

گزارش اول

## بودجه ریزی در ایران

( مسائل و چالشها )



## زمینه‌های نظری و توصیه‌های سازمانهای بین‌المللی در باب شفافیت بودجه

دکتر علی اکبر شبیری نژاد

دکتر قاسم صالح خو

دفتر مطالعات برنامه و بودجه



مجلس شورای اسلامی

مرکز پژوهشها



UN  
DP

شماره انتشاره: ۱۱

۱۳۸۲

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

زمینه‌های نظری  
و  
توصیه‌های سازمان‌های بین‌المللی

دکتر علی اکبر شبیری‌نژاد  
دکتر قاسم صالح‌خو

دفتر مطالعات برنامه و بودجه

مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی

- عنوان: زمینه‌های نظری و توصیه‌های سازمانهای بین‌المللی
- مؤلفان: دکتر علی اکبر شییری نژاد و دکتر قاسم صالح خو
- ویراستار: عباس مخبر
- طراح جلد: علیرضا عاشورزاده
- مدیر انتشار: مریم مه‌آبادی
- ناشر: مرکز پژوهشهای مجلس شورای اسلامی
- چاپ اول: پاییز ۱۳۸۲
- تعداد: ۵۰۰ نسخه
- لیتوگرافی، چاپ و صحافی: نگاران شهر

---

●● مسئولیت صحت مطالب کتاب با نویسندگان است.

●● کلیه حقوق برای مرکز پژوهشهای مجلس شورای اسلامی محفوظ است.

## فهرست مطالب

---

پیشگفتار..... ۷

بخش اول: توصیه‌های بین‌المللی در باب موازین و معیارهای شفافیت مالی (بودجه‌ای)

مقدمه ..... ۱۱

اصول تجربه‌های مفید در باب شفافیت مالی..... ۱۴

۱. روشن بودن نقش‌ها و مسؤولیت‌ها..... ۱۶

۲. دسترسی عام به اطلاعات..... ۲۵

۳. علنی بودن تهیه، اجراء و ارائه گزارش بودجه..... ۳۱

۴. اطمینان یابی مستقل از یکپارچگی..... ۴۰

بخش دوم: مبانی نظری بودجه و بودجه‌ریزی

مقدمه ..... ۴۵

تعریف بودجه..... ۴۶

ساختارهای بودجه‌ای..... ۵۲

۱. زمینه‌های سیاسی..... ۵۳

۲. ابعاد فنی..... ۵۸

مأموریت‌های بودجه‌ای..... ۶۱

نتیجه‌گیری..... ۶۹

## پیوست الف. مجموعه تجربه‌های مفید در باب شفافیت بودجه‌ای: بیان اصول

مقدمه	۷۵
۱. روشن بودن نقش‌ها و مسئولیت‌ها	۷۶
۲. دسترسی عام به اطلاعات	۷۷
۳. علنی بودن تهیه، اجرا و ارائه گزارش بودجه	۷۸
۴. اطمینان‌یابی مستقل از یکپارچگی	۸۰

## پیوست ب. دستورالعمل شفاف‌سازی بودجه

مقدمه	۸۳
یکم- روشن بودن نقش‌ها و مسئولیت‌ها	۹۱
بخش دولتی	۹۱
چارچوب حقوقی و اجرایی	۱۰۲
دوم- دسترسی عام به اطلاعات	۱۱۰
اطلاعات جامع در مورد فعالیت‌های بودجه‌ای	۱۱۰
تعهد نسبت به انتشار اطلاعات و زمان‌بندی آن	۱۲۶
سوم- علنی بودن تهیه، اجرا و ارائه گزارش بودجه	۱۳۱
مستند سازی بودجه	۱۳۱
طبقه‌بندی بودجه‌ای	۱۴۰
مشخص کردن روش اجرای بودجه	۱۵۵
گزارش بودجه‌ای	۱۶۴
چهارم- اطمینان‌یابی مستقل از یکپارچگی	۱۶۷
بررسی موشکافانه مستقل و همگانی اطلاعات بودجه‌ای	۱۶۷
پی‌نوشت‌ها	۱۸۰

## پیشگفتار

قریب به اتفاق دست‌اندرکاران بر این باورند که بودجه‌ریزی در ایران، به‌رغم حدود یک قرن پیشینه اجرایی با مسائل و مشکلات فراوان رو به رو است. پاره‌ای از این مسائل ناشی از شرایط و کارکردهای اقتصادی و اجتماعی موجود است. اما برخی دیگر که اهمیت بسیار بیشتری هم دارند، در ساختار اداری و مالی مدیریت کشور ریشه دارند. مسائل و تنگناهای مزبور بر محتوای اطلاعاتی بودجه تاثیر گذاشته و سبب فقدان شفافیت در تصمیم‌گیری‌های مالی و بروز آسیب‌هایی در حوزه انجام وظایف قانونگذاری شده‌اند. از این رو، مواجهه با وضعیت موجود مستلزم دستیابی به چارچوب جامعی است که در آن، علاوه بر بررسی نارسایی‌ها و رفع آنها، زمینه ترسیم خطوط کلی نظام بودجه‌ای مطلوب و متناسب با ویژگی‌های مورد نظر فراهم آید.

برای طرح این ضرورت ملی و کمک به گره‌گشایی از این مسأله، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی بر آن شد تا با سازماندهی مطالعه‌ای در این حوزه، گامی در جهت اجرای احکام قانونی بودجه‌های سال‌های ۱۳۸۰ و ۱۳۸۱ و اصلاح روش‌های موجود بردارد. به این منظور از گروهی از کارشناسان و افراد صاحب نظر دعوت شد تا از طریق برگزاری جلسه‌های متعدد نسبت به سازماندهی مطالعه لازم اقدام کنند.

چکیده مرحله نخست این مطالعه، در پاییز ۱۳۸۱ در قالب کتابی با عنوان «بودجه‌ریزی در ایران (مسائل و چالش‌ها)» به چاپ رسید. در این مرحله که حدود یک سال به طول انجامید

۱۵ مطالعه مستقل تعریف و به اجرا گذاشته شد که نتیجه آن در قالب ۷ مجلد در حال انتشار است. کتاب حاضر نخستین مجلد از مجموعه مزبور است که به طرح مبانی نظری بودجه و بودجه‌ریزی در ایران و توصیه‌های سازمان‌های بین‌المللی در باب شفافیت مالی (بودجه‌ای) اختصاص دارد.

محمد قاسمی

مدیر دفتر مطالعات برنامه و بودجه

مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی

## مقدمه

پدیده فساد به دلیل اینکه رقابت پذیری را دشوار و تخصیص بهینه منابع را دچار اختلال می‌کند، ضد رشد قلمداد می‌شود. به طور کلی، در اجرای سیاستگذاری‌های اقتصادی، سه عامل اساسی را می‌توان به طور مشخص «ضد رشد» قلمداد کرد:

- گسترده‌گی فعالیت‌های دولت در امور اقتصادی؛

- شفافیت اندک، یا عدم شفافیت و، به تبع آن، عدم پاسخگویی مدیریت دولتی؛

- تضعیف ثبات، قانونمندی و رقابت پذیری محیط فعالیت‌های اقتصادی.

این عوامل، که همگی ریشه در ضعف یا فقدان شفافیت نظام اقتصادی دارند، وظایف و سیاستگذاری‌های اقتصادی حاکمیت را با مشکل مواجه می‌کند و در نتیجه دولتمداری، یا به نحوه انجام مسئولیت‌های حکومتی توسط دولت (حکمرانی یا زمامداری) را تضعیف و گاه غیرممکن می‌سازد. دولتمداری ضعیف نیز به نوبه خود انگیزه و امکان فساد را تقویت می‌کند. مروری بر فراگرد شتابزده جهانی شدن نمایانگر این واقعیت است که این پدیده جوامع بشری را به چالش‌های جدیدی می‌خواند. صندوق بین‌المللی پول در سال ۱۹۹۵ با ارائه فهرستی از این چالش‌ها، «دولت بهتر» را مورد تأکید ویژه قرار داد. این اصطلاح به معنای «تقویت شفافیت اعمال دولت در جهت جلب اعتماد صاحبان پس انداز و سرمایه‌گذاران و روان‌سازی عملکرد اقتصادی، شامل خدمات عمومی مطمئن، محیط‌های "نظارتی" شفاف، نظام قضایی مستقل و ضوابط قابل اعمال حقوق مالکیت» است.<sup>۲</sup> صندوق همچنین در رابطه با

1. regulatory

۲. سخنرانی آقای میشل کامدسو، مدیرعامل وقت صندوق بین‌المللی پول، در اجلاس مسؤولان عالی‌رتبه شورای اقتصادی و اجتماعی سازمان ملل (Economic and Social Council) در ژنو در تاریخ ۲ ژوئیه ۱۹۹۷ به نقل از: *IMF Survey*, July 21, 1997, P 224-5.

«حاکمیت خوب یا حسن زمامداری»<sup>۱</sup> اعلام داشت که سیاستگذاری‌های نظارتی صندوق، بر سیاست‌های اقتصاد کلان، به ویژه شفافیت حساب‌های دولتی، مؤثر بودن مدیریت منابع عمومی و ثبات و شفافیت محیط‌های نظارتی و اقتصادی اعضا برای بخش خصوصی، متمرکز است. این هدف‌ها اصلاحات نهادین خزانه‌داری، تهیه بودجه و فراگردهای تصویب آن، ارتقاء مدیریت نظام مالیاتی و عملیات حسابداری، افزایش شفافیت مدیریت بانک مرکزی و فراگرد حسابرسی مؤثرتر را شامل می‌شود.<sup>۲</sup>

کارشناسان صندوق بین‌المللی پول اینک مکلفند در قالب مذاکرات مشاوره‌ای ادواری (سالانه، دوسالانه، یا مقاطع زمانی دیگری که هیأت اجرایی صندوق با توجه به وضعیت و شرایط ویژه کشور عضو در آن زمان تعیین می‌کند و به موجب بند ۴ اساسنامه، اعضا ملزم به انجام آن هستند)، مقامات دولتی را از مزایای شفاف کردن هرچه بیشتر نحوه اجرای سیاست‌های اقتصاد کلان آگاه کنند؛ مثلاً یک کاسه کردن کلیه حساب‌های فرابودجه‌ای در درون بودجه، و چاپ سریع تر متن بودجه و انتشار سریع گزارش عملکرد بودجه در پایان سال مالی، که می‌تواند اعتماد بخش خصوصی را به سیاستگذاری‌های دولت بیشتر جلب کند.

در مقوله حسن زمامداری، شفافیت بودجه‌ای، که در واپسین سال‌های قرن گذشته همواره مورد تأکید جامعه پولی و مالی بین‌المللی قرار داشته، نقشی اساسی ایفا می‌کند. به‌طور خلاصه، شفافیت بودجه‌ای امکان گفتمان‌های آگاهانه را در زمینه طراحی و دستاوردهای سیاستگذاری مالی فراهم می‌آورد و دولت‌ها را در اجرای سیاست‌های مالی پاسخگوتر می‌کند. به این ترتیب، درک عمومی از سیاستگذاری‌های اقتصاد کلان و انتخاب این سیاستگذاری‌ها تقویت و در نهایت میزان حمایت عمومی از سیاستگذاری‌های مالی مشخص می‌شود. در فضای جهانی شدن، برای دستیابی به اقتصاد کلان با ثبات، همراه با رشد با کیفیت، شفافیت حائز اهمیت فراوان است.

در پی اجلاس‌های پاییزه کمیته موقت<sup>۳</sup> در سال‌های ۱۹۹۶ و ۱۹۹۷، و پیرو تصویب

1. Good Governance

۲. همان

۳. The Interim Committee، که مخفف نام "کمیته موقت رؤسا [ی بانک مرکزی] در امور نظام پولی و مالی بین‌المللی (The Interim Committee on the International Monetary System) است، ارائه دهنده نظرات مشورتی و گزارش در زمینه مسائل مربوط به مدیریت و تطابق نظام پولی بین‌المللی در مواردی است که اختلاف پیش‌بینی نشده‌ای بروز کند و تهدیدی برای این نظام بشمار رود، و نیز ارائه دهنده پیشنهادهایی در زمینه اصلاحات اساسنامه به

گزارش «مشارکت برای رشد پایدار جهانی»<sup>۱</sup>، با عنایت به تجربیات ویژه و طولانی صندوق در کشورهای عضو، که این نهاد را برای رهبری ارتقاء شفافیت بودجه‌ای در موقعیت ویژه‌ای قرار می‌دهد، کمیته موقت مقرر داشت «مجموعه تجربیات مفید صندوق در باب شفافیت بودجه‌ای»<sup>۲</sup> (که در ادامه از آن اختصاراً بعنوان «مجموعه» یاد می‌شود) مدون و کشورهای عضو به بهره‌گیری از این تجربیات گران‌بها تشویق شوند. «مجموعه» اهداف کلیدی چهارگانه زیر را در بر می‌گیرد:

- وضوح کامل نقش‌ها و مسئولیت‌های دولت
  - دسترسی عام به اطلاعات مربوط به فعالیت‌های دولت
  - آشکار بودن تهیه بودجه، اجرا و اطلاع‌رسانی
  - تأیید جامعیت اطلاعات بودجه‌ای به نحوی مستقل
- رهنمودهای مربوط به پیاده کردن مفاد «مجموعه» در دستورالعملی جداگانه، تحت عنوان «دستورالعمل شفافیت بودجه‌ای»<sup>۳</sup> (منبع اختصاراً «دستورالعمل») آورده شده است. در این جا با اقتباس و برگردان سرخط‌ها و عناوین و موضوعاتی که در «مجموعه» و نیز جزئیات طبقه‌بندی شده به اختصار به بررسی و تحلیل مفاد هر دو سند، «مجموعه» و «دستورالعمل» می‌پردازیم.<sup>۴</sup>

هیأت رئیسه (Board of Governors) صندوق، یادآور می‌شود که کمیته موقت اخیراً به «کمیته پولی و مالی بین‌المللی» (The International Monetary and Financial Committee) تغییر نام داده و این تغییر نام مبین توسعه شمول دستورکار کمیته، علاوه بر امور پولی به امور مالی، است. تشدید فرادگرد جهانی شدن و یکپارچگی اقتصاد، فراگیرتر شدن حیطه فعالیت‌های صندوق در زمینه‌های مالی را اجتناب‌ناپذیر کرده است. اگرچه کمیته هنوز هم نقش خود را به عنوان یک نهاد مشورتی حفظ کرده‌ها با این حال براساس شواهد موجود، با شتاب گرفتن فراگرد جهانی شدن، که تصمیم‌گیری‌های سریع جهت اجتناب، پیشگیری و در نهایت حل بحران‌های پولی و مالی در سطح بین‌المللی را می‌طلبد، انتظار می‌رود که نقش مشورتی کمیته نیز در آینده به نقش تصمیم‌گیری مبدل شود.

۱. جهت آگاهی از متن کامل بیانیه تحت عنوان "Partnership for Sustainable Growth" ر.ک. دو هفته‌نامه *JMP Survey*, October 14, 1996, p 327 این بیانیه که در پی ارزیابی تبعات ناشی از بحران مکزیک در اواخر سال ۱۹۹۴ در اجلاس مورخ ۲۹ سپتامبر ۱۹۹۶ به تصویب کمیته موقت رسید اعضای کمیته را بر آن داشت تا محتوای بیانیه قبلی خود (بیانیه مادرید) را، که متعاقب برگزاری چهل و سومین اجلاس خود در تاریخ ۲ اکتبر ۱۹۹۴ در پایتخت اسپانیا منتشر کرده بود، مورد بازنگری قرار دهد و آن را با عنایت به رویدادهای فراگرد شتابزده جهانی شدن به روز کند.

2. Code of Good Practices on Fiscal Transparency

3. Manual on Fiscal Transparency

۴. ترجمه کامل هر دو سند مذکور در پیوست این کتاب آمده است.

## اصول تجربه‌های مفید در باب شفافیت بودجه‌ای

در پاسخ به اجماع جامعه پولی و مالی بین‌المللی در مورد این واقعیت که «حسن زمامداری» در نیل به ثبات اقتصاد کلان و رشد با کیفیت عالی اهمیت اساسی دارد، و اینکه شفافیت بودجه‌ای با ملزم کردن مسؤولان به پاسخگویی، یکی از جنبه‌های کلیدی «حسن زمامداری» است، کمیته موقت صندوق بین‌المللی پول در نشست آوریل ۱۹۹۸ خود در واشنگتن اقدام به تصویب «مجموعه» کرد.

«شفافیت بودجه‌ای» به معنای این است که ساختار عملکردهای دولت، تصمیمات سیاست‌گذاری مالی، حساب‌های بخش عمومی و پیش‌بینی‌های مالی همگی در معرض اطلاع عام<sup>۱</sup> قرار داشته باشند. «شفافیت بودجه‌ای»، «پاسخ‌گویی» را تقویت می‌کند و مخاطرات سیاسی ناشی از تداوم سیاست‌های ناپایدار را افزایش می‌دهد. بنابراین، شفافیت بودجه‌ای اعتبار را افزایش می‌دهد و فواید آن در کاهش هزینه‌های استقراض و حمایت‌های بیشتر آحاد جامعه آگاه از سیاست‌های کلان اقتصادی منعکس می‌شود. از سوی دیگر، مدیریت بودجه‌ای غیرشفاف می‌تواند عامل بی‌ثباتی، بروز ناکارآمدی و تشدید نابرابری باشد. اثرات سرریزی یک بحران بالقوه مالی در یک کشور، اهمیت پیش‌آگاهی و لزوم جلوگیری از وقوع چنین وقایع ناگواری را نمایان می‌سازد. ارتقاء شفافیت بودجه‌ای بخشی ضروری از چنین تلاشی است که موفقیت آن را حمایت قوی از سوی کشورهای عضو صندوق تضمین می‌کند.

اصول چهارگانه کلی، که حمایت کلیه کشورهای عضو را می‌طلبد، به شرح زیر است:

الف. شفافیت نقش‌ها و مسئولیت‌ها، که انعکاس‌دهنده مرزبندی درونی دولت بین فعالیت‌های مالی، پولی و بنگاه‌های اقتصادی عمومی از یکسو، و بخش‌های عمومی و خصوصی از سوی دیگر است. «مجموعه» هیچگونه توصیه‌ای جهت تخصیص مسئولیت‌ها بین کارگزاران دولتی ندارد.

ب. دسترسی عام به اطلاعات شامل بودن اطلاعات و تعهد دولت به انتشار اطلاعات در مقاطع زمانی مشخص است. یادآور می‌شود که «جامع بودن» از آنچه که معمولاً در بودجه دولت و گزارش‌های مالی انعکاس می‌یابد مفهوم وسیع‌تری دارد. در «مجموعه» ضرورت گزارش هرگونه «فعالیت‌های شبه بودجه‌ای»<sup>۲</sup>، که به عهده کارگزارانی خارج از محدوده

۱. واژه «عام» (public) شامل کلیه افراد و سازمان‌هایی می‌شود که به نحوی در طراحی و اجرای سیاست‌های مالی ذینفع هستند.

۲. اصطلاحاً Quasi Fiscal Activities (اختصاراً QFA) برای مشروح این نوع فعالیت‌ها ر.ک. بندهای ۳۴ الی ۳۹ و

«دولت فراگیر»<sup>۱</sup> گذارده شده، یا توسط آن‌ها انجام می‌پذیرد، مورد تأکید قرار گرفته است. ج. علنی بودن تهیه، اجراء و ارائه گزارش بودجه، موازین عرفی مربوط به پوشش، قابلیت دسترسی و وحدت اطلاعات مالی را در برمی‌گیرد. در گزارش دهی دولت، بر تهیه و هماهنگی موازین آمار و حسابداری بین‌المللی تأکید ویژه شده است. د. اطمینان‌یابی مستقل از وحدت و یکپارچگی بر استفاده از موازین عرفی حسابرسی و آمارگیری تأکید می‌گذارد و حتی فراتر از آن دولت‌ها را به مجاز شمردن رسیدگی دقیق فرا می‌خواند.

«مجموعه» اصول و گزیده تجربیاتی را در انطباق با هریک از اصول چهارگانه فوق پیشنهاد کرده و نهایت دقت را برای اطمینان‌یابی از منطقی بودن اصول و گزیده تجربیات پیشنهادی مبذول می‌دارد. اگرچه "دستورالعمل" بیان مشروح اصول و گزیده تجربیات را به عهده می‌گیرد، در عین حال نشانی‌ها و مآخذ و پایگاه‌های کامپیوتری فراوانی را برای این منظور عرضه می‌دارد.

نیز ۷۵ الی ۷۹ "دستورالعمل". صورت ریز این نوع فعالیت‌ها (به نقل از قاب شماره ۶ مندرج در "دستورالعمل") به شرح زیر است:

عملیات مربوط به نظام مالی  
وام‌های یارانه‌ای:

- نرخ‌های مدیریت‌شده وام‌ها
- عملیات ترجیحی تنزیل مجدد
- وام‌های با وثیقه‌های کم ارزش و با ارزش نازل‌تر از وام (sub-par loans)
- تضمین‌های وام‌ها

ذخایر کم‌تر از ارزش قانونی (underremunerated reserve requirements)

سقف‌های اعتباری

عملیات نجات

عملیات مربوط به نظام ارزی

ارز چند نرخ

سپرده واردات

سپرده‌های مربوط به خرید دارایی‌های خارجی

تضمین‌های [ثبات] نرخ ارز

یارانه‌های مربوط به بیمه مخاطرات تغییر نرخ ارز

عملیات مربوط به بخش بنگاه‌های بازرگانی

دریافت هزینه کم‌تر از ارزش بازرگانی

ارائه خدمات غیربازرگانی (مثلاً خدمات اجتماعی)

قیمت‌گذاری به منظور کسب درآمدهای بودجه‌ای

پرداخت مازاد بر قیمت‌های بازرگانی به عرضه‌کنندگان

۱. general government شامل دولت مرکزی و سطوح پایین‌تر دولتی که عملیات فرابودجه‌ای را نیز دربرمی‌گیرد.

## ۱. روشن بودن نقش‌ها و مسئولیت‌ها

یکی از جنبه‌های کلیدی مقوله شفافیت روشن بودن نقش‌ها و مسئولیت‌های دولت است که به بیانیه‌های مربوط به سیاست‌های بودجه‌ای اعتبار می‌بخشد و زمینه را برای پاسخگویی اعمال مالی فراهم می‌سازد. "بخش دولتی باید آشکارا از دیگر بخش‌های اقتصادی متمایز و مدیریت سیاستگذاری در داخل دولت به خوبی تعریف شود"<sup>۱</sup>. به‌گزینی تجربه‌ها در زمینه‌های تحت پوشش این اصل شامل چهار مقوله زیر است: ۱. تعریف بخش دولتی؛ ۲. دخالت دولت در بخش اقتصادی غیردولتی؛ ۳. تخصیص مسئولیت‌ها در داخل دولت؛ و ۴. هماهنگی و مدیریت فعالیت‌های دولت.

تعریف مرزهای دولت امر پیچیده‌ای است و برای کشورهای در حال گذر نوعی چالش محسوب می‌شود. در حال حاضر، حداقل برای تبیین ساختار دولت، نیاز است که داده‌های مربوط به «سالنامه آمار مالی دولت»<sup>۲</sup> به صورتی منظم روزآمد باشد. مرز میان بخش دولتی و سایر بخش‌ها باید به وضوح تبیین و تفهیم شود. نقش‌های سیاستگذاری و مدیریت در درون دولت نیز باید به خوبی تعریف شود. به بیان «مجموعه»، «مرز میان بخش دولتی و سایر بخش‌ها باید به وضوح تبیین و به صورتی وسیع تفهیم شود. بخش دولتی باید با کل دولت، که شامل دولت مرکزی و رده‌های پایین‌تر دولت می‌شود و فعالیت‌های فرابودجه‌ای را نیز در بر می‌گیرد، تطبیق کند»<sup>۳</sup>.

«مجموعه»، «دولت فراگیر» را در کانون توجه خود قرار می‌دهد و آن را بر اساس تعاریفی که در «نظام حساب‌های ملی»<sup>۴</sup> یا «دستورالعمل صندوق در مورد آمار مالی دولت»<sup>۵</sup> آمده تعریف می‌کند. این تعریف فعالیت‌های غیربازرگانی دولت را (که شامل وجوه فرابودجه‌ای<sup>۶</sup> نیز می‌شود) ارزیابی و تدوین سیاست‌های بودجه‌ای دولت فراگیر را تسهیل می‌کند. اگرچه غالب کشورهای عضو صندوق بین‌المللی پول قبول دارند که «دولت فراگیر» باید کانون توجه قرار گیرد، در عین حال در این زمینه دو نکته شایان یادآوری است. اول، (براساس تعاریف

۱. ر. ک. مجموعه، بند ۱-۱.

۲. Government Finance Statistics Yearbook، این نشریه هر ساله توسط صندوق بین‌المللی پول منتشر می‌شود.

۳. ر. ک. مجموعه، بند ۱-۱.

۴. System of National Accounts (اختصاراً SNA) که در سال ۱۹۹۳ تدوین شده است.

۵. IMF Manual on Government Financial Statistics (اختصاراً GFS). به‌طور کلی SNA و GFS شبیه یکدیگرند و

GFS به نحوی در حال بازنگری است که کاملاً با SNA تطابق نماید.

SNA و GFS) برخی جنبه‌های "مجموعه" ممکن است در مورد بخش عمومی تا حدی صدق کند که کارگزاران غیر دولتی - شامل «نهادهای مالی عمومی»<sup>۱</sup> و «بناگاه‌های مالی غیر عمومی»<sup>۲</sup>، - فعالیت‌هایی را انجام دهند که ماهیت مالی دارند. «مجموعه»، همچنین به برخی جنبه‌های تعریف مرز بین فعالیت‌های بخش دولتی و خصوصی اشاره دارد.<sup>۳</sup> ثانیاً، این امکان وجود دارد که محدودیت‌های عملی و نهادی موجود، مانع از ارائه آمار کامل در مورد دولت فراگیر شود.<sup>۴</sup> در چنین مواردی، توجه اساسی «مجموعه» باید به دولت مرکزی (و نیز صندوق تأمین اجتماعی و دیگر وجوه فرابودجه‌ای در این سطح) باشد. اگرچه بر مشخص کردن مرزها تأکید شده است، اما در این مورد که دولت تا چه حد می‌تواند در فعالیت‌های تجاری وارد شود، یا اینکه چگونه می‌توان فعالیت‌های تجاری و غیر تجاری را از یکدیگر تفکیک کرد، راهکار مشخصی ارائه نشده است.

توصیه «مجموعه» بر آن است که «دخالت دولت در دیگر بخش‌ها (مثلاً از طریق وضع مقررات و مالکیت سهام) به نحوی روشن و آشکار و بر مبنای مقررات و راهکارهای بدون تبعیض صورت پذیرد».<sup>۵</sup> فعالیت‌های دولت در بسیاری از موارد با فعالیت‌های دیگر بخش‌ها تداخل پیدا می‌کند و اگر چنین تداخل‌هایی به وضوح مشخص نشده باشد، شفافیت عملیات دولتی چندان سود بخش نخواهد بود.

دولت‌ها کم و بیش به اهمیت شفافیت در عملیات خود پی برده‌اند. موازین کلی نظارتی - که تنها به این بسنده می‌کند که نظارت دولت بر بخش خصوصی غیر بانکی باید به نحوی آشکار و باز صورت پذیرد - خارج از محدوده «مجموعه» قرار می‌گیرد. سازمان‌های دیگری از قبیل "سازمان همکاری و توسعه اقتصادی" دستورالعمل‌های مناسبی را برای نظارت‌های

۱. Public Financial Institutions (اختصاراً PFI) شامل نهادهایی می‌شود که برخی دولت‌ها به منظور اعطای کمک‌های شبه مالی (نظیر تبصره‌های تکلیفی) به صنایع بوجود می‌آورند، مانند بانک‌های توسعه که وام‌هایی با نرخ‌های ترجیحی به بخش‌های خاصی از اقتصاد کشور اعطا می‌کنند و یا به صورت مقطعی، جهت‌گیری‌های خاصی در زمینه سیاست‌گذاری‌های اعطای وام اتخاذ می‌کنند. ر.ک. «دستورالعمل» بند ۳۸.

۲. Nonfinancial Public Enterprises (اختصاراً NFPE's) این نهادها در بسیاری از کشورها به دستور دولت‌ها موظفند خدماتی خاص را به قیمتی پایین‌تر از هزینه عرضه کنند، مانند عرضه برق به نواحی روستایی دورافتاده. این نهادها در برخی دیگر از کشورها همچنین مکلف به ارائه خدمات اجتماعی به شهروندان هستند. منابع این عملیات غیربازرگانی را می‌توان از طریق «یارانه‌های متقابل» (cross subsidization) بین گروه‌های مختلف مصرف‌کننده و یا زبان‌هایی که از طریق بودجه یا استقراض تأمین شود جبران کرد. ر.ک. بند ۳۹ "دستورالعمل".

۳. ر.ک. بندهای ۲۱ الی ۲۴ "دستورالعمل".

۴. برای بحث بیشتر در مورد مسائل دولت مرکزی و فراگیر، ر.ک. بندهای ۲۶ و ۶۲ الی ۷۶ دستورالعمل.

۵. ر.ک. بند ۱-۲ "مجموعه".

دولتی تدوین کرده‌اند، اگرچه کانون توجه آن‌ها کارآیی و درعین حال شفافیت فعالیت‌های نظارتی دولت است.<sup>۱</sup>

از نظر «مجموعه»، «تخصیص مسئولیت‌ها بین سطوح مختلف دولت و قوای سه‌گانه (مجریه، مقننه و قضاییه) باید به وضوح تعریف شود».<sup>۲</sup> مرزبندی مشخص نقش‌ها در داخل تشکیلات دولت شرط ضروری شفافیت است. در کلی‌ترین سطح، لازم است قدرت وضع مالیات و مسئولیت هزینه‌ها بین سطوح مختلف دولت، و در هر سطح نقش بودجه‌ای هر یک از قوای مجریه و مقننه، تعریف شود.

روابط بین سطوح مختلف به نسبت ساختار دولت در کشورهای مختلف به میزان زیادی متفاوت است؛ از کشورهای یا ایالات هم‌پیمان، که در آن‌ها هر یک از کشورها یا ایالات از قدرت نسبتاً بالایی برخوردارند، گرفته تا ساختار فدرال با حکومت مرکزی نسبتاً قوی تا اشکال «تک‌دولتی»، توزیع دقیق قدرت وضع مالیات‌ها و مسئولیت هزینه‌ها به همان نسبت متفاوت است. شفافیت بودجه‌ای ایجاب می‌کند که چنین قدرت‌ها و مسئولیت‌هایی بر اساس اصول ثابت یا فرمول‌های از پیش توافق شده استوار و به وضوح تبیین شده باشند. مشکلات مرزبندی مالی در کشورهای بزرگ‌تر با اقتصادهای متنوع‌تر، به ویژه آن‌ها که دارای اقتصاد و سیاست در حال گذارند، بیشتر است.

روابط بین شاخه‌های مختلف دولت که در عالی‌ترین سطوح سیاسی و حقوقی تعیین می‌شود بین کشورها تفاوت زیادی دارد و با شکل گرفتن نظام‌های سیاسی و اداری جدید نیز تغییر می‌کند. مطالعاتی که اخیراً منتشر شده نمایانگر اثرگذاری مهم نهادهای بودجه‌ای بر دستاوردهای مالی است. «مجموعه» در مورد نوع ویژه‌ای از ساختار دولتی که بتواند نیازهای مدیریت مالی را برطرف سازد هیچگونه توصیه‌ای ندارد، و تنها به ذکر این نکته اکتفا می‌کند که نقش شاخه‌های مختلف دولتی در مدیریت مالی باید به روشنی تعریف شده باشد. این نکته مهم است که قوای مقننه و قضاییه از در دسترس قرار داشتن اطلاعات بودجه‌ای و یکپارچگی

۱. ویژگی‌های برخی این موازین نظارتی که از دستورالعمل‌ها استخراج شده و انتظار می‌رود شفافیت را ارتقاء بخشد (ر.ک. "دستورالعمل"، قاب شماره ۲) به شرح زیر است:

- در غالب موارد نظرخواهی‌های عمومی درباره مقررات جدید مطلوب است.
  - فراگردهای به کارگیری مقررات باید روشن و فارغ از تبعیض باشد. آن‌ها باید به صورتی همگن در بخش‌های خصوصی و دولتی به کار گرفته شده و امکان تجدیدنظرخواهی داشته باشند.
  - همپوشانی مسئولیت‌ها در بین مسؤولان باید به حداقل برسد.
  - مقررات و اثرگذاری آن‌ها باید گهگاه مورد تجدیدنظر قرار گرفته و انتشار یابند.
۲. ر.ک. "مجموعه"، بند ۱-۳.

آن اطمینان حاصل کنند. علی‌القاعده، تعاریف مسئولیت باید در قوانین حقوقی و اداری ملحوظ شده باشد. باز هم این واقعیت را باید پذیرفت، که روابط ممکن است در حال شکل گرفتن یا در معرض تغییر باشند، و زمانی که مشکلات بروز می‌کند، حل آن‌ها باید در اولویت قرار گیرد.

واگذاری مسئولیت‌های مالی عمومی در بخش‌های اجرایی دولت باید کاملاً مشخص باشد. عدم وضوح تعریف مسئولیت‌های اجرایی می‌تواند عدم پاسخگویی، ارتباطات ضعیف درون دولت و تصمیم‌سازی ضعیف را به دنبال داشته باشد. «مجموعه» مقرر می‌دارد که «برای هماهنگی و مدیریت عملیات بودجه‌ای و فرابودجه‌ای سازوکارهای روشنی باید اعمال شود و در قبال دیگر نهادهای دولتی (مثلاً بانک مرکزی و بنگاه‌های مالی و غیرمالی تحت کنترل دولت) ترتیبات کاملاً تعریف شده‌ای مشخص شود»<sup>۱</sup>. سازمان‌دهی بین وزارتخانه‌های محوری (مثلاً برنامه، اقتصاد و دارایی) و وزارتخانه‌های هزینه‌کننده اهمیت اصولی دارد. کشورها برخوردهای متفاوتی با این امر دارند. در کشورهایی که به صورت متعارف سابقه برنامه‌ریزی توسعه یا برنامه‌ریزی متمرکز دارند، مسئولیت‌های مدیریت بودجه‌ای بین وزارتخانه‌های برنامه‌ریزی یا اقتصاد (که مسئولیت بودجه عمرانی را به عهده دارند) و وزارت دارایی (که مسئولیت بودجه جاری به عهده آن است) تقسیم می‌شود.<sup>۲</sup> کشورهای دیگر، وظایف را براساس مسئولیت‌ها (مثلاً سیاست‌گذاری‌های بودجه‌ای کلان، بودجه‌ریزی و حسابداری) بین وزارتخانه‌ها یا ادارات مختلف تقسیم می‌کنند. کشورها همچنین براساس اینکه قدرت نسبی کدامیک از وزارتخانه‌های محوری و هزینه‌کننده بیشتر باشد متفاوت هستند. هیچگونه دستورالعمل از پیش تعیین شده‌ای برای یک ساختار سازمانی که بتواند به صورت هماهنگ به کار گرفته شود وجود ندارد. در عین حال، به منظور نظارت کافی بر مالیه عمومی، تخصیص مسئولیت‌های مدیریت بودجه‌ای باید مشخص شود.<sup>۳</sup>

نحوه تعریف بودجه از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. در برخی کشورها، این اصطلاح به برآوردهای مربوط به تخصیص وجوه سالانه<sup>۴</sup> توسط قانونگذار محدود می‌شود. این مفهوم ممکن است فقط بخش کمی از کل داد و ستدهای بودجه‌ای را در برگیرد. ممکن است تدابیری

۱. ر.ک. مجموعه ۱-۱-۴.

۲. برای اطلاعات بیشتر از ضرورت بودجه‌های عمرانی و جاری به بند ۹۹ دستورالعمل مراجعه نمایید.

۳. این چارچوب در بند ۴۳ "دستورالعمل" مشخص شده است.

خارج از فراگرد تخصیص سالانه پیش‌بینی شود که به آن‌ها اصطلاح «فرابودجه‌ای» اتلاق می‌شود. ممکن است قوانین ثابت، و جوهی را برای مقاصد خاص به خارج از فراگرد تخصیص سالانه هدایت نمایند، یا صندوقی جهت وجوه فرابودجه‌ای، جدا از وجوه عمومی دولت از قبیل صندوق تأمین اجتماعی، به وجود آورند. غالباً مبالغی از بودجه به این صندوق‌ها سرازیر می‌شود تا چنانچه در آمد صندوق‌ها کمتر یا هزینه آن‌ها بیش از پیش‌بینی باشد، آن را جبران کند. برخی کشورها، صندوق‌های متنوعی به وجود آورده و مالیات‌های خاصی را برای مقاصد گوناگون به آن‌ها تخصیص داده‌اند. اگرچه می‌توان برای ایجاد چنین صندوق‌هایی خارج از بودجه دلایل موجهی ارائه داد، اما چنانچه این ترتیبات بیش از حد مورد استفاده قرار گیرند ممکن است موجب کاهش شفافیت شوند و همزمان کنترل سیاست بودجه‌ای و انعطاف پذیری را کم‌تر کنند. بنابراین مهم است که تخصیص‌هایی که به موجب وجوه فرابودجه‌ای انجام می‌گیرند مشمول همان انضباط ارقام بودجه‌ای باشند. علاوه بر این، باید قوانین و مقرراتی بر مدیریت وجوه فرابودجه‌ای و نیز حسابداری و حسابرسی آن حاکم باشد. اینکه برخی کارگزاران دولتی مجاز باشند درآمدها و دستمزدهایی را مستقیماً برای انجام هزینه‌های مشخص وضع کنند (مثلاً هزینه‌ها و دستمزدهای بیمارستان‌ها توسط مقامات بهداشت و درمان بدون اینکه ابتدا به وجوه عمومی دولت منتقل شوند) چندان غیرمتعارف نیست. در برخی کشورهای OECD به منظور ایجاد انگیزه و کنترل بیشتر مسؤولان کارگزاری استفاده مستقیم و فزاینده‌ای از وجوه درآمدی توسط دریافت‌دارندگان آن صورت می‌گیرد. با این حال، چنین ترتیباتی باید به صورت ارقام کلی در بودجه دولت یا در گزارش‌های سالانه کارگزاری‌های موصوف منعکس شود تا بتوان میزان عملیات دولت را به درستی تعیین کرد. نکته اصلی که در راستای ارتقاء شفافیت کلیه ترتیبات موجود باید مورد تأکید قرار داد این است که تمام فعالیت‌های بودجه‌ای باید به عنوان بخشی از فراگرد بودجه در معرض رسیدگی دقیق قرار داشته باشد، و تمام عملکردهای بودجه‌ای باید توسط قانونگذار و عامه مردم مورد بررسی و تدقیق قرار گیرد<sup>۱</sup>. اگرچه برخی صندوق‌های فرابودجه‌ای مستقلاً مدیریت می‌شوند و تحت نظارت قانونگذار قرار دارند، اما آن‌ها نیز نباید از رسیدگی‌های گه‌گاه معاف باشند. رعایت حداقل موازین ایجاب می‌کند که عملیات فرابودجه‌ای مورد بررسی دولت قرار گیرد و به عنوان بخشی از فراگرد بودجه اولویت‌بندی شود. تخصیص

۱. این امر همچنین می‌تواند در بررسی‌های میان مدت هدف‌های بودجه انجام شود.

مسئولیت‌ها بین کارگزاران «دولت فراگیر»، بانک مرکزی، نهادهای مالی عمومی و بنگاه‌های غیرمالی عمومی، جهت اطمینان از پاسخگو بودن مدیریت هر یک از این کارگزاری‌ها ضروری است. به طور کلی مسئولیت‌های بودجه‌ای باید توسط کارگزاری‌های دولت فراگیر یا کارگزاری‌های دیگری که تحت ترتیبات کاملاً تعریف شده و شفاف صورت پذیرد. نتیجه‌گیری فرعی که از این نکته عاید می‌شود، این است که چنانچه مقامات بودجه‌ای وارد فعالیت‌های بانکی یا بازرگانی می‌شوند، ماهیت این فعالیت‌ها باید شفاف باشد.

اغلب بانک‌های مرکزی بخشی از سود ناشی از فعالیت‌های خود را به حساب دولت واریز می‌کنند.<sup>۱</sup> سودهای بانک مرکزی، و زیان‌هایی که برخی بانک‌های مرکزی متحمل می‌شوند، بازتاب اهداف سیاستگذاری‌های مشروعی است که آن‌ها دنبال می‌کنند. این فعالیت‌ها شامل مداخله در بازار آزاد اوراق بهادار و ارز می‌شود. بدیهی است که اطلاعات کامل در مورد سود و زیان ناشی از فعالیت‌های بانک مرکزی باید در گزارش سالانه بانک منعکس شود. همچنین مهم است که خلاصه گزارش عواملی که بر وضعیت مالی بانک اثر می‌گذارند و انتقال آن به بودجه، در گزارش بودجه سالانه دولت مرکزی منعکس شود.

در مورد نحوه خصوصی سازی «بنگاه‌های مالی غیر عمومی» و «نهادهای مالی عمومی» نگرانی‌های جدی وجود دارد که می‌تواند حمایت عمومی را از خصوصی سازی از بین ببرد. خصوصی سازی باید کاملاً شفاف و مطابق با موازین صحیح بازاریابی صورت پذیرد. هر یک از موارد خصوصی سازی باید با حسابرسی عملیات گذشته واحد مورد نظر توسط حسابرسان (مثلاً دیوان عالی محاسبات) انجام گیرد تا اطمینان حاصل شود که عملیات گذشته منطبق با موازین قانونی بوده و واحد مزبور به نحو صحیح قیمت‌گذاری شده و شرکت‌کنندگان در مزایده تحت شرایط مناسبی بوده‌اند. غرامت‌هایی که به خریداران پرداخت شده باید همزمان علنی شود (و در صورت دیون اقتضایی<sup>۲</sup> لحاظ شود). «سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی»<sup>۳</sup> رهنمودهایی با عنوان «بهترین روش حسابرسی خصوصی سازی‌ها»<sup>۴</sup> منتشر کرده است.

۱. هنگامی که بانک مرکزی در عملیات خود، به ویژه فعالیت‌های شبه بودجه‌ای دچار زیان می‌شود، این زیان باید به هزینه‌های دولت مرکزی اضافه شود.

2. Contingent liabilities

(برای اطلاعات مشروح‌تر در مورد این نوع دیون به بندهای ۶۷ الی ۷۱ «دستورالعمل» مراجعه شود)

3. International Organization of Supreme Audit Institutions یا اختصاراً INTOSAI

4. Guidelines on Best Practice for the Audit of Privatizations.

«مجموعه» معتقد است که، «مدیریت مالی نیازمند یک چارچوب روشن حقوقی و اداری است»<sup>۱</sup>. سه عامل اصلی این چارچوب حقوقی و اداری، عبارت‌اند از: (۱) چارچوبی جامع برای فعالیت‌های بودجه‌ای و فرابودجه‌ای، (۲) پایگاهی قانونی برای وضع مالیات، و (۳) موازین اخلاقی رفتاری برای حمایت از شفافیت مدیریت.

به بیان «مجموعه»، «قوانین و مقررات اداری باید بر عملیات بودجه‌ای و فرابودجه‌ای حاکم باشد. ایجاد هرگونه تعهد یا هرگونه هزینه منابع دولتی باید یک مسئول حقوقی داشته باشد». اثربخشی بودجه بستگی به قدرت پایگاه قانونی، مقررات مربوط و رویه‌های اداری دارد. اهمیت نسبی ردیف‌های قانون بودجه و مقررات و رویه‌های اداری، در کشورهای مختلف متفاوت است. به‌رغم این تفاوت‌ها، پاره‌ای عوامل مهم باید در کلیه چارچوب‌های حقوقی - اداری وجود داشته باشند. وجوه دولتی باید فقط براساس قانون هزینه شوند و بودجه باید فراگیر باشد، یعنی تمام فعالیت‌های بودجه‌ای دولت مرکزی را (ولو از طریق صندوق‌های مختلف) دربرگیرد. عملیات بودجه‌ای باید به صورت ناخالص درج شوند. وزیری که به عنوان مسئول مالی دولت تعیین می‌شود حتماً باید رسماً منصوب شده و از اختیارات کافی برای مدیریت بودجه برخوردار باشد. کارگزاری‌ها و مقامات کارگزاری باید پاسخگوی جمع‌آوری مالیات‌ها و یا هزینه آن‌ها توسط این کارگزاری‌ها باشند. منظورکردن وجوه اقتضایی یا ذخیره باید شرایط روشن و دقیق استفاده از این وجوه را کاملاً مشخص سازد، و گزارش‌های حسابرسی شده، که نشان‌دهند وجوه عمومی چگونه مورد استفاده واقع شده‌اند، لااقل سالانه برای قانونگذار و عامه مردم منتشر شوند. این عوامل از نظر شفافیت عواملی اساسی بشمار می‌آیند. بنابراین، رعایت حداقل موازین ایجاب می‌کند که قانون بودجه، یا چارچوب اداری که فعالیت‌های بودجه‌ای و فرابودجه‌ای را پوشش می‌دهد و مسئولیت‌های مدیریت بودجه‌ای را مشخص می‌سازد، جایگاه خاص خود را داشته باشند.

وجود قانون بودجه به خودی خود تضمینی برای رعایت مفاد آن در عمل نیست. چنانچه هدف تحقق شفافیت بودجه‌ای باشد، چند بخش از قانون بودجه که معمولاً مورد سوء استفاده قرار می‌گیرند باید مورد توجه خاص واقع شوند. استفاده بیش از حد از بودجه مکمل، سوء استفاده از وجوه اقتضایی، و انباشته شدن دیون معوقه<sup>۲</sup> از جمله این موارد است. این عوامل از جهات کنترل کلی و قائل شدن اولویت‌های راهبردی، موجب کاهش شفافیت می‌شوند.

۱. ر.ک. بند ۱-۲ «مجموعه»

۲. دیون معوقه به صورت مشروح در بندهای ۱۲۸ الی ۱۳۱ دستورالعمل مورد بحث قرار گرفته‌اند.

بودجه‌های مکمل که طی سال مالی (بودجه‌ای) به منظور تغییر در مصوبات به مجلس برده می‌شوند، به لحاظ اینکه رسماً به مجلس تقدیم می‌شوند، حائز شفافیت‌اند. اما این بودجه‌های مکمل غالباً در چارچوب اثرات بالقوه آن‌ها بر کل بودجه مورد بازنگری قرار نمی‌گیرند. علاوه بر این، در برخی کشورها بودجه‌های مکمل بیشتر به منظور دریافت مجوز برای هزینه‌هایی به کار گرفته می‌شوند که در گذشته بدون مجوز انجام شده‌اند نه هزینه‌هایی که در آینده باید انجام شوند. پیشنهاد می‌شود که بودجه‌های مکمل بخشی از گزارش‌های بودجه‌ای و رفع مغایرت‌ها، محسوب شوند تا از شفافیت بیشتری برخوردار باشند.<sup>۱</sup>

بدهی‌های احتمالی (تعهدات مشروط) نیز غالباً به صورت راه‌گریزی برای سوء استفاده از قانون بودجه به کار گرفته می‌شوند و این خود منبع عدم شفافیت است. به طوری که قبلاً نیز اشاره شد، یکی از نقاط ضعف قانون بودجه شرایط استفاده از بدهی‌های احتمالی (تعهدات مشروط) است که به طور دقیق مشخص نشده است. در برخی کشورها، این نقطه ضعف با گنجاندن موادی در قانون بودجه یا قانون تخصیص سالانه تشدید می‌شود؛ به موجب این مواد، به مسئولان اجازه داده می‌شود وجوه پیش‌بینی نشده دریافتی را صرف رفع نیازهای اقتضایی نامشخص کنند. علاوه بر حصول اطمینان از شرایطی که تحت آن هزینه بدهی‌های احتمالی (تعهدات مشروط) باید تعریف شوند، انجام این هزینه‌ها نیز باید به عنوان بخشی از گزارش مالی به دقت مدنظر قرار گیرند.<sup>۲</sup>

در چارچوب قوانین اغلب کشورها این اصل پیش‌بینی شده که هیچ‌گونه مالیاتی نباید بدون مبنای حقوقی روشن وضع شود (البته نحوه اجرای این اصل در کشورها متفاوت است).<sup>۳</sup> رده‌های پایین دولت که دارای چنین اختیاری نیستند نباید مجاز به وضع مالیات یا صدور مجوز دریافت کارمزد باشند. "مجموعه" اصرار می‌ورزد که، "مالیات‌ها، عوارض، کارمزدها و هزینه‌ها همه باید مبنای قانونی داشته باشند. قوانین و مقررات مالیاتی باید به سهولت در دسترس و قابل فهم باشند و ضوابط روشنی راهنمای اعمال اختیارات اداری باشد".<sup>۴</sup> رعایت حداقل موازین ایجاب می‌کند که وضع مالیات تحت لوای قانون انجام گیرد و روال اداری

۱. گزارش‌های مالی و رفع مغایرت‌ها در بندهای ۱۴۲ و ۱۴۵ دستورالعملی بررسی شده‌اند.

۲. برای توضیحات بیشتر ر.ک. بندهای ۱۴۰-۱۴۴ و ۱۴۹-۱۵۵ "دستورالعمل".

۳. واژه مالیات که شامل عوارض گمرکی نیز می‌شود در این بخش به پرداخت اجباری براساس قانون اشاره دارد.

۴. ر.ک. بند ۱-۲ "مجموعه"

قوانین مالیاتی تحت فراگرد ضوابط ایمنی قرار داشته باشد. در مورد واضح بودن قوانین، به عنوان وسیله‌ای برای ارتقاء شفافیت و جنگ علیه فساد در مورد گمرک‌ها، بیانیه‌ای که توسط سازمان جهانی گمرک (شورای همکاری گمرک‌ها)<sup>۱</sup> در شهر آروشا<sup>۲</sup>، در سال ۱۹۹۳ منتشر شد، رهنمودهایی به منظور ایجاد وحدت در مدیریت گمرک‌ها ارائه داده است.

«مجموعه» تأکید دارد که، «موازن اخلاقی رفتار کارمندان باید کاملاً روشن و بخوبی تبلیغ شده باشد»<sup>۳</sup>. یکی از شرایط پاسخگویی آن است که مقاماتی که در موارد دریافت یا هزینه و جوه عمومی تصمیم گیرنده‌اند و به عبارت دیگر، از اختیارات قانونی استفاده می‌کنند، تابع نوعی نظام رفتاری<sup>۴</sup> باشند که آن‌ها را از ارتکاب به اعمال غیراخلاقی بازدارد. برخی جنبه‌های این نظام می‌تواند در قوانین بودجه یا مالیات ملحوظ شود و برخی دیگر نیازمند تدوین قوانین یا مقررات جداگانه است. «نظام رفتاری سازمان ملل برای مقامات دولتی»<sup>۵</sup> که در تاریخ ۱۲ دسامبر ۱۹۹۶ به تصویب رسیده، و رئوس آن بشرح زیر خلاصه شده، مبنایی برای به کارگیری موازن اخلاقی و تقویت موازن موجود در نظر گرفته است<sup>۶</sup>:

- منصب دولتی، حاکی از ابراز اعتماد به این معنا است که شخص در جهت منافع جامعه عمل خواهد کرد.

- مقامات دولتی باید از تضاد منافع<sup>۷</sup> بپرهیزند.

- مقامات دولتی از کلیه الزام‌های موجود برای افشای میزان دارایی‌ها و بدهی‌های خود تبعیت خواهند کرد.

- مقامات دولتی از درخواست، یا قبول هرگونه مساعدت، که ممکن است آن‌ها را در انجام وظایف خود تحت تأثیر قرار دهد خودداری خواهند کرد.

- مقامات دولتی محرمانه بودن هرگونه اسراری را که نزدشان باشد محترم خواهند شمرد.

- مقامات دولتی در فعالیت‌های سیاسی خارج از محدوده مسئولیت خود، که اعتماد عمومی را در عملکرد بی‌طرفانه آن‌ها خدشه دار سازد، درگیر نخواهند شد.

1. Declaration of the World Customs Organization (Customs Cooperation Council)

2. Arusha, (تانزانیا)

۳. ر.ک. بند ۱-۲-۳ "مجموعه"

4. code of conduct

5. United Nations' International Code of Conduct for Public Officials

۶. ر.ک. "دستورالعمل" قاب شماره ۴

7. Conflict of interest

## ۲. دسترسی عام به اطلاعات

یکی از عناصر ضروری شفافیت، دسترسی عام به اطلاعات بودجه‌ای است. اصول و تجربیات مدرن در این زمینه به نوع اطلاعاتی مربوط می‌شود که باید به آن‌ها دسترسی باشد، و نیز ابراز تعهد صریح مسئولان که این اطلاعات به موقع انتشار خواهد یافت. «مجموعه»، توصیه می‌کند که، «مردم باید به اطلاعات گذشته، حال، و پیش‌بینی عملیات بودجه‌ای آینده دولت دسترسی کامل داشته باشند»<sup>۱</sup>. «مجموعه»، گزیده تجربیات مربوط به ارائه اطلاعات را در چهار زمینه زیر توصیه می‌کند: (۱) پوشش سالانه بودجه؛ (۲) خروجی‌ها و پیش‌بینی‌ها؛ (۳) دیون اقتضایی، صرف هزینه‌های مالیاتی؛ و (۴) بدهی‌ها و دارایی‌های مالی و عملیات شبه بودجه‌ای، بر اساس «مجموعه»: «بودجه سالانه باید کلیه عملیات دولت مرکزی را در بر گیرد و در مورد عملیات فرابودجه‌ای دولت مرکزی نیز اطلاعاتی ارائه دهد. علاوه بر این نیز در مورد درآمد و هزینه سطوح پایین‌تر دولت باید اطلاعات مکفی ارائه شود تا بتوان وضعیت کلی بودجه‌ای دولت فراگیر را به صورت تلفیقی ارائه داد»<sup>۲</sup>.

بودجه دولت مرکزی اغلب کانون توجه سیاست‌گذاری بودجه‌ای را تشکیل می‌دهد. در عین حال، رعایت حداقل موازن این‌اجاب می‌کند که عملیات فرابودجه‌ای در اسناد بودجه و گزارش‌های حسابداری پوشش داده شود. هنگامی که کارگزاری‌های دولت مرکزی مجاز می‌شوند بخشی از هزینه‌های خود را مستقیماً با برداشت از کارمزدها و عوارض دریافتی تأمین نمایند، این برداشت‌ها نیز باید در اسناد بودجه و حسابداری منعکس شوند.

به رغم اینکه هدف "مجموعه" دولت فراگیر است، تجربه نشان می‌دهد که دریافت اطلاعات مورد نیاز از زیرمجموعه دولت مرکزی، واجد پیچیدگی‌های ویژه‌ای در واحدهای زیرمجموعه است که جمع‌آوری اطلاعات را محدود می‌سازد. بنابراین، امکان‌ناپذیری ارائه بودجه تلفیقی دولت فراگیر برای همه کشورها به عنوان یک واقعیت پذیرفته شده است. در چنین مواردی می‌توان تلاش کرد که لاقط عملیات گذشته دولت فراگیر از طریق گزارش‌های حساب‌های ملی بررسی شود، مشروط به اینکه چنین گزارش‌هایی مبتنی بر خروجی‌های بخش‌های مختلف دولت فراگیر باشد. هنگامی که گردآوری اطلاعات واقعی امکان‌پذیر نباشد می‌توان با بهره‌گیری از بررسی نمونه‌ای بخش قابل توجهی از خروجی‌های بودجه‌ای دولت فراگیر، به این مهم همت گماشت. گزیده تجربیات توصیه می‌کند که پیش‌بینی

۱. ر.ک. بند ۲-۱.

۲. همان، بند ۲-۱.

خروجی‌های سال گذشته بودجه دولت فراگیر در اسناد سال جاری دولت مرکزی منظور شوند.<sup>۱</sup>

به منظور دریافت تصویر کاملی از وضعیت جاری بودجه، اطلاعات مربوط به عملکرد گذشته باید همراه با بودجه سالانه ارائه شود. «مجموعه» تأکید دارد که، «اطلاعات قابل مقایسه با بودجه سالانه برای خروجی‌های دو سال قبل و پیش‌بینی اقلام کلیدی مربوط به دو سال آتی بودجه باید ارائه شود»<sup>۲</sup>. رعایت حداقل موازن این اجاب می‌کند که پیش‌بینی‌های اولیه و تجدیدنظر شده برای بودجه دوسال قبل و خروجی‌های واقعی (یا در صورتی که خروجی‌های واقعی به دست نیامده باشند، خروجی‌های قابل انتظار) در پیش‌بینی‌های بودجه لحاظ شوند. به این ترتیب، ارزیابی عملکرد اخیر دولت را می‌توان نسبت به بودجه سنجید، و چه بسا این سنجش توجه را به مخاطرات پیش‌بینی یا سیاست‌گذاری، و به طور کلی واقع‌بینانه بودن بودجه حاضر، جلب کند. هرگونه تغییر طبقه‌بندی یا ارائه اقلام در بخشنامه‌های بودجه سال‌های مختلف و دلایل این تغییرات و تبعات مالی آن‌ها، ولو بصورت تقریبی، باید اعلام شود. اسناد بودجه همچنین باید پیش‌بینی اقلام کلیدی کلی برای سال آینده را نیز شامل شود.<sup>۳</sup> در زمینه بدهی‌های احتمالی (تعهدات مشروط) - تعهداتی که تبعات زمانی آن‌ها به رخداد یا عدم رخداد رویدادهای آینده بستگی دارد - از قبیل تضمین وام‌ها، تضمین‌های نرخ ارز، بیمه سپرده‌ها، غرامت‌ها، (مثلاً شامل تعهدات دولت نسبت به شرکت‌های خصوصی در چارچوب پروژه‌های زیربنایی که از سوی بخش خصوصی تأمین مالی شده‌اند یا شرکت‌های خصوصی شده) و نحوه ثبت یا عدم ثبت آن‌ها در بودجه و بهترین گزینه‌ها در این مورد، در «دستورالعمل» به تفصیل بحث شده است.<sup>۴</sup> «مجموعه» توصیه می‌کند «که صورت‌های مالی حاوی تعریف ماهیت و اهمیت بدهی‌های احتمالی (تعهدات مشروط)، هزینه‌سازی و درآمدهای مالیاتی و عملیات شبه مالی باید همراه با بودجه سالانه منتشر شود»<sup>۵</sup>. ملخص کلام اینکه گزینه بهتر اجاب می‌کند که هزینه احتمالی هر بدهی احتمالی (تعهد مشروط)، چنانچه به لحاظ فنی قابل تخمین باشد، در بودجه آورده شود. علاوه بر

۱. برای اطلاع بیشتر در زمینه عملیات بین دولتی در دولت‌های فدرال "دستورالعمل"، استفاده از تجارب استرالیا و ایالات متحد آمریکا را در شیوه‌بینه ارائه بودجه‌های تلفیقی می‌کند. ر. ک. بندهای ۶۴ و ۶۵ "دستورالعمل".

۲. ر. ک. بند ۲-۲ "مجموعه"

۳. پیش‌بینی‌های میان مدت به صورتی مشروح‌تر در بندهای ۹۸ الی ۱۰۱ "دستورالعمل" تشریح شده‌اند.

۴. ر. ک. بندهای ۶۷ الی ۷۱ "دستورالعمل"

۵. ر. ک. بند ۲-۳ "مجموعه"

ارزش کل حجم بدهی‌های احتمالی (تعهدات مشروط) در حال حاضر، بهتر است که این نوع دیون به لحاظ رعایت موازین شفافیت با بودجه سال قبل، که در آن سال هزینه شده، گزارش شود.

هزینه‌های مالیاتی عبارت‌اند از: معافیت‌های مالیاتی از پایه مالیات<sup>۱</sup>، اعتبارات مالیاتی که از پایه مالیات کسر شده باشند، کاهش نرخ مالیات‌ها، و مالیات‌هایی که پرداخت آن‌ها به آینده موکول شده است (از قبیل استهلاک شتابان)<sup>۲</sup>. اثرات تبعی آن‌ها مشابه برنامه‌های هزینه‌های قطعی است. به عنوان مثال، کمک به صنایع می‌تواند از طریق برنامه‌های هزینه‌ای یا اعطای امتیازات مالیاتی انجام گیرد.

رعایت حداقل موازین ایجاب می‌کند که اسناد بودجه، دارای صورت هزینه‌های مالیاتی اصلی دولت مرکزی باشد که شامل شرح مختصری در مورد ماهیت هر برنامه است تا لااقل ارزیابی توجیه و اهمیت مالی آن‌ها تا حدودی امکان‌پذیر شود. لازمه این امر اتخاذ تصمیم در مورد شمار موضوعات است که تعریف دقیق هزینه مالیاتی<sup>۳</sup> و پوشش صورت هزینه، از جمله انواع مالیات که مورد نظر و سطوحی از دولت است که باید آن را پیاده کنند. در این موارد تجارب عملی کشورهایی که اطلاعات مربوط به هزینه‌های مالی را انتشار می‌دهند بسیار متفاوت است.

بهترین گزینه، گزارشی تخمینی از هزینه مالی تقریبی هر یک از اقلام است. اگرچه تخمین هزینه‌ها می‌تواند مشکلات جدی در برداشته باشد، گزارش هزینه تقریبی و اعلام مبنای تخمین به منظور عرضه آن برای بررسی‌های مستقل می‌تواند شفافیت مدیریت بودجه‌ای را به نحو بارزی تقویت کند.

در مورد شرح بیشتر عملیات شبه بودجه‌ای و تجارب برخی کشورها در این زمینه می‌توان به متن «دستورالعمل» مراجعه کرد<sup>۴</sup>.

به منظور تعیین میزان خالص بدهی‌ها، «مجموعه» خواستار انتشار منظم سطح و ترکیب بدهی‌ها و دارایی‌های دولت مرکزی است. هر دولتی با در اختیار داشتن این اطلاعات بهتر

1. tax base

2. accelerated depreciation

۳. تعریف دقیق هزینه مالیاتی به طرز ویژه‌ای مشکل و نیازمند مشخص کردن نقطه "مبدا" (benchmark) یا "معمولی" (normal) ساختار مالیاتی است که از آنچه که عنوان هزینه‌ها تلقی می‌شود فاصله می‌گیرد.

۴. ر.ک. بندهای ۷۵ الی ۷۹ "دستورالعمل".

می‌تواند توانایی خود را در تأمین منابع مالی برای اداره امور و انجام به موقع تعهداتش ارزیابی و جهت انجام کلیه تعهداتش میزان درآمدهای آتی را برآورد کند. «مجموعه» توصیه می‌کند که، «دولت مرکزی باید اطلاعات مربوط به میزان و ترکیب بدهی‌ها و دارایی‌های مالی دولت را به‌طور مرتب انتشار دهد»<sup>۱</sup>. زیرنظر داشتن تغییرات میزان و ترکیب بدهی‌ها و دارایی‌های عمومی، به لحاظ اینکه پایه و اساس رویکردهای ارزیابی پایایی سیاستگذاری‌های بودجه‌ای را تشکیل می‌دهند، از اهمیت ویژه برخوردار است. رعایت گزیده تجربیات همچنین ایجاب می‌کند که گزارشی نیز از دارایی‌های غیر مالی در دسترس باشد. اگرچه این روش، مسائل جدید و متنوع از حسابداری را پیش‌رو قرار می‌دهد، در عین حال، اطلاعاتی نیز در زمینه عملکرد دولت در امر نظارت و بهره‌برداری از دارایی‌های غیر مالی در اختیار می‌گذارد و معیاری برای الزام به نگهداری یا جایگزینی در آینده بدست می‌دهد. همچنین، ترازنامه‌ای تلفیقی از عملیات دولت مرکزی را در اختیار می‌گذارد که حاوی اطلاعات کاملی درباره میزان دارایی‌ها و دیون دولت مرکزی است و در ارزیابی پایایی عملیات دولت مورد استفاده قرار می‌گیرد.<sup>۲</sup>

در زمینه بدهی‌های دولت، گزارش بدهی‌ها باید انواع بدهی‌های دولت مرکزی، شامل اوراق بهادار، و سپرده‌ها را دربرگیرد. به‌منظور مقایسه تغییرات میزان بدهی‌ها در هر مقطع از گزارش‌دهی (فعلی و قبلی) باید ذکر شود. نحوه ارزیابی و روش آن (مثلاً تجدید ارزیابی دیون متکی به شاخص)<sup>۳</sup> باضافه هرگونه مشخصات ابزارهای بدهی<sup>۴</sup> و هرگونه بدهی به حساب نیامده باید تحت عنوان "اقلام یادداشتی"<sup>۵</sup> درج شود. طبقه‌بندی و تعریف بدهی باید با معیارهای شناخته شده بین‌المللی (مثلاً دستورالعمل GFS یا OECD) منطبق باشد.

بدهی‌ها باید بر حسب تاریخ سررسید تفکیک و تحت سه عنوان کوتاه مدت (کم‌تر از یکسال)، میان مدت یا بلند مدت طبقه‌بندی شوند<sup>۶</sup>. تفکیک بدهی‌ها همچنین باید

۱. ر. ک. بند ۲-۱-۴ "مجموعه"

۲. برای شرح بیشتری در این زمینه ر. ک. بندهای ۱۰۲ و ۱۰۳ "دستورالعمل".

3. Indexed debt

دیونی است که برحسب پول ملی، ولی معادل ارزش آن بر حسب یک ارز خارجی، تورم، یا نوعی کالا (از قبیل نفت یا طلا) محاسبه می‌شود.

4. Debt instruments

5. memorandum items

۶. هنگامی که فاصله زمانی سررسید مشخص نیست می‌توان تاریخ سررسید اصلی را گزارش کرد.

حسب مورد، بر اساس بخش‌های داخلی یا خارجی کشور مستوع<sup>۱</sup>، نوع ارز منشأ بدهی (شامل شاخص بندی)، بستانکار فعلی، و یا ابزار بدهی صورت پذیرد. هرگونه بدهی معوقه به تفکیک بدهی‌های معوقه، بابت اصل یا بهره بدهی باید اعلام شود. علاوه بر این، هرگونه معاوضه بدهی<sup>۲</sup> باید مشخص شود. رعایت حداقل موازین ایجاب می‌کند که میزان و ترکیب بدهی به صورت سالانه، با فاصله زمانی حداکثر شش ماه، گزارش شود. بدهی‌هایی که بر مقوله سیاستگذاری اثراتی چشمگیر داشته باشند باید به صورت سه ماهه اعلام شوند. بدهی‌ها باید در بودجه دولت مرکزی و در حساب‌های نهایی منعکس شوند. جزئیات گزیده تجربیات در این زمینه‌ها در «معیارهای ویژه نشر اطلاعات»<sup>۳</sup> و «دستورالعمل» مندرج است<sup>۴</sup>. گزارش دارایی‌های مالی باید انواع دارایی‌های دولت مرکزی را در زمان گزارش و نیز در تاریخ گزارش پیشین پوشش دهد. گزارش همچنین باید نحوه حسابداری مورد استفاده در ارزیابی دارایی‌ها را به روشنی توضیح دهد.

دارایی‌های مالی آن دارایی‌هایی هستند که دولت می‌تواند با آن‌ها دیون یا تعهدات خود را تسویه کند یا آن‌ها را به مصرف هزینه‌های آتی خود برساند. دارایی‌های مالی که باید گزارش شوند شامل نقدینگی یا معادل نقدینگی<sup>۵</sup>؛ دیگر دارایی‌های پولی از قبیل طلا و سرمایه‌گذاری؛ و وام‌ها و پیش‌پرداخت‌ها می‌شود. علاوه بر گزارش دارایی‌های مالی بر اساس این نوع طبقه‌بندی، تفکیک‌های بیشتری نیز باید در طبقه‌بندی صورت بگیرد. مثلاً سرمایه‌گذاری‌ها را می‌توان به اوراق بهاداری که مستقیماً قابل فروش هستند، مشارکت در شرکت‌های خصوصی، سرمایه‌گذاری در سبد اوراق بهادار شرکت‌های خصوصی و سرمایه‌گذاری در سازمان‌های بین‌المللی تفکیک کرد. بستانکاری وام‌ها و پیش‌پرداخت‌ها می‌تواند بر اساس بخش (مثلاً وام‌های کشاورزی، وام‌های دانشجویی و وام‌های مسکن) و در درون بخش بر حسب برنامه‌های عمده وام تفکیک شود.

هرگونه مشخصه ویژه دارایی‌های مالی، از قبیل استفاده از آن‌ها به عنوان وثیقه وام یا بدهی‌های مشخص دیگر، یا هرگونه محدودیت در استفاده از یک دارایی یا درآمد حاصل از

1. Country of residence

2. debt swap

3. Special Data Dissemination Standard (SDDS)

۴. ر.ک. بند ۸۳ "دستورالعمل"

۵. cash and cash equivalents شامل نقدینگی موجود، سپرده‌های جاری، و سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدتی که سریعاً قابل تبدیل به نقدینگی باشند.

آن باید به عنوان "اقدام یادداشتی" گزارش شوند. هرگونه دارایی مالی که در گزارش آورده نشده نیز باید توجه داده شود. گزارش دارایی‌های مالی باید در فواصل زمانی مشابه گزارش بدهی‌ها ارایه شود.

«مجموعه» مقرر می‌دارد که، «انتشار به موقع اطلاعات بودجه‌ای باید علناً به جامعه تعهد شود»<sup>۱</sup>. به‌گزینی تجربه‌ها در دو مورد: (۱) تعهد انتشار؛ و (۲) زمان انتشار، در «مجموعه» مورد تأکید قرار گرفته است. «مجموعه» تأکید می‌ورزد که، «نسبت به انتشار اطلاعات بودجه‌ای (مثلاً قانون بودجه) باید تعهدات ویژه پذیرفته شود»<sup>۲</sup>. اینکه اطلاعات بودجه‌ای به دلخواه منتشر شوند یا ملاحظاتی از قبیل زمان، میزان و مخاطبان این اطلاعات، به اعتبار دولت لطمه خواهد زد. غالباً این احساس برای دولت به وجود می‌آید که در مورد نشر اطلاعاتی که جنبه مثبت‌تر دارند پیشگام‌تر از اطلاعات منفی باشد. عدم انسجام در اجرای سیاست‌اشاعه تمام و کمال و به موقع اطلاعات می‌تواند وضعیت واقعی بودجه‌ای را شدیداً با نااطمینانی مواجه سازد.

دولت برای حفظ اعتبارش باید خود را متعهد به انتشار اطلاعات بودجه‌ای در فواصل منظم سازد. بنابراین، رعایت حداقل معیارها ایجاب می‌کند که یک اطلاعیه در مورد روش گزارش‌دهی انتشار یابد. چنین تعهدی باید در قانون لحاظ شود و یا با تعهد به تبعیت از موازین بین‌المللی همراه باشد.

نمونه‌هایی از قوانین ملی در مورد نحوه گزارش‌دهی بودجه‌ای در متن «دستورالعمل» درج شده است<sup>۳</sup>. علاوه بر این، تعدادی از کشورها متعهد شده‌اند که اطلاعات بودجه‌ای و دیگر اطلاعات مربوط به اقتصاد کلان را براساس آنچه که در «معیارهای ویژه نشر اطلاعات» به کار گرفته شده منتشر سازند. در زمینه بودجه‌ای، این تعهدات شامل به موقع بودن و تناوب گزارش‌دهی در مورد عملیات دولت فراگیر، عملیات دولت مرکزی و بدهی دولت مرکزی می‌شوند. اگرچه در حال حاضر معدودی از کشورها گزارش‌دهی بودجه‌ای را منطبق با «معیارهای ویژه نشر اطلاعات» به نمایش گذاشته‌اند، بسیاری دیگر از کشورها نیز به منظور ارتقاء روش‌های گزارش‌دهی خود اقداماتی را شروع کرده‌اند.

یکی دیگر از عوامل به‌گزینی تجربه‌ها در این زمینه، قانون آزادی اطلاعات است.

۱. ر.ک. "مجموعه"، بند ۲-۲.

۲. همان، بند ۲-۲-۱.

۳. ر.ک. "دستورالعمل"، قاب شماره ۸.

شماره‌ای از کشورها کارگزاری‌های دولتی را قانوناً ملزم کرده‌اند که کلیه اطلاعات خود را جز چند استثنا (که معمولاً شامل امنیت ملی، روابط خارجی، منافع ملی اقتصادی، اسرار محرمانه اشخاص ثالث، و اسرار محرمانه شخصی) را در صورت درخواست افراد در اختیارشان بگذارند. در برخی کشورها، قانونگذار دولت را موظف می‌کند که چنانچه اعتقاد دارد عدم انتشار اطلاعاتی منطبق با منافع ملی است، ادعای خود را ثابت کند.

به طوری که در «نظام انتشار داده‌های عمومی»<sup>۱</sup> تصریح شده، رعایت حداقل موازین ایجاب می‌کند که تقویم زمانی نشر اطلاعات برای سال آینده از قبل منتشر شود و تاریخ انتشار اطلاعات از تاریخ انتشار گزارش‌های سالانه و زمان انتشار گزارش‌های معمولی عقب‌تر نباشد. همچنین اسامی و نشانی شخص یا دفتری که قرار است تازه‌ترین اطلاعات را در اختیار بگذارد دقیقاً مشخص باشد. مقامات باید متعهد شوند که گزارش‌های بودجه‌ای و داده‌ها را همزمان برای کلیه متقاضیان منتشر کنند.

### ۳. علنی بودن تهیه، اجرا و ارائه گزارش بودجه

انتخاب موازین صحیح برای اطلاعات و داده‌های بودجه‌ای، نقش بسیار مهمی در شفافیت بودجه‌ای ایفا می‌کند. روش‌های اصلی در این زمینه به محتوای سند بودجه، طبقه‌بندی و نحوه ارائه برآوردهای بودجه‌ای، اجرا و نظارت، و گزارش‌دهی بودجه‌ای مربوط می‌شود. «مجموعه» مقرر می‌دارد که: «مستندسازی بودجه باید اهداف سیاستگذاری بودجه‌ای، چارچوب اقتصاد کلان، مبنای سیاستگذاری بودجه و مخاطرات عمده مالی را مشخص نماید»<sup>۲</sup>.

«مجموعه» توصیه می‌کند که گزیده تجربیات در زمینه مستندسازی بودجه به موارد زیر توجه کند: (۱) هدف‌های سیاستگذاری بودجه‌ای و پایداری؛ (۲) مقررات بودجه‌ای؛ (۳) چارچوب اقتصاد کلان؛ (۴) جداسازی تعهدات موجود از سیاستگذاری‌های جدید؛ و (۵) مخاطرات عمده مالی.

تقریباً در تمام کشورها، بودجه چشم‌اندازی سالانه دارد. در عین حال این نکته نیز مهم است که در مورد هدف‌های سیاستگذاری وسیع‌تر دولت؛ تبعات سیاست‌های بودجه‌ای فعلی

برای سال‌های آینده و پایایی وضعیت بودجه‌ای در میان مدت و بلند مدت اطلاعیه‌ای روشن انتشار یابد. از دیدگاه «مجموعه»، «هدف‌های سیاستگذاری و ارزیابی سیاستگذاری بودجه‌ای باید در قالب یک اطلاعیه، چارچوب بودجه سالانه را معین کند»<sup>۱</sup>. بنابراین، رعایت حداقل موازن اینجانب می‌کند که همراه با بودجه، گزارشی نیز در مورد چشم‌انداز بودجه‌ای و اقتصادی، ارائه شود که شامل اطلاعیه‌ای در مورد هدف‌ها و اولویت‌های بودجه، خلاصه‌ای از دورنمای اقتصادی، و ارزیابی کیفی پایایی بودجه‌ای باشد.

در حال حاضر بسیاری از کشورها، هم‌اکنون در مورد سیاستگذاری‌های اصولی بودجه‌ای و اقتصادی بیانیه‌هایی صادر می‌کنند و تعداد روزه افزایش دیگری نیز این کار را به صورت پیش‌بینی‌های میان مدت اقتصادی و بودجه‌ای انجام می‌دهند. لازم است بیانیه‌های سیاستگذاری که مبتنی بر پیش‌بینی‌های میان مدت ارقام کلی بودجه‌ای تفکیک شده است و برآوردهای میان مدت، یکپارچه، و منطقی که بر حسب کارگزاری‌های هزینه‌کننده تفکیک شده‌اند، از یکدیگر متمایز شوند. نوع اخیرگاهی "چارچوب بودجه‌ای میان مدت" نامیده می‌شود. نوع قبلی مبین برداشتن گامی ضروری در جهت تدوین "چارچوب بودجه‌ای میان مدت" است. انجام این کارها به لحاظ اداری و سیاسی طاقت فرسا است و شاید به این دلیل بهترین الگوی آن‌ها در کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی اروپا پیاده شده است. یکی از امتیازات پیش‌بینی‌های میان مدت برای کشورهای در حال توسعه و کشورهای در حال گذر این است که حلقه اتصال بین بودجه‌های سرمایه و جاری به وجود می‌آورد. بدون هماهنگی‌ای که معمولاً این اتصال به وجود می‌آورد، مطلوبیت اطلاعات بودجه محدود است، و غالباً جهت هزینه‌های اجرایی و نگهداری تدارکی دیده نمی‌شود. نمونه‌های موفق اجرای این روش در هنگ کنگ، مجارستان، و آلمان در «دستورالعمل» تشریح شده است.<sup>۲</sup> از لحاظ فنی، ارزیابی پایایی بودجه‌ای نیازمند تفکیک تغییرات نسبت بدهی بر حسب عواملی است که بازتاب موازنه اولیه<sup>۳</sup> (موازنه کلی منهای پرداخت‌های بهره)، بهره پرداختی روی وام، نرخ رشد اقتصاد و میزان بدهی اولیه است. از دیدگاه سیاستگذاری، تغییرات موازنه اولیه، جهت انجام تعهد در سررسید در یک محدوده زمانی مشخص، را باید در کانون توجه

۱. برای شرح بیشتری در مورد medium-term budget framework یا اختصاراً MTBF، ر.ک. قاب شماره ۹ «دستورالعمل».

۲. ر.ک. بندهای ۱۰۰ و ۱۰۱ «دستورالعمل».

قرار داد. در انجام ارزیابی، مهم است که نوسانات ارقام کلی اقتصادی و بودجه‌ای در کوتاه مدت و میان مدت از تغییرات ساختاری تمیز داده شوند. در بلند مدت نیز مهم است که تعهدات سیاستگذاری (که اثرات بودجه‌ای آن در آینده مشاهده خواهد شد)، به نحوی صحیح در نظر گرفته شوند. از مواردی که کاملاً باین موضوع مربوط می‌شوند برنامه‌های بازنشتگی عمومی است که هزینه‌های آن در جهت معکوس پیری جمعیت است.<sup>۱</sup>

قواعد بودجه‌ای معمولاً نوعی موافقتنامه (در مقوله قانون) هستند که سیاستگذاری بودجه‌ای دولت را محدود می‌سازند. نمونه‌های آن عبارتند از: الزام به تنظیم بودجه متوازن، تعیین سقف‌های استقراض برای دولت مرکزی (مثلاً دسترسی به منابع بانک مرکزی) و سطوح پایین تر دولت، یک «قاعده طلایی»<sup>۲</sup> (که به موجب آن استقراض دولت نباید از سرمایه گذاری عمومی تجاوز نماید) و «همگرایی بودجه‌ای»<sup>۳</sup> که در «عهدنامه ماستریخت»<sup>۴</sup> آمده است. بدیهی است هرگونه مقرراتی که دولت برگزیند باید به نحوی مشخص باشد. موضوع شفافیت که در اینجا مطرح می‌شود وضوحی است که مقررات مورد نظر بر اساس آن تعریف شده است. قاعده طلایی می‌تواند در معرض تفسیرهای مختلف قرار گیرد، مثلاً این که اصولاً چه مواردی شامل سرمایه گذاری عمومی می‌شود و به یک رده بندی مشخص در بودجه نیاز دارد. بنابر توصیه «مجموعه»، «هرگونه ضابطه بودجه‌ای اتخاذ شده (مثلاً توازن الزامی بودجه، یا تعیین سقف استقراض برای سطوح پایین تر دولت) باید مشخص باشد»<sup>۵</sup>. واضح است که چنانچه پایایی مقررات بودجه‌ای مدنظر باشد، در صورتی که شرایط اقتصادی ایجاب نماید که مقررات به طریقی نادیده گرفته شوند، باید بتوان در اجرای آن انعطاف پذیر بود. در عین حال باید روشن باشد که تحت چه شرایطی این گونه نادیده گرفتن‌ها توجیه‌ناپذیراند، گزارش عملکرد در زمینه انواع مقررات نیز باید با دیگر عملکردهای «مجموعه» همخوانی داشته باشد.

سیاست بودجه‌ای باید با توجه به تأثیر کلی آن بر اقتصاد و متناسب با سیاست‌های اقتصاد کلان تعیین شود. بیشتر کشورها برای پیش بینی‌های اقتصاد کلان و تعیین سیاست‌ها روش‌های

۱. برای توضیحات بیشتر در این مورد که گزیده تجربیات تنها در معدودی اقتصادهای پیشرفته مؤثر خواهد بود ر. ک. سطور پایانی بند ۱۰۳ "دستورالعمل".

2. Golden rule

3. fiscal convergence

4. Maastricht Treaty

رسمی دارند، و کشورهای پیشرفته برای تنظیم بودجه از مدل‌های پیچیده‌کمی استفاده می‌کنند. «مجموعه» توصیه می‌کند که «بودجه سالانه در قالب یک چارچوب جامع و منسجم کمی اقتصاد کلان و فروض اقتصادی و مؤلفه‌های کلیدی (مثلاً نرخ‌های مالیاتی مؤثر)، که مبنای پیش‌بینی‌های بودجه را تشکیل می‌دهد، ارائه شود.»<sup>۱</sup> رعایت حداقل موازین ایجاب می‌کند که بیانیه‌ای در مورد چارچوب میان مدت اقتصاد کلان بودجه - شامل پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان که مبنای بودجه را تشکیل می‌دهد - انتشار یابد. ارزیابی عقلایی بودن بودجه همچنین نیازمند آن است که پیش‌بینی فروض و مؤلفه‌هایی که بر برآوردهای بودجه تأثیر عمده‌ای می‌گذارند نیز گزارش شوند.

تعیین شفاف هزینه ادامه برنامه‌های دولتی، و نیز تعیین دقیق میزان هزینه اقدامات جدید پیشنهادی، از جمله عوامل حیاتی انضباط بودجه هستند. «مجموعه» تأکید می‌ورزد که، «تعهدات»<sup>۲</sup> موجود باید از سیاست‌گذاری‌های جدیدی که در بودجه سالانه گنجانده می‌شود متمایز شود.<sup>۳</sup> دولت‌ها باید سیاست هزینه و مالیاتی را که در دست تدوین است و انتظار می‌رود بر اسناد بودجه تأثیرات مالی بگذارد طی اطلاعیه‌ای اعلام کنند. یکی از نمونه‌های خوب این نوع گزارش دهی انگلستان است که تنها جدول خلاصه و معیارهای جدید بودجه و برآورد اثر بخشی آن‌ها در سند بودجه ارایه می‌دهد و در عین حال با انتشار ضمیمه‌ای در مورد هریک از این معیارها توضیحات مشروح‌تری در اختیار می‌گذارد.

برآوردهای بودجه‌ای و پیش‌بینی‌های مبنای آن‌ها در معرض مخاطراتی قرار دارند، که از جمله می‌توان به تغییر در فروض و مؤلفه‌ها و نیز عدم اطمینان از تعهدات هزینه‌ای ویژه اشاره کرد. «مجموعه» توصیه می‌کند که «مخاطرات عمده‌ای که در بودجه اثرگذار است، از جمله تغییر پیش‌فرض‌های اقتصادی و هزینه‌های نامطمئن تعهدات هزینه‌ای ویژه (مثلاً تجدید ساختار مالی)، حتی الامکان باید به صورت کمی مشخص شود.»<sup>۴</sup> رعایت حداقل موازین مربوطه ایجاب می‌کند که همراه اسناد بودجه، بیانیه‌ای نیز در مورد مخاطرات مالی ارائه شود و در این بیانیه اثرات تغییر فروضی که مبنای پیش‌بینی‌های بودجه‌ای هستند،

۱. همان، ر.ک. بند ۳-۱.

۲. نحوه استفاده از واژه «تعهدات» (commitments) متفاوت است. در اینجا واژه به معنای کلیه تعهدات هزینه‌های دولت تحت سیاست‌های جاری است. در حسابداری، معنای آن محدودتر است. یعنی مسئولیتی که دولت در مقابل یک تعهد آتی پیدا می‌کند که از یک قرارداد در آینده (مثلاً تعهد خرید یک کالای سرمایه‌ای) ناشی می‌شود.

۳. همان، ر.ک. بند ۳-۱.

۴. همان، ر.ک. بند ۳-۱.

بدهی‌های احتمالی (تعهدات مشروط)، و دیگر ابهام‌های مربوط به هزینه‌های بعضی برنامه‌ها، ذکر شوند.<sup>۱</sup> این امر می‌تواند ارزیابی قابلیت بودجه را به عنوان بیانیه خروجی‌های بودجه‌ای مورد انتظار تسهیل نماید.<sup>۲</sup> به منظور بخاطر جلوگیری از «مخاطرات اخلاقی» این بیانیه نباید شامل بدهی‌های بالقوه‌ای باشد که جنبه ضمنی دارند، (از قبیل موارد ضمانت) پاره‌ای از این مخاطرات، تعریف صحیح دولت و نقش روشن آن را در مقابل بخش‌های دیگر مطرح کنند. طبقه‌بندی بودجه اهمیت ویژه‌ای دارد. «مجموعه» مقرر می‌دارد که «اطلاعات مربوط به بودجه به گونه‌ای طبقه‌بندی و ارائه شود که تحلیل‌های سیاستگذاری را تسهیل کند و پاسخگویی را ارتقاء بخشد».<sup>۳</sup> «مجموعه» به گزینی تجربیات را در طبقه‌بندی و ارائه خروجی‌های بودجه در چهار زمینه زیر توصیه می‌کند: (۱) رده‌بندی ورودی‌ها؛ (۲) اهداف برنامه‌ها؛ (۳) نماگرهای وضعیت بودجه‌ای دولت؛ و (۴) مبنای حسابداری.

مبادلات بودجه‌ای باید بتوانند از دیدگاه تبعات اقتصادی آن‌ها، شکل تخصیص، کنترل اداری و هدف‌ها مورد بازنگری قرار گیرند. «مجموعه» مقرر می‌دارد که، "داد و ستدهای دولتی" به صورت ناخالص ارائه شوند، بنحوی که اقلام درآمد، هزینه و تأمین منابع مالی از یکدیگر متمایز باشند و اقلام هزینه بر مبنای اقتصادی، کارکردی و اداری طبقه‌بندی شوند. اقلام مربوط به عملیات فرابودجه‌ای نیز باید به نحو مشابهی دسته‌بندی شوند. اقلام بودجه باید به نحوی ارائه شوند که انجام مقایسه‌های بین‌المللی را امکان‌پذیر سازند.<sup>۴</sup> آن نوعی از طبقه‌بندی که تمام این نیازها را برآورده کند پایه و اساس تحلیل بودجه، ارائه بودجه و حساب‌های نهایی است. یک نظام طبقه‌بندی کامل باید امکان تهیه گزارش برای هر یک از این منظورها را فراهم آورد.

شفافیت و پاسخگویی در دولت مستلزم آن است که بودجه‌ها و حساب‌ها با هدف‌ها و نتایج فعالیت‌های دولت ارتباط داشته باشند، نه آن‌گونه که در «بودجه ردیف - فقره»<sup>۵</sup> متعارف معمول بود، فقط به مواردی بپردازد که برای آن پول هزینه شده است. بودجه‌ریزی

۱. در مواردی، ملاحظاتی در زمینه سیاستگذاری‌های عمومی وجود دارد که کمی کردن مخاطرات مالی شاید چندان موجه نباشد؛ مثلاً مواردی که چنین اقدامی احتمالاً موجب تضعیف قدرت چانه‌زنی دولت در مقابل اشخاص ثالث می‌شود.

۲. برای مشروح مخاطرات مالی ر.ک. قاب شماره ۱۰ "دستورالعمل".

۳. ر.ک. «مجموعه» بند ۳-۲.

۴. همان، بند ۳-۲-۱.

مدرن در حد امکان سعی می‌کند اهداف دولت را از فعالیت‌های خود مشخص سازد و خروجی‌ها و نتایج را در رابطه با آن اهداف اندازه‌گیری کند. یکی از عوامل مهم در این راستا طبقه‌بندی هزینه‌ها به «برنامه»، «برنامه فرعی»، و «فعالیت» است. این تقسیم‌بندی با تدقیق و روشنی روزافزون متناسب با هدف‌های مشخصی که تعریف شده‌اند، صورت می‌گیرد. به هر حال باید توجه داشت که «طبقه‌بندی برنامه» مکمل بندهای پیش‌گفته است و نه جایگزین آن‌ها. کلیه کشورها، لاقلاً برای تعریف اصلی که ارائه می‌دهند، ظرفیت لازم را دارند. بنابراین «مجموعه» خواستار اعلام هدف‌های اصلی برنامه‌های دولت (از قبیل تحصیلات ابتدایی و بهداشت عمومی) در اسناد بودجه است. این امر باید مقایسه بین خروجی‌ها و نتایج را تسهیل نماید. «در مورد هدف‌هایی که بر اساس برنامه‌های بودجه‌ای باید به آن‌ها دست یافت (مثلاً) بهبود شاخص‌های اجتماعی مورد نظر) باید بیانیه‌ای صادر شود.<sup>۱</sup>

از دیدگاه «مجموعه»، «تراز کلی بودجه دولت باید نمایانگر خلاصه موزونی از شاخص‌های وضعیت بودجه‌ای دولت باشد. این تراز، زمانی که شرایط اقتصادی قضاوت در مورد سیاست‌گذاری را تنها بر اساس تراز عمومی نامناسب می‌سازد، این تراز باید با نماگرهای دیگر بودجه‌ای (مثلاً تراز عملیاتی، تراز ساختاری، و تراز اولیه) تکمیل شود».<sup>۲</sup> تعریف فعلی GFS از «تراز کلی بودجه کل دولت»<sup>۳</sup>، هرچند در تمام کشورها به کار گرفته نمی‌شود، اما چارچوب راهنمایی برای تحلیل سیاست بودجه‌ای فراهم می‌آورد. اگرچه توصیه شده که تحلیل وضعیت بودجه‌ای دولت بر اساس «تراز کل بودجه دولت» انجام گیرد، این معیار نقاط ضعفی دارد که در «دستورالعمل» به آن پرداخته شده است.<sup>۴</sup> نقاط ضعف و نارسایی‌های دیگر در این زمینه نیز در «دستورالعمل» آمده است.<sup>۵</sup> رعایت حداقل موازین اینجا می‌کند که در اسناد بودجه، «تراز کل بودجه دولت» همراه با یک جدول تحلیلی اعلام شود که از تخمین‌های بودجه استخراج شده باشد.

برای حسابداری دولتی یا گزارش دهی مالی هیچگونه موازین بین‌المللی قابل قبولی وجود ندارد، اگرچه برخی دولت‌ها اقداماتی در زمینه تدوین «موازین بین‌المللی حسابداری و

۱. ر.ک. "مجموعه" بند ۳-۲-۲.

۲. همان، بند ۳-۲-۳.

3. overall balance of government

۴. ر.ک. بند ۱۱۶ "دستورالعمل"

۵. همان، بندهای ۱۱۷ الی ۱۲۱.

گزارش‌دهی مالی<sup>۱</sup> به عمل آورده‌اند. «مجموعه» مقرر می‌دارد، «بودجه سالانه و حساب‌های نهایی شامل گزارشی از مبنای حسابداری (به عبارت دیگر نقدی یا تحقق یافته) و موازینی باشد که در تهیه و ارائه اقلام بودجه به کار رفته است»<sup>۲</sup>. یکی از عوامل اصلی شفافیت، همراه بودن بودجه با یک بیانیه در مورد موازین حسابداری است در مبنای حسابداری (مثلاً نقدی یا تحقق یافته)، باید تعریف نهاد گزارش دهنده، و هرگونه مستثنیات پوشش بودجه روشن باشد. علاوه بر این، هرگونه تجدید نظر در روش حسابداری و عمل باید با قرینه‌ای از اثرات تبعی تجدید نظر در ارقام کلی مالی علنی شود. اطلاعاتی قبلی در مورد هرگونه تغییر مهم در سیاست‌ها یا اعمال حسابداری باید منتشر شوند.

در زمینه اجرا و نظارت بودجه، «مجموعه» انتخاب بهترین گزینه‌ها را نسبت به: (۱) نظام حسابداری؛ (۲) تدارکات و استخدام؛ و (۳) حسابرسی، پیشنهاد می‌کند. «مجموعه» تأکید می‌کند: «راهکارهای اجرا و نظارت بر هزینه‌های مصوب باید به روشنی مشخص شوند»<sup>۳</sup>.

یک نظام حسابداری مؤثر، پایه‌ای برای اطلاعات به موقع و معتبر در زمینه فعالیت‌های دولت بشمار می‌آید. «مجموعه» توصیه می‌کند که، «یک نظام جامع و فراگیر حسابداری پایه‌گذاری شود. این نظام باید مبنای قابل اعتمادی برای ارزیابی بدهی‌های معوقه فراهم آورد»<sup>۴</sup>. نظام حسابداری باید مبتنی بر نظام‌های کنترل داخلی جاافتاده باشد، امکان یافتن و ضبط اطلاعات را در مرحله تعهد فراهم کند (تا از این طریق بتوان گزارش‌هایی در زمینه بدهی‌های معوقه به دست آورد)، تمام داد و ستدهایی را که از منابع خارجی تأمین منابع مالی شده‌اند به موقع پوشش دهد، سوابق کمک‌های غیرنقدی دریافتی را نگهداری نماید، و معاملات ترازنامه، از قبیل بدهی‌های ناشی از «تجدیدارزیابی سرمایه»<sup>۵</sup> را منعکس کند.

بسیاری از کشورها به منظور تجدید ساختار بانک‌ها از ترکیبی از عملیات ترازنامه‌ای (انتقال قرضه‌های دولتی یا تعهد دیون) و عملیات شبه مالی (وام‌های بانک مرکزی) استفاده کردند تا بتوانند از حمایت‌های بودجه‌ای برخوردار شوند. در یک نظام یکپارچه حسابداری

1. international standards for government accounting or financial reporting

که توسط فدراسیون (International Federation of Accountants) یا اختصاراً IFAC تدوین شده است. برای بین‌المللی حسابداران اطلاعات بیشتر در این زمینه ر.ک. به قاب شماره ۱۳ "دستورالعمل".

۲. ر.ک. بند ۳-۲-۴ "مجموعه"

۳. همان، بند ۳-۳

۴. همان، بند ۳-۱-۳

دولتی، با موازین تحقق یافته و یا تحقق یافته اصلاح شده<sup>۱</sup> ضروری است که مبادلات وام را با حساب‌های عملیاتی تطبیق دهند. برقراری موازین بین‌المللی حسابداری برای ثبت این قبیل معاملات غیر نقدی و پوشش دادن به همه پایه‌های حسابداری مطلوب است. در هر حال، این گونه عملیات حسابداری لزوماً انعکاس دهنده واقعی اثرات اقتصادی عوامل نیست و می‌تواند منعکس‌کننده سیاست‌گذاری‌های گذشته، همچون تأمین اعتبار مستقیم توسط بانک باشد. بنابراین، تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری می‌تواند نتیجه فعالیت‌های شبه مالی انباشته شده در گذشته باشد، که اثرات آن در گذشته کم‌تر از واقعیت ارزیابی شده است، ولی زمانی که تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری صورت می‌گیرد بیش از واقعیت اظهار می‌شود. به‌رغم این نکته، بهتر است به خاطر شفافیت، این قبیل فعالیت‌ها توسط دولت کاملاً مشخص و علنی شود.

عقد قرارداد برای خرید کالا و خدمات، بویژه هنگامی که قراردادهای بزرگی مطرح‌اند، باید باز و شفاف باشد تا فرصت‌های فساد به حداقل برسد و اطمینان حاصل شود که وجوه عمومی به درستی هزینه شده‌اند. در این زمینه «مجموعه» مقرر می‌دارد که «راهکارهای تدارکات و استخدام به صورتی استاندارد تدوین و برای همه علاقمندان قابل دسترسی باشد»<sup>۲</sup>. ملاحظات مشابه، شامل قراردادهای ارجاع خدمات دولتی یا فراگردهای مدیریتی و...، بشرحی که قبلاً آمد، خصوصی می‌شوند.

حسابرسی‌های درون سازمانی توسط کارگزاران دولتی یکی از اولین خطوط دفاعی در مقابل سوء استفاده یا سوء اداره وجوه عمومی به شمار می‌آیند<sup>۳</sup>. حسابرسی توسط حسابرسان درون کارگزاری به لحاظ تطابق با موازین کارگزاری توسط حسابرسان خارج از کارگزاری، مطالب با ارزشی را جهت بازنگری، فراهم می‌سازد. موجودیت و اثربخشی حسابرسان داخلی باید با این الزام تضمین شود که فراگردهای حسابرسی درونی به وضوح تعریف شوند و در دسترس همگان قرار گیرند؛ نیز اثربخشی این فراگردها نیز باید در معرض بازنگری حسابرسان خارج از کارگزاری قرار داشته باشد.

1. accrual or modified accrual

۲. ر.ک. بند ۳-۲ «مجموعه»

۳. حسابرسی درونی در اینجا به معنی حسابرسی در درون قوه مجریه تعریف شده و حسابرسی خارجی به معنای خارج از این قوه است، بنابراین، حسابرسی درون سازمانی شامل حسابرسی یک کارگزاری توسط کارمندان خود کارگزاری است (که در شرایط ایده‌آل به مسؤولان ارشد گزارش می‌دهند) و حسابرسی یک کارگزاری توسط کارگزاری دیگر (مثلاً یک نهاد حسابرسی تحت کنترل وزارت دارایی یا نخست وزیر).

موازن گزارش‌دهی بودجه‌ای عبارتند از (۱) بودجه و خروجی‌های فرابودجه‌ای؛ (۲) حساب‌های نهایی؛ و (۳) نتایج برنامه‌ها. «مجموعه» بر اینکه «گزارشگری بودجه‌ای به موقع، فراگیر و قابل اعتماد باشد و انحرافات از بودجه را مشخص سازد» تأکید می‌ورزد.<sup>۱</sup> مدیریت اثر بخش مالی به میزان قابل توجهی به اطلاعات به هنگام، قابل اعتماد و مربوط به همان سال در مورد وضعیت بودجه‌ای دولت بستگی دارد. بنابراین، مجموعه مقرر می‌دارد که وضعیت بودجه‌ای در نیمه هر سال به قانونگذار گزارش شود. این امر موجب خواهد شد که در برابر اوضاع و شرایط متغیر اقتصادی و بودجه‌ای راهکارهای مناسبی اتخاذ شود. به عبارت دیگر، «گزارش‌های بودجه‌ای و خروجی‌های فرابودجه‌ای باید در طول سال به نحوی منظم و به صورتی که با پیش‌بینی‌های اولیه قابل مقایسه باشد، ارائه شود. در نبود اطلاعات مشروح مربوط به سطوح پایین‌تر دولت، باید نماگرهای موجود در مورد وضعیت‌های بودجه‌ای آن‌ها (مثلاً استقراض بانکی و نشر اوراق قرضه) ارائه شود».<sup>۲</sup>

رعایت حداقل موازن ایجاب می‌کند که حساب‌های نهایی بودجه دولت مرکزی انعکاس‌دهنده موازن عالی پوشش و معتبر بودن باشد، با تخصیص‌های بودجه‌ای تطابق داشته باشد، و توسط حسابرس مستقل حسابرسی شود. بنا به توصیه مجموعه، «حساب‌های بودجه‌ای باید به‌هنگام، فراگیر، حسابرسی شده و همراه با اطلاعات کامل در مورد عملیات فرابودجه‌ای به قانونگذار تقدیم شود».<sup>۳</sup> حساب‌های حسابرسی شده باید ظرف دوازده ماه از پایان سال مالی آماده شوند. حساب‌های نهایی هر یک از سطوح دولت فقط در محدوده قلمرو مربوطه رسیدگی و ارائه خواهد شد. در عین حال، دولت مرکزی باید تصویری قابل اعتماد از سطوح پایین‌تر دولت و خروجی بودجه‌ای دولت فراگیر ارائه دهد. حساب‌های نهایی باید با تخصیص‌های بودجه تطبیق داده شوند و جدول خلاصه دلایل انحراف از تخصیص‌های اولیه را نمودار سازد. حساب‌های حسابرسی شده باید کاملاً با صورت حساب‌های بانکی تطابق داشته باشند و در مدت حداکثر یک سال به قانونگذار تسلیم شوند.

به طوری که قبلاً نیز اشاره شد، هدف‌های برنامه‌های اصلی بودجه باید طی اعلامیه‌ای گزارش شود. «مجموعه» مقرر می‌دارد: «آنچه در مسیر هدف‌های برنامه‌های عمده بودجه‌ای

۱. ر.ک. بند ۳-۴ «مجموعه»

۲. همان، بند ۳-۴-۱

۳. همان، بند ۳-۴-۲

محقق شده باید به قانونگذار گزارش شود<sup>۱</sup>. خروجی دستاورد برنامه‌های دولت باید زیر نظر باشد و قانونگذار، گزارش تشریحی و تحلیلی نتایج برنامه را در مقابل هدف‌هایی که در اسناد بودجه آمده دریافت دارد.

#### ۴. اطمینان یابی مستقل از یکپارچگی

یکی از الزام‌های اساسی شفافیت بودجه‌ای، وجود سازوکارهایی نهادینه است که برای قانونگذار و قاطبه مردم کیفیت بالای اطلاعات و داده‌های بودجه‌ای ارائه شده توسط دولت را تضمین کند. «مجموعه» خواستار آن است که «یکپارچگی اطلاعات بودجه‌ای مستقلاً یا به صورت عام قابل رسیدگی دقیق باشد»<sup>۲</sup>. در این زمینه، «مجموعه» گزیده تجربیات را در سه حوزه زیر توصیه می‌کند: (۱) حسابرسی از خارج؛ (۲) رسیدگی دقیق پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان؛ و (۳) یکپارچگی آمار مالی.

نهادهای ملی حسابرسی<sup>۳</sup> در اغلب کشورها وجود دارند، هرچند اشکال دقیق و میزان استقلال آن‌ها متفاوت است. در مورد با نقش این نهادها، «مجموعه» مقرر می‌دارد: «یک واحد ملی حسابرسی، یا سازمانی مشابه، با مسئولیت گزارش‌دهی‌های بهنگام به قانونگذار و مردم در مورد یکپارچگی حساب‌های دولتی، توسط قانونگذار به وجود آید»<sup>۴</sup>. نقش اصلی این نهادها پشتیبانی و ارتقاء پاسخگویی در برابر مردم است. با عنایت به این که دولت‌ها در مسیر واگذاری قدرت تصمیم‌سازی قدم بر می‌دارند، نقش آن‌ها می‌تواند بعد جدید و مهم دیگری نیز پیدا کند.

هسته اصلی حسابرسی دولت، حسابرسی انتظامی<sup>۵</sup> است. این امرگواهی است بر پاسخگویی هر کارگزاری - که شامل ارزیابی سوابق مالی می‌شود - اظهارنظر در مورد صورت‌های مالی؛ پاسخگویی مالی مجموعه دولت؛ و حسابرسی نظام‌ها و معاملات مالی، و حسابرسی درونی و عملکردهای حسابداری (که میزان تطابق آن را با قوانین مصوب و مقررات ارزیابی می‌کند).

۱. همان، بند ۳-۳.

۲. همان، بند ۴-۱.

3. National Audit Institutions

این نهادها (در ایران دیوان محاسبات) بالاترین مرجع حسابرسی در کشورها هستند.

۴. ر.ک. «مجموعه»، بند ۴-۱.

5. Regularity audit

حسابرس، در خاتمه یک حسابرسی انتظامی، گزارشی در مورد با یافته‌های خود را ارائه می‌دهد. نظرهای بدون قید و شرط زمانی ابراز می‌شوند که حسابرس اطمینان خاطر پیدا کند که حساب‌های مالی با به کارگیری مبانی پذیرفته شده و سیاست‌های منسجم تهیه شده‌اند؛ صورت‌ها با الزام‌های قانونی و مقررات تطبیق دارند؛ نظرات ابراز شده در صورت‌های مالی با معلومات حسابرس در مورد کارگزاری حسابرسی شده مطابقت دارد؛ و تمام مطالب مرتبط با صورت‌های مالی در حد کفایت ارائه شده‌اند.

استقلال نهادهای عالی حسابرسی ملی به عنوان اصلی مهم، اختیار ریاست حساب‌رسان در ارائه گزارش مستقیم به مجلس و قاطبه مردم، نحوه استخدام آن‌ها توسط قانونگذار، رسیدگی به اختلافات، و نظایر آن با ذکر نمونه‌های موفق از هندوستان و انگلستان، در «دستورالعمل» به صورتی نسبتاً مشروح مورد بحث قرار گرفته است.<sup>۱</sup>

به طوری که قبلاً نیز یادآوری شد، برآوردهای بودجه‌ای باید مبتنی بر پیش‌بینی‌های پیوسته و منطقی باشد. «مجموعه» توصیه می‌کند که، «پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان (به انضمام پیش‌فرض‌های مربوطه) در معرض رسیدگی‌های دقیق متخصصین مستقل قرار داشته باشد».<sup>۲</sup> به دلیل حساسیت درآمد و هزینه و برخی اجزاء تأمین منابع به ارقام کلیدی اقتصاد کلان، یکی از عوامل تعیین‌کننده اعتبار بودجه، کیفیت پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان است که ارقام بر آن مبتنی هستند.

رعایت حداقل موازین ایجاب می‌کند که فروض و روش‌های اجرایی که در پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان به کار گرفته شده‌اند، به صورت معمول همزمان با تقدیم لایحه بودجه به قانونگذار، و ترجیحاً به صورت ضمایم اسناد بودجه، در دسترس عام قرار گیرند. صدور اطلاعیه‌ای مبنی بر بیان مسئولیت، که هویت پیش‌بینی‌کننده را اعلام دارد، شفافیت را به مراتب افزون خواهد ساخت. چنانچه ارزیابی پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان، که مبنای ارقام بودجه‌های قبلی است نیز بانایج واقعی مقایسه و منتشر شود، شفافیت به میزان قابل توجهی افزایش می‌یابد.

عملکرد کشورها در این زمینه بسیار متفاوت است چنان که برخی کشورهای صنعتی پا را از حداقل موازین نیز فراتر نهاده‌اند و نهادهای دیگری را مأمور نقد یا ارزیابی پیش‌بینی‌ها کرده‌اند.

۱. ر.ک. «دستورالعمل»، بندهای ۱۵۲ الی ۱۵۵

۲. ر.ک. «مجموعه» بند ۱-۴-۲

ایجاد یک دفتر آمار ملی که از سوی قانونگذار به آن استقلال فنی اعطا شود، می‌تواند انتشار آمار رسمی را به عهده بگیرد و کیفیت و یکپارچگی آمار مالی و دیگر اطلاعات را تضمین کند. به توصیه «مجموعه»، «با قائل شدن استقلال نهادین برای دفتر آمار ملی، باید یکپارچگی آمار فنی تقویت کرد»<sup>۱</sup>. در زمینه مالی، وجود چنین دفتری در هماهنگی گردآوری و تنظیم اطلاعات مالی فراگیر از منابع رسمی نقشی حیاتی ایفا می‌کند و موازین مربوط را برای گزارش‌دهی مالی تضمین می‌کند. «دستورالعمل» اقداماتی را که کمیسیون آمار سازمان ملل متحد در زمینه به‌گزینی و تهیه و تنظیم آمار رسمی انجام می‌دهد توضیح داده است.<sup>۲</sup> اطلاعات جامع‌تر مربوط به «اصول بنیادین آمار رسمی سازمان ملل متحد» نیز در «دستورالعمل» درج شده است.<sup>۳</sup>

به منظور اطمینان دادن به استفاده‌کنندگان آمار رسمی، شفافیت اقدامات و فراگردهای دفتر آمار ملی نیز لازم است. «مجموعه» توصیه می‌کند که به منظور حفظ و اعتبار کیفیت داده‌ها، تمام کشورها موازینی را که در «نظام انتشار داده‌های عمومی» (GDDS) ارائه شده رعایت کنند. این موازین عبارت‌اند از: اشاعه مستندات، رویه‌ها و منابعی که در تهیه آمار به کار گرفته شده‌اند؛ اشاعه مشروح اجزاء آماری؛ رفع مغایرت با دیگر داده‌های مربوط، و چارچوب آماری که مقابله‌های آماری را پشتیبانی و منطقی بودن آن را تضمین کند؛ اشاعه نحوه و شرایطی که تحت آن آمار رسمی تهیه شده‌اند (شامل محرمانه نگهداشتن اطلاعات قابل کشف)؛ دسترسی به داده‌ها قبل از انتشار در درون دولت؛ اظهارنظرهای وزیر مربوط بهنگام انتشار داده‌ها؛ و ارائه اطلاعات در مورد بازنگری‌ها و اطلاعیه‌های قبلی در زمینه تغییرات عمده در روش‌ها.

۱. همان، بند ۴-۱-۳

۲. ر.ک. «دستورالعمل» بند ۱۵۹

۳. همان، قاب شماره ۱۷.

---

مبانی نظری بودجه و بودجه ریزی

## مقدمه

بودجه‌ریزی در بخش عمومی ناظر بر پیش‌بینی منابع و مصارف مالی برای انجام مأموریت‌ها و وظایف دولت است. در این تعریف، اطلاعات بودجه‌ای بازتاب مالی و اعتباری تصمیم‌های اجرایی و محدوده بودجه‌ریزی مرادف یا منطبق با چارچوب فعالیت‌های دولت است. از این رو، بررسی محتوایی و ارزیابی ماهوی تصمیم‌های بودجه‌ای و به تبع آن گستره بودجه‌ریزی و حجم عملیاتی آن در ساختارهای سیاسی سوسیالیست، دولت‌های مداخله‌گر، یا حاکمیت‌های ارشادی با تفاوت‌های بسیار آشکار همراه خواهد بود. از سوی دیگر، جایگاه دولت و انتظارهای اجتماعی از آن، متأثر از نظام‌های ارزشی حاکم و پیشینه تاریخی حکومت است، هرچند که ماهیت درآمدهای عمومی و چگونگی دسترسی دولت‌ها به منابع مالی و نیز حدود مشارکت افراد جامعه در تأمین این منابع، نقش پراهمیتی دارد. بنابراین، برای انتخاب و ارائه تعریفی از بودجه و بودجه‌ریزی در بخش عمومی باید به تأثیر تفاوت‌های ناشی از ویژگی‌های یادشده در ماهیت منابع و محدوده مصارف هر کشور توجه داشت.

بودجه‌ریزی در ایران؛ به رغم جایگاه ممتاز برنامه‌ریزی و اهمیتی که بودجه در تهیه و اجرای برنامه‌های عمرانی دارد، ابزاری ناکارآمد است. تهیه و تصویب بودجه برای هر دوره مالی توان قابل توجهی از نیروهای کارشناسی دستگاه‌ها را به خود اختصاص می‌دهد و بحث‌های گسترده‌ای را بین قوای اجرایی و قانونگذاری مطرح می‌کند. درمقایسه با دگرگونی‌های بسیاری که طی دهه‌های اخیر در مفاهیم و مأموریت‌های بودجه در اداره امور عمومی کشورها پدید آمده است، سازماندهی، مدیریت تهیه و اجرای بودجه در ایران هنوز هم پای‌بند صورت‌های گذشته و درگیر قانونمندی‌های مالیه قدیم بوده و از تحولات مزبور به

آثار بودجه‌ای ساختار حاکمیت سیاسی، حدود مأموریت‌ها و قلمرو اجرایی دولت و ماهیت منابع موجود مورد نظر نیست؛ و بودجه‌ریزی به عملیات لازم برای تنظیم و تصویب سندی تحت اصول و شیوه‌های مرسوم اداری محدود شده است.

اما در واقع، جریان بودجه‌ریزی متضمن حرکتی فراتر از گردآوری اطلاعات و اعتبارات مربوط به عملیات دولت در سندی مصوب است و فرایند بررسی و تحلیل کارکردهای مدیریت بخش عمومی، گزینش منابع و انجام هزینه‌ها را نیز در خود دارد. از این دیدگاه، فرایندهای بودجه‌ای به صورت نظام‌های اطلاعات مالی - عملیاتی دولت درمی‌آید و همچون هرمی از مسئولیت‌ها و اختیارات، اطلاعات لازم را برای شناخت مأموریت‌ها و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی در بعد وصول درآمدها و انجام هزینه‌های مصوب و نیز چارچوب‌های قانونی نظارت بر عملیات اجرایی برای ارزیابی نتایج حاصل از فعالیت‌های مزبور ارائه می‌کند. به این ترتیب، سیاست‌گذاران و مدیران بخش عمومی در جریان مستمر دستاوردهای عملیاتی قرار می‌گیرند. تکیه بر ویژگی‌های اطلاعاتی بودجه، مدیران سازمانهای اجرایی و کارشناسان مربوط را قادر می‌سازد که با تحلیل روند فعالیت‌های بخش عمومی و سیاست‌های اتخاذ شده برای روبرویی با مسائل و نارسایی‌های اقتصادی - اجتماعی، حدود موفقیت‌ها یا تردیدهای مربوط به غلبه دولت بر آنها را ارزیابی کنند. در این تعریف، بودجه و بودجه‌ریزی موضوع طراحی و مدیریت نظام اطلاعاتی پویا و مستمری از فعالیت‌های بخش عمومی قرار می‌گیرد که در درون آن (هرم اطلاعاتی) تصمیم‌های اتخاذ شده از رأس به سوی جریان‌های اجرایی (قاعده هرم) و اطلاعات مربوط به فعالیت‌های خاتمه یافته از قاعده به سمت رأس هرم (برای ارزیابی و اصلاح تصمیم‌ها) در رفت و برگشت است. بازسازی مفاهیم بودجه و بودجه‌ریزی در الگوی نظام‌های اطلاعاتی، چارچوب و مأموریت سند (قانون) بودجه را منحصر به بازتاب اطلاعات مربوط به مقطعی از هرم اطلاعاتی مزبور می‌کند که قوای اجرایی و قانونگذاری بر سر آن به تفاهم رسیده باشند. تأکید بر تفکیک مفاهیم مربوط به نظام بودجه‌ریزی و سند (قانون) بودجه از پیامدهای مهم پذیرش تعریف اخیر است.

برای کشورهایی که در اداره امور خود از برنامه‌ریزی‌های اقتصادی - اجتماعی استفاده می‌کنند، نظام‌های بودجه‌ریزی معنا و مأموریت دیگری نیز دارد. در این کشورها، هر بودجه

دور مانده است. از این رو، فرایند تهیه و اجرای بودجه در نیم قرن گذشته به مسأله پیچیده و دشواری در مدیریت بخش عمومی مبدل شده است که پیامدهای نامطلوب و روبه تزیاید خود را بر دولت تحمیل می‌کند. شگفت آنکه از دیدگاه حاکمیت سیاسی کشور، بیشتر دشواری‌ها و مسائل بودجه‌ای ایران معلول نارسایی‌های منابع انگاشته می‌شود، در حالی که تحلیل ساختارها و عملکردهای بودجه‌ای اخیر در مقایسه با منابع و امکانات مالی دولت‌ها بیانگر واقعیت‌های دیگری است. در عین حال، تنگناهای بودجه‌ای و نارسایی‌های مدیریت بخش عمومی از دیدگاه عامه مردم دارای سرشت و اسباب متفاوتی است. از این منظر، مدیریت بخش عمومی حوزه‌ای فاقد مرزبندی‌های شفاف و سازوکاری پرهزینه و کم‌توان است. بنابراین، مسائل و نارسایی‌های بودجه‌ریزی در بخش عمومی را می‌باید بازتاب ناکارآمدی‌های ساختاری در فرایند انتخاب و مدیریت مأموریت‌های دولت دانست.

## تعریف بودجه

بنا به تعریف ماده یک قانون محاسبات عمومی، بودجه کل کشور برنامه مالی یک ساله دولت است که درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار را پیش‌بینی می‌کند و هزینه‌های انجام عملیاتی را که منجر به تحقق سیاست‌ها و هدف‌های قانونی می‌شود، برآورد می‌کند. این تعریف، بودجه کل کشور را شامل بودجه عمومی دولت، بودجه شرکت‌ها و بانک‌های دولتی، و بودجه سایر مؤسسه‌های مربوط می‌شناسد، اما ارتباط عملیات اجرایی دولت را با سیاست‌ها و هدف‌های قانونی در حوزه عمل هر یک از این بودجه‌های سه گانه به طور مشخص و مستقیم معلوم نمی‌دارد، بلکه موضوع را بر پذیرش پیشاپیش این مفهوم استوار می‌داند که کارکردها و عملیات اجرایی هر یک از این سه قسمت، خودبه‌خود همان تعقیب سیاست‌ها و هدف‌های قانونی است. در این مفهوم، دوام تشکیلاتی دولت و عملکرد جاری آن به منزله انجام عملیاتی است که منجر به تحقق سیاست‌ها و هدف‌های قانونی می‌شود و از این رو، اختصاص و واگذاری اعتبار به دستگاه‌های اجرایی به معنای اطمینان از انجام فعالیت‌هایی است که هدف‌های قانونی را تأمین می‌کند؛ بدون آنکه زمان، معیار یا قیمت تمام شده‌ای برای ارزیابی و سنجش امور اجرایی تعیین شده باشد! علاوه بر این، در تعریف قانون محاسبات عمومی

سالانه، به عنوان پاره‌ای از برنامه‌های توسعه میان مدت، باید در مطابقت‌های عملیاتی، اعتباری و زمانی با پیش‌بینی‌های برنامه تنظیم و اجرا شود. بنابراین، انتظار می‌رود که سازماندهی برای اجرای این مأموریت و هدایت جریان‌های بودجه‌ای به سوی تحقق هدف‌های برنامه‌های توسعه، از طریق ایجاد هماهنگی‌های ساختاری در تابعیت بودجه از برنامه صورت گیرد. اما آنچه در عمل روی می‌دهد تا حدود زیادی متفاوت است. به عبارت دیگر، برنامه‌ریزان اقتصادی در بحث‌های نظری همواره بر بهره‌گیری از بودجه به عنوان برنامه کوتاه مدت و ابزار اجرایی برنامه‌های توسعه تأکید می‌ورزند، که به معنای ضرورت پیروی سیاست‌های بودجه‌ای از هدف‌های برنامه است؛ اما انعطاف‌پذیری و سهولت تصمیم‌گیری‌های بودجه‌ای در مواجهه با مسائل پیش‌بینی نشده و نیز قابلیت اصلاح و تکرار سالانه (و حتی کوتاه‌مدت‌تر) این تصمیم‌ها در مقایسه با پیش‌بینی‌های میان مدت برنامه‌های توسعه، فعالیت‌های بودجه‌ای را قرین واقعیت‌های اجرایی می‌کند و آن‌ها را نسبت به پیگیری مطلق هدف‌های مصوب و دارای انضباط برنامه‌های توسعه ممتاز می‌سازد. در گذشته اخیر ایران، تعارض‌ها یا ناسازگاری‌های سیاست‌های بودجه‌ای با هدفگذاری‌های مصوب برنامه‌های میان مدت در اغلب موارد به تغییر هدف‌ها و صورت‌بندی‌های برنامه‌های توسعه منجر شده است، هرچند که برنامه‌ریزان نیز در جهت جلوگیری از این تغییرات و حفظ انتظام برنامه‌ها برای نیل به هدف‌های خود پیش‌بینی‌هایی به عمل آورده‌اند.

با توجه به نقش پراهمیت بودجه و بودجه‌ریزی در اداره امور بخش عمومی و گستره‌ای از فعالیت‌های مالی - عملیاتی که به تبع ساختارهای سیاسی و نظام‌های ارزشی هر کشور بدان اشاره رفت، هیچ یک از تعریف‌های مذکور نمی‌تواند در بردارنده تمام ویژگی‌های فرایند مورد نظر باشد. در تعریف نخست یا تعریف قانون محاسبات عمومی، صورت ساده و مفهومی ایستایی مطرح شد که ناظر بر مفاد و محتوای سند (قانون) بودجه است. تعریف دوم، فرایند عملیاتی بودجه و وجه پویای آن را به عنوان یک نظام اطلاعاتی مستمر مورد توجه قرار داد، بی آنکه به توجیه ضرورت یا منطق انتخاب‌های به عمل آمده پردازد. همچنین، بودجه از دیدگاه یکی از مأموریت‌های اصلی آن یعنی ابزار اجرایی برنامه‌های توسعه اقتصادی - اجتماعی تعریف شد. هنوز هم می‌توان تعریف‌ها یا مأموریت‌های بودجه‌ای درخور توجه دیگری را از منظر هدایت منابع و مصارف ملی، اداره امور سازمانی و

تشکیلاتی دولت، ایجاد انسجام حقوقی در تصمیم‌گیری‌ها و صدور احکام مالی، تنظیم حسابهای ملی، ساختار مدیریت مالی و حسابداری بخش عمومی برشمرده؛ اما انتخاب یا تأکید بر هر یک از تعریفهای مزبور یا تشریح ویژگی‌ها و مأموریت‌های متعدد بودجه نباید مانع از عطف توجه و پذیرش این تعریف کلی و جامع شود که «بودجه و بودجه ریزی انتخاب‌هایی بین گزینه‌های ممکن» است که با استفاده از اصول و قواعد معین به عمل می‌آید. این تعریف که متضمن بسیاری از ویژگی‌های بودجه و بودجه‌ریزی است، هم به بخش درآمدها و هم به بخش هزینه‌ها قابل تعمیم به نظر می‌رسد، زیرا در هر فرایند انتخاب، محدودیت‌ها و امکانات منابع در برابر الزام به تبعیت از اصول و قواعد معین در مصارف، فعالیت‌های بودجه‌ای هر کشور را به ساختاری ویژه مبدل می‌سازد. همچنین، وجود اصول و قواعد معین در ساختارهای بودجه‌ای به مثابه ابعاد فنی یا مبانی سخت‌افزاری است، در حالی که انتخاب، مقوله‌ای سیاسی (نرم‌افزاری) و متأثر از احوال و شرایط اجتماعی شناخته می‌شود. بدیهی است که دامنه انتخاب و گستره کارکردهای بودجه‌ای - به تبعیت از نظام‌های ارزشی و ماهیت منابع و مصارف - از کشوری به کشور دیگر متغیر خواهد بود.

در ساختارهای سیاسی - حقوقی کنونی و در اکثر نزدیک به اتفاق کشورهای جهان، مدیریت مالیه عمومی و هدایت فرایندهای بودجه‌ای از مسئولیت‌های اصلی دولت‌ها (قوه مجریه) است. بررسی سیر تاریخی و تحولات بعدی حضور دولت‌ها در بودجه‌ریزی و پذیرش مسئولیت‌های مزبور حاکی از الزام تدریجی آن‌ها به دخالت روبه‌گسترش یا مدیریت مستقیم در مجموعه تازه‌ای از امور (و به تبع آن هزینه‌های) عمومی طی نیم قرن اخیر است که در محدوده عمل دولت‌های کلاسیک وجود نداشت. این گروه از وظایف و هزینه‌ها، ناشی از مبادرت به انجام برخی سرمایه‌گذاری‌های زیربنایی برای ایجاد بسترهای رشد و توسعه از قبیل تأمین آب و برق یا شبکه‌های ارتباطی، یا برخی صنایع اصلی است که مسئولیت تولید یا هدایت کلی عرضه مطمئن آن‌ها بر عهده دولت‌ها قرار گرفته است. پیامدهای اجرایی اینگونه مأموریت‌های اقتصادی و تولیدی برای تأمین کالاها و خدمات عمومی، پای دولت‌ها را به بهره‌گیری از سیاست‌های پولی و مالی و سپس طراحی گونه‌های متفاوتی از برنامه‌های عمرانی در زمینه تولید، مصرف و اشتغال‌کشانده؛ به طوری که در بعضی کشورها مسئولیت اصلی تنظیم حرکت‌های اقتصادی را برعهده مدیریت بخش عمومی نهاد. اما حوزه عمل

کلاسیک و گروه فعالیت‌های قدیم همچنان مأموریت‌های مربوط به تأمین امنیت، دفاع، قضا و تأمین برخی کالاها را در مسئولیت دولت‌ها حفظ کرد. هر دو گروه مأموریت‌های مزبور، در مدیریت بخش عمومی، آثار عمده‌ای بر گستره فعالیت‌ها و امکان انتخاب برجا می‌گذارد و نظام‌های اطلاعاتی بودجه را - چنانکه گذشت - از کشوری به کشور دیگر متمایز می‌سازد.

تعریف بودجه به عنوان فرایند انتخاب بین گزینه‌های ممکن مستلزم عطف توجه به مقوله گزینش و تحلیل امکان است، هرچند که این دو عنصر اصلی تعریف، دارای آثار متقابل فراوان نیز هستند. در این تعریف، منظور از بودجه‌ریزی بحث و بررسی پیرامون ابزاری برای تشخیص و گزینش مجموعه‌ای از عملیات اجرایی و مواضع سیاسی دولت است. البته برای سنجش امکان و انتخاب از طریق ابزار بودجه‌ای، شرایط و فضای اجتماعی نیز بسیار مؤثر خواهد بود. این شرایط به چگونگی تأمین منابع از سوی افراد جامعه، اتخاذ سیاست‌های اقتصادی - مالی توسط سیاستگذاران و تصمیم‌گیران و سرانجام، تحقق هزینه‌ها (مصارف) به وسیله مدیران اجرایی بخش عمومی مربوط می‌شود. به بیان دیگر، مواضع مدیریتی حاکمیت سیاسی و کارکردهای ابزار بودجه‌ای در تشخیص و انتخاب عملیات اجرایی، متأثر از برآیند روابط و رفتارهای فردی یا گروهی طیف کارگزارانی است که در شرایط و فضای اجتماعی - اقتصادی ویژه‌ای به عنوان تأمین‌کنندگان منابع، تعیین‌کنندگان سیاست‌ها و خط‌مشی‌ها، یا متصدیان اجرایی فعالیت می‌کنند. از این رو، در تحلیل فرایندهای انتخاب و تشخیص دامنه امکانات، غلبه با تمایلات گروه‌هایی از طیف کارگزاران بودجه خواهد بود که در سازوکار مدیریت بخش عمومی حضور یا اثرگذاری بیشتری داشته باشند. به عنوان مثال، حضور حاکمیت‌های سلطه، دولت‌های متکی بر درآمدهای نفتی یا استحصال منابع بالقوه (استقراض‌های بی‌رویه خارجی) سبب حذف یا تضعیف کارکردهای گروه تأمین‌کنندگان منابع، خدشه‌دار شدن مناسبات اجتماعی طیف کارگزاران و خروج مناسبات مابین از تعادل‌های پایدار فرایند انتخاب می‌شود. به عبارت دیگر، در آشفتگی‌های مدیریتی و عدم اعتدال در روابط گروه‌های کارگزاران، یا فشارهای سیاسی غیررسمی از سوی سازمانها و گروه‌های ذی‌نفوذ اجتماعی، قواعد و اصول انتخاب‌های بودجه‌ای اهمیت و اعتبار اجرایی خود را از دست می‌دهد؛ در حالی که با گسترش مشروعیت حکومت و افزایش تفاهم در

روابط سه‌جانبه کارگزاران، نقش ابزاری بودجه تقویت و فرایند تصمیم‌های اجرایی شفاف می‌شود. بنابراین، بودجه و بودجه‌ریزی در بخش عمومی حاصل انتخاب‌ها (تصمیم‌ها)ی در حدود کارآیی و مشروعیت حاکمیت سیاسی کشور است؛ انتخاب‌هایی که در فقدان تفاهات اجتماعی و عدم رعایت اصول و قواعد مربوط، آسیب‌پذیر است و در اجرا، به گسترش ناموزون حوزه مداخله دولت و بروز نارسایی‌های ساختاری در منابع منتهی می‌شود. از سوی دیگر، انبساط دامنه مسئولیت‌های دولت به دلیل وجود اختلال در ساختار سیاسی یا عدم تعادل در روابط کارگزاران، اتخاذ سیاست‌های بودجه‌ای را پیچیده‌تر می‌کند و با تضعیف ابعاد فنی آن به کارآیی ابزار بودجه در بخش عمومی لطمه وارد می‌آورد.

فرایندهای انتخاب و اتخاذ تصمیم‌های بودجه‌ای بر پایه مفهوم ذهنی و اغلب ناشناخت‌های به نام «نفع عموم» توجیه می‌شود. بدون تردید، برقراری امنیت و قضا، دفاع از تمامیت مرزهای جغرافیایی، تجهیز زیربناها و تدارک بسترهای توسعه در هر جامعه‌ای از زمینه‌های اصلی تأمین نفع عموم است، اما در مدیریت فرایندهای مذکور به قالبهای عملیاتی و مصادیق اجرایی و نیز به چگونگی توزیع اجتماعی هزینه - فایده آن‌ها کمتر توجه می‌شود. زیرا در هر فرایند بودجه‌ای بخش عمومی، گروه تأمین‌کنندگان منابع یا مالیات‌دهندگان از طیف سیاستگذاران و این هر دو از گروه هزینه‌کنندگان یا مدیران اجرایی جدا هستند و همین جدایی، یکی از علت‌های عمده بروز ابهام در تشخیص نفع عموم و مصادیق آن است.

در مدیریت‌های بودجه‌ای محدود مانند خانوار و حتی در بسیاری از واحدهای اقتصادی کوچک به دلیل شفافیت مقوله شناخت و وجود روابط مستقیم در طیف کارگزاران، تشخیص نفع مشترک و توجیه شیوه‌های هدفگذاری و تعقیب آن دشوار نیست، اما جدایی گروه‌های اجتماعی کارگزار در بودجه عمومی، یعنی تأمین‌کنندگان، سیاستگذاران و مدیران اجرایی و تعارض تلقی‌ها یا بروز ناهماهنگی در بین آن‌ها، و حتی در درون هر یک از گروه‌های مزبور، دستیابی به موازن مشترک برای تشخیص و تأمین منافع عمومی را ممکن می‌کند و اصولاً وجود جریان پایدار و قابل اثباتی به نام «نفع عموم» را مورد تردید جدی قرار می‌دهد. از این رو، ساختارهای بودجه‌ای و فرایندهای انتخاب در هر کشور، چیزی به جز بازتاب برخورد آراء و نظرات، حدود اشتراک یا تقابل دیدگاه‌های مصلحت‌جویانه طیف کارگزاران در حوزه نظام‌های ارزشی و اعتقادی حاکم، احوال و شرایط سیاسی و اقتصادی، و قابلیت‌های

منابع در دسترس نخواهد بود؛ هرچند که مدیران بخش عمومی و بودجه‌ریزان در پی ارائه و توجیه آن‌ها به عنوان بهترین گزینه‌های ممکن برای تأمین نفع عموم برآمده باشند. بدیهی است که تأثیر متقابل ابعاد سیاسی و قواعد فنی انتخاب در هر ساختار نیز می‌تواند سبب تقویت یا تضعیف ویژگی‌های نهادی ابزار بودجه‌ای، در هدایت مسائل اقتصادی و اجتماعی شود. در واقع، با فرض ثبات نسبی سیاست‌ها و اعتبار زمانی قواعد فنی، شرایط لازم برای کارکردهای دقیق ابزار بودجه‌ای و شفافیت فرایندهای انتخاب از طریق تعدیل تعامل بین گروه‌های ذی‌نفع، شهروندان، سیاستمداران، مدیران و در مجموع طیف کارگزاران بودجه فراهم خواهد آمد. بنابراین، در برنامه اصلاحات بودجه‌ای، نخست باید حدود مشروعیت سیاسی، ویژگی‌های اجتماعی و تلقی‌های متداول از نفع عموم را به عنوان ابعاد متغیر و قابل سیاستگذاری و سپس اصول و قواعد حاکم بر انتخاب را به عنوان ابعاد فنی و فاقد انعطاف بررسی کرد، تا ارزیابی تناسب ابزار بودجه‌ای در پاسخگویی به انتظارات جامعه و فعالیت‌های اجرایی مدیریت بخش عمومی میسر شود. بررسی سازوکارهای انتخاب و فرایند تصمیم‌های اجرایی در تجربه‌های بودجه‌ای ایران می‌تواند بازشناسی و تحلیل طیف گسترده‌ای از مسائل و نارسایی‌های موجود را مقدور سازد.

## ساختارهای بودجه‌ای

ساختارها را می‌توان مجموعه‌های پیوسته‌های در نظر گرفت که در کارکردهای خود دارای هماهنگی، انسجام و همسازی در بین عوامل باشند. به عبارت دیگر، هر ساختار یا مجموعه‌کل با مفاهیمی از انتظام و همسویی در بین عناصر و عوامل تشکیل دهنده خود همراه است. از آنجا که در تعریف کلی بودجه به اهمیت ابعاد سیاسی و فنی آن نیز پرداخته شد، تحلیل ساختارهای بودجه‌ای مستلزم بررسی و شناسایی حدود همسازی و انسجام ابعاد مزبور و هماهنگی اجزاء درونی آن‌ها برای تبدیل به مجموعه‌ای منسجم است. در این بررسی، ماهیت زمینه‌های سیاسی و ابعاد فنی و همچنین حدود پایداری و نظم عناصر و عوامل تشکیل دهنده آن‌ها در تعامل با یکدیگر مورد نظر است.

## ۱. زمینه‌های سیاسی

هر بودجه حاصل ترکیب مجموعه‌ای از گزینه‌های منتخب است. انتخاب هر گزینه، با اختصاص منابع و زمان متعین می‌شود. پیامدهای اجرایی هر گزینه ممکن است از دوره زمانی بودجه مورد عمل بسیار فراتر رود و جریان‌های مالی و مدیریتی کشور را برای مدت‌های طولانی تحت تاثیر قرار دهد. مبانی انتخاب‌های بودجه‌ای منحصر به رعایت تنگناهای زمانی یا اعتباری نیست، بلکه مقتضیات اجتماعی، فیزیکی و در مواردی، ویژگی‌های فناورانه نیز مبنای انتخاب قرار می‌گیرد. هر انتخاب حاصل مقایسه‌های انجام‌شده در بین گزینه‌های ممکن است، بنابراین انواع محدودیت‌های مالی، سیاسی، مدیریتی، یا به‌طور کلی، محدودیت‌های بودجه‌ای می‌تواند بر آن تاثیر قطعی و غیرقابل بازگشت داشته باشد. گاه انتخاب، از میان گزینه‌های مشابه و دارای قابلیت‌های جایگزینی صورت می‌گیرد؛ مثلاً اتومبیلی به جای اتومبیل دیگر، کالایی مشابه کالای دیگر. اما گاه انتخاب‌های بودجه‌ای بر سر گزینه‌های نامتشابه است. به عنوان مثال، گزینش تقویت نیروهای پلیس در برابر گسترش واحدهای مسکونی؛ یا توسعه شبکه راه‌های روستایی در برابر تعمیم آموزش و پرورش، و از این قبیل. فرایندهای انتخاب بودجه‌ای به رغم حاکمیت محدودیت‌های مالی، فیزیکی و زمانی در بخش عمومی، همواره تحت تاثیر رفتارها و روابط اجتماعی طیف کارگزاران بودجه شکل می‌گیرد. رفتارها و روابط مزبور ممکن است ناشی از کارکردهای گذشته کارگزاران یا متأثر از پیش‌بینی‌های آینده آنان باشد. این پیش‌بینی‌ها یا انتظارهای نقش آفرین در رفتارهای اجتماعی یا تاثیر عملکرد کارگزاران بودجه، در چند زمینه عمده قابل طرح و بررسی است، هرچند آثار برخی کارکردهای اجتماعی در انتخاب‌های بودجه‌ای به سهولت قابل ردیابی و معرفی نیست.

الف. نخستین زمینه مؤثر در فرایند انتخاب و تصمیم‌گیری‌های بودجه‌ای وجود تفاوت در دیدگاه‌های سیاستمداران و کارشناسان است. حضور سیاستمداران در ساختار قدرت، حاصل دیدگاه‌ها و مواعید انتخاباتی آنان است. مقام‌های سیاسی در هر کشور به تداوم اقتدار و مصلحت‌های گروهی خویش می‌اندیشند؛ در حالی که کارشناسان پای‌بند آموزه‌های علمی،

تجربی و حفظ اصول و قواعد حرفه‌ای خویش‌اند. دوگانگی مرزهای کارشناسی و مصلحت‌های سیاسی به بروز مقاومت و کشمکش‌های پنهان در فرایند انتخاب‌های بودجه‌ای منجر می‌شود و پیدایش دیوار عدم اعتماد میان این دو گروه به تخریب روندهای تصمیم‌گیری و تضعیف نقش کارشناسان در بودجه می‌انجامد. در واقع، بسیاری از مقررات و قوانین موضوعه در مراحل تهیه و تصویب بودجه‌های سالانه برای تأمین اطمینان خاطر سیاستمداران و ناگزیر ساختن جریان‌های اجرایی به تبعیت از تصمیم‌های متخذه توسط آنان است. از سوی دیگر، تغییر قدرت سیاسی و حضور سیاستمداران جدید در هر دوره زمانی می‌تواند برای الغای مقررات و خنثی‌سازی آثار تصمیم‌های تحمیلی گذشته فرصت‌های جبرانی در اختیار کارشناسان قرار دهد. تداوم تعارض‌های مربوط به دیدگاه‌های سیاسی و کارشناسی سبب ایجاد اختلال در فرایند انتخاب‌های بودجه‌ای، از دست رفتن فرصت‌ها و بروز چالش‌های پایدار در دستگاه‌های اجرایی می‌شود. از این رو، تنها در چارچوب تأکید بر ارزش‌های اجتماعی و باور نیروهای کارشناسی به حاکمیت سیاسی، اعتبار معیارهای تشخیص و واگذاری مسئولیت‌های مدیریتی به توانایی‌های شخصی است که فرایندهای انتخاب و دیدگاه‌های سیاسی همسو و زمینه‌های اجرایی تصمیم‌های اتخاذشده تقویت می‌شود.

ب. در زمینه دوم، چگونگی سازماندهی و مدیریت فرایند انتخاب مطرح می‌شود که خود منشأ ظهور و بروز برخی ابعاد سیاسی بودجه است. این فرایند که پس از پاره‌ای بررسی‌های مقدماتی با بخشنامه بودجه آغاز می‌شود، کم و بیش سراسر مراحل تهیه و تصویب را در بر می‌گیرد. به طور معمول، در سازماندهی و مدیریت فرایند تهیه و تنظیم بودجه تلاش دستگاه‌های اجرایی معطوف به توجیه و تثبیت فعالیت‌های مورد نظر، تأمین منابع مالی برای این فعالیت‌ها و از همه مهم‌تر، ایجاد بسترهای قانونی یا اداری برای طرح و پذیرش تمایلات توسعه‌طلبانه خویش است. در این زمینه، بودجه به وسیله‌ای برای کسب اقتدار سیاسی و مدیریتی مبدل می‌شود. در نبود تعریف دقیق وظایف و صلاحیت‌های دستگاه‌های اجرایی و عدم توجه به ساختار و جایگاه سازمانی یا ماهیت حقوقی آن‌ها، بررسی و تحلیل گزینه‌های ممکن به حوزه عمل و دخالت‌های طیف گسترده‌ای از مدیران رده‌های مختلف سازمان اداری بخش عمومی تبدیل می‌شود و سبب بروز دشواری‌هایی در نیل به تفاهات اجرایی و

تأمین منابع لازم برای آن‌ها می‌شود. در حالی که مناسبات اداری تهیه بودجه به عنوان یکی از عوامل ساختاری و ملاحظات ناشی از رعایت قواعد و ابعاد فنی، منحصر به تفاهم با مسئولین دارای رأی اعتماد و پاسخگویی در برابر قانونگذار است و واگذاری اختیار به رده‌های دیگر باید با نظر و حفظ مسئولیت آنان صورت پذیرد.

ج. زمینه سوم در عملکرد عوامل ساختاری به حوزه روابط قوای قانونگذاری و اجرایی و تفاوت‌های اساسی دیدگاه‌ها و ملاحظات این دو قوه مربوط می‌شود. اگرچه در این زمینه ماهیت سیاسی دولت، مبانی حقوقی اقتدار و تعامل میان قوا از عوامل اصلی تعدیل این روابط است، اما در عمل، به هنگام بررسی بودجه در قوه مقننه؛ کارشناسان، مدیران اداری و سیاستگذاران در برابر نمایندگان قرار می‌گیرند و برای اقناع آنان نسبت به گزینه‌های پیشنهادی خود تلاش می‌کنند. در برخی کشورها رویه‌های مربوط به پیشنهاد، مهلت زمانی و آداب بررسی بودجه موضوع قانون است، زیرا در فقدان اصول، روش‌ها و اختیارات تعریف شده برای حدود صلاحیت و دخالت نمایندگان، رسیدگی و اتخاذ تصمیم درباره گزینه‌های پیشنهادی دولت بسیار دشوار و فاقد چارچوب مشخص و قابل پیش‌بینی خواهد شد. در سیر تحول بررسی‌های بودجه در این مرحله، تمایل تاریخی قانونگذاران همواره به سمت ورود در اجزاء، رعایت اولویت حوزه‌های انتخابیه خود، و خواسته‌های جمعی رای‌دهندگان است، در حالی که پیچیدگی‌های اداره امور عمومی و مدیریت کشور و پیوستگی آثار اجرایی تصمیم‌ها به یکدیگر با اعتلای سطح بررسی نمایندگان و اختصاص احکام قانونی به مسائل اساسی، قابلیت انعطاف بیشتری را در بودجه ایجاد می‌کند. بروز ناهماهنگی‌های سیاسی و گستردگی موارد اختلاف میان قوای اجرایی و قانونگذاری به عدم شفافیت اطلاعات در مرحله پیشنهاد و اعمال تغییرات ناموزون در مرحله بررسی و تصویب گزینه‌های بودجه‌ای منجر خواهد شد.

د. چهارمین زمینه در بررسی ویژگی‌های ساختاری بودجه و بودجه‌ریزی موضوع سیاست‌ها و شیوه‌های دستیابی به منابع، سطوح قابل قبول هزینه‌ها، تصمیم‌گیری‌های مالی بر سر موازنه و میزان مجاز کسری‌های احتمالی، و سرانجام، تشخیص اولویت‌های اجرایی است که در مجموع، مباحث کلان و نمودهای آشکار بودجه‌ای را در خود دارد.

در اغلب کشورها مسأله‌گردآوری منابع عمدتاً در حوزه سیاست‌های مالیاتی حل و فصل می‌شود. طراحی سیاست‌های مالیاتی از مسئولیت‌های سنگین دولت‌ها و دارای آثاری بلندمدت است. نصاب‌ها و ضرایب مالیاتی، چگونگی شمول و سازوکار سازمان وصول مالیات باید متناسب با احوال اقتصادی و اجتماعی کشور باشد. گذشته از برقراری مالیات‌های مستقیم، مانند حقوق، دارایی و ارث، شماری از مالیات‌های غیرمستقیم نیز مورد استفاده واقع می‌شود که بیشتر به موارد مصرف و فروش تعلق می‌گیرد. علاوه بر مالیات‌ها، منابع دیگری تحت عنوان عوارض قابل وضع و وصول است که اغلب به مصارف ویژه اختصاص دارد و در اختیار مقام‌های محلی است. گذشته از مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم، دسترسی برخی دولت‌ها به درآمدهای عمده‌ای از قبیل فروش نفت یا دیگر سرمایه‌های طبیعی، استقراض یا دریافت کمک‌های خارجی نیز میسر می‌شود، اما استمرار بهره‌گیری از این‌گونه درآمدها به دلیل حذف یا تضعیف جایگاه تأمین‌کنندگان منابع در تعادل روابط طیف کارگزاران بودجه، تأثیر بسیار گسترده‌ای بر فرایند انتخاب‌های بودجه‌ای بر جای می‌گذارد و احتمال استقرار حاکمیت‌های سیاسی را بر بنیان‌های غیردموکراتیک متصور می‌سازد.

در ملاحظات مربوط به هزینه‌های بودجه‌ای، روش‌های معمول در برآورد نیازهای مالی و انتخاب بین گزینه‌های ممکن از مسائل اصلی به شمار می‌آید. در واقع، ترکیب هزینه‌های بودجه‌ای تابع مستقیم فرایند انتخاب است. در تصمیم‌گیری‌های هزینه‌ای، همواره سهم عمده‌ای از منابع بخش عمومی صرف ایفای تعهدات گذشته و نگهداشت سطح خدمات موجود می‌شود. پس از آن، انتخاب بین سهم کلی اعتبارات سرمایه‌های و اعتبارات جاری، چگونگی اجرای برنامه‌های جدید یا تقویت و بهبود زمینه‌هایی از خدمات کنونی دولت، موضوع مانده منابع تعهد نشده یا افزایش اعتبارات بودجه‌ای قرار می‌گیرد.

در بحث موازنه مسأله اصلی، بررسی و اتخاذ تصمیم در این مورد است که آیا بودجه باید سال به سال متوازن باشد یا موازنه‌های منابع و مصارف در دوره‌های بلندمدت‌تر نیز ممکن است؟ همچنین، آیا هدف از دستیابی به بودجه متوازن برابری قدرمطلق‌های هزینه‌ای و درآمدی دولت است یا در کلان‌فعالیت‌های اقتصادی جامعه، مفاهیم دیگری از موازنه هم می‌تواند جایگزین آن شود. سیاست‌های بودجه‌ای متوازن در هر شکل و مفهومی که

اتخاذ شده باشد محدودیت آور است، زیرا تصمیم‌های هزینه‌ای را ناگزیر به تبعیت از عملکرد مورد انتظار سیاست‌های درآمدی می‌کند. البته هر بودجه می‌تواند از طریق افزایش درآمدها، یا کاهش هزینه‌ها یا ترکیبی از این دو متوازن شود؛ اما نارسایی‌های اساسی برای استفاده از این روش‌ها متوجه ضرورت پاسخگویی به نیازهایی است که از پیش معین یا توسط حاکمیت سیاسی تعهد شده است. برای خروج از بن‌بست حاصل در بحث‌های مربوط به کسری‌های بودجه‌ای، گاه توسل به سیاست برآوردهای دست بالای درآمدی می‌تواند دستیابی ظاهری به موازنه و گذران مراحل تنظیم و تصویب بودجه را تسهیل، و بروز آسیب‌های عملیاتی ناشی از عدم تحقق درآمدها را به دوران اجرا منتقل کند.

دست آخر آن که بودجه یک «اجازه قانونی» است که در اغلب کشورها طی تشریفات خاصی (یک شوری) به نقد و رأی قانونگذار گذاشته می‌شود. برخی صاحب‌نظران یک شوری بودن رأی در تصویب بودجه را ناشی از فرصت زمانی کوتاه و ضرورت تسریع در بررسی و اظهار رأی (پیش از آغاز دوره مالی) در آن می‌دانند، اما برخی دیگر، با نگرش حقوقی متفاوت به موضوع، تصویب نهایی بودجه را موکول به بررسی و رأی مثبت قانونگذار در تفریح بودجه (به عنوان شور دوم) می‌کنند. هر یک از این دو دیدگاه منشأ آثار حقوقی ویژه‌ای بر چگونگی تنظیم، تصویب و تفریح بودجه است؛ ضمن آنکه تجربه‌های بودجه‌ریزی در برخی کشورها - از جمله ایران - از تمایل فراوان دولت‌ها به بهره‌گیری از تشریفات قانونی نسبتاً ساده و سریع بودجه برای وضع قوانین تازه یا اصلاح پاره‌ای از قوانین موجود حکایت دارد!

ه. زمینه پنجم در ظهور ابعاد سیاسی بودجه به نقش و تاثیر گروه‌های ذی‌نفوذ و علائق یا تلقی‌های بودجه‌ریزان از حقوق بودجه و برخورداری از منابع عمومی مربوط می‌شود. اگرچه حضور مستقیم گروه‌های فشار و دارای نفوذ یا نمودهای آشکاری از منافع آن‌ها در نظام‌های بودجه‌ای محسوس نیست، اما پیامد کارکردهای این زمینه را می‌توان در گزینش فعالیت‌های اقتصادی و اجتماعی، هدایت جریان‌های مالی یا تغییر روندهای تخصیص منابع به ردیف‌ها و سازمان‌های رسمی و نیمه رسمی فعال دنبال کرد.

## ۲. ابعاد فنی

بودجه از آن جهت فنی است که اعتبارات لازم را در بخش‌های دریافت‌ها و پرداخت‌ها پیش‌بینی می‌کند. پیش‌بینی‌های بودجه‌ای یا برآوردهای اعتباری، مستلزم بهره‌گیری از اصول و قواعد معینی است که در طی زمان و تکامل مناسبات اجرایی شکل گرفته است. ابعاد فنی فرایندهای بودجه‌ای از مراحل آغازین تهیه و تنظیم بودجه تا تایید لایحه، طرز پیشنهاد به قانونگذار، آداب رسیدگی و ابراز رای، مراحل ابلاغ و چگونگی دستیابی دستگاه‌های اجرایی به منابع مصوب را شامل می‌شود. ابعاد مزبور یا قواعد موضوعه در تهیه و تنظیم بودجه، حاصل منازعات دامنه‌دار سیاسی و مالی در نزدیک به سه قرن گذشته بوده و در طی زمان نیز دچار تغییرات و دگرگونی‌های تازه و متعددی شده است. فنون و قواعد عمده‌ای که هنوز هم بیش و کم دارای اعتبار اجرایی هستند و مورد توجه بودجه‌ریزان قرار می‌گیرند عبارت‌اند از:

الف. بعد نخست مربوط به ضرورت اجتماع تمامی اطلاعات و اعتبارات مربوط به گزینه‌های انتخابی در یک بودجه و احتراز از تنظیم بودجه‌های متعدد در سال مالی است. این قاعده که دو اصل وحدت و جامعیت در بودجه‌نویسی را شامل می‌شود، امکان بررسی منابع و مصارف را در قالب یک مجموعه (کل) و برآورد حدود کسری یا مازاد بودجه سالانه دولت را فراهم می‌آورد. الزام به رعایت قاعده جمع اطلاعات مربوط به تمام دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت در یک سند واحد، مغایر با بررسی مستقل و اتخاذ تصمیم نسبت به اجزاء بودجه و فعالیت‌های بخش‌هایی از برنامه‌های دولت همچون دفاع یا آموزش و پرورش نخواهد بود، زیرا بررسی‌های بخشی و ارزیابی هدف‌ها و منابع مربوط به آن‌ها، برای تأمین نیازهای دیگر مورد توجه مدیریت بخش عمومی قرار می‌گیرد.

ب. در بعد دوم، اهمیت و جایگاه عوامل و دستگاه‌های اجرایی در فرایند بودجه و بازشناسی حدود مسئولیت‌ها و اختیارات آن‌ها در دریافت‌ها و انجام هزینه‌ها مورد توجه قرار می‌گیرد. از این بُعد، قاعده بر تجزیه سازمان کلان اجرایی دولت به ارگان‌های حقوقی معین و افراز هزینه‌ها و درآمدها است. رعایت این قاعده سبب خواهد شد که وصول هر درآمد و انجام هر هزینه، جداگانه و به صورت مسئولیت‌های مستقل بر عهده دستگاه‌های اجرایی قرار

گیرد و اطلاعات مربوط مبالغ اعتبار درآمدی و هزینه‌ای آن‌ها، بدون آن که با یکدیگر تهاتر شود، در دسترس باشد. قاعده تفکیک منابع و مصارف، اساس مسئولیت وزراء در برابر قانونگذار نیز هست و ریشه در رأی اعتماد قوه مقننه دارد که به اختیار انحصاری وزیر در تشخیص و صدور جواز هزینه منتهی می‌شود. شاید این تعبیر قدیمی که «وزیر بودن به مثابه مأمور هزینه بودن» است برگرفته از همین قاعده باشد.

ج. بعد سوم به سازوکار بررسی و تأیید نیازهای اعتباری دستگاه‌ها و اختصاص منابع به آن‌ها مربوط می‌شود. در این قاعده، طبقه‌بندی بودجه بر مبنای سازمان اجرایی دولت جایگاه حقوقی خود را باز می‌یابد، زیرا در گذشته، بودجه‌نویسی به کسب جواز و رأی قانونگذار در میزان وصولی‌های دولت خلاصه می‌شد، و چگونگی توزیع منابع یا تخصیص آن‌ها به هزینه‌های عمومی در صلاحیت دولت‌ها قرار می‌گرفت. پس از آن، ضرورت قانونگذاری به محدوده هزینه‌ها نیز تسری یافت و با الزام دولت‌ها به ارائه هم زمان مجموعه درآمدها و هزینه‌های بودجه‌ای، گذشته از نیاز به کسب جواز و تصویب حدود وصولی‌های قانونی، توجیه گزینه‌های انتخابی، هزینه‌های پیش‌بینی شده و چگونگی توزیع منابع متناسب با نیازها نیز مستلزم بررسی و رأی قانونگذار شد و بدین ترتیب، چارچوب بودجه‌ای معمول (درآمدها - هزینه‌ها) شکل گرفت.

د. بعد چهارم به اصول ایجاد تمرکز در عایدات، تمهید مقدمات برای وحدت خزانه و بهره‌گیری از شیوه‌های واگذاری تدریجی و مطابق با نیاز منابع (تخصیص) به دستگاه‌های هزینه‌ای، به منظور دستیابی به ترکیب بهینه مصارف و مدیریت امور در شرایط بروز تنگناهای مالی، یا محدودیت‌های ناشی از ناهماهنگی‌های زمانی تحقق منابع و مصارف مربوط می‌شود. قاعده تخصیص در رویه دیگر خود مؤید ضرورت حضور تفصیلی برآوردهای اعتباری در بودجه، جلوگیری از تهاتر هزینه‌ها و درآمدهای دستگاه‌های اجرایی و مقایسه مانده‌دهکار یا بستانکار آن‌ها نسبت به پیش‌بینی‌های مصوب نیز هست که در تشریح قاعده دوم بدان پرداخته شد.

ه. سرانجام و در بعد پنجم، قاعده اساسی و اصلی هر فرایند بودجه‌ای، یعنی جواز انجام هزینه‌ها در حدود منابع وصولی مصوب مطرح می‌شود. پیش شرط دستیابی به درآمدها برای

انجام هزینه‌ها و در واقع، اصل «تقدم درآمدها بر هزینه‌ها» مبنای بودجه‌نویسی کلاسیک بود. در حاکمیت این اصل، سقف زمانی تعهدات قابل اجرا به خاتمه سال مالی محدود می‌شد و انجام عملیاتی که دوران اجرای آن‌ها فراتر از سال بودجه می‌رفت، تمهید مقدمات ویژه‌ای را ایجاب می‌کرد. در نیم قرن گذشته، قاعده تقدم درآمدها بر هزینه‌ها دستخوش تغییرات گسترده‌ای شده و مفاهیم تازه‌ای از دریافت‌ها و هزینه‌های عمومی مورد توجه قرار گرفته که به موجب آن تعادل‌های بودجه‌ای - به شرحی که در چهارمین زمینه‌های سیاسی نیز اشاره شد - از چارچوب عملیات مالی منحصر به دولت خارج و در کلان اقتصاد جوامع مطرح شده است. همچنین حضور جدی و مؤثر برخی دولت‌ها در فعالیت‌های مختلف اقتصادی و اجتماعی، و بخصوص بهره‌گیری آن‌ها از برنامه‌های میان مدت عمرانی، صورت‌های تازه‌ای را در دستیابی به منابع و چگونگی انجام هزینه‌ها و پذیرش تعهدات مالی برای آینده، پیش‌روی آن‌ها قرار داده است.

حاصل آن‌که ساختارهای بودجه‌ای تحت تأثیر رفتارها و تعاملات زمینه‌های سیاسی و ابعاد فنی یا، به عبارت دیگر، هماهنگی و همسازی عناصر و عوامل فعال در فرایندهای انتخاب است. در زمینه‌های سیاسی، فرایند انتخاب‌های بودجه‌ای از محدودیت‌های ناشی از تنگنای مالی و زمانی فراتر می‌رود و دشواری‌های مربوط به تأثیر نیروهای طیف کارگزاران را نیز متبلور می‌سازد. برآیند نیروهای مذکور یا کارکردهای عوامل مؤثر در زمینه‌های سیاسی انتخاب، معطوف به تعارض میان دیدگاه‌های سیاستمداران و کارشناسان، نقش عوامل اجرایی در تهیه بودجه و توسعه‌طلبی‌های سازمان اداری، رویارویی خواسته‌های کارشناسان و پیشنهاددهندگان بودجه با ملاحظات قانونگذاران، ماهیت منابع و مصارف، و همچنین تأثیر گروه‌های ذی‌نفوذ سیاسی - اجتماعی است. از سوی دیگر، تحلیل ابعاد فنی بودجه، به لزوم پیروی از اصول و قواعد معین در تجمیع اطلاعات و احتراز از تنظیم بودجه‌های مکرر و چندگانه، مسئولیت دستگاه‌های اجرایی در ایصال و وصول اعتبارات پیش‌بینی شده، ضرورت رأی همزمان قانونگذار در درآمدها و هزینه‌ها، و مفاهیم قابل پذیرش در دستیابی به موازنه می‌پردازد. برآیند این تعاملات و رفتارها، یا آثار متقابل مجموعه عوامل و عناصر مورد بحث حاکی از آن است که ساختارهای بودجه‌ای در عین

برخوررداری از موازین و معیارهای عمومی و مورد اتفاق در کشورهای مختلف، متضمن ویژگی‌های بسیار مهم دیگری است که مختص ساختارهای حاکمیت یکایک کشورها محسوب می‌شود. در واقع، هماهنگی و همسازی ویژگی‌های اخیر با انتظارات کاربردی یا مأموریت‌های بودجه‌ای است که موضوع تناسب ساختارهای بودجه‌ای قرار می‌گیرد.

## مأموریت‌های بودجه‌ای

گزینه‌های بودجه‌ای با طبقه‌بندی‌ها و نظم معینی برای بررسی و ابراز رأی قانونگذار و سپس، دستگاه‌های اجرایی یا دیگر کاربران آن ارائه می‌شود. طبقه‌بندی‌ها و سامان اطلاعات مربوط به گزینه‌ها باید به گونه‌ای باشد که کاربرد (نظام اطلاعات) بودجه را به عنوان ابزار اجرای مأموریت‌های زیر مقدور سازد:

الف. نظام اطلاعاتی بودجه باید به گونه‌ای طراحی و تنظیم شود که ترکیب عملیات - اعتبارات پیش‌بینی شده، دارای قابلیت حساب‌کشی باشد و به تأمین مسئولیت‌های محاسباتی و اطمینان از تمامیت مالی عملیات اجرایی در نظارت‌های اداری، قضایی و پارلمانی کمک کند. تأمین مسئولیت‌های محاسباتی از دیدگاه‌های اداری، قضایی یا پارلمانی دارای هدف‌ها و شیوه‌های متفاوت است، لذا طبقه‌بندی‌های اطلاعاتی گزینه‌های بودجه‌ای باید چنان باشد که رافع نیازهای آن‌ها شود. به عنوان مثال، نظارت اداری، در پی اطلاعات لازم برای کسب اطمینان از پیشرفت برنامه‌های اجرایی در زمان، هزینه و کیفیت پیش‌بینی شده است، در حالی که تفتیش قضایی صحت قانونی عملیات و تمامیت حساب‌های مالی را دنبال می‌کند، و تفریغ بودجه خواستار مقایسه نتایج برنامه‌های عملیاتی با گزینه‌های انتخاب شده و ارزیابی دستاوردهای اجرایی است. کاربرد ابزار بودجه برای انجام این مأموریت، قالب‌های اطلاعاتی ویژه‌ای را در معرفی تصمیم‌های بودجه‌ای می‌طلبد که در طی مراحل اجرا نیز قابل بازشناسی باشد و مقایسه ستانده‌ها را با داده‌های مصوب مقدور سازد. از این منظر، طراحی نظام اطلاعاتی بودجه مستلزم هماهنگی و همسویی با قالب‌های گزارش‌گیری مستمر از پیشرفت‌های عملیات اجرایی به عنوان پیش‌شرط برنامه‌های نظارتی است. در واقع، مبانی توجیهی این مأموریت و اهمیت حسابداری و تمامیت مالی و عملیاتی در مدیریت بخش

عمومی، جدایی کامل تأمین کنندگان منابع، تصمیم‌گیران، و مدیران اجرایی بودجه از یکدیگر است. از این رو، خودکفایی یا عدم نیاز جدی دولت‌ها به مشارکت پرداخت‌کنندگان (مالیات دهندگان) در تأمین منابع عمومی، به تضعیف روابط متقابل طیف کارگزاران، تأخیر در بازخورد اطلاعات مالی و عملیاتی، و لوٹ شدن مسئولیت پاسخگویی دولت منتهی می‌شود. کشورهای نفت‌خیز و حکومت‌های متکی به صادرات منابع طبیعی یا وام‌ها و کمک‌های خارجی نمونه‌هایی از حاکمیت‌های سیاسی است که در آن‌ها به نقش نظارتی ابزار بودجه، تمامیت مالی، زمان‌بندی عملیات اجرایی و مسئولیت‌های حسابداری اهمیت زیادی داده نمی‌شود، و این امر سبب بروز مسائل و نارسایی‌های گسترده‌ای در ساختارهای بودجه‌ای آن‌ها می‌شود. بررسی تطبیقی کارکردهای ابزار بودجه‌ای ایران در اجرای این مأموریت و آثار حضور درآمدهای نفتی در منابع عمومی به طرح مسائل عمده‌ای در مالیه عمومی کشور می‌انجامد.

ب. اطلاعات بودجه‌ای باید به گونه‌ای انتخاب و طبقه‌بندی شود که نمایانگر رجحان‌های شهروندان (تأمین کنندگان منابع) در امور اجرایی و تأیید سیاست‌های مالیاتی توسط آن‌ها باشد. با فرض استقلال و جدایی کامل کارگزاران بودجه‌ای از یکدیگر، این وظیفه برعهده نمایندگان مردم یا قانونگذاران است که سازماندهی اطلاعات برای اجرای این مأموریت را ارزیابی، و انتخاب‌های بودجه‌ای را با دیدگاه‌های سیاسی و جهت‌گیری دولت‌ها مقایسه و نسبت به انطباق آن‌ها با رجحان‌های شهروندان اعلام نظر کنند. کاربرد اصلی بودجه در این مأموریت، ابزار ارتباط دولت با مردم یا در واقع تصویری از تعهدات حاکمیت سیاسی نسبت به جامعه در ازاء تحمیل مالیات‌ها است. زیرا، گرچه از دیدگاه مالیات‌دهندگان، تأمین منابع برای هزینه‌های خدمات ضروری و پرداخت قیمت واقعی آن‌ها قابل قبول است، اما آنان بر این باورند که بخشی از مالیات‌های وصولی صرف کارهای جنسی، ریخت و پاش‌ها یا سوء مدیریت‌های بخش عمومی می‌شود. در عین حال، نزدیک کردن حجم مالیات‌های وصولی با هزینه‌های خدماتی، به دلیل آن که انتخاب و ارزیابی نوع خدمت، نحوه عرضه و قیمت‌گذاری آن‌ها را در اختیار گروه کثیر مالیات‌دهندگان با سلیقه‌های مختلف قرار می‌دهد، مقدور به نظر نمی‌رسد.

مبانی مالیاتی و سیاست‌های درآمدی دولت و لزوم افزایش تدریجی منابع از یک سو و بی‌میلی عامه مردم به اجرای سیاست‌های مزبور از سوی دیگر، به تعارض‌های آشکار و بروز مسائل پیچیده‌ای در مدیریت منابع منجر می‌شود و کاربرد ابزار بودجه توسط دولت را برای گردآوری منابع به سه شکل عمده تحت تأثیر می‌دهد: نخست آن که ضرورت افزایش مالیات‌ها سیاست‌گذاران و مقام‌های رسمی را ناگزیر از اتخاذ سیاست‌هایی می‌کند که به ظاهر مورد حمایت و پذیرش عمومی ولی در واقع، بستر توجیهی برای افزایش‌های مالیاتی باشد. وابسته کردن بار مالیات‌های اضافی به ترمیم برخی نارسایی‌های اجتماعی مهم، نظیر تعمیم گستره خدمات بهداشتی به همگان، یا هدف‌های والای ملی همچون بروز مخاطرات احتمالی نسبت به تمامیت ارضی و تهاجم بیگانگان به منافع عموم از مصادیق این گونه سیاست‌ها است! دوم آن که سیاست‌گذاران پیش از اقدام به افزایش بار مالیات‌ها برای القای تصویری حاکی از پایین بودن سطح مالیات‌های جاری در کشور تلاش‌های تبلیغاتی گوناگونی به عمل می‌آورند؛ و سوم آنکه در مواردی سیاست‌های افزایش مالیاتی را بر پایه تحمیل‌های متفاوت بر افراد، گروه‌ها و مناطق مختلف طراحی و اجرا می‌کنند، هرچند که این عمل به پیچیدگی ساختار مالیاتی، بی‌ثباتی سیاست‌ها، توسل به اطلاعات نامطمئن و سرانجام، کاهش کارایی در تشخیص و وصول منجر می‌شود.

اتخاذ سیاست‌های مالیاتی فاقد مبانی توجیهی پایدار از سوی دولت، به ساختار روابط در طیف کارگزاران و شفافیت بودجه لطمه می‌زند و گاه، برخورد نادرست با تنگناهای منابع و انتخاب روش‌های موقت و غیردقیق برای متقاعد کردن مالیات‌دهندگان، به کاهش توجه سیاست‌گذاران به پیامدهای اقتصادی منجر می‌شود و نتیجه را معکوس می‌کند. نمونه‌ای از فقدان مبانی توجیهی پایدار در سیاست‌های مالیاتی، تحمیل مالیات‌های تازه یا افزایش نرخ‌های معمول، به اجرای برخی پروژه‌های مطلوب یا رفع پاره‌ای تنگناهای موجود همچون مخابرات، برق و حمل و نقل است، که بارها در گذشته اخیر مورد توجه سیاست‌گذاران بودجه‌ای ایران قرار گرفته است؛ در نمونه‌ای دیگر، ممکن است وضع مالیات‌های اضافی متوجه گروه‌های اجتماعی خاص یا اتباع خارجی مقیم کشور شود. اتخاذ این روش‌ها و اختصاص منابع حاصل از افزایش مالیات‌ها به مصارف معین یا پروژه‌های دارای جاذبه‌های

اجتماعی، در عین برخورداری از مزیت قابلیت تصویب بهتر و وصول سهل‌تر، دارای پیامدهای منفی نیز هست. این روش‌ها به قواعد و فنون بودجه‌ای، به ویژه اصول جامعیت و عدم تخصیص، آسیب می‌رساند. از سوی دیگر، مبانی توجیهی و اعتبار اجتماعی این سیاست‌ها در طول زمان سست می‌شود و با تحقق هدف‌های اعلام شده در آغاز وصول مالیات، از بین می‌رود. اما از آن جا که قطع این منابع موجب بروز تنگناهای مالی جدی برای دولت می‌شود، سیاستگذاران با توسل به توجیه ضرورت استمرار وصول یا جایگزین ساختن ملاک‌های پیشین با هدف‌های تازه، باعث تداوم استفاده از این سیاست‌ها و تخریب بیشتر ساختار بودجه‌ای در قسمت منابع و در نتیجه، تضعیف باور تأمین‌کنندگان به مشارکت یا حاکمیت فرهنگ هزینه‌ای می‌شوند. در هر حال، کاربرد ابزار بودجه‌ای برای تحلیل گزینه‌های انتخابی از دیدگاه تأمین منابع، به شناخت ماهیت طبقاتی و تلقی‌های ارزشی مدیریت دولت، ساختار سیاسی و حدود مشروعیت حکومت کمک می‌کند. از سوی دیگر، دامنه ارتباط و تفاهم متقابل جامعه و دولت از طریق بررسی جایگاه سیاست‌های مالیاتی مستقیم و نامستقیم، درآمدهای نفتی، درآمدها و عوارض متفرقه، و ارزیابی وزن هر یک از این اقلام در مجموع دریافت‌های دولت مقدور می‌شود. تعریف و تشریح این رابطه دو سویه و آثار اجتماعی آن مستلزم بهره‌گیری از طبقه‌بندی‌هایی بر مبنای رجحان‌های سیاسی شهروندان در قسمت منابع است.

ج. گزینه‌های بودجه‌ای معرف مجموعه برنامه‌ها و عملیات مورد نظر دولت در حوزه‌های مختلف امور عمومی، اجتماعی و اقتصادی است. بودجه در تعریف ساده و ایستای خود به انعکاس مالی و عملیاتی برنامه‌های دولت تعبیر می‌شود. با استفاده از این تعریف، گزینه‌های بودجه‌ای می‌تواند مبین آن باشد که دولت چه خواهد کرد و چه نخواهد کرد. این ویژگی، در رویه دیگر خود به معنی تعیین تکلیف و تشخیص حوزه‌های مجاز یا فرصت‌های قابل شناسایی برای فعالیت شهروندان است. البته تعیین حدود و حوزه عملیات دولت در نگرش تاریخی دارای ریشه‌ها و سوابق اجرایی متعدد است. تردید نیست که حفظ نظم و امنیت جامعه در صلاحیت انحصاری دولت قرار دارد. همچنین، مدیریت امور دفاعی و حفاظت از حدود جغرافیایی و مرزهای سیاسی را حکومت‌ها برعهده گرفته‌اند. علاوه بر این دو، آن بخش از

فعالیت‌های اجتماعی که دارای ضرورت اجرایی است ولی به دلیل بازدهی‌های اقتصادی ناچیز افراد انگیزه‌های لازم برای انجام آن‌ها را نداشته باشند در محدودهٔ مأموریت دولت‌ها قرار می‌گیرند. در واقع، مأموریت‌های مزبور، کم و بیش با مفهوم عمومی دولت مترادف و برمبانی تاریخی پیدایش دولت استقرار یافته است، اما گاه دولت‌ها تحت تأثیر کارکردهای سازمانی خود و وجود رقابت‌های آشکار و پنهان در بین آن‌ها، یا به بهانهٔ تأمین رجحان‌ها و مصلحت‌های اجتماعی، در فعالیت‌های دیگر نیز حضور پیدا می‌کنند. مباشرت در تأمین آب و برق، تدارک حمل و نقل در کشور یا اقدام به تولید و عرضهٔ مسکن نمونه‌هایی از این قبیل فعالیت‌های دولت است. چگونگی حضور و توجه دولت برای این فعالیت‌ها، به ماهیت و کارکردهای حاکمیت سیاسی، فرایند انتخاب دولت‌ها، نحوهٔ دستیابی به منابع و قرارهای معتبر اجتماعی مربوط می‌شود. در تجربه‌های معمول، ورود دولت‌ها در عرصهٔ فعالیت‌هایی که در صلاحیت تاریخی آن‌ها قرار نمی‌گیرد، تحت عنوان ضرورت تأمین منافع عموم توجه می‌شود، اما این نکته را نیز از نظر نمی‌توان دور داشت که در بسیاری موارد مباشرت مستقیم دولت‌ها و حضور در تولید و عرضهٔ کالاها و خدمات به انگیزهٔ جلب درآمدهای تازه یا تقویت پایگاه اجتماعی خودش صورت می‌گیرد.

د. نظام اطلاعاتی بودجه باید بازتاب‌گزینه‌هایی باشد که دولت برای تأمین هدف‌های ملی، منطقه‌ای و محلی یا خواسته‌های گستردهٔ عموم (رجحان‌های شهروندان) اتخاذ کرده است. البته تمیز بین هدف‌های ملی، منطقه‌ای و عمومی لازم به نظر می‌رسد. به عنوان مثال، سازماندهی و مدیریت نیروهای دفاعی یا انتخاب رویکردهای مناسب جهانی در سیاست خارجی در زمرهٔ هدف‌های ملی است که می‌تواند به تقویت یا تضعیف پایداری؛ و حتی فروپاشی‌های اجتماعی منتهی شود. تعقیب و تأمین هدف‌های ملی موضوع مأموریت‌های ذاتی حاکمیت هر کشور و دارای بار ارزشی مهم در حفاظت از هویت سیاسی در جامعهٔ جهانی است. اما هدف‌های عمومی در کلان‌جریانهای اجتماعی یا براساس تمایلات طیف گسترده‌ای از مردم انتخاب می‌شود. نمونه‌هایی از هدف‌های عمومی موضوع پاسخ به پرسش‌هایی از این دست است که آیا همه مردم تحت مراقبت‌های پزشکی اولیه قرار گرفته‌اند؟ آیا همه بر علیه گرسنگی، فقر یا نبود سرپناه اطمینان خاطر یافت‌ه‌اند؟ تردید نیست که هدف‌های عمومی

به تبعیت از تغییرات حاصل در شرایط اقتصادی یا تحولات اجتماعی دستخوش تغییر یا اصلاح می‌شوند. سرانجام، هدف‌های منطقه‌ای یا محلی نیز به عنوان حوزه‌های محدودتری از هدف‌های عمومی قابل طرح و تعقیب به نظر می‌رسند. بیشتر هدف‌های عمومی (و هدف‌های منطقه‌ای و محلی) متضمن دیدگاه‌های اقتصادی و اجتماعی و به صورت‌های مختلفی در جامعه قابل انتخاب و پیگیری‌اند؛ لیکن در فرایند انتخاب و اجرا تحت تأثیر تأمین هدف‌های ملی قرار می‌گیرند. دستیابی به موازنه قابل قبول بین هدف‌های عمومی و ملی از بعد قابلیت‌های اجرایی و تخصیص منابع جامعه از اهم وظایف حاکمیت‌های سیاسی است، زیرا انتخاب‌ها یا هدف‌های ملی در اغلب موارد بخش‌هایی از فعالیت‌های اقتصادی و اجتماعی را به نفع خود محدود، متوقف یا دگرگون می‌سازند. به عنوان مثال، اتخاذ سیاست تقویت نیروهای دفاعی، متغیری برون‌زا و به معنای ایجاد تنگنا در منابع عمومی برای تخصیص به حوزه فعالیت‌های اجتماعی و اقتصادی است. در برخی کشورها، فرایند انتخاب‌های سیاسی در بُعد عمومی و منطقه‌ای و حتی گاه در بُعد ملی، به رغم استقرار قانون در حوزه مسئولیت‌ها و وظایف دولت‌ها، توسط گروه‌های اجتماعی ذی‌نفوذ برانگیخته می‌شود. در چنین مواردی، استحکام اقتدار و مشروعیت سیاسی مدیریت جامعه و تکیه بر گزینه‌های حوزه کارشناسی دولت که به دور از علائق و انگیزه‌های گروه‌های مزبور صورت گرفته باشد، در توان هدایتی و کاربردی ابزار بودجه‌ای برای خروج از بن‌بست هدفگذاری‌های تحمیلی کارساز خواهد بود. در عین حال، توجه به این نکته نیز حائز اهمیت است که بهره‌گیری از این ابزار انتخاب و ارائه گزینه‌های مطلوب، با حدود اختیارات و نقش قانونگذاری در تصویب بودجه پیوند مستقیم دارد.

ه هدف‌های عمومی و اولویت‌های بودجه‌ای در طرح کلی خود چیزی بجز انتخاب گزینه‌هایی از بین نیازهای متعدد و انتظارهای وسیع شهروندان از مدیریت دولت نیست. گزینه‌های مزبور که به دنبال هدف‌های ملی و حوزه عمل کلاسیک دولت در اولویت قرار می‌گیرد نمایانگر دیدگاه‌های اقتصادی - اجتماعی و شناخت حاکمیت سیاسی از نیازها و انتظارهای جامعه است. در نمونه‌هایی از این دست، آیا باید منابع را به افزایش فرصت‌های شغلی اختصاص داد یا با کمک‌های مستقیم و غیرمستقیم مالی به حمایت از بیکاران پرداخت؟

آیا باید فقرا را به سمت بازآموزی، کارآموزی یا سرمایه‌گذاری‌های محدود با استفاده از کمک‌های اعتباری دولت هدایت کرد یا مثلاً قوای انتظامی را برای مقابله با افزایش جرایم، دزدی، تخلف یا شورش‌های احتمالی تقویت کرد؟ انتخاب‌های بودجه‌ای همواره از طریق بازتاب منفی انصراف از گزینه‌های متقابل متأثر می‌شود و این امر می‌تواند به تداوم سیاست‌های مدیریت بخش عمومی و ثبات اولویت‌های اعلام شده آسیب رساند. به عنوان مثال، نگرش ایزاری به مقررات اشتغال و جلب منافع کارگران از طریق تنظیم قانون کار، به منظور حصول اطمینان از پشتیبانی سیاسی آنان می‌تواند مصلحت‌های اجتماعی و اقتصادی دیگری را زیر پاگذارد یا در واکنش متقابل به آن، نیازهای کارفرمایان به تدارک نیروی کار را محدود سازد. چنین انتخاب‌هایی، به گسترش تعارض‌های موجود در منافع گروه‌های اجتماعی دامن می‌زند و بخش‌هایی از نیروهای مردمی و تأمین‌کنندگان منابع را له یا علیه دولت برمی‌انگیزاند. گاه، تداوم این وضع بازگشت از تصمیم‌های اتخاذ شده و ناپایداری در سیاست‌های بودجه‌ای را به دنبال می‌آورد. تأمین انتظارات مختلف افراد و گروه‌های اجتماعی دارای نفوذ به نادیده گرفتن مصلحت‌های اجتماعی یا ایجاد تغییرات تند و غیرموجه در مقررات یا بین بخش‌های اقتصادی و اجتماعی منجر می‌شود و گروه‌هایی را که منافع اجتماعی خود را از طریق انتخاب‌های بودجه‌ای در خطر می‌بینند به اتخاذ تدابیر متقابل و ایجاد زمینه‌های مخالفت با انتخاب‌های مزبور یا خنثی‌سازی توان اجرایی ابزار بودجه‌ای در این مأموریت وا می‌دارد.

و. اطلاعات بودجه‌ای باید مبین چگونگی هدایت جامعه به سوی تعمیم عدالت و تأمین اجتماعی باشد. هرچند تلقی از عدالت، مبانی ارزشی، و نیز راه‌های تحقق آن متأثر از الگوهای سیاسی و ماهیت طبقاتی نیروهای حاکم است، انتخاب‌های بودجه‌ای می‌تواند دارای اطلاعات و نشانه‌های مفیدی برای تحلیلگران و کاربران در این عرصه باشد. به عنوان مثال، آیا قرار است دستیابی برخی گروه‌ها یا کارگزاری‌های ویژه به منابع و درآمدهای عمومی تسهیل شود؟ یا اگر یکی از مأموریت‌های اساسی بودجه بازتوزیع درآمدها در جهت گسترش عدالت اجتماعی است، سیاست‌های دولت در این جهت چگونه انتخاب خواهد شد و به اجرا در خواهد آمد؟ آیا تأمین اجتماعی و ایجاد اطمینان در همه افراد برای دسترسی به حداقلی از

نیازهای اساسی در محدودهٔ انتخاب‌های بودجه‌ای دولت قرار دارد؟ تبلور یارانه‌ها و کمک‌های مستقیم و غیرمستقیم دولت به نیازمندان و ماهیت سازمان اجرایی مأمور در فرایند بودجه‌ای چگونه است؟ نظام‌های اطلاعاتی بودجه ابزارهای مناسبی برای معرفی انتخاب‌های به عمل آمده در این زمینه و ارزیابی دیدگاه‌های سیاسی - اجتماعی دولت برای تحقق عدالت اجتماعی است.

ز. گزینه‌های بودجه‌ای بازتاب سیاستگذاری‌های مالی دولت و پیش‌بینی آثار آن بر متغیرهای کلان اقتصادی است. این ویژگی برای کشورهایی که از برنامه‌ریزی‌های اقتصادی استفاده می‌کنند دارای اهمیت بیش‌تری است، زیرا تحولات اقتصادی و تغییرات رشد، ثبات و اشتغال تحت تأثیر مستقیم انتخاب‌های بودجه‌ای قرار می‌گیرد. علاوه بر این، گزینش برنامه‌های عملیاتی و تخصیص منابع لازم برای آن‌ها در اغلب موارد به ایجاد جریان‌های غیرقابل کنترل هزینه‌ای یا درآمدی کشیده می‌شود و از قابلیت انعطاف منابع برای انتخاب‌های آینده می‌کاهد. به عبارت دیگر، تعهدات حاصل از عملیات اجرایی گزینه‌های پیشین بودجه‌ای سبب تحدید منابع حال و آینده می‌شود که خود به معنی محدودیت دامنهٔ انتخاب‌های آتی در دوره‌های میان مدت و بلندمدت و حتی برای نسل‌های بعدی است.

ح. بودجه نمایانگر ساختار سازمانی و مدیریت بخش عمومی است. در عین حال، چگونگی توزیع و تخصیص اعتبارات در درون همین ساختار سازمانی، معرف مراکز اقتدار مدیریتی، سیاسی و تلاش سازمان‌ها در جلب منابع عمومی به سوی هدف‌های خویش است. در واقع، سازمان اداری هر می از مسئولیت و اختیار برای تنفیذ تصمیم‌های حاکمیت سیاسی و تثبیت حضور آن است. در تعامل این دو، یعنی تنفیذ حاکمیت و عملکرد سازمان، نقش عوامل اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کارگزاران نیز دارای اهمیت می‌شود، زیرا سلسله مراتب اداری، وظایف، مسئولیت‌ها و روابط درون سازمانی همواره برحضور قانونی حکومت استوار نمی‌ماند و هدفگذاری‌ها و سیاست‌های انتخاب شده در فرایند تنظیم قانون و مقررات، با مصالح (منافع) عوامل اجرایی و کارگزاران تلفیق می‌شود و گاه مأموریت بودجه در این بُعد را به تعبیر، تغییر یا حتی نقض حاکمیت سیاسی مبدل می‌سازد.

ط. سرانجام آن‌که گاه مأموریت‌های بودجه‌ای به حوزهٔ قانونگذاری نیز کشیده می‌شود.

جدایی پرداخت کنندگان (مالیات دهندگان) سیاستمداران و هزینه کنندگان بخش عمومی منشأ اصلی وضع مقررات قانونی در بودجه است. قانونگذاری در بودجه که «گزینه‌های عمومی» یا «تعهدات حاکمیت سیاسی» را با توجه به محدودیت‌های محیطی (تنگناهای درآمدی، هزینه‌ای و اجرایی) در قالب برنامه‌های عملیاتی مشخص می‌ریزد، می‌تواند رویکرد دولتی یا خصوصی داشته باشد. در کاربرد این ابزار نیز فشارهای سیاسی، چگونگی توزیع قدرت میان مدیران سازمانی، تمایلات گروه‌های دارای نفوذ و حتی، تلاش برای جلب رضایت عمومی می‌تواند زمینه‌ساز انشای قانون (تبصره‌ها) شود. تأثیر عوامل یادشده به حدی است که گاه تنظیم‌کنندگان بودجه را به وضع قوانین متعدد، پیچیده و حتی متناقض می‌کشاند، زیرا وجود چنین جوازهایی در بودجه (ولو غیر عملی) می‌تواند به جلب رضایت نسبی مردم یا گروه‌های ذینفع، تقلیل چالش‌های مربوط به انتخاب و تسهیل جریان تصویب کمک کند.

## نتیجه‌گیری

طرح مبانی نظری بودجه و بودجه‌ریزی مستلزم شناخت تعاریف، ساختارها و مأموریت‌های آن است. بودجه در تعریف کلی، ابزاری با ساختارهای سیاسی و فنی خاص برای بررسی و انتخاب است. ابزار بودجه‌ای در فضایی از عملکردهای سه جانبه طیف کارگزاران، با استفاده از مسئولیت‌ها و اختیارات دستگاه‌های اجرایی و بهره‌گیری از فرایندهای قانونگذاری، به تصمیم‌گیری‌های مربوط به تأمین منابع و انجام مصارف کمک می‌کند. تصمیم‌گیری‌ها یا مأموریت‌های اجرایی بودجه، موضوع تعهدات حاکمیت سیاسی است که به انتخاب گزینه‌های ممکن منتهی می‌شود. کارکردهای ابزار بودجه‌ای یکی از نظام‌های اطلاعاتی مدیریت بخش عمومی را سامان می‌دهد که در قالب هر می، نمودهای مالی - عملیاتی گزینه‌های مصوب را از رأس به سمت قاعده (اجرا) و بازتاب واقعیت‌های اجرایی و پیامدهای آن را از قاعده به رأس (تصمیم‌گیری) معرفی می‌کند. با فرض شرایط مطلوب، انتظار می‌رود که ابزار بودجه‌ای بتواند با تکیه بر عوامل اصلی و عناصر ساختاری خود وظایف مربوط به حوزه عمل کلاسیک و مأموریت‌های مربوط به رشد، ثبات و بازتوزیع درآمدهای جامعه را از طریق دستگاه‌های اجرایی و سازماندهی امور مالی و حسابداری دولت به انجام رساند.

اما کارکردهای نظام بودجه‌ریزی برای مأموریت‌های مزبور تحت تأثیر شدید روابط و تمایلات طیف کارگزاران قرار می‌گیرد، و این مسأله انطباق ساختارها با نیازهای واقعی جامعه یا تحقق‌گزینه‌های عمومی را دچار مخاطره می‌کند. از این رو، اصلاح نظام‌های بودجه‌ریزی عمدتاً متضمن تلاش‌هایی برای رفع نارسایی‌های ساختاری در زمینه‌های سیاسی و ابعاد فنی و تعدیل روابط مابین کارگزاران است؛ چه از سوی سیاستمداران باشد، چه مجریان یا تأمین‌کنندگان! به تعبیر دیگر، طرح نظریه‌های اصلاح‌طلبانه یا برنامه‌ریزی برای اجرای سیاست‌های اصلاحی در بودجه، مشتمل بر تمام اقدام‌هایی خواهد بود که در جهت تطابق ساختارها با نیازهای حاکمیت سیاسی یا توجیه‌گزینه‌های عمومی لازم به نظر آید. بدیهی است که در این جریان، نیروهای ذی‌نفوذ و دارای کارکردهای اجتماعی و اقتصادی قوی‌تر در پی کسب منافع بیشتری خواهند آمد، هرچند که این گونه کارکردها به طرح تعاریف ویژه و ناپایداری از مقوله اصلاحات و تأمین نفع عموم منجر می‌شود و جریان‌های بودجه‌ای را غیرشفاف و متضمن مقررات پیچیده، ابهام‌ها و مستثنیات فراوان می‌کند. تأخیر در بازگشت روابط کارگزاران بودجه به تعادل و تداوم نفوذ گروه‌های ذینفع به توسعه تشکیلاتی و تعدد نهادهای بخش عمومی، به تهی شدن نظام قانونی مسئولیت و اختیار از امکانات اجرایی، یا ظهور رقابت‌های اداری در میان سازمانهای رسمی و کارگزاری‌های نیمه‌رسمی، تحت شرایط و مقررات ناهمگون، منتهی می‌شود. در این شرایط، طرح ضرورت، مشخصات اصلاحات و تشخیص انطباق آن با نیازهای دولت نیز تابع دیدگاه‌های متکی بر مبانی و مراکز اقتدار غیررسمی و طبقات اجتماعی صاحب نفوذ می‌شود و جریان منابع را در خدمت منافع ویژه گروه‌های مزبور و تقویت مبانی سلطه قرار می‌دهد. حضور درآمدهای نفتی، قوانین نامتناسب مالیاتی یا دخالت‌های پیاپی در نظام قیمت‌گذاری از موانع اصلی تعدیل روابط کارگزاران و اعمال اصلاحات بودجه‌ای است. در چنین شرایطی، گشایش‌های درآمدی و دسترسی به منابع سرشار با تأکید دولت‌ها بر برنامه‌ریزی و اهتمام آن‌ها به تحقق‌گزینه‌های عمومی همراه می‌شود، اما به هنگام بروز کسری و افت درآمدهای عمومی، روزمرگی مدیریت و تلاش برای حل و فصل مسائل جاری تمام برنامه‌ها و هدف‌های اعلام شده را به فراموشی می‌سپارد. بنابراین، اصلاح نظام‌های بودجه‌ریزی، مقوله‌ای فراتر از تغییر صورتبندی‌ها و اقتباس

قالب‌های اطلاعاتی یا طبقه‌بندی‌های مالی و حسابداری است و مستلزم عزم راسخ مدیریت بخش عمومی برای انجام حرکتی بنیانی در جهت تعدیل روابط کارگزاران در محدوده امکانات و توانایی‌های ملی خواهد بود. زیرا تحلیل آثار زمینه‌های سیاسی و ابعاد فنی در آرایش اطلاعات بودجه‌ای، نمایانگر تلاش‌هایی است که طیف کارگزاران در روابط سه‌جانبه خود برای ساماندهی و حفاظت از منافع عمومی به عمل می‌آورند. از این رو، تنها در ساختارهای دموکراتیک و حاکمیت‌های سیاسی مبتنی بر فرایندهای انتخابی و بالاخره با تکیه بر نیروهای کارشناسی و مدیریت‌های تخصصی است که ساختارهای بودجه و بودجه‌ریزی بسوی هماهنگی در اجرای گزینه‌های عمومی، شفافیت اطلاعات و تأمین مصالح اجتماعی حرکت می‌کند.

# پیوست الف

## مجموعه تجربه‌های مفید در باب شفافیت بودجه‌ای: بیان اصول

بخش اول این کتاب به بررسی و تحلیل مفاد دو گزارش صندوق بین‌المللی پول می‌پردازد:

● مجموعه تجربیات مفید صندوق در باب شفافیت بودجه‌ای

● دستورالعمل شفافیت بودجه‌ای

با توجه به اهمیت موضوع در این بخش پیوست هر دو گزارش مزبور به طور کامل ترجمه شده است. مشابهت و تکرار برخی مطالب در کتاب به دلیل همپوشانی بین این اسناد می‌باشد. بدین معنا که رهنمودهای مربوط به پیاده کردن مفاد «مجموعه تجربیات» در دستورالعمل شفافیت بودجه‌ای آمده است.

- Code of Good Practices on Fiscal Transparency: Declaration of Principles

قاسم صالح‌خو

## مقدمه

« کمیته موقت » ابتدا در اجلاس سپتامبر ۱۹۹۶ و دگر بار در اجلاس سپتامبر ۱۹۹۷ که در هنگ کنگ برگزار شد، در تصویب گزارش مشارکت برای رشد پایدار جهانی بر اهمیت حسن زمامداری تأکید ورزید. شفافیت بودجه‌ای نقشی اساسی در راستای حسن زمامداری ایفا می‌کند. این مقوله منجر به گفتمان‌های آگاهانه در زمینه طراحی و نتایج سیاستگذاری‌های مالی خواهد شد، دولت‌ها را در اجرای سیاست‌های مالی پاسخگو تر خواهد ساخت و بنابراین درک عمومی را از سیاستگذاری‌های اقتصاد کلان و انتخاب این سیاست‌ها تقویت خواهد نمود. در یک محیط جهانی، شفافیت مالی در دستیابی به اقتصاد کلانی با ثبات همراه با رشدی با کیفیت حائز اهمیت فراوانی است. در عین حال، این تنها یک جنبه مدیریت خوب مالی است و باید به تقویت کارایی فعالیت‌های دولت و نحوه صحیح تأمین منابع مالی نیز بذل توجه شود.

صندوق بین‌المللی پول به دلیل دارا بودن تخصص در مدیریت مالی و عضویت فراگیرش برای ایفای نقش رهبری ارتقای شفافیت بیش تر مالی در موقعیت ویژه‌ای قرار دارد. بنابراین، کمیته موقت<sup>۱</sup> بر آن است کشورهای عضو را به اجرای مجموعه‌ای از تجربیات مفید در باب

---

۱. Interim Committee مخفف « کمیته موقت رؤسای [بانک‌های مرکزی] در امور نظام پولی بین‌المللی» (The Interim Committee on the International Monetary System) است که اخیراً نام خود را به « کمیته بین‌المللی پولی و مالی» (International Monetary and Financial Committee) تغییر داده است. از جمله وظایف این کمیته ارائه نظرات مشورتی و گزارش در زمینه مسائل مربوط به مدیریت و تطابق نظام پولی بین‌المللی در مواقعی است که اختلافات پیش‌بینی نشده‌ای، که تهدیدی برای نظام پولی به شمار رود، بروز نماید. این کمیته همچنین در موقعیتی است که پیشنهاداتی در زمینه اصلاحات اساسنامه هیأت رئیسه صندوق ارائه کند. یادآور می‌شود که همان طور که از نام جدید برمی‌آید، کمیته پس از تغییر نام علاوه بر مسائل پولی، مسائل مالی را نیز در دستور کار خود قرار داده است. علی‌رغم تغییر نام و توسعه شمول مورد بررسی کمیته، که به دلیل فراگیر شدن حیطه فعالیت‌های صندوق بین‌المللی پول در

شفافیت بودجه‌ای (مجموعه) به شرح زیر تشویق نماید. مجموعه، بر مبنای اهداف کلیدی زیر شکل گرفته است: نقش‌ها و مسئولیت‌های دولت باید روشن باشد؛ اطلاعات مربوط به عملیات دولت باید در دسترس عام قرار گیرد؛ تهیه بودجه، اجرا و اطلاع‌رسانی باید به روشی آشکار صورت پذیرد؛ و از جامعیت اطلاعات مالی باید مستقلاً اطمینان حاصل شود. مجموعه مقرر می‌دارد که چگونه دولت‌ها باید نیل به این اهداف را به لحاظ اصول و رویه‌ها تبیین نمایند. این اصول و رویه‌ها تبلور دانش صندوق بین‌المللی پول در اعمال رویه‌های مدیریت مالی در کشورهای عضو است. مجموعه، نظارت بر سیاست‌های اقتصادی را توسط مقامات کشوری، بازارهای مالی و نهادهای بین‌المللی تسهیل می‌کند.

رهنمودهای مربوط به پیاده کردن در یک دستور العمل مکمل آورده شده است. در راستای ارتقای شفافیت، مجموعه به تنوع نظام‌های مدیریت مالی، ویژگی محیط‌های فرهنگی، حقوقی و قانونی در کشورهای مختلف و نیز تفاوت‌های موجود بین کشورها به لحاظ ظرفیت‌های فنی و اداری واقف است. اگرچه در تمام کشورها امکان بهبودی برخی جنبه‌های شفافیت بودجه‌ای که در مجموعه پیش‌بینی شده وجود دارد، تنوع و تفاوت‌های موجود بین کشورها سرانجام این نتیجه را عاید می‌سازد که بسیاری از کشورها نخواهند توانست به سرعت در جهت پیاده کردن مجموعه اقدام نمایند. علاوه بر آن، واقعیت این است که در صورت نیاز به تغییر رویه‌های موجود بودجه‌ای احتمالاً نیاز به کمک‌های فنی نیز وجود دارد که در این زمینه صندوق بین‌المللی پول، با همکاری دیگر نهادهای بین‌المللی، باید آمادگی ارائه این چنین کمک‌ها را به کشورهایی که خواستار بهبود شفافیت نظام مالی شان هستند، داشته باشد. در جریان پیاده کردن مفاد این مجموعه، تجربیاتی حاصل می‌شود که براساس آن‌ها مجموعه باید گهگاه اصلاح شود.

## ۱. روشن بودن نقش‌ها و مسئولیت‌ها

۱-۱. بخش دولتی می‌باید آشکارا از دیگر بخش‌های اقتصادی متمایز گشته و مدیریت سیاستگذاری در داخل دولت به خوبی تعریف شود.

---

زمینه‌های مالی در نتیجه روند جهانی شدن اقتصاد امری اجتناب‌ناپذیر بود، کمیته هنوز هم نقش مشورتی خود را حفظ نموده است. در عین حال براساس شواهد موجود انتظار می‌رود با افزایش شتاب روند جهانی شدن که تصمیم‌گیری‌های سریع جهت اجتناب و پیشگیری از، و در نهایت، حل بحران‌های پولی و مالی در سطح بین‌المللی را می‌طلبد، نقش مشورتی کمیته نیز در آینده به نقش تصمیم‌گیری مبدل شود.

۱-۱-۱. مرز میان بخش دولتی و دیگر بخش‌ها باید به وضوح تبیین و به صورتی وسیع تفهیم شود. بخش دولتی باید باکل دولت، که شامل دولت مرکزی و رده‌های پایین‌تر دولت که فعالیت‌های فرا بودجه‌ای را نیز در بر می‌گیرد، تطبیق نماید.

۱-۱-۲. دخالت دولت در دیگر بخش‌ها (مثلاً از طریق وضع مقررات و مالکیت سهام) باید به نحوی روشن و آشکارا و بر مبنای مقررات و راهکارهایی که بدون تبعیض اعمال شوند صورت پذیرد.

۱-۱-۳. تخصیص مسئولیت‌ها بین سطوح مختلف دولت و بین قوای مجریه، مقننه و قضائیه باید به وضوح تعریف شود.

۱-۱-۴. برای هماهنگی و مدیریت عملیات بودجه‌ای و فرابودجه‌ای ساز و کارهای روشنی باید اعمال شود و ترتیبات کاملاً تعریف شده‌ای در قبال دیگر نهادهای دولتی (مثلاً بانک مرکزی و بنگاه‌های مالی و غیرمالی تحت کنترل دولت) مشخص شود.

۱-۲. برای مدیریت بودجه‌ای باید یک چارچوب روشن حقوقی و اداری موجود باشد.

۱-۲-۱. قوانین جامع و مقررات اداری باید بر عملیات بودجه‌ای و فرابودجه‌ای حاکم باشد. ایجاد هرگونه تعهد یا انجام هزینه منابع دولتی باید یک مسئول حقوقی داشته باشد.

۱-۲-۲. مالیات‌ها، عوارض، حق الزحمه‌ها و هزینه‌ها باید مبانی قانونی داشته باشند. قوانین و مقررات مالیاتی باید به آسانی در دسترس و قابل فهم بوده و ضوابط روشنی می‌باید اعمال اختیارات اداری را رهنمون باشد.

۱-۲-۳. استانداردهای اخلاقی رفتار کارمندان دولت باید کاملاً روشن و به خوبی تبلیغ شده باشند.

## ۲. دسترسی عام به اطلاعات

۱-۲. مردم باید دسترسی کامل به اطلاعات گذشته، حال و پیش‌بینی عملیات بودجه‌ای آینده دولت داشته باشند.

۱-۱-۲. بودجه سالانه باید مشروح کلیه عملیات دولت مرکزی را در برگیرد و اطلاعاتی را نیز در مورد عملیات فرابودجه‌ای دولت مرکزی ارائه نماید. علاوه بر آن، باید اطلاعات کافی در رابطه با درآمد و هزینه سطوح پایین‌تر دولت ارائه شود تا بتوان وضعیت کلی بودجه‌ای دولت را به صورت تلفیقی ارائه نمود.

۲-۱-۲. اطلاعات قابل مقایسه با بودجه سالانه باید برای دو سال قبل و پیش‌بینی اقلام کلیدی برای دو سال آتی بودجه ارائه شود.

۲-۱-۳. صورت‌های بودجه‌ای که حاوی تعریفی از ماهیت و اهمیت بدهی‌های اقتصادی، هزینه‌سازی درآمدهای مالیاتی و عملیات شبه بودجه‌ای باشد باید همراه با بودجه سالانه منتشر شود.

۲-۱-۴. دولت مرکزی باید اطلاعات مربوط به میزان و ترکیب بدهی‌ها و دارایی‌های مالی دولت را به طور مرتب انتشار دهد.

۲-۲. انتشار به موقع اطلاعات بودجه‌ای باید علناً به جامعه تعهد شود.

۲-۲-۱. نسبت به انتشار اطلاعات بودجه‌ای (مثلاً قانون بودجه) باید تعهدات ویژه به عمل آید.

۲-۲-۲. تاریخ انتشار گزارش‌های بودجه‌ای باید از قبل به جامعه اعلام گردد.

### ۳. علنی بودن تهیه، اجرا و ارائه گزارش بودجه

۳-۱. مستندسازی بودجه باید اهداف سیاستگذاری مالی، چارچوب اقتصاد کلان، مبنای سیاستگذاری بودجه و مخاطرات عمده مالی قابل شناسایی را مشخص نماید.

۳-۱-۱. اهداف سیاستگذاری و ارزیابی سیاستگذاری بودجه‌ای پایدار باید در قالب بیانیه‌ای چارچوب بودجه سالانه را معین نماید.

۳-۱-۲. هرگونه ضوابط بودجه‌ای اتخاذ شده (مثلاً توازن الزامی بودجه یا تعیین سقف استقراض برای سطوح پایین تر دولت) باید آشکارا مشخص شود.

۳-۱-۳. بودجه سالانه باید در قالب یک چارچوب جامع و منسجم کمی اقتصاد کلان و فروض اقتصادی و مؤلفه‌های کلیدی (مثلاً، نرخ‌های مالیاتی مؤثر) که مبنای پیش‌بینی‌های بودجه را تشکیل می‌دهند ارائه گردد.

۳-۱-۴. تعهدات موجود باید از سیاستگذاری‌های جدیدی که در بودجه سالانه گنجانده می‌شود متمایز گردد.

۳-۱-۵. مخاطرات عمده‌ای که در بودجه اثرگذار است، من جمله تغییرات در پیش

فرض‌های اقتصادی و هزینه‌های نامطمئن تعهدات هزینه‌ای ویژه (به عنوان تجدید ساختار مالی)، حتی‌الامکان باید شناسایی و کمی گردد.

۲-۳. اطلاعات مربوط به بودجه باید طبقه‌بندی و به نحوی ارائه گردد که تحلیل‌های سیاستگذاری را تسهیل نموده و پاسخگویی را ارتقا بخشد.

۱-۲-۳. معاملات دولتی باید به صورتی ناخالص ارائه شود، به نحوی که اقلام درآمد، هزینه و تأمین منابع مالی از یکدیگر متمایز و هزینه‌ها بر مبنای اقتصادی، کارکردی و اداری طبقه‌بندی گردند. اقلام مربوط به عملیات فرا بودجه‌ای نیز باید به نحو مشابهی دسته‌بندی شوند. اقلام بودجه باید به نحوی ارائه شوند که انجام مقایسه‌های بین‌المللی را امکان‌پذیر سازد.

۲-۲-۳. بیانیه‌ای در مورد اهدافی که قرار است براساس برنامه‌های بودجه‌ای باید به آن‌ها دست یافت (مثل بهبود شاخص‌های اجتماعی موردنظر) باید ارائه شود.

۳-۲-۳. تراز کلی بودجه کل دولت باید نمایانگر خلاصه استانداردی از شاخص‌های وضعیت بودجه‌ای دولت باشد. این تراز زمانی که شرایط اقتصادی مبنای قضاوت راجع به موضع سیاستگذاری را براساس تنها تراز عمومی نامناسب می‌سازد باید با نماگرهای دیگر بودجه‌ای (مثل، تراز عملیاتی، تراز ساختاری یا تراز ابتدایی) تکمیل شود.

۴-۲-۳. بودجه سالانه و حساب‌های نهایی باید شامل گزارشی از مبنای حسابداری (به عبارت دیگر نقدی یا تحقق یافته) و استانداردهایی که در تهیه و ارائه اقلام بودجه به کار رفته است باشد.

۳-۳. راهکارهای اجرا و نظارت بر هزینه‌های مصوب باید به روشنی مشخص شود.

۱-۳-۳. یک نظام جامع و فراگیر حسابداری باید پایه‌گذاری شود. این نظام می‌باید مبنای قابل اعتمادی را برای ارزیابی بدهی‌های معوقه فراهم آورد.

۲-۳-۳. راهکارهای تدارکات و استخدام باید به صورتی استاندارد تدوین و برای همه علاقمندان قابل دسترسی باشد.

۳-۳-۳. اجرای بودجه باید در داخل مورد ممیزی قرار گرفته و راهکارهای ممیزی باید در معرض تجدیدنظر قرار داشته باشند.

۳-۴. گزارش‌دهی بودجه‌ای باید به موقع، فراگیر و قابل اعتماد بوده و انحرافات از بودجه را مشخص سازد.

۳-۴-۱. گزارش‌های بودجه و خروجی‌های فرابودجه‌ای باید در طول سال به صورتی منظم، به نحوی که بتواند با پیش‌بینی‌های اولیه مورد مقایسه قرارگیرد، ارائه گردد. در نبود اطلاعات مشروح مربوط به سطوح پایین‌تر دولت، باید نماگرهای موجود در رابطه با وضعیت بودجه‌ای آنان (مثل استقراض بانکی و نشر اوراق قرضه) ارائه شود.

۳-۴-۲. حساب‌های بودجه‌ای باید به موقع، فراگیر و حسابرسی شده همراه با اطلاعات کامل در مورد عملیات فرابودجه‌ای به قانونگذار تقدیم شود.

۳-۴-۳. آنچه که در مسیر اهداف برنامه‌های عمده بودجه‌ای محقق شده باید به قانونگذار گزارش شود.

#### ۴. اطمینان‌یابی مستقل از یکپارچگی

۴-۱-۱. یکپارچگی اطلاعات بودجه‌ای باید در معرض دید همگان و به صورت مستقل قابل رسیدگی دقیق باشد.

۴-۱-۱. یک واحد ملی حسابرسی، یا سازمانی مشابه، با مسئولیت ارائه گزارش‌های به موقع به قانونگذار و مردم در مورد یکپارچگی حساب‌های دولتی باید توسط قانونگذار به وجود آید.

۴-۱-۲. پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان (به انضمام پیش‌فرض‌های مربوطه) باید در معرض رسیدگی دقیق متخصصین مستقل قرار داشته باشد.

۴-۱-۳. با قائل شدن استقلال نهادین برای دفتر آمار ملی یکپارچگی آمار مالی باید تقویت شود.

# پیوست ب

---

## دستورالعمل شفاف‌سازی بودجه

این دستورالعمل در تیر ماه سال ۱۳۸۰ توسط آقای محمدرضا معینی ترجمه و با عنوان «دستورالعمل شفاف‌سازی بودجه» توسط مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی منتشر شده بود. گزارش مزبور توسط آقای محمد تقی فیاضی مورد تجدید نظر قرار گرفته است.

- Manual on Fiscal Transparency; Washington, D.C.; International Monetary Fund, Fiscal Affairs Dept., 2001

## مقدمه

۱- کمیته موقت<sup>۱</sup> هیأت رئیسه<sup>۲</sup> صندوق بین‌المللی پول در پنجاهمین نشست خود در ۱۶ آوریل ۱۹۹۸ در واشنگتن مجموعه تجربیات مفید در باب شفافیت بودجه‌ای<sup>۳</sup> - بیانیه اعلام مواضع - را مورد پذیرش قرار داد.<sup>(۱)</sup> پذیرش ضوابط و بیانیه مذکور پاسخ مثبتی بود به این اتفاق نظر مشخص که حاکمیت خوب یا حسن زمامداری<sup>۴</sup> برای نیل به ثبات کلان اقتصادی و رشد کیفی اهمیتی حیاتی دارد، و این که شفافیت بودجه‌ای یکی از جنبه‌های بسیار مهم حاکمیت خوب است.<sup>(۲)</sup>

۲- شفافیت بودجه‌ای یعنی این که اطلاعات مربوط به ساختار و وظایف حکومت، اهداف سیاست بودجه‌ای، حساب‌های بخش عمومی<sup>(۳)</sup> و پیش‌بینی‌های بودجه‌ای در اختیار عموم قرار گیرد (کوپیتس و کیرینگ، ۱۹۹۸). منظور از «عموم» همه افراد و سازمان‌هایی است که طراحی و اجرای سیاست‌های بودجه‌ای با منافع ایشان مرتبط است. شفافیت بودجه‌ای امکان پاسخ‌گویی<sup>۵</sup> را تقویت می‌کند و خطر سیاسی متناظر با اصرار بر سیاست‌های ناپایدار را افزایش می‌دهد. بدین ترتیب شفافیت بودجه‌ای بر میزان اعتبار بودجه می‌افزاید. فایده این کار، کاهش هزینه‌های اخذ وام و افزایش حمایت عمومی از سیاست‌های کلان اقتصادی است. در نقطه مقابل، مدیریت غیرشفاف بودجه، ممکن است به بی‌ثباتی، ناکارایی یا تشدید

---

1. Interim Committee.

2. Board of Governors.

3. The Code of Good Practices on Fiscal Transparency.

4. Good Governance.

5. Accountability.

نابرابری منجر شود. بحران مالی در یک کشور می‌تواند به صورت بالقوه به کشورهای دیگر سرایت کند. به همین دلیل نقش تلاش در جهت شناسایی این نوع بحران و پیشگیری از آن، برجسته‌تر می‌نماید. شفافیت بودجه‌ای جزء لاینفک چنین تلاشی است و حمایت مردمی، رمز موفقیت این کار است.

۳- ضوابط شفاف‌سازی بودجه‌ای بر چهار اصل کلی استوار است و بایسته است که همه کشورها از آن حمایت کنند.

اصل نخست - اصل روشن بودن نقش‌ها و مسئولیت‌ها - بر اهمیت مرزبندی دقیق بین فعالیت‌های بودجه‌ای، پولی و بنگاه‌های عمومی<sup>۱</sup> در درون حکومت از یک سو و بین بخش عمومی و خصوصی از سوی دیگر دلالت دارد. البته در این دستورالعمل، هیچ الگوی خاصی از توزیع مسئولیت‌ها بین نهادهای دولتی توصیه نمی‌شود.

اصل دوم - دسترسی عام به اطلاعات - ناظر است بر نیاز به اطلاعات بودجه‌ای جامع و ضرورت پابندی دولت به انتشار اطلاعات بودجه‌ای در زمانی کاملاً مشخص. مفهوم «جامع» فراتر از آن چیزی است که نوعاً در بودجه دولت و گزارش حساب‌ها<sup>۲</sup> منعکس می‌شود. بالاخص، این دستورالعمل بر لزوم گزارش هر نوع فعالیت شبه بودجه‌ای<sup>(۴)</sup> که به نهادهای خارج از دولت کامل<sup>۳</sup> محول شده باشد یا آن را بر عهده گرفته باشند تأکید می‌ورزد.

اصل سوم - علنی بودن تهیه، اجرا و ارائه گزارش بودجه - استانداردهای سستی مربوط به گستره شمول،<sup>۴</sup> قابلیت دسترسی و یکپارچگی اطلاعات بودجه‌ای را شامل می‌شود. براساس این اصل، شدیداً تأکید می‌شود که گزارش [عملکرد] دولت باید با معیارهای بین‌المللی حسابداری و آماری برای گزارش‌دهی دولت همخوان باشد.

اصل چهارم - اطمینان‌یابی مستقل از یکپارچگی<sup>۵</sup> اطلاعات - [نه فقط] بر روش‌های سستی ارایه چنین تضمینی به مدد حسابرسی بیرونی<sup>۶</sup> و استقلال آماری تأکید می‌ورزد، بلکه فراتر

1. Public Enterprise.
2. Accounts Reports.
3. General Government
4. Coverage.
5. Integrity.
6. External Audit.

می‌رود و خواهان علنی شدن فعالیت‌های دولتی با هدف فراهم آمدن امکان بررسی موشکافانه این فعالیت‌ها می‌شود.

۴- در این دستورالعمل، همچنین متناظر با هر یک از اصول کلی فوق، اصول مشخص و رویه‌های مناسبی<sup>۱</sup> پیشنهاد می‌شود. رویه‌های مناسب، شکل استاندارد از شفافیت مالی را ارائه می‌کنند که بیشتر کشورها باید برای تحقق آن تلاش کنند. در نسخه اصلاح شده پیش نویس «دستورالعمل شفاف سازی بودجه‌ای»<sup>(۵)</sup> این اصول و رویه‌ها با جزئیات بیشتری مدون شده است. به دلیل پیچیدگی نظام‌های مدیریت بودجه‌ای، در این دستورالعمل راه کارهای فراگیری که نشان دهند چگونه باید رویه‌های مناسب را به مرحله اجرا درآورد، ارائه نشده است. البته این دستورالعمل حاوی مراجع و پایگاه‌های اینترنتی متعددی است که به اجرای عملی این ضوابط کمک خواهند کرد. در جریان آماده سازی دستورالعمل نکات زیر مورد توجه قرار گرفته است.

۵- نخست آن‌که باید این ضوابط به شکل اختیاری اجرا شوند و بنابراین، در این دستورالعمل دلیل منطقی اصول و رویه‌های مندرج در مجموعه ضوابط با احتیاط ارائه شده است. علاوه بر این، هر چند بیشتر کشورها از برخی از این اصول و رویه‌ها پیروی می‌کنند، اما بخش اعظم آن‌ها برای اجرای بی‌کم و کاست این ضوابط باید تلاش وافر انجام دهند و بسیاری کشورها برای نیل به شفافیتی که با این ضوابط سازگار باشد به زمان نیاز دارند. ممکن است برخی کشورها برای به ثمر نشستن تلاش‌هایشان به کمک فنی محتاج باشند.

۶- دوم آن‌که شفافیت بودجه‌ای فقط یک جنبه از مدیریت بودجه‌ای مطلوب است و باید به دقت بین شفافیت بودجه‌ای و دیگر جنبه‌های مهم، یعنی کارایی فعالیت‌های دولت و صحت و سقم [حساب‌های] مالیه عمومی<sup>۲</sup> تمایز قایل شد. همانطور که در این مجموعه آمده است، باید به این سه جنبه که با یکدیگر ارتباط متقابل دارند توجه شود. در این مجموعه برای تغییرات نهادی که کارایی را ارتقا می‌دهند یا تداوم نظام مالیه عمومی صحیح تبلیغ نمی‌شود. بنابراین اگر نهادهای غیردولتی دست‌اندرکار فعالیت‌های شبه بودجه‌ای و یا دولت، از طریق منابع فرا بودجه‌ای (EBFs)<sup>(۶)</sup> و مخارج مالیاتی<sup>۳</sup>، اهدافی متناظر با سیاست بودجه‌ای را تعقیب

1. Good Practices.  
2. Public Finances.  
3. Tax Expenditure

می‌کنند، در این مجموعه ضوابط تأکید می‌شود که هدف از چنین مداخلاتی باید به روشنی مشخص و پیامدهای مالی آن گزارش شود. البته، انتظار می‌رود شفاف‌تر شدن فعالیت‌های شبه بودجه‌ای و منابع فرابودجه‌ای انگیزه استفاده گسترده از آن‌ها را کاهش دهد و منجر شود که برخی از این فعالیت‌ها جای خود را به شیوه‌های کارآمدتر مدیریت بودجه‌ای بدهند.

۷- سوم آن‌که هم در مجموعه ضوابط و هم در دستورالعمل به روشنی به تنوع پس‌زمینه‌ها و محدودیت توانایی کشورهای [مختلف] برای اصلاح شیوه‌های مدیریت بودجه‌ای توجه شده است. از این رو، در مجموعه ضوابط و دستورالعمل شیوه‌های مناسبی معرفی شده است که بیشتر کشورها بتوانند در یک چارچوب زمانی قابل قبول، آنها را اجرا کنند. علاوه بر این، در این دستورالعمل، بهترین شیوه‌ها در مناطق منتخب مشخص شده که کشورهای برخوردار از پیشرفته‌ترین و شفاف‌ترین نظام‌های مدیریت بودجه‌ای می‌توانند به طور منطقی سودای اعمال آن‌ها را در سر بپروراند. البته، اگر چه اصول و شیوه‌های اصلاح نظام مالی در همه سطوح حکومت کاربرد دارد، پذیرفته شده است که دامنه کاربرد ضوابط حداقل در ابتدا در مورد برخی از کشورها، به دولت مرکزی<sup>۱</sup> محدود شود.

۸- چهارم آن که صندوق بین‌المللی پول و سایر سازمان‌های بین‌المللی پیش از این استانداردهای بین‌المللی را در برخی حوزه‌های تحت پوشش این ضوابط، اجرا می‌کرده‌اند یا در فرآیند اجرا قرار داده بوده‌اند. انتظار می‌رود مجموعه ضوابط و دستورالعمل برای پشتیبانی از این ابتکار عمل‌ها مطلوب باشند. به همین دلیل هماهنگی با استانداردهای داده‌های صندوق بین‌المللی پول<sup>۲</sup> در بخش مالی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی که انجمن بین‌المللی حسابداران (IFAC)<sup>۳</sup> تدوین کرده، حفظ شده است. علاوه بر این، شفاف شدن ارتباط متقابل دولت و بخش بانکی، همانطور که در مجموعه ضوابط ذکر شده، به [رعایت] استانداردهای بانکداری، که کمیته نظارت بانکی باسل<sup>۴</sup> (۱۹۹۷) تدوین کرده است، کمک خواهد کرد.

1. Central Government.

2. IMF Data Standards.

3. International Federation of Accountants.

4. Basle.

۹- در ضمیمه یکم، خلاصه‌ای از شرایط مورد نیاز جهت تعیین معیار کلی شفافیت بودجه‌ای که در این دستورالعمل پیشنهاد شده، ارائه شده است. این شرایط چنانند که خاطر مردم و بازارهای سرمایه با داشتن تصویری دقیق از ساختار و منابع مالی دولت آسوده می‌شود، به نحوی که می‌توان با اطمینان صحت سیاست مالی [دولت] را ارزیابی کرد.

۱۰- برخی کشورهای پیشرفته به این استانداردها دست یافته‌اند و در مواردی نیز از آنها پیشی گرفته‌اند. البته کشورهای پیشرفته نباید به صرف این که به شرایط مندرج در مجموعه ضوابط دست یافته‌اند، خشنود باشند. در حقیقت اعضای اتحادیه پولی اروپا<sup>۱</sup> باید خود را با استلزامات یک نظام حسابداری و آماری طاقت فرساتر تطبیق دهند تا بتوانند از [مفاد] پیمان رشد و ثبات<sup>۲</sup> پیروی کنند. اما به طور کلی، هدف کشورهای پیشرفته باید این باشد که بهترین شیوه مدیریت بودجه‌ای را به مرحله اجرا درآورند. این دستورالعمل در این مرحله معیار بهترین شیوه را مشخص نمی‌کند، بلکه سازمان توسعه و همکاری اقتصادی (OECD) در حال تدوین بهترین شیوه‌های متناسب با وضعیت کشورهای عضو این سازمان است.

۱۱- پذیرش بسیاری از شیوه‌های اصلاح مدیریت منابع مالی برای کشورهای در حال توسعه و در حال گذار چندان آسان نیست و نیل به استانداردهای جامع این مجموعه ضوابط، چالشی سخت و دشوار است. ارایه پیشنهاد در باره تعیین اولویت نخست کشوری که هنوز تا رعایت استانداردهای کلی راهی دراز در پیش دارد، از حوصله این دستورالعمل خارج است. با این حال، در شرح ۱ حداقل شرایط لازمی ارایه شده که کشورهای مزبور برای عمل بر طبق استانداردهای مدیریت بودجه‌ای به ناچار باید دارا باشند.<sup>(۷)</sup> البته تأکید بر این نکته ضروری است که رعایت حداقل استانداردها، همانند استاندارد کلی مندرج در مجموعه ضوابط، اختیاری است نه اجباری. از این گذشته، برای کشورهایی که نظام‌های مدیریت منابع مالی شان ضعیف است حتی رعایت حداقل‌ها هم کاری است طاقت‌فرسا و این کشورها باید نیازهای خود را اولویت‌بندی کنند.

۱۲- توجیه منطقی لزوم رعایت حداقل استانداردها، این است که مدیریت مؤثر بودجه‌ای، قویاً مستلزم استفاده از شیوه‌های مناسب در قلمرو گزارش بودجه‌ای است. علت آن است که در

1. European Monetary Union.

2. Growth And Stability Pact.

بحث حداقل استاندارد، بر لزوم گزارش به موقع فعالیت‌های بودجه‌ای و فرا بودجه‌ای تأکید می‌شود. علاوه بر این، حداقل استاندارد تأکیدی است بر دیگر جنبه‌های مدیریت بودجه‌ای، یعنی حوزه‌هایی که افزایش شفافیت در آن‌ها کمک خواهد کرد تا به هدف تهیه گزارش [مفید و مؤثر] نایل شد.

۱۳- برای تعیین سلسه مراتب اولویت‌های فرآیند افزایش شفافیت بودجه‌ای، یکایک کشورها باید نخست نظام مدیریت مالی‌شان را با نگاهی به نقاط ضعف خاص خود به دقت ارزیابی کنند. برای کمک به مقایسه شیوه‌های مدیریت بودجه‌ای هر کشور با شیوه‌های پیشنهاد شده در مجموعه ضوابط صندوق بین‌المللی پول، یک پرسشنامه و فرم خلاصه گزارش خود ارزیابی شفافیت بودجه‌ای آماده شده است. هم پرسشنامه و هم خلاصه گزارش در سایت اینترنتی صندوق قابل دسترسی هستند.

۱۴- سایر سازمان‌های بین‌المللی، از جمله سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD)، بانک جهانی، برنامه توسعه سازمان ملل (UNDP) و بانک‌های توسعه منطقه‌ای نیز به شفافیت مالی علاقه‌مندند. همکاری این سازمان‌ها برای تضمین این که منابع واقعاً به منظور شفاف‌تر شدن بودجه و حمایت از کشور مورد نظر در جهت افزایش شفافیت بودجه مورد استفاده قرار گیرد، بسیار اهمیت دارد. بالاخص لازم است کمک‌های فنی به دقت هماهنگ شوند. صندوق بین‌المللی پول با همکاری سایر سازمان‌ها در صدد است نسبت به اینکه کمک‌های فنی به بهترین نحوی ارائه شده‌اند، اطمینان حاصل نماید.

### شرح ۱

#### شرایط لازم برای تحقق حداقل استاندارد شفافیت بودجه‌ای

##### وضوح وظایف و مسئولیت‌ها

- دولت کامل باید در قالب نظام حساب‌های ملی (SNA, 1993)<sup>۱</sup>، یا در قالب دستورالعمل صندوق بین‌المللی پول در مورد آمار مالی دولت (GFS, 1986)<sup>۲</sup> تعریف شود.



1. System of National Accounts.

2. Government Finance Statistics.



- دارایی‌های دولت باید مشخص شده باشد.
- فعالیت‌های فرابودجه‌ای باید تحت نظارت دولت قرار گیرد و به عنوان یکی از فرایندهای بودجه اولویت‌بندی شوند.
- فعالیت‌های قابل ملاحظه شبه بودجه‌ای (QFAs)<sup>۱</sup> بانک مرکزی، مؤسسات مالی عمومی (PEIs)<sup>۲</sup> و مؤسسات مالی غیر عمومی (NPFIs)<sup>۳</sup> باید شناسایی شود.
- قانون بودجه، یا یک چارچوب اجرایی، که بتواند فعالیت‌های بودجه‌ای و فرابودجه‌ای را تحت پوشش قرار دهد و جایگاه وظایف مدیریت مالی را مشخص کند باید وجود داشته باشد.
- مجوز اخذ مالیات باید مطابق قانون صادر شود و اجرای قوانین مالیاتی در عمل باید از آیین‌نامه‌ها تبعیت کند.

#### دسترسی عام به اطلاعات

- فعالیت‌های فرابودجه‌ای باید در اسناد بودجه و گزارش‌های حسابداری منعکس شوند.
- تخمین‌های اولیه و تجدیدنظر شده بودجه دو سال متوالی قبل از سال جاری باید در اسناد بودجه منعکس شوند.
- اسناد بودجه باید شامل گزارش‌هایی در مورد بدهی‌های احتمالی دولت مرکزی و هزینه‌های مالیاتی باشد و همچنین گزارش مذکور باید شامل گزارش فعالیت‌های شبه بودجه‌ای بانک مرکزی، مؤسسات مالی عمومی و مؤسسات عمومی غیر مالی باشد.
- سطح و ترکیب بدهی دولت مرکزی باید به طور سالانه با یک وقفه حداکثر شش ماهه گزارش شود.
- لازم است گزارشی در مورد شیوه و رویه‌های گزارش‌نویسی مالی منتشر شود.

#### بودجه باید به طور علنی آماده، اجرا و گزارش شود

- همراه با بودجه، مقاله‌ای با دیدگاه اقتصادی و بودجه‌ای باید ارائه شود که شامل گزارشی در مورد اولویت‌ها و اهداف سیاست بودجه‌ای، خلاصه‌ای از چشم‌اندازهای اقتصادی و یک گزارش کیفی در مورد وضعیت مستمر بودجه‌ای باشد.



1. Quasi- Fiscal Activities.  
 2. Public Financial Institutions.  
 3. Nonpublic Financial Institutions.



شرایط لازم برای تحقق حداقل استاندارد شفافیت بودجه‌ای (نتایج)

- گزارشی در چارچوب اقتصاد کلان میان مدت برای بودجه باید تهیه شود که شامل پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی که بودجه بر آن‌ها استوار است، باشد. فروض اصلی این پیش‌بینی‌ها نیز باید گزارش شوند.
- یک گزارش در مورد خطرات بودجه‌ای نیز باید با اسناد بودجه ارایه شود که اثر تغییر در مفروضات [زیربنایی] پیش‌بینی‌های مالی، بدهی‌های احتمالی و سایر عدم قطعیت‌های اصلی مترتب بر هزینه برنامه‌های خاص را تحت پوشش قرار دهد.
- کلیه فعالیت‌های دولت باید تحت پوشش طبقه‌بندی‌های بودجه‌ای و حسابها قرار گیرند. داد و ستدها باید بر حسب ارزش ناخالص آنها ثبت شوند و بنابر ماهیت اقتصادی، وظیفه‌ای و اجرایی خود طبقه‌بندی گردند.
- نظام طبقه‌بندی باید وظایف اجرایی مربوط به تخصیص و استفاده از منابع عمومی<sup>۱</sup> را مشخص کند.
- در اسناد بودجه باید تراز کلی<sup>۲</sup> گزارش شود و همراه با آن جدول تحلیلی نیز وجود داشته باشد که انحراف ارقام را از تخمین‌های بودجه نشان دهد.
- یک گزارش از استانداردهای حسابداری باید همراه با بودجه ارایه شود.
- باید از استانداردهای نظام انتشار آمارهای عمومی (GDDS)<sup>۳</sup> برای گزارش‌های دوره‌ای و زمانبندی‌شده دولت مرکزی (فصل به فصل) تبعیت شود.
- حساب‌های نهایی<sup>۴</sup> بودجه دولت مرکزی باید از حیث پوشش و اعتبار واجد حداکثر استاندارد بودجه و با ویژگی‌های بودجه منطبق و هماهنگ باشد. همچنین باید توسط یک مقام مستقل و خارج از دستگاه دولت حسابرسی شود. حساب‌های حسابرسی شده ۱۲ ماه باید در پایان سال مالی آماده شود.

یکپارچگی بودجه باید به طور مستقل تضمین شود

- باید سازوکاری برای تضمین این مسأله وجود داشته باشد که یافته‌های حساب‌رسان مستقل به قانون‌گذار گزارش می‌شوند و این‌که اقدامات اصلاحی به عمل می‌آید.



1. Public Funds.  
 2. Overall Balance.  
 3. General Data Dissemination System.  
 4. Final Accounts.



- استانداردهای حسابرسی مستقل باید با استانداردهای بین‌المللی هماهنگ باشد.
- فرضیات و روش‌هایی که در پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان به کار می‌روند باید برای همگان قابل دسترس باشد.

## یکم- روشن بودن نقش‌ها و مسئولیت‌ها

۱۵- تعریف دقیق وظایف و مسئولیت‌های دولت جنبه مهمی از شفاف‌سازی بودجه‌ای است. این تعریف می‌تواند به گزارش‌های مربوط به خط‌مشی بودجه‌ای دولت اعتبار بخشد و مبنایی برای تعیین مسئولیت دولت در قبال فعالیت‌های بودجه‌ای اش فراهم آورد.

### بخش دولتی

۱-۱- بخش دولتی باید از بقیه اقتصاد به دقت تفکیک شده و در درون دولت، وظیفه سیاست‌گذاری و مدیریتی به دقت تعریف شود.

۱۶- اصل مزبور، رویه‌های مناسب در چهار حوزه را پوشش می‌دهد: ۱- تعریف بخش دولتی؛ ۲- سهم دولت در بقیه بخش‌های اقتصادی؛ ۳- توزیع مسئولیت‌ها در درون دولت؛ ۴- هماهنگی و مدیریت فعالیت‌های دولتی.

۱۷- مشخص کردن مرزهای دولت به ویژه در کشورهای در حال گذار کاری بغرنج است. برای آن‌که بتوان در یک سطح مقدماتی ساختار دولت را با دقت توصیف کرد، جدول نهادی‌ای که به تازگی برای سالنامه آمارهای مالی دولت<sup>۱</sup> آماده شده باید مرتباً به روز شود. در این جدول واحدهای دولت مرکزی، با بودجه مختص به خود و دولت محلی مشخص شده است. در حال حاضر، این جداول نه جامع‌اند و نه به روز، اما اگر بیشتر کشورها اندکی تلاش کنند می‌توان ساختار دولت آن‌ها را چنان توصیف کرد که هم دقیق باشد و هم قابل استفاده برای عموم.

## تعریف بخش دولتی

۱-۱-۱- مرز بین بخش دولتی و بقیه اقتصاد باید به دقت تعریف شود و همگان آن را بپذیرند. بخش دولتی باید با دولت کامل که متشکل از دولت مرکزی و سطوح پایین تر دولت از جمله فعالیت‌های فرابودجه‌ای است، تطابق داشته باشد.

۱۸- این مجموعه ضوابط بر عملیات دولت کامل متمرکز است. یکی از مقتضیات حداقل استاندارد، این است که [عملیات] دولت کامل بر نظام حساب‌های ملی (SNA, 1993) یا دستورالعمل صندوق بین‌المللی پول درباره آمار مالی دولت (GFS, 1986) منطبق باشد.<sup>(۸)</sup> این دستورالعمل، که ارزیابی سیاست بودجه‌ای دولت را آسان می‌کند، عمدتاً فعالیت‌های غیرتجاری دولت را در بر می‌گیرد، از جمله فعالیت‌هایی که به مدد منابع فرابودجه‌ای صورت می‌گیرد.

۱۹- اگر چه بیشتر کشورهای عضو، لزوم تمرکز بر دولت کامل را پذیرفته‌اند، لازم است دو جرح و تعدیل صورت گیرد. نخست آن‌که تا وقتی که سازمان‌های غیردولتی - یعنی مؤسسات مالی عمومی و بنگاه‌های غیرمالی عمومی (NFPE)<sup>۱</sup> - فعالیت‌های مالی انجام می‌دهند، مجموعه ضوابط از بعضی لحاظ، عمدتاً فقط به کار بخش عمومی می‌آید (بخش عمومی بنا به تعریف نظام حساب‌های ملی و آمارهای بودجه دولت). در این مجموعه ضوابط برخی از ویژگی‌های مرز بین بخش عمومی و بخش خصوصی تعریف شده است.<sup>(۹)</sup> دوم آن‌که مشخص شده که قید و بندهای عملی و نهادی وجود دارند که مانع انتشار کامل اطلاعات مربوط به دولت کامل می‌شوند.<sup>(۱۰)</sup> در چنین مواردی تأکید اصلی مجموعه ضوابط بر دولت مرکزی (و صندوق‌های تأمین اجتماعی یا منابع فرابودجه‌ای) است.

۲۰- اگر چه پیشنهاد می‌شود مرزهای [دولت از غیردولت] دقیقاً تفکیک شود، اما هرگز این پرسش سیاست‌گذارانه مطرح نمی‌شود که آیا دولت باید فعالیت‌های تجاری انجام دهد یا نه، و تا چه حد؛ همچنین از هیچ شکل خاصی از تفکیک نهادی فعالیت‌های تجاری و غیرتجاری دفاع نمی‌شود.

## مداخله دولت در سایر بخش‌های اقتصاد

۲-۱-۱- مداخله دولت در سایر بخش‌های اقتصاد (برای مثال از طریق وضع مقررات<sup>۱</sup> یا مالکیت سهام)<sup>۲</sup> باید بی‌پرده و علنی باشد و مبنای آن [دخالت] قواعد دقیق و رویه‌هایی باشد که به نحوی غیر تبعیض‌آمیز به کار بسته می‌شود.

۲-۱- حکومت به طرق مختلف می‌تواند با بقیه اقتصاد ارتباط برقرار کند و شفافیت عملکرد دولت وقتی فایده دارد که کلیه ارتباطات دولت با مابقی اقتصاد کاملاً شفاف باشد.

### نظارت بر بخش خصوصی غیربانکی

۲-۲- حکومت‌ها روز به روز بیشتر به لزوم شفاف‌تر شدن روند وضع مقررات آگاه می‌شوند. معیارهای مربوط به وضع مقررات خارج از حوصله این مجموعه است، چرا که در این مجموعه فقط از لزوم بی‌پرده بودن و علنی بودن مقررات دولتی ناظر بر بخش خصوصی غیربانکی سخن به میان آمده است. سایر سازمان‌ها، از قبیل سازمان توسعه و همکاری اقتصادی (OECD) رهنمودهایی برای بهتر شدن مقررات دولتی ارائه کرده‌اند، هر چند این رهنمودها به همان اندازه به شفافیت عملکرد دولت مربوطند که به کارایی<sup>(۱۱)</sup> برخی از ویژگی‌های مقرراتی که از این رهنمودها استنتاج می‌شوند و به شفافیت فعالیت‌های دولت کمک می‌کند در شرح ۲ آمده است.

### شرح ۲

#### برخی ویژگی‌های مقررات شفاف

- اهداف سیاستی مقررات باید به روشنی مشخص شده باشد، با الفاظی ساده و واضح بیان شده و بر مبنای قانونی صحیح استوار باشد.
- معمولاً نظرخواهی‌های عمومی درباره مقررات جدید مفید است.
- این مقررات باید به شیوه‌ای علنی و غیر تبعیض‌آمیز اجرا شوند. آنها باید به طور



1. Regulation.

2. Equity Ownership.



یکسان در بخش‌های خصوصی و دولتی به کار گرفته شوند و امکان تجدیدنظرخواهی داشته باشند.

- باید امکان تداخل حوزه‌های مسئولیت مقامات به حداقل برسد.
- مقررات مزبور و تأثیر آن‌ها باید گهگاه مورد تجدیدنظر قرار گرفته و انتشار یابند.

#### مداخله دولت در بخش بانکداری

۲۳- مداخله دولت در بخش بانکداری - و به طور کلی مداخله دولت در بخش مالی در کشورهایی که دولت در مؤسسات مالی غیربانکی مداخله می‌کند - باید مبتنی بر سیاست‌هایی کاملاً دقیق باشد. مداخلاتی از قبیل وام‌های جهت‌دار<sup>۱</sup> و ملزم ساختن بانک‌ها به نگهداری اوراق قرضه دولتی با نرخ بهره‌ای کمتر از نرخ بهره بازار، سوددهی بانک‌ها را به تدریج تحلیل می‌برد و این در حالی است که مداخله سنگین دولت در بخش بانکی سهمی به‌سزا در بحران بانکداری داشته است. قصور در اعمال رویه‌های حسابداری و شیوه‌های افشاگرانه و ناتوانی در تضمین این‌که مالکان بانک‌ها، مدیران و نظارت‌کنندگان انگیزه کافی برای مدیریت محتاطانه خطر داشته باشند به بحران بانکی ابعادی مضاعف می‌بخشد. شفاف‌تر شدن گزارش مداخلات دولت در نظام بانکی با در نظر گرفتن دلایل منطقی هر نوع مداخله، همراه با چارچوبی برای وضع مقررات، اجزای اساسی چارچوبی هستند که ثبات مالی و نظام‌مند را افزایش می‌دهند. (۱۲)

#### سرمایه‌گذاری مستقیم در خرید سهام

۲۴- یکی دیگر از شیوه‌های مداخله دولت خرید بلاواسطه سهام شرکت‌ها یا بانک‌های تجاری است. لازمه رعایت حداقل استاندارد این است که میزان دارایی‌های دولت که به شکل سهام نگهداری می‌شود، مشخص باشد. علاوه بر این باید دقیقاً توضیح داده شود به چه دلیل دولت سهام جدیدی را مالک شده است.

### توزیع مسئولیت‌ها در درون حکومت

۳-۱-۱- توزیع مسئولیت‌ها بین رده‌های مختلف حکومت و بین قوای مجریه، مقننه و قضائیه باید به دقت تعریف شود.

۲۵- مرزبندی وظایف در درون حکومت لازمه تحقق شفافیت است. در کلی‌ترین سطح، لازم است توزیع اختیار مالیاتی<sup>۱</sup> و مسئولیت‌های هزینه‌ای<sup>۲</sup> بین سطوح مختلف حکومتی مشخص شود [یعنی به دقت مشخص شود چه کسی اجازه دارد مالیات ستاند و به چه میزان و چه کسی مسئول هزینه کردن مالیات‌ها و دیگر درآمدهای دولت است]<sup>۳</sup>. در هر سطح باید نقش مالی قوای مجریه و مقننه مشخص شود. [البته] اغلب در قانون اساسی به این موضوع اشاره می‌شود.

#### رده‌های مختلف حکومت<sup>۴</sup>

۲۶- رابطه بین رده‌های مختلف حکومت از کشوری به کشور دیگر متفاوت است، از فدراسیون‌هایی گرفته که در آن‌ها حکومت‌ها یا استان‌های مجزا و مستقل به واسطه ساختارهای فدرالی که یک دولت مرکزی نسبتاً قوی در رأس است، از قدرت نسبی برخوردارند، تا قالب‌های حکومتی واحد و یکپارچه. به همین ترتیب توزیع دقیق اختیارات مالیاتی و مسئولیت‌های هزینه‌ای متفاوت است. لازمه شفافیت بودجه‌ای آن است که این قبیل اختیارات و مسئولیت‌ها بر اصولی با ثبات یا قواعدی پذیرفته شده بنا نهاده شوند و بتوان آن‌ها را به دقت نشان داد. (۱۳)

این اختیارات و مسئولیت‌ها باید به شیوه‌ای علنی و مستمر مورد بررسی قرار گیرند. در کشورهایی که بزرگترند [و رده‌های حکومتی در آنها متنوع‌تر است] تعیین مرزهای دقیق مداخلات مالی بین رده‌های مختلف حکومتی غالباً دشوارتر است، بویژه کشورهایی که در فرایند گذار اقتصادی یا سیاسی قرار دارند. البته، تعدادی از این کشورها در تلاشند تا این مشکلات را حل و فصل کنند. برای مثال، جمهوری آفریقای جنوبی در زمینه استقرار یک چارچوب دقیق برای روابط درون حکومتی سه قوه مجریه، مقننه و قضائیه پیشرفت کرده است.

1. Tax Power.

2. Expenditure Responsibility.

۳. مترجم.

4. Different Levels of Government.

### وظایف قوای مجریه، مقننه و قضائیه

۲۷- روابط بین قوای سه‌گانه دولت در بالاترین سطوح سیاسی و قانونی تعیین می‌شود و البته از کشوری به کشور دیگر متفاوت است و اغلب با تحول نظام سیاسی و اداری تغییر می‌کند. مطالعاتی که اخیراً به عمل آمده از تأثیر نهادهای بودجه‌ای<sup>۱</sup> بر نتایج اجرای سیاست‌های بودجه‌ای<sup>۲</sup> حکایت دارد. (۱۴) در این مجموعه ضوابط، ساختار مشخصی که بتواند نیازهای مدیریت بودجه‌ای را برآورده سازد، به دولت پیشنهاد نمی‌شود. بلکه صرفاً پیشنهاد می‌شود نقش قوای سه‌گانه در مدیریت بودجه تعریف شود. ذکر این نکته حایز اهمیت است که قوه قضائیه و مقننه به جدّ وظیفه دارند در دسترس بودن و یکپارچگی اطلاعات بودجه‌ای را تضمین کنند. علی‌القاعده باید در قوانین اداری یا قانون اساسی مسئولیت‌ها تعریف شود. بار دیگر تأکید می‌کنیم که این روابط ممکن است نوظهور باشند یا از کشوری به کشور دیگر تفاوت کنند و زمانی که مشکلات بروز می‌کنند، حل آنها باید در اولویت قرار گیرد.

### هماهنگی بین فعالیت‌های دولتی و مدیریت آنها

۴-۱-۱- باید سازوکارهای مشخصی برای هماهنگی و مدیریت فعالیت‌های بودجه‌ای و فرابودجه‌ای به وجود بیاید و ترتیبات کاملاً تعریف شده‌ای در قبال سایر واحدهای دولتی (از قبیل بانک مرکزی و مؤسسات مالی و غیرمالی دولتی) مشخص شود.

۲۸- در درون قوه مجریه، مسئولیت‌های مربوط به مدیریت کلی مالیه عمومی<sup>۳</sup> باید به دقت تعیین شود. بی‌دقتی در تعریف مسئولیت‌های اجرایی به فقدان پاسخگویی، ضعف ارتباطات درون حکومتی و ضعف تصمیم‌گیری خواهد انجامید.

### هماهنگ کردن فرایندهای مدیریت بودجه‌ای

۲۹- در هر یک از رده‌های حکومتی، سازماندهی مسئولیت‌ها بین وزارتخانه‌های اصلی (نظیر وزارت برنامه‌ریزی، اقتصاد و مالیه) و وزارتخانه‌های هزینه‌کننده اهمیت اساسی دارد.

1. Budget Institutions.  
2. Fiscal Outcomes.  
3. Overall Public Finances.

کشورهای مختلف این کار را به شیوه‌های مختلف انجام می‌دهند. در کشورهایی که به طور متعارف سابقه برنامه‌ریزی توسعه یا برنامه‌ریزی متمرکز دارند، مسئولیت مدیریت بودجه بین وزارتخانه‌های برنامه‌ریزی یا اقتصاد (مسئول بودجه عمرانی یا سرمایه‌ای) و وزارت دارایی (مسئول بودجه جاری) تقسیم می‌شود.<sup>(۱۵)</sup> در سایر کشورها، از طریق ایجاد وزارتخانه‌ها یا سازمان‌های مختلفی که هر یک مسئول [بخشی از] وظایف مختلف مدیریت مالی عمومی هستند (برای مثال سیاست بودجه کلان، بودجه‌ریزی و حسابداری)، مسئولیت‌ها تقسیم می‌شود. همچنین کشورهای مختلف به لحاظ قدرت نسبی وزارتخانه‌های اصلی و وزارتخانه‌های هزینه‌کننده با یکدیگر متفاوت‌اند. هیچ‌گونه دستورالعمل از پیش تعیین شده‌ای برای یک ساختار سازمانی که بتواند به صورت هماهنگ به کار گرفته شود، وجود ندارد. البته، برای تضمین نظارت کافی بر بودجه‌های عمومی، مسئولیت‌های مدیریت بودجه‌ای باید به دقت تعریف شوند.<sup>(۱۶)</sup>

۳۰- نحوه تعریف «بودجه» مناقشه‌انگیز است. در برخی کشورها این اصطلاح به برآوردهای تخصیص وجوه سالانه<sup>۱</sup> توسط قانون‌گذار محدود می‌شود. البته این تعریف از بودجه ممکن است فقط بخش کوچکی از کل عملیات بودجه‌ای را در برگیرد. ممکن است انواع داد و ستدهایی وجود داشته باشد که بیرون از فرایند تخصیص سالانه به جریان می‌افتند و به همین دلیل به آن‌ها «فرابودجه‌ای» می‌گویند. ممکن است قوانین ثابت<sup>۲</sup> منابع را به سوی اهداف خاص خارج از فرایند تخصیص سالانه هدایت کند یا علاوه بر بودجه عمومی دولت، منابع فرابودجه‌ای - از قبیل صندوق تأمین اجتماعی - ایجاد کند. اغلب بخشی از منابع بودجه به منابع فرابودجه‌ای منتقل می‌شود تا چنانچه درآمدها کمتر و مخارج بیشتر از حد پیش‌بینی شده باشد، خطر کسری منابع متوجه بودجه [اصلی] شود. برخی کشورها صندوق‌های متنوعی را به وجود آورده‌اند و مالیات‌های خاصی را برای مقاصد گوناگون به آنها تخصیص داده‌اند. اگر چه برای ایجاد چنین صندوق‌هایی خارج از بودجه اصلی می‌توان دلایل موجهی ارائه داد،<sup>(۱۷)</sup> اما استفاده افراطی از این صندوق‌ها هم از میزان شفافیت می‌کاهد و هم نظارت بر سیاست مالی دولت و انعطاف‌پذیری آن را کاهش می‌دهد. به همین دلیل تخصیص منابع از طریق منابع

1. Annual Appropriation.

2. Standing Legislation.

فرابودجه‌ای باید از همان نظام حاکم بر تخصیص اقلام بودجه‌ای پیروی کند. علاوه بر این، باید قوانین و مقرراتی در مورد [نحوه] پاسخ‌گویی مدیریت منابع فرابودجه‌ای و حسابداری و حسابرسی این منابع وجود داشته باشد.

۳۱- این که سازمان‌های دولتی اجازه داشته باشند به طور مستقیم از درآمدهای ناشی از کارمزدها<sup>۱</sup> و عوارض<sup>۲</sup> هزینه کنند، چندان غیرمرسوم نیست (برای مثال، وزارت بهداشت درآمدهای ناشی از کارمزد و عوارض بیمارستانی را هزینه می‌کند بدون آن که نخست این درآمدها را به بودجه عمومی دولت واریز کند). در تعدادی از کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی منظور ایجاد انگیزه و کنترل بیشتر مسئولان سازمان استفاده مستقیم و فزاینده‌ای از وجوه درآمدی توسط دریافت کنندگان آن صورت می‌گیرد. همه این مبالغ دریافتی باید به صورت ناخالص<sup>۳</sup> در بودجه دولت یا در گزارش‌های سالانه سازمان مربوط منعکس شود تا بدین ترتیب بتوان حدود و ثغور فعالیت‌های دولت را به درستی تعیین کرد.

۳۲- رابطه بین بودجه داخلی<sup>۴</sup> و هزینه‌هایی که از محل کمک [های خارجی] تأمین می‌شوند،<sup>۵</sup> از جمله مشکلاتی است که بسیاری از کشورهای در حال توسعه با آن روبرو هستند. معضل شفاف‌سازی و نظارت ریشه در دو فرایند جدا از هم دارد، فرایند تعیین اندازه و فرایند تشخیص الگوی توزیع منابعی که از محل آن‌ها کمک می‌شود<sup>۶</sup> و [الگوی] دیگر دریافت‌های بودجه‌ای. شفافیت مستلزم آن است که اطلاعات مربوط به هزینه‌هایی که از محل کمک‌ها تأمین می‌شوند جزئی از فرایند تصمیم‌گیری درباره بودجه و گزارش آن باشد.<sup>(۱۸)</sup>

۳۳- اگر هدف آن باشد که چنین ترتیبی<sup>۷</sup> شفاف‌تر شود، نکته مهمی که باید بر آن تأکید ورزید این است که به‌عنوان بخشی از فرایند بودجه، همه کارهای بودجه‌ای در معرض بررسی موشکافانه قرار گیرد و قانون‌گذار و عموم مردم پیامد تصمیم‌گیری‌های بودجه‌ای را به دقت

1. Fees.

2. Charges.

3. Gross Terms.

4. Domestic Budget.

5. Aid- funded Expenditure.

6. Aid Funds.

7. Arrangements.

بررسی کنند.<sup>(۱۹)</sup> اگر چه برخی از فعالیت‌های فرابودجه‌ای به طور مستقل اداره خواهند شد و مقاماتی که قانون‌های دائمی وضع می‌کنند بر آن‌ها نظارت خواهند داشت، اما این بدان معنا نیست که این فعالیت‌ها از بررسی دوره‌ای مصون هستند. برای مثال پیش نویس قوانین جدید بودجه در مولداوی و لیتوانی با این هدف تهیه شده است که مفهوم فعالیت‌های فرابودجه‌ای از طریق الحاق این فعالیت‌ها به عنوان یک منبع خاص به فرایند بودجه سالانه حذف شود. مادر این مجموعه ضوابط تا این حد جلو نرفته‌ایم. حداقل استاندارد مستلزم آن است که فعالیت‌های فرابودجه‌ای تحت نظارت دولت قرار گیرد و تعیین اولویت‌ها به عنوان بخشی از فرآیند بودجه محسوب شود.

### تفکیک مدیریت‌های امور بودجه‌ای، پولی و بنگاه‌های دولتی

۳۴- توزیع دقیق مسئولیت‌ها بین نهادهای دولت کامل، یعنی بانک مرکزی، مؤسسات مالی عمومی و بنگاه‌های غیر مالی عمومی برای تضمین پاسخگو بودن مدیریت هر یک از نهادهای حکومتی ضروری است. وظایف مرتبط با بودجه را باید به طور کلی نهادهای دولت کامل بر عهده بگیرند و در غیر این صورت باید نهادهای دیگری بر اساس برنامه‌ای شفاف و کاملاً مشخص عهده دار این کار شوند. لازماً این که مقامات مالی وارد فعالیت‌های بانکی یا تجاری شوند، این است که ماهیت چنین کارهایی شفاف باشد.

### دولت کامل و بانک مرکزی

۳۵- وظیفه اصلی بانک مرکزی تحقق اهداف پولی است. وظایف بانک مرکزی هر روز بیش از پیش به گونه‌ای تعریف می‌شود که این نهاد - در چارچوبی که بتوان در آن، حد معقولی از پاسخگو بودن را تضمین کرد - به استقلال دست یابد. در بسیاری از کشورها، قوانین بانک مرکزی بر استقلال عملیاتی<sup>۱</sup> آن تأکید دارند و مقامات این بانک را از تأمین مالی مستقیم کسری بودجه نهی می‌کنند یا آن را محدود می‌سازند.<sup>(۲۰)</sup>

۳۶- در بعضی از کشورها، بالاخص کشورهای در حال گذار و در حال توسعه، بخشی از فعالیت‌هایی که بانک مرکزی انجام می‌دهد ماهیت شبه بودجه‌ای دارد. فعالیت‌های شبه

بودجه‌ای عملیاتی را در بر می‌گیرد که بامدیریت نظام مالی (برای مثال وام‌های یارانه‌ای<sup>۱</sup> و اعتبار هدفمند<sup>۲</sup>) یا نظام ارزی (برای مثال نظام چند نرخ ارز یا سپرده‌آوردات<sup>۳</sup>) مرتبط هستند.<sup>(۲۱)</sup> دولت این عملیات را به‌عنوان جایگزینی برای عملیات مستقیم بودجه‌ای انجام می‌دهد و تأثیر اقتصادی آن‌ها بر هر یک از زیرمجموعه‌های بخش عمومی مشابه تأثیری است که عملیات مستقیم مالی‌های بر جای می‌گذارد. واضح است که ارزیابی کامل وضعیت بودجه‌ای دولت بدون در نظر گرفتن عملیات شبه بودجه‌ای امکان‌پذیر نیست. بنابراین رعایت حداقل استاندارد مستلزم آن است که فعالیت‌های شبه مالی مهم بانک مرکزی شناسایی و گزارش شود.<sup>(۲۲)</sup>

۳۷- اغلب بانک‌های مرکزی بخشی از سود ناشی از فعالیت‌های خود را به حساب دولت منتقل می‌کنند.<sup>(۲۳)</sup> سود بانک‌های مرکزی و ضرری که بعضی از این بانک‌ها متحمل می‌شوند، نشانگر فعالیت‌هایی است که برای نیل به اهداف قانونی بخش عمومی انجام می‌شود. این فعالیت‌ها شامل عملیات بازار آزاد و مداخله در بازار ارز هستند. بدیهی است که اطلاعات کامل مربوط به سود و زیان بانک مرکزی باید در گزارش سالانه بانک منعکس شود.<sup>(۲۴)</sup> شایسته است در گزارش بودجه سالانه به دولت مرکزی، خلاصه‌ای از عوامل مؤثر بر وضعیت مالی بانک مرکزی و انتقال آن به بودجه ارایه شود.

#### دولت کامل و مؤسسات مالی عمومی

۳۸- بسیاری از دولت‌ها با ایجاد مؤسسات مالی عمومی سعی می‌کنند کمک‌هایی از نوع کمک‌های شبه مالی به صنایع برسانند، برای مثال بانک توسعه‌ای که با نرخ کمی‌تر از نرخ بازار به بخش‌های خاصی وام می‌دهد از جمله این مؤسسات مالی عمومی است. علاوه بر این دولت‌ها به صورت موقتی مؤسسات مالی عمومی را برای ارایه کمک‌های شبه مالی در خدمت می‌گیرند، برای مثال از طریق اعمال سیاست‌های مختلف برای وام‌دهی<sup>۴</sup>. اگر چه

1. Subsidized lending.

2. Directed Credit.

3. Import Deposits.

4. Policy Directions on Lending.

بانک‌های متعلق به دولت روز به روز بیشتر خصوصی می‌شوند، اما هنوز سهم قابل توجهی از دارایی‌های بخش بانکی در بسیاری از اقتصادهای در حال توسعه متعلق به دولت است.<sup>(۲۵)</sup> یکی از لوازم رعایت حداقل استاندارد این است که فعالیت‌های شبه بودجه‌ای مهم و مؤسسات مالی عمومی حایز اهمیت شناسایی و عملیات مالی آن‌ها گزارش شود.<sup>(۲۶)</sup> علاوه بر این تک تک مؤسسات مالی عمومی باید هرگونه وام‌دهی مربوط به سایر نهادهای دولتی را گزارش کنند و همان‌گونه که در مقررات بانکی آمده است، اطلاعات مربوط به وام‌های غیر عملیاتی<sup>۱</sup> باید افشا شود.

#### دولت کامل و بنگاه‌های غیرمالی عمومی

۳۹- در بسیاری از کشورهای جهان، دولت مؤسسات غیرمالی عمومی را ملزم ساخته تا فعالیت‌های شبه بودجه‌ای را در قالب ارائه خدمات غیرتجاری انجام دهند و معمولاً در ازای خدمات ارائه شده بهایی کم‌تر از هزینه‌های مربوطه طلب کنند (برای مثال عرضه نیروی برق با قیمتی زیر هزینه تمام شده به مصرف‌کنندگان روستایی). در تعدادی از کشورها بنگاه‌های غیرمالی عمومی ملزم شده‌اند تا خدمات اجتماعی ارائه کنند. این فعالیت‌های غیرتجاری را می‌توان از طریق پرداخت یارانه متقاطع<sup>۲</sup> به گروه‌های متفاوت مصرف‌کننده تأمین مالی کرد یا بار مالی آن‌ها را بر دوش دولت انداخت یا از طریق وام تأمین کرد. در بعضی موارد برخی بنگاه‌های غیرمالی عمومی مشخص، قیمتی بالاتر (از هزینه تمام شده) طلب می‌کنند و سود خارج از معمولی<sup>۳</sup> که از این طریق تحصیل می‌شود به دیگر بنگاه‌ها یا به بودجه منتقل می‌شود. این امر موجب می‌شود وظایف بودجه‌ای دولت و نقش تجاری بنگاه‌های غیرمالی عمومی با یکدیگر اشتباه گرفته شود و به دشواری بتوان مسئول بودن مدیران در برابر عملکردشان را تضمین کرد. اصولاً اگر چنین فعالیت‌هایی مورد نظر باشد، بهترین شیوه تأمین مالی آن پرداخت‌های انتقالی صریح بودجه‌ای است، همچون عقدیک قرارداد کاملاً دقیق در مورد محصول غیرتجاری یک بنگاه غیرمالی عمومی (به عبارتی دیگر پرداخت انتقالی نشانگر

1. Non Performing Loans.

2. Cross- Subsidization.

3. Supernormal.

قیمتی است که دولت حاضر است در ازای ارایه خدمات غیرتجاری بپردازد). برخی کشورها کم کم به این سمت حرکت می‌کنند.<sup>(۲۷)</sup> رعایت حداقل استاندارد مستلزم آن است که فعالیت‌های شبه بودجه‌ای بنگاه‌های غیرمالی عمومی شناسایی و گزارش شود.<sup>(۲۸)</sup>

۴۰- برای آن که مسئولیت‌ها در این حوزه با دقت بیش تری روشن شود، پیشنهاد می‌شود همه فعالیت‌های اصلی غیرتجاری بنگاه‌های غیرمالی عمومی را، خود این بنگاه‌ها گزارش کنند.

۴۱- یکی از مقولات مهم در زمینه شفافیت بودجه‌ای، نحوه خصوصی شدن بنگاه‌های غیرمالی عمومی (و مؤسسات مالی عمومی) است که می‌تواند در جلب حمایت عمومی برای خصوصی شدن مؤثر باشد. همانطور که به هنگام عرضه یک کالای عادی به بازار، اطلاعات مربوط به کالا باید به صورت علنی و شفاف در اختیار همگان قرار گیرد، به هنگام خصوصی سازی این بنگاه‌ها نیز اطلاعات مربوط باید به صورت علنی در اختیار همگان قرار گیرد. هر واحدی که خصوصی می‌شود باید بعداً مورد حسابرسی قرار گیرد (برای مثال، دیوان محاسبات ملی<sup>۱</sup>) تا اطمینان حاصل شود که فرآیند خصوصی سازی قانونی بوده است، واحد خصوصی شده درست ارزش‌گذاری شده است و بین پیشنهاد دهندگان رقابت وجود داشته است. تضمین‌هایی که به خریدار داده می‌شود باید در موقع خصوصی شدن آشکارا نشان داده شود (و در گزارش بدهی‌های احتمالی ذکر شود).<sup>(۲۹)</sup> سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی (INTOSAI)<sup>۲</sup> اخیراً پیش‌نویس دستورالعملی را در مورد بهترین رویه‌های حسابرسی [فرایند] خصوصی سازی منتشر کرده است.<sup>(۳۰)</sup>

## چارچوب حقوقی و اجرایی

۱-۲- مدیریت امور بودجه‌ای نیازمند یک چارچوب روشن حقوقی و اداری است.

۴۲- چارچوب حقوقی و اجرایی سه رکن اساسی دارد که وجود آن‌ها برای مدیریت شفاف بودجه‌ای ضروری است. این ارکان عبارتند از:

۱- چارچوبی جامع برای فعالیت‌های بودجه‌ای و فرا بودجه‌ای؛

1. National Audit Office.

2. International Organization of Supreme Audit Institutions.

۲- مبنای قانونی برای اخذ مالیات؛

۳- معیارهای اخلاقی رفتار.

### چارچوبی جامع برای فعالیت‌های بودجه‌ای و فرا بودجه‌ای

۱-۲-۱- باید از یک سو قوانینی جامع و فراگیر و از سوی دیگر مقررات اداری مربوط به فعالیت‌های بودجه‌ای و فرا بودجه‌ای بر مدیریت بودجه‌ای حاکم باشد. هرگونه تعهد<sup>۱</sup> [مالی] یا مخارجی که از محل منابع دولتی تقبل شود باید مجوز قانونی داشته باشد.

۴۳- اثر بخشی بودجه بستگی به قدرت پایگاه قانونی، مقررات کمکی<sup>۲</sup> و رویه‌های اجرایی دارد. اهمیت نسبی ردیف‌های قانون بودجه، مقررات و رویه‌های اداری در کشورهای مختلف به میزان قابل ملاحظه‌ای متفاوت است. در شرح ۳ خلاصه‌ای از روش‌های متفاوت بودجه‌نویسی ارائه شده است. علی‌رغم این تفاوت‌ها پاره‌ای عوامل مهم باید در کلیه چارچوب‌های حقوقی / اداری وجود داشته باشد. منابع عمومی را فقط باید براساس قانون هزینه کرد؛ بودجه باید جامع باشد، یعنی این که همه عملیات دولت مرکزی را (که البته می‌تواند از منابع مختلف تغذیه کند) شامل شود؛ عملیات بودجه‌ای باید به شکل ناخالص<sup>۳</sup> نشان داده شود؛ باید وزیری به طور مشخص عهده دار امور مالی دولت بوده و از اختیارات کافی برای مدیریت بودجه برخوردار باشد؛ تک تک نهادها و مسئولان آن‌ها باید پاسخگویی جمع‌آوری مالیات‌ها و یا مصرف آنها باشند؛ استفاده از ذخایر احتیاطی باید مشخصاً منوط به رعایت شروطی دقیق و روشن باشد و گزارش‌های حسابرسی شده‌ای که نشان دهند منابع عمومی چگونه مورد استفاده قرار گرفته‌اند دست کم سالی یکبار در اختیار قوه مقننه و عموم مردم قرار گیرد. اصول فوق ارکان اساسی شفافیت بودجه هستند و بنابراین لازمه رعایت حداقل استاندارد این است که یک قانون بودجه یا یک چارچوب اجرایی وجود داشته باشد که هم فعالیت‌های بودجه‌ای و هم فعالیت‌های فرا بودجه‌ای را پوشش دهد و در عین حال مسئولیت‌های مدیریت مالی را به دقت تعریف کند.

1. Commitment

2. Supporting Regulation.

3. In Gross Terms

## شرح ۳

## قانون نظام بودجه‌ریزی - تفاوت سنت‌ها

کشورهای اروپایی قانونمند و مدنی مثل فرانسه، بیش‌تر روی شیوه‌ها و رویه‌های بودجه‌ای تدوین شده در سطح بالا تأکید می‌کنند که البته با یک وضعیت کنترل اجرایی قوی در این کشورها همراه است. در قوانین بودجه‌ای بریتانیا بر اصول ادارهٔ منابع عمومی تأکید می‌شود که البته با شیوه‌های بودجه‌ای مشروح همراه است و در ساختار قانونی و اجرایی منعکس می‌شود. با وجود این، به تازگی، در میان برخی از کشورها گرایش به سمت توسعهٔ چارچوب قانونی جامع‌تری وجود دارد که بر وظایف دولت برای شفافیت و پاسخ‌گو بودن تأکید می‌کند. در ایالات متحده، بیش‌تر قوانین بودجه با اهداف میان‌مدت بودجه از طریق فرایندهای تدوین بودجه در کنگره ارتباط می‌یابد و این مسأله به دلیل اهمیت نقشی است که مجلس قانونگذاری ایالات متحده در شکل دادن و کنترل بودجه ایفا می‌کند.

اغلب کشورهای درحال توسعه از الگوی قانون بودجهٔ انگلستان و اروپا پیروی می‌کنند، اما در برخی موارد به علت عدم وجود صلاحیت سیاسی و اجرایی قادر نیستند نظام‌های اجرایی و قانونی مناسبی را توسعه دهند. اقتصادهای در حال گذار، در مراحل متفاوت توسعهٔ اصول قانونی برای فرایندهای بودجه‌شان هستند اما برخی از آن‌ها عملاً در کاربرد سیاست‌های بودجه‌ای و کنترل اجرای بودجه با مشکلاتی رو به رو هستند. ایجاد چارچوب قانونی منطقی در این کشورها نیازمند حمایت ظرفیت‌های بالنده‌ای است که منعکس‌کنندهٔ این چارچوب در بودجه‌های واقعی باشد.

۴۴- صرف وجود قانون بودجه، رعایت مفاد آن را تضمین نمی‌کند. معمولاً چند زمینه از قانون بودجه وجود دارد که محل سوءاستفاده است و تحقق کامل شفافیت بودجه‌ای مستلزم توجه ویژه به این زمینه‌هاست. استفاده مفرط از بودجه‌های مکمل<sup>۱</sup>، سوء استفاده از وجوه اقتضایی<sup>۲</sup> و انباشته شدن بدهی‌های معوقه<sup>۳</sup> از جمله این مواردند. (۳۱) همه این موارد، هم از حیث کنترل کلی<sup>۴</sup> و هم از جنبه تعیین اولویت‌های راهبردی از میزان شفافیت می‌کاهند.

1. Supplementary Budgets.

2. Contingency Funds.

3. Arrears.

4. Aggregate Control.

۴۵- بودجه‌های مکمل که طی سال مالی<sup>۱</sup> به منظور تغییر مصوبات به مجلس برده می‌شوند به لحاظ این که به طور رسمی به مجلس تقدیم می‌شوند، شفاف‌اند. البته معمولاً این بودجه‌ها در چارچوب تأثیری کلی مورد انتظار آن‌ها بر بودجه مورد ارزیابی قرار نمی‌گیرند. علاوه بر این، در برخی کشورها، این بودجه‌ها بیشتر به عنوان ابزاری برای دریافت مجوز بابت مصارف گذشته<sup>۲</sup> مورد استفاده قرار می‌گیرند تا ابزاری برای کسب مجوز پارلمان قبل از آن که چیزی هزینه شود. پیشنهاد می‌شود بودجه‌های مکمل بخشی از گزارش‌های بودجه‌ای و رفع مغایرت‌های<sup>۳</sup> مالی محسوب شوند تا از شفافیت بیش‌تری برخوردار باشند.<sup>(۳۲)</sup>

۴۶- منابع (یا ذخایر) احتیاطی یکی از راه‌های متداول سوء استفاده از قانون و منشأ فقدان شفافیت است. همانطور که پیش‌تر اشاره شد، یکی از نقاط ضعف احتمالی قانون بودجه می‌تواند این باشد که شروط استفاده از منابع احتیاطی به صراحت مشخص نشده باشند. در برخی کشورها، این نقطه ضعف با گنجانیدن شروط مندرج در قانون بودجه یا قانون تخصیص سالانه که استفاده از وجوه پیش‌بینی نشده دریافتی برای رفع نیازهای اقتضایی نامشخص را مجاز می‌شمارد، تشدید می‌شود. علاوه بر حصول اطمینان از شرایطی که تحت آن هزینه وجوه اقتضایی باید تعریف شوند، انجام این هزینه‌ها نیز باید به عنوان بخشی از گزارش و صورت وضعیت مالی به طور دقیق مدنظر قرار گیرد.<sup>(۳۳)</sup>

### مبنای قانونی وصول مالیات

۲-۲-۱- مالیات‌ها، تعرفه‌های دریافتی<sup>۵</sup>، حق الزحمه‌ها و عوارض باید مبنای صریح قانونی داشته باشد، قوانین و مقررات مالیاتی باید به آسانی در دسترس و قابل فهم باشد و ضوابط روشنی راهنمای اعمال اختیارات اداری باشد.

### مبنای قانونی صریح کلیه مالیات‌ها

۴۷- تقریباً در چارچوب‌های قوانین مادر<sup>۶</sup> همه کشورها این اصل گنجانیده شده است که

1. Budget Year.
2. Ex Post.
3. Reconciliation.
4. Unanticipated Financial Receipts.
5. Duties.
6. Constitutional Frameworks.

هیچ مالیاتی نباید وضع شود مگر آن که مبنای قانونی آن به صراحت مشخص شده باشد (البته موارد کاربرد این اصل از کشوری به کشور دیگر متفاوت است).<sup>(۳۴)</sup> بالاخص، رده‌های پایین حکومت حق ندارند بدون مجوز قانونی مالیات یا حق الزحمه وضع کنند. به همین دلیل رعایت حداقل استاندارد مستلزم آن است که وصول مالیات تحت لوای قانون انجام گیرد و روال اجرایی قوانین مالیاتی از طریق آیین‌نامه‌های مناسب تحت کنترل قرار داشته باشد.

#### قابلیت دسترسی و قابل فهم بودن

۴۸- اگر چه در بیشتر کشورها انتشار قوانین (مثلاً در روزنامه رسمی) الزامی است اما در عین حال قوانین مالیاتی، مقررات و سایر اسناد و مدارک مربوط به مراحل اجرایی قانون مالیاتی هم باید در اختیار همگان قرار گیرد. مواد توضیحی (نظیر دستورالعمل‌ها) که معمولاً سازمان متصدی وصول مالیات آن‌ها را آماده می‌کند، باید به روز نگه داشته شوند. معیارهای جدید درآمدزایی بودجه<sup>۱</sup> باید به میزان کافی در دسترس عموم قرار گیرد به نحوی که مالیات دهندگان بدانند این معیارها چه تأثیری بر وضعیت آن‌ها دارد. بهترین کار این است که عموم مالیات دهندگان از اطلاعاتی که دستگاه وصول مالیات در کاربرد قوانین مالیاتی مورد استفاده قرار می‌دهد، اطلاع داشته باشند. (برای مثال دستورالعمل‌ها و نظرات کارشناسی حقوقی<sup>۲</sup>).

۴۹- قوانین مالیاتی علاوه بر در دسترس بودن، باید قابل فهم<sup>۳</sup> باشند. یعنی از قواعد اصلی تهیه قانون نظیر سازماندهی خوب برخوردار باشند؛ از ابهام و تناقض عاری باشند و در صورت لزوم تعاریف در آن‌ها لحاظ شده باشد.

#### ملاک‌هایی روشن برای کاربردهای اجرایی

۵۰- لازمه این که وصول مالیات‌ها قانون باشد این است که قدرت اجرایی در به کارگیری قوانین مالیاتی محدود باشد. در هیچ کشوری مذاکره مورد به مورد بر سر بدهی مالیاتی<sup>۴</sup> بین

1. New Budget Revenue Measures.

2. Legal Opinions.

3. Understandable.

4. Tax Liabilities.

مقامات دستگاه وصول و مودیان نباید به یک قاعده تبدیل شود، هم به این دلیل که چنین رویه‌ای غیرشفاف است و هم به دلیل احتمال بالقوه فساد. بلکه حل و فصل موارد مالیاتی، توافق بر سر جدول زمانی پرداخت تقسیمی مالیات و چشم‌پوشی از مالیات‌های غیرقابل وصول همگی باید مشروط باشد و طرز رسیدگی به آن نیز حساب شده باشد. بر همین قیاس، قوانین مالیاتی باید به دقت وضع شوند تا اختیارات و محدودیت‌های دستگاه اداری وصول مالیات در تحقیق پیرامون صدق یا کذب بودن اظهارات مالیات دهندگان، در مطالبه اطلاعات از مودیان و اشخاص ثالث، در استفاده از روش‌های غیرمستقیم برای تعیین میزان درآمد و فروش و در وصول عملی مالیات‌های معوقه<sup>۱</sup> کاملاً مشخص باشد.

۵۱- در اعلامیه سازمان جهانی گمرک<sup>(۳۵)</sup> (شورای همکاری گمرک‌ها<sup>۲</sup>) که در شهر اروشا در سال ۱۹۹۳ منتشر شد، در مورد شفافیت قوانین به عنوان وسیله‌ای برای ارتقای شفافیت و جنگ علیه فساد در مورد گمرک‌ها، رهنمودهایی به منظور ایجاد وحدت در مدیریت گمرک‌ها ارائه شده است.

۵۲- دستگاه وصول مالیات<sup>۳</sup> باید چنان سازمان دهی شود که فرصت تبانی بین مودیان مالیاتی و مقامات مالیاتی به حداقل کاهش یابد.<sup>۴</sup> در این رابطه، وظایف دستگاه اداری وصول مالیات باید بین اجزای مختلف این دستگاه توزیع شود تا بدین نحو کار هر یک از کارکنانی که در یک بخش کار می‌کنند به نوعی توسط کارکنان بخش‌های دیگر کنترل شود.

۵۳- برقراری نظام حسابرسی داخلی<sup>۵</sup> برای تضمین پاسخگو بودن کارکنان و نظام وصول مالیات در قبال مسایل بودجه‌ای و وفاداری ایشان به سیاست‌های دستگاه اداری و روش‌های تعامل آن‌ها با مالیات دهندگان ضروری است.

۵۴- فن آوری اطلاعات می‌تواند نقش مهمی در حذف فرصت‌های برخاسته از صلاح‌دیدهای شخصی ایفا کند. همچنین این فن آوری می‌تواند به نظارت مؤثر بر بدهی‌های

1. Tax Arrears.

2. Customs Cooperation Council.

3. Revenue Administration.

4. Arusha (در تانزانیا)

5. Internal Audit System.

معوقة، معافیت‌ها، تقاضاهای استیناف<sup>۱</sup> و پرداخت‌ها کمک کند. استفاده از نظام رایانه برای حسابرسی کامل<sup>۲</sup> اطلاعات ثبت شده در حساب‌های مالیات دهندگان، از طریق ارجاع متقاطع این اطلاعات به مستندات اصلی و به اسامی کارکنانی که این اطلاعات را وارد ماشین کرده‌اند.

۵۵- نظام‌های رایانه‌ای باید توانایی آن را داشته باشند که به راحتی اطلاعات را بین بخش‌های مختلف درآمدی، با رعایت شرط رازداری و محدودیت‌های قانونی خاص هر کشور مبادله کنند. علاوه بر سازمان‌های متصدی وصول مالیات و گمرک‌ها، نظام تأمین اجتماعی هم در قبال مالیات‌هایی که وصول می‌کند (چنانچه مالیاتی وصول می‌کند) باید پاسخگو باشد و اطلاعات مربوط به حسابرسی باید به صورت مشترک با دستگاه‌های وصول مالیات مورد استفاده قرار گیرد. اگر همه دستگاه‌های وصول مالیات به طور مشترک از شماره شناسایی مؤدی (TIN)<sup>۳</sup> استفاده کنند استفاده مشترک از اطلاعات مربوط به مؤدی تسهیل می‌شود.

۵۶- عملیات تخصیص<sup>۴</sup> و شبکه سازی<sup>۵</sup> همچون دیگر حوزه‌های اداری، تا حدی که مورد استفاده قرار می‌گیرد باید کاملاً آشکار باشد و در قبال نتایج آن پاسخگویی وجود داشته باشد. برای مثال اگر، سازمان مالیاتی مجاز است که بخشی از درآمدهای جمع‌آوری شده از طریق حسابرسی را به عنوان پاداش کارکنان در نظر بگیرد یا صرف هزینه‌های اداری کند، آن گاه قوانین ناظر بر استفاده از این منبع درآمدی باید به دقت تصریح و طبق قوانین و مقررات عادی حسابداری عمل شود.

حقوق مالیات دهندگان و امکان تحقیق مستقل درباره تصمیمات دستگاه اداری

۵۷- در بحث شفافیت قانون‌گذاری مالیاتی و گمرکی مهم آن است که درهای دستگاه اداری بر روی کسانی که مایلند یا وظیفه دارند تصمیمات اداری این دستگاه‌ها را در محدوده قانون

1. Appeals.

2. Full "Audit Trail".

3. Taxpayer Identification Number.

۴. Earmarking، معنای واژه در ادامه پاراگراف به طور ضمنی روشن شده است. در اصطلاح پولی بانکی به معنای تخصیص وجهی خاص برای پرداخت یک چک مشخص است. (مترجم)

5. Netting.

بررسی کنند باز باشد. همچنین الزام دولت نسبت به آگاه کردن مالیات دهندگان از حقوق خود نیز حایز اهمیت است. حقوق مالیات دهندگان باید به روشنی بیان شود و موارد زیر را در بر گیرد: دسترسی به موقع به اطلاعات دقیق؛ برخورد منصفانه و سریع؛ رازداری به هنگام برخورد مقامات با مالیات دهندگان و معقول و قابل دفاع بودن ساختار مجازات و جریمه‌های مالیاتی مالیات دهندگان باید امکان دسترسی به یک نظام اجرایی بررسی کننده تصمیمات نظام مالیاتی با کارکرد مناسب را داشته باشند، همچنین باید بتوانند از یک مقام قضایی بی طرف تقاضای فرجام کنند. در بیشتر کشورها، این حقوق فقط روی کاغذ رعایت می‌شود و غالباً از تحقق عملی آن‌ها خبری نیست. بالاخص، سازوکار فرجام خواهی در برابر اعمال نظر دستگاه اداری آسیب پذیر است و نمی‌توان این دستگاه را به راحتی مقید به حدود قانونی کرد. تعدادی از کشورها دارای قانون حقوق مالیات دهندگان یا چیزی مشابه آن هستند. (۳۶)

### معیارهای اخلاقی رفتار

۱-۲-۳- معیارهای اخلاقی رفتار کارکنان دولتی باید کاملاً روشن باشد و به اطلاع عموم برسد.

۵۸- رکن اساسی پاسخگویی مالی آن است که مقاماتی که در موارد دریافت یا هزینه وجوه عمومی تصمیم گیرنده‌اند و به عبارت دیگر از اختیارات قانونی استفاده می‌کنند، تابع نوعی ضوابط رفتاری<sup>۱</sup> باشند که آن‌ها را از ارتکاب به اعمال غیرقانونی بازدارد. برخی جنبه‌های این ضوابط را می‌توان در مجموعه قوانین بودجه و مالیات گنجانید؛ برخی جنبه‌های دیگر ممکن است مستلزم تدوین قانون یا مقررات جداگانه‌ای باشد. مجموعه ضوابط بین‌المللی طرز رفتار مقامات دولتی که از سوی سازمان ملل متحد منتشر شده و در شرح ۴ آمده است، مبنایی برای اجرای معیارهای اخلاقی و تقویت استانداردهای موجود است (۳۷). ضروری است دستگاه اداری از اجرای عملی این ضوابط حمایت کند. تجربه اخیر جمهوری آفریقای جنوبی در زمینه معضل فساد بخش دولتی در این مورد مفید است. (۳۸)

معوقه، معافیت‌ها، تقاضاهای استیناف<sup>۱</sup> و پرداخت‌ها کمک کند. استفاده از نظام رایانه برای حسابرسی کامل<sup>۲</sup> اطلاعات ثبت شده در حساب‌های مالیات دهندگان، از طریق ارجاع متقاطع این اطلاعات به مستندات اصلی و به اسامی کارکنانی که این اطلاعات را وارد ماشین کرده‌اند.

۵۵- نظام‌های رایانه‌ای باید توانایی آن را داشته باشند که به راحتی اطلاعات را بین بخش‌های مختلف درآمدی، با رعایت شرط رازداری و محدودیت‌های قانونی خاص هر کشور مبادله کنند. علاوه بر سازمان‌های متصدی وصول مالیات و گمرک‌ها، نظام تأمین اجتماعی هم در قبال مالیات‌هایی که وصول می‌کند (چنانچه مالیاتی وصول می‌کند) باید پاسخگو باشد و اطلاعات مربوط به حسابرسی باید به صورت مشترک با دستگاه‌های وصول مالیات مورد استفاده قرار گیرد. اگر همه دستگاه‌های وصول مالیات به طور مشترک از شماره شناسایی مؤدی (TIN)<sup>۳</sup> استفاده کنند استفاده مشترک از اطلاعات مربوط به مؤدی تسهیل می‌شود.

۵۶- عملیات تخصیص<sup>۴</sup> و شبکه سازی<sup>۵</sup> همچون دیگر حوزه‌های اداری، تا حدی که مورد استفاده قرار می‌گیرد باید کاملاً آشکار باشد و در قبال نتایج آن پاسخگویی وجود داشته باشد. برای مثال اگر، سازمان مالیاتی مجاز است که بخشی از درآمدهای جمع‌آوری شده از طریق حسابرسی را به‌عنوان پاداش کارکنان در نظر بگیرد یا صرف هزینه‌های اداری کند، آن گاه قوانین ناظر بر استفاده از این منبع درآمدی باید به دقت تصریح و طبق قوانین و مقررات عادی حسابداری عمل شود.

حقوق مالیات دهندگان و امکان تحقیق مستقل درباره تصمیمات دستگاه اداری

۵۷- در بحث شفافیت قانون‌گذاری مالیاتی و گمرکی مهم آن است که درهای دستگاه اداری بر روی کسانی که مایلند یا وظیفه دارند تصمیمات اداری این دستگاه‌ها را در محدوده قانون

1. Appeals.

2. Full "Audit Trail".

3. Taxpayer Identification Number.

۴. Earmarking، معنای واژه در ادامه پاراگراف به طور ضمنی روشن شده است. در اصطلاح پولی بانکی به معنای تخصیص وجهی خاص برای پرداخت یک چک مشخص است. (مترجم)

5. Netting.

بررسی کنند باز باشد. همچنین الزام دولت نسبت به آگاه کردن مالیات دهندگان از حقوق خود نیز حایز اهمیت است. حقوق مالیات دهندگان باید به روشنی بیان شود و موارد زیر را در بر گیرد: دسترسی به موقع به اطلاعات دقیق؛ برخورد منصفانه و سریع؛ رازداری به هنگام برخورد مقامات با مالیات دهندگان و معقول و قابل دفاع بودن ساختار مجازات و جریمه‌های مالیاتی مالیات دهندگان باید امکان دسترسی به یک نظام اجرایی بررسی کننده تصمیمات نظام مالیاتی با کارکرد مناسب را داشته باشند، همچنین باید بتوانند از یک مقام قضایی بی طرف تقاضای فرجام کنند. در بیشتر کشورها، این حقوق فقط روی کاغذ رعایت می‌شود و غالباً از تحقق عملی آن‌ها خبری نیست. بالاخص، سازوکار فرجام خواهی در برابر اعمال نظر دستگاه اداری آسیب پذیر است و نمی‌توان این دستگاه را به راحتی مقید به حدود قانونی کرد. تعدادی از کشورها دارای قانون حقوق مالیات دهندگان یا چیزی مشابه آن هستند. (۳۶)

### معیارهای اخلاقی رفتار

۱-۲-۳- معیارهای اخلاقی رفتار کارکنان دولتی باید کاملاً روشن باشد و به اطلاع عموم برسد.

۵۸- رکن اساسی پاسخگویی مالی آن است که مقاماتی که در موارد دریافت یا هزینه وجوه عمومی تصمیم گیرنده‌اند و به عبارت دیگر از اختیارات قانونی استفاده می‌کنند، تابع نوعی ضوابط رفتاری<sup>۱</sup> باشند که آن‌ها را از ارتکاب به اعمال غیرقانونی بازدارد. برخی جنبه‌های این ضوابط را می‌توان در مجموعه قوانین بودجه و مالیات گنجانید؛ برخی جنبه‌های دیگر ممکن است مستلزم تدوین قانون یا مقررات جداگانه‌ای باشد. مجموعه ضوابط بین‌المللی طرز رفتار مقامات دولتی که از سوی سازمان ملل متحد منتشر شده و در شرح ۴ آمده است، مبنایی برای اجرای معیارهای اخلاقی و تقویت استانداردهای موجود است (۳۷). ضروری است دستگاه اداری از اجرای عملی این ضوابط حمایت کند. تجربه اخیر جمهوری آفریقای جنوبی در زمینه معضل فساد بخش دولتی در این مورد مفید است. (۳۸)

## شرح ۴

### ضوابط رفتاری مقامات دولتی

مجموعه ضوابط بین‌المللی طرز رفتار مقامات دولتی که در ۱۲ دسامبر سال ۱۹۹۶ به تصویب رسید، شامل رئوس زیر است:

- منصب دولتی، موقعیتی است قابل اعتماد، به این معنا که شخص باید در جهت منافع جامعه عمل کند.
- مقامات دولتی باید از تضاد منافع<sup>۱</sup> اجتناب کنند.
- مقامات دولتی باید از کلیه الزام‌های موجود برای افشای میزان دارایی‌ها و بدهی‌های خود تبعیت کنند.
- مقامات دولتی باید از درخواست یا قبول هرگونه مساعدتی که ممکن است آن‌ها را در انجام وظایف خود تحت تأثیر قرار دهد، خودداری کنند.
- مقامات دولتی باید به محرمانه بودن هرگونه اطلاعاتی که در اختیارشان است، توجه کنند.
- مقامات دولتی باید از ورود به فعالیت‌های سیاسی خارج از حوزه مسئولیت خود که اعتماد عمومی را در مورد عملکرد بی‌طرفانه آن‌ها خدشه‌دار سازد، دوری کنند.

## دوم- دسترسی عام به اطلاعات

۵۹- یکی از لوازم اساسی شفافیت دسترسی عام به اطلاعات بودجه‌ای است اصول و رویه‌ها در این زمینه به نوع اطلاعاتی مربوط می‌شود که باید به آن‌ها دسترسی باشد و نیز ابراز تعهد صریح مسئولان که این اطلاعات، موقع انتشار خواهد یافت.

### اطلاعات جامع در مورد فعالیت‌های بودجه‌ای

۱-۲- مردم باید به اطلاعات گذشته، حال و پیش‌بینی عملیات بودجه‌ای آینده دولت دسترسی کامل داشته باشند.

۶۰- «مجموعه» گزیده تجربیات مربوط به ارائه اطلاعات را در چهار حوزه زیر توصیه می‌کند:

۱- شمول بودجه سالانه؛

۲- نتایج و پیش‌بینی‌ها؛

۳- دیون اقتضایی، مخارج مالیاتی و فعالیت‌های شبه بودجه‌ای؛

۴- بدهی‌ها و دارایی‌های مالی.<sup>۱</sup>

در بخش سوم دستورالعمل، که موضوع آن رویه‌های بودجه‌ای<sup>۲</sup> است، بحث «پوشش بودجه سالانه» مورد توجه قرار گرفته است.

### گستره شمول بودجه سالانه

۱-۱-۲- بودجه سالانه باید کلیه عملیات دولت مرکزی را با جزئیات آن پوشش دهد و علاوه بر این در مورد فعالیت‌های فرابودجه‌ای دولت مرکزی نیز اطلاعاتی ارائه دهد. در ضمن باید اطلاعات کافی در مورد میزان درآمد و مخارج سطوح پایین‌تر دولت<sup>۳</sup> دولت را نیز ارائه دهد تا بتوان تصویری منسجم از موقعیت مالی دولت کامل به دست آورد.

### فعالیت‌های بودجه‌ای و فرابودجه‌ای دولت مرکزی

۶۱- بودجه دولت مرکزی اغلب کانون توجه سیاست‌گذاری بودجه‌ای است. البته رعایت حداقل استاندارد مستلزم آن است که فعالیت‌های فرابودجه‌ای در اسناد بودجه و گزارش‌های حسابداری پوشش داده شود. اگر نهادهای دولت مرکزی مجاز باشند بخشی از فعالیت‌های خود را از محل حق کارمزدها و عوارض دریافتی تأمین مالی کنند مبالغ دریافتی باید در اسناد بودجه‌ای و گزارش‌های حسابداری نشان داده شوند.

1. Financial Assets.

2. Budgetary Practices.

3. Lower Levels of Government.

## وضعیت یکپارچه دولت

۶۲- اگرچه هدف «مجموعه» کامل<sup>۱</sup>، دولت کامل است، باید اذعان کرد که تهیه اطلاعات بودجه‌ای از رده‌های پایین دولت در زمانی که بودجه دولت مرکزی تقدیم می‌شود، کار آسانی نیست. این مشکل به خصوص زمانی اتفاق می‌افتد که رده‌های پایینی دولت ملزم نباشند نحوه ارایه بودجه خود را با نحوه ارایه بودجه دولت مرکزی هماهنگ کنند. همچنین اگر ساختار رده‌های پایینی دولت بسیار پیچیده باشد ممکن است جمع‌آوری اطلاعات بودجه‌ای در عمل با محدودیت‌هایی مواجه شود. در چنین شرایطی، برخی کشورها نمی‌توانند اطلاعات مربوط به وضعیت یکپارچه بودجه را به موقع به دولت مرکزی ارایه کنند.

۶۳- هر چند ممکن است ارایه یکپارچه بودجه دولت کامل برای بسیاری از کشورها مقدور نباشد، باید تلاش شود تا حداقل اطلاعات گذشته دولت مرکزی تهیه شود. این کار را می‌توان از طریق گزارش‌های حساب‌های ملی<sup>۲</sup> انجام داد، به شرطی که این گزارش‌ها نشانگر نتایج واقعی بودجه بخش‌های مختلف دولت کامل باشد. در مورد رده‌های پایینی دولت، ضروری نیست تهیه و تنظیم این اطلاعات بر خروجی‌های واقعی هر یک از واحدهای دولتی مبتنی باشد. بلکه می‌توان با بهره‌گیری از بررسی نمونه‌ای بخش قابل توجهی از خروجی‌های بودجه‌ای دولت کامل به این مهم دست یافت. گزیده تجربیات توصیه می‌کند که پیش‌بینی خروجی‌های سال گذشته بودجه دولت فراگیر در اسناد سال جاری دولت مرکزی منظور شوند.

۶۴- در جایی که روابط مالی درون حکومتی<sup>۳</sup> مهم باشد - یعنی، توزیع درآمدهای حاصل از مالیات‌ها، تخصیص مخارج، پرداخت‌های انتقالی و کنترل میزان استقراض نقطه نظر سیاست بودجه‌ای حایز اهمیت باشد - دولت کامل باید هر کاری از دستش برمی‌آید انجام دهد تا در زمان ارائه بودجه دولت مرکزی برآوری از درآمدها، مخارج و استقراض ارائه دهد. در استرالیا ایالت‌ها دارای حاکمیت محلی خودمختاری هستند و بودجه خود را مستقل از دولت مرکزی تهیه می‌کنند. البته، این دولت‌ها به شدت به کمک‌های بلاعوضی که از دولت مرکزی می‌گیرند، متکی هستند. بنابراین، تلاش زیادی صرف شده است تا نحوه تهیه و تنظیم

1. Consolidated Position of General Government.

2. National Accounts- Based Reports.

3. Intergovernmental Fiscal Relations.

بودجه دولت‌های محلی به لحاظ آماری با استانداردهای بین‌المللی هماهنگ باشد، به نحوی که خط مشی مالی دولت مرکزی در کانون توجه قرار گیرد.

۶۵- در مواردی چند، علی‌رغم این که رده‌های پایینی دولت هم می‌توانند حایز اهمیت باشند، شاید بهتر باشد اصول «مجموعه» را فقط در سطح دولت مرکزی به کار بست. این کار زمانی توجیه پذیر است که رده‌های پایینی دولت به‌عنوان هویت‌های مالی مستقل از سابقه کافی برخوردار باشند<sup>۱</sup> و دولت مرکزی رابطه مالی<sup>۲</sup> تنگاتنگی با آن‌ها نداشته باشد. ایالات متحده آمریکا نمونه بارز اعتماد به نیروهای بازار (و خود-تنظیمی اختیاری) به منظور نظم بخشیدن به مسایل مالی رده‌های پایینی دولت است. از آنجا که میزان استقلال دولت‌های ایالتی بالاست، بودجه فدرال مرکز ثقل سیاست بودجه‌ای ملی است. با این حال، دولت فدرال باز هم اطلاعات منسجم دولت کامل را به صورت پسینی تدوین و جمع‌آوری می‌کند.

### نتایج و پیش‌بینی‌ها

۲-۱-۲- باید اطلاعاتی قابل مقایسه با اطلاعات مندرج در بودجه سالانه، در مورد نتایج بودجه‌های دو سال گذشته به همراه اقلام کلان بودجه دو سال آتی تهیه و ارائه شود.

۶۶- برای ارائه تصویری تمام‌نما از وضعیت جاری بودجه، اطلاعات مربوط به عملکرد سال مالی گذشته باید به همراه بودجه سالانه ارائه شود. یکی از لوازم رعایت حداقل استاندارد این است که پیش‌بینی‌های اولیه و تجدیدنظر شده بودجه دو سال گذشته، به همراه نتایج واقعی (یا نتایج قابل انتظار در حالتی که نتایج نهایی موجود نباشد) در اسناد بودجه گنجانده شود. به این ترتیب ارزیابی عملکرد اخیر دولت را می‌توان نسبت به بودجه سنجید و می‌تواند توجه را به خطرهای مترتب بر برخی سیاست‌ها یا پیش‌بینی‌ها و به طور کلی واقع‌بینانه بودن حاضر جلب نماید. هر تغییر در طبقه‌بندی یا ارائه<sup>۳</sup> اقلام بودجه‌ای<sup>۴</sup> در سال‌های مختلف باید به همراه دلایل این تغییرات و پیامدهای مالی آن‌ها ولو به طور تقریبی باید اعلام شود. همچنین

1. Well - established.

2. Financial Relation.

3. Presentation.

4. Budget Items.

مستندات بودجه‌ای باید شامل پیش‌بینی اقلام کلیدی و کلی برای دو سال آتی باشد.<sup>(۳۹)</sup> گزیده تجربیات توصیه می‌کند اطلاعات مربوط به خطاهای پیش‌بینی منتشر شود.

### دیون اقتضایی، هزینه‌های مالیاتی و فعالیت‌های شبهه بودجه‌ای

۳-۱-۲- به همراه بودجه سالانه باید گزارش‌هایی منتشر شود که درباره ماهیت و اهمیت مالی دیون اقتضایی، هزینه‌های مالیاتی و فعالیت‌های شبه بودجه‌ای توضیح دهد.

### دیون اقتضایی

۶۷- بدهی‌های احتمالی از تعهدات فعلی‌ای حکایت دارند که پیامدهای نهایی بودجه‌ای آن به وقوع یا عدم وقوع برخی وقایع در آینده بستگی دارد. تضمین وام‌ها،<sup>۱</sup> تضمین‌های نرخ ارز،<sup>۲</sup> بیمه سپرده‌ها<sup>۳</sup> و پرداخت خسارت (برای مثال، تعهدات دولت در قبال شرکت‌های خصوصی در زمینه در چارچوب طرح‌های زیربنایی که از سوی بخش خصوصی تأمین مالی شده‌اند یا شرکت‌هایی که به تازگی خصوصی شده‌اند) از جمله این تعهدات هستند.<sup>(۴۰)</sup> دیون آتی<sup>۴</sup> ناشی از برنامه‌های بازنشتگی عمومی<sup>۵</sup> دیون اقتضایی به حساب نمی‌آیند.<sup>(۴۱)</sup> تضمین‌های ضمنی،<sup>۶</sup> مانند این که دولت در آینده مجبور شود یک بنگاه عمومی یا بانک خصوصی را از مخمضه مالی نجات دهد نیز جزء دیون اقتضایی به حساب نمی‌آیند، چرا که شفاف بودن این قبیل آینده‌نگری‌های بالقوه متضمن برخی خطرات اخلاقی<sup>۷</sup> است.

۶۸- دیون اقتضایی می‌توانند بسیار بزرگ باشند، در این صورت باید در تصمیم‌گیری‌های بودجه‌ای به حساب آیند. البته اگر پرداخت چنین دیونی قطعی شود فقط در گزارش دهی مالی بر پایه وجوه نقدی<sup>۸</sup> ذکر می‌شوند. برای مثال، تأمین یک وام<sup>۹</sup> توسط دولت [فقط] وقتی که

1. Loan Guarantees.

2. Exchange Rate Guarantees.

3. Deposit Insurance.

4. Future Obligations.

5. Public Pension Programs.

6. Implicit Guarantees.

7. Moral Hazard.

8. Cash- Based Financial Reporting.

9. Provision of a Loan.

وام پرداخت می‌شود به‌عنوان هزینه در حسابداری نقدی ثبت می‌شود و باید در اظهارنامه‌های مالی دارایی‌های دولت<sup>۱</sup> ثبت شود. اگر برعکس، دولت تضمین کند که وام را شخص ثالثی پرداخت خواهد کرد حسابداری قضیه به کلی تفاوت خواهد کرد. ضمانت [پرداخت وام] فقط وقتی در حساب دولت درج می‌شود که دولت ملزم به پرداخت ضمانت باشد. در حسابداری بر مبنای تعهدی<sup>۲</sup> استانداردهای حسابداری بین‌المللی ملزم می‌کند که دیون اقتضایی<sup>۳</sup> به صورت علنی ذکر شوند. صرف‌نظر از این که مبنای حسابداری چه باشد، رعایت چنین استانداردی لازمه شفافیت بودجه‌ای است.<sup>(۴۲)</sup> گزارش دقیق بدهی‌های احتمالی به دولت‌ها در مدیریت و کنترل ریسک بودجه‌ای کمک خواهد کرد. انتشار این اطلاعات کمک می‌کند تا طراحی سیاست‌هایی که موضوع آن‌ها تقسیم خطر بین دولت و بخش خصوصی است در مرکز توجه قرار گیرد.

۶۹- اگر گزارش این بدهی‌ها لازم نباشد شاید بتوان دلیلی برای جایگزین کردن «ضمانت» یا سایر ابزارهای فرابودجه‌ای به جای ابزارهای بودجه‌ای پیدا کرد و بعید می‌نماید شایستگی‌های نسبی ابزارهای بودجه‌ای و دیگر ابزارها آن‌طور که باید و شاید مورد ارزیابی قرار گیرد.<sup>(۴۳)</sup> نتیجه فقدان چنین گزارش‌هایی احتمالاً آن خواهد شد که ارزیابی معقول ثبات وضعیت بودجه‌ای<sup>۴</sup> با شکست مواجه شود. انباشته شدن بدهی‌های گزارش نشده‌ای که چنین ماهیتی دارند می‌تواند به شوک‌های بزرگ (واقعی یا بالقوه) بودجه‌ای منجر شود و کار مدیریت بودجه‌ای را به شدت پیچیده کند. در بعضی کشورها هزینه بودجه‌ای حمایت از بخش بانکی به نحو چشم‌گیری خطر بالقوه این معضل را نشان می‌دهد.

۷۰- بنابراین رعایت حداقل استاندارد مستلزم آن است که مستندات بودجه‌ای<sup>۵</sup> شامل گزارشی از دیون اقتضایی دولت باشد. این بدهی‌های احتمالی را می‌توان به‌عنوان بخشی از ارزیابی خطر مالی گزارش کرد.<sup>(۴۴)</sup> در هر گزارش باید به‌طور خلاصه به ماهیت دیون

1. Government's Statement Of Financial Assets.

2. Accrual Accounting.

3. Contingent Liabilities.

4. Sustainability of Fiscal Position.

5. Budget Documents.

اقتضایی و کسانی که در آن ذینفع‌اند<sup>۱</sup> اشاره کرد، هم با این هدف که ارزیابی اهمیت بالقوه بودجه<sup>۲</sup> تا حدی امکان‌پذیر شود و هم امکان سوء استفاده از رهگذر رفتار تبعیض‌آمیز<sup>۳</sup> کاهش یابد.

۷۱- بهترین کار این است که هزینه انتظار هر دین اقتضایی، چنانچه به لحاظ فنی قابل تخمین باشد، با ذکر مبنای هر تخمین در بودجه آورده شود. علاوه بر ارزش کل حجم دیون اقتضایی<sup>۴</sup>، می‌توان در حال حاضر این نوع دیون را به لحاظ رعایت موازین شفافیت با بودجه سال قبل که در آن سال هزینه شده، گزارش کرد.

#### هزینه‌های مالیاتی

۷۲- هزینه‌های مالیاتی عبارتند از: معافیت‌های مالیاتی از پایه‌های مالیاتی<sup>۵</sup>؛ اندوخته‌هایی<sup>۶</sup> که از درآمد ناخالص کسر می‌شوند؛ اعتبارات مالیاتی<sup>۷</sup> که از بدهی‌های مالیاتی کسر<sup>۸</sup> می‌شود؛ کاهش نرخ مالیاتی و مالیات‌هایی که پرداخت آن‌ها به آینده موکول شده است<sup>۹</sup> (از جمله استهلاك شتابان). معمولاً اثرات تبعی این‌ها مشابه برنامه هزینه‌های قطعی است. برای مثال کمک به صنایع می‌تواند از طریق برنامه‌های هزینه‌ای<sup>۱۰</sup> یا اعطای امتیازات مالیاتی انجام گیرد.<sup>۱۱</sup> برای تحقق هزینه‌های مالیاتی نیازی به تصویب رسمی و سالانه قوه مقننه ندارند و کافی است این هزینه‌ها یک بار به اطلاع قوه مقننه برسد تا دیگر در معرض مذاقه- آنچنان که دیگر هزینه‌ها قرار می‌گیرند- واقع نشوند.

1. Beneficiaries.
2. Potential Fiscal Significance.
3. Preferential Treatment.
4. Stock of Contingent Liabilities.
5. Exemptions from Tax Base.
6. Allowances.
7. Tax Credit.
8. Tax Liability.
9. Tax Deferrals.
10. Expenditure Programs.
11. Concessional Tax Treatment.

۷۳- رعایت حداقل استاندارد مستلزم آن است که مستندات بودجه‌ای حاوی گزارشی از هزینه‌های مالیاتی دولت مرکزی باشد. این گزارش باید شامل شرح مختصری در مورد ماهیت هر برنامه باشد به نحوی که دست کم ارزیابی دلایل توجیهی و اهمیت بودجه‌ای هر یک امکان‌پذیر شود. این امر مستلزم تصمیم‌گیری درباره چند مقوله است، از جمله تعریف دقیق هزینه مالیاتی (۴۵) و شمول گزارش با توجه به انواع مالیات‌هایی که مورد نظر است و رده‌های دولتی که آن‌ها را پیاده بکنند. رویه‌های برخورد با این قضیه در میان کشورهایی که اطلاعات مالیاتی خود را گزارش می‌کنند از کشوری به کشور دیگر متفاوت است. (۴۶)

۷۴- بهترین کار این است که بار بودجه‌ای هر یک از هزینه‌های مالیاتی به صورت تقریبی برآورد شود. اگرچه تخمین هزینه‌ها با دشواری‌هایی رو به رو است، گزارش هزینه تقریبی و اعلام مبنای تخمین به منظور عرضه آن برای بررسی‌های مستقل می‌تواند شفافیت مدیریت مالی را به نحو بارزی تقویت کند. تعدادی از کشورهای سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی (OECD) به‌طور مرتب تخمین‌هایی از هزینه‌های مالیاتی ارائه می‌کنند. در شرح ۵ اطلاعاتی در مورد برخی کشورها و شیوه تخمین هزینه‌های مالیاتی ایشان ارائه شده است.

#### فعالیت‌های شبه بودجه‌ای

۷۵- بانک مرکزی، مؤسسات مالی عمومی و بنگاه‌های غیرمالی عمومی نهادهایی هستند که فعالیت‌های شبه مالی انجام می‌دهند. (۴۷) در شرح ۶ فهرستی از انواع فعالیت‌های شبه بودجه‌ای ارائه شده است. این فعالیت‌ها منشأ مشکلاتی پیچیده هستند. برای مثال، در مورد فعالیت‌های شبه بودجه‌ای بانک مرکزی، در صورتی می‌توان تأثیر فعالیت‌های شبه بودجه‌ای بانک مرکزی را به کمک تغییری که در سود انتقالی بانک به دولت به وجود می‌آید در بودجه دولت منعکس کرد که نتایج مالی به‌طور کامل در حساب سود و زیان سال مالی ای که فعالیت شبه بودجه‌ای در آن انجام می‌شود منعکس شوند. (۴۸) این امر از دید شفافیت چند پیامد مهم به دنبال دارد:

● حتی اگر همه فعالیت‌های شبه بودجه‌ای به سرعت بر حساب سود و زیان بانک مرکزی تأثیر بگذارند و ۱۰۰ درصد سود بانک مرکزی به دولت منتقل شود، در عمل حجم خالص

این فعالیت‌ها گزارش می‌شود و اطلاعات زیادی در مورد جریان‌های درآمدی ناخالص واقعی<sup>۱</sup> در دسترس نخواهد بود.<sup>(۴۹)</sup>

## شرح ۵ گزارش هزینه مالیاتی

آلمان و ایالات متحده، اولین کشورهایی بودند که اطلاعات مربوط به هزینه مالیاتی را در اواخر دهه ۱۹۶۰ گزارش دادند. اکنون در ۸ کشور (استرالیا، اتریش، بلژیک، فرانسه، آلمان، پرتغال، اسپانیا و ایالات متحده) گزارش هزینه مالیاتی قانوناً الزامی است. بیش‌تر کشورها اطلاعات یاد شده را به صورت سالانه گزارش می‌دهند. در استرالیا، بلژیک، فنلاند، فرانسه، پرتغال و اسپانیا، گزارش هزینه مالیاتی به طور صریح با فرآیند بودجه ارتباط دارد.

در آلمان، هزینه‌های مالیاتی به عنوان بخشی از «گزارش یارانه»<sup>۲</sup> منتشر می‌شوند، که شامل همه اشکال حمایتی دولت چه از طریق هزینه‌های مستقیم و چه از طریق هزینه‌های مالیاتی است. (بیش‌تر ایالات این کشور گزارش‌های یارانه‌ای مشابهی را برای مجلس قانونگذاری ایالتی تهیه می‌کنند). درآمدهای قطعی دو سال قبل و سال جاری گزارش می‌شوند. در گزارش یارانه دولت مرکزی، متناظر با هر قلم هزینه مالیاتی، یک درآمد از دست رفته به بودجه فدرال و به مقامات ایالتی گزارش می‌شود. گزارش مذکور، دامنه وسیعی از مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم را تحت پوشش قرار می‌دهد و آن‌ها را برحسب نوع فعالیت و در هر فعالیت برحسب نوع مالیات دسته بندی می‌کند. اگر برای قانون تغییراتی برنامه‌ریزی شده باشد، علاوه بر گزارش‌های منظم دو سالانه، گزارش‌های مفصل‌تر و محاسبات تکمیلی هم تهیه می‌شوند. برای جلوگیری از این که برخی انواع خاص هزینه مالیاتی جایی ثابت در نظام مالیاتی پیدا کنند می‌توان این هزینه را طوری طراحی کرد که مرحله به مرحله از دور خارج شوند. (برای مثال انگیزه‌های مالیاتی برای سرمایه‌گذاری در آلمان شرقی). گزارش‌های یارانه‌ای به مجلس ارائه شده و در آنجا توسط کمیته‌های مختلف مورد بررسی قرار می‌گیرد. گزارش‌ها در معرض مذاقه دستگاه حسابرسی قرار می‌گیرند. مؤسسات تحقیقاتی مستقل اقتصادی، تجزیه و تحلیل‌های خود را در جهت بررسی آثار اقتصادی یارانه‌ها و کارایی آن‌ها سمت و سو می‌بخشند و مقدار هزینه‌های مالیاتی (و عموماً یارانه‌ها) را اندازه‌گیری می‌کنند.

1. Underlying Gross Flows.

2. Subsidy Report.

● نوعاً تمام سود (۱۰۰ درصد سود) از بانک مرکزی به دولت منتقل نمی‌شود و بخشی از سود این بانک به عنوان ذخایر بانک مرکزی در آنجا باقی می‌ماند. (۵۰) تحت چنین شرایطی هزینه فعالیت‌های شبه بودجه‌ای [بانک مرکزی] تا حدی به بودجه دولت مرکزی تحمیل خواهد شد و تا حدی به شکل کاهش در میزان افزایش ذخایر بانک مرکزی، در مقایسه با حالتی که چنین فعالیت‌هایی وجود نداشته باشند، بروز خواهد کرد.

شرح ۶
انواع فعالیت‌های شبه بودجه‌ای
<p><b>عملیات مربوط به نظام مالی</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- وام‌های یارانه‌ای</li> <li>نرخ‌های مدیریت شده وام‌ها<sup>۱</sup></li> <li>روش‌های ترجیحی تنزیل مجدد<sup>۲</sup></li> <li>وام‌های با وثیقه کم ارزش و با ارزش نازل تر از وام<sup>۳</sup></li> <li>تضمین وام</li> <li>- ذخایر کم تر از ارزش قانونی<sup>۴</sup></li> <li>- سقف اعتبار</li> <li>- عملیات نجات<sup>۵</sup></li> </ul> <p><b>عملیات مربوط به نظام ارزی</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ارز چند نرخ<sup>۶</sup></li> <li>- سپرده واردات</li> <li>- سپرده برای خرید دارایی‌های خارجی<sup>۷</sup></li> <li>- تضمین‌های نرخ ارز</li> </ul>

1. Administered Lending Rates.
2. Preferential Rediscounting Practices.
3. Poorly Secured and Sub-par Loans.
4. Underremunerated Reserve Requirements.
5. Rescue Operations.
6. Multiple Exchange Rate.
7. Subsidized Exchange Risk Insurance.



- یارانه‌های مربوط به بیمه مخاطرات تغییر نرخ ارز

### عملیات مربوط به بخش بنگاه‌های تجاری

- تعیین قیمت زیر قیمت تجاری

- ارائه خدمات غیر تجاری (مثل خدمات اجتماعی)

- قیمت‌گذاری با هدف ایجاد درآمدهای بودجه‌ای

- پرداخت قیمتی بالاتر از قیمت‌های تجاری به عرضه‌کنندگان

● در بعضی موارد بانک مرکزی چنان درگیر فعالیت‌های شبه بودجه‌ای می‌شود که ضرر می‌کند، اما ضررهای آن به عنوان هزینه مرکزی گزارش نمی‌شود؛<sup>(۵۱)</sup>

● تأثیر برخی از فعالیت‌های شبه بودجه‌ای بلافاصله در حساب سود و زیان بانک مرکزی منعکس نخواهد شد. برای مثال، ممکن است وام‌های یارانه‌ای بیش از آن که به کاهش مازاد عملیاتی<sup>۱</sup> منجر شوند، ارزش دارایی‌های بانک مرکزی را اغراق‌آمیز نشان دهند.<sup>(۵۲)</sup> همچنین بدهی‌های احتمالی بانک مرکزی - از قبیل تضمین‌های نرخ ارز، که ممکن است رقم آن‌ها چشمگیر باشد - تا وقتی که قطعی نشود به عنوان هزینه ثبت نمی‌شوند.

۷۶- برخی از ملاحظات فوق در مورد بحث شفافیت فعالیت‌های شبه بودجه‌ای مؤسسات مالی عمومی و بنگاه‌های غیرمالی عمومی نیز مصداق دارد. با توجه به ماهیت و اهمیت بالقوه بودجه‌ای<sup>۲</sup> فعالیت‌های شبه مالی که بانک مرکزی و دیگر نهادهای غیردولتی انجام می‌دهند، ضروری است که به هنگام ارزیابی وضعیت بودجه‌ای این قبیل فعالیت‌ها را در نظر داشت. بدین منظور رعایت حداقل استانداردها مستلزم آن است که مستندات بودجه‌ای حاوی گزارشی از فعالیت‌های شبه بودجه‌ای عمده بانک مرکزی، مؤسسات مالی عمومی و بنگاه‌های غیرمالی عمومی باشد. وزارتخانه [یا سازمان مسئول] بودجه می‌تواند این گزارش‌ها را بر مبنای اطلاعاتی که بانک مرکزی و دیگر نهادهای غیردولتی ارائه می‌کنند تلفیق کند.<sup>(۵۳)</sup> این اطلاعات باید به قدر کفایت کامل باشند تا دست کم ارزیابی نسبی اهمیت بودجه‌ای بالقوه

1. Operational Surplus.

2. Potential Fiscal Significance.

هریک از فعالیت‌های شبه بودجه‌ای ممکن شود. برای مثال، گزارش یک وام تضمین شده می‌تواند حاوی اطلاعاتی دربارهٔ میزان و طول مدت وام باشد؛ یا گزارش یک وام یارانه‌ای می‌تواند حاوی اطلاعاتی مشابه، به علاوهٔ اطلاعاتی دربارهٔ نرخ بهرهٔ وام باشد و گزارش یارانهٔ مصرف‌کننده<sup>۱</sup> یک بنگاه غیرمالی عمومی ممکن است دست کم به تفاوت بین قیمت تعیین شده و قیمتی که هزینه‌ها را به‌طور کامل جبران می‌کند، اشاره نماید.

۷۷- در مورد فعالیت‌های شبه بودجه‌ای بنگاه‌های غیرمالی عمومی در مقایسه با مؤسسات مالی عمومی و بانک مرکزی واقع‌نگری بیشتری لازم است. بدون شک حجم عملیات مالی معیار مهمی است که باید به کار گرفته شود. البته پرواضح است که مالیات و یارانه‌ها، مثلاً در مقاسه با وضع مقررات، ابزاری بدیل برای تحقق اهداف فعالیت‌های شبه بودجه‌ای هستند. تأکید بر این نکته ضروری است که در این مجموعه ضوابط به مسایل بخش خصوصی، که انتظار می‌رود بدون پشتوانهٔ دولت فعالیت‌هایی را انجام دهد که ماهیت شبه بودجه‌ای دارند، پرداخته نشده است. معقول است اگر نتیجه بگیریم فعالیت‌های شبه بودجه‌ای را که هم بر بنگاه‌های غیرمالی عمومی تحمیل می‌شود و هم بر بنگاه‌های خصوصی (برای مثال، تبعیض مثبت<sup>۲</sup>) نباید همانند فعالیت‌های شبه بودجه‌ای تعبیر کنیم که یک بنگاه غیرمالی عمومی انجام می‌دهد.

۷۸- دو رکن دیگر برای یک گزارش خوب دربارهٔ فعالیت‌های شبه‌بودجه‌ای متصور است. نخست آن که حجم کلیه فعالیت‌های شبه مالی به‌صورت کمی محاسبه و بیان شود. هرچند این کار همیشه میسر نیست<sup>(۵۵)</sup> اما به‌طور کلی می‌توان میزان تأثیر بودجه‌ای<sup>۳</sup> هر یک از این فعالیت‌ها را رتبه‌بندی کرد. (شرح ۷)<sup>(۵۶)</sup>. برای مثال، در گزارش بانک مرکزی دربارهٔ تضمین نرخ ارز باید به ارزش ضمانت‌های معوقه<sup>۴</sup> و هزینهٔ آن‌ها در صورت مطالبه به نرخ روز ارز اشاره شود. علاوه بر این، باید اشاره شود هزینهٔ بودجه‌ای بر چه مبنایی تخمین زده شده است. می‌توان از نهادها و سازمان‌هایی که با فعالیت‌های شبه بودجه‌ای سروکار دارند و وزارتخانه [یا سازمان مسئول] بودجهٔ مرکزی خواست که فعالیت‌های شبه بودجه‌ای بانک

1. Consumer Subsidy.
2. Affirmative Action.
3. Fiscal Effect.
4. Guarantees Outstanding.

مرکزی، مؤسسات مالی عمومی و بنگاه‌های غیرمالی عمومی را برآورد کنند و وزارتخانه [یا سازمان مسئول] بودجه مرکزی از ادغام کلیه فعالیت‌های شبه بودجه‌ای گزارش جامعی از فعالیت‌های شبه بودجه‌ای بخش عمومی تهیه کند. در مواردی که فعالیت‌های شبه بودجه‌ای گسترده و قابل اندازه‌گیری هستند شایسته است آن‌ها را به همراه تراز کلی وضعیت مالی دولت در یک تراز بودجه‌ای الحاقی<sup>۱</sup> گزارش کرد. (۵۷)

۷۹- براساس قانون بودجه آرژانتین، گزارش یکپارچه بخش بودجه الزامی است. بخشی از عملیات تجدید ساختار بخش بانکی در آرژانتین در فاصله سال‌های ۱۹۹۴ تا ۱۹۹۵، که طی آن بانک مرکزی به بانک‌های خصوصی وام‌های بلندمدت اعطا کرد، به‌عنوان فعالیت‌های شبه بودجه‌ای بخش بانکی معرفی شد و به این ترتیب این بخش از فعالیت‌ها به‌عنوان هزینه دولت مرکزی منظور شد. بر همین قیاس، در سال ۱۹۸۶ در موریتانی هزینه انتشار اوراق قرضه دولتی برای بانک‌هایی که مشکل مالی داشتند به‌عنوان هزینه‌های دولت مرکزی ثبت شد. (۵۸)

### بدهی و دارایی‌های مالی

۴-۱-۲- دولت مرکزی باید به‌طور مرتب اطلاعاتی درباره میزان و ترکیب بدهی‌ها و دارایی‌های مالی خود منتشر کند.

### شرح ۷

#### برآورد آثار بودجه‌ای فعالیت‌های شبه بودجه‌ای

برآورد آثار بودجه‌ای برخی از فعالیت‌های شبه بودجه‌ای به نسبت روشن و قابل فهم است. اطلاعات مورد نیاز ممکن است در اسناد حساب‌داری یافت شود (مثلاً هزینه یک بنگاه غیرمالی عمومی برای ارائه خدمات اجتماعی). با وجود این، کمی کردن بقیه مشکل‌تر است. مثال‌هایی که در زیر ارائه شده‌اند کمی کردن فعالیت‌های شبه بودجه‌ای را در ۲ مورد به شکل کمابیش روشن و قابل فهم شرح می‌دهند:

مثال ۱- وام یاران‌های که یک بنگاه غیرمالی عمومی تهیه کرده است.





بانکی دولتی، وامی ۱۰ میلیون دلاری را با نرخ بهره ۵ درصد تدارک دیده است. نرخ‌های تجاری بهره برای وام‌های قابل مقایسه با این وام در حدود ۱۵ تا ۲۰ درصد است. یارانه سالیانه بین یک تا یک و نیم میلیون دلار برآورد می‌شود. در غیاب گزینه‌های دیگر، هزینه فعالیت شبه بودجه‌ای میانگین دو عدد فوق (یعنی ۱/۲۵ میلیون دلار) گزارش شده است.

### مثال ۲- نرخ‌های چندگانه ارز

بانک مرکزی مواد معدنی را با نرخ ارز ۲/۷۵ واحد پول ملی (LCU<sub>۱</sub>) در برابر هر دلار<sup>۱</sup> صادر می‌کند و با نرخی دیگر (LCU<sub>۲</sub>) به دلار، مواد غذایی عمده و اصلی را وارد می‌کند. متوسط نرخ ارز به دلار برابر LCU<sub>۳</sub> است که به معنای مالیات بر صادرات مواد معدنی و یارانه به واردات مواد غذایی است. اگر کل صادرات مواد معدنی ۳ میلیارد دلار و کل واردات مواد غذایی ۳۰۰ میلیون دلار باشد آثار فعالیت شبه بودجه‌ای می‌تواند به صورت زیر گزارش شود:

: مالیات شبه مالی بر صادرات مواد معدنی

واحد پول ملی ۷۵۰/۰۰۰/۰۰۰ = دلار ۳/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰ × واحد پول ملی به دلار (۲/۷۵-۳)

: یارانه شبه مالی به واردات مواد غذایی

واحد پول ملی ۳۰۰/۰۰۰/۰۰۰ = دلار ۳۰۰/۰۰۰/۰۰۰ × واحد پول ملی به دلار (۲-۳)

در این مثال، بانک مرکزی به طور خالص ۴۵۰/۰۰۰/۰۰۰ واحد پول ملی سود می‌کند.

۸۰- مجموعه توصیه می‌کند که دولت مرکزی باید اطلاعات مربوط به میزان و ترکیب بدهی‌ها و دارایی‌های مالی دولت را به طور مرتب منتشر کند زیرا این اطلاعات معیاری برای اندازه‌گیری حجم خالص بدهی‌ها است. به کمک این اطلاعات دولت مرکزی بهتر می‌تواند توانایی‌اش را در تأمین مالی فعالیت‌ها و پرداخت بدهی‌ها ارزیابی کند و میزان درآمد آتی مورد نیاز برای انجام کلیه تعهدات خود را برآورد کند. بالاخص، زیرنظر داشتن تغییرات به‌وجود آمده در میزان و ترکیب بدهی‌ها و دارایی‌های بخش عمومی به لحاظ این که پایه و

به وجود آمده در میزان و ترکیب بدهی‌ها و دارایی‌های بخش عمومی به لحاظ این که پایه و اساس رویکردهای ارزیابی پایایی سیاستگذاری‌های مالی را تشکیل می‌دهند، از اهمیت ویژه برخوردار است. توصیه می‌شود موجودی دارایی‌های غیرمالی<sup>۱</sup> هم گزارش شود. اگرچه این روش (گزارش موجودی دارایی‌های غیرمالی) مسایل حسابداری جدیدی را به همراه دارد، اطلاعاتی به دست می‌دهد که به ارزیابی عملکرد دولت در امر نظارت<sup>۲</sup> و بهره‌برداری از دارایی‌های غیرمالی کمک می‌کند. به عنوان مثال این اطلاعات می‌تواند معیاری برای الزام، نگهداری یا جایگزینی در آینده به دست دهد. این کار همچنین تنظیم ترازنامه کلی دولت مرکزی را، فراهم می‌کند به طوری که امکان ارزیابی اطلاعات مربوط به کلیه بدهی‌ها و دارایی‌های دولت در راستای پایایی سیاستگذاری بودجه‌ای به وجود می‌آید.<sup>(۵۹)</sup>

#### گزارش بدهی‌ها

۸۱- گزارش بدهی‌ها باید همه بدهی‌های دولت مرکزی، از جمله اوراق بهادار، وام‌ها و سپرده‌ها را شامل باشد.<sup>(۶۰)</sup> همچنین میزان بدهی در هر مقطع از گزارش دهی (فعلی و قبلی) به منظور مقایسه باید نشان داده شود. در کنار هر ویژگی خاص ابزارهای بدهی<sup>۳</sup> یا هر بدهی به حساب نیامده، باید روش‌ها و شیوه‌های ارزیابی (برای مثال تجدید ارزیابی وام‌های شاخص بندی شده)<sup>۴</sup> (۶۱)، به عنوان ارقام یادداشتی<sup>۵</sup> ذکر شوند. طبقه بندی و تعریف وام‌ها باید با رویه‌های شناخته شده بین‌المللی همخوانی داشته باشد (برای مثال، دستورالعمل GFS یا OECD، ۱۹۸۸).

۸۲- بدهی‌ها باید براساس تاریخ سررسید به تفکیک<sup>۶</sup> و در قالب وام‌های کوتاه مدت (کمتر از ۱۲ ماه)، میان مدت و بلندمدت طبقه بندی شوند.<sup>(۶۲)</sup> همچنین ریز ارقام بدهی‌ها باید براساس وام‌های داخلی و خارجی برحسب محل اقامت، نوع ارز (از جمله شاخص بندی شده)<sup>۷</sup>، وام گیرنده<sup>۸</sup> یا براساس ابزار بدهی تهیه شود. هر نوع بدهی معوقه باید به

1. Nonfinancial Asset Holdings.

2. Stewardship.

3. Debt Instruments.

4. Revaluation Indexed Debt.

5. Memorandum Items.

6. Remaining Maturity.

7. Indexing.

8. Debt Holder.

تفکیک بدهی‌های معوقه با یک اصل یا بهره بدهی اعلام شود. علاوه بر این، معاوضه بدهی<sup>۱</sup> باید نشان داده شود. برای رعایت حداقل استاندارد لازم است میزان و ترکیب بدهی‌ها سالانه با وقفه زمانی حداکثر شش ماه گزارش شود. بدهی‌های که بر مقوله سیاستگذاری اثراتی چشمگیر داشته باشند، باید به صورت سه ماهه گزارش شوند. بدهی‌ها باید در اسناد بودجه دولت مرکزی و حساب‌های نهایی گزارش شوند.

۸۳- همان‌گونه که در «معیارهای ویژه انتشار داده‌های» (SDDS)<sup>۲</sup> صندوق بین‌المللی پول<sup>(۶۳)</sup> نشان داده شده، بهترین کار این است که تهیه گزارش فصلی باشد. همچنین این گزارش باید شامل پیش‌بینی پرداخت اصل و فرع وام‌ها، از جمله بهره پیش‌بینی شده<sup>۳</sup> و پرداخت بابت اصل<sup>۴</sup> وام‌های بلندمدت و میان مدت باشد. این اطلاعات باید هر سه ماه یک بار برای چهار فصل بعد و پس از آن به طور سالانه تهیه شود. پیش‌بینی بازپرداخت‌ها هم باید بر مبنای دوره‌های زمانی سه ماهه گزارش شود.

#### گزارش دارایی‌های مالی

۸۴- گزارش دارایی‌های مالی باید انواع دارایی‌های دولت مرکزی را در زمان گزارش و نیز در تاریخ گزارش قبلی پوشش دهد. این گزارش باید خط مشی حسابداری مورد استفاده در ارزیابی دارایی‌ها را به روشنی توضیح دهد.

۸۵- دارایی‌های مالی، دارایی‌هایی هستند که دولت می‌تواند به کمک آن‌ها دیون و تعهدات خود را تسویه کند، یا آن‌ها را به مصرف هزینه‌های آتی خود برساند. دارایی‌های مالی ای که باید گزارش شوند عبارتند از پول نقد<sup>۵</sup> و معادل نقدینگی<sup>۶</sup>؛<sup>(۶۴)</sup> و سایر دارایی‌های پولی،<sup>۷</sup> از قبیل طلا و سرمایه‌گذاری‌ها و وام‌ها و پیش‌پرداخت.<sup>۸</sup> علاوه بر ضرورت

1. Debt Swap.
2. Special Data Dissemination Standard.
3. Projected Interest.
4. Amortization Payments.
5. Cash.
6. Cash Equivalents.
7. Monetary Assets.
8. Advances.

گزارش دارایی مالی براساس این نوع طبقه‌بندی، تفکیک‌های بیش‌تری نیز باید در طبقه‌بندی صورت گیرد. برای مثال، سرمایه‌گذاری‌ها را می‌توان به اوراق بهاداری که مستقیماً قابل فروش هستند.<sup>۱</sup> خرید سهام شرکت‌های خصوصی، سرمایه‌گذاری در سبد دارایی<sup>۲</sup> شرکت‌های خصوصی و سرمایه‌گذاری در مؤسسات بین‌المللی تفکیک کرد. بستانکاری و ام‌ها و پیش پرداخت‌ها می‌تواند براساس بخش (مثلاً وام‌های کشاورزی، وام‌های دانشجویی و وام‌های مسکن) و در درون بخش برحسب برنامه‌های عمده وام تفکیک شود.

۸۶- نباید ذخایر ارزی بانک مرکزی به عنوان بخشی از صورت وضعیت دارایی‌های مالی دولت با هدف شفافیت سیاست مالی گزارش شود. به طور کلی هدف از نگهداری این ذخایر تأمین واردات<sup>۳</sup> و در صورت لزوم مداخله در بازار ارز است، اگرچه در بعضی از کشورها ذخایر ارز خارجی ابزاری است در دست بانک مرکزی برای نیل به اهدافی دیگر، از قبیل بازپرداخت بدهی‌ها، حتی هنگامی که بانک مرکزی به صورت مستقل اداره می‌شود. البته، یکی از الزامات شفافیت بودجه‌ای گزارش ذخایر ارزی (در قالب استانداردهای پولی و آمار) است و این وظیفه عموماً برعهده بانک مرکزی است.

۸۷- هر ویژگی خاص دارایی‌های مالی، از جمله ضمانت کردن بدهی یا دیگر دیون خاص، یا هر محدودیتی برای استفاده از یک دارایی یا درآمد حاصل از آن باید به‌عنوان یکی از اقلام یادداشتی ذکر شود. باید ذکر شود کدام دارایی مالی گزارش نمی‌شود. دوره زمانی گزارش دارایی‌های مالی باید با دوره زمانی گزارش بدهی‌ها منطبق باشد. (۶۵)

### تعهد نسبت به انتشار اطلاعات و زمان بندی آن

- ۲-۲- باید تعهدی همگانی نسبت به انتشار به موقع اطلاعات بودجه‌ای به وجود آید.
- ۸۸- «مجموعه» رویه‌های مناسب را در ارتباط با (۱) تعهد نسبت به انتشار اطلاعات و (۲) زمان بندی انتشار اطلاعات پیشنهاد می‌کند.

1. Direct Marketable Securities.  
2. Portfolio Investment.  
3. Import Cover.

### تعهد نسبت به انتشار اطلاعات

۲-۱- باید نسبت به انتشار اطلاعات بودجه‌ای تعهدات ویژه داده شود (برای مثال، در قانون بودجه).

۸۹- این که اطلاعات بودجه‌ای به دلخواه منتشر شوند یا ملاحظاتی از قبیل زمان، میزان و مخاطبان این اطلاعات به اعتبار دولت لطمه خواهد زد.

این احساس برای دولت برخوردار که در مورد نشر اطلاعاتی که جنبه مثبت تر دارند پیشگام تر از اطلاعات منفی باشد. عدم انسجام در اجرای سیاست انتشار کامل و به موقع اطلاعات می تواند وضعیت واقعی مالی را به شدت با نااطمینانی مواجه سازد.

۹۰- دولت‌ها برای حفظ اعتبار، دولت‌ها باید خود را نسبت به انتشار به موقع اطلاعات بودجه‌ای مقید کنند. بنابراین یکی از شرایط رعایت حداقل استاندارد این است که اعلامیه‌ای در مورد رویه‌های گزارش‌دهی بودجه‌ای منتشر شود. تعهد نسبت به انتشار اطلاعات باید در متن قانون لحاظ شود یا با تعهد نسبت به تبعیت از استانداردهای بین‌المللی همراه باشد.

۹۱- در شرح ۸ نمونه‌هایی از قوانین ملی در مورد نحوه گزارش‌دهی بودجه مالی ارائه شده است. علاوه بر این، بسیاری از کشورها متعهد شده‌اند که اطلاعات بودجه‌ای و سایر اطلاعات اقتصاد کلان را براساس آنچه که در «معیارهای ویژه نشر اطلاعات» به کار گرفته شده منتشر سازند. در زمینه بودجه‌ای این تعهدات شامل انتشار به موقع و مرتب گزارش عملیات دولت کامل، دولت مرکزی و بدهی‌های دولت مرکزی است. در حال حاضر فقط تعداد معدودی از کشورها رویه‌های مناسبی برای گزارش بودجه‌ای بر اساس «معیارهای ویژه انتشار اطلاعات» در پیش گرفته‌اند، اما بسیاری از کشورها در جهت ارتقای رویه‌های گزارش‌دهی خود اقداماتی را شروع کرده‌اند.

۹۲- یکی از بهترین کارهایی که در این زمینه می‌توان انجام داد تصویب قانون آزادی اطلاعات است. در برخی کشورها نهادهای دولتی می‌توانند در صورتی که شخص یا سازمانی متقاضی اطلاعات باشد، با رعایت شرایط قانونی اطلاعات استثنائاتی (عمدتاً اطلاعات مربوط به امنیت ملی، روابط خارجی، منافع ملی اقتصادی، اسرار محرمانه اشخاص ثالث<sup>۱</sup>، اجرای قانون و زندگی خصوصی افراد). در بعضی کشورها قانون‌گذار، دولت را موظف می‌کند که چنانچه اعتقاد دارد انتشار اطلاعاتی مغایر منافع ملی است، ادعای خود را ثابت کند.

هیچ کشوری به اندازه سوئد، که اصل انتشار اطلاعات را از سال ۱۷۷۶ در قانون اساسی‌اش گنجانیده است، نسبت به پایبندی به دولت باز<sup>۱</sup> سابقه ندارد. در سوئد (و تعدادی از دیگر کشورها) عموم مردم حق دارند به امبودسمن<sup>۲</sup>، که اداره‌ای مستقل از قوه مجریه است، شکایت کنند و آن اداره می‌تواند در مورد سوء برخورد هر یک از نهادهای دولتی در زمینه عدم انتشار اطلاعات تحقیق کند. در دیگر کشورهای دیگری از جمله ایالات متحده آمریکا این حق وجود دارد که شخص شاکی به دادگاه شکایت کند.

## شرح ۸

### قانون بودجه و شفافیت بودجه‌ای

قانون مسئولیت بودجه‌ای (FRA)<sup>۳</sup> زلاندنو مصوب ۱۹۹۴، قانونی است که براساس آن برای شفافیت گزارش‌دهی و بودجه‌ای معیارهای تعیین شده است. بر اساس این قانون، دولت نسبت به عملکرد بودجه‌ای خود رسماً در برابر مردم مسئول است. قانون مشابهی، یعنی منشور صداقت در بودجه (CBH)<sup>۴</sup> به تازگی در استرالیا به تصویب رسیده است و در بریتانیا مجموعه ضوابطی در مورد ثبات بودجه‌ای (CFS)<sup>۵</sup> تصویب شده است. استانداردهای شفافیت بودجه‌ای که تحت لوای قوانین ملی هستند به طور کلی در مقایسه با استانداردهایی که در مجموعه ضوابط پیشنهاد می‌شوند، سخت‌گیرانه‌ترند.

#### اصول و معیارهای قانون مسئولیت بودجه‌ای (FRA)

اصول پنج‌گانه مسئولیت مدیریت بودجه‌ای براساس قانون مزبور به شرح زیر است:

- ۱ - کاهش بدهی عمومی<sup>۶</sup> به حد معتدل؛
- ۲ - لزوم برقراری تراز عملیاتی که به طور متوسط در طول زمانی معقول ادامه داشته باشد؛
- ۳ - حفظ ارزش ویژه دارایی‌های عمومی در سطح معتدل؛
- ۴ - مدیریت ریسک بودجه‌ای؛



1. Open Government.
2. Ombudsman.
3. Fiscal Responsibility Act.
4. Charter of Budget Honesty.
5. Code of Fiscal Stability.
6. Public debt.



۵- تداوم نرخ‌های مالیاتی ثابت و قابل پیش‌بینی:

دولت می‌تواند به طور موقت از این اصول عدول کند، به شرط آن که این کار دقیقاً توجیه شود و زمان و برنامه‌ای دقیق برای بازگشت دوباره به این اصول ارائه شود.

قانون مسئولیت بودجه‌ای (FRA)، به دقت مشخص می‌کند دولت چگونه باید سیاست‌های پیشنهادی و دستاوردهای واقعی را گزارش کند تا قانونگذار و عموم اطمینان حاصل کنند که از اصول مدیریت بودجه پیروی شده است. براساس قانون مسئولیت بودجه‌ای (FRA)، دولت موظف است:

- بیانیه سیاست بودجه‌ای<sup>۱</sup> را تا پیش از ۳۱ مارس سال مالی که اول جولای آغاز می‌شود منتشر کند که حاوی اولویت‌های استراتژیک بودجه آینده، اهداف کوتاه مدت بودجه‌ای و اهداف بلندمدت باشد.

- تأثیر تصمیمات بودجه‌ای را در طول یک دوره پیش‌بینی سه ساله به صورت «آخرین گزارش اقتصادی و بودجه‌ای»<sup>۲</sup> منتشر کند.

- تمامی اطلاعات مالی بر طبق رویه‌های حسابداری که عموماً پذیرفته شده‌اند، ارائه شود.

- همه گزارش‌هایی را که قانون اجباری ساخته به کمیته منتخب پارلمان ارجاع دهد. برخی از شرایط گزارش بودجه‌ای خاص که در قانون مسئولیت بودجه‌ای (FRA) آمده‌اند، عبارتند از:

انتخاب زودتر از موعد آخرین گزارش بودجه‌ای و اقتصادی که باید بین ۱۴ تا ۴۲ روز قبل از هرگونه انتخابات عمومی منتشر شود، پیش‌بینی روندهای بودجه‌ای طی یک دوره حداقل ۱۰ ساله، گزارش خطرات ویژه مالی و تعهدات دولت از جمله بدهی‌های احتمالی، سایت اینترنتی زیر را در این زمینه ببینید:

<http://WWW.treasury.govt.nz/pubs/bmb/fra/details.htm>.

### وضع قانون در موارد مشابه

منشور صداقت در بودجه (CBH) استرالیا مشابه قانون مسئولیت بودجه‌ای (FRA) زلاندنو است. دلیل این شباهت تا حدی ساختار فدرال استرالیاست که در آن بر نقش اداره آمار



1. Budget Policy Statement.

2. Economic and Fiscal Updates.



استرالیا در تعیین استانداردهای گزارش بودجه‌ای برای همه سطوح دولتی تأکید می‌شود. این منشور مقرر می‌دارد که گزارش بین نسلی، هر پنج سال یک بار و گزارش هزینه‌های مالیاتی منتشر شود. لازم به ذکر است که گزارش هزینه‌های مالیاتی در قانون مسئولیت بودجه‌ای زلاندنو (FRA) اجباری نیست. برخی از این اجزاء، از جمله گزارش هزینه‌های مالیاتی، رویه‌های اداری موجود را تحکیم می‌بخشد و بسط می‌دهد.

مقامات بریتانیا، این نیاز را درک کرده‌اند که باید از اعلام خط‌مشی‌ها فراتر روند، خط‌مشی‌هایی که با تغییر دولت‌ها تغییر می‌کنند و بر این اساس منشور صداقت بودجه‌ای را تصویب کرده‌اند که بر اصولی مشابه با اصول قانون مسئولیت بودجه‌ای مبتنی است.

#### زمان بندی انتشار اطلاعات

- ۲-۲-۲- تقویم زمانی انتشار گزارش بودجه‌ای باید از قبل به اطلاع عموم برسد.
- ۹۳- همان گونه که در «نظام انتشار داده‌های عمومی» تصریح شده، رعایت حداقل استاندارد ایجاب می‌کند که تقویم زمانی انتشار گزارش مالی برای سال آینده از قبل اعلام شود و تاریخ انتشار آن از گزارش سالانه و زمان انتشار گزارش‌های معمولی عقب‌تر نباشد. (۶۶) برای مثال: در مورد گزارش فصلی نتایج بودجه‌ای، باید یادآوری شود که این گزارش مثلاً بین پانزدهم تا هیجدهم ماه مورد نظر (آخرین ماه فصل یا اولین ماه فصل بعد) منتشر خواهد شد. همچنین اسامی و نشانی شخص یا دفتری که قرار است تازه‌ترین اطلاعات را در اختیار بگذارد، دقیقاً مشخص باشد. مقامات ذی صلاح باید متعهد شوند که گزارش‌ها و داده‌های بودجه‌ای به طور هم‌زمان در اختیار همه طرف‌های کلیه متقاضیان قرار خواهند گرفت.
- ۹۴- گزیده تجربیات معیارهای مطرح شده در «معیارهای ویژه انتشار داده‌ها» را توصیه می‌کند. (۶۷) برای مثال، اگر تقویم زمانی انتشار گزارش‌ها ضرب‌الاجل یا مجموعه‌ای آن‌ها را مشخص کند، مقامات ذی صلاح می‌توانند تاریخ دقیق انتشار گزارش‌ها طی هفته بعد را تا پایان هفته جاری اعلام کنند. همچنین توصیه می‌شود تاریخ دقیق انتشار گزارش‌ها در تقویم‌ها مشخص شود.

## سوم- علنی بودن تهیه، اجرا و ارائه گزارش بودجه

۹۵- انتخاب معیارهای مناسب برای داده‌ها و اطلاعات بودجه‌ای سهمی به سزا در شفافیت بودجه‌ای دارند. اصول و رویه‌های این کار با موارد زیر مرتبط اند:

- محتویات سند بودجه؛

- طبقه بندی و ارایه برآوردهای بودجه‌ای؛

- اجرا و نظارت بر بودجه؛

- و گزارش مالی.

## مستند سازی بودجه<sup>۱</sup>

۱-۳- مستند سازی بودجه باید به نحوی باشد که اهداف سیاست بودجه‌ای، چارچوب اقتصاد کلان، مبانی سیاست‌های بودجه‌ای و ریسک‌های مالی مهم و قابل تشخیص به صراحت ذکر شود.

۹۶- «مجموعه» رویه‌های مناسب در ارتباط با مستند سازی بودجه را به نحو ذیل پیشنهاد می‌کند:

۱- اهداف سیاست بودجه‌ای و پایداری آن‌ها؛

۲- قواعد بودجه‌ای؛

۳- چارچوب اقتصاد کلان؛

۴- تفکیک تعهدات کنونی از سیاست‌های جدید؛

۵- مخاطرات بودجه‌ای عمده.

## اهداف سیاست بودجه‌ای و پایداری آن‌ها

۱-۱-۳- باید چارچوب بودجه سالانه در قالب گزارشی از اهداف سیاست مالی و ارزیابی آن تعیین شود.

۹۷- تقریباً در همه کشورها، چشم انداز بودجه سالانه است. البته این نکته حائز اهمیت است که بیانیه‌ای شفاف و دقیق درباره اهداف کلی تر سیاست بودجه‌ای دولت، پیامدهای سیاست

بودجه‌ای کنونی در سال‌های آتی و امکان استمرار وضعیت بودجه‌ای در میان مدت و بلند مدت منتشر شود. بنابراین، لازمه رعایت حداقل استاندارد این است که گزارش چشم انداز اقتصادی و بودجه‌ای به همراه بودجه ارایه شود، که شامل گزارشی درباره اهداف و اولویت‌های سیاست بودجه‌ای، خلاصه‌ای از دورنماهای اقتصادی، ارزیابی کیفی پایایی وضعیت بودجه‌ای دولت باشد.

پیش‌بینی‌های میان مدت و چارچوب‌های بودجه‌ای

۹۸- تاکنون بسیاری از کشورها سیاست بودجه‌ای و اقتصادی خود را گزارش کرده‌اند و روز به روز تعداد بیشتری از کشورها سیاست بودجه‌ای و اقتصادی خود را بر حسب پیش‌بینی‌های بودجه‌ای و اقتصادی میان مدت گزارش می‌کنند. لازم است در این خصوص بین گزارش سیاست‌های مبتنی بر پیش‌بینی‌های میان مدت اقلام کلان بودجه‌ای<sup>۱</sup> و تخمین‌های یکپارچه<sup>۲</sup>، سازگار<sup>۳</sup> و میان مدتی که بر حسب دستگاه‌های هزینه کننده تفکیک شده‌اند تمایز قایل شد. گاهی مورد اخیر چارچوب بودجه‌ای میان مدت (MTBF)<sup>۴</sup> نامیده می‌شود. حالت اول - پیش‌بینی میان مدت اقلام کلان - گامی ضروری برای تدوین چارچوب بودجه‌ای میان مدت است. در شرح ۹، چارچوب‌های بودجه‌ای میان مدت با ذکر جزئیات ارایه شده است. این پیش‌بینی‌ها، شرایط اجرایی و سیاسی دشواری را طلب می‌کنند و به همین دلیل فقط در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی موفقیت آمیز بوده است.

### تشریح ۹

چارچوب‌های میان مدت بودجه‌ای: درس‌هایی از تجربه برخی کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه

اگر چارچوب بودجه‌ای میان مدت (MTBF) با جدیت به کار گرفته شود، گزارشی کاملاً شفاف از هزینه تداوم<sup>۵</sup> سیاست‌های جاری دولت و سازوکارهای هدایت سیاست‌های



1. Fiscal Aggregates.
2. Integrated.
3. Consistent.
4. Medium Term Budget Framework
5. Maintaining.



جدید و ردیابی نتایج حاصل از اجرای بودجه در سال جاری فراهم می آورد. این چارچوب مبنای شفاف برای پاسخگویی قوه مجریه فراهم می کند و زمینه لازم برای بودجه ریزی دقیق تر معطوف به نتیجه ایجاد می کند آلمان، بریتانیا و استرالیا به طور موفقیت آمیزی از چارچوب های میان مدت بودجه ای (MTBF) استفاده کرده اند. تجربه کاربرد چارچوب میان مدت بودجه ای در کشورهای یاد شده و دیگر کشورها حاکی است که به منظور حصول کلیه منافع آن باید شرایط قاطع و دقیقی را به اجرا گذاشت.

### چارچوب بودجه ای میان مدت (MTBF) چیست؟

ویژگی های اصلی چارچوب های میان مدت به شرح زیر است:

- گزارش اهداف سیاست بودجه ای؛
- پیش بینی های میان مدت و یکپارچه اقتصادی کلان و مالی؛
- برآورد مخارج وزارتخانه ها و سازمان های هزینه کننده برای دو تا چهار سال بعد از سال بودجه ای؛
- برآورد «آتی نگر»<sup>۱</sup> - نخستین تخمین آتی نگر هزینه ها می تواند برای مذاکرات بودجه سال بعد مبنا قرار گیرد؛
- اعتبارات بودجه ای «وزارتخانه ها» و «سازمان ها» به محدودیت های جدی بودجه ای تبدیل شود.

فرآیند برآورد «آتی نگر» هم برای سازمان های مرکزی و هم برای سازمان های هزینه کننده مستقل، از نظر فنی مزایای مهمی دارد. مزیت این فرآیند برای سازمان های هزینه کننده مستقل، به شرطی که برنامه هایشان را بر آن بنا کنند این است که درجه پیش بینی پذیری آن ها را افزایش می دهد و اگر سازمان ها ملزم شوند که برآوردهای شان [از هزینه و درآمد] چند سال متوالی<sup>۲</sup> را شامل شود آن گاه خط مشی های برنامه های شان از وضوح بیشتری برخوردار خواهد شد. تذکر این نکته، بالاخص در مورد استرالیا و بریتانیا لازم است که استفاده از فرآیند تخمین های آتی نگر به سازمان های این دو کشور کمک کرده است که با توجه به سقف کلی و برنامه ای با انعطاف بیشتری از منابع استفاده کنند.



1. Out-year.

2. Multiyear Estimates.



### مروری بر چند تجربه

از بررسی تجربیات کشورهای فوق نتایج زیر به دست می‌آید:

- باید اهداف سیاست بودجه‌ای و اهداف کمی بودجه‌ای با صراحت بیان شوند و عالی‌ترین مقامات دولتی از آن دفاع کنند؛
  - سطحی از هزینه‌ها که هدف سیاست بودجه‌ای است باید با چشم اندازهای میان مدت اقتصاد کلان ارتباطی تنگاتنگ داشته باشد؛
  - بهتر است برآوردهای بودجه‌ای و آتی نگر به قیمت‌های اسمی ارایه شوند تا واکنش [مثبت] مدیران و برنامه به تغییرات قیمتی تضمین شود؛
  - طرح پیشنهاد سیاست بودجه‌ای که با دقت تعریف شده باشد و هزینه‌های آن به طور کامل برآورد شده باشد باید مبنای این چارچوب قرار گیرد؛
  - در کنار چارچوب بودجه‌ای میان مدت باید ملاک‌هایی عرضه شود که بتوان هر یک از سیاست‌های هزینه‌ای و سازوکارهای نهادی تحقق آن‌ها را ارزیابی کرد.
- چارچوب‌های میان مدت بودجه‌ای ابزارهایی شفاف‌تر و بهتر برای تدوین، ارزیابی و اجرای سیاست بودجه‌ای عرضه می‌کنند، اما فقط وقتی می‌توان از این چارچوب‌ها انتظار ثمربخشی داشت که نسبت به هدایت و مهار فرآیندهای بودجه‌ای تعهدی واقعی، همیشگی و شفاف وجود داشته باشد و همگان از آن آگاه باشند. همچنین چارچوب‌های بودجه‌ای میان مدت باید بر اصلاحات بنیادین نهادی، تعهد سیاسی، ارایه زمانبندی شده برنامه‌های پیش‌بینی و برآورد هزینه و مدیریت منضبط بودجه‌ای مبتنی باشد.

۹۹- مزیت مهم پیش‌بینی میان مدت برای کشورهای در حال توسعه و کشورهای در حال گذار این است که حلقه اتصالی بین بودجه‌های جاری و سرمایه‌ای به وجود می‌آورد. معمولاً بدون هماهنگی حاصل از چنین اتصالی مطلوبیت اطلاعات بودجه محدود است و غالباً جهت هزینه‌های اجرایی و نگهداری تدارکی دیده نمی‌شود.

۱۰۰- هنگ کنگ<sup>۱</sup> نمونه خوبی است که از بودجه‌های سالانه را که در قالب چارچوب میان مدت کل<sup>۲</sup> تهیه می‌کند. پیش‌بینی میان مدت<sup>۳</sup> (MRF) آماده می‌شود و در هنگام تقدیم لایحه

1. Hong King SAR.

2. Aggregate Medium- term Framework.

3. Medium-range Forecast.

بودجه (در بعضی کشورها هنگام نطق بودجه‌ای) منتشر می‌شود. (۶۸) پیش‌بینی میان مدت مستلزم پیش‌بینی‌های بودجه سالانه و سه سال آتی است. مجارستان هم به تازگی تهیه بودجه در قالب چشم انداز سه ساله بودجه‌ای و اقتصادی را آغاز کرده است. (۶۹) به نظر می‌رسد بیشتر کشورها این توانایی را دارند که اقلام کلان بودجه‌ای را برای سال بودجه‌ای و دو سال آتی پیش‌بینی کنند. البته در بسیاری از کشورهای در حال توسعه و کشورهای در حال گذار فقط پیش‌بینی ارقام کلی امکان‌پذیر است. با وجود این، همین کار تصویری مفید از روند بودجه‌ای مجسم می‌کند و چارچوبی برای در نظر گرفتن تغییرات میان مدت در سیاست بودجه‌ای فراهم می‌آورد.

۱۰۱- بهترین رویه در اقتصادهای پیشرفته این است که چارچوب‌های بودجه‌ای میان مدت (MTBFs) در فرآیند بودجه تدوین شوند و در قانون نظام بودجه به صراحت ذکر شوند. برای مثال در آلمان، بر اساس قانون اصول بودجه‌ریزی،<sup>۱</sup> به صراحت همه رده‌های دولت ملزم هستند برنامه‌های مالی سال جاری و سال‌های آتی‌شان را ارائه کنند. برای ایجاد هماهنگی شورای برنامه‌ریزی مالی<sup>۲</sup> در سال ۱۹۶۸ تشکیل شد که اعضای آن عبارت‌اند از: وزیر دارایی<sup>۳</sup> (به عنوان رئیس)، وزیر اقتصاد، وزرای ایالتی مسئول روابط مالی و چهار نماینده از شهرداری‌ها.

#### پایایی بودجه‌ای<sup>۴</sup>

۱۰۲- سیاست‌های بودجه‌ای قابل استمرار نخواهند بود اگر به انباشت بدهی عمومی منجر شوند به طوری که حجم آن از توان دولت برای تأدیه بدهی‌ها در میان مدت بیشتر باشد. اگر نتیجه ارزیابی سیاست بودجه‌ای این باشد که این سیاست‌ها قابل استمرار نیستند، معمولاً سیاست جاری باید دگرگون شود. البته به آسانی نمی‌توان درباره بدهی بیش از حد، بالاخص نسبت‌های بالای بدهی به تولید ناخالص داخلی، قضاوت کرد. برای ارزیابی پایایی سیاست بودجه‌ای دامنه‌ای از فنون متفاوت، اغلب در ترکیب با یکدیگر و با درجات متفاوت

1. The law on Budgetary Principle.
2. Financial Planning Council.
3. Minister of Finance.
4. Fiscal Sustainability.

پیچیدگی به کار گرفته می‌شود. رهیافت متعارف اتکا به قاعده‌ای ساده است، نظیر این قاعده که نسبت بدهی نباید از حد مشخصی فراتر رود. اما چنین قواعدی دلخواه هستند و در این مورد که آیا نسبت خاصی از بدهی، ثبات کلان اقتصادی را تهدید می‌کند یا از اعتبار سیاست بودجه‌ای می‌کاهد و یا بازده غیرعادی نرخ‌های بالای بهره<sup>۱</sup> را افزایش می‌دهد یا خیر، چندان راهگشا نمی‌باشند. با توجه به این موضوع، ارزیابی پایایی سیاست بودجه‌ای را باید با اتکا بر آگاهی خاص از پیامدهای سیاست‌های بودجه‌ای گذشته و آتی هر دولت و واکنش‌های بازار به این سیاست‌ها بر ویژگی‌های خاص هر کشور مبتنی ساخت.

۱۰۳- از لحاظ فنی، ارزیابی پایایی بودجه‌ای نیازمند تفکیک تغییرات نسبت بدهی بر حسب عواملی است که بازتاب موازنه اولیه<sup>۲</sup> (موازنه کلی منهای پرداخت‌های بهره)، بهره پرداختی به وام‌ها، نرخ رشد اقتصاد و حجم بدهی اولیه<sup>۳</sup> است از نقطه نظر سیاست‌گذاری تغییرات موازنه اولیه جهت انجام تعهد در سررسید در یک محدوده زمانی مشخص، را باید در کانون توجه قرار داد. در انجام ارزیابی بسیار اهمیت دارد که نوسانات ارقام کلی اقتصادی و مالی در کوتاه مدت و میان مدت از تغییرات ساختاری زیربنایی<sup>۴</sup> تفکیک شود. در بلندمدت نیز مهم است که تعهدات سیاست‌گذاری (تأثیرات مالی آن در آینده مشخص خواهد شد) به نحوی شایسته در نظر گرفته شوند. از مواردی که کاملاً با این موضوع مربوط می‌شوند، برنامه‌های بازنشتگی عمومی است که هزینه‌های آن در جهت معکوس پیری جمعیت است. یکی از راه‌های انجام این کار به طوری که جان‌د و چیگر<sup>۵</sup> (۱۹۹۶) انجام دادند، در نظر داشتن دیون بازنشتگی عمومی تأمین مالی نشده به موازات بدهی‌های عمومی به هنگام ارزیابی پایایی سیاست بودجه‌ای است. این کار نخستین گام به سوی روش‌های پیشرفته‌تر ارزیابی استمرار پذیری است که در حال بسط و توسعه است. براساس یکی از این روش‌ها باید ترانزنامه کامل دولت تهیه شود. در این صورت می‌توان مرکز ثقل ارزیابی استمرار پذیری را از بدهی‌های دولت به ارزش ویژه (یعنی دارایی‌ها بدهی‌ها) منتقل کرد. روش دیگر اتخاذ حسابداری

1. Higher Interest Rate Risk Premia.
2. Primary Balance.
3. Debt Stock.
4. Change Underlying Structural
5. Chand and jaeger

نسلی<sup>۱</sup> است. که در این روش توزیع مالیات‌ها، هزینه‌ها و تعديلات مالی<sup>۲</sup> در بین گروه‌های سنی، معیار ارزیابی استمرار‌پذیری قرار می‌گیرد. در هر دوی این روش‌ها اطلاعات زیادی لازم است و فقط معدودی از کشورهای پیشرفته می‌توانند به خوبی از عهده این کار برآیند.

### قواعد بودجه‌ای

۲-۱-۳- هر قاعده بودجه‌ای که پذیرفته شده است باید به طور شفاف مشخص شود (برای مثال الزام بودجه متوازن یا محدودیت استقراض برای رده‌های پایینی دولت).

۱۰۴- قواعد بودجه‌ای، معمولاً نوعی موافقتنامه (به شکل قانون) هستند که سیاستگذاری بودجه‌ای دولت را محدود می‌کنند. لزوم متوازن بودن بودجه، محدودیت استقراض برای دولت مرکزی (برای مثال محدود بودن سقف دسترسی دولت به منابع مالی بانک مرکزی) یا رده‌های پایین‌تر دولت، یا «قاعده طلایی»<sup>۳</sup> (که براساس آن میزان استقراض عمومی نباید از سرمایه‌گذاری عمومی بیشتر باشد) یا ملاک‌های همگرایی مالی مندرج در پیمان ماستریخت<sup>۴</sup> مثال‌هایی در این زمینه هستند. بدون شک هر قاعده‌ای که دولت برگزیند باید به نحوی مشخص باشد. موضوع شفافیت که در این جا مطرح می‌شود وضوحی است که مقررات مورد نظر براساس آن تعریف شده است. قاعده طلایی می‌تواند در معرض تفسیرهای گوناگون قرار گیرد. مثلاً این که ماهیت سرمایه‌گذاری عمومی چیست و به همین دلیل لازم است تا طبقه‌بندی دقیق بودجه‌ای به این کار کمک کند. «مجموعه پیشنهاد می‌کند هر قاعده بودجه‌ای که دولت اتخاذ می‌کند. به دقت مشخص شود. البته، اگر قرار است قاعده بودجه‌ای مدت زیادی مورد استفاده قرار گیرد باید تا حدی انعطاف‌پذیر باشد تا اگر تغییر شرایط اقتصادی ایجاد کرد انحراف از آن مشکلی ایجاد نکند. البته شرایطی که تحت آن می‌توان از اصل اولیه قاعده مورد نظر عدول کرد باید به صراحت توجیه شود. همچنین گزارش عملکرد هر قاعده باید با دیگر رویه‌هایی که در «مجموعه» پیشنهاد شده است هماهنگ و سازگار باشد.» (۷۰)

1. Generational Accounting.

2. Fiscal Adjustment.

3. Golden Rule.

4. The Maastricht Treaty.

### چارچوب اقتصاد کلان

۳-۱-۳- بودجه سالانه باید در چارچوب اقتصاد کلان کمی سازگار و جامع ارایه شود و مفروضات اقتصادی و پارامترهای اصلی (مثلاً نرخ‌های مؤثر مالیاتی) که برآوردهای بودجه‌ای بر آن‌ها مبتنی هستند باید ارایه شوند.

۱۰۵- سیاست بودجه‌ای را باید با توجه به تأثیر کلی آن بر اقتصاد و متناسب با سایر سیاست‌های اقتصاد کلان تعیین کرد. بیشتر کشورها برای پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان و تدوین سیاست‌های روش‌های رسمی دارند و کشورهای پیشرفته برای تنظیم بودجه از مدل‌های پیچیده کمی استفاده می‌کنند. رعایت حداقل استاندارد مستلزم آن است که گزارشی از چارچوب اقتصاد کلان میان مدت بودجه تهیه شود که شامل پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان که مبنای بودجه را تشکیل می‌دهد، ارزیابی معقول بودجه همچنین مستلزم آن است که فروض پیش‌بینی و مؤلفه‌هایی که بر برآورد بودجه‌ای تأثیر عمده‌ای می‌گذارند، گزارش شوند.

### تفکیک تعهدات فعلی از سیاست‌های جدید

۳-۱-۴- باید در بودجه سالانه بین سیاست‌های جدید و تعهدات فعلی تمایز قایل شد.

۱۰۶- شناخت دقیق هزینه‌های تداوم برنامه‌های دولت و همچنین برآورد دقیق هزینه طرح‌های جدید، ارکان اصلی انضباط بودجه‌ای<sup>۱</sup> هستند. (۷۱) مستندات بودجه‌ای باید شامل گزارشی از تغییرات سیاست مالیاتی و هزینه‌ای و اثرات مورد انتظار بر بودجه باشند.

نمونه بارز این نوع گزارش‌ها را در بودجه بریتانیا می‌توان یافت که در آن ضمن این که اقدامات جدید بودجه‌ای و برآوردی از اثرات مالی آن‌ها به طور خلاصه در اسناد بودجه ذکر می‌شود، شرح تفصیلی هر یک از اقدامات نیز در ضمیمه سند بودجه آورده می‌شود.

### مخاطرات اصلی بودجه

۳-۱-۵- خطرهای عمده‌ای که بودجه سالانه را تهدید می‌کنند از جمله تغییر مفروضات اقتصادی و هزینه‌های نامعلوم تعهدات هزینه‌ای خاص (نظیر تجدید ساختار مالی) باید در صورت امکان به صورت کمی مشخص شوند.

۱۰۷- برآوردهای بودجه‌ای و پیش‌بینی‌های اقتصادی‌ای که بودجه بر آن‌ها متکی است در معرض انواع خطرهای از جمله اثرات ناشی از تغییر مفروضات و مؤلفه‌های زیربنایی پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان و برآوردهای برنامه‌های خاص و همچنین بلا تکلیفی حاکم بر مخارج برخی تعهدات هزینه‌ای خاص قرار دارند. یکی از لوازم رعایت حداقل استاندارد این است که به همراه مستندات بودجه‌ای باید گزارشی درباره خطرهای بودجه‌ای ارائه شود که اثرات تغییر فروض پیش‌بینی‌های بودجه‌ای، دیون اقتضایی و سایر ابهام‌های مربوط به هزینه بعضی برنامه‌های معین را در برگیرد.<sup>(۷۲)</sup> انتشار چنین گزارشی به ارزیابی قابلیت بودجه به عنوان گزارشی از نتایج بودجه‌ای مورد انتظار کمک خواهد کرد. شرح ۱۰ جزئیات بیشتری را در ارتباط با گزارش خطرهای بودجه‌ای تشریح می‌کند. به طور کلی، این گزارش به منظور جلوگیری از مخاطرات اخلاقی نباید شامل بدهی‌های بالقوه‌ای باشد که جنبه صنفی دارند (از قبیل موارد ضمانت). به دلیل وجود برخی از این خطرهای تعریف «تعریف صحیح دولت» و لزوم شفاف بودن نقش آن در ارتباط با دیگر بخش‌ها مطرح می‌شود. این موضوع در بخش یک مورد بررسی قرار گرفته است.

### شرح ۱۰

#### گزارشی در مورد خطرهای بودجه‌ای

همراه با بودجه سالیانه، گزارشی باید ارائه شود که در آن اطلاعات کلیه خطرهای مهم بودجه‌ای در کنار برآوردهای درآمد و مخارج در نظر گرفته شده باشد. اهمیت خطرهای مالی در هر کشور باید به طور جداگانه تعیین شود، اما احتمالاً می‌توان گزارشی از کلیه خطرهای بالای حد آستانه<sup>۱</sup> در همه کشورها تهیه کرد. خطرهای می‌توانند هم مثبت و هم منفی باشند (مثلاً می‌توانند شامل افزایش یا کاهش درآمد یا مخارج شوند). گزارش نباید شامل خطرهایی شود که به طور مشخص در ذخایر احتیاطی<sup>۲</sup> بودجه منظور شده‌اند. تا جایی که ممکن است خطرهای باید کمی باشند.

گزارش باید اطلاعات خطرهای را طبق دو دسته بندی زیر ارائه نماید:



1. Threshold Size.

2. Contingency Reserve.



۱- انحراف از مفروضات اساسی پیش‌بینی شده آثار مالی انحراف از فروض اساسی که زیربنای پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان را تشکیل می‌دهند (مثل اثر افزایش یا کاهش یک درصدی رشد تولید ناخالص داخلی، تورم، نرخ‌های بهره، یا انحراف نرخ ارز از نرخ فرض شده در پیش‌بینی بودجه، بر روی کسری‌های بودجه‌ای) و آثار بودجه‌ای انحراف از فروض اساسی که زیربنای پیش‌بینی‌های درآمدی و هزینه‌ای بودجه را تشکیل می‌دهد (مثل انحراف از نرخ‌های مؤثر مالیاتی، افزایش دستمزدهای بخش دولتی، یا تعداد متوسط افرادی که خواهان تأمین اجتماعی هستند).

۲- بدهی‌های احتمالی این مورد ممکن است شامل تعهدات، تضمین‌ها و ضمانت‌نامه‌ها؛ سرمایه‌فرا برداخت نشده<sup>۱</sup> (مثلاً در مؤسسات مالی بین‌المللی دادخواهی) و علیه دولت باشد.

۳- عدم قطعیت در مورد اندازه تعهدات مخارج خاص جایی که برای مخارج یک بخش یا فعالیت پیش‌بینی صورت گرفته، اما درجه عدم قطعیت بیش‌تر از معمول در مورد هزینه احتمالی آن در نظر گرفته می‌شود، ریسک خود را نشان می‌دهد. مثلاً دولت ممکن است به صاحبان سپرده مؤسسات مالی ورشکسته خاصی تعهد بدهد که سپرده‌های‌شان پرداخت می‌شود، هر چند در زمان تکمیل (حتمی شدن) بودجه، هزینه این تعهدات قطعی نمی‌باشد.

۴- اقلام دیگری که به علت زیاد بودن عدم قطعیت زمان، مقدار یا پیشامد آن‌ها، در بودجه گنجانده نشده‌اند. مثلاً دولت ممکن است هدفی کلی را برای آغاز یک تغییر سیاست، اعلام کرده باشد که جزئیات آن به طور کافی برای گنجاندن در بودجه تکمیل نشده است.

### طبقه‌بندی بودجه‌ای

- ۲-۳- داده‌های بودجه‌ای باید به نحوی طبقه‌بندی و ارایه شوند که تجزیه و تحلیل سیاست تسهیل شود و میزان پاسخ‌گویی افزایش یابد.
- ۱۰۸- رویه‌های مناسب در چهار زمینه طبقه‌بندی داده‌ها؛ اهداف برنامه؛ نماگرهای وضعیت مالی دولت و مبنای حسابداری، به شرح زیر می‌باشد.

### طبقه‌بندی داده‌ها

۱-۲-۳- دادوستدهای دولت باید به صورت ناخالص و به تفکیک درآمدها و هزینه‌ها گزارش شود، مخارج و هزینه‌های تأمین سرمایه<sup>۱</sup> باید برحسب طبقات اقتصادی، وظیفه‌ای<sup>۲</sup> و اداری طبقه‌بندی شوند. داده‌های مربوط به فعالیت‌های فرا بودجه‌ای هم باید به صورت مشابه طبقه‌بندی شود. داده‌های بودجه‌ای باید به شکلی ارائه شوند که امکان مقایسه‌های بین‌المللی فراهم آید.

۱۰۹- لازم است دادوستدهای بودجه‌ای چنان باشد که بتوان آن را از منظر تأثیر اقتصادی، شکل تخصیص، نحوه هدایت اداری و هدف مورد بررسی قرار داد. بنیان تجزیه و تحلیل بودجه و مبنای ارایه حساب‌های بودجه‌ای و نهایی طبقه‌بندی‌ای است که بتوان بر مبنای آن نیازهای فوق را مرتفع کرد. نظام طبقه‌بندی کامل باید امکان تهیه گزارش برای هر یک از اهداف یاد شده را فراهم کند.

### فراگیر بودن<sup>۳</sup> و سازگاری<sup>۴</sup> با GFS

۱۱۰- در همه کشورها، طبقه‌بندی بودجه باید چنان باشد که به نحوی فراگیر، بودجه به معنای عام آن را پوشش دهد (از جمله منابع فرا بودجه‌ای و سایر منابع خاص در حیطه دولت کامل). طبقه‌بندی بودجه‌ای باید با معیارهای آمار مالی دولت GFS در مورد گزارش بودجه‌ای سازگار باشد، به این معنا که تفاوت و تمایز دادوستدهای باید منشأ انتشار گزارش‌هایی شود که با معیارهای آمار مالی دولت سازگار است. رعایت حداقل استاندارد مستلزم آن است که فعالیت‌های دولت از طبقه‌بندی بودجه‌ای و حسابداری پیروی کند. دادوستدهای دولت باید به شکل ناخالص گزارش شوند و برای اهداف تحلیلی طبقه‌بندی اقتصادی وظیفه‌ای از آن‌ها صورت بگیرد. طبقه‌بندی براساس مقولات اداری از حیث کنترل درونی واجد اهمیت است. طبقه‌بندی‌های کلی و جزئی باید با تفاوت‌های تحلیلی که در دستورالعمل آمارهای مالی دولت به آن‌ها اشاره شده است، همخوانی داشته باشد. (۷۳) البته باید تأکید کنیم که استاندارد

1. Financing.

2. Functional.

3. Comprehensiveness.

4. Compatibility.

ناظر بر آمار بودجه‌ای است، نه ناظر بر گزارش عملیات حسابداری و مالی. به تفاوت‌های این دو در شرح ۱۱ آمده است.

## شرح ۱۱

### طبقه‌بندی، حسابداری، گزارش بودجه‌ای<sup>۱</sup> و مالی<sup>۲</sup>

علی‌رغم همگرایی بسیار زیاد بین گزارش‌های بودجه‌ای و مالی، باید بر این نکته تأکید کنیم که گزارش بودجه‌ای و گزارش مالی اهداف کاملاً متفاوتی را دنبال می‌کنند. نظام واقعی طبقه‌بندی خلاصه بودجه باید طوری طراحی شود تا هر دو هدف را در بر گیرد.

#### گزارش مالی

در گزارش مالی دولت، بر پایه حسابداری نقدی یا نقدی تعدیل شده<sup>۳</sup> بر عملکرد مالی منابع خاص یا وضعیت یکپارچه دولت تأکید می‌شود. در چنین نظام‌هایی ارایه اطلاعات مربوط به عملکرد مالی به قانون‌گذار و عموم مردم و این‌که چگونه موقعیت مالی در طول دوره گزارش تغییر می‌یابد تنها هدف مجموعه است. به عنوان مثال، در نظام حسابداری نه نیازی به ثبت منابع تأمین مالی داخلی وجود دارد و نه خالص داده‌های مربوط به فعالیت‌های مالی (مثل «خالص تأمین مالی» یا «بدهی‌ها منهای بازپرداخت») که در چارچوب آمار مالی دولت (GFS) تعیین شده، در حساب‌های نقدی دولت گزارش می‌شود.

#### گزارش بودجه‌ای

از سوی دیگر، در گزارش‌های بودجه‌ای دولت و آمارهای مالی دولت (GFS) بر گزارش فعالیت‌های بودجه‌ای دولت تأکید می‌شود، به نحوی که تجزیه و تحلیل اثر فعالیت‌های بودجه‌ای دولت را بر سایر بخش‌های اقتصاد آسان‌تر کند. به عنوان مثال، فعالیت‌های اقتصادی براساس گروه‌های اقتصادی طبقه‌بندی می‌شوند و یک شاخص کلی استاندارد از موقعیت بودجه‌ای به منظور بررسی اثر فعالیت‌های بودجه‌ای دولت بر

←

1. Fiscal.
2. Financial.
3. Modified Cash Basis.



اقتصاد به دست می‌آید. در آمارهای مالی کنونی دولت بر ملاک‌های نقدی<sup>۱</sup> موقعیت بودجه‌ای تأکید می‌شود، چون این ملاک‌ها در اغلب موارد تأثیر بر بازارهای مالی و تراز پرداخت‌ها را بهتر نشان می‌دهند و تجزیه و تحلیل آثار و فایده سیاست‌های متفاوت بودجه‌ای و ایجاد تعادل بین سیاست‌های پولی و بودجه‌ای را آسان‌تر می‌کند.

### نظام‌های طبقه‌بندی و حسابداری

هر دو نوع گزارش یاد شده برای ایجاد شفافیت ضروری و مهم هستند. اگر طبقه‌بندی دادوستدها خوب طراحی شده باشد، چه بر مبنای نقدی ثبت یا گزارش شده باشد چه بر مبنای تعهدی،<sup>۲</sup> باید اهداف هر دو گزارش بودجه‌ای و مالی را در برگیرد.

### به سوی همگرایی - حسابداری با روش تعهدی

اکنون شناخت زیادی از برخی نقاط ضعف ملاک‌های مبتنی بر پایه نقدی، هم برای گزارش بودجه‌ای و هم برای گزارش مالی به دست آمده است. به خصوص این‌که هزینه‌های معوقه<sup>۳</sup>، دادوستدهای غیرنقدی<sup>۴</sup> دیون اقتضایی و سایر فعالیت‌های غیرنقدی، پیش از آن‌که در گزارش‌های بر پایه نقدی یا بر پایه نقدی اصلاح شده گزارش شوند، آثار اقتصادی دارند. این آثار در نظام‌های بر مبنای روش تعهدی شناسایی می‌شوند و همچنین باید در سیاست‌گذاری‌های کلان اقتصادی مورد توجه قرار گیرند. همان‌طور که در شرح ۱۳، نشان داده شده است، نظر بر این است که GFS از پایه نقدی کنونی به پایه تعهدی گزارش‌های بودجه‌ای تغییر یابد.

برای برخی از کشورها که حساب‌هایشان بر پایه تعهدی است، گزارش‌های مالی و بودجه‌ای از برخی جهات رو به همگرایی دارند. حساب‌های مبتنی بر روش تعهدی، علی‌رغم معرفی تقاضاهای اضافی به منظور تشخیص انتقال مالکیت، به دولت‌مردان کمک خواهد کرد تا بتوانند اثرگذاری و کارایی‌شان را در استفاده از منابع تحت اختیار خود برآورد و ارزیابی نمایند.



1. Cash Measures.
2. Accrual Basis.
3. Expenditure Arrears.
4. Transactions In-Kind.



شاخص‌های نقدی از این لحاظ که در ثبت اثر اقلام غیرنقدی<sup>۱</sup> فوق‌ناتوان هستند، دارای محدودیت‌هایی می‌باشند. به هر حال جای یادآوری است که نظام‌های مبتنی بر روش نقدی که به نحو شایسته‌ای اعمال می‌شوند، در اجرا بسیار کم هزینه‌تر هستند ضمن این‌که می‌توانند اطلاعات اساسی و مهم موردنیاز برای مدیریت مالی کارآمد را فراهم نمایند.

طبق گزارش انجمن بین‌المللی حسابداران (IFAC)<sup>۲</sup> روش حسابداری تعهدی در انگلستان، استرالیا و زلاندنو توسط دولت و در سوئد توسط دفتر نمایندگی دولت مرکزی و در بسیاری از کشورها (مثل مالزی، سوئیس و ایتالیا) توسط دولت‌های محلی مورد استفاده واقع شده‌اند. کانادا از حسابداری تعهدی تعدیل شده<sup>۳</sup> استفاده می‌کند و اکنون به سوی نظام کامل تعهدی<sup>۴</sup> در حال حرکت است. به علاوه، کشورهای کاملاً متفاوت مثل مغولستان، فرانسه و شیلی با احتیاط و رعایت جوانب، در حال انتقال به نظام تعهدی تعدیل شده یا کاملاً تعهدی هستند.

به هر حال، از نظر این دستورالعمل این نکته قابل تشخیص است که برای بسیاری از کشورها تغییر به پایه تعهدی در آینده نزدیک نه مطلوب و نه عملی و امکان‌پذیر است و لذا چنین تغییری پیشنهاد نمی‌شود.

۱۱۱ - GFS گذشته از آن که چارچوب تحلیلی‌ای ارائه می‌کند که ارزیابی اثرات کلی دادوستدهای دولت را بر اقتصاد تسهیل می‌نماید، استاندارد رایجی می‌کند که برای طبقه‌بندی اقتصادی درآمد و هزینه پذیرفته شده است. علاوه بر این، در GFS طبقه‌بندی سازمان ملل از وظایف دولت (COFOG)<sup>۵</sup> به عنوان چارچوبی برای طبقه‌بندی وظیفه‌ای پذیرفته شده است. با استفاده از این استانداردهای طبقه‌بندی، مقایسه‌های بین‌المللی گزارش بودجه<sup>۶</sup> تسهیل می‌شود و مبنایی برای بررسی تأثیر اقتصادی بودجه فراهم می‌آید. البته، هیچ کدام از این

1. Noncash Items.
2. International Federation of Accountants.
3. Modified Accrual Accounting.
4. Full accrual-based.
5. Classification of the Functions of Government.
6. Budget Statement.

طبقه بندی‌ها با هدف رفع نیاز به کنترل دستگاه اداری یا کنترل برنامه،<sup>۱</sup> که مستلزم تفکیک طبقات اصلی اقتصادی و وظیفه‌ای هر یک از سازمان‌ها یا برنامه‌های هزینه‌کننده است، طراحی نشده است.

## همخوانی با پاسخ‌گویی اداری<sup>۲</sup>

۱۱۲- طبقه بندی بودجه و حساب‌ها باید چنان باشد که امکان پی‌گیری شفاف مسئولیت جمع‌آوری و استفاده از وجوه عمومی فراهم شود. اغلب کشورها برای نیل به این هدف، طبقه‌بندی اداری نسبتاً مناسبی در اختیار دارند که اغلب در سطح پایین‌تر از وزارتخانه<sup>۳</sup> عمل می‌کند؛ البته، در این نوع طبقه‌بندی تعیین دقیق وظایف اداری ممکن نیست. این مشکل خاص کشورهای در حال‌گذر بوده است که تحت رژیم برنامه‌ریزی، بودجه در مرحله اصلی برحسب طبقه‌های اصلی وظیفه‌ای تخصیص می‌یافته و هر واحد هزینه‌کننده در طی سال سهم خود را از منابع دریافت می‌کرده است. بسیاری از این کشورها برای افزایش میزان پاسخگویی اداری خود در حال تغییر طبقه‌بندی بودجه‌ای خود هستند. برای مثال در بودجه ۱۹۹۸ اوکراین، هزینه‌ها براساس طبقه بندی اقتصادی هماهنگ GFS طبقه‌بندی شدند و برای اولین بار سازمان‌های هزینه‌کننده، به تفکیک نشان داده شدند. رعایت حداقل استاندارد مستلزم آن است که در نظام طبقه‌بندی مسئولیت اداری جمع‌آوری و استفاده از وجوه عمومی مشخص شود.

## اهداف برنامه

۲-۲-۳- اهدافی که قرار است در برنامه‌های اصلی بودجه، محقق شوند (برای مثال، بهبود شاخص‌های اجتماعی مربوطه) باید گزارش شوند.

۱۱۳- شفافیت و پاسخ‌گویی دولت مستلزم آن است که بودجه و حساب‌ها با اهداف و نتایج فعالیت‌های دولت ارتباط داشته باشد، نه همانند بودجه ردیف - فقره متعارف<sup>۴</sup> که فقط به

---

1. Program Control.  
2. Administrative Accountability.  
3. Subdepartmental Levels.  
4. Traditional Line-item Budgeting.

مواردی پردازد که برای آن پول هزینه شده است. در بودجه‌ریزی مدرن<sup>۱</sup> سعی بر آن است که اهداف فعالیت‌های دولت شناسایی شود و ستانده‌ها<sup>۲</sup> و نتایج<sup>۳</sup> در ارتباط با این اهداف اندازه‌گیری شوند. یکی از عوامل مهم در این راستا طبقه‌بندی مخارج بر حسب «برنامه»، «برنامه فرعی»<sup>۴</sup> و «فعالیت» است (۷۴) ارتباط این طبقه‌بندی با مجموعه اهداف اعلام شده روز به روز واضح‌تر و دقیق‌تر بیان می‌شود. بنابراین می‌توان بین مخارجی که صرف بهداشت عمومی می‌شود با اهداف کلی دولت در زمینه ارتقای برنامه‌های پیشگیری، مراقبت بهداشتی پیوند برقرار کرد. در حال حاضر طبقه‌بندی فعالیت‌های دولت بر حسب برنامه کاملاً مورد استفاده قرار می‌گیرد و تأکید هر چه بیش‌تر بر آن به شفاف‌تر شدن فعالیت‌های دولت کمک خواهد کرد. البته باید تأکید کرد که «طبقه‌بندی بر حسب برنامه» (۷۵) بیش از آن که جایگزین طبقه‌بندی سنتی اداری باشد که در بخش پیشین مورد بحث قرار گرفت، مکمل آن است.

۱۱۴ - غالب تلاش‌های اخیر تأکید بر افزایش اقتدار<sup>۵</sup> و انگیزه‌های مدیران عالی<sup>۶</sup> به منظور نیل به نتایج مورد توافق است. تعدادی از کشورها در حال تهیه و تدوین نظام‌های پیشرفته بودجه‌ریزی و حسابداری نتیجه‌گرا هستند. این تلاش‌ها برای هر چه شفاف‌تر شدن انتخاب‌های استراتژیک و عملیاتی‌ای که در بودجه دولت به عمل می‌آیند، لازم است. در این دستورالعمل، استانداردهای مربوطه در هیچ سطحی از جزئیات مورد بحث قرار نگرفته است. (۷۶) تأکید در درجه اول بر مسأله شفافیت در سطح کلی آن است و در نظر گرفتن چارچوبی که در جهت ارایه هر چه بیش‌تر اطلاعات دقیق درباره تصمیمات بودجه‌ای باشد. بسیاری از فنونی که در اقتصادهای پیشرفته مورد استفاده قرار می‌گیرند، فشار شدیدی بر منابع اداری<sup>۷</sup> وارد می‌آورند و بنابراین چندان به کار کشورهای در حال توسعه و کشورهای در حال

- 
1. Modern Budgeting.
  2. Output.
  3. Outcomes.
  4. Subprogram.
  5. Authority.
  6. Line Managers.
  7. Administrative Resources.

گذار نمی‌آیند. البته همه کشورها توان آن را دارند که به روشنی هدف از خدمات اصلی‌ای را که دولت ارائه می‌دهد (از قبیل آموزش ابتدایی و بهداشت عمومی) در مستندات بودجه‌ای تعریف کنند. این امر مقایسه‌ستانده و نتیجه حاصل را تسهیل می‌کند.

### شاخص‌های وضعیت مالی دولت

۳-۲-۳- تراز کلی<sup>۱</sup> دولت کامل باید نمایانگر استاندارد از شاخص‌های وضعیت مالی آن باشد. در مواردی که شرایط اقتصادی اجازه نمی‌دهند این تراز مبنای قضاوت در مورد ارزیابی سیاست مالی قرار گیرد باید با کمک سایر شاخص‌های مالی (نظیر تراز عملیاتی، تراز ساختاری یا تراز اولیه<sup>۲</sup>) تکمیل شود.

۱۱۵- با این که تعریف فعلی GFS از تراز کلی دولت،<sup>(۷۷)</sup> هنوز در سرتاسر جهان پذیرفته نشده است اما نقطه عزیمتی برای تجزیه و تحلیل سیاست بودجه‌ای فراهم می‌کند. هدف از این تعریف، شناسایی آن دسته از دادوستدهای دولت است که نتیجه آن استقرار خالص از سایر بخش‌های اقتصادی است (و ایجادکننده مازاد یا کسری بوده یا اقلام بالای خط<sup>۳</sup> هستند). همچنین در این تعریف، تجزیه و تحلیل میزان کسری، مازاد و اجزای آن و نیز منابع تأمین مالی کسری (یا دادوستدهای زیر خط یا منظور نشده<sup>۴</sup>) مورد توجه قرار گرفته است. بدین ترتیب بین مفهوم تراز و حساب‌های پولی پیوند برقرار می‌شود و اگر بتوان با اجزای فرعی تر تراز کلی به نحو دیگری برخورد کرد می‌توان صورتبندی‌های بدیلی ارائه نمود.

۱۱۶- هر چند توصیه می‌شود تجزیه و تحلیل وضعیت بودجه‌ای دولت بر تراز کلی متکی باشد، اما این تراز نقاط ضعفی نیز دارد. البته می‌توان این نقطه ضعف‌ها را به مدد ارائه اطلاعات تکمیلی درباره معیارهای بدیل ترازگیری برطرف کرد. بنابراین موقعی که تورم بالا است باید تراز عملیاتی برآورد شود (یعنی تراز کلی منهای بخشی از تادیه اصل و فرع وام‌ها که خسارت وام‌دهنده را از بابت تورم جبران می‌کند)<sup>(۷۸)</sup> برخی کشورهای پیشرفته و صندوق

1. The Overall Balance.  
2. Primary Balance.  
3. above the Line  
4. below - the - Line

بین‌المللی پول به هنگام محاسبه تکانه‌های بودجه‌ای، ترازوی را که از جنبه‌های ساختاری یا دوره‌ای تعدیل شده باشد (یعنی تأثیر نوسانات دوره‌ای یا شوک‌های برون‌زا در آن به اشکال مختلف از تراز کلی زدوده شده باشد) به کار می‌گیرند تا طرز برخورد تبعیض‌آمیز دولت را نشان دهند.<sup>(۷۹)</sup> در کشورهایی که میزان بدهی عمومی آن‌ها زیاد است یا سازوکار تأدیه وام<sup>۱</sup> در آن‌ها نا کارآمد است، تراز اولیه باید به طور مرتب گزارش شود.

۱۱۷- درباره تراز کلی و معیارهای تکمیلی که در بالا به آن‌ها اشاره شد، سه نگرانی وجود دارد. نگرانی نخست که به مجموعه ضوابط دستورالعمل مربوط است، این است که در بودجه‌ای که به صورت قراردادی<sup>۲</sup> تعریف شده نمی‌توان کلیه عملیاتی را که از نظر بودجه‌ای اهمیت دارند، ثبت کرد. در این دستورالعمل پیشنهاد می‌شود که علاوه بر شناسایی همه فعالیت‌های شبه بودجه‌ای در بعضی موارد تراز تعمیم یافته محاسبه شود (شرح ۱۲). نگرانی دوم نحوه برخورد مناسب با اجزای فرعی تراز کلی، بالاخص عواید<sup>۳</sup> ناشی از فروش دارایی‌ها و دریافت از محل کمک‌های خارجی است. سومین نگرانی بنیادی‌تر آن است که تهیه گزارش‌های بودجه‌ای مبتنی بر روش نقدی کافی نیست، بلکه ضروری است این گزارش‌ها با روش‌های تعهدی تکمیل شوند.

۱۱۸- نگرانی دوم از بعضی جهات با مبنای نقدی گزارش‌های بودجه‌ای ارتباط دارد. به طور کلی توصیه می‌شود که مثلاً با عواید ناشی از فروش دارایی‌ها، که اساساً نشانگر داوستاندهای ترازنامه است به مثابه تأمین سرمایه برخورد شود نه درآمد، یا به منزله هزینه‌های منفی سرمایه<sup>۴</sup> یا خالص وام منفی<sup>۵</sup> تلقی شود (مک کنزی، ۱۹۹۸). به طور کلی برخی کشورها به منظور آن که از حساب‌های نقدی یا حساب‌های نقدی تعدیل شده تأثیر هر نوع عملیات روی دارایی‌های مالی را حذف کنند، یک تراز واقعی تشکیل می‌دهند که خالص «وام منهای بازپرداخت‌ها» از آن حذف شده است.

1. Debt Dynamics.

2. Conventionally.

3. Proceeds.

4. Negative Capital Expenditure.

5. Negative Net Lending.

## شرح ۱۲

تراز بودجه‌ای کلی و دادوستدهای خارج از بودجه<sup>۱</sup>

برخی از دادوستدهای که در اصل قابل محاسبه و کمی کردن هستند، خارج از بودجه انجام می‌شوند و از طریق شاخص‌های سنتی تراز کلی قابل محاسبه نیستند. توصیه می‌شود که کلیه دولت‌ها در مورد دامنه و ماهیت فعالیت‌های شبه بودجه‌ای گزارش دهند و دادوستدهای ترازنامه (مثل تغییرات عمده در سهام و سرمایه بانک‌ها) که در حسابداری نقدی یا نقدی تعدیل شده ثبت نمی‌شوند، به نحوی شفاف در نظام حسابداری ثبت شوند. در مواردی که چنین فعالیت‌هایی بسیار گسترده و قابل کمی کردن هستند ولی اهمیت و اثر مالی آن‌ها در خلاصه تراز بودجه‌ای آشکار نمی‌شود، کشورها باید جهت ارایه تصویری روشن از وضعیت بودجه‌ای خود، برخی از اشکال تراز تعمیم یافته را ارایه نمایند.

تراز بودجه‌ای تعمیم یافته<sup>۲</sup>

تاکنون چندین طرح و پیشنهاد راجع به تراز بودجه‌ای تعمیم یافته که فعالیت‌های شبه بودجه‌ای بانک‌های مرکزی و مؤسسات عمومی مالی را شامل شود ارایه شده است. به طور مثال، رایبسون و استلا (۱۹۹۳) برآنند که زیان‌های بانک مرکزی در حساب سود و زیان می‌تواند در یک کسری بودجه تعدیل شده ادغام شود. مکزی و استلا (۱۹۹۶)، یادآور شده‌اند که صندوق بین‌المللی پول، در مواردی در فعالیت‌های نظارتی یا برنامه‌ای، از یک شاخص تعمیم یافته‌تر برای ارزیابی کسری بودجه استفاده می‌کند که می‌تواند زیان خالص بانک مرکزی و مؤسسات عمومی مالی، را هم نشان دهد. دانیل، دیویس و ولف (۱۹۹۷) در مورد بازسازی بانک‌ها توسط دولت‌ها پیشنهاد یک «تراز تعمیم یافته» به منظور در برگرفتن هزینه‌های اصلی بودجه‌ای قابل شمارش عملیات کمک بانکی که در تعاریف فعلی تراز کلی وجود ندارد را مطرح کردند. در رهیافت اخیر، علی رغم این‌که فعالیت‌های شبه بودجه‌ای تنها عامل بالقوه هزینه‌های بازسازی هستند، هدف اصلی، ایجاد اطمینان به این موضوع است که حمایت دولت از بانک‌ها از طریق انتقال اوراق قرضه صورت می‌گیرد یا از طریق تعهد بدهی که به عنوان بخشی از کسری نشان داده می‌شود.



1. Transactions Outside the Budget.

2. Augmented Fiscal Balance.



این دستورالعمل مدافع آن است که رویکرد هر دو پیشنهاد، استفاده از یک مفهوم عملیاتی از تراز بودجه‌ای تعمیم یافته باشد. به هر حال دولت‌ها باید در مواردی که عملی است و مواردی که مبالغ قابل توجهی وجود دارد، عملیات بودجه‌ای را که در حساب‌های بودجه نشان داده نشده‌اند کمی سازند. تراز کلی به عنوان یک صورت حساب اصلی باقی خواهد ماند، اما صورت حسابی متناسب و تعدیل شده<sup>۱</sup> نیز جهت ارزیابی تصویری واضح‌تر از وضعیت حقیقی بودجه‌ای باید ارائه شود. پیشنهاد می‌شود تراز کلی (یعنی کسری یا مازاد بودجه‌ای برگرفته از گزارش‌های بودجه‌ای یا حساب‌های نهایی) به اضافه هر نوع زیان بانک مرکزی و نیز فعالیت‌های مربوط به تغییرات عمده سهام و سرمایه که ثبت نشده‌اند، مبنای محاسبه کسری یا مازاد تعمیم یافته قرار گیرد. در مورد فعالیت‌های مربوط به تغییرات عمده سهام و سرمایه، اولویت این است که استانداردهای حسابداری، به دلیل لزوم رفتار روشن و آشکار تغییرات عمده سهام و سرمایه موجود، در حساب‌های عمومی تنظیم شوند. اما چون این کار عملی نیست چنین عملیاتی می‌باید بخشی از تراز تعمیم یافته باشد.

برآورد ذکر شده باید تعدیل شود تا بتوان آن را با نظام‌های متفاوت حسابداری که دولت مرکزی و بانک مرکزی مورد استفاده قرار می‌دهند هماهنگ کرد، زیان‌های بانک مرکزی بین دولت‌هایی که واحد پولشان مشترک است تقسیم گردد. تنظیم فاصله زمانی بین زمان انتشار داده‌های بودجه‌ای دولت مرکزی و دوره قبلی‌ای که طی آن بانک مرکزی زیان‌هایی را داشته است، همچنین زمانبندی آثار اقتصادی دادوستدهای مربوط به تغییرات سرمایه و سهام، باید به هنگام تغییر تراز تعمیم یافته به حساب آید.

مؤسسات مالی عمومی و بنگاه‌های غیرمالی عمومی به عنوان بخشی از تراز به حساب آوردن فعالیت‌های کمی شبه مالی بانک مرکزی و مؤسسات مالی عمومی به هنگام برآورد تراز تعمیم یافته، پیچیده و بحث‌انگیز است. این دستورالعمل پیشنهاد می‌کند تنها در صورتی این فعالیت‌ها در برآورد تعمیم بودجه منظور شوند که اعداد و ارقام درشت باشند، بتوان آن‌ها را کمی کرد و محاسبات مضاعف حذف شده باشد. تجزیه و تحلیل چنین فعالیت‌های شبه بودجه‌ای، به منظور دستیابی به آثار کامل و سنجش





کارایی سیاست‌های دولت، کاملاً مطلوب است، اما ممکن است در تجزیه و تحلیل ارقام تفکیک نشده، حیاتی و مهم نباشد. بحث‌های مشابه در مورد فعالیت‌های شبه‌بودجه‌ای مؤسسات غیرمالی عمومی نیز کاربرد دارد. در حقیقت، جنبه‌های غیرتجاری بنگاه‌های غیرمالی عمومی توجیه و دلیلی فراهم می‌آورد تا شرط استقراض بخش عمومی،<sup>۱</sup> علاوه بر توجه به تراز کلی دولت کامل، توجه به سیاست بودجه‌ای نیز باشد. همچنین اگر فعالیت‌های شبه‌بودجه‌ای مؤسسات مالی عمومی و بنگاه‌های غیرمالی عمومی مشمول تراز تعمیم یافته شوند مشکلات پیش‌تری در زمینه روابط معاملات آزاد<sup>۲</sup> با این مؤسسات و خطر اخلاقی مربوط می‌شود. اگر این مشکلات شدید و گسترده باشند مناسب است که آنها را از طریق تحلیل عمقی بخش شرکتی<sup>۳</sup> و بررسی مجدد<sup>۴</sup> الگوی تخصیص مسئولیت‌های بودجه‌ای<sup>۵</sup> بررسی کنیم.

۱۱۹- نگرانی سوم، نحوه برخورد مناسب با کمک‌های بلاعوض<sup>۶</sup> است. در دستورالعمل کنونی GFS کمک بلاعوض، دریافتی «بالای خط»<sup>۷</sup> یا دریافتی کاهش دهنده کسری<sup>۸</sup> تلقی می‌شود. البته از آنجا که معمولاً دولت دریافت کننده در مورد این نوع کمک‌ها سیاست‌گذاری نمی‌کند بعضی کارشناسان معتقدند بهتر است این کمک‌ها به عنوان دریافتی «زیرخط»<sup>۹</sup> تلقی شوند. برای نشان دادن مشکلات بالقوه مربوط به این دریافت‌ها، در کشورهایی که جریان دریافت کمک‌های بلاعوض قوی است رایج است که تراز کلی را یکبار با احتساب این کمک‌ها و یکبار بدون احتساب آن به دست می‌آورند.

۱۲۰- البته به طور روزافزون احساس نیاز می‌شود که گزارش بر مبنای نقدی دست کم به کمک برخی از اجزای گزارش بر پایه تعهدی، تقویت شود. در حال حاضر چندین کشور

1. The Public Sector Borrowing Requirement.

2. Arms-length.

3. Enterprise Sector.

4. Reexamination.

5. Allocation of Fiscal Responsibilities.

6. Grants.

7. Above the Line.

8. Deficit - Reducing.

9. Below the Line.

استانداردهای حسابداری تعهدی یا تعهدی تعدیل شده را پذیرفته‌اند. (همان طوری که در شرح ۱۱ نشان داده شد). اگرچه همچنان بسیاری کشورها باز هم از تراز کلی بر مبنای نقدی استفاده خواهند کرد، در نسخه اصلاح شده GFS پیشنهاد شده است که گزارش‌های بودجه‌ای بر مبنای استانداردهای تعهدی همسو با دیگر استانداردهای آمار اقتصادی تهیه شوند (شرح ۱۳ را ببینید).

۱۲۱- علاوه بر این که لازم است در تحلیل‌های کلان اقتصادی از تراز کلی و معیارهای کمکی<sup>۱</sup> استفاده شود، به هنگام ارایه بودجه سالانه به پارلمان و بحث همگانی درباره بودجه لازم است با دقت از این مفاهیم استفاده شود. در بسیاری از کشورها، تخمین‌های بودجه‌ای و گزارش حساب‌های نهایی<sup>۲</sup> به سادگی به شکل حسابداری نقدی<sup>۳</sup> (که نمایشگر دریافت‌ها و هزینه‌های ناخالص<sup>۴</sup> است) عرضه می‌شود. رعایت حداقل استاندارد مستلزم آن است که تراز کلی در مستندات بودجه‌ای گزارش شود و در یک جدول تحلیلی نحوه استخراج<sup>۵</sup> آن از تخمین‌های بودجه‌ای تشریح شود.

### مبنای حسابداری

۴-۲-۳- بودجه سالانه و حساب‌های نهایی باید شامل گزارشی درباره مبنای حسابداری (نقدی یا تعهدی) و استانداردهای مورد استفاده برای تهیه و ارایه داده‌های بودجه‌ای باشد. ۱۲۲- در سطح بین‌المللی هیچ استاندارد مورد قبولی برای حسابداری دولتی یا گزارش مالی وجود ندارد، اگرچه انجمن بین‌المللی حسابداران (IFAC) دست اندرکار تهیه چنین استانداردهایی است (نگاه کنید به شرح ۱۳). یکی از ارکان شفافیت این است که گزارش استانداردهای حسابداری<sup>۶</sup> همراه با بودجه ارایه شود،<sup>(۸۰)</sup> مبنای حسابداری (نقدی یا تعهدی) باید به وضوح مشخص شود، ماهیت گزارش<sup>۷</sup> باید تعریف شود و مشخص شود که درجه

1. Supplementary.
2. Final Accounts Reports.
3. Cash- Accounting.
4. Gross Receipts and Outlays.
5. Derivation.
6. Statement of Accounting Standards.
7. Reporting Entity.

شمول گزارش چیست. علاوه بر این، همراه با هر گونه بازنگری در روش‌شناسی و رویه‌های حسابداری باید تأثیر این بازنگری در ارقام بودجه‌ای تفکیک نشده ذکر شود. اگر قرار است در سیاست‌ها و شیوه‌های حسابداری تغییراتی به وجود آید باید این تغییرات از پیش ذکر شود.

### شرح ۱۳

#### شفافیت بودجه‌ای و استانداردهای بین‌المللی برای گزارش‌دهی حسابداری و بودجه‌ای

دولتمردان تاکنون تلاش‌های زیادی برای بهبود استانداردهای گزارش‌دهی حسابداری و مالی انجام داده‌اند. کار آیفاک (IFAC) و اصلاحات انجام شده از سوی صندوق بین‌المللی پول روی دستورالعمل (IFAC) همراه با ضوابط آن، قدم‌های جدیدی است به سوی بهبود و توسعه استانداردهایی که به قابل‌مقایسه کردن داده‌ها و اطلاعات در سطح بین‌المللی و هر چه شفاف‌تر شدن بودجه، کمک می‌کنند. آنچه مهم به نظر می‌رسد، ایجاد تمایز و تفکیک میان اهداف متنوع این گونه ابتکارات و نوآوری‌ها و ایجاد هماهنگی در هر سه محدوده است به گونه‌ای که تا حد ممکن به هم نزدیک‌تر و منسجم‌تر شوند.

#### رهنمود کمیتهٔ بخش عمومی<sup>۱</sup> انجمن بین‌المللی حسابداران (IFAC - PSC)

<http://www.ifac.org>

کمیتهٔ بخش عمومی انجمن بین‌المللی حسابداران، طرح کاملاً روشنی را تحت عنوان «رهنمودهایی برای گزارش‌های مالی دولت» عرضه کرده است که هدف اولیهٔ آن کمک به تهیهٔ گزارش‌های مالی دولت‌های ملی است. این رهنمودها، معیارهای حسابداری نیستند، بلکه گزارشی از قوانینی هستند که پایه‌ای برای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی محسوب می‌شوند و کمیتهٔ بخش عمومی به عنوان مرحلهٔ دوم طرح‌های استاندارد خود آن‌ها را شرح و بسط داده بود. رهنمودهای ارایه شده، اصول حسابداری را که توسط دولت‌ها استفاده می‌شوند در چهار عبارت مشخص کرده‌اند: روش نقدی، روش نقدی تعدیل شده<sup>۲</sup>، روش تعهدی تعدیل شده<sup>۳</sup> و روش تعهدی<sup>۴</sup>.

←

1. Public Sector Committee.
2. Modified Cash.
3. Modified Accrual.
4. Accrual.



در حال حاضر، اغلب دولت‌ها، نظام حسابداری بر پایه نقدی یا نقدی تعدیل شده را به کار می‌برند. همان‌طور که در ذیل بیان خواهد شد، به کارگیری ضوابط نشان خواهد داد که حداقل جنبه‌های خاص معیارهای تعهدی می‌تواند اغلب در گزارش‌های مالی دولت‌ها مورد استفاده قرار گیرد، هرچند نظام زیربنایی حسابداری آن‌ها بیش‌تر بر پایه نقدی باشد.

### تجدید نظر در آمار مالی دولت (GFS)

GFS معیاری برای گزارش مالی یا حسابداری نیست، بلکه معیاری برای گزارش تحلیلی آمارهای بودجه‌ای است؛ (GFS) بیش‌تر ناظر بر عملکرد اقتصادی است تا عملکردی با ماهیت حسابداری (شرح ۱۱ را ببینید). بدیهی است که استانداردهای طبقه‌بندی حساب‌های دولتی و گزارش‌های مالی باید به نحوی تحول پیدا کنند که با این نوع گزارش‌های آماری هماهنگ شوند. در این صورت یک نظام اطلاعاتی به تنهایی می‌تواند نیازهای هر دو نوع گزارش بودجه‌ای و حسابداری را مرتفع کند.

همان‌طوری که در طرح کلی دستورالعمل (GFS) (IMF, 1996b)، نشان داده شده است، در نظر است که آمارهای مالی دولت از گزارش بر پایه نقدی فعلی به پایه تعهدی تغییر یابد. این گونه تغییرات اهمیت روز افزون مفاهیم تعهدی را برای حسابداری دولتی متذکر می‌شود و نیز به منظور هماهنگ کردن (GFS) با سایر آمارهای مالی بین‌المللی (مخصوصاً با SNA) می‌باشد که از مفاهیم تعهدی بهره‌مند هستند. در اصلاحات پیشنهادی نیازی نیست که کشورها از یک نظام حسابداری تعهدی استفاده کنند؛ بلکه گذار مرحله‌ای مورد نظر است و کشورها می‌توانند داده‌های خود را از حساب‌های نقدی تعدیل کنند و یا در برخی موارد که اختلافات میان داده‌های نقدی و تعهدی اساسی و قابل توجه نیست از داده‌های نقدی استفاده نمایند.

### شفافیت بودجه‌ای

اهداف ضوابط مطرح شده، به منظور حمایت از کاربرد (GFS) و استانداردهای حسابداری بین‌المللی، با تأکید بر این نکات است که:

۱- در کلیه گزارش‌های مالی کشورها از دارایی‌ها و بدهی‌ها، برخی از عوامل یک

معیار تعهدی تعدیل شده معرفی شود.





۲- هدف کلیه کشورها باید رسیدن به یک نظام حسابداری باشد که بتواند گزارش‌های قابل اعتمادی از دیون معوقه ارائه نماید. چنین گزارش‌هایی می‌توانند توسط یک نظام نقدی و در سطح اقلام یادداشتی تهیه شوند. مقدمات خروج از این وضعیت به سمت یک نظام تعهدی تعدیل یافته - که در آن حساب‌های پرداختی، به طور خودکار به صورت مخارج ثبت می‌شوند - در هر کشوری باید بر پایه ضروریات تعیین شود.

### مشخص کردن روش اجرای بودجه

۳-۳- روش‌های اجرا و نظارت بر مخارج مصوب باید به دقت مشخص شود. ۱۲۳- مجموعه رویه‌های مناسب را در سه حوزه (۱) نظام حسابداری؛ (۲) تدارک و اشتغال<sup>۱</sup> و (۳) حسابرسی پیشنهاد می‌شوند.

### نظام حسابداری

۱-۳-۳- باید نظام جامع و یکپارچه حسابداری ایجاد شود. این نظام باید مبنایی فراهم آورد تا بدهی‌های معوقه<sup>۲</sup> به طرز قابل قبولی ارزیابی شود. ۱۲۴- یک نظام حسابداری مؤثر پایه‌ای برای اطلاع‌رسانی به موقع و معتبر درباره فعالیت‌های دولت است. نظام‌های حسابداری باید بر پایه نظام‌های کنترل درونی<sup>۳</sup> استوار شوند تا بتوانند اطلاعات رادر مرحله تعهد ثبت کنند تا از این طریق بتوان بدهی‌های معوقه را گزارش کرد، همه دادوستدهایی را که از منابع خارجی تأمین مالی می‌شوند به موقع پوشش دهند، سوابق کمک‌های غیرنقدی<sup>۴</sup> را نگهداری کنند و دادوستدهای تراز نامه از قبیل بدهی‌های ناشی از تجدید ارزیابی سرمایه بانک‌ها<sup>۵</sup> را منعکس کنند.

1. Procurement and Employment.
2. Payment Arrears.
3. Internal Control Systems.
4. Aid- in- kind.
5. Bank Recapitalization.

### نظام‌های کنترل درونی

۱۲۵- نظام کنترلی مناسب می‌تواند قابلیت اطمینان به داده‌های بودجه‌ای را افزایش دهد و نقطه شروعی برای تعیین یکپارچگی فرآیندهای ثبت داده‌ها و گزارش آن‌ها باشد. با وجود این که نظام‌های حکومتی بسیار متنوع‌اند، استانداردهای کنترل داخلی تفاوت چندانی با یکدیگر ندارند. تعریف کلی کنترل داخلی عبارت است از ابزار مدیریتی‌ای که نیل به اهداف مدیریتی را تضمین می‌کند. (۸۱) بدین ترتیب مسئولیت کنترل درونی بر عهده رئیس واحد دولتی است. البته می‌توان از واحدهای سازمانی دولت مرکزی خواست که رویکرد استاندارد را نسبت به مسأله کنترل درونی تهیه و تدوین کنند.

۱۲۶- بر حسب تعریف سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی (INTOSAI)، هدف از نظام‌های کنترل درونی این است که کیفیت عملیات به نحوی سامان یافته، اقتصادی، مؤثر و کارا ارتقا یابد؛ منابع در برابر خطر اتلاف ناشی از سوءاستفاده<sup>۱</sup> سوء مدیریت، خطر و کلاهبرداری حفاظت شوند؛ قوانین، مقررات و دستورهای مدیریت نقض نشوند؛ داده‌های مدیریتی و مالی قابل اتکا نگهداری و توسعه داده شود. و آن داده‌ها را به موقع در گزارش‌ها نشان داد. (۸۲) به منظور کارایی هر چه بیشتر، لازم است کنترل‌های درونی با شرایط موجود تناسب داشته باشد، در طول دوره زمانی بر طبق برنامه عمل کند و مقرون به صرفه باشد. شرح ۱۴ مجموعه رهنمودهایی را که سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی در مورد استانداردهای کنترل درونی منتشر کرده نشان می‌دهد. پیشنهاد می‌شود نظام‌های کنترل درونی در همه کشورها با رهنمودهای سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی هماهنگ شود.

<p><b>شرح ۱۴</b>  <b>رهنمودهای سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی برای معیارهای کنترل داخلی</b></p>
<p>سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی مجموعه‌ای از معیارهای کلی و تفصیلی را منتشر کرده که در آن، سطح قابل قبولی برای نظام کنترل داخلی ارایه شده است.</p> <p>←</p>



### معیارهای کلی

- باید در ازای هر فعالیت سازمان، هدف خاصی در نظر گرفته شود. مجموعه این اهداف باید مناسب، جامع، منطقی، هماهنگ، منسجم و در امتداد اهداف کلی سازمان باشد.
- مدیران و کارمندان باید در همه حال از این استانداردها حمایت کنند و شخصیت و توانایی لازم برای تحقق این استانداردها را داشته باشند.
- نظام حسابداری باید اطمینان بدهد که اهداف نظام کنترل داخلی، محقق خواهد شد.
- مدیران باید به طور مستمر عملیات حوزه خود را کنترل کنند و در موارد لازم اقدامات ترمیمی و اصلاحی سریعی اتخاذ نمایند.

### معیارهای تفصیلی

- همه دادوستدها و همچنین خود نظام کنترل داخلی باید کاملاً مستندسازی شوند.
- دادوستدها و روایدها باید به سرعت و به طور کامل ثبت شوند.
- انجام دادوستدها و وقایع باید مجوز داشته باشد.
- مسئولیت‌های کلیدی در مراحل مختلف هر دادوستد، باید به طور جداگانه میان افراد تقسیم شود.
- باید نظارت شایسته‌ای به عمل آید تا نسبت به حصول اهداف کنترلی اطمینان حاصل شود.
- دسترسی به منابع و گزارش‌های ثبت شده باید به افراد صلاحیت‌داری محدود شود که نسبت به حوزه سرپرستی و اختیاراتشان پاسخگو هستند.

۱۲۷- در فرانسه و کشورهایی که نظام اداری آن‌ها از نظام اداری فرانسه اقتباس شده، کنترل درونی در موردهمه ارکان حکومت اعمال می‌شود. در این کشورها بر طبق قانون بین‌بنگاه عمومی ای<sup>۱</sup> که درخواست بودجه می‌کند، واحد ویژه‌ای در وزارت دارایی که کلیه هزینه‌ها را تأیید می‌کند، و بخش حسابداری وزارت دارایی که کلیه پرداخت‌ها بر عهده اوست، تمایز وجود دارد. در بقیه نظام‌های حکومتی نیز اختیار تصویب اعتبارات<sup>۲</sup> از اختیار اجازة پرداخت تفکیک می‌شود. اما این نظام‌ها غیر متمرکزترند و در آن‌ها تأکید بر آن است که هر یک از بنگاه‌های دولتی خودشان مسئول ایجاد شرایط مناسب برای کنترل درونی اند.

1. Public Agency.

2. Power to Authorize Commitments.

ارزیابی بدهی‌های معوقه<sup>۱</sup>

۱۲۸- ناتوانی در شناسایی مطالبات معوقه - چه در طرف بدهکار و چه در طرف بستانکار - علاوه بر این که نشانه‌ای است جدی از سوء مدیریت بودجه‌ای، می‌تواند مانعی اساسی بر سر راه شفافیت بودجه‌ای هم به حساب آید. هر چقدر تعداد بدهی‌های معوقه گزارش نشده بیش تر باشد، به همان اندازه وضعیت مالی بدتر است. مطالبات معوقه تصویری مخدوش از میزان اخذ مالیات یا تأمین مالی کسری بودجه ارایه می‌کنند. نظام کارآمد حسابداری دولتی باید اطلاعات کافی برای ارزیابی میزان مطالبات معوقه ارایه کند.

۱۲۹- هر چقدر میزان پرداخت‌های معوقه دولت (برای مثال به عرضه کنندگان کالا و خدمات به دولت، کارمندان و مستمری بگیران) بنیادی تر و دایمی تر باشد، به همان اندازه حسابداری نقدی دولتی، کسری بودجه واقعی دولت را کم تر از حد برآورده می‌کند. هر چند به ندرت بدهی‌های معوقه در کشورهای پیشرفته موضوعیت دارند، اما در کشورهای در حال توسعه و در حال گذار بسیار رایج‌اند (شرح ۱۵ را ببینید). این معضل اغلب از ناکامی خط مشی بودجه‌ای نشأت می‌گیرد و نه از ضعف نظام حسابداری، هر چند نظام حسابداری قوی می‌تواند این معضل را برطرف و از وقوع آن جلوگیری کند.

## شرح ۱۵

## مراحل پرداخت بدهی‌های معوقه

بدهی‌های معوقه زمانی اتفاق می‌افتد که قرار است صورت حساب<sup>۲</sup> یا هر نوع تعهد دیگری پرداخت شود، اما در زمان سررسید یا پیش از آن تاریخ پرداخت نشده است. برای ارزیابی بدهی‌های معوقه، تعیین زمان سررسید صورت‌حساب و این که آیا پرداخت حقیقی صورت یافته یا نه، ضروری به نظر می‌رسد. در همه نظام‌های حسابداری جریان پرداخت نوعاً چهار مرحله اصلی دارد:

● **تعهد<sup>۳</sup>**: هزینه بالقوه ناشی از ثبت سفارشات<sup>۴</sup>، امضای قرارداد، یا سایر



1. Assessment of Arrears.
2. Bill.
3. Commitment.
4. Placement of Order.

← موافقتنامه‌ها برای تأمین کالاها و خدمات.

● **تأیید (اثبات)** <sup>۱</sup>: استعلام تأییدیه <sup>۲</sup> توسط کارگزار دریافت‌کننده تام‌الاختیار، مبنی بر این‌که کالاها و خدمات سفارش شده، دریافت شده‌اند و بنابراین بدهی تشخیص داده شده است.

● **صدور دستور پرداخت**: <sup>۳</sup> صدور چک یا دستور پرداخت به عرضه‌کننده کالاها و خدمات یا پرداخت اوراق قرضه انتقالی سررسید شده <sup>۴</sup>.

● **پرداخت نقدی** <sup>۵</sup>: پرداخت نقدی یا پرداخت انتقالی وجوه به حساب عرضه‌کننده یا حساب‌گیرنده <sup>۶</sup> پس از اعطا و پردازش چک یا دستور پرداخت.

در کشورهای پیشرفته، برای بسیاری از عرضه‌کنندگان کالا و خدمات ۳۰ الی ۶۰ روز مهلت اعتبار از زمان تأیید (اثبات) تا مرحله پرداخت، متداول است. به این معنا که صورتحساب‌ها پس از تأیید (اثبات) «قابل پرداخت» <sup>۷</sup> هستند و پس از انقضای مهلت اعتبار توافق شده، «سررسید شده» هستند. نظام‌های مبتنی بر روش نقدی یا نقدی تعدیل شده، مخارج را براساس موضوع پرداخت (یا در برخی موارد پرداخت نقدی) ثبت و گزارش کنند. به‌خصوص در نظام‌های کم‌تر توسعه یافته، یافتن یک برآورد قابل اعتماد از مراحل اخیر پرداخت و پرداخت‌های سررسیده شده اغلب مشکل و دشوار است.

نظام‌های مبتنی بر روش تعهدی و تعهدی تعدیل شده، هزینه‌ها را از زمان تأیید (اثبات)، گزارش و ثبت می‌کنند و معمولاً گزارش‌های ثبت شده بسیار جامعی از کلیه مراحل پرداخت ارایه می‌نمایند. از این رو ارزیابی پرداخت‌های معوقه از طریق روش‌های اخیر بسیار ساده خواهد بود.

۱۳۰ - «مجموعه» پیشنهاد می‌کند که کلیه دولت‌ها از نظام حسابداری‌ای برخوردار باشند که اطلاعاتی قابل اعتماد درباره حساب بدهی‌ها و مطالبات معوقه ارایه کند. نظام حسابداری نقدی ساده مطابق معمول نمی‌تواند اطلاعات قابل اعتماد تولید کند. بنابراین، کلیه دولت باید به سمت استانداردهای حسابداری‌ای گام بردارند که در آنها - مستقل از این‌که مبنای

1. Verification.
2. Confirmation.
3. Payment Issue.
4. Transfer Obligation Fallen Due.
5. Cash Payment.
6. Recipient's Account.
7. Payable.

نگهداری حساب‌ها چیست - گزارش پایان دوره حساب‌هایی که قرار است براساس آنها پرداختی صورت بگیرد و نیز گزارش‌هایی که مبنای آنها نقدی است به سهولت امکان‌پذیر باشد. نظام مبتنی بر روش تعهدی یا تعهدی تعدیل شده، همچنانکه در اسناد انجمن بین‌المللی حسابداران (IFAC, 1998) تصریح شده است، می‌تواند در نیل به این هدف کمک کند و شاید برای بعضی از کشورها مناسب باشد. اگر داده‌های حسابداری بر مبنای نقدی ثبت و گزارش شوند و یادداشتی در باره مطالبات معوقه ضمیمه آن باشد، باز هم شرایط پیشنهاد شده در مجموعه ضوابط تا حدی برآورده می‌شود. (۸۳)

۱۳۱- در طرف درآمد، دولت‌ها باید برای مالیات و دیگر درآمدهایی که به موقع دریافت نشده‌اند حساب باز کنند. (۸۴) برای مثال حجم مالیات‌های معوقه<sup>۱</sup> ممکن است قابل ملاحظه باشد. با این حال در بسیاری از کشورها، آگاهی از این که چه بخشی از این مالیات‌ها در عمل جمع‌آوری شده‌اند کار چندان آسانی نیست، چرا که در این کشورها بدهی‌های سوخته<sup>۲</sup> قلم گرفته نمی‌شود. درست همانند طرف مخارج، ضروری است که سازمان مالیاتی و نظام‌های حسابداری پرداخت‌های مقرر<sup>۳</sup> را شناسایی و ثبت کنند و تا حد امکان جریان ماهانه و سالانه مالیات‌ها، جریمه‌ها و بهره‌های پرداخت نشده را گزارش کنند. (۸۵) به منظور حمایت از این موضوع، سازمان مالیاتی باید به سرعت، مؤدیانی را که ثبت شده‌اند اما پرونده تشکیل نداده‌اند،<sup>۴</sup> شناسایی کند - بالاخص مودیان بزرگ را - تا بدین ترتیب مقامات مالیاتی بتوانند با آنها تماس بگیرند و معلوم شود که چرا مالیات‌شان به موقع پرداخت نشده است.

گزارش دادوستدهایی که از داخل یا خارج تأمین مالی شده‌اند

۱۳۲- نظام حسابداری باید برای کلیه دادوستدهای عمومی<sup>۵</sup> به موقع حساب تشکیل دهد<sup>۶</sup> و همه دادوستدهایی را که چه از منابع داخل و چه از منابع خارجی تأمین مالی شده‌اند، گزارش کند. معمولاً در کشورهای در حال توسعه‌ای که جریان کمک خارجی به آنها شدید است،

1. Tax Arrears.
2. Bad Debts.
3. Payments Due.
4. Stopfilers.
5. Public Transactions.
6. Bring to Account.

دولت بسیاری از اقلامی را که از خارج تأمین مالی شده‌اند ثبت نمی‌کند. در بعضی موارد علت این کار، قول و قرارهایی است که بین کشور اهداکننده منابع مالی و کشور جذب‌کننده گذاشته شده است. برای مثال، ممکن است مخارج مستقیماً به حساب بدهکار گذاشته شود و ترتیبات حسابداری خاصی برای اطمینان حاصل شدن از پاسخگو بودن در برابر اهداکننده وام در نظر گرفته شود که معمولاً بهای آن کاسته شدن از میزان شفافیت و پاسخگو بودن در کشور پذیرنده وام است. بایسته است همه کشورهای نظام‌های حسابداری یکپارچه و فراگیری را به وجود آورند که کلیه دادوستدهای دولتی را، مستقل از منبع تأمین مالی آن پوشش دهد (اگر لازم است کشور اهداءکننده وام نیز از این موضوع حمایت کند). نظام حسابداری نقدی می‌تواند این هدف را محقق کند، به شرط آن که اقدامات ویژه‌ای به عمل آید تا اطمینان حاصل شود همه عملیات به موقع گزارش می‌شود.

#### کمک‌های غیرنقدی

۱۳۳- یکی از نقاط ضعف متداول نظام‌های حسابداری بسیاری از کشورهای در حال توسعه این است که کمک‌های غیرنقدی به ندرت تمام وکمال ثبت می‌شود. این بدان معنی است که حساب‌های دولتی نه میزان واقعی منابع مورد استفاده را منعکس می‌کنند و نه الگوی تخصیص آنها برحسب بخش، سازمان یا منطقه را نشان می‌دهند. نقطه ضعف دیگری که به همین اندازه مهم است این است که دارایی‌هایی که به واسطه کمک‌های غیرنقدی ایجاد یا تحصیل می‌شوند به شکلی ثبت نمی‌شوند که به شناسایی عملیات بلندمدت کمک کند یا لوازم حفظ و نگهداری آنها را معرفی کند. انتقال چنین دارایی‌هایی به دولت، وقتی که کمک‌های اهدایی<sup>۲</sup> کامل می‌شود می‌تواند بر بودجه فشاری غیرمنتظره وارد کند. علاوه بر این، ثبت به موقع و ارزیابی چنین کمک‌هایی مشکل‌زاست و باید اقداماتی برای پوشش دادن دادوستد کمک‌های غیرنقدی به عمل آید تا شفافیت بیش‌تر شود. نظام‌های حسابداری نقدی به طور کلی ابزار مناسبی برای ردیابی این نوع عملیات نیستند و یک نظام کاملاً تعهدی برای کارکردن با این نوع دارایی‌های غیرمالی<sup>۳</sup> لازم است. پیشنهاد می‌شود همه کشورهای کمک‌های مهم نقدی

1. Donor Agency.

2. Donor Financing.

3. Nonfinancial Assets.

دریافت شده را حداقل به صورت یادداشت ثبت کنند، به نحوی که دریافتی‌های آتی پیش‌بینی شده در بودجه و دریافتی‌های حسابرسی شده در حساب‌های سالانه نشان داده شود.

#### عملیات ترازنامه

۱۳۴- همان‌طور که دانیل، دیویس و ولف (۱۹۹۷) نشان داده‌اند، بسیاری از کشورها به منظور تجدید ساختار بانک‌ها از ترکیبی از عملیات ترازنامه‌ای (انتقال اوراق قرضه دولتی<sup>۱</sup> یا تعهد دیون<sup>۲</sup>) و عملیات شبه مالی (وام‌های بانک مرکزی) استفاده می‌کنند تا بتوانند از حمایت‌های بودجه‌ای استفاده کنند. در نظام حسابداری یکپارچه دولتی، تحت استانداردهای تعهدی یا تعهدی تعدیل شده، لازم است که دادوستدهای بدهی را با<sup>۳</sup> حساب‌های عملیاتی<sup>۴</sup> تطبیق دهند. برقراری موازین بین المللی حسابداری برای ثبت کلیه دادوستدهای غیرنقدی و پوشش دادن به همه پایه‌های حسابداری مطلوب است.

۱۳۵- البته، این نحوه حسابداری دادوستدها لزوماً انعکاس دهنده واقعی اثرات اقتصادی آن‌ها نیست، بلکه می‌تواند نشانگر سیاست‌های قبلی، همچون سیاست تامین اعتبار مستقیم توسط بانک‌ها باشد. بدین ترتیب تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری<sup>۵</sup> می‌تواند نتیجه فعالیت‌های شبه بودجه‌ای انباشته شده در گذشته باشد، که اثرات آن در گذشته کمتر از حد برآورد شده است، اما با تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری، تأثیر آن بیش از واقع برآورد می‌شود. لازمه شفاف‌سازی این است که چنین دادوستدهای توسط دولت کاملاً مشخص و علنی شود. (۸۶)

#### تدارک و اشتغال<sup>۶</sup>

۲-۳-۳- رویه‌های تدارک و اشتغال باید استاندارد شود و همه گروه‌های ذی‌نفع به آن دسترسی داشته باشند.

1. Government Bonds.
2. Assumption of Debt.
3. Debt Transactions.
4. Operating Accounts.
5. Recapitalization.
6. Procurement and Employment.

تدارک و مناقصه<sup>۱</sup>

۱۳۶- عقد قرارداد برای خرید کالا و خدمات، بالاخص وقتی قراردادهای بزرگی مطرح‌اند، باید علنی و شفاف باشند تا امکان فساد به حداقل کاهش یابد و اطمینان حاصل شود که وجوه عمومی به درستی هزینه شده‌اند. در مورد لغو قرارداد خرید خدمات دولتی یا فرآیندهای مدیریتی و خصوصی‌سازی نیز ملاحظات مشابهی باید به عمل آید.<sup>(۸۷)</sup>

۱۳۷- برای قراردادهایی که میزان آن‌ها فراتر از حد مشخصی است باید سازوکارهای مناقصه ایجاد شود و قواعد و مقررات تدارکات باید اختیارات خاصی به کمیته یا هیأت بدهند و اعضای کمیته یا هیأت باید مکلف باشند که تصمیمات خود را به اطلاع عموم برسانند. اگر تا پیش از این برخی خدمات را دولت ارایه می‌کرده است و بعد از این قرار است ارایه این خدمات به بخش خصوصی واگذار شود، باید رویه‌های انجام این کار از قواعدی شبیه به قواعد تدارک<sup>۲</sup> پیروی کند.<sup>(۸۸)</sup> در این زمینه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و بانک جهانی به بعضی کشورها کمک کرده‌اند تا برای تدارکات خود سیستم‌های مدرنی ایجاد کنند. کشورهای در حال‌گذار در این زمینه به پیشرفت‌های قابل ملاحظه‌ای نایل آمده‌اند. برای مثال در لهستان، قانون تدارکات<sup>۳</sup> براساس قانون پیشنهادی کمیسیون بین‌المللی قانون تجارت سازمان ملل<sup>۴</sup> (UNCITRAL) در مورد تدارک کالا، ساختمان، و خدمات<sup>(۸۹)</sup> وضع شده است. با این قانون می‌توان یک نظام تدارکات به شدت غیرمتمرکز را به وجود آورد که در آن دفتر مرکزی تدارکات عمومی، مسئول تهیه و تدوین قواعد و مقررات است.

## اشتغال

۱۳۸- رویه‌های حاکم بر اشتغال در بخش خدمات عمومی باید به دقت مشخص شود و در دسترس همگان قرار گیرد. هرگونه قانون و مقررات مربوط به پرداخت و استخدام<sup>۵</sup> در بخش خدمات عمومی باید منتشر شود. باید فرصت‌های شغلی<sup>۶</sup> از طریق آگهی و به روش رقابتی

1. Tendering.

2. Procurement Regulations.

3. Procurement Law.

4. The United Nations Commission on International Trade Law.

5. Recruitment.

6. Vacancies.

تدارک و مناقصه<sup>۱</sup>

۱۳۶- عقد قرارداد برای خرید کالا و خدمات، بالاخص وقتی قراردادهای بزرگی مطرح‌اند، باید علنی و شفاف باشند تا امکان فساد به حداقل کاهش یابد و اطمینان حاصل شود که وجوه عمومی به درستی هزینه شده‌اند. در مورد لغو قرارداد خرید خدمات دولتی یا فرآیندهای مدیریتی و خصوصی‌سازی نیز ملاحظات مشابهی باید به عمل آید.<sup>(۸۷)</sup>

۱۳۷- برای قراردادهایی که میزان آن‌ها فراتر از حد مشخصی است باید سازوکارهای مناقصه ایجاد شود و قواعد و مقررات تدارکات باید اختیارات خاصی به کمیته یا هیأت بدهند و اعضای کمیته یا هیأت باید مکلف باشند که تصمیمات خود را به اطلاع عموم برسانند. اگر تا پیش از این برخی خدمات را دولت ارایه می‌کرده است و بعد از این قرار است ارایه این خدمات به بخش خصوصی واگذار شود، باید رویه‌های انجام این کار از قواعدی شبیه به قواعد تدارک<sup>۲</sup> پیروی کند.<sup>(۸۸)</sup> در این زمینه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و بانک جهانی به بعضی کشورها کمک کرده‌اند تا برای تدارکات خود سیستم‌های مدرنی ایجاد کنند. کشورهای در حال‌گذار در این زمینه به پیشرفت‌های قابل ملاحظه‌ای نایل آمده‌اند. برای مثال در لهستان، قانون تدارکات<sup>۳</sup> براساس قانون پیشنهادی کمیسیون بین‌المللی قانون تجارت سازمان ملل<sup>۴</sup> (UNCITRAL) در مورد تدارک کالا، ساختمان، و خدمات<sup>(۸۹)</sup> وضع شده است. با این قانون می‌توان یک نظام تدارکات به شدت غیرمتمرکز را به وجود آورد که در آن دفتر مرکزی تدارکات عمومی، مسئول تهیه و تدوین قواعد و مقررات است.

## اشتغال

۱۳۸- رویه‌های حاکم بر اشتغال در بخش خدمات عمومی باید به دقت مشخص شود و در دسترس همگان قرار گیرد. هرگونه قانون و مقررات مربوط به پرداخت و استخدام<sup>۵</sup> در بخش خدمات عمومی باید منتشر شود. باید فرصت‌های شغلی<sup>۶</sup> از طریق آگهی و به روش رقابتی

1. Tendering.

2. Procurement Regulations.

3. Procurement Law.

4. The United Nations Commission on International Trade Law.

5. Recruitment.

6. Vacancies.

واگذار شوند و معیارهای انتخاب به دقت تعریف شود. در برخی کشورهای پیشرفته، اشخاص مهم<sup>۱</sup> در رأس سازمان‌ها قرار می‌گیرند تا سیاست‌های خاص خود را برای تدارکات و تا حدی برای پرداخت‌ها اتخاذ کنند. البته، حتی در این حالت هم وضوح و علنی بودن رویه‌ها همچنان شرط لازم است.

### حسابرسی

۳-۳-۳- اجرای بودجه<sup>۲</sup> باید به صورت داخلی حسابرسی شود و رویه‌های حسابرسی باید به صورت علنی در معرض بررسی قرار گیرد.

۱۳۹- حسابرسی داخلی کارآمد توسط سازمان‌های دولتی یکی از نخستین موانع بر سر راه سوءاستفاده و یا سوءمدیریت وجوه عمومی به شمار می‌آید.<sup>(۹۰)</sup> حسابرسی داخلی مستلزم شرایط و فضایی است که بتوان تحت آن شرایط کنترل داخلی را اعمال نمود و نمی‌تواند جایگزین آن شرایط شود<sup>(۹۱)</sup>. نظارت حسابرسان داخلی به لحاظ تطابق با موازین حسابرسی خارجی مطالب باارزشی را جهت بازنگری فراهم می‌کند. موجودیت و اثر بخشی حسابرسان داخلی باید با این الزام تضمین شود که فراگردهای حسابرسی درونی به وضوح تعریف شوند و در دسترس همگان قرار گیرند و نیز اثر بخشی این فراگردها نیز باید در معرض بازنگری حسابرسان خارجی قرار داشته باشند.

### گزارش بودجه‌ای

۴-۳- گزارش بودجه‌ای باید به موقع، فراگیر و قابل اعتماد باشد و انحرافات از بودجه را نشان دهد.

۱۴۰- استانداردهای گزارش بودجه‌ای باموارد ذیل مرتبط است:

۱- خروجی‌های بودجه‌ای و فرابودجه‌ای؛

۲- حساب‌های نهایی؛

۳- نتایج برنامه.

1. Significant Powers.

2. Budget Execution.

### خروجی‌های بودجه‌ای و فرابودجه‌ای

۱-۴-۳- در طی سال مالی باید به طور مرتب خروجی‌های<sup>۱</sup> بودجه‌ای و فرابودجه‌ای گزارش شود و این نتایج با برآوردهای اولیه مقایسه شوند. اگر اطلاعات دقیقی در مورد رده‌های پایین‌تر حکومت در دسترس نباشد، باید شاخص‌های قابل دسترسی که وضعیت مالی آن‌ها را نشان می‌دهد ارائه شود. (مثلاً میزان استقراض بانکی<sup>۲</sup> و انتشار اوراق قرضه<sup>۳</sup>).

۱۴۱- مدیریت مالی مؤثر تا حد زیادی به اطلاعات به‌هنگام، قابل اعتماد و مربوط به همان سال در مورد وضعیت مالی دولت بستگی دارد. بنابراین «مجموعه» پیشنهاد می‌کند که وضعیت بودجه‌ای حداقل در نیمه هر سال به قانونگذار گزارش شود. این امر موجب خواهد شد که در برابر اوضاع و شرایط متغیر اقتصادی یا بودجه‌ای راهکارهای مناسبی اتخاذ شود.

### رفع مغایرت<sup>۴</sup> با برآوردهای بودجه‌ای

۱۴۲- نتایج مالی واقعی شش ماهه (اول یا دوم) سال باید با برنامه‌ها و پیش‌بینی‌های بودجه‌ای دوره مورد نظر مقایسه شوند و در گزارشی تحلیلی، نتایج مورد انتظار پایان سال مالی برآورد شود. اگر بین پیش‌بینی‌های بودجه‌ای و نتایج واقعی اختلاف زیادی وجود داشته باشد، باید عواملی که موجب انحراف بودجه شده‌اند شناسایی شوند (عواملی از قبیل سیاست‌های جدید، حوادث غیرمترقبه<sup>۵</sup>، تغییر پارامترها، تغییر در زمانبندی درآمدها و هزینه‌ها). باید در همه گزارش‌ها، اختلافات توضیح داده نشده<sup>۶</sup> بین حساب‌های دولتی و حساب‌های بانکی توضیح داده شود.

### تناوب و دوره زمانی گزارش‌های بودجه

۱۴۳- گزارش‌های دولت مرکزی باید به پیروی از معیارهای نظام انتشار داده‌های عمومی (GDDS)<sup>۷</sup> به موقع و به صورت متناوب (به صورت فصلی) منتشر شوند. این نحوه زمانبندی

1. Outturn.
2. Bank Borrowing.
3. Bond Issues.
4. Reconciliation.
5. Contingencies.
6. Unexplained Discrepancy.
7. General Data Dissemination System

شرط لازم برای رعایت حداقل استاندارد برای گزارش‌های آماری در سال است. همچنین پیشنهاد می‌شود دولت مرکزی حداقل در نیمه سال گزارشی به قانونگذار ارائه دهد. در بسیاری کشورهای پیشرفته، دولت هر سه ماه یک بار یا هر شش ماه یک بار به صورت رسمی به قانونگذار گزارش می‌دهد (بعضی از این کشورها به لحاظ قانونی ملزم به این کار هستند) در بعضی دیگر دولت هر ماهه به مردم گزارش می‌دهد. (۹۲)

#### پوشش دادن کلیه فعالیت‌های دولت کامل

۱۴۴- درحالت ایده‌ال، گزارش‌های فصلی یا شش ماه یک بار، وضعیت بودجه‌ای دولت کامل را پوشش می‌دهد و امکانی فراهم می‌آورد تا اهداف بودجه‌ای قید شده در بودجه مورد ارزیابی قرار گیرد. البته در بسیاری از دولت‌ها نمی‌توان وضعیت بودجه‌ای رده‌های پایینی آنها را گزارش کرد. «مجموعه» تأکید می‌کند که همه رده‌های دولت مرکزی (از جمله منابع فرابودجه‌ای)، مشمول گزارش شوند. در حالتی که رده‌های پایینی دولت مسئولیت‌های بودجه‌ای مهمی برعهده دارند<sup>(۹۳)</sup>، باید خلاصه گزارش وضعیت بودجه‌ای تک تک این رده‌ها به صورت یکپارچه درآید و در اختیار مسئولین قرار گیرد و در صورت لزوم از شاخص‌هایی نظیر میزان استقراض از بانک‌ها یا انتشار اوراق قرضه که وضعیت بودجه‌ای آنها را روشن می‌کند، استفاده شود.

#### حساب‌های نهایی

۲-۴-۳- حساب‌های نهایی بودجه باید به موقع، کامل و حسابرسی شده، همراه با اطلاعات کامل در مورد فعالیت‌های فرابودجه‌ای در اختیار قانونگذار قرار گیرد.

۱۴۵- رعایت حداقل استاندارد مستلزم آن است که حساب‌های نهایی بودجه دولت مرکزی معیارهای پوشش دادن و قابل اطمینان بودن کلیه اطلاعات را انعکاس دهند. لازم است بین این حساب‌ها و منابعی که در بودجه تخصیص داده شده‌اند رفع مغایرت شود و یک حسابرس مستقل خارجی آن را حسابرسی کند. حساب‌های حسابرسی شده باید در طی ۱۲ ماه بعد از پایان سال مالی آماده شوند. قاعده حکم می‌کند که حساب‌های نهایی هر رده از دولت فقط در محدوده قلمرو مربوط حسابرسی و ارایه شود. البته دولت مرکزی موظف است تصویری قابل اعتماد از حساب‌های رده‌های پایینی دولت کامل پیامدهای بودجه‌ای آن ارایه نماید. باید بین

حساب‌های نهایی و تخصیص‌های بودجه رفع مغایرت شود و جدولی خلاصه که دلایل اصلی انحراف از تخصیص اولیه‌های را نشان دهد. نتایج حسابرسی باید کاملاً با صورت حساب‌های بانکی منطبق باشد و در مدت حداکثر یک سال به قانونگذار ارایه شود.

### نتایج برنامه

۳-۴-۳- نتایج به دست آمده پس از مقایسه با اهداف برنامه‌های اصلی بودجه باید به اطلاع مجلس برسد.

۱۴۶- در پاراگراف‌های ۱۱۳ و ۱۱۴ پیشنهاد شده که اهداف برنامه‌های اصلی بودجه‌ای گزارش شود. پس از آن باید بر نتایج برنامه‌های دولت نظارت شود و نتایج تفصیلی و ارزیابی اهداف تصریح شده برنامه بر اساس مستندات بودجه‌ای در اختیار قانونگذار قرار گیرد.

## چهارم- اطمینان‌یابی مستقل از یکپارچگی

۱۴۷- یکی از لوازم مهم شفافیت بودجه‌ای وجود سازوکارهای نهادی مؤثر است که برای قانونگذار و مردم کیفیت بالای داده‌ها و اطلاعات بودجه‌ای ارایه شده از طرف دولت را تضمین کند.

### بررسی موشکافانه<sup>۱</sup> مستقل و همگانی اطلاعات بودجه‌ای

۱-۴- یکپارچگی اطلاعات بودجه‌ای باید در معرض بررسی موشکافانه مستقل و همگانی قرار گیرد.

۱۴۸- در این زمینه «مجموعه» رویه‌های زیر را توصیه می‌کند:

۱- حسابرسی خارجی؛

۲- بررسی دقیق پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی؛

۳- یکپارچگی آمار بودجه‌ای.

## حسابرسی خارجی

۱-۱-۴- لازم است نهاد حسابرسی ملی یا سازمانی هم عرض آن از طرف قانونگذار مکلف شود تا به موقع گزارش‌هایی در بارهٔ یکپارچگی مالی حساب‌های دولتی در اختیار قانونگذار و عموم قرار دهد.

۱۴۹- نهادهای حسابرسی ملی<sup>(۹۴)</sup>، هرچند در قالب‌های مختلف و با درجات متفاوتی از استقلال، در اغلب کشورها وجود دارند. البته لازم است در کشورهای درحال‌گذار نهادهای جدیدی به وجود آید. این نهاد را در کشورهای فرانسه زبان Cour des Comptes، در کشورهای انگلیسی زبان Audit Office و در کشورهای امریکای لاتین Contraloria General می‌نامند. وظیفهٔ اصلی این نوع نهاد تأیید و افزایش کیفیت پاسخگویی دولتی است. هرچه دولت‌ها قدرت تصمیم‌گیری خود را بیش‌تر واگذار کنند بر اهمیت نقش نهاد حسابرسی ملی بیش‌تر افزوده می‌شود.

۱۵۰- حسابرسی انضباطی<sup>۱</sup> هستهٔ اصلی حسابرسی دولتی به حساب می‌آید. این نوع حسابرسی موارد ذیل را شامل می‌شود:

- تأیید پاسخگو بودن هر یک از سازمان‌ها در برابر مسائل مالی - از جمله ارزیابی سوابق مالی و اظهار نظر درباره گزارش‌های مالی؛
- تأیید پاسخگو بودن مجموعه دولت در برابر مسایل مالی؛
- حسابرسی نظام‌ها و داد و ستدهای مالی و کنترل داخلی وظایف حسابرسی<sup>۲</sup> از جمله ارزیابی میزان مطابقت با مقررات و قوانین مصوب<sup>۳</sup>.

۱۵۱- پس از خاتمهٔ کار، حسابرس نظر کتبی خود را دربارهٔ یافته‌هایش اعلام می‌کند. اگر حسابرس قانع شود که گزارش‌های مالی با تکیه بر مبانی پذیرفته شده حسابداری و سیاست‌های منسجم تهیه شده‌اند؛ گزارش‌ها با شرایط و قوانین مصوب مطابقت دارند؛ نظرات ابراز شده صورت‌های مالی با اطلاعات حسابرس دربارهٔ نهاد حسابرسی شده همخوانی دارد و همهٔ مستندات مربوط به صورت‌های مالی در حد کفایت ارائه شده‌اند، آن‌گاه حسابرس می‌تواند اعلام کند گزارش مالی بی‌کم و کاست است.

1. Regularity Audit.

2. Audit Functions.

3. Regulations and Statutes.

۱۵۲- یکی از ویژگی‌های مهم نهادهای حسابرسی ملی<sup>۱</sup> آن است که دولت نباید بر آن‌ها مسلط باشد. یکی از سازوکارهای رایج برای تضمین استقلال نهاد حسابرسی ملی آن است که ریاست آن مستقل از قوه مجریه منصوب یا معزول شود. رئیس نهاد حسابرسی ملی باید اجازه داشته باشد که مستقیماً به قانون‌گذار (و به عموم مردم) گزارش کند. در هند یک حسابرس رسمی دولتی<sup>۲</sup> مستقل و حسابرس کل<sup>۳</sup> فقط به پارلمان گزارش می‌دهند. (۹۵)

البته در تعدادی از کشورها حسابرس کل را رئیس جمهور یا نخست وزیر تعیین می‌کند و حسابرس کل به جای آن که به قانونگذار گزارش دهد به ایشان گزارش می‌دهد. می‌توان استقلال ریاست حسابرسان را با تضمین این که حداقل از جانب قانونگذار تعیین می‌شود قوت بخشید.

۱۵۳- رعایت حداقل استاندارد مستلزم آن است که اگر ریاست نهاد حسابرسی گزارش مالی را اعلام کرد، سازوکارهایی به منظور تضمین گزارش یافته‌های حسابرس خارجی به قانونگذار وجود داشته باشد و اقدامات جبرانی به عمل آید. یکی از سازوکارهای ممکن این است که واحد حسابرسی شده ملزم به پاسخگویی در برابر یافته‌های حسابرسی باشد و اقدامات عملی خود را مشخص کند. سازوکار دیگر این است که در قوه قانونگذاری یک کمیته فعال تشکیل شود (از قبیل کمیته حساب‌های عمومی) و حساب‌های عمومی را بررسی کند، گزارش حسابرس کل را ملاحظه کند و دستگاه اجرایی را به پاسخ‌گویی در مقابل نقاط ضعف تشریح شده در گزارش وادار نماید. برای مثال در بریتانیا، کمیته حساب‌های عمومی<sup>۴</sup> یافته‌هایش را هم به پارلمان و هم به خزانه داری گزارش می‌کند و خزانه داری موظف است متعاقب دریافت گزارش، به کمیته حساب‌های عمومی اعلام کند چه اقداماتی را برای رفع نقصه‌ها به عمل خواهد آورد. در هند هم کمیته حساب‌های عمومی وجود دارد و وظایف مشابهی را برعهده دارد.

۱۵۴- برای تضمین این که قوه مجریه نتواند با کاهش بودجه نهاد حسابرسی ملی یا با کنترل کارکنان آن یا با تأخیر در بررسی گزارش‌ها اقدامات این دفتر را خنثی کند - چنان که در بعضی کشورها می‌کند - باید سازوکارهایی تعبیه شود که قوه مقننه بیش از آنچه

1. National Audit Office.

2. Comptroller.

3. Auditor General.

4. Public Accounts Committee.

متداول است بتواند بر نهاد حسابرسی ملی نظارت داشته باشد. یکی از سازوکارها این است که مسئولیت پیشنهاد بودجه سالانه نهاد حسابرسی و تعیین اولویت حوزه‌های کاری آن به کمیته منتخب قوه مقننه واگذار شود و در عین حال به حسابرسان اجازه داده شود در حوزه مسئولیت‌هایشان گزارش‌هایی را که لازم می‌دانند تهیه کنند. مهم آن است که نهاد حسابرسی ملی به طور کامل به همه اسناد، سوابق و افراد دسترسی داشته باشد. قوه مقننه می‌تواند با تصویب قوانینی واحدهای حسابرسی شده را ملزم به همکاری با حسابرسان کند.

۱۵۵- رعایت حداقل استانداردها مستلزم آن است که استانداردهای حاکم بر شیوه‌های حسابرسی خارجی با استانداردهای بین‌المللی، از قبیل سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی (همان‌طوری که در شرح ۱۶ توضیح داده شد) همخوانی داشته باشد. (۹۶) هسته اصلی نهاد حسابرسی ملی باید از کارکنانی تشکیل شده باشد که به صورت حرفه‌ای دوره دیده باشند و همه کارکنان حرفه‌ای مرکز باید در گفتار و کردار استقلال خود را نشان دهند. همچنین باید کیفیت و استقلال ارزیابی‌های نهاد حسابرسی به صورت درونی تضمین شود.

## شرح ۱۶

### معیارهای حسابرسی سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی INTOSAI

معیارهای حسابرسی سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی، شامل ۴ بخش است: فروض مقدماتی، معیارهای کلی، معیارهای تخصصی<sup>۱</sup> و معیارهای گزارش دهی.

#### فروض مقدماتی

توسعه اطلاعات مناسب، کنترل، ارزیابی و روش‌های گزارش دهی در دولت، فرایند پاسخ‌گویی راتسهیل خواهد کرد؛ مراجع صلاحیت داری باید انتشار رسمی معیارهای حسابداری قابل قبول ناظر بر گزارش و افشاگری مالی مورد نیاز دولت را تضمین کنند؛ و هر اداره حسابرسی باید سیاستی را در پیش بگیرد که بتواند بر مبنای آن از معیارهای سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی یا سایر معیارهای خاص پیروی کند تا بدین وسیله کیفیت کار تضمین شود.





### معیارهای کلی

کلیه حسابرسان و دفاتر حسابرسی باید از مدیریت اجرایی، از افرادی که مورد حسابرسی واقع می‌شوند و نیز از هر نوع نفوذ سیاسی مستقل باشند و باید صلاحیت‌های مورد نیاز را در اختیار داشته باشند و نیز باید با توجه و دقت کافی از معیارهای حسابرسی سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی پیروی کنند.

### معیارهای تخصصی

حسابرسان باید رویه‌های حسابرسی منظمی را طراحی نمایند تا نسبت به جلوگیری از اشتباهات و بی انضباطی‌ها و عملیات غیرقانونی که می‌توانند آثار مستقیم و مادی قابل توجهی بر اقلام صورت‌های مالی برجای بگذارند، اطمینان حاصل کنند؛ حسابرسان باید صحت کنترل داخلی را ارزیابی نمایند و هدف یک حسابرس منضبط باید حصول اطمینان از کامل و معتبر بودن حساب‌ها و بودجه باشد.

### معیارهای گزارش دهی

به دنبال هر حسابرسی، سرحسابرس<sup>۱</sup> باید یک اظهار نظر کتبی یا گزارشی تنظیم کند که یافته‌ها را در یک فرم قابل فهم تهیه نماید که تنها شامل اطلاعاتی باشد که از طریق شواهد حسابرسی مربوطه و قابل قبول پشتیبانی شوند، گزارش‌های حسابرسان باید مستقل، هدفمند، منصفانه و سازنده باشند (به عنوان مثال باید فعالیت‌های اصلاحی آینده را نشان دهند).

## بررسی موشکافانه پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی

۲-۱-۴- پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی (از جمله مفروضات بنیادی این پیش‌بینی‌ها) باید برای بررسی موشکافانه در دسترس کارشناسان مستقل قرار گیرد.

۱۵۶- همان طور که پیش‌تر گفته شد، تخمین‌های بودجه‌ای باید بر پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی مسنجم و هماهنگ متبنی باشد.<sup>(۹۷)</sup> به دلیل حساسیت درآمدها و هزینه‌ها و برخی اجزاء تأمین منابع به مفروضات زیربنایی تعیین اقلام مهم در مدل‌های اقتصاد کلان<sup>۲</sup> یکی از

1. Chief Auditor.

2. Macroeconomic Aggregates

عوامل مهم تعیین‌کننده اعتبار بودجه، کیفیت پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان است که ارقام بر آن مبتنی است.

۱۵۷- حداقل استاندارد مستلزم آن است که فروض و شیوه‌های اجرایی<sup>۱</sup> که در پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان به کار گرفته شده‌اند، به صورت معمول همزمان با تقدیم لایحه بودجه به قانونگذار و ترجیحاً به صورت ضمایم اسناد بودجه، در دسترس عموم قرار گیرند.<sup>(۹۸)</sup> صدور اطلاعاتی مبنی بر بیان مسئولیت که هویت پیش‌بینی‌کننده را اعلام دارد، بر شفافیت خواهد افزود. چنانچه ارزیابی پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان که مبنای ارقام بودجه‌های قبلی نیز با نتایج واقعی مقایسه و منتشر شود، شفافیت به میزان قابل توجهی افزایش می‌یابد.

۱۵۸- برخی کشورها حتی از این هم فراتر می‌روند و سازوکارهایی ایجاد می‌کنند تا کیفیت پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان توسط کارشناسان مستقل رسماً نقد یا ارزیابی شود. در برخی دیگر از کشورها این کار را یک سازمان عمومی (مسئول) ای انجام می‌دهد که وظیفه آن نقد و گزارش کیفیت پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی است. در ایالات متحده آمریکا، دفتر بودجه کنگره،<sup>۲</sup> که مستقیماً به کنگره گزارش می‌دهد، مجموعه‌ای کامل از پیش‌بینی‌های بودجه‌ای را فراهم می‌کند که به موازات پیش‌بینی‌های قوه مجریه مورد بررسی قرار می‌گیرد. در کانادا رویکرد متفاوتی در پیش گرفته می‌شود، بدین ترتیب که کار پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان به مؤسسات غیردولتی واگذار می‌شود و نظر اکثریت بخش خصوصی به عنوان مبنای خط مشی کلان اقتصادی دولت انتخاب می‌شود.

### یکپارچگی آمار بودجه‌ای

۳-۱-۴- باید با اعطای استقلال نهادی به دفتر آمار ملی، آمار بودجه‌ای هر چه بیش‌تر یکپارچه شوند.

۱۵۹- دفتر آمار ملی، که بر طبق قانون، در کار جمع‌آوری، تدوین و انتشار آمار رسمی از استقلال فنی برخوردار است، کیفیت و یکپارچگی آمار بودجه‌ای را تضمین می‌کند. در

1. Working Methods.

2. Congressional Budget Office.

حوزه بودجه‌ای،<sup>۱</sup> چنین دفتری به واسطه ایجاد هماهنگی در کار جمع‌آوری و تدوین داده‌های بودجه‌ای جامع از مجموعه‌های دولتی، نقش حیاتی ایفا می‌کند و موازین مربوط را برای گزارش‌دهی مالی تضمین می‌کند. این مرکز همچنین در ارایه آمار بودجه‌ای به عموم نقش محوری برعهده دارد. یکی از راه‌های افزایش یکپارچگی آمار بودجه‌ای، رعایت «اصول اساسی تهیه آمار رسمی» سازمان ملل<sup>۲</sup> (کمیسیون آماری سازمان ملل،<sup>۳</sup> ۱۹۹۴) است. رعایت این اصول، کفایت<sup>۴</sup> قوانین و مقررات، نهادها و رویه‌های آماری را تضمین می‌کند. برای ارتقای هر چه بیش‌تر این اصول، کمیسیون آمار سازمان ملل یک گروه کاری<sup>۵</sup> تشکیل داده تا پیش‌نویس طرح مجموعه ضوابط بهترین شیوه اصلاح نظام آماری را تهیه کند. ۱۶۰ - برای ایجاد اطمینان در بین استفاده‌کنندگان آمار رسمی، شفافیت روش‌ها و اقدامات دفتر آمار ملی ضروری است. پیشنهاد می‌شود که همه کشورها موازینی را که در «نظام انتشار داده‌های عمومی ارائه شده، رعایت کنند. این موازین عبارتند از: انتشار مستندات؛ رویه‌ها و منابع مورد استفاده در تهیه آمارها؛ انتشار اجزای آماری؛ تطبیق با سایر آمار مربوطه و چارچوب‌های آماری که می‌توان به کمک آن‌ها مقابله‌های آماری را ارایه داد و قابل قبول بودن آن‌ها را تضمین کرد؛ انتشار نحوه و شرایطی که تحت آن، آمار رسمی تهیه شده است، (شامل محرمانه بودن اطلاعات قابل شناسایی)؛ دسترسی به داده در داخل دولت قبل از انتشار آنها؛ اظهارنظر وزیر مربوط به هنگام انتشار آمار و تهیه اطلاعات در مورد بازنگری‌ها و اطلاعیه‌های قبلی در زمینه تغییرات عمده در روش‌ها.

1. Fiscal Area.
2. UN Fundamental Principles of official Statistics.
3. UN Statistical Commission.
4. Adequacy.
5. Task Force.

## شرح ۱۷

### اصول اساسی آمار رسمی سازمان ملل

خصوصیات اصول اساسی آمار رسمی سازمان ملل که در زیر آورده شده است تأثیری خاص در یکپارچگی آمارهای بودجه‌ای برجای می‌گذارد.

● آمارهای رسمی باید براساس اصل بی طرفی نهادهای آماری رسمی، تهیه و تدوین شوند.

● روش‌ها و شیوه‌های جمع آوری، پردازش، ذخیره سازی و ارایه آمار بودجه‌ای، به طور انحصاری توسط رئیس نهاد آماری، متناسب با موضوعات تخصصی، تعیین شود؛

● بنگاه‌های آماری مجاز هستند که در مورد برداشت غلط و سوء استفاده‌های آماری اظهار نظر کنند.

## پیوست ۱

الزامات استاندارد کلی پیشنهادی در مورد ضوابط صحیح حرفه‌ای برای شفافیت بودجه (۹۹)

### ۱ - روشن بودن نقش‌ها و مسئولیت‌ها

۱-۱ - مرز بین بخش دولتی از سایر بخش‌های اقتصاد باید به وضوح ترسیم شود و وظایف سیاستگذاری و مدیریت در درون دولت به خوبی تعریف و مشخص گردد.

<p>جدول نهادهای که اخیراً برای سالنامه آمار مالی دولت (GFS) تهیه شده باید به‌طور منظم به هنگام شود. (پاراگراف ۱۷) تعریف دولت کامل باید مطابق تعاریف نظام حساب‌های ملی (SNA, 1993) یا دستورالعمل IMF در مورد آمار مالی دولت (GFS, 1986) باشد. (پاراگراف ۱۸)</p>	<p>۱-۱-۱ - مرز بین بخش دولتی و سایر بخش‌های اقتصادی باید به وضوح تعریف و تفکیک شود. بخش دولتی کلیه فعالیت‌های دولت کامل را شامل می‌شود که دولت کامل نیز شامل دولت مرکزی، سطوح پایین‌تر دولتی از جمله فعالیت‌های فرا بودجه‌ای است.</p>
--	---

<p>مقررات بخش غیربانکی خصوصی باید مبتنی بر اهداف سیاستی شفاف بوده و بر مبنای حقوقی منطقی استوار باشد. مشاوره همگانی، دخالت غیرتبعیض آمیز، تقسیم مناسب مسئولیت‌های نظارتی و بررسی‌های دوره‌ای نیز مفید است (پاراگراف ۲۳). دخالت دولت در امور بانک‌ها باید مبتنی بر اهداف سیاستی شفاف باشد (پاراگراف ۲۳).</p>	<p>۱-۱-۲ - دخالت دولت در سایر بخش‌های اقتصادی (به عنوان مثال از طریق وضع مقررات و خرید سهام) باید در یک مسیر شفاف و علنی و بر مبنای روش‌ها و قواعد روشن بدون اعمال هرگونه تبعیض هدایت شود.</p>
---	--

میزان دارایی دولت به شکل سهام باید مشخص باشد (پاراگراف ۲۴).

<p>توزیع اختیارات مالیاتی و مسئولیت‌های هزینه‌ای که مبتنی بر اصول و قواعد ثابتی است، باید به‌طور شفاف مشخص شود (پاراگراف ۲۶).</p> <p>وظایف قوای سه‌گانه حکومتی باید ترجیحاً براساس قوانین اداری یا قانون اساسی به وضوح تعریف شود (پاراگراف ۲۷)</p>	<p>۳-۱-۱- تقسیم مسئولیت‌ها بین سطوح مختلف دولتی، بین قوای اجرایی، قانونگذاری و قضایی باید به وضوح تعریف و تبیین شود.</p>
<p>باید به منظور اطمینان از کنترل کامل دارایی‌های عمومی مسئولیت‌های مدیریت مالی مشخص گردد. <b>فعالیت‌های فرابودجه‌ای باید تحت نظارت دولت بوده و تعیین اولویت‌ها بخشی از فرایند تهیه بودجه باشد (پاراگراف ۳۳-۲۹)</b></p> <p>باید فعالیت‌های شبه مالی مهم (QFAs) بانک مرکزی، مؤسسات مالی عمومی (PFIs) و بنگاه‌های غیرمالی عمومی (NFPEs) شناسایی شوند. باید جزئیات کامل سود و زیان‌های بانک مرکزی، اطلاعات مربوط به وام‌دهی و وام‌های غیرعملیاتی مؤسسات مالی عمومی و فعالیت‌های غیرتجاری مهم بنگاه‌های غیرمالی عمومی شناسایی و گزارش شوند. خصوصی‌سازی باید در مسیری کاملاً شفاف انجام شود (پاراگراف ۴۱-۳۶)</p>	<p>۴-۱-۱- باید برای هماهنگی و مدیریت فعالیت‌های بودجه‌ای و فرا بودجه‌ای سازوکارهای شفاف ایجاد کرد و مقررات کاملاً روشنی در برابر سایر دستگاه‌ها (نظیر بانک مرکزی شرکت‌های مالی و غیرمالی تحت کنترل دولت) ایجاد کرد.</p>
<p><b>۲-۱- باید چارچوبی اداری و حقوقی برای مدیریت مالی وجود داشته باشد.</b></p>	
<p>باید قانون بودجه یا چارچوب اجرایی به نحوی تعیین شوند که فعالیت‌های بودجه‌ای و فرا بودجه‌ای را در بر بگیرند و مسئولیت‌های مدیریت مالی را تعیین کنند. باید روش‌های حسابداری، گزارش‌دهی و حسابرسی به منظور جلوگیری از سوء استفاده از بودجه‌های مکمل، ذخایر احتیاطی و انباشت بدهی‌های معوقه به کارگرفت (پاراگراف‌های ۴۴-۴۶)</p>	<p>۱-۲-۱- باید با به‌کارگیری قوانین جامع و قواعد اداری برای فعالیت بودجه‌ای و فرا بودجه‌ای مدیریت مالی اعمال گردد. باید هر نوع تعهد یا هزینه وجوه دولتی با مجوز قانونی باشد.</p>
<p>مالیات‌بندی باید با مجوز قانون انجام شود و کاربرد اجرایی قوانین مالیاتی همراه با احتیاط‌های آیین‌نامه‌ای باشد (پاراگراف ۴۷)</p> <p>قوانین باید قابل فهم بوده و در دسترس همگان قرار گیرد. حقوق مؤدیان مالیاتی باید با استفاده از یک نظام بررسی و تجدیدنظر اداری به وضوح تعیین شود (پاراگراف ۵۷-۴۸)</p>	<p>۲-۲-۱- وضع مالیات‌ها، عوارض، کارمزدها و حقوق گمرکی باید مبنای قانونی صریحی داشته باشد. مقررات و قوانین مالیاتی باید به آسانی در دسترس بوده و قابل فهم باشند و معیاری شفاف هر نوع اختلاف در کاربرد اداری و اجرایی آن‌ها را برطرف سازد.</p>
<p>باید مجموعه ضوابط اساسی برای رفتار اخلاقی کارکنان دولتی تعیین و معرفی بشود (پاراگراف ۵۸)</p>	<p>۳-۲-۱- معیار اخلاقی رفتار کارکنان دولتی باید دقیق بوده و به اطلاع همگانی برسد.</p>

<b>۲- دسترسی عام به اطلاعات</b>	
<b>۱-۲- کلیه اطلاعات مربوط به گذشته، حال و پیش‌بینی آینده فعالیت‌های مالی دولت باید به اطلاع عموم برسد.</b>	
<p>۱-۲-۱- بودجه سالانه باید شامل جزئیات کامل فعالیت‌های دولت مرکزی باشد و اطلاعاتی را در مورد فعالیت‌های بودجه‌ای و فرابودجه‌ای دولت مرکزی فراهم کند. علاوه بر آن باید اطلاعات کافی در مورد میزان درآمد و مخارج سطوح پایینی دولت ارائه دهد تا بتوان تصویری منسجم از موقعیت مالی دولت کامل به دست آورد.</p>	<p>فعالیت‌های فرابودجه‌ای باید در اسناد بودجه و گزارش‌های حسابداری گنجانده شود (پاراگراف ۶۱)</p> <p>اطلاعات پسینی در مورد فعالیت‌های دولت کامل باید تهیه شود. زمانی که روابط مالی درون حکومتی حائز اهمیت است، باید برآوردهایی برای دولت کامل به همراه بودجه دولت مرکزی ارائه شود (پاراگراف‌های ۶۴-۶۳).</p>
<p>۲-۱-۲- باید اطلاعاتی مشابه اطلاعات بودجه سالانه در مورد نتایج بودجه‌های دو سال گذشته هم‌رده پیش‌بینی کمیته‌های کلان و مهم بودجه دو سال آتی تهیه و ارائه شود.</p>	<p>باید برآوردهای اصلی و تجدیدنظر شده ارقام بودجه دو سال گذشته در اسناد بودجه گنجانده شود. باید تغییرات طبقه‌بندی یا ارائه اقلام بودجه‌ای به همراه پیامدهای مالی و منطقی آن‌ها اعلام شود (پاراگراف ۶۶).</p>
<p>۳-۱-۲- به همراه بودجه سالانه باید گزارش‌هایی منتشر شود که درباره ماهیت و اهمیت مالی تعهدات احتمالی، مخارج مالیاتی و فعالیت‌های شبه بودجه‌ای توضیح دهد.</p>	<p>اسناد بودجه باید شامل گزارش‌هایی از تعهدات احتمالی و مخارج مالیاتی عمده دولت مرکزی و گزارشی از فعالیت‌های شبه مالی بانک مرکزی، مؤسسات مالی عمومی و بنگاه‌های غیرمالی عمومی باشد. در این گزارش‌ها باید به منابع متنوع و دلایل توجیهی انتخاب هر یک اشاره شود و تا حد امکان اهمیت مالی واقعی و بالقوه آن‌ها هم در سطح کمیته‌های کلان و هم برای اجزای مهم این برنامه‌ها به صورت کمی و مقداری بیان شود (پاراگراف‌های ۷۹-۶۷).</p>
<p>۴-۱-۲- دولت مرکزی باید اطلاعات مربوط به میزان و ترکیب بدهی‌ها و دارایی‌های مالی خود را به طور منظم منتشر کند.</p>	<p>میزان و ترکیب بدهی دولت مرکزی باید سالانه و با تأخیری حداکثر ۶ ماهه گزارش شود (پاراگراف ۸۲)</p> <p>دارایی‌های مالی باید همزمان با بدهی‌ها گزارش شوند (پاراگراف ۸۷)</p> <p>باید روش‌های ارزشگذاری، ویژگی‌های خاص ابزارهای بدهی، بدهی‌های گزارش نشده و بدهی‌های معوقه اعلام گردند (پاراگراف‌های ۸۴-۸۱)</p>

<p><b>۲-۲- باید تعهدی همگانی نسبت به انتشار به موقع اطلاعات بودجه‌ای وجود داشته باشد.</b></p>	
<p>۱-۲-۲- باید کمیته‌های ویژه‌ای به منظور انتشار اطلاعات بودجه‌ای ایجاد گردد (به عنوان مثال در قانون بودجه).</p>	<p>باید اعلامیه‌ای در مورد روش‌های گزارش دهی سالی منتشر شود (پاراگراف ۹۰).</p>
<p>۲-۲-۲- تقویم زمانی انتشار گزارش مالی باید از قبل به اطلاع عموم برسد.</p>	<p>باید تقویم زمانی انتشار گزارش مالی برای سالی که پیش رو است از قبل اعلام شود و تاریخ انتشار آن از گزارش‌های سالانه و زمان انتشار گزارش‌های معمولی دیرتر نباشد (پاراگراف ۹۳).</p>
<p><b>۳- علنی بودن تهیه، اجرا و ارائه گزارش بودجه</b></p>	
<p><b>۱-۳- مستندسازی بودجه باید به نحوی باشد که اهداف سیاست مالی، چارچوب کلان اقتصادی، مبانی سیاست‌های بودجه‌ای و خطرهای مالی مهم و قابل تشخیص به صراحت ذکر شود.</b></p>	
<p>۱-۳-۱- گزارشی از اهداف سیاست مالی اعلام شود و یک ارزیابی از سیاست مالی پایدار انجام گیرد به نحوی که بتوان چارچوبی برای بودجه سالانه استخراج کرد.</p>	<p>باید به همراه بودجه چشم‌اندازی اقتصادی و مالی ارائه شود که در آن اولویت‌ها و اهداف سیاست مالی، خلاصه‌ای از اوضاع اقتصادی و ارزیابی کیفی از ثبات مالی نشان داده شود (پاراگراف‌های ۹۷ و ۱۰۳ - ۹۸).</p> <p>باید کمیته‌های کلان بودجه‌ای برای حداقل دو سال آتی پیش‌بینی و اعلام شود (پاراگراف‌های ۱۰۰-۹۷).</p>
<p>۲-۳-۱- پذیرش و تصویب هر قاعده مالی باید به صراحت بیان شود (نظیر الزام بودجه متوازن یا محدودیت استقراض برای رده‌های پایین دولتی).</p>	<p>هر نوع قاعده مالی باید به طور شفاف بیان شود. گزارش عملکرد هر قاعده باید با سایر رویه‌هایی که در مجموعه ضوابط پیشنهاد شده است، هماهنگ و سازگار باشد (پاراگراف ۱۰۴).</p>
<p>۳-۳-۱- بودجه سالانه باید در یک چارچوب اقتصاد کلان کمی، سازگار و جامع ارائه شود و مفروضات اقتصادی و عوامل اصلی (نظیر نرخ‌های مؤثر مالیاتی) که برآوردهای بودجه‌ای بر آن‌ها مبتنی است، باید ارائه شوند.</p>	<p>باید گزارشی از چارچوب اقتصاد کلان و میان‌مدت بودجه تهیه شود که حاوی پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی که بودجه مبتنی بر آن است، باشد. فروض مهم پیش‌بینی نیز باید گزارش شود (پاراگراف ۱۰۵)</p>
<p>۴-۳-۱- باید در بودجه سالانه بین تعهدات فعلی و سیاست‌های جدید تمایز قابل شد.</p>	<p>باید گزارش خلاصه شده‌ای از کلیه تغییرات سیاستی منتشر شود و آثار مالی مورد انتظار آن‌ها در اسناد بودجه‌ای ذکر گردد (پاراگراف ۱۰۶)</p>
<p>۵-۳-۱- خطرات اصلی بودجه سالانه شامل تغییرات فروض و شرایط اقتصادی و هزینه‌های نامعلوم تعهدات خاص باید شناسایی و در صورت امکان کمی شوند (به عنوان مثال تجدید ساختار مالی)</p>	<p>باید به همراه مستندات بودجه‌ای گزارشی درباره خطرات مالی ارائه شود که تأثیر تغییر در مفروضات پیش‌بینی‌های مالی، تعهدات احتمالی و سایر ناطمینانی‌ها نسبت به هزینه‌های برنامه‌های معین را در برگیرد (پاراگراف ۱۰۷)</p>

<p><b>۲-۳- داده‌های بودجه‌ای باید به نحوی طبقه‌بندی و ارائه شوند که تجزیه و تحلیل سیاست مالی تسهیل شود و میزان پاسخگویی افزایش یابد.</b></p>	
<p>۱-۲-۳- داد و ستدهای دولت باید به صورت ناخالص و به تفکیک درآمدها و مخارج گزارش شوند، مخارج و هزینه‌های تأمین سرمایه باید برحسب طبقات اقتصادی، وظیفه‌ای و اداری طبقه‌بندی شوند، داده‌های مربوط به فعالیت‌های فرابودجه‌ای نیز باید به صورت مشابه طبقه‌بندی شوند. داده‌های بودجه‌ای باید به نحوی ارائه شوند که امکان مقایسه با اقلام مشابه در سطح بین‌المللی فراهم گردد.</p>	<p>طبقه‌بندی حساب‌ها و بودجه باید کلیه فعالیت‌های دولت کامل را پوشش دهد. باید داد و ستدها به شکل ناخالص گزارش شوند و طبقه‌بندی مورد استفاده برحسب طبقات اقتصادی، وظیفه‌ای و اداری باشد (پاراگراف ۱۱۰)</p> <p>نظام طبقه‌بندی باید مسئولیت‌های اجرایی را برای جمع‌آوری و استفاده از منابع عمومی مشخص نماید (پاراگراف ۱۱۲)</p>
<p>۲-۲-۳- اهداف برنامه‌های دولت باید مشخص شوند به نحوی که مقایسه ستانده و نتایج حاصل را تسهیل کنند (پاراگراف ۱۱۴).</p>	<p>۲-۲-۳- اهدافی که قرار است در برنامه‌های اصلی بودجه محقق شوند (برای مثال بهبود شاخص‌های اجتماعی مربوط) گزارش شوند.</p>
<p>تجزیه و تحلیل موقعیت مالی دولت باید مبتنی بر تراز کلی باشد (پاراگراف‌های ۱۶-۱۱۵)</p> <p>تراز کلی باید به هنگام بالا بودن تورم با تراز عملیاتی، موقع شدید بودن آثار نوسانات ادواری یا شوک‌های برونزا با تراز ساختاری و در زمان زیاد بودن حجم بدهی عمومی با تراز اولیه تکمیل گردد (پاراگراف ۱۱۶).</p> <p>موقعی که فعالیت‌های شبه مالی (و سایر عملیات ترازنامه‌ای) شدید یا قابل ملاحظه است باید تراز مالی تعمیم یافته برآورد شود.</p> <p>زمانی که داد و ستدهای مربوط به دارایی‌های مالی زیاد باشند، باید تراز واقعی را گزارش کرد (پاراگراف ۱۱۸)</p> <p>باید تراز کلی به همراه یک جدول تحلیلی که اقتباس آن را از برآوردهای بودجه‌ای نشان می‌دهد، در اسناد بودجه گزارش شود (پاراگراف ۱۲۱).</p>	<p>۳-۲-۳- تراز کلی دولت کامل باید شاخص استاندارد از وضعیت مالی آن باشد. در مواردی که شرایط اقتصادی اجازه نمی‌دهند این تراز مبنای قضاوت در مورد ارزیابی سیاست مالی قرار گیرد، باید با کمک سایر شاخص‌های بودجه‌ای (نظیر تراز عملیاتی، تراز ساختاری یا تراز ابتدایی) تشکیل شود.</p>
<p>باید گزارش‌های از معیارهای حسابداری به همراه بودجه ارائه شود (پاراگراف ۱۲۲).</p>	<p>۴-۲-۳- بودجه سالانه و حساب‌های نهایی باید شامل گزارش‌های درباره مبنای حسابداری (نقدی یا تهیدی) و استانداردهای مورد استفاده برای آماده‌سازی و ارائه داده‌های بودجه‌ای باشد.</p>

<b>۳-۳- روش‌های اجرا و نظارت بر مخارج مصوب باید به دقت مشخص شود.</b>	
<p>۱-۳-۳- باید نظام جامع و یکپارچه حسابداری ایجاد شود. این نظام باید مبنایی فراهم آورد تا مطالبات معوقه به طرز قابل قبولی ارزیابی شود.</p>	<p>نظام حسابداری باید به پیروی از معیارهای سازمان بین‌المللی نهادهای عالی و حسابرسی دارای کنترل‌های درونی باشند به نحوی که بتوان گزارش‌های قابل اعتمادی در مورد بدهی‌های معوقه تهیه کرد، داد و ستدهای مالی با منشأ خارجی را در نظر گرفت، کمک‌های غیرنقدی را ثبت کرد و داد و ستدهای ترازنامه‌ای را منظور کرد (پاراگراف‌های ۱۳۵-۱۲۴).</p>
<p>۲-۳-۳- رویه‌های تدارک و اشتغال باید استاندارد شود و همه گروه‌های ذی‌نفع به آن دسترسی داشته باشند.</p>	<p>مقررات حاکم بر خریدهای دولتی باید شفاف بوده و در دسترس همگان قرار گیرد. مناقصه‌های مربوط به قراردادهای مهم باید از معیارهای مشخص بین‌المللی پیروی کنند (پاراگراف‌های ۱۳۷-۱۳۶).</p>
<p>۳-۳-۳- اجرای بودجه باید به صورت داخلی حسابرسی شود و رویه‌های حسابرسی باید به صورت علنی در معرض بررسی قرار گیرد.</p>	<p>روش‌های مربوط به اشتغال در بخش عمومی باید به دقت مشخص شده باشد و رقابت بر سر تصاحب مشاغل مبتنی بر شایسته‌سالاری باشد. (پاراگراف ۱۳۸)</p>
<b>۴-۳- گزارش بودجه‌ای باید به موقع، فراگیر و قابل اعتماد باشد و انحرافات از بودجه را نشان دهد.</b>	
<p>۱-۴-۳- در طی سال مالی باید به طور مرتب نتایج بودجه‌ای و فرا بودجه‌ای گزارش شود و این نتایج با برآوردهای اولیه مقایسه گردد. چنانچه اطلاعات دقیقی در مورد رده‌های پایین‌تر دولت در دسترس نباشد، باید شاخص‌های قابل دسترسی که وضعیت مالی آن‌ها را نشان دهد، ارائه شود (نظیر استقراض بانکی و انتشار اوراق قرضه).</p>	<p>روش‌های حسابرسی داخلی باید شفاف بوده و همگان از آن مطلع باشند. این روش‌ها باید در معرض بررسی‌های حساب‌برسان خارجی قرار گیرد. (پاراگراف ۱۳۹)</p>
<p>۲-۴-۳- حساب‌های نهایی بودجه باید به موقع، کامل و حسابرسی شده، همراه با اطلاعات کامل فعالیت‌های فرا بودجه‌ای در اختیار مجلس قانونگذاری قرار گیرد.</p>	<p>باید موقعیت مالی حداقل در هر ۶ ماه یکبار مجلس قانونگذاری گزارش شود. نتایج واقعی باید پیش‌بینی‌های دوره مورد نظر مقایسه شده و برآوردی از نتایج بودجه‌ای مورد انتظار در آخر سال ارائه گردد. (پاراگراف‌های ۱۴۳-۱۴۲).</p>
<p>باید در حساب‌های نهایی بودجه پوشش دادن کلیه اطلاعات و قابل اطمینان بودن به خوبی رعایت شود. لازم است بین این حساب‌ها و تخصیص‌های بودجه رفع مغایرت شود و یک حساب‌ساز مستقل خارجی آن‌ها را حسابرسی کند. حساب‌های حسابرسی شده باید در طی ۱۲ ماه بعد از پایان سال مالی آماده شوند. دولت مرکزی باید گزارش مختصر و قابل اعتمادی از نتایج بودجه‌ای دولت کامل ارائه کند. (پاراگراف ۱۶۰).</p>	<p>گزارش‌های دولت مرکزی باید پیروی از استانداردهای نظام انتشار داده‌های عمومی (GDDS) به موقع و به صورت متناوب (فصلی) منتشر شود (پاراگراف ۱۴۳).</p> <p>در صورتی که مسائل مالی رده‌های پایینی دولت کامل مهم بوده و شرایط عملی اجازه دهد باید یک گزارش، کلی از موقعیت مالی سطوح پایینی دولت در نیمه سال ارائه شود (پاراگراف ۱۴۴)</p>

<p>نتایج و پیامدهای برنامه‌های دولت باید تحت نظارت قرار گیرد و به همراه ارزیابی نتایج در برابر اهداف برنامه‌ای تصریح شده در اسناد بودجه در اختیار قانونگذار قرار گیرد. (پاراگراف ۱۴۶).</p>	<p>۳-۴-۳- نتایج به دست آمده باید پس از مقایسه با اهداف برنامه‌های اصلی بودجه به اطلاع مجلس برسد.</p>
<p><b>۴- تضمین مستقل یکپارچگی</b></p>	
<p><b>۴-۱- یکپارچگی اطلاعات بودجه‌ای باید در معرض بررسی دقیق، مستقل و همگانی قرار گیرد.</b></p>	
<p>روش‌های انتصاب سرحسابرس یا عزل او باید مستقل از قوه مجریه صورت گیرد (پاراگراف ۱۵۲)</p> <p><b>باید سازوکارهایی اتخاذ شود تا نسبت به گزارش یافته‌های حسابرسی خارجی به مجلس و اتخاذ راهکارهای اصلاحی اطمینان حاصل نمود (پاراگراف ۱۵۳)</b></p> <p>باید به منظور حصول اطمینان نسبت به نظارت قوه مقننه بر فعالیت دستگاه حسابرسی سازوکارهایی در قالب آیین‌نامه به کار گرفته شود (پاراگراف ۱۵۴)</p> <p>معیارهای مربوط به روش حسابرسی خارجی باید با معیارهای بین‌المللی سازگار باشد (نظیر معیارهای سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی INTOSAI) (پاراگراف ۱۵۵)</p>	<p>۴-۱-۱- لازم است هیأت حسابرسی ملی یا سازمانی هم عرض آن از طرف قانونگذار مکلف شود تا به موقع گزارش‌هایی درباره یکپارچگی مالی حساب‌های دولتی در اختیار مجلس قرار دهد.</p>
<p><b>فروض و روش‌های کاری مورد استفاده در پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان باید در دسترس عموم قرار بگیرد (پاراگراف ۱۵۷)</b></p>	<p>۴-۱-۲- پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان (از جمله فروضات بنیادی آن‌ها) باید برای بررسی دقیق در اختیار کارشناسان مستقل قرار گیرد.</p>
<p>اصول اساسی تهیه آمار رسمی سازمان ملل باید رعایت شود (پاراگراف ۱۵۹)</p> <p>دفتر آمار ملی باید در مسائل فنی دارای استقلال باشد. (پاراگراف ۱۵۹) باید معیارهای GDDS صندوق بین‌المللی پول در مورد یکپارچگی و کیفیت داده‌ها رعایت شود.</p>	<p>۴-۱-۳- باید با اعطای استقلال نهادی به دفتر آمار ملی، آمار بودجه‌ای هر چه بیش‌تر یکپارچه شود.</p>

### پی‌نوشت‌ها

۱- از این به بعد به جای به کار بردن این عبارت فقط از «ضوابط» استفاده می‌شود.

۲- IMF (1998) را ببینید.

- ۳- برخی از اصطلاحات تکنیکی در بار اول استفاده به صورت پسرنگ مشخص و در فرهنگ لغاتی که بر روی سایت اینترنتی «شفافیت مالی» وجود دارد، تعریف شده‌اند.
- ۴- فعالیت‌های شبه بودجه‌ای در پاراگراف‌های ۳۴ تا ۳۹ و ۷۵ تا ۷۹ بحث شده است.
- ۵- از این به بعد به جای به کار بردن این عبارت فقط از «دستورالعمل» استفاده می‌شود.
- ۶- Extrabudgetary Funds که در پاراگراف ۳۳ مورد بحث قرار گرفته است.
- ۷- شروط حداقل استاندارد در ضمیمه ۱ یکجاگردآوری شده است.
- ۸- SNA و GFS خیلی به هم شبیه هستند و GFS به نحوی در حال بازنگری است که کاملاً با SNA تطابق نماید.
- ۹- پاراگراف‌های ۲۱ تا ۲۴ را ببینید.
- ۱۰- پاراگراف‌های ۲۶ و ۶۲ الی ۶۵ را به منظور بحث مبسوط راجع به موضوعات دولت مرکزی و دولت کامل ببینید.
- ۱۱- OECD (1995) و OECD (1997) را برای جزئیات بیش‌تر ببینید.
- ۱۲- صندوق بین‌المللی پول نیز در حال تهیه و تدوین ضوابط لازم‌الاجرا برای تحقق شفافیت سیاست‌های پولی و مالی است که برخی از این موضوعات را پوشش خواهد داد. استانداردهای بین‌المللی سیاست‌های مالی، در جاهای دیگر، مورد توجه قابل ملاحظه‌ای قرار می‌گیرند از جمله (1997) The Basle Committee on Banking Supervision. سایت اینترنتی زیر را ببینید:

<http://WWW.imf.org/monfintransparency>

۱۳- با این وجود، چارچوب درون حکومتی<sup>۱</sup> نباید آن قدر غیر قابل انعطاف باشد که دولت مرکزی مدیریت کارای اقتصاد کلان را محدود کند.

۱۴- برای مثال، نگاه کنید به:

Stein, Talvi, and Grisanti (1998); Alesina and Perotti (1995) and Von Hagen (1992)

این مطالعات پیشنهاد می‌کنند که عملکرد بودجه‌ای دولت در اروپا و امریکای لاتین به مدد شیوه‌های بودجه که شامل محدودیت‌های صریح بودجه، تمرکز قدرت در اجرا (و در درون قوه مجریه و در وزارت دارایی) هستند، تقویت می‌شود.

۱۵- پاراگراف ۹۹ را برای بحث بیشتر در مورد نیاز به تلفیق بودجه‌های سرمایه‌ای و جاری ببینید.

۱۶- این چارچوب در پاراگراف ۴۳ بحث شده است.

۱۷- برای مثال، به منظور برقراری یک رابطه بین سهم مشخص هر فرد و واجد شرایط بودن برای دریافت مستمری منافع تأمین اجتماعی.<sup>۱</sup>

۱۸- «گزارش بودجه» در پاراگراف‌های ۱۳۲ تا ۱۳۳ بیش‌تر مورد بحث قرار گرفته است.

۱۹- یا باگسترش دامنه بررسی، اهداف میان مدت بودجه‌ای هم بررسی شود.

۲۰- اگر چه، هنوز هم برای بانک مرکزی این امکان وجود دارد که اوراق بهادار دولتی<sup>۲</sup> را در بازار خریداری کند، یا این‌که تقاضا برای چنین اوراق بهاداری را از راه‌های مختلف تحت تأثیر قرار دهد.

۲۱- در شرح ۶، فهرست کامل‌تری از انواع مختلف فعالیت شبه‌بودجه‌ای ارائه شده است.

۲۲- گزارش فعالیت‌های شبه‌بودجه‌ای در پاراگراف‌های ۷۵ تا ۷۹ بحث شده است. این‌که چگونه می‌توان به هنگام ارزیابی کلی موقعیت بودجه‌ای این فعالیت‌ها را هم بررسی کرد، در شرح ۱۲ آمده است.

۲۳- وقتی بانک مرکزی زیان می‌بیند، به خصوص وقتی چنین زمانی ناشی از فعالیت‌های شبه‌بودجه‌ای است، ارائه یک گزارش خوب مستلزم آن است که فعالیت‌های شبه‌بودجه‌ای با مخارج دولت مرکزی جمع زده شود تا تراز بودجه‌ای تعمیم یافته به دست آید (برای توضیح بیش‌تر نگاه کنید به پاراگراف ۷۵).

۲۴- این مسأله در مجموعه ضوابطی که IMF در مورد رویه‌های مناسب برای شفافیت‌سازی سیاست‌های پولی و مالی منتشر کرده مورد بحث قرار گرفته است.

۲۵- نگاه کنید به: Goldstein (1997)

۲۶- در این مورد در پاراگراف‌های ۷۵ الی ۷۹ بحث شده است.

۲۷- در نیوزیلند، سازمان‌های دولتی برای خدمات غیرتجاری‌ای که بنگاه‌های غیرمالی ارائه می‌کنند، قرارداد منعقد می‌کنند و هزینه ارائه این خدمات از محل بودجه تأمین می‌شود

1. Social Insurance.

2. Government Securities.

(برای مثال، شرکت پست نیوزیلند به فهرست‌های انتخاباتی رسیدگی می‌کند). علاوه بر این هر فعالیتی که بنگاه غیرمالی عمومی با هدف تحقق یک سیاست اجتماعی از طرف دولت ملزم به انجام آن شده باشد، باید معطوف به سیاستی باشد که قبلاً در پارلمان درباره آن بحث شده است.

۲۸- گزارش فعالیت‌های شبه بودجه‌ای در پاراگراف‌های ۷۵ الی ۷۹ بحث شده است.

۲۹- پاراگراف‌های ۶۷ تا ۷۱ را ببینید.

۳۰- INTOSAI (1997) را ببینید.

۳۱- دیون معوقه در پاراگراف‌های ۱۲۸ تا ۱۳۱ بحث شده‌اند.

۳۲- گزارش و رفع مغایرت در پاراگراف‌های ۱۴۲ و ۱۴۵ بحث شده است.

۳۳- پاراگراف‌های ۱۴۰ تا ۱۴۴ و ۱۴۹ تا ۱۵۵ را ببینید.

۳۴- در این بخش اصطلاح «مالیات» برای اشاره به هر پرداخت اجباری که قانون معین کرده باشد، به کار می‌رود. از جمله عوارض گمرکی.<sup>۱</sup>

۳۵- این موضوع در سایت اینترنتی شفاف‌سازی بین‌المللی در دسترس است.

<http://www.transparency.de/documents/source-book/index.html>

۳۶- در مورد ایالات متحده، سایت اینترنتی زیر را ببینید:

<http://www.irs.Gov/prod/ind-info/advocate.html>

۳۷- UN (1996) را ببینید. اخیراً شورای کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه نیز مجموعه اصولی را برای رفتار اخلاقی در کار دولتی پذیرفته است که براساس ضوابط سازمان ملل متحد و دیگر تلاش‌هایی که برای ارتقاء رفتار اخلاقی صورت گرفته، تهیه شده است.

۳۸- van der Westhuizen (1998) را ببینید.

۳۹- پیش‌بینی‌های بودجه‌ای میان‌مدت با جزئیات بیشتری در پاراگراف‌های ۹۸ تا ۱۰۱ مورد بحث قرار گرفته است.

۴۰- برای بحث مفصل‌تر برای مسائل مربوط به ریسک دولتی در پروژه‌های زیرساختی خصوصی، نگاه کنید به: Perry, Irwin, Klein, and Thobani (1997)

۴۱- این تعهدات در پاراگراف‌های ۱۰۲ الی ۱۰۳ در ارتباط با گزارش استمرارپذیری سیاست بودجه‌ای مورد بحث قرار گرفته است. هر چند تعهد تأمین اجتماعی همراه با پرداخت حقوق بازنشستگی در آینده، اغلب به عنوان بدهی‌های احتمالی تعریف می‌شود ولی براساس استانداردهای حسابداری خاصی که برای توصیف چنین بدهی‌های استفاده می‌شود، نوعاً احتمالی به حساب نمی‌آیند. (IFAC (۱۹۹۸) و پاراگراف‌های ۷۰۷ و ۷۰۲ و ۶۹۲ الی ۷۰۱ را برای بحث بیشتر راجع به بدهی اتفاقی ببینید. تنها مقادیر قابل پرداخت و سر رسید شده معمولاً به عنوان بدهی شناخته می‌شوند. هر چند پرداخت حق بازنشستگی به یک فرد بازنشسته، وابسته به این است که فرد واجد شرایط بازنشستگی باشد، مجموع کل حقوق بازنشستگی‌ای که دولت پرداخت آن را متعهد شده، تعهدی است قانونی که تصادفی نیست، هر چند که مبلغ این تعهد، قطعی نباشد.

۴۲- IFAC (1998) پاراگراف‌های ۶۹۲ تا ۷۰۱ را برای بحث راجع به طرز عمل بدهی‌های احتمالی تحت حسابداری تعهدی، ببینید.

۴۳- برای رفع این مشکل، ایالات متحده در سال ۱۹۹۰، قانون اصلاح اعتبار فدرال را تصویب کرد. سازمان دولتی اکنون ملزم‌اند که هزینه پیش‌بینی شده تضمین و ام‌ها را برآورد کنند و بودجه آن را با احتساب کل هزینه پیش‌بینی شده به عنوان مخارج، در سالی که بدهی در آن سال باید پرداخت گردد، تنظیم کنند.

۴۴- ارائه گزارش در مورد بدهی‌های احتمالی و ریسک‌های بودجه‌ای (پاراگراف ۱۰۷) مستلزم یک نظام تشکیلاتی زیربنایی است که بتواند فعالیت‌هایی را که مولد این ریسک‌ها هستند ثبت، گزارش و تجزیه و تحلیل کند. در این دستورالعمل فقط توصیه می‌شود که دولت‌ها متعهد شوند ریسک‌هایی را که متوجه حوزه عمومی است، گزارش کنند. در این دستورالعمل سازوکارهای دقیق توسعه چنین نظامی تعریف نمی‌شود. برای توضیح بیشتر نگاه کنید به (Polackova (1999).

۴۵- تعریف مخارج مالیاتی فوق‌العاده پیچیده است و نیاز به تعریف یک ساختار مالیاتی عادی<sup>۱</sup> یا پایه<sup>۲</sup> دارد. انحراف از این ساختار مالیاتی پایه مخارج مالیاتی است.

1. Normal.

2. Benchmark.

۴۶- OECD (1996) را ببینید.

۴۷- در پاراگراف‌های ۳۴ تا ۴۱ در این مورد بحث شده است.

۴۸- در برخی موارد ممکن است درآمدهایی که بانک مرکزی از فعالیت‌های شبه بودجه‌ای کسب می‌کند، مستقیماً به بودجه منتقل شود (مثلاً، درآمدهای حاصل از عملیات نظام ارز چند نرخی).

۴۹- بین زمانی که فعالیت شبه بودجه‌ای اتفاق می‌افتد و بر حساب سود و زیان بانک مرکزی تأثیر می‌گذارد و زمانی که سود بانک مرکزی به دولت مرکزی منتقل می‌شود، وقفه وجود دارد.

۵۰- در برخی موارد ممکن است قانون بانک مرکزی تصریح کند که همه سودها فقط زمانی به دولت مرکزی منتقل شوند که اندوخته به سطح خاصی برسد. به طور کلی، نرخ نهایی انتقال ممکن است در طول زمان تغییر کند.

۵۱- بانک‌های مرکزی در کشورهای در حال توسعه، معمولاً زیان‌های قابل توجهی را متحمل می‌شوند. در برخی موارد زیان‌های سالانه از پنج درصد GDP نیز تجاوز می‌کند. (Robinson and Stella (1993) را ببینید.

۵۲- لازم است این نوع اعتبارات یارانه‌ای از تنزیل مجددی که بانک‌های مرکزی انجام می‌دهند، تفکیک شود. تنزیل مجدد بانک مرکزی ماهیتاً فعالیت پولی است و قاعدتاً باید به عنوان فعالیتی که متضمن مبادله دارایی‌هایی با ارزش مساوی است، تلقی می‌شود. تنزیل مجدد برای سازمان‌هایی انجام می‌شود که قادر باشند با ارائه وثیقه به طور کامل بدهی خود را به نرخ بهره بازار یا نرخ بهره جریمه‌ای، پرداخت کنند. اگر نرخ تنزیل مجدد کمتر از نرخ بهره بازار باشد، آنگاه باید یارانه نرخ ارز را به مثابه یک فعالیت شبه بودجه‌ای تلقی کرد. عیناً اندوخته قانونی‌ای که سودی به آن تعلق نگیرد می‌تواند در حالتی که نرخ بهره زیاد باشد، مالیات سنگینی بر نهادهای مالی تحمیل کند. در چنین حالتی اندوخته قانونی غیرسودده را باید به مثابه فعالیت شبه بودجه‌ای تلقی کرد.

۵۳- ضوابط صندوق بین‌المللی پول در مورد رویه‌های مناسب برای شفافیت‌سازی سیاست‌های پولی و مالی مبنایی است که براساس آن بانک مرکزی می‌تواند چنین اطلاعاتی را تهیه کند.

۵۴- با این وجود، همانطوری که در پاراگراف ۳۹ اشاره شد، بهترین شیوه برای مدیریت بودجه‌ای این است که فعالیت‌های شبه بودجه‌ای از طریق یارانه آشکار بودجه‌ای تأمین مالی شوند. این کار در واقع فعالیت‌های شبه بودجه‌ای را از طریق ادغام آن‌ها در بودجه حذف می‌کند و بدین سان عملی‌ترین راه‌حلی است که برای رفع معضل پیچیده تعریف و اندازه‌گیری فعالیت‌های شبه بودجه‌ای وجود دارد.

۵۵- برای مثال، برآورد تأثیری که تعیین سقف اعتبار بر جای می‌گذارد دشوار است، چرا که ارزیابی آسان نیست [به این سؤال توجه کنید]: اضافه بر سقف تعیین شده چه قدر تقاضا برای اعتبار وجود دارد (با فرض این که اصولاً چنین تقاضایی بتواند وجود داشته باشد)؟

۵۶- Mackenzi and Stella (1996) را برای بحث مبسوط‌تر در مورد برآورد و گزارش اندازه فعالیت‌های شبه بودجه‌ای ببینید.

۵۷- شرح ۱۲ را برای بحث در مورد این موضوع ببینید.

۵۸- Daniel, Davis, and Wolfe (1997) را ببینید.

۵۹- بحث استمرارپذیری بودجه‌ای در پاراگراف‌های ۱۰۲ تا ۱۰۳ آمده است.

۶۰- مبنای استانداردهایی که برای گزارش بدهی‌های یاد شده (اوراق قرضه، وام‌ها و سپرده) در اینجا وضع شده، نظام انتشار آمار عمومی (GDDS) صندوق بین‌المللی پول است (IMF, 1998b).

برای بحث در مورد گزارش بدهی دولت و دارایی‌های مالی دولت، IFAC (1998) را ببینید. گزارش بدهی تضمین شده دولت در پاراگراف‌های ۶۷ تا ۷۱ پوشش داده شده است. سایت اینترنتی زیر را ببینید: <http://dsbb.imf.org/#gdds>

۶۱- بدهی شاخص‌بندی شده، بدهی‌ای است که با پول داخلی ارزش‌گذاری شده است، اما ارزش اسمی آن با پول خارجی، تورم یا یک کالا (نظیر نفت یا طلا) شاخص‌بندی شده است.

۶۲- وقتی که زمان سررسید باقی مانده در دسترس نیست، می‌توان زمان سررسید اصلی را گزارش کرد.

۶۳- IMF (1996) را ببینید. تا ژوئن، ۴۶ کشور استاندارد انتشار آمار خاص صندوق بین‌المللی پول را پذیرفته بودند.

۶۴- پول نقد و دیگر ارقام نقدینگی، شامل نقدینگی در دست مردم، سپرده‌های دیداری و سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدتی است که می‌توان آن را به آسانی به پول نقد تبدیل کرد.

۶۵- خطوط اصلی این بحث در پاراگراف ۸۲ آمده است.

۶۶- می‌توان در این تقویم قید کرد که انتظار می‌رود در تاریخ اعلام شده، بودجه گزارش شود. با این حال هر نوع تأخیری که به سبب حوادث پیش‌بینی نشده به وجود آید، باید به محض اطلاع اعلام شود (تأکید از مترجم است).

۶۷- برای بحث بیشتر در مورد تقویم زمانی اطلاعیه‌های مقدماتی IMF(1996a), IMF(1998b) را ببینید.

۶۸- سایت اینترنتی را ببینید:

<http://WWW.info.gov.hk/fb/bdgt98/english/eindex.htm>

۶۹- سایت اینترنتی زیر را ببینید:

<http://WWW.meh.hu/dehault.htm>

۷۰- Kopits and Symonsky (1998) در مورد مقررات بودجه‌ای به تفصیل بحث کرده‌اند.

۷۱- معنای واژه «تعهد» از جایی به جای دیگر متفاوت است. این واژه در اینجا به معنای همه مخارجی است که دولت به واسطه سیاست‌های جاری‌اش تعهد کرده است. واژه مذکور در حسابداری معنای محدودتری دارد، یعنی مسئولیت دولت در برابر دیون احتمالی آینده که از قراردادهای جاری ناشی می‌شود (مثلاً دولت متعهد می‌شود در آینده یک قلم کالای سرمایه‌ای خریداری می‌کند). تا وقتی که زمان تحویل فرا نرسد بدهی یا دین دولت محقق نمی‌شود، اما به محض آن‌که زمان تحویل کالا فرا رسد دولت براساس قرارداد موظف به انجام تعهداتش است.

۷۲- ممکن است در برخی موارد سیاست عمومی پذیرفته شده اقتضا کند ریسک‌های بودجه‌ای کمی نشدند.

برای مثال، وقتی که دولت در معامله با شخص ثالث دچار ضرر و زیان می‌شود.

۷۳- اگر چه آمارهای مالی دولت (GFS) یگانه استاندارد ناظر بر گزارش آمارهای بودجه‌ای نیست (نظام حساب‌های ملی (SNA) و نظام حساب‌های اروپایی (ESA)<sup>۱</sup> گزینه‌های دیگری

هستند که به لحاظ مفهومی نزدیک‌اند)، در سطح بین‌المللی به دستورالعمل فعلی GFS بیش از هر دستورالعمل دیگری برای طبقه‌بندی آمار مالی مراجعه می‌شود.

دستورالعمل GFS اخیراً مورد بازنگری قرار گرفته است و طرح پیشنهادی نظام استاندارد حسابداری بر پایه تعهدی برای گزارش‌های مالی در دست بررسی است. البته تغییر در استاندارد حسابداری گزارش‌دهی مالی تأثیر ناچیزی بر نحوه تمایز عملیات مالی بر جای خواهد گذاشت.

۷۴- ایالات متحده اواسط دهه ۱۹۶۰ به واسطه نظام برنامه‌ریزی، برنامه‌نویسی و بودجه‌ریزی خود (PPBS)<sup>۱</sup> به‌عنوان نمونه پیشقدم در این مورد معرفی می‌شود.

۷۵- باید متذکر شویم که طبقه‌بندی برنامه‌ای از نظر مفهومی از طبقه‌بندی عملکردی GFS / COFOG متفاوت است، چراکه اهداف برنامه دولت را می‌توان به کمک فعالیت‌های عملکردی متفاوتی محقق کرد (برای مثال یک برنامه ضد مالاریا، می‌تواند هم جنبه آموزشی و هم جنبه فاضلاب کشاورزی و هم جنبه بهداشتی داشته باشد). با این وجود، عملاً برخی از طبقه‌بندی‌های برنامه‌ای در سطوح بالاتر براساس COFOG طبقه‌بندی شده‌اند.

۷۶- بانک جهانی در حال تکمیل یک سایت اینترنتی است که همه جنبه‌های مدیریت مخارج دولتی کشورهای عضو خود را پوشش می‌دهد. دسترسی به جزئیات کار سایت کشورهای OECD و سایت دیگر کشورها، از طریق سایت اینترنتی، OECD / PUMS امکان‌پذیر است.

<http://WWW.oecd.org/puma/links.html>

۷۷- عبارتی که عملاً در سرتاسر دستورالعمل GFS کنونی استفاده شده است، کسری / مازاد کلی است.

۷۸- Tanzi, Blejer and Tajero (1993) را ببینید.

۷۹- مسائل مربوط به این مفهوم و دیگر مفاهیم مربوط به کسری در Blejer and Cheasty (1993) آورده شده است.

۸۰- خط‌مشی‌های حسابداری عبارتند از اصول، مبانی و قراردادهای پذیرفته شده در کار آماده‌سازی و ارائه گزارش‌های مالی. پاراگراف ۲۱، IFAC (1998) را ببینید.

۸۱- با این تعریف گسترده، کنترل داخلی، کنترل‌های اجرایی (رویه‌های حاکم بر فرایند تصمیم‌گیری) و کنترل‌های حسابداری (شیوه‌های تعیین اعتبار اسناد مالی) را نیز در برمی‌گیرد.

۸۲- INTOSAI (1992) را ببینید.

۸۳- بحث جزئی‌تر در مورد این موضوعات را در (1998) Potter and Diamond (1998), IFAC ببینید.

۸۴- از آنجا که درآمد مالیاتی دولت منشأ اجباری دارد و ممکن است وصول نشود، تعیین نقاط تشخیص به منظور تعیین میزان بدهی مالیاتی دشوارتر است تا مسائل مربوط به طرف مخارج. در (1998) IFAC تعدادی از نقاط تشخیص معرفی شده است که می‌توان آن‌ها را در نظام‌های تعهدی به کار بست و مثال‌هایی از نقاط تشخیص برای انواع مختلف مالیات ارائه شده است (پاراگراف‌های ۵۱۲ تا ۵۲۸). باید توجه داشت که به سبب متفاوت بودن نظام‌های قانون‌گذاری و اداری کشورهای مختلف، ممکن است در کشورهای مختلف برای یک نوع مالیات، نقاط تشخیص متفاوتی وجود داشته باشد.

۸۵- اگر چه به طور کلی توصیه نمی‌شود در [حسابداری] عملیات مالی دولت سازوکار جبران به کار گرفته شود، اما مهم آن است که رویکرد واحدی برای ارزیابی بدهی‌های مالیاتی انتخاب شود. وجود یک شماره شناسایی مودی (TIN)<sup>۱</sup> و پرونده مالیاتی واحد برای مالیات دهنده امکان ارزیابی‌های بدهی‌های مالیاتی را فراهم می‌آورد؛ اگر یک مؤدی یکی از مالیات‌هایش را نپرداخته، اما مالیات دیگری را بیش از حد پرداخته و [مستحق بازپرداخت است، می‌توان بازپرداخت را از بدهی کسر] و میزان خالص بدهی مثبت یا منفی مالیاتی‌اش را محاسبه کرد.

۸۶- بحث گزارش‌های مالی و گزارش‌های بودجه‌ای را در شرح ۱۳ ببینید.

۸۷- پاراگراف ۴۱ را ببینید.

۸۸- راهنمای تدارکات عمومی در سایت اینترنتی OECD/SIGMA قابل دسترس است:

<http://WWW.oecd.org/puma/sig,aweb/pubs/pbno3.htm>

در این سایت قوانین مربوط به ترتیبات جاری چندجانبه از قبیل سازمان تجارت جهانی (WTO)، توافق‌نامه تدارک دولت<sup>۱</sup> و راهنمای تدارک<sup>۲</sup> قابل دسترسی است. این قوانین وظایف قانونی نظام‌ها و شیوه‌های ملی را مشخص می‌کنند.

۸۹- سایت اینترنتی زیر را ببینید.

<http://WWW.un.or.at/uncitral/en-index.htm>

۹۰- حسابرسی درونی در اینجا به معنای درونی بودن نسبت به ساختار اجرایی دولت و حسابرسی بیرونی به معنای بیرون بودن از حوزه اجرا تعریف می‌شود. حسابرسی درونی هم به معنای حسابرسی یک سازمان توسط کارمندان خود آن سازمان (که در حالت ایده‌آل، مستقیماً به مدیریت مافوق گزارش می‌دهند) و هم حسابرسی یک سازمان توسط سازمان دیگر را (مثلاً توسط یک هیأت حسابرسی تحت کنترل وزارت دارایی یا نخست وزیر) در بر می‌گیرد.

۹۱- پاراگراف‌های ۱۲۵ تا ۱۲۷ را ببینید.

۹۲- البته مدیریت کارآمد بودجه‌ای مستلزم ارائه و دریافت گزارش مدیریتی به هنگام تر در درون دولت است.

۹۳- پاراگراف‌های ۶۲ تا ۶۵ را ببینید.

۹۴- هیأت‌های حسابرسی ملی به «نهادهای حسابرسی کل» نیز معروفند. هیأت حسابرسی ملی عالی‌ترین هیأت حسابرسی در یک کشور است.

۹۵- همچنین باید اشاره شود که دولت‌های ایالتی<sup>۳</sup> برای خودشان حسابداران کل دارند - که زیر نظر حسابرس رسمی دولت و حسابرس کل کار می‌کنند - و گزارش‌های حسابرسی را مستقیماً برای قوه مقننه ایالتی<sup>۴</sup> تهیه می‌کنند.

۹۶- INOTSAL (1995) را ببینید.

۹۷- بررسی بحث در مورد چارچوب اقتصاد کلان بودجه پاراگراف ۱۰۵ را ببینید.

1. Government Procurement Agreement.

2. Procurement Directives.

3. State Government.

4. State Legislatures.

۹۸- در برخی کشورها، نظیر استرالیا، مدل اقتصاد کلانی که برای ارزیابی پیش‌بینی‌های رسمی استفاده می‌شود، در دسترس عموم است.

۹۹- در این ضمیمه الزامات مدیریت مالی به طور خلاصه بیان شده که شامل استاندارد کلی پیشنهادی در مجموعه ضوابط روش‌های مناسب در مورد شفافیت بودجه است. بخشی از الزامات مندرج در شرح ۱ را که حداقل استاندارد را فراهم می‌کنند و بر حسب کشورهایی که این الزامات برای آنها دارای بیشترین اولویت بوده و تا حدودی استاندارد کلی پیشنهادی مجموعه ضوابط را رعایت کرده‌اند، با حروف درشت مشخص شده است. رعایت حداقل استاندارد مستلزم آن است که گزارش‌های حسابداری و بودجه‌ای دولت به موقع، با قابلیت اتکا زیاد و به صورت جامع منتشر شوند.

# *Budgeting in Iran*

(Problems & Challenges)

*Report 1:*

## *Theoretical Bases and International Code of Good Practices on Budgetary (Fiscal) Transparency*

شابک : ۹۶۴-۸۴۲۷-۰۰-۳

ISBN: 964-8427-00-3

**Majlis Research Centre**

**The Office of Budget and Planning**

**Dr. Ali Akbar Shobeiri Nezhad / Dr. Ghasem Salekhoo**