

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»^۲ است. 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»^۱ 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.^۲

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^۳ 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»^۱، 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»^۲ (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»^۳ (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.^۴

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 *JMF 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 مسؤلان 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^۱ 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 انعکاس‌دهندهٔ 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»^۲، که به عهدهٔ کارگزارانی خارج از محدودهٔ

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»^۱ 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"^۱. 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»^۲ 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»^۳.

«مجموعه»، «دولت فراگیر» را در کانون توجه خود قرار می‌دهد و آن را بر اساس تعاریفی که در «نظام حساب‌های ملی»^۴ یا «دستورالعمل صندوق در مورد آمار مالی دولت»^۵ آمده تعریف می‌کند. این تعریف فعالیت‌های غیربازرگانی دولت را (که شامل وجوه فرابودجه‌ای^۶ 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»^۱ و «بناگاه‌های مالی غیر عمومی»^۲، - فعالیت‌هایی را انجام دهند که ماهیت مالی دارند. «مجموعه»، همچنین به برخی جنبه‌های تعریف مرز بین فعالیت‌های بخش دولتی و خصوصی اشاره دارد.^۳ ثانیاً، این امکان وجود دارد که محدودیت‌های عملی و نهادی موجود، مانع از ارائه آمار کامل در مورد دولت فراگیر شود.^۴ 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».^۵ 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.^۱

از نظر «مجموعه»، «تخصیص مسئولیت‌ها بین سطوح مختلف دولت و قوای سه‌گانه (مجریه، مقننه و قضاییه) باید به وضوح تعریف شود».^۲ 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 هم پیمان، 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 «تک دولتی»، 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.

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»^۱. 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.^۲ 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.^۳

نحوه تعریف بودجه از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. در برخی کشورها، این اصطلاح به برآوردهای مربوط به تخصیص وجوه سالانه^۴ 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، وجوهی 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 به‌منظور 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^۱. 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.^۱ 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 اقتصایی^۲ لحاظ شود). «سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی»^۳ رهنمودهایی با عنوان «بهترین روش حسابرسی خصوصی سازی‌ها»^۴ 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»^۱. 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 ایجاد 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^۲ 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.^۱

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.^۲

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)^۳. 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"^۴. 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)^۱ در شهر آروشا^۲، 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»^۳. 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^۴ 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»^۵ که در تاریخ ۱۲ دسامبر ۱۹۹۶ به تصویب رسیده، و رتوس آن بشرح زیر خلاصه شده، مبنایی برای به کارگیری موازن اخلاقی و تقویت موازن موجود در نظر گرفته است^۶:

- 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^۷ پرهیزند.

- 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»^۱. «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»^۲.

بودجه دولت مرکزی اغلب کانون توجه سیاست‌گذاری بودجه‌ای را تشکیل می‌دهد. در عین حال، رعایت حداقل موازن ایجاد 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 لااقل 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.^۱

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»^۲. رعایت حداقل موازین ایجاب 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.^۳ 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.^۴ «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»^۵. ملخص کلام اینکه گزینه بهتر ایجاب 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^۱، 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)^۲. 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^۳ 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^۴.

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»^۱. 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.^۲

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)^۳ باضافه هرگونه مشخصات ابزارهای بدهی^۴ و هرگونه بدهی به حساب نیامده باید تحت عنوان "اقلام یادداشتی"^۵ 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^۶. 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^۱، 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^۲ 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»^۳ و «دستورالعمل» مندرج است^۴. 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^۵؛ 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.

