

## تحلیل مبانی و کارکردهای اصل سالیانه بودن بودجه در دوران کنونی

سید احمد حبیب‌نژاد<sup>\*۱</sup>، محمد منصوری بروجنی<sup>\*\*۲</sup>

۱. استادیار دانشکده‌ی حقوق پردیس فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران  
۲. دانشجوی دکتری حقوق عمومی پردیس فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران

پدیش: ۱۳۹۵/۱۲/۱۶

دریافت: ۱۳۹۵/۸/۲۱

### چکیده

سالیانه بودن از جمله اصول بدیهی در بودجه‌ریزی به‌شمار می‌رود که در قانون اساسی ایران نیز منعکس شده است. با وجود این بداهت، مبنا و حکمت این اصل چیست؟ این مقاله، تحقیقی کتابخانه‌ای مبتنی بر روش‌های تحلیل تاریخی و تحلیل تطبیقی برای جست‌وجو در ریشه‌های اصل سالیانه بودن بودجه و میزان حفظ و بقای آن مصالح در عصر حاضر و کارایی اصل سالیانه بودن بودجه برای تأمین اهداف است. این مطالعه نشان می‌دهد سالیانه بودن بودجه مبتنی بر دو حکمت اصلی، یعنی سالیانه بودن سری درآمدزایی دولت و امتناع حساسی در بازه‌ای کوتاه‌تر از یک سال بوده است، که امروزه وجهی ندارد. علاوه بر این، نتایج تبعی سالیانه بودن همچون ایجاد بینش مقایسه‌ای و هدف‌گذاری راهبردی نیز از طرق دیگری مانند برنامه‌ی مالی بلندمدت قابل تأمین است. اصل سالیانه بودن در عمل با استثنائات فراوانی اجرا می‌شود. اگرچه افزایش بازه‌های بودجه‌ریزی با این ایراد مواجه است که دولت‌ها نمی‌توانند به تغییر اراده‌ی مردم و چرخش قدرت واکنش مناسب نشان دهند، در وضعیت فعلی هر دولتی به‌نحوی با نتایج سیاست‌گذاری‌های گذشته درگیر است. با امکانات و اقتضائات عصر حاضر، نیازی به تأکید بر سالیانه بودن بودجه به‌عنوان یک اصل نیست.

**کلیدواژه‌ها:** اصول بودجه، اصل سالیانه بودن، برنامه‌ی مالی، بودجه‌ریزی، تاریخ بودجه، حقوق مالی.

\* E-mail: A.habibnezhad@ut.ac.ir

E-mail: M\_mansouri@ut.ac.ir

\*\* نویسنده‌ی مسئول

## مقدمه

«ما از طریق بودجه‌ی سالیانه عمل می‌کنیم، چون گزینه‌ی دیگری نداریم. وضعیت ما شبیه ادارات دولتی پیشابودجه‌ای است. در آن زمان نیز، طرح بودجه‌ی سالیانه کار دلیرانه‌ای بود» (Caiden, 1982: 523). کایدن بیش از سه دهه قبل، با چنین انقلابی‌گری درباره‌ی سند بودجه سخن می‌گفت، آیا این انقلابی‌گری را می‌توان تا جایی پیش برد که صفات ذاتی بودجه را نیز از آن سلب کرد؟ سالیانه بودن، تا جایی به مفهوم بودجه‌ی کشوری گره خورده است که در ادبیات انگلیسی معمولاً برای اشاره به بودجه‌ی بخش دولتی اصطلاح «بودجه‌ی سالیانه» به کار می‌رود. در متون فارسی نیز محال است جست‌وجویی درباره‌ی مفهوم بودجه صورت گیرد و در همان اولین نتایج به اصل سالیانه بودن بودجه برخورد. سالیانگی در حالی یک اصل مقوم و اساسی بودجه‌ی بخش دولتی به‌شمار می‌رود که مدت‌هاست تأملی جدی درباره‌ی مبانی و غایات آن صورت نگرفته است. در منابع فارسی، پرداختن به حکمت اصل سالیانه بودن بودجه چندان مورد توجه نبوده است. به‌عنوان یک مثال نقض، می‌توان به اثر دکتر ولی رستمی اشاره کرد که بعضی احتمالات در مورد حکمت سالیانه بودن بودجه را بررسی کرده است (رستمی، ۱۳۹۵: ۲۲۰-۲۲۱) و در منابع انگلیسی‌زبان نیز چنانکه در متن تحقیق هویدا است، این آثار انگشت‌شمارند.

روند تصویب بودجه در ایران، انرژی سیاسی فراوانی را می‌طلبد. در هر سال تقریباً سه ماه از زمان مجلس، صرف تصویب بودجه می‌شود. فارغ از تصریح قانون اساسی که بودجه باید سالیانه تصویب شود، مبنای نظری سالیانگی بودجه چیست؟ از لحاظ نظری، در ادبیات فارسی سالیانگی، یک قضیه‌ی بدیهی یا دست‌کم نوعی توافق فاقد مابه‌ازای نظری اما حلال مسئله به‌شمار می‌رفته است و پژوهشگران هیچ‌گاه به‌طور جدی مبنای نظری آن را بررسی نکرده‌اند. تنها در پرتو ناکارآمدی برنامه‌ریزی‌های کوتاه‌مدت برای اجرای طرح‌های عمرانی گسترده و تأثیرگذار بوده است که به جایگزین‌هایی مانند برنامه‌های توسعه‌ای در سطح اجرایی یا در سال‌های اخیر، به برنامه‌های مالی میان‌مدت در ادبیات دانشگاهی توجه کافی صورت گرفته است. پرسش از خاستگاه‌ها و ریشه‌های سالیانگی بودجه، شاید راهنمایی‌های ارزنده‌ای برای یک اصل بودجه‌ای متناسب با روح زمانه به ما عرضه کند.

همان‌گونه‌که گفته شد، پژوهش‌های اصولی که بنای تغییر کلان رویه‌های موجود را دارند، با دشواری‌های فراوانی مواجهند. چرا و به چه دلیل باید روندی عینی و تجربه‌شده را که نسبتاً خوب عمل می‌کند، با ایده‌ی آرمانی فرضی که ارزیابی دقیقی از پیامدهای آن نداریم، جایگزین کنیم؟ شاید به این دلیل که همین سوداهای آرمانی تحولات بزرگ بشری را رقم زده‌اند. اگر بشر با وضعیت خوب کنونی به حیات ادامه می‌داد و در جست‌وجوی بهتر بر نمی‌آمد، هیچ‌گاه نمی‌توانست تمدن امروزی را ایجاد کند. بر روی کاغذ نمی‌توان بهترین را اثبات کرد، تنها تجربه می‌آموزد بهترین چیز برای ما چیست. در این مقاله با بازخوانی و کشف دلایل وضع اصل سالیانگی بودجه، این اصل مورد تأمل و

بازخوانی قرار می‌گیرد. این تأمل از طریق پژوهش کتابخانه‌ای و با تکیه بر روش‌های تحلیل تاریخی و تحلیل تطبیقی صورت گرفته است. در مقاله‌ی حاضر پس از ارائه‌ی تعریف قانونی بودجه، چرایی سالیانه بودن آن بررسی شده است. این چرایی، دو دلیل اصلی (سری زمانی درآمدزایی دولت و حسابرسی سالیانه‌ی دولت)، و دو دلیل فرعی (ارزش راهبردی و ایجاد بینش مقایسه‌ای) دارد. در مبحث سوم، موانع نظری یکساله بودن بودجه بررسی خواهد شد. این موانع نشان می‌دهند اصل سالیانه‌ی بودجه چنانکه باید و شاید از پختگی برخوردار نیست، بلکه گاهی تبعات نامناسبی برای حکمرانی دارد. به همین سبب در مبحث بعد راهکارهایی برای کاهش تبعات اصل سالیانه بودن ارائه شده است که عبارت‌اند از استفاده از برنامه‌های مالی میان‌مدت و ابزار تاریخ انقضا. طولانی کردن دوره‌های بودجه‌ریزی با این ایراد مردم‌سالارانه روبه‌روست که مانع از بروز تغییر اراده‌ی مردم می‌شود؛ در مبحث پایانی به این نکته پرداخته شده است.

### ۱. تعریف بودجه

کلمه‌ی بودجه برگرفته از کلمه‌ی لاتین، bougette به معنای کیف چرمی است. در بریتانیا، سند پیش‌بینی مالی دولت در کیفی کوچک به پارلمان برده می‌شد (فرج‌وند و ابراهیمی‌نژاد، ۱۳۹۲: ۳-۴). در سال ۱۸۱۴م اصطلاح بودجه رسماً در فرانسه و برای سندی که دربردارنده‌ی درآمدها و هزینه‌های دولت در یک سال است، به‌کار برده شد (پیرنیا، ۱۳۳۹: ۲۹۳).

پیشینه‌ی تعریف بودجه در قوانین ایران، به سال ۱۲۸۹ خورشیدی بازمی‌گردد. همین تعریف قانونی، همچنان در زمینه‌ی بودجه مورد توافق است: پیش‌بینی تصویب‌شده‌ی دخل و خرج مملکت برای مدت معین.<sup>(۱)</sup> این مدت معین، که سنه‌ی مالی نامیده می‌شود، نیز یک سال خورشیدی تعیین شد. در قانون محاسبات عمومی سال ۱۳۱۲، بر تصویب آن توسط مجلس شورای ملی تأکید شد.<sup>(۲)</sup> در نهایت در سال ۱۳۶۶ تعریف لازم‌الاجرای کنونی ملاک عمل قرار گرفت. تعریف سال ۱۳۶۶ تقریباً شبیه به تعریف مندرج در قانون محاسبات عمومی سال ۱۳۴۹ بود، که همان تعریف نیز بر چارچوب تعریف ۱۲۸۹ بنا شده و تنها اهداف کارکردی بودجه در آن درج شده بود. تعریف کنونی از بودجه براساس قانون سال ۱۳۶۶ از این قرار است: «بودجه‌ی کل کشور برنامه‌ی مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاست‌ها و هدف‌های قانونی می‌شود...» است. در ماده‌ی ۱ طرح قانونی محاسبات عمومی، تقدیم‌شده در سال ۱۳۹۲، نیز بر اهداف کارکردی بودجه تأکید شده است. نکته‌ی حائز اهمیت این تعریف تأکید بر همراستا بودن بودجه برای تحقق اهداف برنامه‌ای میان‌مدت

است. در این تعریف اصول بودجه‌ای نیز اضافه شده و مورد تأکید قرار گرفته است.<sup>(۳)</sup>

## ۲. فلسفه‌ی سالیانه بودن بودجه

در تعاریف قانونی صورت گرفته از بودجه، مدت دار بودن و به تعبیر دیگر سالیانه بودن یک عنصر مشترک است، به گونه‌ای که نمی‌توان وصف توقیتی بودن را از مفهوم بودجه جدا کرد. این توقیت که معمولاً در نظام تقنینی مالی ایران محدود به یک سال است، می‌تواند مبتنی بر دلایل زیر باشد.

### ۲-۱. سری زمانی درآمدزایی<sup>(۴)</sup>

مرحوم محمد مصدق در کتاب اصول و قواعد و قوانین مالیه، بر تعریف بودجه حاشیه‌هایی زده است. از جمله در مورد قید سالیانه بودن بودجه، یکی از دلایل احتمالی این امر را یکساله بودن مأخذ مالیات‌ستانی ارضی دانسته است. محصولات کشاورزی مانند برنج، گندم و کشمش در چرخه‌ی یکساله به عمل می‌آمده‌اند و منطقاً مالیات‌ستانی از مردم نیز از چرخه‌ی یکساله تبعیت می‌کرده است. همین چرخه‌ی یکساله‌ی درآمدزایی دولت‌ها، بودجه‌های عمومی یکساله را رقم زده است. ایشان به استثنائاتی در آن زمان اشاره می‌کند. کشوری مثل هلند که در یک دوره‌ی پانزده‌ساله، در قرن نوزدهم بودجه را به صورت ده‌ساله تدوین می‌کرده است (مصدق، ۱۳۷۷: ۹). این دیدگاه با شرح کمتری در برخی کتاب‌های جدیدتر در مورد مالیه نیز تکرار شده است که به تأثیر کشاورزی بر شکل‌گیری اصل سالانه بودن بودجه صحنه می‌نهند (کیومرثی، ۱۳۸۷: ۹۹) یا به سالیانه بودن دوره‌های درآمدزایی برخی صنایع و حرفه‌های نوظهورتر مانند گردشگری یا هتلداری اشاره می‌کنند (فرج‌وند و ابراهیمی‌نژاد، ۱۳۹۲: ۱۱۳).

آشنایی با مفهوم «سری‌های زمانی» در فهم چگونگی سالیانه شدن بودجه اهمیتی کلیدی دارد. دائرةالمعارف ریاضیات، سری‌های زمانی را چنین تعریف می‌کند: «در ادبیات آماری به مجموعه‌ای از مشاهدات در مقاطع مختلف زمانی گفته می‌شود (مثل سری‌های زمانی هواشناسی). برای اشاره به این مفهوم از اصطلاح سری‌های پویا نیز استفاده شده است. از سال ۱۹۲۰م این اصطلاح اغلب برای توصیف یک پروسه‌ی تصادفی که در عمل و از طریق مشاهدات مختلف فهمیده می‌شود، به کار می‌رود. تحلیل سری‌های زمانی یعنی تحلیل آماری فرایندهای تصادفی (Ibragimov, n.d). یک سری زمانی به سه عنصر تجزیه‌پذیر است: ۱. روند-چرخه<sup>(۵)</sup>: این عنصر بنیادین و شکل‌دهنده‌ای است که در داده‌های یک بازه‌ی طولانی متعین می‌شود. مجموعه‌ای از حرکات بلندمدت (روند) و میان‌مدت تا بلندمدت (چرخه) در سری‌های اصلی است؛ ۲. دگرگونی‌های فصلی: این دگرگونی‌ها

شامل کلیه تأثیرات فصلی و نظام‌مند است که از مسائلی مانند عوامل طبیعی (مثل تغییر فصول سال)، آیین‌های اجتماعی (مثل آیین‌هایی مانند نوروز و عاشورا)، مسائل قانونی (مثل موعد پرداخت دستمزد) و ... نشأت می‌گیرد. به‌طور کلی این دسته از دگرگونی‌ها نشان‌دهنده تأثیرات پایا و از نظر تقویمی قابل پیش‌بینی است؛ ۳. دگرگونی‌های بی‌قاعده: این دسته از دگرگونی‌ها، بسیاری از اوقات از حیث زمان‌بندی، تأثیرات و مدت پیش‌بینی‌ناپذیرند (Ward, 2007: 59).

مفهوم سالیانه بودن بودجه ناشی از ابتدای درآمدزایی دولت بر یک روند چرخه‌ی کشاورزی بوده است. این روند چرخه به‌صورت متعارف در دنیا یکساله بوده و هزینه‌کرد نیز بر مبنای درآمد شکل می‌گرفته است. آیا امروزه تکرار شونده‌ی چرخه‌ی درآمدزایی دولت‌ها و به‌صورت خاص دولت ایران یکساله است؟ در سال‌های اخیر اتکای اصلی درآمدهای عمومی در ایران به درآمدهای مالیاتی و درآمدهای نفتی بوده است (پبله‌فروش، آتش‌بار و دیگران، ۱۳۹۴: ۱۷). وصول این درآمدها نیز لزوماً سالیانه نیست. درباره‌ی درآمدهای مالیاتی براساس قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی و قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ و اصلاحات بعدی، زمان‌بندی‌های متفاوتی از درآمدها وجود دارد. مالیات بر ارزش افزوده در دوره‌های مالیاتی سه‌ماهه وصول می‌شود.<sup>(۶)</sup> مالیات‌های مستقیم نیز به سه نحو تدریجی، ماهانه و سالیانه وصول می‌شوند. درآمدهای اصلی مانند مالیات اشخاص حقوقی<sup>(۷)</sup> و مالیات درآمد مشاغل اشخاص حقیقی<sup>(۸)</sup> سالیانه، و مالیات بر درآمد کارمندان بخش دولتی<sup>(۹)</sup> ماهانه وصول می‌شود. سایر درآمدهای مالیاتی مانند مالیات بر درآمدهای اتفاقی<sup>(۱۰)</sup>، مالیات بر درآمد املاک<sup>(۱۱)</sup>، مالیات بر ارث<sup>(۱۲)</sup> و حق تمیر<sup>(۱۳)</sup> همگی به‌صورت تدریجی و مصادف با تراکنش مالی دریافت می‌شوند. جالب آنکه درآمدهای حاصل از کشاورزی به‌کلی از مالیات معاف شده است.<sup>(۱۴)</sup>

آیین‌نامه‌های اجرایی در خصوص نحوه‌ی واریز درآمدهای نفتی توسط شرکت ملی نفت به حساب خزانه دال بر ماهانه بودن حسابداری این واریزهاست.<sup>(۱۵)</sup> البته قرارداد وزارت نفت با شرکت ملی نفت که از سال ۱۳۹۳<sup>(۱۶)</sup> دائمی شده، در مورد زمان‌بندی واریز درآمدهای نفتی توسط شرکت ملی نفت به خزانه ساکت است. قانون و آیین‌نامه‌های مربوط، واریز بلافاصله و علی‌الحساب درآمدهای نفتی به حساب‌های خزانه‌ی کل کشور را لازم دانسته است. تکلیف بانک مرکزی برای تخصیص درآمدهای شرکت ملی نفت، ماهانه است.<sup>(۱۷)</sup> از مجموع مقررات چنین برمی‌آید که درآمدهای نفتی سالیانه تحصیل نمی‌شوند.

حجم کمی از درآمدهای دولت به‌صورت سالیانه تحصیل یا حسابداری می‌شود؛ به‌خصوص زمان‌بندی‌های مالیاتی به‌صورت قراردادی یکساله است. آیا با تغییر سری زمانی درآمدزایی دولت از یک سری زمانی تکرار شونده‌ی سالیانه به یک سری زمانی کوتاه‌مدت‌تر،

همچنان نیازی به اصرار بر اصل سالیانه بودن بودجه است؟ البته نمی‌توان این واقعیت را نادیده گرفت که بسیاری از مفاهیم قراردادی در خصوص حسابداری ملی بر همین مبنا به صورت سالیانه شکل گرفته‌اند. اما می‌توان گفت اینک زمان آن رسیده که متوجه امکان مانور ایجادشده در زمان‌بندی بودجه و حسابداری خود باشیم. شناسایی سری‌های زمانی درآمدها و هزینه‌های عمومی، از مهم‌ترین اقداماتی است که ما را در وضع اصول بومی بودجه‌ریزی یاری می‌دهد و این امر باید موضوع مطالعه‌ی متخصصان امر قرار گیرد.

## ۲-۲. حسابرسی سالیانه<sup>(۱۸)</sup>

نائومی کایدن<sup>(۱۹)</sup> اما مسئله را کمتر از زاویه‌ی سالیانه بودن چرخه‌ی کشاورزی می‌بیند، به نظر کایدن انتخاب اصل سالیانه بودن بودجه تصمیمی بدیهی در زمان ابداع نخستین بودجه‌های سالیانه بوده است. وی به‌طور کلی به اصول بودجه‌ای چنین می‌نگرد که این اصول ناشی از اصول نخستین بودجه‌های تدوین‌شده در اروپا بوده است و از منظر یک آمریکایی این انتقاد را به اصول بودجه‌ای مورد توافق وارد می‌داند که بودجه برخلاف دیگر نهادهای صادرشده از اروپا به آمریکا مورد بازبینی، اصلاح و انطباق با نظام ایالات متحده قرار نگرفت. حال آنکه به گمان وی اصول بودجه، از جمله اصل سالیانه بودن بودجه، بیش از آنکه جهانی و عام‌الشمول باشند، به مقتضیات خاص اقتصادی-اجتماعی-فرهنگی اروپای قرن نوزدهم وابسته بوده‌اند (Caiden, 1982: 517).

کایدن ادامه می‌دهد شکل‌گیری اصل سالیانه بودن بودجه، ناشی از هدف و غرض اولیه‌ی شکل‌گیری نهادی به نام بودجه بوده است. جوزف دومینیک لوئیس<sup>(۲۰)</sup>، وزیر دارایی فرانسه پساناپلئون، نخستین سند بودجه‌ی سالیانه را تقدیم پارلمان کرد. او با این کار می‌خواست بر مشکلات دیرپای فساد، عدم انضباط مالی و مصلحت‌اندیشی فائق آید و این جملات کلیدی وی در محضر نمایندگان پارلمان بود: «ما در نظر داریم دقیق‌ترین ارزیابی از نیازهای احتمالی خود و مجموع هزینه‌های مورد نیاز برای انجام بخش‌های وزارتی خود ارائه دهیم؛ سپس طرحی از راه‌ها و ابزارهای تأمین این نیازها را پیشنهاد خواهیم کرد. [در نتیجه این کار] هر وزارتخانه از امکان بهره‌برداری متعارف از منابع مالی برای رفع نیازهای خود مطمئن خواهد بود. این منابع مالی به ادق وجه ممکن در قبال نیازهای ناشی از ارائه‌ی خدمات توسط یک وزارتخانه تخصیص می‌یابند. چنانچه شفاف‌سازی لازم آید، هر وزیری موظف است تمام جزئیاتی را که برای شکل گرفتن نظر شما لازم است، ارائه دهد» (Marion, 1914: 379-380).

همچنان که کایدن می‌گوید، در صورت روشن و مشخص شدن هدف اصلی، سازوکار

رسیدن به آن سرراست خواهد بود. به بیان کایدن، سازوکارهای مدنظر بارون لویی نیز شامل این سازوکارها بود: «تخمین و پیش‌بینی سالیانه‌ی هزینه‌ها، ادغام درآمد‌ها؛ نظارت بر پرداخت‌ها و مهیا کردن حساب‌های حسابرسی شده در پایان سال مالی» (Caiden, 1982: 517). به‌طور خلاصه به نظر کایدن انضباط‌بخشی مالی، تنها به مدد زمان‌مند کردن امکان‌پذیر می‌شد. زمان‌مند کردن بودجه، هم سررسید مشخصی برای حسابرسی در اختیار دولت‌ها قرار داد و هم چارچوب زمانی معینی برای پیش‌بینی هزینه‌ها. این مسئله به مشکلات چندین قرن فرانسه و سپس سایر کشورها پایان بخشید. دیگر هیچ حسابی برای سال‌ها مفتوح نمی‌ماند و هزینه‌کرد جاری برخلاف «پیش‌بینی‌های مبتنی بر درآمد‌های آینده» رقم نمی‌خورد. هنوز نیز فراهم کردن محدوده‌ی زمانی معین برای نظارت پارلمان بر عملکرد بودجه‌ای مجریه به‌عنوان یکی از توجیحات اصل سالیانه بودن بودجه به‌کار می‌رود (رستمی، ۱۳۹۰: ۲۰۶).

اصل سالیانه بودن بودجه که در قانون اساسی آلمان تصریح شده، مانع از آن نیست که در این کشور بودجه‌ای برای دو سال تهیه و تقدیم مجلس شود، هرچند در مقام رسیدگی، هر سال جداگانه بررسی می‌شود (Lienert & Jung, 2004: 239). در فرانسه نیز استثنائاتی برای اصل سالیانه بودن وجود دارد که به عقیده‌ی نویسندگان عملاً سالیانه بودن را به اصلی برای گزارش‌دهی بودجه‌ای و نه بودجه‌ریزی تبدیل کرده است. در فرانسه گزارش‌هایی سالیانه در مورد وضعیت اجرای بودجه وجود دارد و به‌ویژه ترتیبات نهادی گسترده‌ای برای این گزارش‌ها دیده می‌شود (Lienert & Jung, 2004: 214).

از بررسی وضعیت فرانسه و آلمان، احتمالاً می‌توان به این نتیجه رسید که یکی از مهم‌ترین حکمت‌های سالیانه بودن بودجه، وجود سررسید مشخص برای نظارت است. حساب‌ها باید در تاریخ مشخصی بسته شوند و به نحوه‌ی عملکرد آن‌ها رسیدگی شود. زمان مناسب برای این رسیدگی و نظارت مالی چقدر است؟ این زمان باید به‌نحوی پیش‌بینی شود که تعادلی در دو مصلحت اغلب ناهمخوان پدید آورد. از یک طرف قدرت مانور و اختیارات عرفی مسئولان اجرایی را سلب نکند؛ از طرف دیگر، رسیدگی دقیق ناظران مالی را ممتنع نکند. یکی از نویسندگان فارسی‌زبان به همین نکته اشاره می‌کند که ظرف یک سال می‌توان بررسی دقیق‌تری از عملکرد دولت به‌عمل آورد (دادگر، ۱۳۸۶: ۹۸).

با اصلاحات صورت‌گرفته در قانون دیوان محاسبات کشور در سال ۱۳۶۲، این نهاد موظف شد همواره حساب‌های جاری و سال قبل را در دست رسیدگی داشته باشد.<sup>(۲۱)</sup> از سال‌های پایانی دهه‌ی ۱۳۸۰، این تکلیف قانونی با ایجاد رویه‌ی حسابرسی ضمنی سه‌ماهه در دیوان محاسبات جامه‌ی عمل پوشید، اگرچه حسابرسی‌های ضمنی سه‌ماهه ارزیابی کلی و نه بررسی

دقیق و جدی حساب‌هاست، حسابرسی ضمنی، نیاز به تفریح سالیانه‌ی بودجه را منتفی نمی‌کند. به هر حال کاهش دوره‌ی زمانی حسابرسی در نظر امکان‌پذیر و در عمل نیز در ایران محقق شده است. کاهش زمان‌های حسابرسی مزایای جانبی دیگری نیز دارد.

از سوی دیگر، کوتاه شدن بیش از اندازه‌ی زمان حسابرسی، می‌تواند مشکل کاهش بهره‌وری و فشار بیش از اندازه به نیروی انسانی نهادهای نظارتی از جمله دیوان محاسبات را در پی داشته باشد. در ادامه در مبحث دوام دولت و توقیت بودجه نشان خواهیم داد که اصل سالیانه بودن بودجه چگونه به برنامه‌های بلندمدت دولت آسیب می‌رساند. کاهش بیش‌ازحد دوره‌ی زمانی آسیب‌ناکارایی حسابرسی از برنامه‌های بلندمدت را در پی دارد. حساب‌رسان ترجیح می‌دهند نتایج ارزیابی‌های اولیه‌ی ایشان در پرتو حقایق جدیدتر و تفصیلی‌تر لطمه نخورد تا شهرت ایشان به‌عنوان یک حسابرس دقیق حفظ شود (برزیده و خیراللهی، ۱۳۹۰: ۱۷). این امر اگرچه در مؤسسات کوچک‌تر رواج دارد، نکته‌ی مهمی است که ایجاد فشار بیش از حد بر بدنه‌ی کارشناسی دیوان محاسبات به‌منظور کاهش زمان‌های حسابرسی، ما را از اصول حقوق عمومی برای ایجاد بهترین عملکرد دولت دور می‌کند.

حساب‌رسان دولتی ترجیح می‌دهند تا بازه‌ی حسابرسی از یک سال نیز طولانی‌تر نشود؛ تغییر سریع مدیران سیاسی و گاه مدیران حرفه‌ای، عدم دقت در گزارش‌های تفصیلی و اتکای فرایندهای حسابرسی به ذهنیت مجریان، از دلایل این ترجیح است. به هر حال اصل این موضوع که در شرایط امروز، می‌توان بازه‌های حسابرسی را تغییر داد و حتی یک زمان ترکیبی (بازه‌ی طولانی‌تر برای هزینه‌های عمرانی و بازه‌ی کوتاه‌تر برای هزینه‌های جاری) مستقر کرد، غیرقابل تردید است. این واقعیت می‌تواند یکی از حکمت‌های اصل سالیانه بودن بودجه را منتفی کند.

## ۲-۳. ارزش راهبردی بودجه‌ی سالیانه

بودجه‌ی سالیانه مزایایی جانبی دارد که اگرچه فلسفه و هدف اصلی آن به‌شمار نمی‌رود، امروزه به‌عنوان نتیجه‌ای ناخواسته، جایگاه مهمی در اتکای ما به بودجه‌ی سالیانه یافته است. یکی از این مزایای جانبی، ایفای نقش بودجه‌ی سالیانه به‌عنوان محملی برای بازبینی و محک زدن مجدد سیاست‌های مالی دولت به‌ویژه توسط پارلمان است. به نظر کایدن در پرتو این مزیت می‌توان بر سیاست‌های مالی دولت نظارت کرد و از آن مهم‌تر از طریق بودجه‌ی سالیانه اقتصاد را به‌مثابه‌ی یک کل واحد مدیریت کرد (Caiden, 1982: 518). بودجه‌ی سالیانه در حقیقت چشم‌اندازی راهبردی از وضعیت مالی دولت به‌دست می‌دهد. تأمل بیشتر در این مزیت جانبی، ناروا بودن آن را نشان می‌دهد، چراکه بودجه‌های سالیانه اغلب بر پایه‌ی ایجاد



تغییرات افزایشی در بودجه‌ی سال گذشته نوشته می‌شوند و همین مسئله خود مانع از اولویت‌بندی مجدد سیاست‌های دولت می‌شود. ردیف‌های تکرارشونده به مرور خصیصتی تغییرناپذیر می‌یابند، حال آنکه نیازها در حال تغییرند (Brumby, et al, 2013: 7). ما بر این گمان بوده‌ایم که با بودجه‌ی سالیانه می‌توانیم سالیانه مروری بر نیازهای خود داشته باشیم، اما عملاً این امر محقق نشده است. محمد کردبچه<sup>(۲۲)</sup>، در خلال مقاله‌ای پیشنهاد استفاده از چارچوب میان‌مدت مخارج دولت و تهیه‌ی بودجه در این چارچوب را به‌منظور تخصیص منابع به اولویت‌های راهبردی مطرح می‌کند (کردبچه، ۱۳۸۵: ۳۵). درگیری طولانی‌مدت بدنه‌ی اجرایی دولت با بودجه‌ریزی طی سال موجب می‌شود نگرش‌های سالیانه فاقد ارزش راهبردی شوند و نیاز به برنامه‌ی بلندمدت‌تر احساس شود. سنت تدوین برنامه‌های پنج‌ساله که در نیمه‌ی دوم دهه‌ی ۱۳۶۰ جامه‌ی عمل پوشید نیز در حقیقت پاسخی به این ضرورت هدف‌گذاری طولانی‌مدت بوده است.

نمی‌توان منکر ارزش و اهمیت بودجه در مدیریت واحد و کلان اقتصادی شد، اما این اثر جانبی لزوماً به وجه سالیانه بودن بودجه پیوند نخورده است، بلکه به اصل برنامه‌ریزی بودجه‌ای بازمی‌گردد. اتفاقاً کوتاه‌مدت بودن عمر این سند با توجه به تأثیر عوامل اقتصادی در بلندمدت، موجب کمتر برآورده شدن هدف مدیریت راهبردی می‌شود. به نظر یکی از نویسندگان برنامه‌ریزی‌های اقتصادی هزینه‌های زیادی را ایجاد می‌کنند و عمر کمتر از یک سال بودجه‌ها، به‌نوعی توجه اقتصادی چنین هزینه‌کردی را از بین می‌برد (دادگر، ۱۳۸۶: ۹۸). شاید بتوان گفت که آیا یک سال نیز عمر کوتاهی برای یک بودجه‌ی ملی نیست؟

## ۲-۴. ایجاد بینش مقایسه‌ای در عملکرد بودجه‌ای

از دیگر مزایای جانبی بودجه، وجود فرصت مقایسه بین حساب‌های سالیانه به‌صورت کلی و بخشی در سال‌های مختلف است. به همین سبب بودجه یک ابزار اندازه‌گیری دقیق برای مقایسه‌ی عملکردها در سال‌های مختلف است (Caiden, 1982: 518). افزون‌بر آن گزارش تفریغ بودجه نیز می‌تواند این مقایسه را دقیق‌تر و واقعی‌تر کند.

در حقیقت آنچه به نمایندگان مجلس با تخصص‌های مختلف (که لزوماً دارای توان کارشناسی برنامه‌ریزی اقتصادی نیستند) توان مقایسه‌ی بین بودجه‌های تقدیمی دولت در ادوار مختلف را می‌دهد و ایشان را مجاب به پذیرش یا رد کلی بودجه‌ی تقدیمی می‌کند، امکان مطالعه‌ی مقایسه‌ای و گذاشتن بودجه‌ی تقدیمی سال جاری در محک بودجه‌ی مصوب سال گذشته و ارزیابی این دو با عملکرد جاری یک دستگاه است. تولیدات مقایسه‌ای فراوان مرکز

پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی در خصوص لوایح بودجه‌ی سنوات مختلف دلیلی دیگر بر این کارکرد بودجه‌ریزی سالیانه است.<sup>(۲۳)</sup>

همان‌گونه‌که گفته شد، این مبنا باید به‌دقت فهم شود. ارائه‌ی بینش مقایسه‌ای ناشی از تقسیم برنامه‌ی دولت در واحدهای همسان زمانی است. به‌عبارتی برنامه‌های مالی دولت به مقاطع مختلف نسبتاً شبیه به هم تقسیم می‌شوند و تفاوت‌های مبانی مقایسه از بین می‌رود. به همین سبب اگر تغییر متغیرها در دو سال بیش از اندازه شود، امکان چنین مقایسه‌ای منتفی خواهد شد. برای مثال، اگر در سال  $n$  تحریم‌های گسترده‌ی بین‌المللی یا جنگ وجود داشته باشد و این عامل به یکباره در سال  $n+1$  منتفی شود، به‌دلیل تغییر کلان متغیرها، ارقام بودجه‌ای قابلیت مقایسه‌ای خود را از دست خواهند داد.

برای مثال در کشوری که هر چهار فصل را تجربه می‌کند، تقطیع نه‌ماهه‌ی بودجه‌ی دولت، سبب می‌شود تا هر بودجه به‌سبب مقتضیات متفاوت عوامل طبیعی، ارقام متفاوتی را تجربه کند و به‌عنوان مبنایی برای مقایسه قابل کاربرد نباشد. تقطیع سالیانه‌ی برنامه‌ریزی و عملکرد مالی دولت شاید بر مبنای عوامل طبیعی و آیین‌های اجتماعی توجیه‌پذیر باشد، به‌صورت فرضی چنانچه در ناحیه‌ای عامل سالیانگی از بین برود (به فرض در مدار استوا یا نقطه‌ی قطب جنوب) یا در برابر دیگر فاکتورهای حائز اهمیت رنگ ببازد، اهمیت آن نیز از بین می‌رود. بینش مقایسه‌ای، تقطیع زمان‌بندی‌شده را ارائه می‌دهد، به‌نحوی که واحد تقطیع خود موجد تفاوت نباشد و تا حد امکان تفاوت‌ها را پوشش دهد.

### ۳. موانع نظری بودجه‌ی یکساله

#### ۳-۱. دوام دولت و تقویت بودجه

بودجه‌ی سالیانه ناچار از در نظر گرفتن اولویت‌های مقطعی است. ناکامی بودجه‌های سالیانه در برآوردن اهداف کلان اقتصادی، از جمله دلایل اقبال به برنامه‌های مالی میان‌مدت است. برنامه‌های مالی میان‌مدت (که نباید با آنچه در فارسی به برنامه‌های توسعه شهره شده‌اند، خلط شوند)، در حقیقت تبدیل اهداف کلان دولت به اعداد و ارقام بودجه‌ای است. تأثیر برنامه‌ی میان‌مدت به‌ویژه بر بخش‌های صف در سطوح عملیاتی تصمیم‌گیری مشهود است. مدیران با چشم‌انداز روشن‌تری در مورد برنامه‌های خود تصمیم می‌گیرند و هدف‌گذاری می‌کنند، چراکه اجمالاً می‌دانند در سه سال آینده اداره‌ی آن‌ها چه میزان درآمد و سقف مجاز هزینه‌کرد دارد و جایگاه آن در برنامه‌ی میان‌مدت ملی کجاست. بانک جهانی به این نتیجه رسیده که اصل بودجه‌ریزی میان‌مدت، کمتر نیازمند گفت‌وگوست، بلکه اینک زمان تقویت این

مفهوم برای اجرای بهتر است (Brumby, et al., 2013: 12).

اودل، دولتمرد پیشین سوئدی، نقش تشکیل یک دولت اقلیت در گذار به چارچوب میان‌مدت بودجه‌ای را مورد توجه قرار می‌دهد. کشور سوئد در دهه‌ی ۱۹۸۰م، بالاترین مازاد بودجه در بین کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه<sup>(۲۴)</sup> را در اختیار داشت، حال آنکه در ابتدای دهه‌ی ۱۹۹۰م با کسری‌های شدید بودجه مواجه شد. از جمله علل این مسئله، بر سر کار بودن دولت اقلیت<sup>(۲۵)</sup> بود. ترکیب چندپارچه‌ی پارلمان، پیش‌بینی‌پذیری تصمیمات آن را کاهش می‌داد و بودجه نیز از این قاعده مستثنا نبود. به همین سبب تدابیری اندیشیده شد تا تصویب بودجه برای یک دولت اقلیت ساده‌تر شود. یکی از این تدابیر، تصویب چارچوب بودجه‌ای چندساله بود (اودل، ۱۳۹۱: ۵۵-۵۶). علاوه‌بر این چنانکه دکتر امامی معتقدند «در حال حاضر تداوم سیاست اجتماعی و اقتصادی با سالانه بودن بودجه سازگاری ندارد، این سیاست برای دوره‌ای هزینه‌های کلانی را ضروری می‌سازد که البته به تدریج رو به تحلیل می‌رود، زیرا هزینه‌های مزبور خود موجب افزایش درآمد در دوره‌های بعدی می‌گردد (امامی، ۱۳۸۴: ۱۰۳).

بانک جهانی گزارش می‌دهد که تا انتهای سال ۲۰۰۸، دوسوم کشورهای جهان از چارچوب هزینه‌ای میان‌مدت استفاده می‌کنند. این اقدام با دو هدف متفاوت صورت می‌گیرد، در کشورهای کم‌درآمد این ابزاری برای حصول اطمینان کمک‌کنندگان مالی از صرف کمک‌های مالی در برنامه‌های مشخص و روشن و عمل کشور به تعهداتش در مبارزه با فقر است. در کشورهای پردرآمد، این ابزارها راهی برای پشتیبانی از اهداف بودجه‌ای، بهبود تقدم هزینه و تقویت عملکرد بهبودیافته‌ی حکومت است (Brumby, et al., 2013: 1).

به‌طور مشخص مسئله‌ی ضعف بودجه‌های سالیانه در پشتیبانی از اهداف بلندمدت، پیشتر نیز مورد توجه قرار گرفته بود. به نظر کایدن، از آثار منفی تخصیص سالیانه‌ی بودجه، غفلت کردن از برنامه‌هاست. چنانچه یک پروژه‌ی چندساله کلید بخورد و بنا باشد بودجه‌ی آن به‌نحو سالیانه تخصیص یابد، هر سال در موسم بودجه‌ریزی موافقان و مخالفان می‌کوشند منابع آن را کاهش یا افزایش دهند؛ این کاهش یا افزایش در نقش تشویق یا تنبیهی برای پروژه عمل می‌کند و در نتیجه کارایی و اثربخشی برنامه‌ی مقرر برای به پایان رسیدن آن را سلب می‌کند (Caiden, 1982: 518). وی معتقد است عنوان سالیانگی بودجه، این واقعیت را که دولت تعهداتی مالی برای مدت زمانی طولانی‌تر دارد، می‌پوشاند و همین مسئله به افزایش بی‌ثباتی مالی و منازعه‌ی افراد ذی‌نفع در فرایند تصویب بودجه منجر می‌شود. وی برنامه‌ریزی مالی میان‌مدت را در حقیقت قانونی کردن این واقعیت همیشگی می‌داند که تعهداتی فراتر از یک سال وجود دارند. البته او به پیشنهاد

همین برنامه‌های مالی اکتفا نمی‌کند، بلکه پیشنهاد تصویب بودجه‌های دوساله یا دوسالیانه کردن چرخه‌ی تدوین بودجه را مطرح می‌کند (Caiden, 1982: 522).

کایدن نظر یکدستی درباره‌ی تناسب یکساله بودن بودجه با اهداف آن ندارد. وی در مورد عمر مفید بودجه در ایالات متحده، نظری متناقض‌نما دارد؛ بودجه‌ی یکساله هم بیش از اندازه کوتاه‌مدت است، هم بیش از اندازه بلندمدت. کوتاه‌مدت بودن بودجه‌ی یکساله را دانستیم؛ تعهدات بیش از یک سال و برنامه‌های بلندمدت دولت. اما منظور از بلندمدت بودن بودجه‌ی یکساله آن است که دولت نمی‌تواند به تغییرات ناگهانی اوضاع و احوال که به اخلاص در پیش‌بینی‌های قبلی منجر می‌شود (مانند تغییرات فصلی و پیشامدهای ناگهانی)، واکنش نشان داده و با بازتنظیم سیاست‌ها و برنامه‌هایش، خود را با آن وفق دهد، چراکه فرایند تصمیم‌گیری بر بودجه‌ریزی یکساله متمرکز است (Caiden, 1982: 516).

## ۲-۲. استثنائات سالیانه بودن

معنای اصل سالیانه بودن بودجه در نظام حقوقی آلمان این نیست که مجوزهای مندرج در بودجه موقت است، یا اینکه در نقطه‌ی مقابل تنها در مورد یک سال مالی تخمین‌ها و محاسبات مفصل انجام می‌گیرد. در بند ۲ ماده‌ی ۱۱۰ قانون اساسی آلمان<sup>(۲۶)</sup> آمده است: «بودجه برای یک سال مالی یا بیشتر باید در قانونی که پیش از آغاز سال نخست تصویب می‌شود تنظیم شده و ترتیبات جداگانه‌ای برای هر سال مقرر کند. این قانون می‌تواند مقرر کند بخش‌های مختلف بودجه در بازه‌های مختلف زمانی که با سال‌های مالی تقسیم شده، اجرا شود».

در فرانسه اصول بودجه‌ریزی، از جمله سالیانه بودن در یک قانون ارگانیک انعکاس داده شده است، اگرچه گفته می‌شود که اصل سالیانه بودن بودجه در فرانسه چندان مراعات نیست. «برای اصل سالیانه بودن این استثنائات وجود دارد: پرداخت مبالغ تخصیص‌یافته برای سال جاری در سال آتی؛ انتقال تخصیص‌ها در پایان سال به سال آتی؛ ایجاد تعهدات هزینه‌ای در سال قبل برای سال بعد درحالی‌که هنوز بودجه‌ی سال بعد به تصویب پارلمان نرسیده است. از منظر این استثنائات، اصل سالیانه بودن بیشتر برای گزارش‌دهی‌های بودجه‌ای اعمال می‌شود تا تخصیص‌های بودجه‌ای» (Lienert & Jung, 2004: 214).

کایدن این انگاره را که بودجه‌ی سالیانه موجب هدایت منابع می‌شود، به‌شدت زیر سؤال می‌برد؛ چراکه عملاً سه‌چهارم تخصیص‌ها خارج از سال مالی صورت می‌گیرد (Caiden, 1982: 519). وی به‌ویژه به رشد هزینه‌هایی که در اصطلاح غیرقابل نظارت خوانده می‌شود، اشاره می‌کند؛ هزینه‌هایی که اغلب به برنامه‌های رفاهی-تأمین اجتماعی تخصیص می‌یابد و از حساب‌های سالیانه خارج می‌مانند.

#### ۴. کاهش تبعات اصل سالیانه بودن بودجه

##### ۴-۱. برنامه‌های مالی میان‌مدت

اگرچه برنامه‌ی مالی میان‌مدت در یک کلام به «بودجه‌ریزی چندساله» تعریف می‌شود، در جزئیات چند شرط اساسی برای تحقق بودجه‌ریزی چندساله وجود دارد؛ نخست تخمین چندساله از منابع درآمدی دولت که دربرگیرنده‌ی منابع احتمالی مالیاتی، غیرمالیاتی، استقراضی و تعهدات است. در این شرط نخست یک رویکرد بالا به پایین وجود دارد و اغلب یک نهاد عضو کابینه مسئول تخمین این درآمد چندساله است (Brumby, et al., 2013: 17). دومین شرط مشخص شدن جدول هزینه‌کرد مؤسسات و ادارات صف است. برخلاف تدوین میزان منابع و درآمدهای دولت که از بالا به پایین است، تدوین این جدول هزینه‌کرد توسط خود ادارات صورت می‌گیرد و سپس به نهاد بودجه‌ریز تقدیم می‌شود. البته بودجه‌ریزی در مؤسسات وحدت رویه دارد و خدمات مورد نیاز اداره براساس نرخ مشخصی که دولت تعیین کرده است، محاسبه می‌شود. برای مثال قیمت برق مورد نیاز، یا دستمزد یک ساعت کار کارمند از سوی دولت مشخص می‌شود، اما میزان واحد برق مورد نیاز را خود مؤسسه تعیین می‌کند. گام سوم، ایجاد توافق بر تخصیص هزینه‌هاست. رویکرد در این بخش، مصالحه‌ای است. دولت براساس سیاست‌ها و برنامه‌های خود، به تصمیمی مشخص در مورد بودجه‌ی هر نهاد می‌رسد و درباره‌ی جدول هزینه‌ی تقدیمی از سوی مؤسسات و ادارات تصمیم می‌گیرد (Brumby, et al., 2013: 18).

رویکرد برنامه‌های توسعه‌ای ایران بیش از آنکه به بودجه‌ریزی میان‌مدت شبیه باشد، به هدف‌گذاری میان‌مدت شبیه است. در این معنا، ترجمانی از اهداف به ارقام صورت نمی‌گیرد، بلکه خروجی عملکرد بودجه‌های سالیانه با اهداف تعیین شده سنجیده می‌شود. چنانکه کردیچه می‌گوید، این نحوه‌ی برنامه‌نویسی که مستقل از فرایند بودجه‌ریزی است، فهرستی از فعالیت‌ها و اقدام‌های غیرواقعی است که در نهایت چیزی بیش از یک تمرین دانشگاهی نخواهد بود (کردیچه، ۱۳۸۵: ۴۴).

در سوئیس بودجه‌ی سالیانه (که برخلاف بسیاری از کشورها، شکل قانون ندارد)، همراه با ضمایم شامل یک نسخه‌ی به‌روزشده از برنامه‌ی مالی چهارساله، گزارشی در خصوص برنامه‌ی چهارساله و تخمین چندساله در سطح حساب‌ها ارائه می‌شود. این ضمایم اگرچه در پارلمان به بحث گذاشته می‌شود، در مورد آن‌ها رأی گرفته نمی‌شود (Kraan & Ruffner, 2005: 50). هر دوره‌ی پارلمان سوئیس چهار سال به طول می‌انجامد و در بدو تشکیل هر پارلمان، دولت، سیاست‌های خود را برای دوره‌ی تقنینی آتی ارائه می‌دهد. این گزارش، دربردارنده‌ی نگاهی به

گذشته است که با بیان دستاوردها و شکست‌های قبلی، به‌خوبی وظایف جدید را تبیین می‌کند. این گزارش توأم با یک طرح مالی برای دوره‌ی تقنینی آتی است که سرجمع‌های اصلی مورد توقع (کل هزینه‌ها و درآمدهای فدرال، کسری و افزایش بدهی) را ایجاد می‌کند. این گزارش مالی هر سال با تقدیم بودجه به‌روزرسانی شده و چهارسالانگی آن حفظ می‌شود (گزارش مالی دربردارنده‌ی سال مالی و سه سال بعد از آن است). به همین سبب طرح‌های جدید نیز هر سال به انتهای برنامه‌ی چهارساله افزوده می‌شود. رد و تأیید پارلمان بر این طرح، قانوناً الزام‌آور نیست (Kraan & Ruffnerm, 2005: 54). به‌روزشوندگی برنامه‌ی چهارساله، سبب می‌شود تا نهادها و ادارات دولتی نیز در پیشنهاد ارقام بودجه‌ی سالیانه‌ی خود نیز این چشم‌انداز را در نظر داشته باشند و برنامه‌های خود را متناسب با این چشم‌انداز طراحی کنند. چنین روشی موجب افزایش پذیرش سیاسی بودجه می‌شود (Kraan & Ruffnerm, 2005: 55).

قانون اساسی آلمان، مستلزم تصویب یک قانون فدرال (که در هر دو سطح ملی و ایالتی الزام‌آور است) برای مدیریت بودجه‌ای است که هدف از این قانون تضمین برنامه‌ریزی چندساله‌ی مالی است. به همین دلیل قانون افزایش رشد و ثبات اقتصادی، تصویب برنامه‌های پنج‌ساله را تکلیف می‌کند. سابقه‌ی این برنامه به اصلاحات اقتصادی پساجنگ جهانی دوم در آلمان بازمی‌گردد (Lienert & Jung 2004: 223). برخلاف آنچه به‌نظر می‌رسد، در نخستین سال‌های اجرای این قانون، این بودجه نبوده است که متناسب با این برنامه تنظیم می‌شده، بلکه برنامه به اقتضای بودجه‌ی سالیانه تغییر می‌کرده است (Lienert & Jung, 2004: 252).

دولت موظف است هنگام تقدیم بودجه، برخی اسناد و گزارش‌ها را به ضمیمه‌ی آن نیز تقدیم کند. از جمله گزارشی در خصوص وضعیت کنونی مالیه‌ی عمومی و تأثیر احتمالی آن بر اقتصاد کلان و همین‌طور برنامه‌ی پنج‌ساله‌ای که سخن آن رفت. اما خصلت‌های حقوقی و بودجه‌ای برنامه‌ی پنج‌ساله‌ی آلمان چیست؟ به‌طور کلی این برنامه دربردارنده‌ی تخمین‌های کمی در مورد راهبرد سیاست مالی دولت است. این برنامه‌ی مالی الزام‌آور نیست و به رأی پارلمان گذاشته نمی‌شود، بلکه تقدیم آن به‌منظور ارائه‌ی اطلاعات به نمایندگان است. سال مالی جاری، نخستین سال این برنامه و سال بودجه‌ی تقدیمی، دومین سال این برنامه است. به‌عبارتی برنامه‌ی آلمان نیز به مانند برنامه‌ی سوئیس دارای یک پیش‌بینی سه‌ساله پس از سال بودجه است. وزیر اقتصاد موظف است این برنامه را به‌صورت سالیانه و به‌منظور منطبق کردن آن با تحولات اقتصادی به‌روزرسانی کند. نباید گمان کرد این برنامه یک کلی‌گویی اقتصادی است. این برنامه اطلاعاتی مشتمل بر چهل گروه هزینه دارد که از حیث کارویژه‌های هزینه‌ها دسته‌بندی شده‌اند. در این برنامه ۷ تا ۸ هزار عنوان هزینه‌ای و ۱۱۰۰ عنوان درآمدی مندرج

است. تهیهی آن با همکاری ادارات محلی، ایالتی و ملی صورت می‌گیرد و به این طریق عموم نهادهای دولتی ملزم به مشارکت در اجرای آن‌اند (Lienert & Jung, 2004: 237). اردونانس<sup>(۲۷)</sup> ۱۹۵۹ فرانسه که تا ابتدای هزاره‌ی جدید، قانون بودجه‌ی این کشور شمرده می‌شد، الزامی برای انطباق بودجه با یک برنامه‌ی مالی میان‌مدت نداشت. این عدم الزام، به‌رغم وجود یک برنامه‌ی مالی میان‌مدت تا سال ۲۰۰۰ بود. از سال ۲۰۰۱ و تحت قانون مالی جدید، دولت ملزم به در دست داشتن یک برنامه‌ی چهارساله از هزینه‌ها و درآمدها شد. این برنامه که از سال بودجه‌ی تقدیم‌شده آغاز می‌شود و تا سه سال پس از آن را دربرمی‌گیرد، به ضمیمه‌ی بودجه‌ی سالیانه به پارلمان تقدیم می‌شود (Lienert & Jung, 2004: 189).

#### ۴-۲. ابزار تاریخ انقضا

یک راه‌حل قابل تأمل استفاده از ابزار تاریخ انقضا<sup>(۲۸)</sup> برای برنامه‌هاست (Caiden, 1982: 522)، به این معنا که برای یک برنامه به مجرد تصویب، اعتباری تا یک تاریخ انقضا (مثلاً شش سال پس از تصویب قانون) مقرر شود که این اعتبار در بخش‌های یکساله تخصیص می‌یابد. به این نحو می‌توان بحث و جدل هر ساله بر اعتبارات بودجه را منتفی کرد و تا سررسید انقضا این اعتبار به‌صورت خودکار در سرجمع هزینه‌ها، بودجه‌ی سالیانه و... لحاظ خواهد شد. هم این راه‌حل و هم راه‌حل برنامه‌های مالی میان‌مدت، از مشکل واحدی رنج می‌برند و آن کارکرد سیاسی اصل سالیانه بودن بودجه است. تمام بررسی‌های صورت‌گرفته در این مقاله، تا این نقطه معطوف به کارکرد فنی بودجه‌ی سالیانه بوده است، اما از نظر سیاسی، رایزنی و تعامل قوه‌ی مجریه با قوه‌ی مقننه برای تصویب بودجه به‌صورت سالیانه این کارکرد را دارد که مردم نارضایتی خود از جهت‌گیری و برنامه‌های عمومی دولت را از طریق اعمال فشار نمایندگان بر دولت در فرایند تصویب بودجه نشان دهند. ایجاد چارچوب‌های بلندمدت یا تعهدات بلندمدت برای دولت، به‌عبارتی سلب این اختیار از مردم و نمایندگان جدید ایشان، برای اصلاح جهت‌گیری‌هاست.

#### ۵. به‌روزشوندگی اراده‌ی مردم در بودجه‌ریزی چندساله

احتمالاً منطقی به‌نظر نمی‌رسد که یک دولت مجبور به ادامه‌ی طرح‌ها و برنامه‌های نادرستی باشد که اتفاقاً به‌سبب وعده‌ی توقف آن‌ها اعتماد مردم را جلب کرده است. نمونه‌ی شایان توجه در این زمینه، کلان‌پروژه‌ی ملی مسکن مهر است. این طرح که از نظر سیاستگذاران وقت اقدامی ملی برای خانه‌دار کردن مستأجران و افراد فاقد منزل از یک سو و ایجاد رونق اقتصادی از سوی دیگر به‌شمار می‌رفت (آقایی، ۱۳۸۷)، به تحمیل بار شایان توجه

مالی به بودجه‌ی عمومی در سررسید تحویل به متقاضیان منجر شد (میرزایی، ۱۳۹۱) و در پیوند با مجموعه‌ای از عوامل دیگر به افزایش پایه‌ی پولی انجامید (کرمی و همتی، ۱۳۹۲). در سال ۱۳۹۲، سال انتخابات ریاست جمهوری، یکی از بی‌سابقه‌ترین نرخ‌های تورم ایران در ۲۵ سال گذشته رقم خورد.<sup>(۲۹)</sup> وزیر اقتصاد دولت جدید با اعلام اینکه مسکن مهر، عامل نیمی از تورم کنونی است (طیب‌نیا، ۱۳۹۲)، با کنترل برنامه‌ی مسکن مهر بر بخش اعظم این تورم فائق آمد. در صورت وجود یک برنامه‌ی کلان و چندساله برای مسکن مهر، امکان تغییر رویکرد و کنترل تورم در سال پنجم اجرای طرح فراهم نمی‌آمد و رأی مردم برای تغییر وضعیت موجود راه به‌جایی نمی‌برد. اما همین قبیل انتقادات نیز بر پایه‌ی ایده‌ی برنامه‌های چندساله یا تصویب اعتبار از طریق تاریخ انقضا قابل پاسخگویی‌اند. یک مدافع برنامه‌ی چندساله می‌تواند به شواهد ارائه‌شده در مقاله‌ی میرزایی اشاره کند و اینکه چنانچه هدف‌گذاری چندساله‌ی مسکن مهر به‌صورت دقیق به عدد و رقم تبدیل می‌شد، چشم‌انداز روشن‌تری از نحوه‌ی تخصیص منابع در طول اجرای این طرح ملی می‌یافتیم و می‌دانستیم اجرای پنج‌ساله‌ی این طرح با امکانات موجود نشدنی است و به نتیجه‌ی واقع‌گرایانه‌تر درباره‌ی طول اجرای برنامه دست می‌یافتیم.

از نظر حقوقی باید موضع انتقاد از برنامه‌های چندساله را تبیین کنیم. نگرانی دقیقاً چیست؟ ۱. بسته شدن دست مدیران آینده برای اصلاح جهت‌گیری‌هایی که احتمالاً نادرست است؛ ۲. بسته شدن دست مردم برای تغییر نظر خود در مورد برنامه‌های در حال اجرا؛ ۳. ضرورت ایجاد تفاهم ملی برای هر برنامه‌ی بلندمدت و عدم امکان آن. به نظر هر این سه ایراد نارواست یا چندان دقیق نیست. بی‌شک برای پیگیری ایده‌ی برنامه‌ی میان‌مدت مالی، نیازمند یک تفاهم و اجماع ملی، میان سلیقه‌های مختلف یا شهروندان مختلف هستیم. این اجماع، باید به اندازه‌ی قانون اساسی بی‌طرف و مورد اتفاق باشد. اما نکته اینجاست که این تفاهم بر سر محتوای برنامه‌ی مالی نیست. اجماعی که در قانون اساسی شکل می‌گیرد نیز اجماع بر سر چگونگی و چستی قوانین نیست، بلکه اجماع بر سر چگونگی فرایند قانونگذاری است. خروجی نهایی این فرایند قانونگذاری، در گذر زمان و وابسته به پیروزی نگاه متفاوتی خواهد بود. آیا لزوماً همه‌ی قوانینی که در دوره‌ی پیروزی چپ‌گراها از تصویب می‌گذرند، در دوره‌ی سلطه‌ی راست‌گراها مورد تجدید نظر قرار خواهند گرفت یا برعکس؟ اگر توانسته‌ایم درباره‌ی قانونگذاری یک التزام نسبی به نتایج حاصل از فرایند آن، پس از پایان گرفتن گفت‌وگوی عمومی داشته باشیم (فارغ از اینکه کدام گرایش یا سلیقه آن را تصویب کرده است)، این تجربه را بی‌شک می‌توانیم درباره‌ی بودجه‌های چندساله نیز اجرا کنیم.

دو ایراد نخست (ایراد بر پایه‌ی اصلاح گرایش‌های نادرست و ایراد بر پایه‌ی تغییر نظر



مردم) نیز نیازمند توضیح‌اند. این دو ایراد تنها زمانی که به اصل نمایندگی متکی شوند، قابل پذیرش خواهند بود. به همین سبب ایراد بسته شدن دست مدیران آینده برای اصلاح جهت‌گیری‌های نادرست ناپذیرفتنی است. سیاستمداران به‌طور فطری تمایل دارند خود را در موضع اتخاذ متقن‌ترین تصمیمات ممکن و گذشتگان را در موضع اتخاذ نادرست‌ترین تصمیمات ممکن قرار دهند، آیا ما نیز باید تسلیم این تمایل فطری شویم؟ آنچه ایشان درباره‌ی درست یا نادرست بر زبان می‌رانند، اختلاف سلیقه‌ای بیش نیست؛ ممکن است دولتمردی اولویت خود را اجرای اصل سی‌ویکم قانون اساسی در تأمین مسکن برای همگان ببیند و دولتمرد دیگری اولویت خود را اجرای اصل سی‌ام و تأمین آموزش و پرورش همگانی بداند؛ در نتیجه هر کدام در دوره‌ی تصدی خود حجم بیشتری از منابع عمومی را به یکی از این دو امر اختصاص دهند؛ اما مسئله این است که هیچ‌کدام از این دو تصمیمات شخصی دولتمردان نبوده است، ایشان در حقیقت وکیل اراده‌ی مردم بوده‌اند؛ زمانی اراده‌ی مردم بر تأمین مسکن تعلق می‌گرفته و دیگر زمانی بر تأمین آموزش و پرورش. این یک کلیشه‌ی پدرسالارانه است که تصمیمات سیاستمداران را به خود ایشان و نه مردم زمانه‌شان منتسب بدانیم. تنها زمانی می‌توان این ایراد را متصور دانست که سازوکار انتخابات و نحوه‌ی شناسایی اراده‌ی مردم را بتوان به‌نحو معقولی زیر سؤال برد و ادعا کرد سازوکار انتخابات مورد اجماع نسبی مردم نبوده است. چنانچه بتوانیم سازوکار مورد وفاق برای بودجه‌ریزی چندساله تدوین کنیم، تغییر گرایش دولتمردان اهمیتی جانبی خواهد داشت. ایجاد وفاق عام بر سازوکارها شدنی است؛ هرچند ایجاد وفاق عام بر نتایج این سازوکار تقریباً غیرممکن به‌نظر برسد. وفاق عام مردم، ارزش بیشتری از نظر اکثریت مردم دارد و سیاستمداران در بهترین حالت نماینده‌ی اکثریت‌اند، نه نماینده‌ی وفاق عام. برنامه‌ی مسکن مهر، از عدم برنامه‌ریزی دقیق رنج می‌برد، نه تصمیم نادرست دولتمردان وقت در مورد اصل آن.

هنوز پاسخ به یک پرسش مانده است، آیا برنامه‌ریزی چندساله دست مردم برای تغییر نظر خود و ابراز نارضایتی از یک برنامه‌ی موقت اما بلندمدت در حال اجرا را نخواهد بست؟ واقعیت آن است که اینک نیز نمی‌توان ادعا کرد که مردم کاملاً در خصوص برنامه‌های بلندمدت مختارند. به هر حال، نمی‌توان منکر آن شد که گاه تعطیلی کامل یک پروژه یا یک نهاد پیش از پایان یافتن آن سودمندتر از ادامه دادن آن است. بی‌شک برنامه‌ی بلندمدت، یا طرح مبتنی بر تاریخ انقضا باید پاسخ مناسبی برای این مشکل داشته باشد. مسلماً چنین راه‌حلی بخشی از طرح بلندمدت ایجاد سازوکار مورد وفاق برای مدت زمان بودجه‌ریزی خواهد بود. شاید یک راه قابل اتکا، استفاده از نقطه‌ی برگشت‌ناپذیری برای پروژه‌های موقت و بلندمدت است.

## نتیجه‌گیری

اصل سالیانه بودن بودجه، یک ریشه‌ی تاریخی و یک ریشه‌ی قانونی دارد. ریشه‌ی تاریخی این اصل، اغلب ناشی از ابتدای اداره‌ی دولت بر روند-چرخه‌های یکساله در درآمدزایی از یک سو و محدودیت امکانات نرم‌افزاری و سخت‌افزاری برای حسابرسی در بازه‌های کوتاه‌تر از یک سال بوده است. مضاف بر اینکه حسابرسی در دوره‌های زمانی طولانی‌تر نیز می‌توانست به بی‌انضباطی مالی و احیاناً فساد مالی منجر شود. بررسی‌ها نشان می‌دهد حکمت‌های قدیمی بودجه‌ی سالیانه امروز منتفی شده است. با این حال براساس قانون اساسی، الزامی برای تقدیم بودجه به صورت سالیانه وجود دارد. با استفاده از برخی ابزارهای تقنینی نوظهور، می‌توان هم حدود قانون اساسی را تا زمان بازنگری محترم داشت، هم به اهداف کاهش منزلت قاعده‌ی سالیانه بودن بودجه از یک اصل تخطی ناپذیر به یک اصل کارکردی یاری رساند.

پژوهش‌های آتی در زمینه‌ی بودجه‌ی سالیانه باید بر این نکته متمرکز باشد که با توجه به بافت حقوقی-اقتصادی-سیاسی-اجتماعی ایران، چه دوره‌ی زمانی برای یک برنامه‌ی مالی مناسب است. مناسبت چنین چارچوبی با دو فاکتور ۱. بیشینه‌سازی دقت در حسابرسی و ۲. بیشینه‌سازی کیفیت در سیاستگذاری و به تبع عرضه‌ی خدمات دولتی سنجیده می‌شود.

## یادداشت‌ها

۱. ماده‌ی ۱ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۲۸۹ مجلس شورای ملی: «بودجه دولت سندی است که معاملات دخل و خرج مملکتی برای مدت معینی در آن پیش‌بینی و تصویب شده باشد. مدت مزبوره را سنه مالیه می‌گویند و عبارت است از یک سال شمسی».
  ۲. ماده‌ی ۱ قانون محاسبات عمومی، مصوب ۱۳۱۲، مجلس شورای ملی: «بودجه لایحه پیش‌بینی کلیه عوائد و مخارج مملکتی است برای مدت یک سال شمسی (سنه مالی) که به تصویب مجلس شورای ملی رسیده باشد».
  ۳. تعریف بودجه در طرح محاسبات عمومی (دوره‌ی نهم، شماره‌ی ثبت ۳۸۳، ۱۳۹۲) تقدیمی توسط نمایندگان مجلس شورای اسلامی: بودجه‌ی کل کشور سندی است مشتمل بر برآوردهای مالی - عملیاتی منابع و مصارف با رعایت سیاست‌های اجرایی مربوط که براساس اصول وحدت، جامعیت، شفافیت، تعادل منابع و مصارف و نتیجه‌گرایی برای تحقق اهداف برنامه‌ی میان‌مدت و اهداف مندرج در بودجه‌ی کل کشور و برای انجام مأموریت‌ها و فعالیت‌ها در دوره‌ی یکساله‌ی مالی طی مراحل قانونی تهیه، تصویب و اجرا می‌شود.
  ۴. از راهنمایی‌های ارزنده‌ی جناب آقای سعید کریمی، دانشجوی دکتری اقتصاد در زمینه‌ی این مبحث سپاسگزارم.
5. Trend-cycle
۶. مواد ۱۰ و ۲۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب ۱۳۸۷، مجلس شورای اسلامی.
  ۷. موضوع فصل پنجم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۶۶، مجلس شورای اسلامی.
  ۸. موضوع فصل چهارم از باب سوم، همان.
  ۹. موضوع فصل سوم از باب سوم، همان.
  ۱۰. ماده‌ی ۱۲۶، موضوع فصل ششم از باب سوم، همان.
  ۱۱. موضوع فصل اول از باب سوم، همان.
  ۱۲. موضوع فصل چهارم از باب دوم، همان.
  ۱۳. موضوع فصل پنجم از باب دوم، همان.
  ۱۴. ماده‌ی ۸۱، همان.
  ۱۵. برای نمونه ر.ک: ماده‌ی ۱ آیین‌نامه‌ی اجرایی بند ۳ ماده‌ی واحده‌ی قانون بودجه‌ی سال ۱۳۹۱ کل کشور، مصوب ۲۳ مهر ۱۳۹۱ هیأت وزیران. همچنین ماده‌ی ۱ آیین‌نامه‌ی اجرایی بند ۴ ماده‌ی واحده‌ی قانون بودجه‌ی سال ۱۳۸۹ کل کشور، مصوب ۲ خرداد ۱۳۸۹ هیأت وزیران.
  ۱۶. تصویب‌نامه در خصوص انعقاد قرارداد وزارت نفت با شرکت ملی نفت ایران، مصوب ۲۱ خرداد ۱۳۹۳ هیأت وزیران.
  ۱۷. همان، ماده‌ی ۱۰.

۱۸. مراتب سپاس خود را از جناب آقای باقری، کارشناس دیوان محاسبات کشور، که نکات ارزنده‌ای در این زمینه ارائه دادند، اعلام می‌دارد.

19. Naomi Caiden.

20. Joseph-Dominique Louis (1755–1837).

۲۱. تبصره‌ی ۳ ماده‌ی واحده‌ی قانون اصلاح قانون و مقررات دیوان محاسبات، مصوب ۱۳۶۲، مجلس شورای اسلامی.

۲۲. محمد کردبچه (۱۳۳۴) از سال ۱۳۵۴ تا ۱۳۸۵ کارمند سازمان برنامه و بودجه (مدیریت و برنامه‌ریزی) بوده است. وی بیش از دو دهه پس از انقلاب اسلامی معاون دفتر اقتصاد کلان این سازمان بوده و نقش برجسته‌ای در تدوین بسیاری از بودجه‌های سالانه و برخی برنامه‌های توسعه داشته است.

۲۳. اهمیت ویژگی مقایسه‌ای بودجه‌ی سالانه، مرکز پژوهش‌ها را بر آن داشته تا یک جدول مقایسه‌ای بودجه را راه‌اندازی کند. رک: <http://rc.majlis.ir/fa/budget> تاریخ دسترسی ۱۷ اسفند ۱۳۹۴.

24. OECD.

۲۵. دولتی متشکل از ائتلاف احزاب گوناگون که هیچ‌یک به‌تنهایی قادر به تشکیل دولت نبوده است.

26. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland

27. Ordonnancé.

در فرانسه به مصوبه‌ای گفته می‌شود که از نظر شکلی مصوب هیأت دولت است، اما از نظر ارزش قانونی و ماهیت، شأن مصوبه‌ی پارلمان را دارد. این نهاد از جمله اختیارات تقنینی قوه‌ی مجریه به‌شمار می‌رود.

28. Sunset Law.

۲۹. براساس شاخص تورم بانک مرکزی ایران، متوسط تورم سال ۱۳۹۲، ۳۴/۷ درصد بوده است. به نشانی: <http://cbi.ir/datedlist/10807.aspx> تاریخ دسترسی ۱۸ اسفند ۱۳۹۴.

## منابع و مأخذ

## الف) فارسی

- امامی، محمد (۱۳۸۴)، کلیات حقوق مالی، تهران: میزان، چ اول.
- اودل، ماتس (۱۳۹۱)، «فرایند بودجه در ریکسداگ سوئد: تجربیاتی که از اصلاحات ۱۹۹۰ می آموزیم»، در کتاب نقش در حال تحول پارلمان‌ها در فرایند بودجه (مجموعه مقالات)، ترجمه‌ی افشین خاکباز، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، صص ۵۵-۶۳.
- آقایی، مریم (۱۳۸۷)، «گزارش: اتحاد شبکه‌ی بانکی برای اجرای طرح مسکن مهر» پیام بانک، ش ۴۸۱، صص ۱۶-۱۸.
- برزیده، فرخ و فرشید خیراللهی (۱۳۹۰)، «مسئولیت پاسخگویی، فشار زمانی، و کتمان شواهد حسابرسی»، دانش حسابرسی، ش ۴۵، صص ۴-۲۷.
- پیرنیا، حسین (۱۳۳۹)، مالیه عمومی، مالیات‌ها و بودجه، تهران: کتابخانه‌ی ابن‌سینا، چ چهارم. پیله‌فروش، میثم، توحید آتش‌بار و دیگران (۱۳۹۴)، «بررسی لایحه‌ی بودجه‌ی ۱۳۹۵ کل کشور ۴- منابع بودجه (ویرایش اول)»، گزارش کارشناسی، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس، مشاهده در ۱۶ اسفند ۱۳۹۴.
- دادگر، یدالله (۱۳۸۶)، مالیه عمومی و اقتصاد دولت، تهران: پژوهشکده‌ی اقتصاد دانشگاه تربیت مدرس و نور علم، چ سوم.
- رستمی، ولی (۱۳۹۰)، مالیه عمومی، تهران: میزان، چ اول.
- طیب‌نیا، علی (۱۳۹۲)، «مسکن مهر عامل تورم است؛ زمان معرفی رئیس بانک مرکزی»، ۳ شهریور، مشاهده در ۱۸ اسفند ۱۳۹۴. [yon.ir/wcqc1](http://yon.ir/wcqc1)
- فرج‌وند، اسفندیار و مهدی ابراهیمی‌نژاد (۱۳۹۲)، اصول تهیه و تنظیم و کنترل بودجه، تهران: سمت، چ سیزدهم.
- کردبچه، محمد (۱۳۸۵)، «چارچوب میان مدت مخارج دولت»، برنامه‌ریزی و بودجه، ش ۱۰۱، صص ۳۳-۷۰.
- کرمی، هومن و مریم همتی (۱۳۹۲)، «تأمین مالی مسکن مهر به شیوه‌ی کنونی: نمونه بارزی از مالیات تورمی»، مجله‌ی تازه‌های اقتصاد، ش ۱۴۰، ص ۱۳۳، [yon.ir/5HaVa](http://yon.ir/5HaVa).
- کیومرثی، فیروز (۱۳۸۷)، بودجه و بودجه‌ریزی دولتی، تهران: بال، چ اول.
- مصدق، محمد (۱۳۷۷)، اصول و قواعد و قوانین مالیه در ممالک خارج و ایران، تهران: نشر و پژوهش فرزاد روز.

میرزایی، حجت (۱۳۹۱)، «مسکن مهر و چالش‌های پیش رو»، *مجله‌ی تازه‌های اقتصاد*، ش ۱۳۸، ص ۴۶.

### ب) قوانین و مقررات

آیین‌نامه‌ی اجرایی بند ۳ ماده‌ی واحده‌ی قانون بودجه‌ی سال ۱۳۹۱ کل کشور، مصوب ۲۳ مهر ۱۳۹۱ هیأت وزیران.

آیین‌نامه‌ی اجرایی بند ۴ ماده‌ی واحده‌ی قانون بودجه‌ی سال ۱۳۸۹ کل کشور، مصوب ۲ خرداد ۱۳۸۹ هیأت وزیران.

قانون اصلاح قانون و مقررات دیوان محاسبات، مصوب ۱۳۶۲، مجلس شورای اسلامی.

قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب ۱۳۸۷، مجلس شورای اسلامی.

قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۶۶، مجلس شورای اسلامی.

قانون محاسبات عمومی، مصوب ۱۲۸۹، مجلس شورای ملی.

قانون محاسبات عمومی، مصوب ۱۳۱۲، مجلس شورای ملی.

### پ) لاتین

Brumby, Jim, N Biletska, F Grigoli, R Hemming, YK Kang, JW Lee, Z Mills, et al, (2013), **Beyond the annual budget: global experience with medium-term expenditure frameworks**, Washington DC: World Bank.

Caiden, Naomi, (1982), "The myth of the annual budget", **Public Administration Review** (JSTOR) pp. 42, 6, 516-523.

Ibragimov, I.A. (n.d.), "Time series", In **Encyclopedia of Mathematics**, by I.A. Ibragimov. Accessed March 5, 2016.

[http://www.encyclopediaofmath.org/index.php?title=Time\\_series&oldid=16499](http://www.encyclopediaofmath.org/index.php?title=Time_series&oldid=16499).

Kraan, Dirk-Jan, and Michael Ruffner, (2005), "Budgeting in Switzerland", **OECD Journal on Budgeting (Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD))** pp. 5,1, 37-78.

Lienert, Ian, and Moo-Kyung Jung, (2004), **The legal framework for budget systems: An international comparison**. OECD Paris.

Marion, Marcel, (1914), **Histoire financiere de la France depuis 1715**. B. Franklin.

Ward, Denis, (2007), **Data and metadata reporting and presentation handbook**, OECD Publishing.