌ریزی را ملزم می‌کند. اجرای موفقیت‌آمیز اصلاحات نیازمند سازگاری مدل اصلاحات با این قوانین و رویه است. انعطاف در جابه‌جایی بودجه‌ها یکی از رویه‌هایی است که می‌تواند بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیرگذار باشد. یکی از ابعاد مهم بودجه‌ریزی مبتنی بر

۱- Legal Authority.

۲- Procedural Authority.

عملکرد، فراهم ساختن شرایطی برای سازمان‌ها برای تخصیص بودجه بر اساس صلاحیت خود می‌باشد. (Young, R, ۲۰۰۳, pp. ۱۳-۱۵)

ج) اختیار سازمانی: ^۱ خطوط اختیار سازمانی، بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اثرگذار می‌باشد، خصوصاً هنگامی که قصد استفاده از اطلاعات عملکرد وجود دارد. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به صورت اثربخش‌تر اجرا خواهد شد اگر اختیار لازم واگذار شود و به مدیران اجازه داده شود تصمیمات راجع به کارمندیابی، بودجه‌ریزی، گزارش‌دهی و غیره داشته باشند، اختیارات موجود باید چنین قدرت تصمیم‌گیری را فراهم کند. (Nasari, a., hejazi zadeh, h., arefi, m., ۲۰۱۵, pp. ۱۱۵۵-۱۱۵۷)

در قوانین و مقررات مالی مربوطه، اقتدار لازم به سازمان برنامه و بودجه کشور برای مدیریت فرایند بودجه داده شده، ولی این اقتدار در عمل مخدوش است. چانه‌زنی دستگاه‌های اجرایی در گرفتن بودجه اقتدار سازمان را زیر سؤال برده است. همچنین متأثر بودن تصمیمات سازمان برنامه و بودجه از ملاحظات سیاسی و غیرکارشناسی برخی افراد و نهادها، اقتدار این سازمان را تضعیف کرده است. عوامل سیاسی قادرند پروژه‌هایی را به رغم نداشتن توجیه فنی، اقتصادی و اجتماعی بر سازمان مزبور تحمیل کنند. افزون بر آن ضعف توان کارشناسی و ناهماهنگی بین سازمان و وزارت امور اقتصادی و دارایی موجب تقلیل اقتدار مورد بحث شده است.

علیرغم وجود نقش هماهنگ‌کنندگی سازوکار تخصیص اعتبار میان سازمان برنامه و بودجه کشور، خزانه‌داری و نیازهای دستگاه‌های اجرایی وجود مشکلاتی از جمله عدم هم‌خوانی آن با نقدینگی، کارشناسی نبودن تصمیمات کمیته‌های تخصیص خزانه‌داری، فقدان تناسب بین وصول درآمدها و اجرای هزینه‌ها و غیره از کارایی نقش موصوف کمی کاسته است.

با وجود مؤثر و مفید بودن مبادله موافقت‌نامه توسط دستگاه‌های اجرایی با سازمان برنامه و بودجه کشور در اجرای بودجه، به نظر می‌رسد شکل کنونی موافقت‌نامه‌ها به گونه‌ای است که قدرت تصمیم‌گیری را از دستگاه‌های اجرایی می‌گیرد. همچنین گاهی اطلاعات در آن‌ها گنجانده می‌شود که مورد استفاده هیچ مرجع نظارتی قرار نمی‌گیرد. (قاسمی، ۱۳۸۰، ۱۱۱)

از مهم‌ترین مشکلات موجود در نظارت، مربوط به تشتت دستگاه‌های نظارتی و فقدان نظارت واحد بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی است. با این توضیح که با توجه به مراحل بودجه‌ریزی و دستگاه‌های نظارتی مربوط به هریک و اینکه در غالب موارد تعارض در صلاحیت بین آن‌ها موجود بوده نظام نظارتی ایران را با نارسایی‌های جدید روبرو ساخته است.

نقش نظارتی سازمان برنامه و بودجه کشور با تأثیرپذیری از تغییرات و تحولات گذشته به گونه‌ای است که در رابطه با تهیه، انتخاب و ارزیابی فنی و اقتصادی طرح‌ها نقشی را که باید داشته باشد ندارد. با توجه به اینکه گزارش‌های نظارتی در فاصله نسبتاً طولانی تهیه می‌شوند، لذا نتایج آن از انعکاس مؤثری برخوردار نیست. سازمان مذکور علاوه بر بازدیدهای نظارتی موظف به رسیدگی‌های فنی و اقتصادی پروژه‌ها نیز هست، لیکن در عمل تکلیف موصوف کارشناسانه انجام نمی‌گیرد. همین علل باعث طولانی‌تر شدن مدت اجرای طرح‌های عمرانی می‌شود.

جدایی نظام تهیه از نظام کنترل بودجه و بی‌توجهی به کارایی هزینه‌ها در مرحله نظارت: هم‌اکنون بودجه توسط سازمان برنامه و بودجه کشور تهیه می‌شود و نظارت بر اجرای آن به وسیله عوامل وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات کشور، سازمان بازرسی کل کشور و ... صورت می‌گیرد. در نظارت‌های مالی تنها به نحوه تطابق حصول درآمدها و انجام هزینه‌ها با قوانین و مقررات توجه می‌شود و ذی‌حسابان به عملکرد دستگاه‌های اجرایی و میزان کارایی آنان هیچ‌گونه نظارتی ندارند.

نظارت عملیاتی در ایران از نظام منسجمی برخوردار نیست. به طوری که اولاً بخش قابل توجهی از نظارت در دستگاه‌های اجرایی صورت می‌گیرد و ثانیاً برخی از نهادها و مؤسساتی که به نحوی از بودجه دولت تأمین مالی می‌شوند به جهت وجود خلاءهای قانونی ملزم به ارائه عملکرد فعالیت‌های خود به مراجع نظارتی نمی‌باشند و هریک از آن‌ها به تبعیت از مقررات خاص خود عمل می‌کنند. این امر به نوبه خود منجر به عدم اجرای کامل تبصره ماده ۹۰ ق.م.ع.ک. در خصوص نظارت عملیاتی دولت در جهت اجرای فعالیت‌ها و طرح‌های عمرانی که هزینه آن از محل اعتبارات جاری و عمرانی مصوب در قانون بودجه تأمین می‌شود و همچنین عدم اجرای کامل ماده ۳۷ ق.ب.ب.ک مبنی بر الزام سازمان برنامه و بودجه کشور به ارائه گزارش پیشرفت عملیاتی عمرانی بودجه می‌گردد.

محورهای خارج از شمول نظارت که در بودجه سالانه ضمن تبصره‌هایی مشخص می‌شود از دیگر نارسایی‌های نظارت مالی محسوب می‌گردد. همچنین مبالغی از اعتباراتی که به صورت کمک به اشخاص حقیقی و حقوقی موضوع ماده ۷۱ ق.م.ع.ک. صورت می‌گیرد فاقد هرگونه دستورالعمل و ضوابط اجرایی لازم است که نظارت مالی دستگاه‌های اجرایی را دشوار می‌سازد. نظارت مؤثر بر طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی مستلزم استفاده از سیستم حسابداری مکانیزه‌ای است که ضمن ارائه اطلاعات کافی به سیستم نظارت برای افزایش کارایی هزینه‌ها نیز مؤثر واقع گردد. در نظام مالی فعلی کشور نظام حسابداری عمرانی به تبعیت از دستورالعمل اجرایی نحوه حسابداری طرح‌های عمرانی مصوب سال ۱۳۵۲ صورت می‌گیرد. این دستورالعمل‌ها از نارسایی‌های زیادی برخوردار است که مهم‌ترین آن‌ها عبارتند از:

الف) انحصار حسابداری دولتی به ثبت معاملات نقدی؛ در این شیوه درآمدهای نقدی به هنگام وصول و هزینه‌های نقدی به هنگام پرداخت به ثبت می‌رسد و بنابراین مازاد و یا کسری صور حساب‌های تنظیمی بدون توجه به حساب‌های تعهدی به صورت نقدی منعکس می‌شود. اسناد حسابداری که از این طریق در اختیار نظام نظارت قرار می‌گیرد، خیلی محدود بوده و به‌طور عمده شامل حساب دریافت‌ها و پرداخت‌ها است و در زمینه نگهداری هزینه تمام شده پروژه‌ها فاقد کارایی است.

ب) با توجه به اینکه طبق اصلاحیه ماده ۶۳ ق.م.ع.ک. دوره مالی طرح‌های عمرانی تا پایان تیرماه سال بعد بوده و از سوی دیگر اجرای پروژه‌های عمرانی معمولاً بیش از یک‌سال مالی به طول می‌انجامد لذا این شیوه مشکلاتی را در نگهداری حساب هزینه تمام شده طرح‌ها ایجاد می‌نماید. در این نظام هزینه‌ها و اعتبارات طرح‌های عمرانی به صورت سالانه بسته می‌شود و چون از سرفصل‌هایی جهت نگهداری حساب هزینه تمام‌شده طرح‌های دستگاه‌های اجرایی استفاده نمی‌شود، عملاً استخراج هزینه تمام شده و مقایسه آن با هزینه‌های برآوردی در ساختار نظام بودجه‌ریزی غیرممکن است. (کردبچه، ۱۳۸۰، ۲۱۷-۲۱۸)

مطابق اصل ۵۵ ق.ا. دیوان محاسبات کشور مسئول بودجه مجلس است که این وظیفه را به وسیله تهیه گزارش تفریغ بودجه ایفا می‌نماید. دیوان محاسبات کشور وظیفه مزبور را به دلایلی از جمله عدم همکاری مسئولان امر دستگاه‌های اجرایی در ارائه به‌موقع صورت‌حساب‌های نهایی؛ ناهمخوان بودن صورتحساب عملکرد سالانه بودجه ارائه شده از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی در برخی موارد با طبقه‌بندی، عناوین درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار مندرج در قوانین بودجه کمبود ذی‌حسابان و عاملان آن در دستگاه‌های اجرایی و غیره، در سال‌های بعد از انقلاب با تأخیرهای چندساله انجام داده است که به علت به روز نبودن آن چندان نمی‌تواند مبنای و ملاک تنظیم و تصویب قوانین بودجه سال بعد قرار گیرد.

۴-۳: عدم پذیرش در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

مقاومت در برابر اصلاحات از جانب برخی مقامات دولتی، رؤسای بخش‌ها و کارکنان ممکن است بزرگترین مانع برای اجرا و استفاده از سنجش عملکرد باشد. اگر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد توسط این گروه‌ها پذیرفته نشود، به احتمال فراوان اجرا نخواهد شد.

هدف شیوه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد؛ انتخاب کارآمدترین شیوه برای تولید خدمات و کالاهای عمومی است. لذا زمینه‌ای مختلف مدیریتی و اداری، قانونی و فنی را تحت تأثیر قرار می‌دهد که احتمالاً در حوزه کلیه قوای حکومتی است. بدین ترتیب می‌توان بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را به نوعی بازآفرینی نظام مالی یک کشور قلمداد کرد و این امکان فراهم نمی‌شود مگر با مشارکت و اجماع تمام طرفین ذینفع در فرایند بودجه‌ریزی. (رضایی، همان، ۱۹۷) برای اجرای موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، مقامات دولتی، مدیران اداری و کارکنان باید متقاعد گردند که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد درخور تلاش به منظور کاهش هزینه‌ها و نیل به منافع کوتاه مدت و بلندمدت است.

الف) پذیرش سیاسی^۱: پذیرش مقامات سیاسی در حمایت و تأمین منابع مالی برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بسیار حیاتی است درحالی‌که سنجش و استفاده از اطلاعات عملکرد پیامدهایی برای مقامات انتخابی و انتصابی دارد. سیاست‌مداران اغلب در مقابل استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیمات تخصیصی مقاومت می‌کنند چون یک چنین اطلاعاتی، آسیب‌پذیری آن‌ها در برابر مردم را افزایش می‌دهد به خصوص در رابطه با برنامه‌های بلندمدت که ممکن است در کوتاه مدت به خوبی اجرا نشود. اطلاعات عملکرد برای مقامات سیاسی در تصمیم‌گیری‌های بودجه‌ای به عنوان یک تهدید مطرح است. از طرفی دیگر؛ در تصمیم‌گیری‌های سیاسی اغلب اهداف کوتاه مدت به جای اهداف بلندمدت مورد توجه قرار می‌گیرد.

از آنجا که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اصلاحاتی گسترده چه از نظر اقتصادی، چه از نظر اجتماعی و چه از نظر مدیریتی است اجرای آن باید در یک بازه زمانی طولانی مدت و گام به گام به اجرا درآید. مرحله‌ی اجرا کردن بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بسیار مهم است.

کشورهای پیشرو اجرای این شیوه را گاه در ده سال و بیشتر برنامه‌ریزی کرده‌اند. به عنوان مثال می‌توان گفت که ابتدائاً این شیوه باید در سازمان‌هایی به صورت آزمایشی به اجرا درآید که آمادگی بیشتری برای تغییر دارند. ملاک‌های انتخاب سازمان‌های پایلوت را نیز می‌توان در میزان انگیزه و آمادگی آن‌ها و همچنین سازمان‌هایی که در این کار تجربیاتی دارند برای تغییر ارزیابی کرد. با این کار هم می‌توان از ضررهای گسترده جلوگیری کرد و هم در مراحل دیگر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از تجربیات آن‌ها برای دیگر سازمان‌ها بهره برد. چه اگر در تمامی سازمان‌ها به یکباره این شیوه به اجرا درآید در صورتی که اشتباهی رخ دهد خسارات غیرقابل جبرانی به سازمان‌ها وارد می‌آید. با وجود این مسئله در هیچ‌یک از قوانین مرتبط به این شیوه بودجه‌ریزی به رویکرد گام به گام و سازمان‌های آزمایشی اشاره‌ای نشده است و اجرای این شیوه به صورت یکباره در تمامی سازمان‌ها امری تقریباً غیرممکن است. در این میان قبل از به اجرا درآمدن این شیوه بودجه‌ریزی آموزش مدیران مرحله بسیار مهمی است چراکه مدیران نقش‌آفرینان اصلی بودجه هستند و موفقیت آنان، موفقیت بودجه را نیز تضمین می‌کند. سازمان مرکزی برنامه و بودجه به عنوان نهادی که مسئول مدیریت برنامه و بودجه است باید نقش اصلی را در ظرفیت‌سازی مدیریتی ایفا نماید. یکی از این نقش‌ها پرورش مدیران کارآمد و لایق برای سازمان‌های مصرف‌کننده بودجه است.

آموزش باید ابتدا از سازمان متولی برنامه و بودجه شروع شود. چراکه افزایش ظرفیت‌های انسانی لازم برای اجرای بودجه مبتنی بر عملکرد و پرورش قابلیت‌ها یک اولویت است. سازمان متولی برنامه و بودجه، به عنوان نهادی که مسئول مدیریت بودجه است باید نقش اصلی را در ظرفیت‌سازی مدیریتی ایفا کند. یکی از این نقش‌ها پرورش مدیران کارآمد برای سازمان‌های هزینه‌کننده است. این آموزش‌ها باید شامل جلسات توجیهی یا کارگاه‌هایی برای معرفی مفاهیم سنجش عملکرد و مدیریت راهبردی، برای دسته کم مدیران و سیاست‌گذاران بودجه‌ای، تدوین دستورالعمل‌ها و رهنمودهای بودجه‌ای و آموزش مستمر است. (رضایی، همان، ۲۰۵ و ۲۰۶)

مسئولان کشور بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را صرفاً مترادف با سیستم قیمت تمام شده می‌دانند لذا فقط بر روی پیاده شدن چنین سیستمی کار می‌کنند. همچنان که بارها در طول این نوشتار اشاره شد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یک مجموعه به هم پیوسته است که باید تمامی اجزاء آن همزمان تحقق پیدا کنند. همچنانکه آموزش مدیران، تقلیل وظایف دولت به امور سیاست‌گذاری و واگذار کردن دیگر وظایف به بخش‌های خصوصی، مرحله‌ای و گام به گام عمل کردن،... را می‌توان از شرایط اساسی این شیوه بودجه نویسی دانست. همچنین می‌توان به این امر اشاره داشت که مقامات و مسئولان کشور به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان یک امر صوری نگاه کرده و به اهمیت و ضرورتی که این شیوه برای رشد و توسعه اقتصادی کشور دارد بی‌توجه هستند.

ب) پذیرش مدیریتی: ^۱ پذیرش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از جانب مدیران به خصوص در ارتباط با استفاده از عملکرد در تصمیم‌گیری مدیریتی و ایجاد طرح‌های انگیزشی، مهم است. یک چالش اساسی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد متقاعد کردن مدیران برنامه در مورد ارزش طرح‌های استراتژیک و سنجش عملکرد است. (Carter.K, ۲۰۰۳, pp ۲۳) مسئله پذیرش مدیریتی شامل دو موضوع است؛ اگر سازمان‌ها احساس می‌کنند که قانون‌گذاران از اطلاعات عملکرد بیشتر برای مواخذه آن‌ها استفاده خواهند کرد، آن‌ها به احتمال فراوان از طرح حمایت نخواهند کرد. اگر سازمان‌ها اطلاعات عملکرد را در تصمیمات مؤثر، مفید ندانند، آن‌ها از بودجه‌ریزی حمایت نخواهند کرد. به‌طور کلی استفاده کم از اطلاعات عملکرد تا اندازه‌ای توجیه‌کننده این حقیقت است که برخی سازمان‌ها فکر می‌کنند که این طرح، اجرایی نخواهد شد. (Harris.J, ۲۰۰۱, p. ۵۵)

ج) پذیرش انگیزشی: فرآیند بودجه‌ریزی سرشار از مشوق‌ها است، سیاست‌مداران و مدیران مشابه یکدیگر، انگیزه‌ای برای استفاده از انواع خاصی از اطلاعات و رفتارهای معین دارند، اگر این انگیزه‌ها ناسازگار با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باشند اجرای آن با مشکل مواجه خواهد شد. صاحب‌نظران در زمینه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اغلب معتقد به خواهان استراتژی انگیزشی برای استفاده از اطلاعات مبتنی بر عملکرد می‌باشند و معتقدند انگیزه‌ها و مشوق‌ها باید جزئی از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باشد، به نحوی که پاداش‌ها و تنبیهاتی برای عملکرد مناسب و نامناسب در اجرای برنامه‌های مصوب و برای موفقیت یا عدم موفقیت در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظر گرفته شود. همچنین این اعتقاد وجود دارد که نظام‌های بودجه‌ریزی فرآیند محور مشوق‌هایی ایجاد می‌کند که اغلب در مقابل رویکرد نتیجه محور قرار دارد. به اعتقاد «بروم» از کسب اطمینان از اینکه کارکنان و مجریان این نقشه درک صحیحی از نیاز به اصلاحات دارند برای اجرای موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد حیاتی است.

این امر دربرگیرنده تعیین تولیدکننده‌ها و مصرف‌کننده‌های اطلاعات و تدارک یک استراتژی مناسب برای استفاده از اطلاعات عملکرد است. وی همچنین پیشنهاد می‌کند که تصمیم‌گیرندگان باید درک کنند که اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد بیشتر برای بهبود مدیریت مفید است تا بهبود فرآیند بودجه‌ریزی. (Marjani, a. b., & javan javadian, s, ۲۰۱۲, pp. ۱۷۷-)

(۱۸۰)

۵- عدم تصریح اهداف و مقاصد از طرف مجلس

به دلیل اینکه بودجه‌ای که گستره آن در سطح ملی است، تقریباً بر زندگی تمامی افراد جامعه تأثیر می‌گذارد و یکی از مهم‌ترین ابزارهای اجرای سیاست‌های عمومی است؛ بنابراین قوه مقننه و مجریه هر یک درصدد آنند که میزان تأثیر خود را بر بودجه افزایش دهند. قوانین اساسی به قوای مقننه و مجریه اختیارات و تکالیف خاصی را در بودجه‌ریزی اعطا می‌کنند، اما این اختیار نسبی قوای مقننه و مجریه به دلیل نوسانات افکار عمومی، جابجایی شخصیت‌ها، یا اوضاع و احوال سیاسی متغیر که می‌تواند فرصت‌های گوناگونی را برای هر یک از این قوا فراهم آورد، ممکن است متغیر باشد.

نظام بودجه‌ریزی فرایندی است که چهار مرحله تهیه و تنظیم، تصویب، اجرا و نظارت بر بودجه را در برمی‌گیرد. در کشور ایران نظام بودجه‌ریزی فارغ از شیوه‌های بودجه‌ریزی دارای مشکلات ساختاری و قانونی است که عدم رفع آن موجب شکست اعمال هر شیوه می‌گردد. متأسفانه قانون‌گذار و دولت بدون تفکیک بین نظام بودجه‌ریزی و شیوه بودجه‌ریزی و عدم توجه به مشکلات ناظر بر هر یک، اصطلاح نظام بودجه‌ریزی را منوط به تغییر شیوه بودجه‌ریزی (از برنامه‌ای به عملیاتی) نموده است.

یکی از مهم‌ترین اموری که مجلس بدان رسیدگی می‌کند مشارکت وی در تنظیم بودجه است، مع‌الوصف وظیفه این قوه اغلب محدود به بودجه نیست و متکفل بسیاری دیگر از وظایف نیز است. (نورتون، ۱۳۸۴، ۱۰۹-۱۲۲) این امر مجلس را در خصوص رسیدگی به بودجه با محدودیت‌های بسیاری از قبیل محدودیت‌های کارشناسی، محدودیت‌های زمانی و همچنین محدودیت‌هایی که ممکن است با قوانین مختلف بر اصلاح بودجه پیشنهادی تحمیل شود، مواجه می‌سازد. در واقع نیروی انسانی کافی، مکان، دفاتر و تجهیزات و تخصص فنی برای قوای مقننه در انجام وظایفی که به موجب قانون اساسی یا قوانین دیگر به آن‌ها واگذار شده است، اهمیت اساسی دارند. بدین منظور، بسیاری از قوای مقننه برای کمک‌رسانی در تجزیه و تحلیل بودجه، ارائه پیشنهادها، جایگزین و انجام وظایف نظارتی، دفتر بودجه مستقلی ایجاد کرده‌اند.

در نظام حقوقی و قانونی جمهوری اسلامی ایران نیز اصل قانون اساسی آن را مورد پذیرش قرار داده و تصریح می‌کند: «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...» در این راستا اصل ۱۲۶ قانون اساسی، مسؤلیت امور برنامه و بودجه کشور را مستقیماً بر عهده رئیس‌جمهور گذاشته است که رئیس دولت (قوه مجریه) محسوب می‌شود. از این صلاحیت انحصاری قوه مجریه می‌توان نتیجه گرفت که صرفاً قوه مجریه می‌تواند پیشنهاد بودجه سالانه کل کشور را به صورت لایحه جهت تصویب به مجلس تقدیم نماید و بنابراین مجلس برخلاف سایر قوانین از حق ابتکار تکوین قانون بودجه در قالب طرح نمایندگان برخوردار نیست و این امر یکی از محدودیت‌های وارد بر صلاحیت عام مجلس در خصوص پیشنهاد تصویب قوانین است. تهیه و تنظیم لایحه سالانه بودجه کل کشور از دو جنبه مهم فرآیند اداری و شیوه‌های فنی قابل بحث و بررسی است و با صدور بخشنامه بودجه توسط رئیس‌جمهور در ابتدای نیمه دوم هر سال شروع می‌شود و با تصویب لایحه بودجه در هیأت دولت و تقدیم آن به مجلس شورای اسلامی توسط شخص رئیس‌جمهور به سرانجام می‌رسد. (رستمی، ۱۳۹۲، ۱۳۲)

تهیه، تنظیم و پیشنهاد بودجه اولین مرحله از مراحل چهارگانه دوره یا فراگرد (سیکل) بودجه است. که امروزه در تمام کشورهای جهان در صلاحیت انحصاری قوه مجریه قرار دارد. این اصل در قوانین اساسی اغلب کشورها تصریح شده است. کلیه نظریه‌پردازان نیز بر این امر اتفاق نظر دارند و در وجاهت این نظریه دو دسته دلایل زیر را مطرح کرده‌اند: (قاضی، ۱۳۶۸، ۵۱۷)

در ایران نقش مجلس شورای اسلامی در فرایند بودجه از زمان تقدیم سند بودجه توسط رئیس قوه مجریه به مجلس آغاز می‌شود و مجلس در تهیه و تدوین بودجه و تعیین اولویت‌های ملی و استانی تا قبل از تقدیم آن، دخالت چندانی ندارد. پس از تقدیم لایحه بودجه به مجلس، این نهاد به دو صورت نقش خود را انجام می‌دهد؛ یکی تصویب بودجه و دیگری نظارت بر بودجه. (گروه حقوق عمومی اداره کل پژوهش و اطلاع‌رسانی، ۱۳۸۶، ۴۳)

با توجه به اصل ۵۲ قانون اساسی وظیفه رسیدگی و تصویب بودجه بر عهده مجلس شورای اسلامی نهاده شده است، این اصل مقرر می‌کند: «بودجه سالیانه کشور به ترتیبی که در قانون مقرر می‌شود از طرف دولت تهیه و برای رسیدگی و تصویب به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌گردد. هرگونه تغییر در ارقام بودجه نیز تابع مراتب مقرر در قانون خواهد بود.»

با توجه به اصل فوق، دولت به معنای قوه مجریه در ایران مدیریت مالی عمومی و هدایت فرایندهای بودجه‌ای را بر عهده دارد. بدین معنا که قوه مجریه مسئولیت مدیریت و تدوین بودجه (شناسایی اولویت‌ها، طراحی برنامه‌ها در پاسخ به اولویت‌ها و تخصیص منابع به این برنامه‌ها)، اجرای بودجه، نظارت‌های داخلی اجرای بودجه و ارائه گزارش اجرای بودجه به مجلس را بر

عهده دارد. بدین ترتیب مجلس در فرایند بودجه نقش تصویب، نظارت و مراقبت را بر عهده دارد. در واقع مجلس باید از انطباق میان نیازهای ملت با نحوه تخصیص منابع موجود اطمینان حاصل کند. (پناهی و لامعی، ۱۳۸۳، ۵۵)

اتلاف منابعی که از این جهت به سرمایه ملی وارد می‌شود و حتی به زیان تصمیم‌گیرندگان ذی‌نفع می‌انجامد، ارقام بسیار سنگینی را تشکیل می‌دهد. به عنوان مثال می‌توان به مجموعه‌ای از طرح‌های بیمارستانی اشاره کرد. تصویب برخی پیشنهادهای ارائه شده در جلسات علنی مجلس باعث شده است ارقام لایحه بودجه دولت دستخوش تغییر شود، در حالی که اگر از ابتدا مطرح می‌شد، امکان تأمین اعتبار مورد نیاز با شیوه‌های ساده‌تر و تبعات نامطلوب کم‌تر میسر بود، مانند اختصاص سه در هزار کل اعتبارات جاری و عمرانی برنامه‌هایی به امور فرهنگی، علاوه بر اعتبارات مصوب. تصویب این‌گونه پیشنهادهای ماهیتی ضد برنامه‌ای داشته و موجب بروز اختلال در نظام مالی شده است.

نتیجه‌گیری

در جمع‌بندی مباحث مورد رسیدگی می‌توان نتایج زیر را بیان نمود:

- ۱- از جمله موانع و چالش‌های پیش روی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، دشواری تعریف فعالیت‌های هر برنامه، پیچیده بودن شناسایی هزینه فعالیت‌ها و مشکل شدن توجیه بودجه در عملکرد سالانه است. همچنین، مشکلات ناشی از اصلاحات و تغییرات در ساختار بودجه و همچنین عدم پذیرش آن توسط مدیران باعث ایجاد نوعی مقاومت در اجرای برنامه‌ها خواهد شد.
- ۲- عدم وجود الزامات قانونی کافی و فقدان سیاست‌های حمایتی دولت در جهت استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و همچنین عدم ارزیابی مناسب عملکرد سازمان‌های دولتی از سوی جامعه در قالب بخشی از موانع زمینه‌ای بر استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مؤثر واقع می‌شوند. الزامات قانونی در بستر فرایندهای اجرایی سازمان تحقق می‌یابند و تا زمانی که ضمانت اجرایی قوانین مربوطه وجود نداشته باشد، انگیزه‌های ارزیابی عملکرد مطلوب و ایجاد انطباق بین برنامه‌ها و استراتژی‌های سازمان با اهداف استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شکل نخواهند گرفت.
- ۳- علاوه بر این، عدم تجانس استراتژی‌های سازمان در جهت استقرار این بودجه‌ریزی و عدم وجود ضمانت اجرایی برای عملیاتی‌سازی بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های الزام‌آور در استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از دیگر موانعی بوده که در قالب موانع ساختاری استقرار این بودجه‌ریزی شناسایی شده‌اند.
- ۴- پیگیری و نظارت بر شاخص‌های عملکرد نتیجه‌گرا اهمیت بسزایی دارد، با این وجود برقراری ارتباط بین این شاخص‌ها، بودجه و مشوق‌های انگیزشی مدیران بخش دولتی مشکل است. زیرا غالباً شاخص‌های سنجش نتیجه، دارای کیفیت نازلی هستند و در بهترین شرایط صرفاً مبین قسمتی از مأموریت‌های یک سازمان یا دستگاه دولتی هستند. علاوه بر این نتایج حاصل از فعالیت سازمان‌های دولتی همواره تحت تأثیر محیط اقتصادی و اجتماعی پیرامون قرار می‌گیرند، از این رو به راحتی می‌توان آن‌ها را زیر سؤال برد.
- ۵- به‌طور کلی، برای اصلاح نظام بودجه‌ریزی در راستای افزایش اختیارات بودجه‌ای مدیران دستگاه‌های اجرایی و ایجاد بستر عملیاتی مطمئن و عاری از ریسک، ظرفیت‌سازی مدیریتی یک متغیر کلیدی محسوب می‌شود. وقتی سازمان مرکزی برنامه و بودجه این مسئولیت را به عهده می‌گیرد، تا حدودی از عملکرد سنتی خود که محدود به کنترل جزئیات هزینه‌ها است فاصله خواهد گرفت و رویکرد مدیریتی جدیدی را جایگزین خواهد ساخت. باید گفت که رویکرد آموزشی به بودجه نیز در قوانین ما مغفول واقع شده است و این امر می‌تواند با توجه به اینکه در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر افزایش اختیارات مدیران تأکید می‌کند فساد اداری و اقتصادی را تا حد گسترده‌ای افزایش دهد.

- ۴- پناهی، علی و لامعی، بهزاد، آشنایی اجمالی با برنامه بودجه و سرمایه: ساختار، چالش‌ها و نقش مجلس، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۳.
- ۵- پناهی، علی، برنامه بودجه و سرمایه ریزی عملیاتی در نظریه و عمل، انتشارات مرکز پژوهش‌های اسلامی، تهران، ۱۳۸۶.
- ۶- درگاهی، حسین و دیگران، برنامه‌ریزی تعارض و راهبردهای مرتبط، مجله دانشکده پیراپزشکی دانشگاه علوم پزشکی تهران (پیاورد سلامت)، دوره ۲، شماره ۱ و ۲ بهار و تابستان، ۱۳۸۷.
- ۷- دفتر مطالعات برنامه و برنامه بودجه و سرمایه برنامه بودجه و سرمایه ریزی در ایران، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، چاپ دوم، تهران، ۱۳۸۸.
- ۸- رستمی، ولی، قوه مجریه و مشارکت در قانون‌گذاری (تهیه و پیشنهاد لایحه برنامه بودجه و سرمایه در قوه مجریه)، مجموعه مقالات اولین همایش ملی قوه مجریه در حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران، تهران، معاونت حقوقی و قانونی ری می باشد جمهوری، معاونت تدوین، تقیغ و انتشار قوانین و مقررات، ۱۳۹۲.
- ۹- رستمی، ولی، مالیه عمومی، مالیه عمومی، نشر بنیاد حقوقی و قانونی میزان، تهران، چاپ ششم، ۱۳۹۷.
- ۱۰- رضایی، مهدی، الزامات برنامه بودجه و سرمایه ریزی عملیاتی در ایران، فصلنامه پژوهش حقوق عمومی، سال هجدهم، شماره ۵۱، تابستان ۱۳۹۵.
- ۱۱- رضایی، مهدی، دموکراسی و برنامه بودجه و سرمایه (تطور صلاحیت کنگره ایالات متحده آمریکا در برنامه‌ریزی نوین خرج و مخارج‌های حکومت)، انتشارات خرسندی، تهران، چاپ اول، ۱۳۹۵.
- ۱۲- رضایی، مهدی، صلاحیت مجلس در برنامه بودجه و سرمایه ریزی حکومتی در حقوق ایران و آمریکا، رساله مقطع دکتری حقوق عمومی، دانشکده حقوق دانشگاه شهید بهشتی، آبان ۱۳۹۰.
- ۱۳- قادری، محمدرضا، فواید و موانع برنامه بودجه و سرمایه ریزی عملیاتی، معاونت نقشه و برنامه دانشگاه فردوسی مشهد، شماره ۳۹، ۱۳۸۹.
- ۱۴- قاسمی، محمد، برنامه بودجه و سرمایه و دست‌اندرکاران، چاپ اول، انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس، تهران، ۱۳۸۰.
- ۱۵- قاضی، ابوالفضل، حقوق اساسی و نهادهای سیاسی، ج اول، تهران، دانشگاه تهران، سال ۱۳۶۸.
- ۱۶- کردبچه، محمد، برنامه بودجه و سرمایه ریزی بر مبنای کارکرد، مجله برنامه و برنامه بودجه و سرمایه، سال ۱۱، شماره ۶، ۱۳۸۰.
- ۱۷- گروه حقوق عمومی اداره کل پژوهش و اطلاع‌رسانی، رسیدگی نحوه تعامل قوای مجریه و مقننه در برنامه بودجه و سرمایه ریزی، فصلنامه اطلاع‌رسانی حقوقی و قانونی، دوره جدید، سال ششم، شماره ۱۲، زمستان ۱۳۸۶.
- ۱۸- مهدوی، داوود، برنامه بودجه و سرمایه ریزی عملیاتی، نشریه توسعه انسانی پلیس، شماره ۱۰، ۱۳۸۶.
- ۱۹- نورتون، فیلیپ، پارلمان در یک نگاه، ترجمه حسن و کیلیان، مجلس و پژوهش، سال دوازدهم، شماره چهل و هشتم، تابستان ۱۳۸۴.
- ۲۰- ولی، رستمی و قهوه‌چیان، حمید، حقوق مالی و محاسباتی، نشر دادگستر، چاپ ۱، ۱۳۹۶، ص ۱۳۲.

(ب) منابع لاتین

- ۱- Barzelay, M., The New Public Management: Improving Research and Policy Dialogue, Berkeley: University of California Press, ۲۰۰۱.
- ۲- Carter, K., performance budgets: Hereby popular demand, state legislatures, vol ۲۰, ۲۰۰۳.

- ۳- Diamond J., Performance Budgeting: Managing the Reform Process, IMF Working Paper, Washington(International Monetary Fund), ۲۰۰۳.
- ۴- Grizzle, G. A. & C. D. Pettijohn, Implementing Performance Based Program Budgeting: A System-Dynamics Perspective, Public Administration Review, Vol. ۶۲, ۲۰۰۲.
- ۵- Harris.J, performance Budgeting: in main, paper presented at the managing performance conference, Baltimore, ۲۰۰۱.
- ۶- Kline, j, local government outcome based performance measures and customer standards: has their time come?, government Accountants journal, ۱۹۹۷.
- ۷- Marjani, a. b., & javan javadian, s., Obstacles and Challenges to Establishment of Operational Budgeting in Insurance Branches of Tehran Social Security Organization. International Journal of Business and Social Science, ۲۰۱۲.
- ۸- Melkers, J. E. & K. G. Willoughby, "Budgeters' Views of State Performance- Budgeting Systems: Distinctions Across Branches", Public Administration Review, Vol. ۶۱, No. ۱, ۲۰۰۱.
- ۹- Merkers.j & K. Willoughby, implementing pbb: conflicting views of success, public budgeting and finance.
- ۱۰- Naseri, a., hejazi zadeh, h., arefi, m., noushirvani, y., & shamsaie, m., Identification of Obstacles in the Establishment of the Performance-Based Budgeting System in the Customs Office of Iran based on Shah Model, Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences, ۲۰۱۵.
- ۱۱- Robbins, S., Essentials of Organizational Behavior, Prentice-Hall, ۲۰۰۶.
- ۱۲- Ronald, M., "Performance Budgeting in the Least Developed Countries", International Public Management Journal, Vol. ۷, No. ۱, ۲۰۰۶.
- ۱۳- Schick, A., "Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools?", OECD Journal on Budgeting, Vol. ۷, No. ۲, ۲۰۰۷.
- ۱۴- Young. R, performance based budgeting systems, public policy & practice, an Electronic journal Devoted to Governance and public policy in south carolina, ۲۰۰۳.
- ۱۵-