

۷ کارنیل، بزرگترین شبکه موفقیت ایرانیان می باشد، که افرادی زیادی توانسته اند با آن به موفقیت برسند، فاطمه رتبه ۱۱ کنکور کارشناسی، محمد حسین رتبه ۶۸ کنکور کارشناسی، سپیده رتبه ۳ کنکور ارشد، مریم و همسرش راه اندازی تولیدی مانتو، امیر راه اندازی فروشگاه اینترنتی، کیوان پیوستن به تیم تراکتور سازی تبریز، میلاد پیوستن به تیم صبا، مهسا تحصیل در ایتالیا، و.... این موارد گوشه از افرادی بودند که با کارنیل به موفقیت رسیده اند، شما هم می توانید موفقیت خود را با کارنیل شروع کنید.

برای پیوستن به تیم کارنیلی های موفق روی لینک زیر کلیک کنید.

[www.karnil.com](http://www.karnil.com)

همچنین برای ورود به کانال تلگرام کارنیل روی لینک زیر کلیک کنید.

<https://telegram.me/karnil>

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ



# مدیریت هزینه های عمومی

سالواتور شیانو کامپو، دانیل تواماسی  
ترجمه: گروه مترجمان  
به کوشش: دکتر محمد قاسمی، بهزاد لامعی

دفتر مطالعات برنامه و بودجه

مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی

شیاوو- کامپو، سالواتور  
مدیریت هزینه‌های عمومی / سالواتور شیاوو - کامپو، دانیل توماسی؛ ترجمه گروه  
مترجمان؛ به کوشش محمد قاسمی، بهزاد لامعی. -- تهران: مجلس شورای اسلامی،  
مرکز پژوهش‌ها، ۱۳۸۹.

۷۳۲ ص: جدول، نمودار. - (مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی؛ ۱۳۸۹/۸۱)  
ISBN: 978-964-8427-73-8: ۱۵۰۰۰۰ ریال

فهرست‌نویسی براساس اطلاعات فیپا.  
کتابنامه در پایان هر فصل.

۱. هزینه‌های دولتی. ۲. مالیه عمومی. ۳. بودجه. ۴. بودجه‌ریزی. الف. توماسی،  
دانیل، نویسنده همکار. ب. قاسمی، محمد، ناظر علمی. ج. لامعی، بهزاد، ناظر علمی.  
د. مجلس شورای اسلامی، مرکز پژوهش‌ها، دفتر مطالعات برنامه و بودجه. ه. عنوان.

HJ ۷۴۶۱ / ش ۹م۴  
۱۳۸۹

#### این کتاب ترجمه‌ای از اثر زیر است:

Salvatore Schiavo-Campo & Daniel Tommasi, *Managing Government Expenditure*,  
Asian Development Bank (ADB), 1999.

عنوان: مدیریت هزینه‌های عمومی

مؤلفان: سالواتور شیاوو کامپو، دانیل توماسی

ترجمه: گروه مترجمان

به کوشش: دکتر محمد قاسمی، بهزاد لامعی

ناشر: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی

نوبت چاپ: اول، بهار ۱۳۸۹

تیراژ: ۱۰۰۰ نسخه

قیمت: ۱۵۰۰۰۰ ریال

---

مسئولیت صحت مطالب کتاب با مترجمان است.

کلیه حقوق برای مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی محفوظ است.

## فهرست مطالب

.....	سخن ناشر	۱
.....	فصل اول مروری بر مدیریت هزینه‌های عمومی	۵
.....	ترجمه: دکتر علی‌اکبر شبیری‌نژاد و دکتر محمد قاسمی	
.....	مقدمه	۷
.....	۱-۱ اهداف و مفهوم مدیریت هزینه‌های عمومی	۷
.....	۱-۱-۱ مفهوم و نقش مدیریت هزینه‌های عمومی	۷
.....	۱-۱-۲ مفهوم سیاست‌ها و هدف‌های مدیریت هزینه‌های عمومی	۱۰
.....	۱-۱-۲-۱ مفهوم سیاست‌ها	۱۰
.....	۱-۱-۲-۲ سه هدف عمده مدیریت هزینه‌های عمومی	۱۰
.....	۱-۱-۲-۳ پیچیدگی مسئله	۱۳
.....	۱-۱-۲-۴ سخنی راجع به ترتیب و تقدم	۱۴
.....	۱-۱-۳ چارچوب نهادی	۱۵
.....	۱-۱-۴ زمینه حکمرانی	۱۷
.....	۱-۱-۴-۱ رابطه بین حکمرانی و توسعه	۱۷
.....	۱-۱-۴-۲ اجزای حکمرانی خوب	۱۸
.....	۱-۱-۴-۳ حکمرانی و مدیریت هزینه‌های عمومی	۱۹
.....	۱-۱-۴-۴ سخنی در مورد «عملکرد»	۲۳
.....	۱-۱-۵ فساد و مدیریت هزینه‌های عمومی	۲۴
.....	۱-۱-۶ زمینه برنامه‌ریزی اقتصاد کلان	۲۷
.....	۱-۱-۷ غول بیرون از بطری: فناوری اطلاعات و ارتباطات	۲۸
.....	۱-۲ چرخه بودجه: نگاهی اجمالی	۳۰
.....	۱-۲-۱ بودجه و تهیه و تدوین آن	۳۱
.....	۱-۲-۱-۱ شمول بودجه	۳۱
.....	۱-۲-۱-۲ تهیه و تدوین بودجه	۳۲
.....	۱-۲-۱-۳ جنبه‌های سازمانی	۳۷

۳۸ ..... ۱-۲-۲ اجرای بودجه

۳۹ ..... ۱-۲-۲-۱ تضمین انطباق: کنترل هزینه‌ها

۴۰ ..... ۱-۲-۲-۲ اجرای بودجه

۴۱ ..... ۱-۲-۲-۳ مدیریت وجوه نقد و وظیفه خزانه‌داری

۴۲ ..... ۱-۲-۳ زیرساخت‌های فنی

۴۲ ..... ۱-۲-۳-۱ حسابداری

۴۴ ..... ۱-۲-۳-۲ گزارش‌دهی

۴۴ ..... ۱-۲-۳-۳ کنترل مدیریتی، حسابرسی و ارزیابی

۴۸ ..... ۱-۲-۳-۴ به‌کارگیری چشم‌انداز چندساله

۵۱ ..... ۱-۲-۳-۵ مدیریت کمک

۵۲ ..... ۱-۲-۳-۶ فناوری اطلاعات و ارتباطات

۵۲ ..... ۱-۲-۴ تقویت مدیریت هزینه‌های عمومی

۵۲ ..... ۱-۲-۴-۱ نقش شاخص‌های عملکرد

۵۵ ..... ۱-۲-۴-۲ راهبردی برای اصلاحات

۵۷ ..... پی‌نوشت‌ها

**۶۱ ..... فصل دوم بودجه و پوشش آن**

ترجمه: لیلا بندری و مریم تیره‌کار

۶۳ ..... مقدمه

۶۳ ..... ۲-۱ تعاریف پایه

۶۳ ..... ۲-۱-۱ بودجه چیست؟

۶۵ ..... ۲-۱-۲ تعریف «دولت»

۶۷ ..... ۲-۱-۳ تعریف «بخش عمومی»

۶۸ ..... ۲-۲ اصول کلی بودجه

۷۳ ..... ۲-۲-۱ نیاز به بودجه‌ای جامع

۷۳ ..... ۲-۲-۱-۱ وجوه فرابودجه‌ای

۷۸ ..... ۲-۲-۱-۲ وجوه تحت کنترل وزارت دارایی

۷۸ ..... ۲-۲-۱-۳ «جعبه‌های سیاه» و بودجه‌های موازی

۸۰ ..... ۲-۲-۱-۴ هزینه‌های تأمین مالی شده از منابع خارجی

- ۲-۲-۲ ترتیبات ویژه ..... ۸۰
- ۲-۲-۲-۱ رویه‌های مدیریتی ویژه ..... ۸۰
- ۲-۲-۲-۲ صندوق‌های عمران جاده‌ها ..... ۸۲
- ۲-۲-۲-۳ تخصیص مالیات ..... ۸۵
- ۲-۲-۲-۴ عوارض دریافتی از مصرف‌کنندگان ..... ۸۶
- ۲-۲-۲-۵ تأمین اجتماعی ..... ۹۰
- ۲-۳ فراسوی هزینه‌های مستقیم ..... ۹۱
- ۲-۳-۱ فعالیت‌های شبه‌مالی ..... ۹۱
- ۲-۳-۲ بدهی‌های دولت و بدهی‌های مشروط ..... ۹۲
- ۲-۳-۳ ضمانت وام‌ها ..... ۹۶
- ۲-۳-۴ وام‌دهی دولت ..... ۹۹
- ۲-۳-۵ هزینه‌های مالیاتی ..... ۱۰۱
- ۲-۴ نکات اصلی و توصیه‌هایی برای اصلاحات ..... ۱۰۴
- ۲-۴-۱ نکات اصلی ..... ۱۰۴
- ۲-۴-۲ توصیه‌هایی برای اصلاحات ..... ۱۰۵
- پی‌نوشت‌ها ..... ۱۰۷

### فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ..... ۱۰۹

ترجمه: محمدتقی فیاضی و نیلوفر فراهانچی

- ۳-۱ رهیافت‌های بودجه‌ریزی ..... ۱۱۱
- ۳-۱-۱ ماهیت مصوبات قوه مقننه در حوزه بودجه ..... ۱۱۱
- ۳-۱-۱-۱ مبانی تخصیص اعتبار در بودجه ..... ۱۱۱
- ۳-۱-۱-۲ مصوبات بودجه‌ای برای برنامه‌های چندساله ..... ۱۱۳
- ۳-۱-۱-۳ مصوبات بودجه‌ای تخصیص اعتبار دائمی ..... ۱۱۴
- ۳-۱-۱-۴ ارقام ناخالص ..... ۱۱۵
- ۳-۱-۱-۵ قاعده سالانه ..... ۱۱۵
- ۳-۱-۲ شالوده نظام بودجه‌ریزی ..... ۱۱۶
- ۳-۱-۲-۱ بودجه نقدی ..... ۱۱۶
- ۳-۱-۲-۲ بودجه التزامی ..... ۱۱۶



- ۱۱۶..... ۳-۱-۲-۳ بودجه تعهدی
- ۱۲۱..... ۳-۱-۳ روش بودجه‌ریزی سنتی: بودجه‌ریزی تطبیقی
- ۱۲۲..... ۳-۱-۴ بودجه‌ریزی عملکردی/ برنامه‌ای
- ۱۲۹..... ۳-۱-۵ سایر رهیافت‌های بودجه‌ریزی عملکردگرا
- ۱۲۹..... ۳-۱-۵-۱ انعطاف‌پذیری بیشتر
- ۱۳۱..... ۳-۱-۵-۲ ابزارهای سنجش و بهبود عملکرد
- ۱۳۳..... ۳-۱-۵-۳ «مدل کارگزاری» و چارچوب پاسخ‌گویی
- ۱۳۴..... ۳-۱-۵-۴ بودجه‌ریزی ستانده‌ای
- ۱۳۶..... ۳-۲ طبقه‌بندی هزینه‌ها
- ۱۳۶..... ۳-۲-۱ اهمیت نظام طبقه‌بندی خوب برای هزینه‌ها
- ۱۳۸..... ۳-۲-۲ طبقه‌بندی وظایف دولت طبق الگوی سازمان ملل متحد
- ۱۴۱..... ۳-۲-۳ طبقه‌بندی اقتصادی آمار مالی دولت
- ۱۴۳..... ۳-۲-۴ طبقه‌بندی موضوعی (ردیف - قلم) و داده‌ای
- ۱۴۳..... ۳-۲-۴-۱ رابطه طبقه‌بندی موضوعی با طبقه‌بندی اقتصادی
- ۱۴۴..... ۳-۲-۴-۲ مدیریت و اقدامات کنترلی
- ۱۴۶..... ۳-۲-۴-۳ طبقه‌بندی داده‌ای برای «مخارج»
- ۱۴۶..... ۳-۲-۵ طبقه‌بندی اداری
- ۱۴۷..... ۳-۲-۶ طبقه‌بندی‌های برنامه‌ای
- ۱۴۸..... ۳-۲-۷ طبقه‌بندی هزینه‌ها در نظام بودجه‌ریزی ستانده‌ای
- ۱۴۹..... ۳-۲-۸ سایر طبقه‌بندی‌های خاص
- ۱۵۰..... ۳-۲-۹ مسائل اجرایی
- ۱۵۰..... ۳-۲-۹-۱ طبقه‌بندی هزینه‌ها و مدیریت بودجه
- ۱۵۱..... ۳-۲-۹-۲ مسائل اداری و نهادی
- ۳-۲-۹-۳ گزارش‌دهی بودجه طبق الگوی طبقه‌بندی وظایف دولت و کدگذاری
- ۱۵۲..... آن
- ۱۵۴..... ۳-۳ ارائه بودجه به مجلس
- ۱۵۴..... ۳-۳-۱ الزامات عمده
- ۱۵۴..... ۳-۳-۲ بخش اصلی بودجه

۳-۳-۳ لزوم نمایش جداگانه بودجه‌های جاری و سرمایه‌ای ..... ۱۵۶

۳-۳-۴ نحوه ارائه هزینه‌های سرمایه‌ای در بودجه ..... ۱۶۰

۳-۳-۵ ضمايم و ساير مدارك همراه با بودجه ..... ۱۶۲

۳-۴ نکات اصلی و توصیه‌هایی برای اصلاحات ..... ۱۶۳

۳-۴-۱ نکات اصلی ..... ۱۶۳

۳-۴-۱-۱ ماهیت بودجه ..... ۱۶۳

۳-۴-۱-۲ نظام‌های بودجه‌ای ..... ۱۶۴

۳-۴-۱-۳ طبقه‌بندی هزینه‌ها ..... ۱۶۴

پی‌نوشت‌ها ..... ۱۶۶

**فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ..... ۱۷۱**

*ترجمه: زهرا طباطبایی قمی و نیلوفر فراهانچی*

۴-۱ اهداف و مقاصد تهیه و تدوین بودجه ..... ۱۷۳

۴-۲ اهمیت چشم‌انداز میان‌مدت در بودجه‌ریزی ..... ۱۷۴

۴-۳ شرایط لازم برای تهیه بودجه کامل ..... ۱۸۰

۴-۳-۱ ضرورت تصمیم‌گیری به‌موقع در بودجه ..... ۱۸۰

۴-۳-۲ لزوم تعیین محدودیت جدی در بودجه ..... ۱۸۳

۴-۳-۳ پرهیز از برخی رویه‌های بودجه‌ریزی غیراصولی ..... ۱۸۴

۴-۳-۳-۱ بودجه‌ریزی افزایشی ..... ۱۸۴

۴-۳-۳-۲ فرایند بودجه باز ..... ۱۸۶

۴-۳-۳-۳ چانه‌زنی بیش از حد و پرهیز از مناقشه ..... ۱۸۷

۴-۳-۳-۴ بودجه‌ریزی دو قسمتی ..... ۱۸۸

۴-۴ بستر سیاست‌ها و اقتصاد کلان ..... ۱۹۴

۴-۴-۱ چارچوب کلان اقتصادی و اهداف بودجه ..... ۱۹۴

۴-۴-۱-۱ اهمیت چارچوب کلان اقتصادی ..... ۱۹۴

۴-۴-۱-۲ اهداف و شاخص‌های بودجه‌ای ..... ۱۹۵

۴-۴-۱-۳ ترسیم چارچوب اقتصاد کلان ..... ۱۹۹

۴-۴-۲ برآورد کل هزینه‌ها ..... ۲۰۳

۴-۴-۳ تلفیق تعهدات مالی بودجه ..... ۲۰۴

- ۲۰۴..... ۴-۴-۳-۱ علنی ساختن پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی
- ۲۰۶..... ۴-۴-۳-۲ مقید ساختن اهداف بودجه‌ای
- ۲۱۰..... ۴-۴-۴ تدوین سیاست‌ها
- ۲۱۰..... ۴-۴-۴-۱ اهمیت تدوین سیاست‌ها
- ۲۱۱..... ۴-۴-۴-۲ ارتباط میان سیاست‌گذاری و بودجه‌ریزی
- ۲۱۲..... ۴-۴-۴-۳ پذیرش دیدگاه‌ها، توصیه‌ها و انتقادات
- ۲۱۴..... ۴-۴-۵ تخصیص منابع و کارایی عملیاتی
- ۲۱۵..... ۴-۴-۵-۱ رهیافت بالا به پایین
- ۲۱۷..... ۴-۴-۵-۲ رهیافت پایین به بالا
- ۲۱۹..... ۴-۴-۵-۳ مذاکره
- ۲۱۹..... ۴-۴-۵-۴ تعیین سقف هزینه‌ها
- ۲۲۳..... ۴-۴-۶ نقش و جایگاه برآوردهای چندساله در فرایند تدوین بودجه
- ۲۲۸..... ۴-۵ نکات اصلی و توصیه‌هایی برای اصلاحات
- ۲۲۸..... ۴-۵-۱ نکات اصلی
- ۲۳۳..... ۴-۵-۲ توصیه‌هایی برای اصلاحات
- ۲۳۶..... پی‌نوشت‌ها
- ۲۴۱..... فصل پنجم مسائل سازمانی در تهیه و تدوین بودجه و فرایند تصویب آن**  
*ترجمه: مهدی ارابی و حسین یعقوبی میاب*
- ۲۴۳..... ۵-۱ مسائل سازمانی در تهیه و تدوین بودجه
- ۲۴۳..... ۵-۱-۱ سازوکارهای نهادی در تدوین سیاست‌ها
- ۲۵۰..... ۵-۱-۲ تقسیم مسئولیت‌ها در تدوین چارچوب اقتصاد کلان
- ۲۵۱..... ۵-۱-۳ تقسیم مسئولیت‌ها در تهیه و تدوین بودجه سالیانه
- ۲۵۴..... ۵-۱-۴ جدول زمانی بودجه
- ۲۵۴..... ۵-۱-۴-۱ بخش‌نامه بودجه
- ۲۵۵..... ۵-۱-۴-۲ تقویم زمانی تهیه بودجه
- ۲۵۶..... ۵-۲ تقسیم مسئولیت‌ها بین دولت مرکزی و دولت‌های محلی
- ۲۵۷..... ۵-۲-۱ «فدرالیسم بودجه‌ای»: مباحث محوری
- ۲۶۰..... ۵-۲-۲ اصول جامع

۲۶۶ ..... ۵-۳ تصویب بودجه و نقش مجلس  
۲۶۶ ..... ۵-۳-۱ تقدیم بودجه به مجلس  
۲۷۱ ..... ۵-۴ نکات اصلی و توصیه‌هایی برای اصلاحات  
۲۷۱ ..... ۵-۴-۱ نکات اصلی  
۲۷۱ ..... ۵-۴-۲ توصیه‌هایی برای اصلاحات  
۲۷۳ ..... پی‌نوشت‌ها

**۲۷۵ ..... فصل ششم اطمینان یافتن از اجرای دقیق بودجه**

ترجمه: شراره براتی و حسین یعقوبی میاب

۲۷۷ ..... ۶-۱ اهداف اجرای بودجه  
۲۷۷ ..... ۶-۱-۱ اهمیت اجرای بودجه  
۲۷۸ ..... ۶-۱-۲ نظام اجرایی بودجه  
۲۷۹ ..... ۶-۱-۳ مخارج بیش از حد و مخارج کمتر از حد  
۲۸۲ ..... ۶-۲ چرخه هزینه‌ها  
۲۸۲ ..... ۶-۲-۱ مراحل چرخه هزینه‌ها  
۲۸۴ ..... ۶-۲-۲ ماهیت تعهدات  
۲۸۵ ..... ۶-۳ اطمینان از رعایت اصول مالی  
۲۸۵ ..... ۶-۳-۱ مسئولیت و جنبه‌های سازمانی اجرای بودجه  
۲۸۷ ..... ۶-۳-۲ آزادسازی وجوه  
۲۸۷ ..... ۶-۳-۲-۱ سهمیه‌بندی نقدی روزانه  
۲۸۸ ..... ۶-۳-۲-۲ برنامه‌های اجرای بودجه و برنامه‌های نقدینگی  
۲۸۹ ..... ۶-۳-۲-۳ توقف تخصیص اعتبار  
۲۹۰ ..... ۶-۳-۲-۴ توزیع اعتبارات نقدی در نظام بودجه‌ریزی تعهدی  
۲۹۱ ..... ۶-۳-۳ کنترل‌های تطبیقی  
۲۹۲ ..... ۶-۳-۴ پرداخت و کنترل‌های حسابداری  
۲۹۲ ..... ۶-۳-۴-۱ محدودیت‌های مربوط به کنترل‌های حسابداری  
۲۹۳ ..... ۶-۳-۴-۲ کنترل‌های خارجی متمرکز  
۲۹۴ ..... ۶-۳-۴-۳ نظام‌های غیرمتمرکز جزئی  
۲۹۵ ..... ۶-۳-۴-۴ اصلاح سازمان کنترل‌های حسابداری

- ۲۹۶..... ۶-۳-۵ سایر کنترل‌های بیرونی پیش از وقوع
- ۲۹۹..... ۶-۳-۶ نظارت بر تعهدات آتی
- ۳۰۰..... ۶-۴ قواعد مدیریت تخصیص‌های بودجه
- ۳۰۰..... ۶-۴-۱ نوع تخصیص‌های سالیانه
- ۳۰۲..... ۶-۴-۲ انتقال بین ردیف - قلم (انتقالات)
- ۳۰۴..... ۶-۴-۳ هزینه‌های تأمین مالی شده از منابع خارجی
- ۳۰۵..... ۶-۴-۴ مسائل مرتبط با هزینه‌های غیربودجه‌ای و بدهی‌های تأمین مالی نشده
- ۳۰۷..... پی‌نوشت‌ها

### ۳۱۱ ..... فصل هفتم مدیریت و نظارت بر اجرای بودجه

ترجمه: مهدی ارایبی و نیلوفر فراهانچی

- ۳۱۳..... ۷-۱ حسابداری بودجه
- ۳۱۳..... ۷-۱-۱ اهمیت حسابداری بودجه
- ۳۱۷..... ۷-۱-۲ تعریف تعهدات مالی و نظارت بر آنها
- ۳۲۰..... ۷-۱-۳ کنترل حساب‌های پرداختی و بدهی‌های معوق
- ۳۲۱..... ۷-۱-۴ موضوع‌ها و مسائل مربوط به بدهی‌های معوق
- ۳۲۳..... ۷-۲ اجرای سیاست‌ها
- ۳۲۳..... ۷-۲-۱ مرور و بازبینی
- ۳۲۴..... ۷-۲-۲ اصلاح بودجه طی سال مالی
- ۳۲۵..... ۷-۳ مدیریت هزینه‌های پرسنلی
- ۳۲۶..... ۷-۳-۱ رهیافت‌ها
- ۳۲۶..... ۷-۳-۱-۱ اصلاحات اخیر در برخی از کشورهای سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی
- ۳۲۸..... ۷-۳-۲ نقش تعیین سقف برای هزینه‌ها
- ۳۲۸..... ۷-۳-۲-۱ سقف هزینه‌های پرسنلی
- ۳۲۸..... ۷-۳-۲-۲ تعیین سقف برای تعداد کارکنان
- ۳۳۰..... ۷-۳-۳ مسائل مدیریتی
- ۳۳۱..... ۷-۳-۴ نظام پرداخت حقوق
- ۳۳۱..... ۷-۴ تدارکات

۳۳۲.....	۷-۴-۱ فرایند تهیه و تدارک کالا و خدمات
۳۳۳.....	۷-۴-۲ اصول رقابت و شفافیت
۳۳۴.....	۷-۴-۳ امور اجرایی تدارکات
۳۳۵.....	۷-۵ نکات اصلی و توصیه‌هایی برای اصلاحات
۳۳۵.....	۷-۵-۱ نکات اصلی
۳۳۵.....	۷-۵-۱-۱ کنترل هزینه‌ها
۳۳۶.....	۷-۵-۱-۲ اجرای اولویت‌های تعیین شده در بودجه
۳۳۶.....	۷-۵-۱-۳ اجرای کارا و مؤثر بودجه
۳۳۷.....	۷-۵-۲ توصیه‌هایی برای اصلاحات
۳۳۷.....	۷-۵-۲-۱ گام اول: اطمینان از اینکه الزامات اساسی حاصل شده‌اند
۳۳۸.....	۷-۵-۲-۲ گام دوم: بهبود کارایی نظام
۳۳۹.....	پی‌نوشت‌ها
<b>۳۴۱.....</b>	<b>فصل هشتم مدیریت وجوه و وظایف خزانه‌داری</b>
	<i>ترجمه: لیلا بندری و حسن مشاری</i>
۳۴۳.....	۸-۱ وظایف خزانه‌داری
۳۴۴.....	۸-۲ مدیریت وجوه
۳۴۶.....	۸-۲-۱ کنترل جریان وجوه نقد
۳۴۶.....	۸-۲-۱-۱ جریان‌های ورودی
۳۴۷.....	۸-۲-۱-۲ جریان‌های خروجی
۳۴۸.....	۸-۲-۱-۳ روش‌های پرداخت
۳۴۹.....	۸-۲-۲ متمرکزسازی مانده وجوه نقد و حساب‌های مستقل خزانه
۳۴۹.....	۸-۲-۲-۱ متمرکزسازی مانده وجوه نقد
۳۵۳.....	۸-۲-۲-۲ ایجاد انگیزه
۳۵۵.....	۸-۳ مدیریت حساب‌های بانکی دولت
۳۵۵.....	۸-۴ برنامه‌ریزی مالی و پیش‌بینی‌ها
۳۵۶.....	۸-۴-۱ برنامه اجرای بودجه و برنامه‌های وجوه نقد
۳۵۷.....	۸-۴-۱-۱ برنامه اجرای بودجه
۳۵۷.....	۸-۴-۱-۲ پیش‌بینی درآمد

۳۵۸..... ۸-۴-۱-۳ برنامه‌های وجوه نقد

۳۵۹..... ۸-۴-۲ پیش‌بینی‌های ماهیانه

۳۶۰..... ۸-۵ مدیریت بدهی

۳۶۰..... ۸-۵-۱ مباحث عمومی

۳۶۰..... ۸-۵-۱-۱ ترتیبات بودجه‌ای و قانونی

۳۶۱..... ۸-۵-۱-۲ شفافیت و پیش‌بینی‌پذیری

۳۶۲..... ۸-۵-۱-۳ سیاست بدهی و مسئولیت‌ها

۳۶۳..... ۸-۵-۱-۴ حسابداری

۳۶۳..... ۸-۵-۲ مدیریت بدهی میان‌مدت و بلندمدت خارجی

۳۶۹..... ۸-۵-۳ بازبینی استقراض‌های دولت‌های محلی

۳۷۰..... ۸-۶ خزانه‌داری مدیریت کمک

۳۷۱..... ۸-۷ مدیریت دارایی‌های مالی دولت

۳۷۱..... ۸-۸ رابطه با بانک مرکزی در مدیریت هزینه عمومی

۳۷۳..... ۸-۹ نکات اصلی و توصیه‌هایی برای اصلاحات

۳۷۳..... ۸-۹-۱ نکات اصلی

۳۷۴..... ۸-۹-۲ توصیه‌هایی برای اصلاحات

۳۷۶..... پی‌نوشت‌ها

**۳۷۹..... فصل نهم کنترل‌های مدیریتی، حسابرسی و ارزیابی**

*ترجمه: مهدی ارایبی و حسن مشاری*

۳۸۲..... ۹-۱ کنترل مدیریتی

۳۸۲..... ۹-۱-۱ اهداف کنترل مدیریتی

۳۸۶..... ۹-۱-۲ پیش‌شرط‌هایی برای کنترل‌های مدیریتی مؤثر

۳۸۷..... ۹-۱-۳ انواع کنترل‌های مدیریتی

۳۹۱..... ۹-۱-۴ محدودیت‌های نظام‌های کنترل مدیریتی

۳۹۳..... ۹-۲ حسابرسی مستقل

۳۹۶..... ۹-۲-۱ پیش‌شرط‌هایی برای حسابرسی مؤثر

۳۹۶..... ۹-۲-۱-۱ استقلال

۳۹۸..... ۹-۲-۱-۲ مهارت‌های حرفه‌ای

۳۹۹..... انواع حسابرسی ۹-۲-۲

۴۰۰..... حسابرسی پیش از وقوع ۹-۲-۲-۱

۴۰۰..... حسابرسی‌های دوره‌ای ۹-۲-۲-۲

۴۰۲..... حسابرسی مالی ۹-۲-۲-۳

۴۰۴..... حسابرسی ارزش (کارایی مالی) ۹-۲-۲-۴

۴۰۵..... حسابرسی متفاوت ۹-۲-۲-۵

۴۰۷..... گزارش‌دهی نتایج حسابرسی ۹-۲-۳

۴۰۸..... اقدام عملی در مورد نتایج حسابرسی ۹-۲-۴

۴۱۱..... محدودیت‌های حسابرسی ۹-۲-۵

۴۱۲..... ارزیابی ۹-۳

۴۱۳..... اهداف ارزیابی ۹-۳-۱

۴۱۴..... پیش‌شرط‌های ارزیابی مؤثر ۹-۳-۲

۴۱۵..... انواع ارزیابی ۹-۳-۳

۴۱۵..... طرح آزمایشی ۹-۳-۳-۱

۴۱۷..... تحلیل سری‌های زمانی ۹-۳-۳-۲

۴۱۸..... مطالعات موردی ۹-۳-۳-۳

۴۱۹..... نتیجه‌گیری ۹-۳-۴

۴۱۹..... نکات اصلی و توصیه‌هایی برای اصلاحات ۹-۴

۴۱۹..... نکات اصلی ۹-۴-۱

۴۲۲..... توصیه‌هایی برای اصلاحات ۹-۴-۲

۴۲۴..... پی‌نوشت

**۴۲۵..... فصل دهم حسابداری**

*ترجمه: محمدتقی فیاضی و حسن مشاری*

۴۲۸..... نظام‌های حسابداری ۱۰-۱

۴۲۸..... انواع نظام‌های حسابداری ۱۰-۱-۱

۴۲۹..... حسابداری نقدی ۱۰-۱-۱-۱

۴۲۹..... حسابداری نقدی تعدیل شده ۱۰-۱-۱-۲

۴۳۰..... حسابداری تعهدی تعدیل شده ۱۰-۱-۱-۳



- ۴۳۱..... حسابداری تعهدی کامل ۱۰-۱-۱-۴
- ۴۳۲..... اتفاق نظر تدریجی ۱۰-۱-۱-۵
- ۴۳۲..... تفاوت نظام‌های حسابداری ۱۰-۱-۲
- ۴۳۴..... روابط‌های بین نظام‌های حسابداری و نظام‌های بودجه‌ای ۱۰-۱-۳
- ۴۳۵..... بودجه‌های بر مبنای نقدی ۱۰-۱-۳-۱
- ۴۳۵..... بودجه بر مبنای تعهدی ۱۰-۱-۳-۲
- ۴۳۶..... نمودار حساب‌ها و معین عام ۱۰-۱-۴
- ۴۳۶..... نمودار حساب‌ها ۱۰-۱-۴-۱
- ۴۳۶..... دفاتر مالی ۱۰-۱-۴-۲
- ۴۳۸..... حسابداری تعهدی ۱۰-۲
- ۴۳۸..... درآمدها ۱۰-۲-۱
- ۴۳۹..... مخارج در حسابداری تعهدی کامل ۱۰-۲-۲
- ۴۴۰..... تعهدات بازنشستگی ۱۰-۲-۲-۱
- ۴۴۱..... هزینه کل و مصرف دارایی‌های ثابت ۱۰-۲-۲-۲
- ۴۴۲..... انتقالات یارانه‌ای ۱۰-۲-۲-۳
- ۴۴۲..... بدهی‌ها ۱۰-۲-۳
- ۴۴۳..... دارایی‌ها ۱۰-۲-۴
- ۴۴۵..... کسری بودجه عملیاتی ۱۰-۲-۵
- ۴۴۶..... حسابداری تعهدی و مدیریت بودجه ۱۰-۲-۶
- ۴۴۶..... بودجه‌ریزی تعهدی ۱۰-۲-۷
- ۴۴۸..... اصلاح نظام حسابداری ۱۰-۳
- ۴۴۸..... نقاط ضعف عمده نظام‌های حسابداری ۱۰-۳-۱
- ۴۴۸..... حسابداری بودجه‌ای نارسا ۱۰-۳-۱-۱
- ۴۵۰..... دیون معوق و بدهی‌ها ۱۰-۳-۱-۲
- ۴۵۱..... گزارش‌دهی غیرشفاف پرداخت‌ها ۱۰-۳-۱-۳
- ۴۵۲..... سایر نقاط ضعف ۱۰-۳-۱-۴
- ۴۵۳..... حداقل شرایط لازم ۱۰-۳-۲
- ۴۵۴..... حسابداری بودجه‌ای ۱۰-۳-۳

۴۵۵..... آشکارسازی بدهی‌ها ۱۰-۳-۴  
۴۵۶..... احتیاط در اجرای حسابداری تعهدی کامل ۱۰-۳-۵  
۴۵۷..... سازمان اداری نظام حسابداری ۱۰-۳-۶  
۴۵۸..... مباحث ویژه ۱۰-۴  
۴۵۸..... حسابداری نسلی ۱۰-۴-۱  
۴۶۰..... اندازه‌گیری هزینه ۱۰-۴-۲  
۴۶۰..... اهداف ۱۰-۴-۲-۱  
۴۶۱..... نظام‌های اندازه‌گیری هزینه ۱۰-۴-۲-۲  
۴۶۳..... رابطه اندازه‌گیری هزینه ۱۰-۴-۲-۳  
۴۶۴..... اجرت کالاهای سرمایه‌ای ۱۰-۴-۳  
۴۶۵..... پی‌نوشت‌ها

**۴۷۱..... فصل یازدهم گزارش‌دهی**

ترجمه: حسن ورمزیار و حسن مشاری

۴۷۳..... گزارش‌دهی ۱۱-۱  
۴۷۳..... اهداف گزارش‌دهی ۱۱-۱-۱  
۴۷۴..... اصول گزارش‌دهی ۱۱-۱-۲  
۴۷۶..... گزارش‌های اختصاصی و عمومی ۱۱-۱-۳  
۴۷۶..... گزارش‌های اجرای بودجه ۱۱-۱-۴  
۴۷۶..... مدیریت اجرای بودجه ۱۱-۱-۴-۱  
۴۷۷..... حساب تخصیص ۱۱-۱-۴-۲  
۴۷۷..... گزارش‌دهی مالی ۱۱-۱-۵  
۴۷۸..... حداقل شرایط لازم گزارش‌دهی مالی ۱۱-۱-۵-۱  
۴۸۲..... صورت‌های مالی در نظام حسابداری تعهدی ۱۱-۱-۵-۲  
۴۸۳..... پوشش گزارش‌های مالی در دولت ۱۱-۱-۵-۳  
۴۸۴..... دستگاه‌های عمومی غیردولتی ۱۱-۱-۵-۴  
۴۸۴..... گزارش‌های اداری ۱۱-۱-۶  
۴۸۵..... گزارش هزینه‌های عمرانی/ سرمایه‌گذاری ۱۱-۱-۷  
۴۸۷..... نکات اصلی و توصیه‌هایی برای اصلاحات ۱۱-۲

۴۸۷..... نکات اصلی ۱۱-۲-۱

۴۸۷..... نظام‌های حسابداری ۱۱-۲-۱-۱

۴۸۷..... حسابداری، و حداقل شرایط لازم آن ۱۱-۲-۱-۲

۴۸۸..... نظام گزارش‌دهی ۱۱-۲-۱-۳

۴۸۸..... توصیه‌هایی برای اصلاحات ۱۱-۲-۲

۴۸۸..... اقدامات ضروری ۱۱-۲-۲-۱

۴۸۹..... اصلاحات دیگر ۱۱-۲-۲-۲

۴۹۰..... حسابداری تعهدی ۱۱-۲-۲-۳

۴۹۱..... پی‌نوشت‌ها

### فصل دوازدهم برنامه‌ریزی برای سرمایه‌گذاری عمومی و مدیریت کمک ۴۹۳

ترجمه: شراره براتی و حسین یعقوبی میاب

۴۹۵..... برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری عمومی ۱۲-۱

۴۹۵..... برنامه سرمایه‌گذاری عمومی چیست؟ ۱۲-۱-۱

۴۹۸..... پوشش برنامه سرمایه‌گذاری عمومی و بودجه‌های سرمایه‌گذاری ۱۲-۱-۲

۴۹۸..... بودجه‌های سرمایه‌گذاری نامتجانس ۱۲-۱-۲-۱

۴۹۹..... آیا طبقه‌بندی مجدد مطلوب است؟ ۱۲-۱-۲-۲

۵۰۰..... تهیه برنامه سرمایه‌گذاری عمومی خوب ۱۲-۱-۳

۵۰۰..... ویژگی‌های عمومی ۱۲-۱-۳-۱

۵۰۳..... سایر الزامات کلی و عام ۱۲-۱-۳-۲

۵۰۶..... اولویت‌بندی راهبردی ۱۲-۱-۳-۳

۵۰۷..... غربال پروژه‌ها ۱۲-۱-۳-۴

۵۰۹..... برنامه‌های سرمایه‌گذاری بخشی ۱۲-۱-۴

۵۱۰..... مدیریت کمک ۱۲-۲

۵۱۰..... زمینه و شرایط داخلی ۱۲-۲-۱

۵۱۱..... ده دستورالعمل برای مدیریت کمک ۱۲-۲-۲

۵۱۵..... معماری سازمان ۱۲-۲-۳

۵۱۵..... حساسیت، گزینش، توانایی و ستاد ۱۲-۲-۴

۵۱۷..... نکات اصلی و توصیه‌هایی برای اصلاحات ۱۲-۳

- ۵۱۷..... نکات اصلی ۱۲-۳-۱
- ۵۱۹..... توصیه‌هایی برای اصلاحات ۱۲-۳-۲
- ۵۲۲..... پی‌نوشت‌ها

**فصل سیزدهم روش‌های برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها ۵۲۵**

ترجمه: حسن ورمزیار و شاهین جوادی

- ۵۲۸..... بودجه‌ریزی چندساله ۱۳-۱
- ۵۲۸..... بودجه چندساله چیست؟ ۱۳-۱-۱
- ۵۳۰..... مسائل و مشکلات تجربه‌های گذشته ۱۳-۱-۲
- ۵۳۳..... رهیافت اخیر در کشورهای توسعه‌یافته ۱۳-۱-۳
- ۵۳۳..... هدف‌های کنترل هزینه‌ها ۱۳-۱-۳-۱
- ۵۳۶..... رهیافت‌های بسیار منضبط ۱۳-۱-۳-۲
- ۵۳۶..... الگوی مرجع دست‌یافتنی ۱۳-۱-۴
- ۵۳۹..... مسائل و مقوله‌های فنی ۱۳-۱-۵
- ۵۳۹..... طراحی ابزار ۱۳-۱-۵-۱
- ۵۴۱..... ذخیره احتیاطی ۱۳-۱-۵-۲
- ۵۴۲..... قیمت‌های جاری در برابر قیمت‌های ثابت ۱۳-۱-۵-۳
- ۵۴۳..... رهیافت چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها ۱۳-۲
- ۵۴۶..... اجرای برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها ۱۳-۳
- ۵۴۸..... شرایط برنامه‌ریزی مؤثر چندساله ۱۳-۳-۱
- ۵۴۸..... اندکی ثبات ۱۳-۳-۱-۱
- ۵۴۹..... اطلاعات خوب ۱۳-۳-۱-۲
- ۵۴۹..... انضباط بودجه‌ای ۱۳-۳-۱-۳
- ۵۵۰..... پشتیبانی نهادی ۱۳-۳-۱-۴
- ۵۵۱..... آماده‌سازی ابزارهای برنامه‌ریزی چندساله ۱۳-۳-۲
- ۵۵۲..... برآوردهای کلان یا تفصیلی؟ ۱۳-۳-۲-۱
- ۵۵۲..... برنامه‌ریزی برنامه‌های جدید؟ ۱۳-۳-۲-۲
- ۵۵۴..... طول دوره برنامه‌ریزی ۱۳-۳-۲-۳
- ۵۵۶..... پوشش جزئی؟ ۱۳-۳-۲-۴

- ۵۵۸..... ۱۳-۳-۲-۵ ارائه برنامه‌های چندساله
- ۵۵۸..... ۱۳-۳-۲-۶ شرایط ابزار
- ۵۵۹..... ۱۳-۳-۳ اجرای بودجه‌های چندساله: چند نمونه
- ۵۵۹..... ۱۳-۴ نکات اصلی و توصیه‌هایی برای اصلاحات
- ۵۵۹..... ۱۳-۴-۱ نکات اصلی
- ۵۶۰..... ۱۳-۴-۲ توصیه‌هایی برای اصلاحات
- ۵۶۰..... ۱۳-۴-۲-۱ حداقل شرایط
- ۵۶۱..... ۱۳-۴-۲-۲ گام‌های بعدی
- ۵۶۸..... پی‌نوشت‌ها

**فصل چهاردهم فناوری اطلاعات و ارتباطات در مدیریت هزینه‌های عمومی ..... ۵۷۱**

ترجمه: یوسف جمسی و علی طرزعلی

- ۵۷۵..... ۱۴-۱ حکمرانی و خدمات عمومی در عصر اطلاعات
- ۵۷۵..... ۱۴-۱-۱ نقش فناوری اطلاعات و ارتباطات در کارایی حکمرانی
- ۵۷۹..... ۱۴-۱-۲ تجارت اطلاعات به‌عنوان خدمت عمومی
- ۵۸۱..... ۱۴-۱-۳ موانع نوآوری‌ها در فناوری اطلاعات و ارتباطات
- ۵۸۶..... ۱۴-۱-۴ فناوری اطلاعات و ارتباطات و فساد مالی
- ۵۸۸..... ۱۴-۲ نظام ارائه خدمات الکترونیکی
- ۵۹۰..... ۱۴-۳ تشریح برنامه‌های دولت در زمینه فناوری اطلاعات و ارتباطات
- ۵۹۰..... ۱۴-۳-۱ طرح دولت الکترونیک کشورهای گروه هفت
- ۵۹۱..... ۱۴-۳-۲ کشورهای نمونه
- ۵۹۱..... ۱۴-۳-۲-۱ اصلاح نظام قدیم اطلاعاتی هند
- ۵۹۳..... ۱۴-۳-۲-۲ تارنمای توزیع بودجه فیلیپین
- ۵۹۴..... ۱۴-۳-۲-۳ ابتکار جدید در سیاست جامعه اطلاعاتی فنلاند
- ۵۹۵..... ۱۴-۳-۲-۴ مستندسازی الکترونیکی در شبکه اداری ایتالیا
- ۵۹۵..... ۱۴-۳-۲-۵ جامعه اطلاعاتی ۲۰۰۰: راهبرد دانمارک برای جامعه اطلاعاتی
- ۵۹۶..... ۱۴-۳-۲-۶ ابتکارات دسترسی به اطلاعات در ایالات متحد آمریکا
- ۵۹۷..... ۱۴-۴ سیاست‌هایی برای توسعه موفقیت‌آمیز نوآوری‌ها
- ۵۹۷..... ۱۴-۴-۱ محیط سیاسی حامی خطرپذیری

- ۵۹۷..... تشویق ابتکارات محلی ..... ۱۴-۴-۲
- ۵۹۸..... ایجاد کسب و کار خدمات عمومی ..... ۱۴-۴-۳
- ۵۹۹..... توسعه نهادی ..... ۱۴-۴-۴
- ۶۰۰..... کسب حمایت بخش خصوصی ..... ۱۴-۴-۵
- ۶۰۱..... سیاست‌های عمومی راهبردی ..... ۱۴-۴-۶
- ۶۰۳..... مشارکت توده مردم ..... ۱۴-۴-۷
- ۶۰۴..... نکات اصلی ..... ۱۴-۵
- ۶۰۶..... پی‌نوشت‌ها ..... ۱۴-۵
- ۶۰۷..... فصل پانزدهم تقویت «عملکرد» مدیریت هزینه‌های عمومی ..... ۱۴-۵**
- ترجمه: زهرا طباطبایی قمی و علی پناهی*
- ۶۰۹..... بحث کلی ..... ۱۵-۱
- ۶۰۹..... چه نیازی به سنجش عملکرد در بخش عمومی است؟ ..... ۱۵-۱-۱
- ۶۱۱..... معنانشناسی «عملکرد» ..... ۱۵-۱-۲
- ۶۱۱..... مفهوم «عملکرد» نسبی است ..... ۱۵-۱-۲-۱
- ۶۱۳..... «نتایج»: خروجی، فرایند، نتیجه، اثر ..... ۱۵-۱-۲-۲
- ۶۱۶..... پاسخ‌گویی ..... ۱۵-۱-۳
- ۶۱۸..... مراقب «قانون نتایج ناخواسته» باشید ..... ۱۵-۱-۴
- ۶۲۰..... تدوین و تنظیم شاخص‌های عملکرد ..... ۱۵-۲
- ۶۲۰..... مثال‌هایی از شاخص‌های عملکرد ..... ۱۵-۲-۱
- ۶۲۱..... مسئله سنجش ..... ۱۵-۲-۲
- ۶۲۱..... زمینه ..... ۱۵-۲-۲-۱
- ۶۲۲..... ویژگی‌های عملکرد خوب ..... ۱۵-۲-۲-۲
- ۶۲۳..... اندازه‌گیری نتایج ..... ۱۵-۲-۲-۳
- ۶۲۳..... تعیین اهداف عملکردی مناسب ..... ۱۵-۲-۲-۴
- ۶۲۴..... نقش محک‌زنی در اندازه‌گیری عملکرد ..... ۱۵-۳
- ۶۲۹..... مقاطعه‌کاری: آیا به مقاطعه دادن دنباله منطقی عملکردگرایی است؟ ..... ۱۵-۴
- ۶۳۰..... مقاطعه‌کاری چیست؟ ..... ۱۵-۴-۱

۶۳۱..... ۱۵-۴-۲ مدیریت فرایند مقاطعه کاری

۶۳۵..... ۱۵-۴-۳ لزوم احتیاط

۶۴۰..... ۱۵-۵ نکات اصلی و توصیه‌هایی برای اصلاحات

۶۴۰..... ۱۵-۵-۱ نکات اصلی

۶۴۲..... ۱۵-۵-۲ توصیه‌هایی برای اصلاحات

۶۴۵..... پی‌نوشت‌ها

**فصل شانزدهم اصلاحات بودجه‌ریزی در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی**

ترجمه: دکتر محمد قاسمی و لیلا بندری

۶۵۱..... مقدمه

۶۵۲..... ۱۶-۱ مشکلات مدیریت کلان بودجه

۶۵۵..... ۱۶-۲ الزامات نهادی برای ایفای مسئولیت‌های بودجه

۶۶۰..... ۱۶-۳ اتخاذ رویکرد چندساله در بودجه

۶۶۵..... ۱۶-۴ روش بودجه‌ریزی از بالا به پایین

۶۶۷..... ۱۶-۵ کم‌رنگ شدن کنترل ورودی‌ها

۶۷۰..... ۱۶-۶ پاسخ‌گویی در قبال نتایج

۶۷۴..... ۱۶-۷ حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی

۶۷۶..... ۱۶-۸ اصلاحات قبلی در بودجه‌ریزی

۶۸۰..... پی‌نوشت‌ها

**فصل هفدهم چگونگی انجام اصلاحات بودجه‌ریزی: راهبرد و برنامه اجرایی**

ترجمه: دکتر محمد قاسمی و یوسف جمسی

۶۸۶..... ۱۷-۱ ملاحظات راهبردی

۶۸۶..... ۱۷-۱-۱ برگزیدن راهکارهای اصلاحی کلی

۶۸۷..... ۱۷-۱-۲ رویکرد «لاک‌پشتی - خرگوشی» در تحول نهادی

۶۸۹..... ۱۷-۱-۳ چند نتیجه منطقی

۶۸۹..... ۱۷-۱-۳-۱ بیهودگی اصلاحات بخش‌نامه‌ای

۶۹۰..... ۱۷-۱-۳-۲ اتخاذ، تطبیق یا ابداع؟

۶۹۱.....	۱۷-۱-۳-۳ طرح کمک‌های (فکری) برای بهبود مدیریت هزینه‌های عمومی
۶۹۳.....	۱۷-۱-۴ رویکردهای عملیاتی
۶۹۴.....	۱۷-۱-۴-۱ تقویت و تحکیم پیوندهای درونی: پایه و اساس ظرفیت‌سازی
۶۹۵.....	۱۷-۱-۴-۲ هسته‌های کارآمد
۶۹۸.....	۱۷-۲ اولویت‌های اصلاحی و ترتیب و توالی زمانی اصلاحات
۶۹۸.....	۱۷-۲-۱ بودجه و تهیه و تدوین آن
۶۹۸.....	۱۷-۲-۱-۱ شمول بودجه
۶۹۹.....	۱۷-۲-۱-۲ نظام‌های بودجه و هزینه‌ها
۷۰۰.....	۱۷-۲-۱-۳ تهیه و تدوین بودجه
۷۰۱.....	۱۷-۲-۱-۴ حرکت به سوی یک چشم‌انداز چندساله در بودجه
۷۰۳.....	۱۷-۲-۱-۵ مسائل سازمانی و فرایند تصویب بودجه
۷۰۴.....	۱۷-۲-۲ اجرای بودجه
۷۰۴.....	۱۷-۲-۲-۱ مرحله اول: تضمین کنترل پایه‌ای هزینه‌ها
۷۰۵.....	۱۷-۲-۲-۲ مرحله دوم: بهبود کارایی نظام
۷۰۵.....	۱۷-۲-۲-۳ مدیریت وجوه نقد و وظیفه خزانه‌داری کل
۷۰۶.....	۱۷-۲-۲-۴ کنترل، حسابرسی و ارزیابی مدیریت
۷۰۷.....	۱۷-۲-۳ زیرساخت فنی
۷۰۷.....	۱۷-۲-۳-۱ حسابداری و گزارش‌های مالی
۷۰۸.....	۱۷-۲-۳-۲ برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری عمومی و مدیریت کمک
۷۱۰.....	۱۷-۲-۳-۳ جهت‌گیری عملکردی و واگذاری فعالیت‌ها به پیمانکاران بخش خصوصی
۷۱۲.....	۱۷-۳ سخن آخر
۷۱۵.....	پی‌نوشت‌ها
۷۱۷.....	واژه‌نامه



## فهرست پیراندها

- پیرابند ۱ گزیده‌ای از شرایط لازم برای شفافیت مالی ..... ۲۰
- پیرابند ۲ معنی‌شناسی فساد ..... ۲۶
- پیرابند ۳ وجوه فرابودجه‌ای در تایلند ..... ۷۰
- پیرابند ۴ رشد وجوه فرابودجه‌ای در جمهوری خلق چین ..... ۷۱
- پیرابند ۵ وجوه «خاصه خرجی» در فیلیپین ..... ۷۶
- پیرابند ۶ طرح ترمیم و نگهداری جاده‌ها در آفریقا ..... ۸۳
- پیرابند ۷ صندوق‌های عمران جاده‌ای: درس‌ها و تجربه‌هایی از یک کشور در حال توسعه ..... ۸۴
- پیرابند ۸ دریافت عوارض از مصرف‌کننده: تأمین انرژی برق برای ساکنان جزایر دورافتاده تووالو ..... ۸۷
- پیرابند ۹ مدیریت تعهدات و خطرهای مالی بودجه ..... ۹۵
- پیرابند ۱۰ آشنایی با برخی مفاهیم ..... ۱۲۰
- پیرابند ۱۱ تقسیم‌بندی «برنامه»، «پروژه» و «فعالیت» در فیلیپین: نمونه‌ای از ارائه بودجه به روش برنامه‌ای - عملکردی وزارت بهداشت ..... ۱۲۸
- پیرابند ۱۲ نظام بودجه تعدیل شده در مالزی ..... ۱۳۱
- پیرابند ۱۳ طبقه‌بندی وظیفه‌ای: الگوی طبقه‌بندی وظایف دولت طبق دستورالعمل آمار مالی دولت ..... ۱۴۰
- پیرابند ۱۴ طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها در نظام آمار مالی دولت ..... ۱۴۲
- پیرابند ۱۵ «هزینه‌های عمرانی»: واقعیت‌ها و ظواهر در کشورهای جنوب آسیا ..... ۱۵۹
- پیرابند ۱۶ پیش‌بینی‌های میان‌مدت: نمونه هنگ‌کنگ، چین ..... ۲۰۵
- پیرابند ۱۷ قانون مسئولیت بودجه‌ای (دولت) کشور زلاندنو ..... ۲۰۸
- پیرابند ۱۸ روشی خوب برای هماهنگی کلان اقتصادی: «دسته چهار نفره» در تایلند ..... ۲۰۹
- پیرابند ۱۹ نقش برآوردهای چندساله در تهیه بودجه سالیانه ..... ۲۲۴
- پیرابند ۲۰ استفاده از فناوری رایانه در تهیه و تدوین بودجه: سنگاپور ..... ۲۲۷

- پیرایند ۲۱ پیش شرط‌های اصلی نظام‌های کابینه‌ای کارآمد ..... ۲۴۸
- پیرایند ۲۲ جدول زمانی نمونه برای تهیه و تدوین بودجه ..... ۲۵۶
- پیرایند ۲۳ مدیریت بودجه در نظام‌های فدرالی ..... ۲۵۸
- پیرایند ۲۴ تعریف و تعیین تخصیص هزینه‌ها در کشور چین ..... ۲۶۲
- پیرایند ۲۵ مقررات و ترتیبات اجرایی برای کنترل استقراض دولت‌های محلی و ایالتی ..... ۲۶۵
- پیرایند ۲۶ نظام حسابداری بودجه در جمهوری خلق چین ..... ۳۱۶
- پیرایند ۲۷ مدیریت وجوه در فیلیپین ..... ۳۴۵
- پیرایند ۲۸ ایجاد انگیزه برای مدیریت خوب وجوه در سوئد ..... ۳۵۴
- پیرایند ۲۹ ایجاد یک نظام خزانه‌داری ..... ۳۷۴
- پیرایند ۳۰ مقایسه هزینه کل و پرداخت‌های نقدی یک برنامه ..... ۴۱۰
- پیرایند ۳۱ نمونه‌هایی واقعی از یافته‌های حسابرسی ..... ۴۴۱
- پیرایند ۳۲ مثالی از برآورد هزینه بر مبنای فعالیت ..... ۴۶۲
- پیرایند ۳۳ اجزای لازم در حساب‌های تلفیقی دولت ..... ۴۷۸
- پیرایند ۳۴ جوایز کانادا برای برترین گزارش‌دهی سالیانه شرکت‌های عمومی ..... ۴۸۹
- پیرایند ۳۳ موزامبیک: چارچوب میان‌مدت هزینه زود هنگام؟ ..... ۵۶۲
- پیرایند ۳۴ آفریقای جنوبی: چارچوب میان‌مدت هزینه کامل؟ ..... ۵۶۴
- پیرایند ۳۵ تانزانیا: نظام بودجه‌ریزی شکست خورده؟ ..... ۵۶۵
- پیرایند ۳۶ یادگیری از کامیابی‌ها: گزارش هزینه‌های عمومی در بریتانیا ..... ۵۶۶
- پیرایند ۳۷ فناوری اطلاعات در منطقه اقیانوسیه ..... ۵۷۸
- پیرایند ۳۸ برنامه توسعه اطلاعات آسیا و اقیانوسیه ..... ۵۸۵
- پیرایند ۳۹ سمینار فناوری اطلاعات برای مغولستان ..... ۵۹۹
- پیرایند ۴۰ تقویت فناوری اطلاعات در مالزی ..... ۶۰۲
- پیرایند ۴۱ محک‌زنی در هنگ‌کنگ: مزیت‌های «شرکت حمل‌ونقل ریلی مس» در مطالعات جهانی صنعت حمل‌ونقل ریلی ..... ۶۲۷
- پیرایند ۴۲ خطرها و فرصت‌ها در مقاطعه‌کاری ..... ۶۳۳
- پیرایند ۴۳ چرا در نیوزیلند برق قطع می‌شود؟ ..... ۶۳۴

- پیرابند ۴۴ چرا ساکنان سیدنی مجبور شدند آب را بجوشانند؟ ..... ۶۳۶
- پیرابند ۴۵ مقاطعه کاری ای که نتیجه نداد: ۲ نمونه ..... ۶۳۹
- پیرابند ۴۶ وام ۲۵۰ میلیون دلاری بانک توسعه آسیایی برای برنامه مدیریت منابع ب ۶۹۲ خش  
عمومی ایالت گجرات هند ..... ۶۹۲

## فهرست جدول‌ها

- جدول ۱ کارکرد درآمدی و هزینه‌ای اهداف مدیریت هزینه‌های عمومی ..... ۱۲
- جدول ۲ مقایسه نظام‌های حسابداری ..... ۴۳۳
- جدول ۳ روش بودجه‌ریزی چندساله در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی ..... ۵۳۵
- جدول ۴ انواع کاربردها و موارد استفاده نظام ارائه خدمات الکترونیکی ..... ۵۸۸
- جدول ۵ مثال‌هایی از شاخص‌های عملکرد ..... ۶۲۱
- جدول ۶ انعطاف‌پذیری مدیریتی و موفقیت اقدامات ..... ۶۷۰

## فهرست شکل‌ها

- شکل ۱ ذخایر احتیاطی ..... ۵۴۱
- شکل ۲ سلسله‌مراتب معیار عملکرد و شاخص‌ها ..... ۶۱۵



## سخن ناشر

کتاب مدیریت هزینه‌های عمومی<sup>۱</sup> یک راهنمای عملی و عملیاتی برای کمک به کشورهای است که درصدد بهبود شفافیت رویه‌های بودجه‌ریزی و اطلاعات بودجه‌ای هستند. دو ویژگی بارز این کتاب که آن را از هر نظر در مقایسه با کتب انتشار یافته در خصوص مدیریت هزینه‌های عمومی متمایز می‌کند، گستره پوشش آن و جهت‌گیری ویژه‌اش به سمت نیازهای کشورهای در حال توسعه است. از نظر پوشش موضوعی، کتاب به گونه‌ای تنظیم شده است که همه ابعاد مدیریت هزینه‌های عمومی، از تهیه و تدوین بودجه تا اجرای آن و مراحل کنترل و حسابرسی را دربرگیرد. از آنجاکه کتاب محصول کاری پژوهشی متکی بر تجربه کشورهای است، نکات مهم و توصیه‌هایی که ارائه می‌کند، در واقع مشکلات کنونی کشورهای در حال توسعه است. این امر از این نظر اهمیت دارد که ارائه تجارب گردآوری شده از اجرای اصلاحات بودجه‌ای در کشورها این امکان را فراهم می‌کند تا با ارزیابی واقع‌بینانه تجارب دیگر کشورها در مواجهه با مشکلات مشابه یا در تلاش برای اجرای اصلاحات مشابه، از تکرار اشتباه‌هایی که دیگران مرتکب شده‌اند جلوگیری کرد.

---

۱. در آوریل ۱۹۹۸ سیگما (Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries (SIGMA) و بانک توسعه آسیایی (Asian Development Bank (ADB)) توافق کردند طی یک همکاری مشترک کتاب مرجعی در زمینه مدیریت هزینه‌های عمومی که بیان‌کننده مشکلات خاص کشورهای در حال توسعه و کشورهای در حال گذار باشد، تهیه و منتشر کنند. دو ویرایش از این کتاب آماده شده؛ یکی برای کشورهای آسیای جنوب شرقی و دیگری برای کشورهای اروپای شرقی و مرکزی. ویرایش آسیایی با عنوان مدیریت هزینه‌های دولت (*Managing Government Expenditure*) به قلم سالواتور شیائو - کامپو (Salvatore Schiavo-Campo) و دانیل توماسی (Daniel Tommasi) در سال ۱۹۹۹ انتشار یافت. کتاب حاضر ترجمه ویرایش آسیایی است که از تارنمای بانک توسعه آسیایی دریافت شده است.

با توجه به این ویژگی‌ها می‌توان گفت که این کتاب هم می‌تواند به‌عنوان مرجعی برای سیاستگذاران و اجراکنندگان بودجه استفاده شود و هم به‌عنوان بخشی از برنامه‌های آموزشی در زمینه بودجه‌ریزی بخش عمومی به کار برده شود. اما در اصل، استفاده‌کنندگان اصلی کتاب، کارشناسان و شاغلان در وزارت امور اقتصادی و دارایی، اداره‌های بودجه وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی، اعضای کمیسیون برنامه و بودجه و محاسبات مجلس شورای اسلامی، کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات و سایر کارشناسانی هستند که به‌نوعی در یکی از مراحل تهیه تا نظارت بر بودجه درگیرند.

این کتاب به‌گونه‌ای طراحی شده است که ضرورتی به مطالعه تمام فصول آن به‌ترتیب ارائه شده، ندارد. استفاده‌کنندگان می‌توانند در صورت نیاز به کسب اطلاعات فنی بیشتر درباره یک موضوع خاص (به‌عنوان مثال چارچوب بودجه میان‌مدت، نظام خزانه‌داری، نظام کنترل داخلی و ...) به فصل مربوطه مراجعه کنند. خوانندگانی که خواهان مروری سریع بر موضوع‌ها و ایده‌های اصلی این کتاب‌اند، می‌توانند به‌راحتی با خواندن نکات مهم و توصیه‌هایی برای اصلاحات در پایان هر فصل، به مقصود خود برسند. برای سیاستگذاران و مقامات رسمی و پرمشغله دو فصل نخست و هفدهم پیش‌بینی شده است. فصل نخست، مروری اجمالی بر چرخه کامل مدیریت هزینه‌های عمومی دارد و از این‌رو، همان‌گونه که می‌تواند نوعی فهرست راهنما برای خواننده تمام کتاب باشد، می‌تواند شرح خلاصه‌ای از مسائل عمده و تعیین‌کننده برای مقامات رسمی و پرمشغله به‌شمار آید. در فصل هفدهم نیز ضمن ارائه برخی از ملاحظات راهبردی عمومی، اولویت‌های تعیین‌کننده و ترتیب و توالی زمانی انجام اصلاحات در جنبه‌های مختلف مدیریت هزینه‌های عمومی، که در این کتاب بیان شده‌اند، برشمرده خواهد شد. در مورد ترجمه این کتاب ارائه توضیحات ذیل ضروری است:

۱. در برخی از فصول کتاب به شکل‌ها، نمودارها یا جداولی اشاره شده است که در متن اصلی دریافت شده از تارنمای بانک توسعه آسیایی مشاهده نمی‌شود. متأسفانه تلاش‌های انجام شده برای دریافت این موارد نتیجه خاصی را دربرنداشت. از این‌رو، با توجه به اینکه حذف این اشاره‌ها لطمه‌ای به مفهوم متن وارد نمی‌کرد، در جاهایی که شکل، نمودار یا جدولی موجود نبوده، ارجاعات از متن حذف شده است.

۲. کتاب یازده پیوست دارد، که برخی از آنها به متن تفصیلی ارجاع داده شده است (مانند پیوست یک که «دستورالعمل شفافیت مالی» صندوق بین‌المللی پول است) و برخی دیگر توضیحات تکمیلی درخصوص یک موضوع خاص را دربرمی‌گیرد (مانند پیوست ده که درباره نظام اطلاعاتی برای مدیریت مالی است). پیوست‌های فوق در این کتاب ترجمه و ضمیمه نشده است. اما بعضی از آنها به صورت موردی و به طور مستقل توسط دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌ها ترجمه و انتشار یافته است. آدرس دسترسی به متن ترجمه شده این‌گونه از پیوست‌ها در جایی که به آنها اشاره شده به صورت پانویس آمده است.

۳. ارجاعات متن اصلی با اعداد داخل پرانتز و به صورت یادداشت در پایان هر فصل آورده شده است. ارجاعات ترجمه که اغلب معادل‌های اصلی واژه‌های به‌کار برده شده، با اعداد بدون پرانتز به صورت پانویس آمده است. شایان ذکر است، در متن اصلی برخی از مأخذهای مورد استفاده در داخل پرانتز در متن آورده شده است. در ترجمه، این موارد به عنوان پانویس نشان داده شده است.

۴. در ترجمه، برخی از آشفتگی‌هایی که در متن اصلی در زمینه ترتیب شماره‌های پیرایندها، یادداشت‌ها، شکل‌ها، جداول و نمودارها بود، برطرف شده است.

لازم است از آقایان دکتر محمد قاسمی (مدیر دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌ها) و بهزاد لامعی (کارشناس بانک مرکزی) که علاوه بر مشارکت در ترجمه برخی فصول، وظیفه نهایی کردن ترجمه سایر فصول و آماده‌سازی کتاب را برعهده داشته‌اند تشکر نمایم.

امید است این کتاب نیز در مجموعه مطالعات و انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی در حوزه نظام بودجه‌ریزی بتواند در آشنایی دست‌اندرکاران نظام بودجه‌ریزی با مفاهیم اساسی و در نهایت راهبردهای جدید به سمت اصلاح نظام بودجه‌ریزی مفید باشد. مرکز پژوهش‌ها از هرگونه نظر و انتقاد در این مورد استقبال می‌کند و امید است اقدامات انجام شده بتواند با توجه به مجموعه منابع در حوزه‌های نظام بودجه‌ریزی مفید و مؤثر واقع گردد.

**دکتر بهزاد پورسید**

**معاون پژوهشی مرکز**





# فصل اول

---

مروری بر مدیریت  
هزینه‌های عمومی



ترجمه: دکتر علی اکبر شبیری نژاد

دکتر محمد قاسمی

### مقدمه

این فصل دربردارنده دو هدف است: نخست آنکه مدیریت هزینه‌های عمومی<sup>۱</sup> را در مفهوم گسترده‌تری از نقش دولت، حکمرانی خوب، سیاست کلان اقتصادی و شرایط محیطی متغیر (به‌ویژه در فناوری اطلاعات و ارتباطات) در نظر می‌گیرد، چرا که نگرش به مدیریت هزینه‌های عمومی از دیدگاه فنی صرف تصویر کاملاً مخدوشی به‌دست می‌دهد؛ دوم آنکه، مروری اجمالی بر چرخه کامل مدیریت هزینه‌های عمومی دارد و از این‌رو، همان‌گونه که می‌تواند نوعی فهرست راهنما برای خواننده تمام کتاب باشد، می‌تواند شرح خلاصه‌ای از مسائل عمده و تعیین‌کننده برای مقامات رسمی و پرمشغله به‌شمار آید (این مقامات باید مبحث پایانی فصل هفدهم را نیز مطالعه کنند). امید است که این مرور اجمالی هر دو گروه خوانندگان را دست‌کم متوجه این نکته سازد که مدیریت هزینه‌های عمومی، از یک‌سو نه مسئله‌ای صرفاً فنی است و نه مسئله‌ای دارای راه‌حل‌های فوری و ساده؛ و از سوی دیگر، هنوز نیز همواره مستعد بهبود و پیشرفت علمی به‌نظر می‌رسد.

### ۱-۱ اهداف و مفهوم مدیریت هزینه‌های عمومی

#### ۱-۱-۱ مفهوم و نقش مدیریت هزینه‌های عمومی

بودجه باید بازتاب مالی گزینه‌های اقتصادی و اجتماعی جامعه باشد. دولت برای اجرای نقشی که از سوی مردم تعیین شده است، به اینها نیاز دارد:  
۱. گردآوری منابع از اقتصاد به شیوه مناسب و به مقدار کافی؛

---

1. Public Expenditure Management (PEM)

2. Information and Communication Technology (ICT)

## ۲. تخصیص و مصرف منابع، به شکلی مسئولانه و کارا و اثربخش.<sup>(۱)</sup>

مدیریت هزینه‌های عمومی فقط به حوزه (۲) مربوط می‌شود و از این‌رو فقط ابزاری است - ولو اصلی - به‌منظور سیاستگذاری حکومت. در نتیجه، با آنکه موضوع این کتاب منحصر به مدیریت هزینه‌های عمومی است، به خوانندگان توصیه می‌شود که همواره رابطه صحیح بین درآمد و هزینه را - یعنی بین پولی که به‌طور مستقیم یا نامستقیم از مردم (و در بیشتر کشورهای در حال توسعه، از نهادهای اعطاکننده کمک<sup>۱</sup>) وصول می‌شود و مصرف این پول، به شیوه‌ای که تاحدامکان بازتاب رجحان‌های مردم باشد - به‌خاطر داشته باشند.<sup>(۲)</sup> همچنین، همکاری نزدیک بین مقام‌های مالیاتی و بودجه‌ای در زمینه‌های بسیاری همچون پیش‌بینی بودجه، تدوین چارچوب اقتصاد کلان و بده - بستان‌های<sup>۲</sup> بین هزینه‌های مستقیم و بخشودگی‌های مالیاتی، نوعی ضرورت به‌شمار می‌آید.

موضوع سازوکارهایی که رجحان‌های مردم را معین می‌کنند و نیز پاسخ‌گویی سیاسی را عملی می‌سازند و طرز عمل و اقدام دولت را تحت نظارت درمی‌آورند، به لحاظ سیاسی دارای نقشی محوری و بسیار مهم است؛ اما خارج از قلمرو بحث حاضر قرار می‌گیرد (همان‌گونه که خارج از دستور کار نهادهای بین‌المللی توسعه نیز).<sup>(۳)</sup> با وجود این، تجزیه و تحلیل و بحث سراسر این کتاب عمدتاً مبتنی بر فرض وجود مشروعیت نسبی دولت، پاسخ‌گویی نسبی قانونی و سیاسی و تفکیک نسبی قوا به مجریه و مقننه و قضائیه است. البته به لحاظ نظری، تصور بهبود مدیریت هزینه‌های عمومی در «حکومت غاصب‌سالار»<sup>۳</sup> - که صرفاً برای تأمین منافع هیئت حاکمه تشکیل شده باشد (مانند حکومت ژئیر در زمان موبوتو) - نیز عقلایی است، اما این جریان قطعاً به توسعه اقتصادی آن کشور کمک نخواهد کرد (عناصر تشکیل‌دهنده حکمرانی خوب در قسمت بعدی به‌اختصار آمده است).

همچنین اشاره شد که مدیریت هزینه‌های عمومی دارای ماهیت ابزاری است. در اینجا باید بین مسئله سیاسی هزینه که «چه کاری» انجام شود، و مسئله مدیریتی هزینه که «چگونه» انجام شود، تمایز قائل شد. واقعیت این است که تلاش برای برقراری

---

1. Aid donors  
2. Trade-offs  
3. Kleptocracy

فصل اول مروری بر مدیریت هزینه‌های عمومی ۹

مرزهای قطعی بین سیاست و اجرا در نهایت به سیاست‌های غیرواقع‌بینانه و اقدامات اجرایی موردی، و سپس به ترکیبی از سیاست بد و اجرای بد منجر خواهد شد. به‌هرحال، تمیز بین درستی روش‌ها و فرایندهای مدیریت هزینه‌های عمومی و هدف‌هایی که از آن طریق دنبال می‌شود بسیار مهم است. به‌علاوه، سازوکارها، فنون، مهارت‌ها و داده‌های لازم برای مدیریت خوب هزینه‌های عمومی با آنچه که برای تدوین سیاست خوب مورد نیاز است، تفاوت دارد.<sup>(۴)</sup> از این‌رو، تحلیل‌ها و بحث‌های این کتاب به‌طور کلی فارغ از جهت‌گیری‌های اقتصادی، اولویت‌های راهبردی، یا گزینه‌های سیاسی دولت مورد نظر، قابلیت کاربرد دارد.

درعین‌حال، باید به این نکته اساسی توجه داشت که مدیریت هزینه‌های عمومی در هر کشور مخصوص به همان کشور است و رهیافت‌ها و توصیه‌های مدیریت هزینه‌های عمومی باید با تکیه بر واقعیت‌های اقتصادی، اجتماعی، اداری و ظرفیت‌های اجرایی هر کشور مشخص بنا شود. «فناوری» هزینه‌های عمومی، همچون هر فناوری دیگر - از پمپ‌های آب و کودهای کشاورزی گرفته تا صنعت ساختمان - می‌بایست با توجه به - و برحسب - اینها باشد:

۱. استعدادهای محلی؛

۲. نهادهای محلی؛ و

۳. نیازهای واقعی محلی.

بنابراین، هرگونه ابداع و نوآوری خارجی باید در پرتو شرایط و زمینه‌های محلی به‌دقت تجزیه و تحلیل گردد و با توجه به نیازها، مردود یا به‌کار گرفته شود؛ و یا اینکه پس از جرح و تعدیلاتی مورد استفاده قرار گیرد. نکته بسیار مهم در تحلیل این قابلیت کاربرد، ارزیابی چارچوب نهادی و وجود داده‌های مربوط و قابل اعتماد و مهارت‌های کافی در کشور مورد نظر است. به‌عنوان مثال، کمبود شرکت‌های ساختمانی دارای صلاحیت، ماشین‌آلات و تجهیزات سنگین ساختمانی و استحکام اندک خاک در منطقه‌ای خاص لزوماً بدین معنی نیست که در آنجا بنایی احداث نشود، اما قطعاً احداث آسمان‌خراش نیز توصیه نمی‌شود - به‌ویژه هنگامی که اساساً نیاز به این‌گونه بناها در اولویت نباشد. کارگزاران خارجی و ملی تغییر و تحول باید دست‌کم متوجه این زنه‌ار بقراط باشند که

«اول، خراب نکنید» (یا این ضرب‌المثل امروزی که «اگر نشکسته، بند نزنید»)<sup>۱</sup>.

## ۱-۱-۲ مفهوم سیاست‌ها و هدف‌های مدیریت هزینه‌های عمومی

### ۱-۱-۲-۱ مفهوم سیاست‌ها

هدف‌های اصلی سیاست کلی اقتصادی معمولاً با عناوین رشد و عدالت و ثبات تعریف می‌شوند.<sup>(۵)</sup> تصور می‌رود که این سه هدف در بلندمدت مکمل یکدیگر باشند. رشد اقتصادی منابع لازم را برای کاهش فقر فراهم می‌کند، اما اگر با ثبات و سیاست‌های عدالت‌محور همراه نباشد، دوام نمی‌آورد. بی‌ثباتی‌های مالی و اقتصادی برای رشد مضر است و بیشترین صدمه را هم به فقرا می‌زند. اما ثبات نیز در وضعیت رکود مبرم اقتصادی و فقر دستاورد مطلوبی نیست. در هر حال، این هدف‌ها در کوتاه‌مدت ممکن است با یکدیگر در تعارض باشند و در نتیجه به راه‌حل دقیقی (و به تبع آن، سازوکار نهادی نیرومندی) نیاز است که هر سه هدف را در مجموعه سیاستی واحد و پیوسته‌ای مورد ملاحظه قرار دهد.

### ۱-۱-۲-۲ سه هدف عمده مدیریت هزینه‌های عمومی<sup>(۶)</sup>

همان‌طور که اشاره شد، مدیریت هزینه‌های عمومی ماهیتی ابزاری دارد و باید به‌عنوان ابزاری مهم در سیاست‌گذاری، هر سه هدف کلی سیاست اقتصادی را دنبال کند. ثبات در مالیه عمومی، بیش از هر چیز نیاز به انضباط مالی (بودجه‌ای) دارد؛ و رشد اقتصادی و عدالت نیز تا حدودی از طریق تخصیص وجوه عمومی به بخش‌های مختلف دنبال می‌شود. بدیهی است که تحقق این هر سه هدف، در گرو استفاده کارا و اثربخش منابع در عمل است. بدین ترتیب، هدف‌های سه‌گانه سیاست کلی به سه هدف اصلی مدیریت خوب هزینه‌های عمومی تبدیل می‌شوند، یعنی: انضباط مالی (کنترل هزینه‌ها)؛ تخصیص

۱. در فارسی ضرب‌المثل‌های «زح - یا گز - نکرده پاره نکنید» و «سری که درد نمی‌کند دستمال نبندید»

دربدارنده مفهومی مشابه‌اند. (م)

فصل اول مروری بر مدیریت هزینه‌های عمومی ۱۱

سازگار منابع با اولویت‌های تعیین شده (تخصیص راهبردی<sup>۱</sup>)؛ و مدیریت عملیاتی خوب<sup>۲</sup> (۷) مدیریت عملیاتی خوب و مناسب نیز به نوبه خود نیازمند کارایی<sup>۳</sup> (به حداقل رساندن هزینه در واحد تولید) و اثربخشی<sup>۴</sup> (دستیابی به نتیجه مورد نظر از تولید) است.<sup>۸</sup> اما علاوه بر آن، همان‌طور که پیش‌تر هم تأکید شد، توجه به هنجارهای درست و فرایند مناسب دارای اهمیت اساسی است. این کتاب بارها و بارها به سه هدف پیش‌گفته بازمی‌گردد، اما در ادامه نیز چند ملاحظه کلی مطرح می‌شود.

میان سه هدف اصلی مدیریت هزینه‌های عمومی، کارکردهای متقابل آنها و سطحی از دولت که به مرحله اجرا درمی‌آیند، پیوندهای چندی وجود دارد. انضباط مالی مستلزم برقراری کنترل در سطح کلی است. تخصیص راهبردی منابع مستلزم برنامه‌ریزی خوبی است که متضمن ترتیبات مناسب در سطح هیئت وزرا و همچنین بین‌وزارتخانه‌ای باشد و مدیریت اجرایی عمدتاً موضوعی درون‌وزارتخانه‌ای است. البته باید تأکید کرد که انضباط مالی و مدیریت اجرایی در مواجهه با پیشرفت‌های «فنی»، آمادگی بیشتری در قیاس با تخصیص راهبردی منابع دارند. پتری<sup>۵</sup> در سال ۱۹۹۸ در این باره، چنین عنوان کرده است:

«ممکن است که توزیع منابع بین برنامه‌ها غیرفنی‌ترین بخش فرایند بودجه<sup>۶</sup> باشد. تصمیم‌گیری در مورد مخارج<sup>۷</sup>، به‌استثنای طرح‌های سرمایه‌گذاری، معمولاً چندان مبتنی بر اصول فنی یا کار تفصیلی در جهت تعیین ترجیحات مردم نیست. تخصیص وجوه<sup>۸</sup> از فرایند نیروهای همسو شده در نقاط مختلف فرایند تصمیم‌گیری، به همراه میانجی‌ای که برپایه استنباط ناقصی از واقعیت‌های سیاسی حال و آینده حکم می‌راند، حاصل می‌شود. وزارتخانه‌ها، مراکز ستادی سازمان‌های مهم و بسیاری از سمت‌های تصمیم‌گیری دیگر را سیاست‌مدارانی اشغال می‌کنند که هر یک به لحاظ نظری، شناخت

- 
1. Strategic allocation
  2. Good operational management
  3. Efficiency
  4. Effectiveness
  5. Petrei
  6. Budget process
  7. Spending
  8. Allocation of funds



و درک ویژه‌ای از خواسته مردم دارند. در هر صورت، تلاش معمول در این مرحله از فرایند بودجه برای گردآوری و تحلیل اطلاعات، کمتر از هر مرحله دیگری است.»

توجه خاص به مدیریت هزینه‌های عمومی نباید ما را از ارتباط اساسی بین درآمد و هزینه غافل سازد. هدف‌های سه‌گانه مدیریت هزینه‌های عمومی را به سهولت می‌توان به هدف‌های سه‌گانه مالی (درآمدی) بسط داد. انضباط مالی علاوه بر پیش‌بینی دقیق درآمدها، نتیجه پیش‌بینی دقیق هزینه‌ها نیز هست؛ تخصیص راهبردی منابع، قرینه شمول مالیات در بین بخش‌های مختلف محسوب می‌شود و البته، سازمان اداری وصول مالیات‌ها، بعد درآمدی<sup>۱</sup> مدیریت عملیاتی خوب هزینه‌هاست. جدولی که در ادامه می‌آید، خلاصه‌ای از روابط پیش‌گفته را نشان می‌دهد.

**جدول ۱ کارکرد درآمدی و هزینه‌های اهداف مدیریت هزینه‌های عمومی**

هدف‌ها	کارکرد درآمدی	کارکرد هزینه‌ای	سطح سازمانی
۱. انضباط مالی	پیش‌بینی‌های قابل اعتماد	کنترل هزینه‌ها	کلی (هیئت وزیران)
۲. تخصیص و تجهیز منابع	عدالت و شمول مالیاتی <sup>۲</sup>	برنامه‌ریزی هزینه‌ها	بین‌وزارتخانه‌ای
۳. کارایی اجرایی	سازمان اداری وصول مالیات‌ها	مدیریت هزینه‌ها	درون‌وزارتخانه‌ای
الف) صرفه‌جویی <sup>۳</sup>			
ب) کارایی			
ج) اثربخشی			
د) فرایند مناسب <sup>۴</sup>			

این جدول، طرح ساده شده‌ای برای کمک به درک مفاهیم پایه است؛ اما واقعیت به هر حال پیچیده‌تر از آن است. نخست، همان‌گونه که اشاره شد، سه هدف پیش‌گفته در کوتاه‌مدت ممکن است با یکدیگر در تعارض باشند (و بده - بستان‌ها و مصالحه‌هایی در این میان ضرورت یابند) اما بدون تردید در بلندمدت مکمل یکدیگرند. برای مثال،

1. Revenue aspect
2. Tax Equity and incidence
3. Economy
4. Due process

فصل اول مروری بر مدیریت هزینه‌های عمومی ۱۳

در صورت وجود تخصیص دلخواه منابع و عدم کارایی اجرایی، صرف انضباط مالی ذاتاً ناپایدار است. دوم، توافق‌های خوب بودجه‌ای در سطح هیئت وزیران باید از توافق‌های خوب بودجه‌ای در سطوح مختلف دولت به دست آید. برای مثال، با آنکه انضباط مالی در نهایت باید در سطح هیئت وزیران به ظهور رسد، بهتر است که همه کنترل خوب هزینه‌ای<sup>۱</sup> (و پیش‌بینی‌های درآمدی قابل اعتماد) در تک‌تک وزارتخانه‌ها و سازمان‌های دولتی باشد، تا اینکه از بالا به پایین اعمال شود.

بنابراین، برای مدیریت خوب هزینه‌های عمومی، محدودیت هزینه کلی لازم است، اما کافی نیست؛ برعکس، اعمال منحصر چنین محدودیتی از بالا می‌تواند به تخصیص نامناسب منابع و فقدان کارایی اجرایی منجر شود. معمولاً این‌گونه محدودیت‌های کلی از بالا به پایین به منظور ریشه‌کن کردن حیف‌ومیل<sup>۲</sup>، اختلاس<sup>۳</sup> و فساد<sup>۴</sup> ایجاد می‌گردد. اما حیف‌ومیل و همچنین اختلاس و فساد، علف‌هایی مقاوم‌اند. اگر محدودیت از بالا به پایین به صورت انتزاعی و بدون توجه به کارکردهای درونی نظام هزینه‌های عمومی اعمال شود، نتیجه آن اختصاص نیافتن وجوه کافی به فعالیت‌های کارا و باارزشی خواهد بود که منافعی هم برای کارگزاران دولتی یا «شرکای» خصوصی آنان نخواهد داشت.<sup>(۹)</sup> (از طرف دیگر، تلاش برای بهبود نظام‌های داخلی بدون اعمال محدودیت شدید، فاقد اعتبار است). همین‌طور، در صورتی که برنامه‌های هزینه‌ای بین بخش‌ها در قیاس با سیاست کلی، نامتناسب یا بی‌ثبات باشد، وجود بهترین سازوکارهای هماهنگی بین وزارتخانه‌ای هم ارزشی نخواهد داشت. سرانجام، مدیریت و کارایی اجرایی جز در بستری از انضباط مالی و تخصیص صحیح منابع - که مدیریت خوب، سهم عمده‌ای در آن دارد - اصلاح نخواهد شد.

### ۳-۲-۱ پیچیدگی مسئله

واقعیت پیچیده‌تر از آن است که به نظر می‌رسد. هرچند که انضباط مالی، تخصیص راهبردی منابع و کارایی اجرایی بر روی هم سه هدف اصلی مدیریت هزینه‌های عمومی

- 
1. Good expenditure control
  2. Waste
  3. Fraud
  4. Corruption

را تشکیل می‌دهند، در اغلب کشورها انتظار می‌رود که نظام بودجه‌ریزی<sup>۱</sup> دستیابی به طیفی از هدف‌ها را امکان‌پذیر سازد. ای . پرمچاند<sup>۲</sup> یازده مورد از ابعاد مدیریت هزینه‌های عمومی را نام می‌برد.<sup>(۱۰)</sup> بیشتر ابعاد مذکور به سهولت با هدف‌های سه‌گانه مدیریت هزینه‌های عمومی سازگاری پیدا می‌کنند و برخی در واقع بیان دیگری از همان هدف‌هاست. در هر حال، واقعیت آن است که کلیه این ابعاد - اعم از مکرر یا نامکرر - در مقاطع زمانی مختلفی باید با بودجه‌ریزی عمومی مرتبط باشد. از آنجاکه مطابقت هم‌زمان هر نظام بودجه‌ای با تمام ابعاد پیش‌گفته عملاً ناممکن است، تمرکز بر یک یا دو یا سه بعد از این ابعاد در زمان معین و در هر کشور خاص مورد نظر، مستلزم اتخاذ تصمیمی راهبردی است. بنابراین، اگرچه در سراسر این کتاب همچنان به هدف‌های سه‌گانه مدیریت هزینه‌های عمومی اشاره خواهد شد، به‌رحال این ساده‌سازی اجتناب‌ناپذیر را نیز باید در نظر داشت.

#### ۴-۲-۱-۱ سخنی راجع به ترتیب و تقدم

اگر نتوان پولی را شمارش کرد، نمی‌توان آن پول را به مصرف معینی تخصیص داد و اگر نتوان تخصیص داد، نمی‌توان آن را به‌گونه‌ای باصرفه هزینه کرد. انضباط مالی از جنبه‌های بسیاری بر همه‌چیز مقدم است؛ و پس از آن نوبت به تخصیص منابع و کارایی اجرایی می‌رسد. این امر برای معدود کشورهای در حال توسعه‌ای که دارای نظام‌های پیش‌بینی درآمد و مدیریت وجوه بسیار ضعیفی هستند نیز تا حدودی مصداق می‌یابد. در این کشورها بهبود کنترل هزینه‌ها، نخستین و ارزشمندترین گام به‌شمار می‌آید و هر تلاشی به‌سوی دو هدف دیگر مدیریت هزینه‌های عمومی، بیهوده و چه‌بسا حتی مخرب است.

در هر حال نکته اساسی این است که می‌بایست:

۱. طراحی و اجرای بهبود در کنترل هزینه‌ها به‌گونه‌ای باشد که برنامه‌های بهبود تخصیص بین‌بخشی و مدیریت منابع - که متعاقباً باید دنبال شود - به مخاطره نیفتد؛ و
۲. انتخاب بینش روشنی راجع به حدود بهبود هزینه‌ها و کنترل وجوه به قسمی

1. Budgeting system

2. A. Premchand

فصل اول بر مدیریت هزینه‌های عمومی ۱۵

باشد که مانع از توجه بهنگام و لازم برای تخصیص راهبردی و مسائل مدیریتی نشود. در کشورهایی که سطح مناسبی از کنترل هزینه‌ها و مدیریت وجوه در آنها وجود دارد، هیچ‌یک از سه هدف مدیریت هزینه‌های عمومی - یعنی کنترل هزینه‌ها، تخصیص منابع و مدیریت عملیاتی خوب - نباید جداگانه از هدف‌های دیگر دنبال شود (همان‌گونه که هدف‌های سیاستی کلی رشد، ثبات و برابری به یکدیگر وابسته‌اند). برنامه‌های بهبود می‌تواند و باید در هر مکان و در هر زمان که اوضاع و احوال اجازه می‌دهد، به پیش رود (ن.ک. نگرش لاک‌پشتی - خرگوشی<sup>۱</sup> به اصلاحات در فصل هفدهم). اما بینشی جامع به کل فرایند اصلاحات لازم است، تا مانع از پیشبرد یکی از هدف‌ها به بهای به خطر افتادن دو هدف دیگر شود. از این‌رو، برای مدیریت خوب هزینه‌های عمومی وجود چشم‌انداز چندساله ضرورت دارد. اولویت‌های ویژه اصلاحات و ملاحظات مربوط به ترتیب و تقدم فعالیت‌ها برای هر یک از اجزای اصلی تشکیل‌دهنده مدیریت هزینه‌های عمومی در بخش پایانی فصل هفدهم آمده است.

### ۳-۱-۱ چارچوب نهادی

چند دهه‌ای است که برخی از کشورهای در حال توسعه توصیه‌های فنی را پذیرفته و ادعاهای جدید را در نظام‌های بودجه‌ریزی خود به کار بسته‌اند، تا جایی که نظام مدیریت هزینه‌های عمومی آنها از هر حیث قوی و منسجم به نظر می‌رسد. اما هنوز هم کارایی هزینه‌های عمومی کم است و فساد نیز همه‌گیر؛ و خدمات عمومی بسیار بد و حتی ناپذیرفتنی‌تر از زمان شروع «اصلاحات» به نظر می‌رسد. چرا؟ از جمله پاسخ‌های این سؤال را می‌توان در بعد نهادی فرایند بودجه یافت.<sup>(۱۱)</sup>

در گفت‌وگوهای معمول، واژه «نهاد»<sup>۲</sup> مترادف با «سازمان»<sup>۳</sup> به کار می‌رود. اما نهادها به عنوان اصول و قواعد بهتر شناخته می‌شوند و از این طریق از سازمان‌هایی که تحت این اصول و قواعد اداره می‌گردند، متمایز می‌شوند.<sup>(۱۲)</sup> بد نیست از مثالی ورزشی استفاده کنیم.

- 
1. Torto-hare approach
  2. Institution
  3. Organization

در فوتبال، بهتر یا بدتر بودن بازی، بستگی به بازیکنان دارد، اما تمام بازیکنان به هر حال باید از اصول و قواعد یکسانی تبعیت کنند. «نهاد» فوتبال جز از طریق تغییر قواعد اصولی (مثلاً اجازه استفاده از دست) تغییر نمی‌کند. دستاوردهای بودجه‌ای تحت تأثیر ژرف نهادهای موجود است. از آنجاکه نهادها از اصول و قواعد رسمی و غیررسمی تشکیل می‌شوند، بسیاری از «بهبودهای» فنی به سبب تعارض با اصول و قواعد غیررسمی و نامشهود شکست می‌خورند (این امر به‌ویژه در کشورهای بسیار کوچک و در جوامع چندقومی مصداق دارد).

برای مثال، گرایش به بیش‌برآورد درآمدها ممکن است بیش از نارسایی‌های فنی، ناشی از انگیزه‌های خاص باشد (در اینجا، معمولاً دو «حالت» پیش می‌آید: نخست، برآوردها عمداً دست‌کاری می‌شوند تا نظام ارباب‌منشی<sup>۱</sup> بتواند استمرار کار خود را تضمین کند؛ دوم، هنگامی که به سبب کاهش «غیرمنتظره» درآمدها کاهش هزینه‌ها نیز اجتناب‌ناپذیر شود، روش سهمیه‌بندی وجوه<sup>۲</sup> به‌عنوان راهی برای حفظ منافع وابستگان یا خویشاوندان مورد استفاده قرار می‌گیرد). دیگر اینکه، در کشورهای چندقومی ممکن است در ظاهر طرح بسیار خوبی برای پاداش عملکرد مقامات بودجه‌ای در نظر گرفته شده باشد، اما به سبب ناسازگاری آن با این قاعده غیررسمی که انتظار دارد مدیران قدرت خود را در جهت کمک به گروه قومی‌شان به کار برند، این طرح در دستیابی به بهبودها با شکست مواجه شود. درواقع، تحت چنین احوال و شرایطی ممکن است مدیران به «ابتکار» خود پیش‌بینی هزینه‌ها و درآمدها را به نفع گروه قومی «خودشان» دست‌کاری کنند و در نتیجه کارایی نظام را کاهش دهند.

اینکه اعتبار کلی نهادها، به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه، همواره بیش از آن است که به‌طور رسمی به‌نظر می‌رسد، ما را به چهار نکته اساسی رهنمون می‌شود:

• احتمال دارد که قصور در به‌حساب آوردن اصول و قواعد غیررسمی مهم، به قصور در اصل اصلاحات بودجه‌ریزی<sup>۳</sup> منجر شود (همان‌طور که در جای دیگر از این کتاب تکرار شده است، بخشی نامشهود از کوه یخ بود که سبب غرق شدن تایتانیک شد).

- 
1. Patronage system
  2. Cash rationing
  3. Budgeting reform

فصل اول مروری بر مدیریت هزینه‌های عمومی ۱۷

• اعمال موفقیت‌آمیز تغییرات نهادی پایدار به‌طور کلی و نظام بودجه‌ریزی بخش عمومی به‌طور اخص، فرایندی درازمدت است (اثری از آنچه که داگلاس نورث<sup>۱</sup> آن را «وابستگی به مسیر» نامید).

• از راه‌حل‌های بهبود چارچوب نهادی کلی، مشهودتر کردن اصول و قواعد غیررسمی است.<sup>(۱۳)</sup>

• می‌توان سازمان‌ها و واحدهای جدید بودجه‌ای را ادغام و تجدید ساختار و همچنین تلفیق و ایجاد کرد، اما هیچ تغییری در رفتارهای آنها (و از این‌رو در ماحصل فرایند بودجه) حاصل نخواهد شد، مگر آنکه اصول و قواعد اصلی، رویه‌ها و انگیزه‌ها نیز تغییر کرده باشد. به‌عنوان مثال، صرف ادغام وزارت دارایی و وزارت برنامه‌ریزی به‌خودی‌خود تأثیر چندانی در هماهنگ‌تر ساختن بیشتر بودجه‌های جاری و سرمایه‌گذاری نخواهد داشت.

#### ۴-۱-۱ زمینه حکمرانی

##### ۱-۴-۱ رابطه بین حکمرانی و توسعه

وجود چند اصل پایه‌ای درباره حکمرانی تردید ناشی از اظهارات پیشین را، مبنی بر اینکه «فناوری» مدیریت هزینه‌های عمومی در هر کشوری منحصربه‌فرد است، برطرف می‌سازد. رابطه میان حکمرانی خوب و توسعه اقتصادی، چیزی است که از دیرباز بسیاری از پژوهشگران و صاحب‌نظران توسعه - و بالاتر از همه، شهروندان متوسط - در کشورهای در حال توسعه بر آن اذعان داشته‌اند. در هر حال، تا مدت‌ها ملاحظات گوناگونی (مهم‌تر از همه، جنگ سرد) حکمرانی را به دور از توجه رسمی نهادهای توسعه - و به تبع آن، خارج از توصیه‌های فنی و کمک‌های مالی برای بهبود مدیریت هزینه‌های عمومی - نگاه داشت. اما از اواخر دهه ۱۹۸۰ به این‌سو، بینش‌ها و سیاست‌ها تغییر بارزی کرده است.<sup>(۱۴)</sup> حتی تنها مورد استثنا در وجود ارتباط بین حکمرانی و توسعه («معجزه» آسیای شرقی<sup>۲</sup>)، در زیر بار بحران مالی که در ژوئیه ۱۹۹۷ از تایلند آغاز شد و به‌سرعت کشورهای چوچون اندونزی و کره و - با شدت کمتری - سایر کشورهای آسیایی را فراگرفت، فرو پاشید. اکنون معلوم شده است

1. Douglass North, 1991.

2. East Asian miracle

که وجود نارسایی‌های بنیادی در حکمرانی عمومی و اداره امور شرکت‌های بزرگ در این کشورها از علل ساختاری بروز بحران بوده است. از آن پس جای خالی ارجاع به «ارزش‌های آسیایی»<sup>۱</sup> در توجیه شیوه‌های زیان‌آور برای حکمرانی خوب محسوس شده است.

#### ۲-۴-۱ اجزای حکمرانی خوب

اجماع کلی بر این است که حکمرانی خوب بر این «چهار رکن» استوار است: پاسخ‌گویی<sup>۲</sup>، شفافیت<sup>۳</sup>، پیش‌بینی‌پذیری<sup>۴</sup>، و مشارکت<sup>۵</sup>. پاسخ‌گویی یعنی وجود ظرفیت لازم در مقامات دولتی در قبال نقد اقداماتشان؛ شفافیت به معنای دسترسی کم‌هزینه به اطلاعات مربوط است؛ پیش‌بینی‌پذیری اساساً حاصل قوانین و مقررات واضح و روشن و از پیش معلومی است که به‌طور یکسان و مؤثر اعمال شده است؛ و مشارکت برای تأمین اطلاعات قابل اعتماد و تمهید مقدمات کنترل واقعی اقدامات دولت، ضروری است.

بدیهی است هیچ‌یک از این اجزا به تنهایی دوام ندارد، هر یک از آنها برای دستیابی به سه جزء دیگر سودمند است، و هرچهار جزء در نیل به مدیریت توسعه صحیح کارسازند. برای مثال، سازوکارهای پاسخ‌گویی در فرایند بودجه بدون وجود اطلاعات مالی قابل اعتماد، سست و بی‌اساس است و بدون نتایج پیش‌بینی‌پذیر بی‌معناست. به‌علاوه، تمامی مفاهیم حکمرانی، از نظر کاربردی جهان‌شمول‌اند و از نظر ماهیت نسبی هستند. پاسخ‌گویی در همه جا نوعی الزام به‌شمار می‌آید؛ اما تا زمانی که تعریف نشود پاسخ‌گویی «چه کسی» و «برای چه» و «به چه کسی»، عینیت پیدا نمی‌کند. شفافیت هنگامی که به‌ضرورت حفظ اسرار یا حریم خصوصی افراد آسیب می‌رساند، مشکل‌ساز می‌شود. پیش‌بینی‌پذیری دقیق موارد عدم کارایی یا فساد، مزیت چندانی محسوب نمی‌شود و بدیهی است که تأمین مشارکت همگان در همه امور ناممکن می‌نماید و استفاده از مشارکت نیز به‌عنوان بهانه‌ای برای اجتناب از تصمیم‌گیری‌های دشوار و درعین حال ضروری، نامعقول است.

- 
1. Asian values
  2. Accountability
  3. Transparency
  4. Predictability
  5. Participation

فصل اول مروری بر مدیریت هزینه‌های عمومی ۱۹

### ۳-۴-۱-۱ حکمرانی و مدیریت هزینه‌های عمومی

ارتباط مفاهیم یاد شده با جنبه‌های مختلف مدیریت هزینه‌های عمومی، در طی کتاب حاضر نشان داده خواهد شد. در اینجا چند ملاحظه با کاربرد عام مطرح می‌شود. فقدان پیش‌بینی‌پذیری منابع مالی از اهمیت اولویت‌بندی‌های راهبردی می‌کاهد و برنامه‌ریزی ارائه خدمات را برای مقامات دولتی دشوار می‌سازد (و بهانه خوبی نیز برای بی‌عملی به دست می‌دهد). پیش‌بینی‌پذیری هزینه‌های دولت به‌طور کلی و در بخش‌های مختلف نیز به‌عنوان راهنمای بخش خصوصی در تصمیم‌گیری برای تولید و بازاریابی و سرمایه‌گذاری، لازم است.

شفافیت اطلاعات مالی و مالیاتی برای مقامات مطلع اجرایی و قانونگذاری و همچنین عموم مردم، نوعی ضرورت به‌شمار می‌آید (معمولاً از طریق اعضای صلاحیت‌دار قوه مقننه و رسانه‌های گروهی توانا و مستقل). نکته مهم تنها در ارائه اطلاعات نیست، بلکه اطلاعات ارائه شده می‌بایست در عین حال مرتبط و قابل فهم باشد. گردآوری انبوهی از اطلاعات خام بودجه‌ای بخش عمومی هیچ کمکی به شفافیت مالی نمی‌کند. صندوق بین‌المللی پول<sup>۱</sup> در سال ۱۹۹۸ «مجموعه دستورالعمل‌های شفافیت مالی»<sup>۲</sup> را (ن.ک. پیرابند ۱ و پیوست ۱)،<sup>۳</sup> که بر اینها تأکید دارد، تدوین کرد: اهمیت شفافیت وظایف و مسئولیت‌های مالی؛ دسترسی عام به اطلاعات؛ علنی بودن فرایندهای تهیه، اجرا و گزارش‌دهی بودجه؛ و نقد و بررسی‌های مستقل در خصوص صحت پیش‌بینی‌های مالی، اطلاعات و حساب‌ها. هر چند که تمام ویژگی‌های این دستورالعمل دربرگیرنده همه کشورها نیست، لیکن به‌طور کلی اصول اولیه آن در مورد اقتصادهای در حال توسعه و گذار و نیز کشورهای توسعه‌یافته قابلیت کاربرد دارد.

1. International Monetary Fund (IMF)

2. Code of Good Practices on Fiscal Transparency

۳. علی‌اکبر شبیری‌نژاد و قاسم صالح‌خو، زمینه‌های نظری و توصیه سازمان‌های بین‌المللی در باب شفافیت بودجه، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۲، ص ۸۰-۷۶.



### پیرابند<sup>۱</sup>

#### گزیده‌ای از شرایط لازم برای شفافیت مالی

##### وضوح وظایف و مسئولیت‌ها

- چارچوب قانونی یا اداری بودجه، پوشش فعالیت‌های بودجه‌ای و فرابودجه‌ای<sup>۲</sup> و حدود مسئولیت‌های مدیریت مالی باید مشخص باشد.
- وضع مالیات باید از طریق قانون باشد و عملیات اجرایی قوانین مالیاتی باید تحت تدابیر حفاظتی آیین‌نامه‌ای صورت گیرد.

##### دسترسی عام به اطلاعات

- فعالیت‌های فرابودجه‌ای باید در مستندات بودجه و گزارش‌های حسابداری درج شود.
- برآوردهای اولیه و تجدیدنظر شده بودجه برای دو سال گذشته، باید در مستندات بودجه گنجانده شود.
- مقدار و ترکیب بدهی دولت مرکزی باید سالیانه و با تأخیر کمتر از ۶ ماه گزارش شود.

##### علنی بودن فرایند تهیه، اجرا و گزارش‌دهی بودجه

- همراه با بودجه باید گزارشی از چشم‌انداز مالی و اقتصادی منتشر شود که از جمله شامل اولویت‌ها و هدف‌های سیاست مالی و پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی - که بودجه بر مبنای آنها تهیه شده است - باشد.
- همراه با مستندات بودجه، می‌بایست گزارشی از «خطرهای مالی»<sup>۳</sup> منتشر شود.
- تمامی فعالیت‌های کلی دولت باید تحت طبقه‌بندی‌های بودجه‌ای و حسابداری باشد.
- موازنه کلی<sup>۴</sup> بودجه باید ضمن ارائه مستندات، به همراه جدولی تحلیلی حاکی از نحوه استخراج آن از برآوردهای بودجه، گزارش شود.
- فهرست استانداردهای حسابداری باید همراه با بودجه ارائه گردد.
- حساب‌های نهایی دولت مرکزی باید با استانداردهای بالای حسابداری مطابقت داشته باشد و حسابرسی آن را نیز حسابرس مستقل انجام دهد.

1. Box
2. Extrabudgetary
3. Fiscal risks
4. Overall balance

### تضمین‌های مستقل یکپارچگی

- سازوکارهایی باید وجود داشته باشد که اطمینان لازم را از گزارش یافته‌های حسابرسی مستقل، به قوه مقننه و نیز به‌منظور در پیش‌گرفتن اقدامات اصلاحی، بدهد.
- استانداردهای کاری حسابرس خارجی باید با معیارهای بین‌المللی مطابقت داشته باشند.
- روش‌ها و مفروضات مورد عمل در پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی باید در دسترس عموم قرار گیرد.

Source: International Monetary Fund.

تدوین دقیق برنامه‌های هزینه‌ای مستلزم مشارکت درخور مقامات رسمی و کارکنان دولتی و دیگر افراد ذی‌نفع، مشارکت نهادهای خارج از دولت برای نظارت بر کارایی اجرایی و بازخورد استفاده‌کنندگان خدمات عمومی برای نظارت بر دسترسی و کیفیت این خدمات است. پاسخ‌گویی، هم برای استفاده از وجوه عمومی ضرورت دارد و هم برای نتایج حاصل از هزینه‌کردن این وجوه. از آنجاکه واژه یا اصطلاح «پاسخ‌گویی» به سبب کثرت استعمال «ورد» زبان‌ها شده (و در اغلب زبان‌ها ترجمه دقیقی ندارد)، باز کردن معنای آن در آغاز مفید خواهد بود. پاسخ‌گویی مؤثر شامل دو جزء است:

۱. قابلیت پاسخ‌گویی؛ و

۲. پیامدها.

نخست، قابلیت پاسخ‌گویی (مفهوم اصلی واژه «مسئولیت»<sup>۱</sup>) لازمه شغل مقامات بودجه‌ای مرکزی<sup>۲</sup> و کارکنان وزارتخانه‌های بخشی است، تا به‌صورت ادواری به پرسش‌های مربوط به چگونگی مصرف وجوه و نتیجه حاصل از آن پاسخ دهند. این گفت‌وگو، فی‌نفسه و فارغ از هرگونه کار محاسباتی یا واکنش مکانیکی در برابر نتیجه حاصل از مصرف وجوه، بسیار اهمیت دارد. دوم، پیامدها باید پیش‌بینی‌پذیر و معنادار (نه لزوماً تنبیهی یا پولی یا فردی) و درضمن، اعلام شده باشند. به‌هرحال، نیاز به انواعی از پیامدها در عمل چنان مورد بی‌توجهی قرار می‌گیرد که شخص باید این نکته ابتدایی را یادآور شود که بدون پیامدها، «پاسخ‌گویی» صرفاً تشریفاتی بی‌محتوا و وقت‌گیر خواهد بود.

1. Responsibility  
2. Central budget officials

از آنجا که نظام مدیریت هزینه‌های عمومی می‌بایست هم برای مصرف وجوه عمومی و هم برای نتایج حاصل از آن پاسخ‌گو باشد، پاسخ‌گویی در مدیریت هزینه‌های عمومی دارای دو بعد است. البته ممکن است پاسخ‌گویی داخلی جدی‌تر کارکنان نظام بودجه‌ای به مقامات مافوق‌شان لازم باشد، اما این امر در فعالیت‌های «بالاسری»<sup>۱</sup> مدیریت هزینه‌های عمومی (مانند مشاوره تخصصی، پیش‌بینی کلان اقتصادی و نظایر اینها) بیشتر مصداق دارد، تا در وزارتخانه‌های بخشی مسئول ارائه خدمات به مردم. در مورد بعد دوم - یعنی پاسخ‌گویی بیرونی - نیز به همین ترتیب است.

امروزه به‌ویژه با پیشرفت‌های فراوان و همه‌جانبه چشم‌گیر در فناوری اطلاعات و ارتباطات، این امکان فراهم آمده است که دریافت و اطلاع از نظرها و دیدگاه‌های گیرندگان خدمت و شهروندان، با هزینه‌ای نازل و برای طیف گسترده‌تری از خدمات میسر گردد، که این خود دستاوردی اساسی در بهبود کارایی و اثربخشی در خدمت‌رسانی به‌شمار می‌آید. تقویت پاسخ‌گویی بیرونی، به‌خصوص در بستر حرکت‌های اولیه به‌سوی تمرکززدایی<sup>۲</sup> بیشتر یا استقلال مدیریتی<sup>۳</sup>، آن هم در هنگامی که جرح و تعدیل تازه‌ای برای اطمینان یافتن از در دسترس بودن و همچنین کیفیت مناسب خدمات عمومی به‌عمل نیامده باشد، ضروری است.

در مقوله پاسخ‌گویی، بده - بستان اجتناب‌ناپذیری نیز بین شفافیت<sup>۴</sup> و ارتباط وجود دارد. پاسخ‌گویی در مورد وظایفی که تعریف دقیق داشته باشند می‌تواند روشن و مستقیم باشد؛ اما در مورد وظایف کلی که نتایج و پیامدهای متنوع و انعطاف‌پذیری دارند، به‌ضرورت ابهام‌آمیز می‌شود. باید دقت کرد که مسئولیت سوءعملکرد دولت فقط به مدیران دولتی نسبت داده نشود. بدون پیش‌بینی‌پذیری و تبیین روشن مسئولیت‌ها، پاسخ‌گویی تا حد سپر بلا شدن کارمندان ساده دولت در برابر تقصیرات مدیران سیاسی آنان تنزل می‌یابد.

- 
1. Overhead
  2. Decentralization
  3. Managerial autonomy
  4. Clarity

#### ۴-۱-۴-۱ سخنی در مورد «عملکرد»

درست است که پاسخ‌گویی باید در قبال عملکرد باشد؛ اما عملکرد نیز مفهومی است، که در هر فرهنگی معنای خاص خود را دارد. در نظامی که هدف اصلی آن اجرای مقررات باشد، کارمندان وظیفه‌شناس افرادی هستند که همواره پایبند به اصول و مقررات‌اند. در نظامی که هدف اصلی آن حفاظت از منابع باشد، کارمندانی که حساب هر شاهی از وجوه عمومی را دارند دارای حسن انجام وظیفه‌اند. در نظام‌های به‌شدت سلسله‌مراتبی، بهترین عملکرد از آن کارمندانی است که بدون چون و چرا از دستورهای مافوق اطاعت می‌کنند. در نظامی که رقابت شدید [برای نفوذ و ابراز کردانی‌های فردی] مثبت تلقی می‌شود، کارمندانی که این‌گونه با یکدیگر رقابت می‌کنند مطلوب قلمداد می‌شوند. در نظامی که برخورد و تعارض را تقبیح می‌کند، کارمندانی که برای کارگروهی به همکاری و تشریک مساعی می‌پردازند، وظیفه‌شناس به‌شمار می‌آیند. به همین ترتیب است در نظام‌های دیگر، با تعاریفی دیگر. هرگاه واژه «عملکرد» به گوش می‌رسد، بلافاصله باید پرسید «برحسب چه؟». باید در نظر داشت که فرهنگ‌های اداری (مادام که اصول و مبانی یاد شده را در حکمرانی رعایت کنند)، ذاتاً بر یکدیگر برتری ندارند، بلکه این برتری در مواجهه با مسائل دشوار و ساختارهای انگیزشی به‌ظهور می‌رسد. حتی هنگامی که فرهنگی اداری به‌شدت دچار سوء عملکرد شده باشد، باز هم باید ریشه‌های آن را شناسایی کرد تا بتوان راه‌حل ماندگاری برای آن یافت.

تعریف کلی این کتاب از عملکرد عبارت است از دستیابی به نتایج مطلوب در محدوده منابع تأمین شده، بدون کاستن از کیفیت و با رعایت هنجارهای متداول در فرایندی مناسب (البته عملکرد از منظر مدیریت هزینه‌های عمومی، باید با توجه به هدف‌های سه‌گانه کنترل هزینه‌ها، تخصیص راهبردی و مدیریت عملیاتی خوب، تعریف شود). این تعریف می‌کوشد تا پلی بین الگوی سنتی اداره امور عمومی یعنی «تقوی و وظیفه‌شناسی»، و الگوی «مدیریت امروزین امور عمومی»<sup>۱</sup> یعنی «سیاستگذاری و عملکرد»، برقرار سازد<sup>(۱۵)</sup> (در پیوست ۵ خلاصه‌ای از مباحث مدیریت امروزین امور

عمومی آمده است).<sup>(۱۶)</sup> از دیدگاه ما، در واقع مدل مناسب همان «سیاست و عملکرد» است، اما تداوم آن مستلزم همراهی با فرایند مناسب است. در مجموع چنین می‌توان گفت:

۱. نتیجه‌گرایی<sup>۱</sup> در مدیریت هزینه‌های عمومی امری لازم و ضروری است؛
۲. نتایج باید به‌درستی تعریف شده باشند؛ و
۳. تمرکز صرف بر نتایج بدون در نظر گرفتن [اهمیت] فرایند، نه تنها فرایند را نابود می‌کند بلکه در نهایت نتایج نامطلوبی را نیز به بار می‌آورد.<sup>(۱۷)</sup>

### ۵-۱-۱ فساد و مدیریت هزینه‌های عمومی

هرچند فساد مالی در دولت غالباً از طریق خریدهای عمده و اجرای طرح‌های بزرگ بخش عمومی شناسایی می‌شود،<sup>(۱۸)</sup> لیکن هزینه‌های عمومی تنها منشأ بالقوه فساد نیست. اداره امور مالیات‌ها، مدیریت بدهی‌ها، گمرک، برنامه‌های ضعیف خصوصی‌سازی، نظام بانکی و جز اینها نیز به همان اندازه می‌توانند در دسرآفرین باشند. اما قطعاً یکی از راه‌های عمده بهبود مدیریت هزینه‌های عمومی (و البته بهبود کیفیت حکمرانی) کاهش فرصت‌های سوءاستفاده و فساد در فرایند امور اجرایی، و همچنین مجازات به‌هنگام وقوع فساد است. عکس این گزاره نیز صحیح است، یعنی راه اصلی کاهش فساد مالی تقویت مدیریت هزینه‌های عمومی است. صرف نظر از ملاحظات اخلاقی یا قانونی، فساد انضباط مالی را تضعیف می‌کند؛ جریان تخصیص منابع را منحرف می‌سازد، به کارایی اجرایی و اثربخشی صدمه می‌زند، و مسلماً در تضاد با فرایند اجرایی مناسب قرار می‌گیرد.

تعریف‌های فساد می‌توانند بسیار پیچیده باشند. ساده‌ترین تعریف فساد تعریفی کوتاه و کارآمد است: «فساد عبارت است از سوءاستفاده از مقام و قدرت دولتی یا خصوصی برای رسیدن به منافع شخصی». سوءاستفاده<sup>۲</sup> (برخلاف استفاده سوء)<sup>۳</sup> هم شامل خطا در انجام وظیفه است (یعنی رساندن نفع غیرقانونی) و هم خطا به‌دلیل

---

1. Results orientation  
2. Misuse  
3. Abuse

فصل اول بر مدیریت هزینه‌های عمومی ۲۵

کوتاهی در انجام وظیفه (یعنی چرخش تعمدی به‌طرف دیگر)؛ و گنجاندن واژه «خصوصی» در تعریف، مؤید این حقیقت است که تا رشوه‌دهنده‌ای نباشد، رشوه‌ای داده نمی‌شود. بررسی‌ها در مورد کشورهای در حال توسعه نشان می‌دهد که بخش اعظم فساد برون‌زاست. از این رو، واضح است که به‌موازات انواع فسادهای داخلی می‌بایست به «فساد وارداتی» نیز توجه کافی مبذول داشت.

درست در دو سال ۱۹۹۷ و ۱۹۹۸ نوعی همگرایی جالب توجه و در واقع تاریخی، در اقدامات و سیاست‌های مبارزه با فساد روی داد که پیامد طبیعی شناسایی قبلی رابطه حکمرانی - توسعه بود. بانک جهانی در سپتامبر ۱۹۹۷ سیاستی رسمی در برابر فساد به اجرا گذاشت و سایر «بانک‌های توسعه‌ای چندمنظوره»<sup>۱</sup> نیز به‌سرعت از آن تبعیت کردند. سیاست مبارزه با فساد «بانک توسعه آسیایی» در ژوئیه ۱۹۹۸ به تصویب رسید (ن.ک. خلاصه‌ای از آن، در پیوست ۴) و از آن پس، همکاری‌های مبارزه با فساد در بین بانک‌های توسعه‌ای چندمنظوره رو به تحکیم و گسترش نهاد.<sup>(۱۹)</sup> دستورالعمل صندوق بین‌المللی پول برای شفافیت مالی نیز، همان‌گونه که اشاره شد، در همان زمان انتشار یافت. سرانجام، «سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی»<sup>۲</sup> (شاخه باشگاه کشورهای توسعه‌یافته) طی مذاکراتی در دسامبر ۱۹۹۷ موفق به انعقاد پیمان مهمی علیه ارتشا<sup>۳</sup> شد، که در آخر سال ۱۹۹۸ به اجرا درآمد. این پیمان‌نامه برای نخستین بار در تاریخ، رشوه‌گیری مقامات خارجی را در تمام کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، جرم برشمرد؛<sup>(۲۰)</sup> و آن را جرمی هم‌تراز با قوانین ملی مربوط به ارتشای مقامات ملی دانست (به‌موازات این پیمان‌نامه، کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی مجموعه اصولی را تحت عنوان اخلاق در خدمات عمومی<sup>۴</sup> پذیرفتند. ن.ک. پیوست ۲).

- 
1. Multilateral Development Banks (MDBs)
  2. Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)
  3. Bribe
  4. Principles for ethics in the public service

## پیرایند ۲

### معنی‌شناسی فساد

تعریف فساد روشن است ولی نباید تصور کرد که این واژه در تمام کشورهای در حال توسعه معنایی یکسان دارد. درحالی‌که در برخی از کشورها واژه «فساد» صرفاً به رشوه‌های کلان چند میلیون دلاری، تقلیل ضخامت روکش آسفالت بزرگراه‌ها و بودجه دریافتی برای مدرسه‌های ناساخته اطلاق می‌شود، در کشورهایی دیگر چه‌بسا دربرگیرنده تخلف‌های جزئی از مقررات یا تضاد ناچیز می‌شود. به‌عنوان مثال، در گزارشی که سپتامبر ۱۹۹۸ در روزنامه‌ای معتبر در یکی از کشورهای آسیای جنوبی انتشار یافت، چنین درج شده است:

به گفته یکی از وزرا، دولت در هفته آینده ادعای نامه‌ای را بر ضد نمایندگان که دست‌اندرکار فعالیت‌های تجاری با دولت یا مؤسسات خصوصی باشند، صادر می‌کند. وی خواستار رأی دادگاه عالی در این زمینه شد. دادگاه در مورد یکی نمایندگان مجلس که مدیریت جایگاهی برای عرضه بنزین را برعهده داشت، تصمیم به رد صلاحیت گرفت. وزیر اظهار داشت «ما نمایندگان دیگری را می‌شناسیم که خط تلفن دولتی را در محل فعالیت‌های تجاری‌شان نصب کرده‌اند و مجلس باید هزینه تلفن آنان را (که به ده‌ها دلار می‌رسد) پرداخت کند. ما دیگر نمی‌توانیم ادامه این وضعیت را بپذیریم».

بدیهی است که این اعمال، ناشایسته‌اند و مصداق کامل معنای فساد. البته بحثی انحرافی نیز وجود دارد و آن اینکه اگر نمی‌خواهیم فساد به معضلی بزرگ بدل شود، هیچ انعطافی نباید به خرج دهیم. اما موردی که به آن اشاره شد، در مقایسه با میزان فساد در کشورهای دیگر ناچیز و کم‌اهمیت است. به‌هرحال، واژه‌های مورد استفاده اغلب مشابه یکدیگرند. بنابراین، حکم به فراگیر بودن فساد، دقیقاً می‌بایست با توجه به اینکه فساد در هر کشوری به چه معناست تعبیر شود.

از این رو، هرچند بسیاری از اقتصاددانان و دولتمردان و متخصصان در امر توسعه همواره از عدم کارایی و تبعیض ناشی از فساد آگاه بوده‌اند، تنها در سال‌های اخیر است که «تابوی» افشای فساد شکسته شده و اجماعی به‌وجود آمده است، مبنی بر اینکه فساد در بلندمدت:

۱. برای کارایی اقتصادی و رشد مضر است؛

۲. بیشترین آسیب را به قشر فقیر می‌زند. و

این اندیشه که فساد، نه پدیده‌ای است مفید (مثل روغن برای ماشین)، نه اجتناب‌ناپذیر (روش کار معمول نظام)، و نه حرکتی آبرومندانه (که همه انجام می‌دهند)،

فصل اول مروری بر مدیریت هزینه‌های عمومی ۲۷

روزبه‌روز اعتبار بیشتری پیدا می‌کند. این اجماع تازه به‌صورت سیاست‌های عملی سازمان‌های بین‌المللی و دولت‌ها در سراسر جهان تجلی یافته است و اگرچه فرایندی است در آغاز راه که بخش اعظم کار را در پیش رو دارد (البته هرگز فساد به‌طور کامل از بین نخواهد رفت)، لیکن برای نخستین بار در تاریخ معاصر فرصت واقعی و مفیدی را برای مبارزه اساسی با «سرطان فساد» فراهم آورده است.<sup>(۲۱)</sup>

### ۶-۱-۱ زمینه برنامه‌ریزی اقتصاد کلان

اقتصاد کلان و برنامه‌ریزی مالی در بیش از یک نسل تحت نفوذ الگوی ساده و درعین حال نیرومند ژاک پولاک<sup>۱</sup> (پیوست ۳)، بوده، و عملاً در تمام برنامه‌های تثبیت اقتصادی تحت حمایت صندوق بین‌المللی پول مورد استفاده قرار گرفته است.<sup>(۲۲)</sup> در این مدل، تعدیل درآمدها و هزینه‌های دولت، تا حدودی به‌واسطه اثر (پولی) بر حجم اعتبار و پول داخلی و تا حدودی به‌واسطه اثر (کینزی<sup>۲</sup>) آن بر درآمد ملی و تقاضا برای واردات، همواره اهمیت داشته است. به‌علاوه، از اوایل دهه ۱۹۹۰ به این سو، با آشکار شدن دوباره هزینه‌های اقتصادی ناشی از نوسان‌های شدید نرخ تسعیر ارز، تأکید بر تضعیف ارزش پول ملی<sup>۳</sup> به‌عنوان ابزاری برای تعدیل اقتصادی و مالی کاهش یافته است. صندوق بین‌المللی پول، به مانند دوران عملکرد تحت نظام برتن وودز<sup>۴</sup> از خاتمه جنگ تا سال ۱۹۷۳، بار دیگر نرخ تسعیر را به‌عنوان نوعی لنگر اسمی<sup>۵</sup> مورد توجه قرار داده و متقابلاً بار سنگین تعدیل را به‌سمت سیاست‌های مالی چرخانده است.<sup>(۲۳)</sup>

معمولاً درجه تعدیل مالی از طریق کاهش کسری بودجه کلی دولت سنجیده می‌شود. البته کسری مالی<sup>۶</sup> هم از طریق درآمد مشخص می‌گردد و هم از طریق هزینه. از این جهت، در مقام تعریف، سیاست مالی کاملاً متمرکز بر تعدیل هزینه‌های عمومی، ناقص خواهد بود؛ اما در مقام عمل، جابه‌جایی تأکید برنامه‌ریزی اقتصاد کلان بر تعدیل

- 
1. Jacques Polak
  2. Keynesian
  3. Currency devaluation
  4. Bretton Woods system
  5. Nominal anchor
  6. Fiscal deficit



مالی با تجدیدنظری اساسی درباره نقش دولت - به سمت کوچک‌سازی و خلاص کردن از بسیاری وظایف پیشین - منطبق بوده است.<sup>(۲۴)</sup> در اغلب کشورهای در حال توسعه اقلام موجود در سمت درآمدها اهمیت داشته‌اند، آن‌هم اقلامی که مستقل از افزایش‌های نرخ‌های مالیاتی کوتاه‌مدت باشند، و نیز اقلامی که در جهت گسترش پایه مالیاتی و بالا بردن کثرت نظام مالیاتی - ضمن توجه به افزایش درآمد بلندمدت - باشند. در هر حال، کوچک‌سازی نقش دولت به‌طور طبیعی منجر به تکیه بیشتر بر تقلیل هزینه‌های عمومی، به‌عنوان راهی برای تعدیل مالی شده است.<sup>(۲۵)</sup> به‌تنباب، مادام که نظام مدیریت هزینه‌ها صورت معقول و مناسبی نداشته باشد، تقلیل پایدار هزینه‌ها جز خیالی واهی نیست. تأکید کنونی بر مدیریت هزینه‌های عمومی و نقش تعیین‌کننده آن در برنامه‌ریزی اقتصاد کلان از همین روست.

#### ۷-۱-۱ غول بیرون از بطری: فناوری اطلاعات و ارتباطات

ارائه تصویر مناسبی از زمینه مدیریت هزینه‌های عمومی بدون اشاره مختصری به انقلاب علم اطلاعات ناممکن است. تحولی شگفتی‌آوری که در پی فناوری جدید اطلاعات و ارتباطات در همه زمینه‌ها به‌وجود آمده هنوز در آغاز راه است. موضوع فناوری اطلاعات و ارتباطات بسیار گسترده‌تر از آن است که بتوان در این گفتار به ابعاد گوناگون آن پرداخت. با وجود این، فصل چهاردهم شرح کوتاهی از فرصت‌ها و چالش‌ها و نگرانی‌های ناشی از توسعه فناوری اطلاعات و ارتباطات را در بخش عمومی به‌طور کلی، و در مدیریت هزینه‌های عمومی به‌طور اخص، به‌دست می‌دهد. پیوست ۱۰ نیز شرح کاملی است از نظام جامع اطلاعات مدیریت مالی مبتنی بر فناوری اطلاعات و ارتباطات، همچنین تصویری از مقدمات و به‌عنوان هدف‌گذاری احتمالی برای زمان و مکانی که نیازها و ظرفیت‌های کشور اجازه می‌دهد. اما در اینجا چند ملاحظه کلی باید مطرح شود. نخست آنکه فناوری اطلاعات و ارتباطات ابزاری بسیار نیرومند است اما در اصل تفاوتی

۱. این پیوست در گزارشی تحت عنوان «سیستم‌های اطلاعاتی برای مدیریت بودجه» به شماره مسلسل ۷۷۵۸ ترجمه شده است، و در سایت دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی به آدرس زیر قابل دسترسی است:  
<http://www.majlis.ir/dept>

با دستگاه فتوکپی یا اتومبیل ندارد؛ بدین معنی که می‌بایست برحسب نیازها و تقاضاهای استفاده‌کننده تعیین کرد که چگونه از ابزار فناوری اطلاعات و ارتباطات استفاده شود. برای انجام برخی از کارهای معین، استفاده از مداد و کاغذ یا تلفن، یا ملاقات حضوری، یا حتی دیداری در کتابخانه و نظایر اینها بسیار کارسازتر از کاربرد رایانه یا اینترنت است. این نکته مسلم باید مورد تأکید قرار گیرد، زیرا نمونه‌های زیادی وجود دارد که دولت‌ها، مشاوران، یا سازمان‌های کمک‌کننده، همگان را به یک‌باره به رایانه‌ای کردن تمامی کارهای مورد نظر ترغیب می‌کنند. درواقع، بسیاری را عقیده بر این است که امروزه نوآوری در عرصه فناوری اطلاعات بیشتر از طریق عرضه و بازاریابی هدایت می‌شود تا نیازها و تقاضاهای استفاده‌کنندگان. ارزیابی واقع‌بینانه و مقایسه هزینه‌های مربوط به تغییری معین در فناوری اطلاعات و ارتباطات با منافع واقعی مورد انتظار از آن، امری اساسی است.

دوم آنکه، متخصص فناوری اطلاعات و ارتباطات و مدیر دولتی نباید جدا از یکدیگر کار کنند. همان‌گونه که پیش‌تر هم اشاره شد، بهبود اثربخشی عمدتاً از استقرار قواعد و رویه‌های بهتر در بخش مربوط به دست می‌آید. به کارگیری فناوری اطلاعات و ارتباطات پیشرفته در مورد قواعد و فرایندهای ناکارآمد و مهجور عملاً به معنای رایانه‌ای کردن ناکارایی است. انجام سریع‌تر کارهای نادرست به معنی پیشرفت نیست. ازسوی دیگر، عدم استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات مناسب، گاه به قیمت اشتباه‌های پرهزینه یا از دست رفتن فرصت‌ها برای بهبود گستره خدمات تمام می‌شود.

سوم، فناوری اطلاعات و ارتباطات نمی‌تواند جایگزین مدیریت خوب و کنترل‌های داخلی شود. درواقع، در مواردی که بخش وسیعی از چرخه هزینه‌ها به صورت موازی در خارج از نظام رایانه‌ای قرار می‌گیرد، تصور استفاده از رایانه برای کنترل قوی‌تر هزینه‌ها اشتباه است.

چهارم، نظام‌های سریع و یکپارچه اطلاعات مدیریت مالی بخش عمومی متقابلاً دربردارنده خطرهای بالقوه بزرگ‌تری برای درستی و تمامیت اطلاعات است و چنانچه بدون دقت و وسواس کافی و نیز بدون سازوکارهای کنترلی و ایمنی و حفاظت و بررسی طراحی شده باشند، می‌توانند کل نظام مدیریت مالی را به مخاطره افکنند.<sup>(۲۶)</sup> همچنین غالباً ادعا می‌شود که فناوری اطلاعات و ارتباطات فساد را کاهش می‌دهد. درحقیقت فناوری رایانه‌ای تقریباً تمام فرصت‌های سوءاستفاده را برای کسانی که این فناوری را

به‌خوبی نشناخته باشند از بین می‌برد، اما درعین حال چشم‌انداز سوءاستفاده‌های تازه را به روی کسانی که این نظام‌ها را شناخته و بر آنها مسلط باشند، می‌گشاید. در مجموع، می‌توان گفت که پذیرش فناوری اطلاعات و ارتباطات بسیار پیشرفته باید با رعایت معیارهایی از این دست صورت گیرد:

۱. همواره با نیازها و مقاصد واقعی فعالیت‌های استفاده‌کننده مطابقت داشته باشد؛
  ۲. فناوری اطلاعات و ارتباطات بسیار پیشرفته با بهبود قواعد و فرایندها همراه باشد؛
  ۳. درستی و تمامیت داده‌ها و اطلاعات حفظ شود؛ و
  ۴. در جهت راهبردی جامع باشد و از نگرش غیریکپارچه (که می‌تواند نیازهای مشخصی را برطرف سازد اما سبب ایجاد نظامی متزلزل و حتی مخاطره‌آمیز شود) پرهیز گردد.
- در هر حال، باید توجه داشت که رویکرد جامع مستلزم سازگاری و تناسب اجزای نظام است، نه لزوماً یکپارچگی آن.

با این اوصاف، فناوری اطلاعات و ارتباطات امکانات اعجاب‌آوری را برای افزایش پاسخ‌گویی، شفافیت و مشارکت در دولت فراهم می‌آورد. از همین دست است بهبود کارایی و اثربخشی عملیات بخش عمومی، گسترش دسترسی به خدمات عمومی و اشاعه و انتشار اطلاعات به عموم مردم و تحصیل بازخورد آن از شهروندان ذی‌نفع و استفاده‌کنندگان خدمات. فناوری اطلاعات و ارتباطات، مشخصاً در حیطه مدیریت هزینه‌های عمومی، می‌تواند از طریق ایجاد داده‌های دست‌یافتنی در تمام سطوح دولت، به حل معضل دوپهلوی تمرکز/عدم‌تمرکز<sup>۱</sup> یاری رساند، تجزیه و تحلیل بودجه و برنامه‌ریزی را تسهیل کند، و روزآمد (یا بهنگام) بودن اطلاعات بودجه را مقدور سازد.

## ۱-۲ چرخه بودجه: نگاهی اجمالی

این قسمت به ارائه خلاصه‌ای از نکته‌های اصلی بخش‌های مختلف کتاب می‌پردازد و در نتیجه، تلخیصی از چرخه کامل مدیریت هزینه‌های عمومی را برای سهولت کار سیاستگذاران پرمشغله یا خوانندگانی که فقط در پی مرور اجمالی موضوع باشند،

---

1. Centralization/ decentralization

فصل اول مروری بر مدیریت هزینه‌های عمومی ۳۱

به دست می‌دهد. به خوانندگانی که علاقه‌مند به تحلیل جزئیات و بحث درباره هریک از عنوان‌ها هستند توصیه می‌شود که این قسمت را نادیده بگیرند و مستقیماً به فصل دوم و فصل‌های بعدی بپردازند و بعداً به این قسمت به‌عنوان یادآوری مراجعه کنند.

## ۱-۲-۱ بودجه و تهیه و تدوین آن<sup>۱</sup>

### ۱-۲-۱-۱ شمول بودجه<sup>۲</sup>

«دولت عمومی»<sup>۳</sup> شامل دولت مرکزی و دولت‌های ایالتی (در نظام‌های فدرال) و محلی است. «بخش عمومی»<sup>۴</sup> شامل دولت عمومی و کلیه دستگاه‌های تحت کنترل آن است. هریک از سطوح دولت و بخش عمومی باید بودجه‌ای برای خود داشته باشند. گزارش‌های بودجه به‌منظور پاسخ‌گویی و اعمال کنترل مالی، باید دربرگیرنده فعالیت‌های مالی دولت عمومی و نیز - تا حد امکان - کلیه دستگاه‌های تحت کنترل آن باشد.

شمول بودجه باید جامع باشد، بدین معنی که تمام درآمدها و هزینه‌های دولت را - و حتی برنامه‌های خاص با ترتیبات ویژه مدیریتی یا تصویری یا منابع تأمین مالی خاص - دربرگیرد.

شرط کارایی اجرایی ایجاب می‌کند که در طراحی قواعد و رویه‌های مدیریت بودجه، شرایط خاص برنامه‌های مختلف هزینه‌های عمومی، نظیر انتقال منابع مالی از برنامه‌ای یا طرحی به برنامه یا طرحی دیگر، در نظر گرفته شود. هر جا که ارتباط مستحکمی میان درآمد و منافع وجود داشته باشد، می‌توان ترتیبات ویژه‌ای را برای اختصاصی کردن منابع مالی به برنامه یا طرحی معین اعمال کرد تا خدمات عمومی مورد نظر قطعاً به بخش‌هایی که از پیش تعیین شده است، عرضه شود - ولی در سایر موارد باید از چنین اقداماتی پرهیز گردد.

ترتیبات ویژه مدیریت هزینه‌ها نباید به‌گونه‌ای اعمال شوند که کنترل هزینه‌ها و کارایی

- 
1. Preparation
  2. Budget coverage
  3. General government
  4. Public sector

در تخصیص منابع را مختل سازند. از همین رو، اعتبارات فرابودجه‌ای، حساب‌های ویژه<sup>۱</sup>، هزینه‌هایی که از منابع فرابودجه‌ای تأمین مالی می‌شوند و جز اینها، باید به مانند سایر هزینه‌ها تحت نظارت دقیق مدیریت بودجه قرار داشته باشند. بنابراین، موارد پیش‌گفته باید تابع همان نظام طبقه‌بندی‌ای باشند که در مورد سایر هزینه‌های دولت اعمال می‌شود. به‌علاوه، دادوستد مرتبط با آنها نیز باید برحسب ارقام ناخالص ثبت شود (یعنی می‌بایست از ثبت «رقم خالص» که پس از کسر دریافتی‌ها از هزینه‌ها به‌دست می‌آید، خودداری شود).

علاوه بر مخارج مستقیم<sup>۲</sup>، کلیه تعهدات و تصمیم‌های سیاسی که اثر مالی آنی یا آتی دارند و یا با خطر مالی همراه‌اند، باید به همراه مخارج مستقیم در گزارش‌های بودجه درج شوند و تحت بررسی و نظارت دقیق قرار داشته باشند (از جمله هزینه‌های مالیاتی، بدهی‌های مشروط<sup>۳</sup>، وام‌ها، و هزینه‌های شبه‌بودجه‌ای<sup>۴</sup>).

#### ۱-۲-۱-۲ تهیه و تدوین بودجه

به‌منظور رعایت و همگامی با سه هدف اصلی مدیریت هزینه‌های عمومی، فرایند تهیه و تدوین بودجه باید سه شرط مهم زیر را تأمین کند:

۱. اطمینان از تطابق بودجه با سیاست‌های کلان اقتصادی و محدودیت منابع؛
۲. تخصیص منابع مطابق با سیاست‌های دولتی در بخش‌های مختلف؛ و
۳. فراهم کردن شرایط لازم برای اعمال مدیریت عملیاتی خوب.

در تدوین بودجه باید تصمیم‌ها و انتخاب‌های دشوار و بده - بستان‌های را به شکلی آشکار مطرح ساخت. به تعویق انداختن این تصمیم‌ها تا زمان اجرای بودجه<sup>۵</sup>، موجب ایجاد مانع در روند اجرای برنامه‌های اولویت‌بندی شده می‌گردد و مدیریت برنامه‌ها را نیز برمی‌آشوبد.

بودجه در واقع تصویر مالی سیاست‌های دولت است. بنابراین باید سازوکارهای لازم برای تدوین و تنظیم سیاست‌های حساب شده وجود داشته باشد، و ارتباطی منطقی نیز میان

- 
1. Special accounts
  2. Direct spending
  3. Contingent liabilities
  4. Quasi-fiscal expenditures
  5. Budget execution

فصل اول مروری بر مدیریت هزینه‌های عمومی ۳۳

بودجه و سیاست‌های دولت برقرار شود. بخشی از این سازوکارها را می‌توان چنین برشمرد:

- سازوکارهای هماهنگ‌کننده برای تدوین سیاست<sup>۱</sup> در درون دولت؛
- مشاوره و رایزنی با نهادهای مدنی؛
- وجود روش‌های مناسب قانونی برای تجدیدنظر در سیاست‌ها و بودجه دولت؛ و
- وجود مقرراتی برای استحکام بخشیدن به پیوند میان سیاست‌ها و بودجه دولت، که از آن جمله‌اند:

۱. بررسی نظام‌مند سیاست‌های پیشنهادی، از لحاظ اثری که بر منابع بودجه دارند؛

۲. برتری مطلق بودجه بر سایر مقررات و قوانین اعمال شده در زمینه بودجه؛ و

۳. قدرت اختصاصی و انحصاری قوه مقننه در کلیه امور مربوط به بودجه.

تدوین چارچوب کلان اقتصادی باید نقطه شروع فرایند تهیه و تدوین بودجه باشد. میزان پختگی پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی در هر کشوری به توانایی تخصصی و قابلیت‌های فنی موجود در آن کشور بستگی دارد؛ ولی بودجه هر کشور می‌بایست در چارچوب کلان اقتصادی‌ای تدوین گردد که مبتنی بر فروض واقع‌بینانه، و دور از بیش برآورد درآمدها یا نادیده گرفتن هزینه‌های اجباری<sup>۲</sup>، باشد. برای اینکه تعهدات دولت آشکار گردد و شرط پاسخ‌گویی نیز رعایت شود، باید اهداف بودجه و پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی در شکل کاربرپسند<sup>۳</sup> منتشر شود و در معرض اطلاع عموم قرار گیرد. همچنین باید در تدوین و برنامه‌ریزی هزینه‌های عمومی، محدودیت‌های بودجه‌ای کاملاً در نظر گرفته شوند تا از بروز مشکلات ناشی از روش [بودجه] باز<sup>۴</sup> (چانه‌زنی‌های بی‌پایان و خودداری از انتخاب‌های ضروری) پرهیز گردد. تدوین بودجه سالیانه باید دارای سازمان‌دهی ویژه‌ای، بدین ترتیب باشد:

- رویکردی از بالا به پایین، که این موارد را دربرمی‌گیرد:

۱. تعریف و تعیین منابع کلان موجود و در دسترس برای تأمین هزینه‌های عمومی،

طی دوره زمانی برنامه (منتج از چارچوب منطقی اقتصاد کلان)؛

1. Policy formulation
2. Compulsory expenditures
3. User friendly
4. Open-ended approaches

۲. برآورد سقف مخارج در بخش‌های مختلف، برطبق اولویت‌های دولت؛ و
  ۳. مطلع ساختن وزیران اجرایی از مخارج، در نخستین مراحل تدوین بودجه.
- رویکردی از پایین به بالا، شامل برآورد هزینه و تدوین برنامه‌های مخارج بخشی برای دوره زمانی برنامه، در چارچوب سقف مخارج در هر بخش.
  - سازوکارهایی برای ایجاد هماهنگی و سازگاری و اطمینان یافتن از انطباق اهداف با منابع و امکانات موجود.
  - فرایند تهیه و تدوین بودجه به‌طور مشخص دربرگیرنده این فعالیت‌هاست:
    ۱. تهیه و ترسیم چارچوب کلان اقتصادی؛
    ۲. تدوین بخش‌نامه بودجه، که راهنمای تهیه برای تدوین بودجه بخش‌های مختلف بر مبنای سقف بودجه هر بخش باشد؛
    ۳. تهیه و تدوین بودجه وزارتخانه‌های اجرایی بر مبنای راهنمای تهیه؛
    ۴. مذاکرات بودجه‌ای<sup>۱</sup> میان وزیران اجرایی و وزارت دارایی؛
    ۵. نهایی شدن پیش‌نویس بودجه؛ و
    ۶. تقدیم لایحه بودجه به قوه مقننه.
- تمام کشورها علاوه بر بودجه‌های سالیانه باید برنامه میان‌مدتی را برای تدوین بودجه در سال‌های آتی تهیه کنند و در صورتی که شرایط مهیا باشد، می‌بایست اجرای «رویکرد برنامه‌ریزی چندساله هزینه»<sup>۲</sup> منظمی را مورد توجه قرار دهند.
- دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه<sup>۳</sup> برای انتخاب از میان طرح‌ها و برنامه‌های موجود و برنامه‌ریزی برای اجرای آنها، باید از میزان منابع مالی که به آنها تخصیص یافته است اطلاع یابند. مسئولان وزارتخانه‌های اجرایی با توجه به اینکه در قبال اجرای سیاست‌های تعیین شده برای بخش خود - و نیز در ازای عملکرد خود - مسئولیت دارند، هر یک موظف‌اند بودجه بخش خود را با در نظر گرفتن سقف مخارجی که برای آنها تعیین شده است، تهیه و ارائه کنند.

---

1. Budgetary negotiation  
 2. Multi-year expenditure programming approach  
 3. Spending agencies

فصل اول مروری بر مدیریت هزینه‌های عمومی ۳۵

ضعف در بودجه‌ریزی تا حدود زیادی ریشه در عوامل سیاسی و همچنین سازمان‌دهی و ساختار دولت (عدم هماهنگی در کابینه، مشخص نبودن حدود مرز مسئولیت‌ها، تداخل حیطه اختیارات و مسئولیت‌های وزرا با یکدیگر و ضعف در تقسیم اختیارات) دارد. سازوکار بودجه‌ریزی و تدوین سیاست‌ها می‌تواند به گونه‌ای طراحی شده باشد که موجب استحکام و انسجام و هماهنگی هرچه بیشتر در تصمیم‌گیری‌ها شود و ضعف سازمان‌دهی و ساختاری دولت را جبران کند. تقویت و بهبود فرایند تهیه و تدوین بودجه مستلزم بهبود در ابعاد زیر است:

- تصمیم‌هایی که آثار مالی به دنبال دارند باید همراه با برنامه هزینه‌های مستقیم مورد بررسی دقیق و موشکافانه قرار گیرند (از جمله تصمیم‌های مرتبط با هزینه‌های مالیاتی، وام‌دهی، ضمانت‌نامه‌ها و سایر بدهی‌های مشروط).
- محدودیت‌های مالی، باید از همان ابتدای فرایند تهیه بودجه در کنار سایر ملاحظات چون اولویت‌های سیاستی و در دسترس بودن منابع، در نظر گرفته شود. دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه نیازمند پیش‌بینی‌اند و از همان ابتدای فرایند تهیه و تدوین بودجه باید از چند و چون در دسترس قرار گرفتن منابع آگاهی یابند.
- باید سازوکارهایی برای هماهنگی میان سیاست‌ها در کشور وجود داشته باشد که ربط منطقی میان بودجه و سیاست‌های دولت را مورد توجه قرار دهد. آثار مالی میان‌مدت سیاست‌ها و تصمیم‌های سیاسی دولت باید به‌طور نظام‌مند ارزیابی شود.
- کارایی اجرایی ایجاب می‌کند که وزارتخانه‌های اجرایی در قبال اجرای برنامه‌هایشان پاسخ‌گو باشند؛ اما فقط در صورتی می‌توان این مسئولیت را برعهده آنها گذاشت که خود نیز در تهیه برنامه‌ها نقش داشته باشند و اختیارات لازم برای اجرای برنامه‌ها نیز به آنان داده شود. این شرط در برخی از کشورها مستلزم بازنگری در الگوی توزیع مسئولیت‌ها در تدوین بودجه است.
- کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی<sup>۱</sup> باید در برنامه‌ریزی هزینه‌هایی که از محل کمک‌های خارجی تأمین مالی می‌شوند دقت فراوانی به خرج دهند و انسجام

---

1. Aid-dependent countries



بودجه‌ای خود را تا حد امکان حفظ کنند، زیرا رویکرد پروژه‌ای کشورهای و نهادهای کمک‌کننده اغلب منجر به بروز ناهمگونی و چندگانگی در بودجه می‌شود.

اجرای سیاست‌های جدید و اعمال تغییر در ترکیب هزینه‌های دولت، به زمان نیاز دارد. بسیاری از هزینه‌ها در کوتاه‌مدت تغییرناپذیرند. از این رو به‌هنگام تهیه پیش‌نویس بودجه باید هزینه‌های مستمر<sup>۱</sup> طرح‌های سرمایه‌گذاری مورد ارزیابی قرار گیرند؛ و هنگام تهیه بودجه نیز، کل هزینه‌های طرح‌های سرمایه‌گذاری در مقیاس بزرگ و جدول زمانی اجرای طرح بررسی شوند و اطلاعات مهم مربوط به آنها در ضمیمه بودجه درج گردد.

تهیه برنامه‌های غلتان چندساله برای هزینه‌ها، کمک شایانی به بهبود فرایند تهیه و تدوین بودجه می‌کند. این‌گونه برنامه‌ها محاسبه سقف مخارج برای هر بخش را آسان‌تر می‌سازند و به افزایش پیش‌بینی‌پذیری در مدیریت بخش و کارایی بیشتر در هزینه‌های عمومی می‌انجامند. برنامه منظم و تفصیلی چندساله برای هزینه‌های عمومی، که تمام بخش‌ها را تحت پوشش قرار دهد، شکل مطلوب برنامه چندسال‌های است که کشورها به آن نیاز دارند و امروزه چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها<sup>۲</sup> نامیده می‌شود. کشورهای در حال توسعه می‌توانند الگوی خلاصه شده‌ای از چارچوب پیش‌گفته را نیز به‌کار گیرند. برای پرهیز از نتایج نامطلوب، لازم است در برنامه‌ریزی چندساله هزینه، از اصول زیر تبعیت شود:

- برآوردهای چندساله<sup>۳</sup> برای سال‌های دورتر می‌توانند جنبه تقریبی داشته باشند، لیکن برآورد نخستین سال برنامه باید کاملاً منطبق بر بودجه باشد.

- برنامه‌های چندساله، باید تابع چارچوب اقتصاد کلان چندساله، شامل تخمین‌های قابل اعتمادی از کل هزینه‌ها<sup>۴</sup> به تفکیک بخش‌ها و طبقه‌بندی‌های اقتصادی<sup>۵</sup> (دستمزدها، سایر کالاها و خدمات، پرداخت‌های انتقالی، بهره‌ها، سرمایه‌گذاری‌ها) باشد. این الزام نه تنها می‌بایست در مورد چارچوب‌های میان‌مدت هزینه‌ها، بلکه در خصوص برنامه‌های چندساله نیز - که پوشش محدودتری دارند و مثلاً فقط سرمایه‌گذاری‌های

---

1. Recurrent costs  
 2. Medium-Term Expenditure Framework (MTEF)  
 3. Multi-year estimates  
 4. Aggregate expenditures  
 5. Economic categories

دولتی و برنامه‌های هزینه چند بخش خاص را دربرمی‌گیرند - رعایت شود.

- برنامه‌های چندساله نباید عذر موجهی برای مطالبه منابع مالی بیشتر از سوی دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه تلقی شوند. دستگاه‌ها باید آثار آتی تصمیم‌ها و سیاست‌های دولت را که در جریان تهیه بودجه‌های سالیانه در پیش گرفته می‌شوند، مورد توجه قرار دهند و برنامه‌هایی را که تضمینی برای تأمین بودجه‌شان وجود ندارد، از فهرست برنامه‌های خود حذف کنند. بنابراین هزینه کل تعیین شده در برنامه چندساله همواره باید کمتر از کل درآمدهای پیش‌بینی شده دولت از تمام منابع باشد.
- فرایند تهیه برنامه‌های چندساله باید مشابه فرایند تهیه و تدوین بودجه‌های یک‌ساله باشد؛ و هزینه‌های هر سال آن نیز می‌بایست در چارچوب سقف هزینه‌های سالیانه بخش‌ها باشد.

- برنامه چندساله هزینه‌ها، با توجه به ظرفیت اجرایی هر کشور، می‌تواند به اشکال گوناگون (سند مدیریت داخلی، سند رسمی و منتشر شده، و جز اینها) و پوشش متفاوت (شامل فقط تعدادی از بخش‌ها یا برنامه‌ها، فقط شامل برنامه سرمایه‌گذاری عمومی<sup>۱</sup> یا چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها با پوشش کامل و جامع و جز اینها)، و با سطح جزئیات متفاوت (در سطح تفصیلی بودجه سالیانه یا فقط در حد تصویری کلان) تدوین گردد و ارائه شود.

### ۳-۱-۲-۱ جنبه‌های سازمانی

وظایف و مسئولیت‌های عوامل مختلفی که در تهیه بودجه و تدوین سیاست‌های دولت نقش دارند، باید به‌وضوح تعریف شوند و حدود و ثغور آنها مشخص گردد.

- رکن مرکزی دولت<sup>۲</sup> (نخست‌وزیری، ریاست جمهوری و دیگران) هماهنگی فرایند تدوین سیاست‌ها را برعهده دارد و به عبارتی نوعی میانجی در حل‌وفصل تعارض‌ها و اختلافاتی است که در جریان تدوین بودجه پیش می‌آیند.
- وزارت دارایی راهنمای تهیه بودجه را تعیین می‌کند، به بررسی درخواست‌های بودجه می‌پردازد، از هماهنگی دست‌اندرکاران در فرایند تهیه بودجه اطمینان می‌یابد، و

1. Public Investment Program (PIP)

2. Center of the government

مهم‌تر از همه، تطابق کلی بودجه با سیاست‌ها و اهداف کلان اقتصادی را مورد بررسی دقیق قرار می‌دهد.

• وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی مسئولیت تهیه برنامه‌ها و بودجه‌های بخش مربوط به خود را در چارچوب سیاست‌ها و جهت‌گیری‌های مالی تعیین شده از سوی دولت برعهده دارند.

واگذاری مسئولیت هزینه‌ها به دولت‌های ایالتی و محلی باید بر مبنای مشخص صورت گیرد و ترتیبات مربوط به تخصیص درآمدها نیز تابع مسئولیت هزینه‌ها باشد. دولت مرکزی نباید مشکلات مالی و بودجه‌ای خود را به دولت‌های ایالتی و محلی منتقل کند و اگر از آنها توقع دارد که هزینه‌ای را تقبل کنند، باید درآمد و منبع مالی لازم را نیز در اختیارشان قرار دهد. البته اجرای برخی از فرمان‌های دولتی که اهمیت ملی دارند، به وسیله دولت‌های ایالتی و محلی، لزوماً نباید با تأمین درآمد و منابع مالی اضافی همراه باشد - ولی این موارد را باید جزء استثناها برشمرد.

برای تضمین کارایی و انضباط مالی در دولت‌های ایالتی و محلی، باید عوامل تشویقی و تنبیهی وجود داشته باشد. مثلاً می‌تواند این‌گونه باشد که در ازای صرفه‌جویی در هزینه‌های تخصیص‌یافته به آنها، پاداش دریافت کنند؛ و در قبال سوءمدیریت یا صرف منابع مالی بیش از مقدار تعیین شده در بودجه، محرومیت‌هایی به آنها تحمیل گردد. البته دولت می‌بایست به منظور جلوگیری از سوءمدیریت یا اسراف در بودجه، دست به اقدامات پیشگیرانه بزند.

قوه مقننه نقشی محوری و تعیین‌کننده را در بررسی و تصویب بودجه دارد، و به همین خاطر نیازمند منابع و امکانات کافی است؛ اما برای اینکه سه شرط انضباط مالی، تخصیص منابع، و مدیریت عملیاتی خوب، رعایت شود، باید حدودمرز تغییراتی را که قوه مقننه می‌تواند در بودجه اعمال کند، مشخص کرد.

## ۲-۱-۲ اجرای بودجه

شاید بتوان بودجه‌ای را که خوب تدوین شده است بد اجرا کرد، ولی نمی‌توان بودجه‌ای را که بد تدوین شده است خوب اجرا کرد. البته اجرای بودجه صرفاً به معنای انطباق

فصل اول مروری بر مدیریت هزینه‌های عمومی ۳۹

هزینه‌ها با بودجه نیست. در اجرای بودجه باید بتوان در برابر تغییراتی که در بودجه پیش‌بینی نشده است واکنش مناسبی نشان داد و درعین‌حال شرط کارایی را نیز رعایت کرد. برای کنترل اجرای خوب بودجه به رویه‌هایی نیاز است، ولی این سازوکارهای کنترلی نباید موجب کاهش کارایی یا برهم‌خوردن ترکیب اولیه بودجه شود؛ بلکه باید با حفظ تمرکز بر نکات اصلی بودجه، آزادی عمل لازم برای اجرای برنامه‌ها به دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه داده شود.

#### ۱-۲-۲-۱ تضمین انطباق: کنترل هزینه‌ها

نظام بودجه باید متضمن کنترل مؤثر هزینه‌ها باشد. نظام مطلوب برای اجرای بودجه، علاوه بر بودجه واقع‌بینانه و معقول، باید دارای این امکانات نیز باشد:

- در نظام حسابداری جامع بودجه‌ریزی/ تخصیصی<sup>۱</sup>، لازم است تمامی مبادلات در هر مرحله از چرخه هزینه‌ها (از مرحله تعهد<sup>۲</sup>، تا تأیید<sup>۳</sup> و پرداخت) و همه نقل‌وانتقال‌ها میان اقلام بودجه (تخصیص اعتبار<sup>۴</sup>، انتقال<sup>۵</sup>، برآوردهای تکمیلی<sup>۶</sup>) ثبت شوند و بتوان آنها را ردیابی کرد.

- کنترل‌های مؤثر در هر مرحله از چرخه هزینه‌ها، به هرگونه و با هر نوع سازمان‌دهی.

- نظامی برای مدیریت قراردادهای چندساله و تعهدات آتی.

- نظام مدیریت نیروی انسانی، تا بتواند سقف مطلوب نیروی انسانی در استخدام دولت را در کشورهایی که در حال اجرای برنامه‌های اصلاح استخدام کشوری هستند، تعیین کند.

- رویه‌های کارآمد و شفاف برای تضمین رعایت اصل رقابت [و عدم تبانی] در خریدهای دولتی، و نظام‌هایی برای مدیریت خرید و عقد قراردادهای دولتی.

- 
1. Appropriations
  2. Commitment
  3. Verification
  4. Apportionment
  5. Virements
  6. Supplementary estimates

## ۲-۲-۱ اجرای بودجه<sup>۱</sup>

برای رعایت دو اصل کارایی و تخصیص منابع، در اجرای بودجه‌ای که به نحو احسن تهیه شده باشد، باید از اصول زیر تبعیت کرد:

- وجوه بودجه‌ای<sup>۲</sup> باید به‌موقع آزاد شود [در اختیار دستگاه‌های ذی‌نفع قرار گیرد].
- جز در موارد اضطراری و فوق‌العاده، باید از سهمیه‌بندی وجوه خودداری کرد. البته در مرحله اجرا باید یک برنامه اجرایی بودجه و نیز برنامه مدیریت وجوه تهیه شود؛ لیکن البته این برنامه‌ها باید مبتنی بر برآوردهای بودجه باشند و تعهدات موجود را نیز به حساب آورند.
- برآوردهای تکمیلی باید به‌شدت ضابطه‌مند، و موارد آن نیز معدود باشد.
- انتقال وجوه میان اقلام بودجه، پذیرفتنی است، ولی این نقل‌وانتقال‌ها نباید اولویت‌های مقرر شده در بودجه را بر هم بزنند. برای انجام این امور باید مقرراتی وجود داشته باشد که در عین کنترل اقلام عمده، آزادی عمل کافی مدیران اجرایی را نیز تأمین کند.
- کنترل‌های درونی (درون‌وزارتخانه‌ای) همواره بر کنترل‌های انجام شده به‌وسیله دستگاه‌های نظارت‌کننده مرکزی ارجحیت دارد؛ ولی این کنترل‌های درونی نیازمند وجوه یک نظام نیرومند حسابرسی و نظارتی است. کنترل مراحل تعهد هزینه‌ها و تصویب آنها باید درونی باشد، تا از مداخله بیش از حد دولت مرکزی در امر مدیریت بودجه جلوگیری شود.
- چنانچه کنترل فرایند پرداخت‌ها و حسابداری آن غیرمتمرکز باشد، باید کنترلی متمرکز بر گردش وجوه در دستگاه‌های دولتی اعمال شود و در صورتی که کنترل فرایند پرداخت‌ها و حسابداری آن متمرکز باشد، به نظامی نیاز است که متضمن پرداخت به‌موقع هزینه‌ها و انطباق آن با بودجه و برنامه نقدینگی<sup>۳</sup> باشد، بدون اینکه نظام متمرکز بخواهد اولویت‌های هزینه‌ها را تعیین یا در آن دخالت کند. پیشرفت‌های به‌دست آمده در فناوری اطلاعات، این امکان را فراهم کرده است که با حفظ عدم تمرکز برای رسیدن به حداکثر کارایی، کنترل‌های مرکزی لازم نیز بر هزینه‌ها اعمال شوند.

- 
1. Budget implementation
  2. Budget funds
  3. Cash plan

فصل اول مروری بر مدیریت هزینه‌های عمومی ۴۱

• باید به دستگاه‌های اجرایی اجازه داد تا بخشی از اعتبارات تخصیص داده شده به آنها - یا دست‌کم هزینه‌های سرمایه‌ای<sup>۱</sup> - را به صلاحدید خود به سال یا دوره مالی آتی منتقل کنند؛ ولی این کار نیز باید برطبق مقررات معینی انجام پذیرد.

### ۳-۲-۱ مدیریت وجوه نقد<sup>۲</sup> و وظیفه خزانه‌داری<sup>۳</sup>

اهداف مدیریت وجوه نقد عبارت‌اند از: کنترل کل مخارج، اجرای بودجه با حداکثر کارایی، به حداقل رساندن هزینه استقراض‌های دولت، و به حداکثر رساندن بازدهی سپرده‌ها و سرمایه‌گذاری مالی دولت.

اصول اساسی مدیریت وجوه نقد را می‌توان چنین برشمرد:

• متمرکز ساختن مانده حساب‌های نقدینگی در حساب واحد. این تمرکز (که نباید آن را متمرکز ساختن پرداخت‌ها تلقی کرد) از طریق یک «حساب مستقل خزانه»<sup>۴</sup> حاصل می‌شود. «حساب مستقل خزانه» در واقع حساب یا مجموعه‌ای از حساب‌های مرتبط به یکدیگر است که تمام پرداخت‌های دولتی از طریق آن صورت می‌گیرد. این حساب خزانه باید چنین شرایطی داشته باشد:

۱. در صورت امکان، مانده حساب‌های نقدینگی دولت در هر روز جمع‌آوری و متمرکز گردند؛

۲. حساب‌ها فقط تحت مسئولیت خزانه‌داری کل افتتاح شوند؛ و

۳. تمام مبادلات به‌موازات حساب‌های طبقه‌بندی شده مربوط، در این حساب‌ها نیز ثبت شود. این مدل خزانه‌داری کل، هم با نظام‌های پرداخت متمرکز سازگار است و هم در صورت در دسترس بودن فناوری اطلاعات، با نظام‌های پرداخت غیرمتمرکز سازگاری دارد.

• برنامه‌ریزی نقدینگی اهمیت فراوان دارد، و دربردارنده سه جزء است:

۱. تهیه برنامه سالیانه اجرای بودجه‌ای که دوره گردش آن می‌بایست هر سه ماه یکبار باشد.

- 
1. Capital expenditures
  2. Cash management
  3. Treasury
  4. Treasury single account

۲. در چارچوب این برنامه سالیانه اجرای بودجه، می‌بایست برنامه‌های ماهیانه نقدینگی و استقراض نیز تهیه شود.

۳. هر هفته اجرای برنامه ماهیانه نقدینگی مورد بررسی و نظارت قرار گیرد. همچنین برای تهیه برنامه ماهیانه نقدینگی باید تعهدات مالی انجام شده در هر ماه دقیقاً کنترل گردد تا از دیرکرد و تأخیر در پرداخت‌ها جلوگیری شود.

• لازم است سیاست استقراض، پیشاپیش تدوین شود و برنامه استقراض نیز پس از تهیه به اطلاع عموم برسد. استقراض به وسیله دولت‌های ایالتی و محلی نیز غالباً مجاز است ولی باید ضابطه‌مند و منطبق با اهداف مالی کلی باشد.

• هرگونه استقراض خارجی باید در بودجه یا برنامه چندساله هزینه پیش‌بینی شود و در صورت استقراض، نظارت دقیقی بر آن اعمال گردد.

### ۳-۲-۱ زیرساخت‌های<sup>۱</sup> فنی

#### ۱-۲-۳-۱ حسابداری

وجود نظام‌های گزارش‌دهی و حسابداری خوب، اهمیت فوق‌العاده‌ای برای مدیریت مؤثر هزینه‌ها و رعایت اصل پاسخ‌گویی و سیاست‌گذاری دارد. نظام‌های حسابداری مورد بحث در این نوشتار، شامل این تقسیم‌بندی‌هاست:

• **حسابداری نقدی<sup>۲</sup>**: تمرکز عمده آن بر جریان نقدینگی و ترازهای نقدینگی است. حسابداری نقدی می‌تواند نیاز به کنترل هزینه‌ها در سطوح کل را برآورده سازد، به شرط آنکه نظام شایسته<sup>۳</sup> ثبت تعهدات مالی و گزارش‌دهی در خصوص دیرکرد پرداخت‌ها نیز تکمیل‌کننده آن باشد.

• **حسابداری نقدی تعدیل‌شده<sup>۳</sup>**: یک دوره زمانی تکمیلی را به حسابداری نقدینگی اضافه می‌کند و شامل پرداخت‌های پایان سال است (این نظام معمولاً در دسرها و خطرهایی را به همراه دارد، در نتیجه اغلب از به‌کار بردن آن پرهیز می‌شود).

- 
1. Infrastructure
  2. Cash accounting
  3. Modified cash accounting

فصل اول مروری بر مدیریت هزینه‌های عمومی ۴۳

● **حسابداری تعهدی تعدیل شده**<sup>۱</sup>: علاوه بر بدهی‌ها، دارایی‌های مالی<sup>۲</sup> و نقدی را نیز پوشش می‌دهد. حسابداری تعهدی تعدیل شده چارچوب کاملی برای ثبت بدهی‌ها و هزینه‌ها به‌شمار می‌آید.

● **حسابداری تعهدی کامل**<sup>۳</sup>: شبیه به نظام‌های حسابداری شرکت‌های تجاری است و کلیه بدهی‌ها و دارایی‌ها را دربرمی‌گیرد. این نظام چارچوب مناسبی را برای ارزیابی هزینه‌های کل<sup>۴</sup> و عملکرد بودجه به‌دست می‌دهد. البته این روش به داده‌های فراوانی نیاز دارد، و الزامات اجرایی آن به‌گونه‌ای است که استفاده از آن را در بسیاری از کشورها ناممکن می‌سازد؛ و در صورتی هم که به‌طور ناقص و نامناسبی معرفی و به‌کار گرفته شود، قابلیت اعتماد نظام را کاهش می‌دهد.

هر مبنایی که برای حسابداری انتخاب شود، نظام حسابداری باید دارای ویژگی‌های مهم زیر باشد:

- رویه‌های مناسب برای ثبت دفاتر حسابداری، ثبت نظام‌مند مبادلات، نظام امنیتی شایسته، و مقایسه و کنترل نظام‌مند صورت وضعیت مغایرت‌های بانکی.
- تمامی مبادلات درآمدی و هزینه‌ای باید با روش یکسانی در حساب‌ها ثبت شوند (حتی هزینه‌های صندوق‌ها و سازمان‌های مستقل و هزینه‌های تأمین مالی شده از محل کمک<sup>۵</sup>).
- طبقه‌بندی عمومی هزینه‌ها همراه با طبقه‌بندی اقتصادی و وظیفه‌ای.
- حسابداری باید شفاف و رویه‌ها کاملاً مستندسازی شده باشند.
- صورت وضعیت‌ها باید به‌طور منظم تهیه شوند (ن.ک. قسمت گزارش‌دهی، در ادامه ببینید).

- باید نظامی برای ردیابی و کنترل استفاده از اعتبارات تخصیص‌یافته (حسابداری بودجه‌ای<sup>۶</sup>) در هر مرحله از چرخه هزینه‌ها (تعهد، تأیید و پرداخت) وجود داشته باشد.
- صراحت و شفافیت رویه‌ها و افشای کامل عملیات تأمین مالی بودجه و بدهی‌ها.

- 
1. Modified accrual accounting
  2. Financial assets
  3. Full accrual accounting
  4. Full costs
  5. Aid-financed expenditures
  6. Budgetary accounting



- ترتیبات کاملاً روشن و آشکار برای نگهداری از مدارک و مستندات حسابداری و فایل‌های رایانه‌ای و حفاظت از آنها.

### ۲-۳-۱ گزارش‌دهی

نظام گزارش‌دهی باید به‌گونه‌ای طراحی شده باشد که نیاز کاربران گوناگون (قوه مقننه، عموم مردم، مدیران بودجه، سیاستگذاران و جز آنها) را برآورده سازد. حداقل الزامات نظام گزارش‌دهی به بدین شرح است:

- گزارش‌هایی درخصوص مدیریت بودجه، که نشان‌دهنده کلیه جابه‌جایی‌های اعتبارات و ردیف‌ها (توزیع اعتبارات، برآوردهای تکمیلی، انتقال اعتبار بین ردیف‌ها و اقلام) باشد.
- گزارش‌هایی برای پاسخ‌گویی به قوه مقننه.
- گزارش‌های مالی، شامل: حساب‌های تلفیقی دولت، صورت وضعیت دیرکرد پرداخت‌ها، گزارش بدهی‌ها و تعهدات (بدهی‌های) مشروط دولت و گزارش استقراض.
- گزارش‌هایی برای ارزیابی سیاست بودجه و گزارش‌های عملکرد بودجه وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی.

### ۳-۳-۱ کنترل مدیریتی، حسابرسی و ارزیابی

کنترل‌های مدیریتی (که کنترل‌های داخلی نیز نامیده می‌شوند) عبارت‌اند از خط‌مشی‌ها و رویه‌هایی که مدیران سازمان‌ها برای اطمینان یافتن از عملکرد مؤثر سازمان‌شان طراحی می‌کنند و به اجرا درمی‌آورند. کنترل‌های مدیریتی انواع گوناگونی دارند. ایجاد نظام مؤثر کنترل‌های مدیریتی، در درجه اول مستلزم بررسی و ارزیابی دقیق از نااطمینانی‌هایی است که سازمان با آنها روبه‌روست. پس از این ارزیابی است که می‌توان خط‌مشی‌ها و رویه‌های مؤثری را برای کنترل این نااطمینانی‌ها و مخاطره‌ها، آن هم با کمترین هزینه، انتخاب کرد.

ایجاد و برقراری کنترل‌های داخلی در زمره وظایف اولیه هر مدیری است. اثربخشی نظام کنترل مدیریتی در هر سازمان به میزان حمایت قاطع رهبری سازمان از نظام کنترل و خط‌مشی‌ها و رویه‌های مربوط به آن بستگی دارد. رهبر سازمان باید حمایت

فصل اول مروری بر مدیریت هزینه‌های عمومی ۴۵

مؤثری از نظام کنترل داخلی به عمل آورد و علاوه بر آن عمل به خط‌مشی‌ها و روبه‌ها را در سرتاسر سازمان تحت نظارت داشته باشد.

بی‌انضباطی‌ها و بی‌قاعدگی‌های فاش شده از طریق نظام کنترل داخلی، باید اقدام اصلاحی عاجل و فوری را به دنبال داشته باشد و برای اینکه سازمان اثربخشی خود را حفظ کند، باید خطرهایی که سازمان و همچنین عملکرد نظام کنترل را تهدید می‌کنند، در فواصل زمانی معینی مورد ارزیابی مجدد قرار گیرند.

هیچ نظام کنترلی نیست که بتواند سازمان را صددرصد در برابر وقوع اختلاس، سوءاستفاده و همچنین ناکارآمدی و خطای انسانی، مصون نگه دارد. نظامی که به‌خوبی طراحی شده باشد، می‌تواند تا حد مطلوبی سازمان را مطمئن سازد که خطاها و بی‌قاعدگی‌های مهم، بلافاصله شناسایی و به رفع آنها پرداخته می‌شود. این در حالی است که حتی بهترین نظام‌های کنترلی نیز توان ایستادگی در مقابل تبانی<sup>۱</sup> را ندارند، به‌ویژه اگر یکی از مدیران ارشد اجرایی سازمان که قدرت و اختیار از کار انداختن - یا دور زدن - نظام کنترل را دارد، در این تبانی شرکت کند.

همان‌طور که پیش‌تر هم تأکید شد، پاسخ‌گویی مؤثر مستلزم بازخوردهای مناسب بیرونی و شنیدن نظر<sup>۲</sup> ذی‌نفعان است.

حسابرسی داخلی، از اجزای نظام کنترل مدیریتی هر سازمانی به‌شمار می‌آید. واحد حسابرسی داخلی به نمایندگی از مدیر عامل (یا بالاترین مقام اجرایی سازمان)، واحدهای تابعه سازمان را حسابرسی می‌کند. مهم‌ترین وظایف حسابرسی داخلی آزمون اثربخشی کنترل‌های داخلی، کمک به مدیریت در ارزیابی خطرات و طراحی و اجرای کنترل‌های مؤثر و مقرون‌به‌صرفه<sup>۳</sup> سازمان است.

حسابرسی بیرونی دولت غالباً از طریق سازمان حسابرسی مستقلی (مؤسسات عالی حسابرسی<sup>۴</sup>) انجام می‌شود، که گزارش حسابرسی خود را به مجلس یا مردم و همچنین به دستگاهی که حسابرسی شده است، ارائه می‌دهد. مؤسسات عالی حسابرسی ممکن

- 
1. Collusion
  2. Voice
  3. Cost-effective
  4. Supreme Audit Institutions (SAI)

است چند نوع حسابرسی انجام بدهند. که از آن جمله‌اند حسابرسی‌های پیش از وقوع<sup>۱</sup>، حسابرسی‌های دوره‌ای/ تطبیقی<sup>۲</sup>، حسابرسی‌های (تضمین) مالی<sup>۳</sup> و حسابرسی‌های ارزش (کارایی مالی)<sup>۴</sup>. اینکه در حسابرسی‌ها بیشتر بر چه جنبه‌هایی تأکید شود، به‌طور کلی به شرایط خاص هر کشور بستگی دارد. در صورتی که در کشوری کنترل‌های سازمانی در بخش دولتی ضعیف باشند، یا اصلاً وجود نداشته باشند، لازم است مؤسسه عالی حسابرسی تک‌تک دادوستدهای انجام شده در دستگاه‌های دولتی را در حین دوره، یا پیش از آن، مورد حسابرسی قرار دهد. همچنین سازمان حسابرسی مورد بحث باید با کمک قوه مقننه و وزارت دارایی، راهبرد جامعی را برای ایجاد نظام‌های کنترل داخلی در دستگاه‌های دولتی به اجرا بگذارد.

اعتبار نتایج حسابرسی‌ها به این است که مؤسسه عالی حسابرسی و کارکنان آن هیچ‌گونه وابستگی به سازمان یا اداره دولتی مورد نظر نداشته باشند و در عین حال دسترسی کاملی به اطلاعات لازم برای انجام امر حسابرسی داشته باشند. این شرط، یعنی عدم وابستگی، معمولاً در قوانین ناظر بر تأسیس سازمان‌های حسابرسی در نظر گرفته می‌شود. مؤسسات عالی حسابرسی باید استقلال خود را تحت هر شرایطی حفظ کنند، ولی اثربخشی فعالیت آنها منوط به داشتن روابط حرفه‌ای و همکاری نزدیک با قوه مقننه و دولت و همچنین سازمان‌ها و ادارات دولتی و تحت حسابرسی است.

مدل‌های سازمانی متعددی برای مؤسسات عالی حسابرسی طراحی شده‌اند که هدفشان تحکیم و تقویت استقلال و همچنین مدیریت مؤثر عملکرد مؤسسه عالی حسابرسی به‌عنوان سازمان است. این مدل‌ها عموماً نمونه‌های تغییر شکل یافته‌ای از «الگوی اداری»<sup>۵</sup>، که گزارش حسابرسی آن تحت سرپرستی «حسابرس کل»<sup>۶</sup> به قوه مقننه ارائه می‌شود (نظیر آنچه که در کشورهای مشترک‌المنافع<sup>۷</sup> به اجرا درمی‌آید)، یا «الگوی

1. Ex-ante audit
2. Compliance/regularity audits
3. Financial (assurance) audits
4. Value-for-money (efficiency) audits
5. Office model
6. Auditor general
7. Commonwealth

فصل اول مروری بر مدیریت هزینه‌های عمومی ۴۷

دادگاهی<sup>۱</sup> است، که در آن حسابرسان نقش قضات را ایفا می‌کنند (نظیر نظام‌های رایج در فرانسه و ایتالیا). ترکیبی از این دو الگو نیز در بسیاری از کشورها مشاهده می‌شود. لازمه عملکرد مطلوب مؤسسه عالی حسابرسی، علاوه بر استقلال، این است که کارکنان و حسابرسان زبده و ورزیده‌ای داشته باشد، با مهارت کامل در امر حسابرسی، که درعین حال با فرایندها و فعالیت‌های سازمان حسابرسی شونده نیز آشنا باشند. برای حرکت از حسابرسی‌های پیش از دوره‌ای یا دوره‌ای به سمت حسابرسی‌های تضمین مالی و حسابرسی ارزش (کارایی مالی)، مؤسسه عالی حسابرسی نیازمند دارا بودن پرسنل ورزیده و متخصص یا استخدام متخصصانی است که بتوانند حسابرسی‌های پیچیده را انجام دهند. مؤسسه عالی حسابرسی‌ای که پیگیر اهداف راهبردی مهمی چون بهبود کنترل‌های مدیریتی یا در پیش گرفتن شیوه‌های حسابرسی پیشرفته‌تر است، باید دارای شیوه‌های مناسبی برای اعلام و نمایش نتایج و یافته‌های حسابرسی خود داشته باشد و توان آن را نیز داشته باشد که دستگاه‌های دولتی را به اتخاذ تدابیر اصلاحی مناسب تشویق کند. حسابرسی هر قدر هم که دقیق و حساب شده باشد، نمی‌تواند به‌طور قطع و یقین همه خطاها یا تخلف‌ها را شناسایی کند؛ و در بهترین شرایط تنها می‌توان امیدوار بود که خطاها یا تخلف‌های عمده از طریق حسابرسی شناسایی شوند. حتی این سطح ناکامل از اطمینان هم فقط در صورتی دست‌یافتنی است که حسابرسان به تمام اطلاعات و مستندات و مدارک لازم دسترسی داشته باشند و کار حسابرسی را برطبق اصول عموماً پذیرفته شده<sup>۲</sup> حسابداری انجام دهند. ارزیابی برنامه، فعالیتی است نظام‌مند برای شناسایی و سنجش آثار اجرای برنامه‌ها و سیاست‌های دولت. روش‌های پیچیده‌تر و کامل‌تر ارزیابی، نظیر طراحی آزمایشی و تحلیل سری‌های زمانی، مستلزم جمع‌آوری حجم زیادی از آمارها و اطلاعات و تحلیل آنها به منظور تفکیک آثار اجرای برنامه از آثار سایر عواملی است که ممکن است به‌طور هم‌زمان بر سوژه مورد نظر تأثیر گذاشته باشند («ارزیابی اثر»). مطالعات موردی هرچند اطلاعات چندان دقیق و معتبری را در خصوص علت وقوع پدیده‌ها به‌دست نمی‌دهند،

1. Court model

2. Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)

ولی بررسی و مطالعه آنها می‌تواند روش مفیدی برای شناسایی ایده‌ها و روش‌های بهبود کارایی باشد.

موفقیت هر ارزیابی منوط به وجود توافقی صریح بر سر موضوع و پرسش مورد بررسی و داده‌های مورد نیاز برای رسیدن به پاسخ صحیح و قابل اعتماد است. افرادی که به ارزیابی می‌پردازند باید مهارت‌های لازم و منابع مورد نیاز را برای جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها داشته باشد. ارزیابی غالباً اتکای فراوانی به همکاری واحدهای اجرایی و عملیاتی دارد تا بتواند به داده‌های مورد نیاز دست پیدا کند. ارزیابی برنامه‌ای چون حسابرسی ارزش (کارایی مالی)، باید خود نیز مقرون به صرفه باشد. این خود بدین معناست که مزایا و منفعتی که از آن به دست می‌آیند، می‌بایست بیش از هزینه‌ای باشد که صرف آن می‌شود.

#### ۴-۳-۱ به‌کارگیری چشم‌انداز چندساله

همان‌گونه که پیش‌تر نیز تأکید شد، چشم‌انداز چندساله برای موفقیت در بودجه‌ریزی ضروری است. روش‌های متنوعی برای ارائه چشم‌انداز چندساله وجود دارد. جامع‌ترین و تفصیلی‌ترین روش برای این کار، «چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها» نام دارد که چارچوبی کامل برای کل دولت است و تمام هزینه‌های دولت را در برمی‌گیرد. چنین چارچوب تمام‌عیاری به داده‌های بسیار زیادی نیاز دارد و الزامات اجرایی آن پیچیده و سنگین‌اند و استفاده از آن در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، چنانچه زودتر از موعد معرفی شود و یا ناقص به اجرا درآید، نه تنها مفید نخواهد بود بلکه باعث به هدر رفتن منابع می‌شود. خوشبختانه روش‌های ساده‌تر و رویکردهای مؤثری وجود دارند که می‌توان از آنها برای ترسیم چشم‌انداز چندساله استفاده کرد و بهتر است از این روش‌ها در کشورهای در حال توسعه استفاده شود. البته روش‌های یاد شده علاوه بر بهبود فرایند بودجه در کوتاه‌مدت، می‌بایست برای فراهم کردن زمینه لازم به منظور استقرار روش جامع‌تر برنامه‌ریزی چندساله هزینه نیز مورد استفاده قرار گیرند.

نکات عمده مرتبط با چشم‌انداز چندساله در بودجه‌ریزی، پیش‌تر تحت عنوان تهیه و تدوین بودجه، شرح داده شد. در اینجا به‌طور اجمالی نکات مهمی در مورد رویکردهای

فصل اول مروری بر مدیریت هزینه‌های عمومی ۴۹

غیرجامع<sup>۱</sup> بیان می‌گردد. دو رویکرد غیرجامع در برنامه‌ریزی میان‌مدت وجود دارند، که یکی از آنها تمام هزینه‌های دولت در بخشی خاص را مورد توجه قرار می‌دهد، و دیگری تمام هزینه‌های دولت در سرفصل عمده هزینه‌ها را در نظر می‌گیرد.

رویکرد نخست تقریباً جدیدتر است، و به روش «برنامه هزینه‌های بخشی» معروف است. تمام نکات عمده‌ای که در مورد برنامه‌ریزی چندساله عنوان شد، برای برنامه‌ریزی هزینه‌های بخشی نیز کاربرد دارد. از آنجاکه این برنامه‌ریزی فقط یک بخش را تحت پوشش قرار می‌دهد، بسیار اهمیت دارد که برنامه‌ریزی با در نظر گرفتن محدودیت‌های مالی سخت‌گیرانه و برآمده از چارچوب کلان اقتصادی، انجام شود. در غیر این صورت این روش چشم‌انداز چندساله می‌تواند به پیدایش ذهنیت «نیازمندی» بیانجامد (همراه با همه مشکلاتی که وجود چنین ذهنیتی می‌تواند برای مدیریت هزینه‌های عمومی به بار آورد)، یا صرفاً «بخش ویژه»<sup>۲</sup> آن را برای نهادهای کمک‌کننده به وجود آورد که حاصل آن انحرافی عمده در الگوی راهبردی تخصیص منابع خواهد بود.

اما رویکرد دوم عمدتاً در خصوص «سرمایه‌گذاری‌ها» به کار برده می‌شود و از دو دهه قبل، با عنوان «برنامه سرمایه‌گذاری عمومی»، در کشورهای در حال توسعه وابسته به کمک‌های اعطایی رواج یافته است. برنامه سرمایه‌گذاری عمومی در اوایل دهه ۱۹۸۰ در پاسخ به انعطاف‌ناپذیری روش‌های «برنامه‌ریزی توسعه» که در دهه ۱۹۷۰ رواج داشت، به وجود آمد و هدف عمده آن عبارت بود از بهبود برنامه‌ریزی استفاده از کمک‌های مالی خارجی (که اغلب به منظور سرمایه‌گذاری پرداخت می‌شود). برنامه سرمایه‌گذاری عمومی، روش برنامه‌ریزی انعطاف‌پذیری است که دوره زمانی ۳ الی ۴ سال‌های را پوشش می‌دهد. هنگامی که برنامه سرمایه‌گذاری عمومی به شکلی بد تهیه شود و به همان نحو بد نیز به اجرا درآید، آنگاه به فهرستی از طرح‌های مورد آرزو یا فهرست خریدی برای وجوه کمک‌کنندگان تبدیل می‌شود و چه بسا لطمه‌ای جدی به فرایند مدیریت هزینه‌ها بزند. اما اگر برنامه سرمایه‌گذاری عمومی به‌طور صحیح طراحی و اجرا

---

1. Partial approaches  
2. Pet sector

شود، موجب بهبود مدیریت هزینه‌ها می‌گردد و کنترل کشور دریافت‌کننده کمک را بر کمک‌های دریافتی افزایش می‌دهد. برنامه سرمایه‌گذاری عمومی در بهترین شرایط می‌بایست:

- تنها طرحی را دربرگیرد که دارای توجیه اقتصادی است و ارتباط روشنی با سیاست‌های دولت دارد. (البته برای سال‌های دورتر، ارزیابی طرح‌ها می‌تواند فقط جنبه معرفی داشته باشد، ولی تمام طرح‌هایی که به هر عنوان در برنامه‌ریزی هزینه‌ها به آنها اشاره می‌شود، می‌بایست دو ملاک مهم «توسعه‌ای بودن» و «داشتن اجماع عمومی» را در خود داشته باشند). در این زمینه، وجود رویه‌هایی برای جلوگیری از پیدایش طرح‌های موسوم به «فیل سفید»<sup>۱</sup> بسیار ضروری است.

- تمام سرمایه‌گذاری‌های دولت و همچنین سرمایه‌گذاری‌های انجام شده به‌وسیله سایر نهادهای عمومی را که تأمین مالی آنها برعهده دولت مرکزی بوده است، دربرگیرد.
- کاملاً در چارچوب و سقف هزینه‌های تعیین شده در برنامه کلان اقتصادی دولت باشد. البته باید ماهیت تکرارپذیر برنامه‌ریزی کلان را نیز در نظر گرفت. سرمایه‌گذاری عمومی نباید به‌عنوان اهداف فرعی منتج از اهداف کلان اقتصادی یا مالی دولت تعریف شود.
- در سال نخست برنامه فقط طرح‌هایی را که تأمین مالیشان قطعی شده است، دربرگیرد.

- متضمن آن باشد که در بودجه‌های سالیانه، اعتبارات تکمیلی ایالتی و محلی نیز در نظر گرفته شوند. موضوع «اعتبارات تکمیلی»<sup>۲</sup> در هر شرایطی ممکن است پیش بیاید، ولی اگر بودجه‌های سرمایه‌گذاری پیش‌بینی شده در سطح کلان ناکافی باشند، چنین چیزی قطعاً بروز خواهد کرد.

- در برآورد هزینه‌های سال‌های دورتر، فقط طرح‌هایی را در نظر بگیرد که تصمیم به اجرای آنها قطعی و احتمال تأمین اعتبار برای آنها زیاد است. (درواقع برنامه سرمایه‌گذاری عمومی بدین ترتیب فقط از «سیاست‌های جاری» تشکیل خواهد شد و این

1. White elephant

2. Counterpart funding

همان چیزی است که به‌طور کلی در هر برنامه‌ریزی چندسال‌های توصیه می‌شود).

- از اتکای بیش از حد به متخصصان خارجی باید پرهیز گردد و به‌جای آن برای بهبود نظام‌مند ظرفیت‌های داخلی تلاش شود. شاید این مهم‌ترین الزام در برنامه‌ریزی چندساله باشد. البته در این میان به تخصص خارجی هم نیاز خواهد بود، ولی اگر فرایند برنامه سرمایه‌گذاری عمومی ناخواسته به سازوکاری برای جایگزینی مسئولیت داخلی و استفاده از متخصصان خارجی به‌جای نیروهای مستعد داخلی تبدیل شود، این کار نه تنها به بهبود فرایند بودجه کمکی نمی‌کند، بلکه تأثیر مثبتی هم در افزایش ظرفیت و قابلیت‌های داخلی ندارند و نمی‌تواند بستر مناسبی را برای حرکت به‌سوی برنامه‌ریزی جامع چندساله هزینه فراهم سازد. البته این خطر در همه کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی، صرف‌نظر از اینکه فرایند برنامه‌ریزی هزینه‌های سرمایه‌گذاری عمومی داشته باشد یا نه، کمابیش وجود دارد.

#### ۵-۳-۲-۱ مدیریت کمک<sup>۱</sup>

در کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی، رعایت تمامی سه هدف زیربنایی چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها ایجاب می‌کند که هدایت و مدیریت تخصیص اعتبارات دریافتی در قالب کمک به‌وسیله دولت دریافت‌کننده انجام شود و نه دولت یا نهاد بین‌المللی کمک‌کننده - البته با رعایت الزامات رویه‌ای و امانت‌داری مورد نظر کمک‌کنندگان. تجربه نشان می‌دهد که مدیریت مؤثر کمک‌های دریافتی در کشورهای در حال توسعه، چند شرط زیربنایی دارد که مهم‌ترین‌شان اینها هستند:

- منابع دریافتی از خارج باید با منابع داخلی یکپارچه گردند و در بودجه گنجانیده شوند.
- در هر کشوری فقط و فقط باید یک مرکز مدیریت کمک (ترجیحاً در وزارت دارایی) وجود داشته باشد که نحوه تخصیص و استفاده از کمک‌های (مالی و فنی) دریافتی از خارج را اداره کند.

- سازمان‌دهی مدیریت کمک باید به تفکیک نهادهای کمک‌کننده (مثلاً کمک‌های دریافتی از «بانک توسعه آسیایی»، کمک‌های دریافتی از بانک جهانی، و جز اینها) باشد، نه به تفکیک بخش‌های استفاده‌کننده از کمک (مثلاً کمک‌های بهداشتی یا غذایی و نظایر اینها).



• سازمان مدیریت کمک باید در فرایند برنامه‌ریزی بودجه و انتخاب طرح‌ها به دستگاه‌های اجرایی یاری برساند و تسهیل‌کننده کار آنها باشد نه اینکه در کارشان دخالت کند و مانع بتراشد.

#### ۱-۲-۳-۶ فناوری اطلاعات و ارتباطات

در قسمت پیشین همین فصل، کلیات این بحث بیان شد. در اینجا لازم است فقط بر این نکته دوباره تأکید شود که فناوری اطلاعات و ارتباطات نیز مانند سایر فناوری‌ها، نوعی ابزار است. از این ابزار می‌توان به‌درستی یا به نادرست، و برای مقاصد خیر یا شر، استفاده کرد. همچنین خطرهای بالقوه آن را نیز باید به طرز مقتضی درک کرد و همواره در نظر گرفت. گاه این پندار نادرست وجود دارد که فناوری پیشرفته اطلاعات و ارتباطات می‌تواند در را به روی فساد ببندد. اما واقعیت این است که این فناوری فرصت فساد و سوءاستفاده را از عده‌ای می‌گیرد، ولی برای عده‌ای دیگر که با این فناوری آشنایی دارند و بر آن مسلط‌اند، فرصت‌های جدیدی برای سوءاستفاده به‌وجود می‌آورد.

#### ۱-۲-۴ تقویت مدیریت هزینه‌های عمومی

##### ۱-۲-۴-۱ نقش شاخص‌های عملکرد

بهبود عملکرد در مدیریت هزینه‌های عمومی به‌مثابه هدف است، و نباید این هدف را با روش‌های دستیابی به آن اشتباه گرفت؛ به‌خصوص اینکه عملکرد بهتر در تدوین بودجه را نباید با «بودجه‌ریزی عملیاتی»<sup>۱</sup> اشتباه گرفت. «عملکرد» مفهومی نسبی است که می‌توان آن را برحسب میزان تلاش انجام شده یا میزان نتایج به‌دست آمده تعریف کرد. جنبه ذهنی عملکرد را نیز نباید هرگز نادیده گرفت. حتی اگر عملکرد فقط برحسب نتیجه عینی تعریف شده باشد، همواره باید تلاش واقعی را مورد توجه قرار داد و تشویق کرد، چرا که در غیر این صورت دیگر انگیزه‌ای برای تلاش وجود نخواهد داشت. البته همیشه توصیه می‌شود که مهم‌ترین معیار سنجش عملکرد، می‌بایست معیارهای عینی باشد. معیارهای عینی عملکرد را می‌توان بر مبنای عوامل زیر تعریف کرد:

فصل اول مروری بر مدیریت هزینه‌های عمومی ۵۳

- **ورودی<sup>۱</sup>**: منابع به کار رفته برای ارائه خدمت (مثلاً پزشکان). معیار سنجش در این مورد، «اقتصادی بودن» است.
- **خروجی<sup>۲</sup>**: خدمت ارائه شده (تعداد واکسیناسیون انجام شده). معیار سنجش در این مورد، «کارایی» است.
- **نتیجه<sup>۳</sup>**: مقصود حاصل شده از ارائه خدمت (مثلاً کاهش ابتلا به بیماری‌ها). معیار سنجش در این مورد، «اثربخشی» است.
- **فرایند**: روش تأمین ورودی، تولید خروجی‌ها و دستیابی به نتایج (مثلاً «روش‌های بالینی»).

خروجی هر مرحله در واقع نتیجه مرحله پیشین و ورودی مرحله بعدی است. بنابراین در فعالیت‌های نزدیک به مصرف‌کننده نهایی، پیوند مستقیمی میان خروجی و نتیجه وجود دارد؛ و خروجی می‌تواند معیار و ملاک مناسبی برای عقد قرارداد با پیمانکاران و تأمین‌کنندگان خدمات مورد نیاز باشد. اما در فعالیت‌های بالادست‌تر، که با مصرف‌کننده نهایی فاصله زیادی دارند (مثلاً تحقیقات پزشکی و دارویی)، سنجش عملکرد معمولاً دشوارتر و با ابهام بیشتری نیز همراه است. پیش‌تر در همین فصل بر این نکته تأکید شد که پاسخ‌گویی می‌تواند «عمیق» یا «وسیع» باشد، و نمی‌توان عمق یا وسعت آن را هم‌زمان افزایش داد. گاه این اجبار وجود دارد که به بهای از دست دادن عمق، وسعت بیشتری به آن داده شود و اگر قرار باشد عمق آن افزایش یابد، کاهش وسعت آن ناگزیر خواهد بود. به‌رحال، کیفیت خدمات ارائه شده را باید به‌گونه‌ای آشکار و با دقت زیاد کنترل و نظارت کرد، در غیر این صورت تعیین شاخص‌های عملکرد کمی، ناخواسته منجر به ارائه خدمات باکیفیت پایین‌تر می‌شود. بنابراین انتخاب شاخص‌های عملکرد مناسب در هر مورد به ماهیت خدمات ارائه شده و همچنین شرایط موجود در کشور مورد نظر بستگی دارد. تنها قاعده کلی این است که - در مواردی که بناست معیار عملکرد، مناسب و مقرون‌به‌صرفه باشد - عملکرد باید براساس ترکیبی از شاخص‌های ورودی، خروجی، نتیجه و فرایند، به‌گونه‌ای واقع‌گرایانه، مقرون‌به‌صرفه و مناسب با فعالیت مربوط، بخش و کشور مورد نظر برآورد گردد.

- 
1. Input
  2. Output
  3. Outcome

یکی از مهم‌ترین نکاتی که باید در طراحی و انتخاب شاخص‌های عملکرد در نظر گرفته شود، تأثیر احتمالی برخی از شاخص‌ها در ایجاد رفتار مخرب و منفی است. پیش از تعیین هر شاخص عملکرد، باید عمیقاً درباره آثار احتمالی آن بر رفتار افراد مطالعه کرد و اندیشید. به‌عنوان مثال، هنگامی که دولت استرالیا به یکی از قبایل محلی اعلام کرد میزان یارانه‌ای که به آنان تعلق می‌گیرد منوط به پاکیزه نگه داشتن دستشویی‌های عمومی خواهد بود، آنها دستشویی‌های عمومی را کاملاً نظافت کردند، سپس در دستشویی‌ها را به روی مردم بستند، تا دستشویی‌ها همواره تمیز و پاکیزه بمانند! شاخص نامناسب عملکرد، خود رفتاری نادرست را به دنبال داشته است.

در صورتی که شاخص‌های عملکرد دربردارنده معیارهای شفاف، مرتبط، مقرون‌به‌صرفه، مناسب و نظارت‌پذیر<sup>۱</sup> باشند،<sup>۲</sup> می‌توانند صرفه‌جویی و کارایی و اثربخشی را به ارمغان بیاورند. هریک از این الزام‌ها که رعایت نشود، شاخص مورد نظر قابل استفاده نخواهد بود. اگر شاخص مناسب تشخیص داده شود، گام بعدی تعیین هدف مناسب برای آن است. قاعده کلی در تعیین هدف مناسب برای هر شاخص، این است که هدف در نظر گرفته شده، چالش‌برانگیز (نه چندان سهل‌الوصول) و درعین حال دست‌یافتنی باشد.

«به مقاطعه دادن»<sup>۳</sup> و واگذاری فعالیتی که انجام آن را دولت به عهده داشت، به پیمانکاران و مقاطعه‌کاران بخش خصوصی، در واقع بسط منطقی «عملکردگرایی» است (و بیشتر به قلمرو سومین هدف زیربنایی مدیریت هزینه‌های عمومی - که همان مدیریت عملیاتی خوب یا «کارایی» است - مرتبط می‌شود). البته در این فرایند فقط ارائه خدمات به پیمانکار بخش خصوصی واگذار می‌شود و تأمین مالی آن همچنان برعهده دولت خواهد بود. این روش، هم می‌تواند کارایی در عرضه خدمتی را که به پیمانکار واگذار شده است بهبود بخشد، و هم از طریق اثر «بازارآزمایی»<sup>۴</sup>، کارایی عرضه سایر خدمات

1. Monitorable

۲. به این معیارهای پنج‌گانه، الزام CREAM (Clear, Relevant, Economic, Adequate, Monitorable)، گفته می‌شود. (م)

3. Contracting out

4. Market-testing

فصل اول مروری بر مدیریت هزینه‌های عمومی ۵۵

به‌وسیله دولت را. البته «به مقاطعه دادن» با همه مزایایی که دارد، با خطرهایی نیز همراه است. این مخاطره‌ها، که رعایت اصولی مهم را در انجام این امر ضروری می‌سازد، که برخی از مهم‌ترین آنها بدین شرح است:

- وجود محیط رقابتی؛
- مشخص کردن کسب‌وکار یا فعالیتی که به بخش خصوصی واگذار می‌شود؛
- هماهنگی با سایر فعالیت‌های دولتی مربوط؛
- بررسی دقیق کیفیت مدیریت اجرایی بخش خصوصی به‌وسیله دولت؛
- حفظ شفافیت و نظارت دائم بر کیفیت خدمات ارائه شده؛
- مشخص کردن استانداردهای عملکرد<sup>۱</sup> و عواقب فقدان عملکرد؛
- وجود کارشناسان یا مشاوران خبره برای عقد قرارداد؛ و
- نظارت دقیق بر عملکرد پیمانکار.

خطرهای همراه با «مقاطعه دادن» در برخی از انواع قراردادها بیش از انواع دیگر است. مثلاً قراردادهای ساخت - بهره‌برداری - انتقال<sup>۲</sup> که بر مبنای آن شرکتی در بخش خصوصی با هزینه خود تأسیساتی را احداث می‌کند و امتیاز بهره‌برداری انحصاری از آن را تا زمان بازگشت سرمایه به دست می‌آورد و سپس تأسیسات را به دولت واگذار می‌کند، از این منظر خطر بسیار زیادی دارند. این بدان معنی نیست که از عقد قراردادهای ساخت - بهره‌برداری - انتقال باید خودداری شود. اما دولت‌ها باید هوشیار باشند که پیچیدگی این قراردادها فرصت‌های زیادی را برای سوءاستفاده و فساد فراهم می‌سازد که نظارت و کنترل شدیدتری را ایجاب می‌کند. در مورد چنین قراردادهایی باید ارزیابی خطرها را طی فرایندی رسمی انجام داد، زیرا اگر بخش خصوصی در چنین طرح‌هایی ورشکست شود یا از ادامه کار باز بماند، دولت ناگزیر به پرداخت هزینه‌ها خواهد بود.

## ۲-۴-۱ راهبردی برای اصلاحات

در فصل هفدهم این کتاب توصیه‌هایی کلی برای اجرای اصلاحات در بخش هزینه‌های

۱. مطابق با ملاک CREAM. (م)

بودجه، به اختصار ارائه می‌گردد، و تکرار آن در این فصل بی‌مورد به نظر می‌رسد. اما توصیه‌های کلی در مورد راهبردی اصلاحی را می‌توان در اینجا فقط فهرستوار بازگو کرد:

۱. هرگز اصلاحات جاری شده در کشوری ثالث را بدون بررسی واقع‌بینانه از آثار، الزامات و پیش‌زمینه‌های اجرایی آن و همچنین اعمال تعدیلات لازم، در بستر اقتصادی و اجتماعی متفاوت عیناً به اجرا نگذارید.

۲. تا زمانی که اطمینان لازم از استقرار مفاهیم و ساختارهای اولیه و زیربنایی به دست نیامده است، گام نهادن به مراحل بعدی خطاست.

۳. هرگز دل به راه‌حل‌های فنی سریع و آسان برای حل و فصل مسائل و مشکلات پیچیده و دیرپای فرایند بودجه خوش نکنید.

۴. همواره مقامات داخلی را در قبال بودجه مسئول بدانید و هرگز فرض نکنید که «کارشناسان» (خارجی) تحت هر شرایطی کار خود را درست انجام می‌دهند. رقابت به همان اندازه که کالاها و محصولات نامرغوب را در بازار افشا می‌کند، ایده‌ها و طرح‌های نادرست را نیز فاش می‌سازد.

بنابراین در مواجهه با مشاوران و کارشناسان خارجی، انجام سه کار ضرورت دارد:

۱. رسیدن؛ ۲. پرسیدن؛ و ۳. باز هم پرسیدن.

اگر کارشناسان خارجی مشاوره خوبی به شما داده باشند، و حق هم با آنها باشد، به پرسش‌های موشکافانه شما پاسخ‌های رضایت‌بخشی خواهند داد. مهم‌تر اینکه، مقامات داخلی در این صورت می‌توانند اصلاحات را خود به اجرا بگذارند، و در واقع نقش مشاوران خارجی در این میان بیشتر جنبه کمک و پشتیبانی خواهد داشت تا کنترل و هدایت فرایند.

## پی‌نوشت‌ها

۱. همان‌طور که در فصل پانزدهم به‌طور مشروح بیان شده است، «کارایی» به نتایج عینی و ملموس فعالیت دولت مربوط می‌شود و «اثربخشی» ناظر بر دستیابی به مقاصد است که برای این فعالیت‌ها در نظر گرفته شده بود.

۲. در این کتاب به بحث درباره بر چگونگی مشخص شدن ترجیحات جامعه، که موضوعی بسیار پیچیده است، پرداخته نمی‌شود؛ ولی باید این نکته تأکید کرد که تخصیص وجوه عمومی به کاربران مختلف و ذی‌نفعان متنوع، نه تنها موضوعی دیوان‌سالارانه است بلکه ماهیتی سیاسی نیز دارد. در واقع «کنت آرو»<sup>۱</sup> حدود چهار سال پیش با استفاده از روش‌های ریاضی اثبات کرد که جمع‌بندی ترجیحات افراد و تبدیل آن به تابع ترجیحات واحد، که باثبات و منسجم و درعین حال سازگار با اصل کارایی اقتصادی باشد و متکی به عامل قهریه هم نباشد، عملاً ناممکن است (ن.ک. به کتاب «آرو» و «اسکیتوفسکی»<sup>۲</sup>، ۱۹۶۹). سایر نظریات ارائه شده در این حوزه، که در مجموع «نظریه انتخاب عمومی» را تشکیل می‌دهند، شکل‌گیری بودجه را به سازوکاری شبیه به بازار نسبت می‌دهند که در چارچوب آن، «افراد به تفاهم عقلایی با یکدیگر می‌پردازند، یا سعی می‌کنند که سطح رضایتمندی‌شان را به حداکثر برسانند».

۳. برعکس اینکه الگوی هزینه‌های عمومی را نهادهای کمک‌کننده یا دولت‌های متبوع تعیین می‌کنند، موضوع مهم و اصلی در کشورهای در حال توسعه، در بحث‌های مربوط به مدیریت هزینه‌های عمومی است، که در فصل چهارم و شانزدهم به تفصیل به آن پرداخته شده است.

۴. در بخش درآمد، تمایز مشابهی میان سیاست مالیاتی و مدیریت مالیات وجود دارد، هرچند که این دو نیز به یکدیگر مرتبط‌اند.

۵. این موضوع در بیانیه مأموریت بانک توسعه آسیایی چنین عنوان شده است: «رشد اقتصادی پایدار از لحاظ اجتماعی و زیست‌محیطی، که موجب کاهش فقر شود».

۶. اینها غالباً «سطوح» نامیده می‌شوند؛ اما چون این واژه ممکن است به معنای وجود تسلسل منطقی میان این سه هدف یا وجود سلسله‌مراتب اهمیت میان آنها باشد، از واژه «هدف» استفاده شود.

---

1. Kenneth Arrow  
2. Scitovsky

۷. دو هدف دیگر، یعنی تخصیص راهبردی منابع و مدیریت عملیاتی خوب، در شکل تمایز مرسوم و رایج در علم اقتصاد میان کارایی در تخصیص و کارایی در استفاده قابل فهم است.

۸. در این زمینه، مشاوران مدیریت و نظریه‌پردازان سازمان و مدیریت، اصطلاح «3E»<sup>۱</sup> را رایج ساخته‌اند که شامل صرفه‌جویی، کارایی و اثربخشی است. صرفه‌جویی از طریق به حداقل رساندن هزینه ورودی‌ها تحقق می‌یابد. صرفه‌جویی هدف مطلوبی برای مدیران است، زیرا عمدتاً به امور تدارکات و خرید - که از کانون‌های بالقوه فساد و اسراف دولتی است - مربوط می‌شود. اما صرفه‌جویی به تنهایی از نظر اقتصادی یا سیاستگذاری امر مطلوبی تلقی نمی‌شود بلکه در صورتی که به کارایی بیانجامد (حداقل هزینه به‌ازای واحد خروجی) مطلوب است.

۹. پتری<sup>۲</sup> (در کتاب منتشر شده به سال ۱۹۹۸، صفحه ۳۳۸) در عین حال چنین نتیجه‌گیری کرده است که: «فشار برای کاهش هرچه بیشتر هزینه‌ها، در آمریکای جنوبی در موارد بسیاری موجب مدیریت بهتر هزینه‌ها و عاقلانه خرج کردن، شده است لیکن در مواردی نیز نتیجه معکوس داده است».

10. See Asian Development Bank in Manila on November 18, 1998.

11. See Schiavo-Campo, 1994, and Campos and Pradhan, 1995.

12. See North, 1991 and Williamson.

۱۳. این موضوع، متفاوت از مدون کردن سنت است، که گاه به غلط برای دادن وزن بیشتر به قواعد غیررسمی توصیه می‌شود. قواعد سنتی، برخلاف کلیشه‌ها، قابلیت تطبیق با تغییر شرایط را دارند؛ ولی زمانی که سنت به قانون تبدیل می‌شود، قابلیت تطبیق‌پذیری طبیعی‌شان را از دست می‌دهند و به مانعی در برابر تغییر تبدیل می‌شوند.

14. See World Bank Governance and Development, 1992, ADB, 1995, ADB, 1998.

15. See Stewart and Ransom, 1988.

۱۶. رویکرد اجرایی این کتاب مانع از آن است که از ایدئولوژی یا مدل سیاسی مشخصی جانب‌داری گردد یا با آن مخالفت شود. اما از آنجاکه «مدیریت امروزی امور عمومی» وارد قاموس بین‌المللی شده و به‌تناوب مورد تقدیس یا تقبیح قرار گرفته است، به‌نظر ما مفید خواهد بود، چنانچه خوانندگان کتاب حاضر به مرور مطالب پیوست ۲ در همین زمینه ارجاع داده شوند.

1. Three Es (Economy, Efficiency & Effectiveness)

2. Petrei, 1998.

فصل اول مروری بر مدیریت هزینه‌های عمومی ۵۹

۱۷. در فصل پانزدهم با اندک تفصیل بیشتر، سنجش عملکرد و کاربردهای آن در فرایند بودجه شرح داده شده است.

18. See Tanzi, 1969.

۱۹. گروهی کاری از نمایندگان بانک‌های توسعه بین‌المللی تشکیل شده است که جلسه‌هایی را به صورت دوره‌ای برگزار می‌کنند و به تبادل نظر و اطلاعات درباره پیشرفت فعالیت‌ها و هماهنگی اقدامات می‌پردازند.

۲۰. تا آن زمان ایالات متحد تنها کشوری بود که طبق قانون فساد مقامات خارجی مصوب ۱۹۷۹، آن دسته از شرکت‌های آمریکایی را که به مقامات خارجی رشوه داده بودند، مورد تعقیب کیفری و مجازات قرار می‌داد.

۲۱. به نقل از «جیمز ولفنسون»<sup>۱</sup> رئیس کل بانک جهانی در اجلاس سالیانه بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول در سال ۱۹۹۶.

۲۲. ن.ک. به مقاله نام برده،

“The IMF Monetary Model at Forty”, IMF Working Paper No.97/49, April 1997.

این مدل طبعاً در اقتصادهای به نسبت پیچیده و باثبات کشورهای توسعه‌یافته که در روابط میان بخش‌های پولی و مالی و بخش واقعی اقتصاد کمابیش ثابت و بدون تغییر می‌مانند، قابلیت کاربرد بیشتری دارد تا اقتصاد پرنوسان و بی‌سامان کشورهای در حال توسعه. اما در هر شرایطی، این مدل می‌تواند نقطه آغاز خوبی به‌شمار آید. خلاصه نسبتاً کوتاه و خواندنی این مقاله را می‌توان در مجله "Finance & Development" شماره دسامبر ۱۹۹۷ تحت عنوان: «مدل پولی صندوق بین‌المللی پول» مطالعه کرد. این مقاله در پیوست ۶ این کتاب، با اجازه ناشر، درج شده است.

۲۳. این تجدیدنظر در رویکردها (تأحدودی) مرتبط با دو اصل مهم در اقتصاد بین‌المللی است. نخست، قاعده «دو از سه» که «کلیندلبرگ»<sup>۲</sup> در سال ۱۹۵۸ عنوان کرد و معنای آن این است که از میان سه هدف عمده تعادل در تراز پرداخت‌ها، استقلال در خودمختاری سیاستگذاران اقتصادی و تثبیت نرخ‌های ارز، هر دولتی در آن واحد فقط می‌تواند دو هدف را دنبال کند. خودمختاری سیاستگذاران و نرخ ثابت ارز، خودبه‌خود موجب بروز عدم تعادل در تراز پرداخت‌ها می‌شود؛ خودمختاری سیاستگذاری اقتصادی و حفظ تعادل در تراز پرداخت‌ها فقط با تنظیمات و تعدیلات نرخ ارز ممکن

---

1. James Wolfensohn  
2. Charles Kindleberger



است؛ و تثبیت نرخ ارز و حفظ تعادل در تراز پرداخت‌های خارجی مستلزم گذشتن از خودمختاری سیاستگذاران اقتصادی است. (این اصل، پایه و اساس ملاک همگرایی ماستریخت<sup>۱</sup> در اتحادیه پولی اروپاست<sup>۲</sup>). رویکردهای تغییر یافته در مورد نظام اقتصاد بین‌الملل همچنین بازتاب این طرح و نظریه جدید است که مبادله سه‌جانبه‌ای را میان ظرفیت تثبیت اقتصادی و مبارزه با رکود، گشودگی اقتصادی که امکان ورود و خروج آزادانه سرمایه به کشور را فراهم می‌کند، و ثبات در تجارت خارجی و ارز به اثبات می‌رساند. همان‌گونه که «پل کروگمن»<sup>۳</sup> مطرح کرده است، نظام اقتصادی بین‌المللی در هر مورد فقط می‌تواند دو هدف از این سه هدف را برآورده سازد و نه هر سه آنها را. تغییر در شرایط بین‌المللی فقط منجر به انتخابی متفاوت از میان این سه هدف می‌شود. حال مسئله سیاستگذاران این است که در هر مقطع زمانی کدام دو هدف از این سه را برگزیدند و دیگری را رها کنند تا هزینه این انتخاب به حداقل برسد.<sup>۴</sup>

24. See World Bank, 1997.

۲۵. دامنه تعدیل ابعاد دولت را می‌توان در روند عمومی کاهش تعداد کارکنان دولتی در کشورهای مختلف جهان طی دهه‌های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ مشاهده کرد. اما در کشورهای اتحاد شوروی سابق، که «اقتصادهای در حال گذار»<sup>۵</sup> نامیده می‌شوند، مشکل اصلی این است که درآمد دولت به شدت کاهش یافته است و برکنار کردن گسترده کارکنان دولت نیز به همین دلیل صورت می‌گیرد. در این کشورها هزینه‌های عمومی بسیار فراتر از آنچه که درآمدهای دولت کفاف می‌کند، افزایش یافته و منجر به انباشته شدن بدهی‌های سنگین دولتی و تأخیر مزمزم همه پرداخت‌ها شده است. در چنین شرایطی، تقویت توان جمع‌آوری مالیات و بازسازی ساختار درآمد مالیاتی دولت در درجه اول اهمیت قرار می‌گیرد و مدیریت هزینه‌های دولت اولویت دوم را تشکیل می‌دهد.

۲۶. در واقع نخستین توصیه این است که به هنگام تغییر از نظام محاسبات و دفترداری دستی به نظام ماشینی در حسابداری دولتی، باید تا اطمینان یافتن از عملکرد صحیح و مطمئن و بی‌عیب و نقص نظام ماشینی، آن نظام دستی همچنان پابرجا باشد.

1. Maastricht

2. European Monetary Union

3. Paul Krugman

4. Krugman, 1998, <http://www.mit.edu/~krugman/triangle.html>

5. Transition Economies

## فصل دوم

---

### بودجه و پوشش آن



## ترجمه: لیلا بندری

### مریم تیره‌کار

#### مقدمه

مقاصد سیاستگذاری دولت را اهداف کمی همچون افزایش نرخ یا میزان باسوادی و رساندن آن به سطحی معین، و یا اهداف کیفی همچون بهبود وضعیت رقابتی در بازار، تشکیل می‌دهند (ن.ک. نظارت بر عملکرد و شاخص‌های کارایی بودجه در فصل پانزدهم). مقاصد مورد نظر به وسیله ابزارهای مختلفی دست‌یافتنی‌اند، از جمله: مخارج مستقیم دولت<sup>۱</sup>، مخارج غیرمستقیم دولت<sup>۲</sup> (هزینه‌های مالیاتی، بدهی‌های مشروط، وام‌ها و جز اینها)، سیاست مالیاتی، وضع مقررات و صدور فرمان‌ها و احکام مستقیم دولتی. دستیابی به برخی از مقاصد و اهداف سیاستگذاری‌های دولت نیز از طریق انجام دادوستدهای ویژه به‌وسیله بانک مرکزی یا بخش بانکی دولتی («هزینه‌های شبه‌بودجه‌ای»)، یا به‌واسطه تضمین‌ها و بیمه‌های دولتی، میسر می‌شود. اما، از میان این همه، مخارج مستقیم دولتی بیشترین تأثیر را دارد و مهم‌ترین ابزار دولت به‌شمار می‌آید؛ و از این رو می‌توان بودجه را آئینه مالی بسیاری از سیاست‌های دولت تلقی کرد.

#### ۲-۱ تعاریف پایه

##### ۲-۱-۱ بودجه چیست؟

واژه «بودجه» برگرفته از ریشه «Budget» است، که از واژه‌های انگلیسی مربوط به قرون وسطی است، به معنی کیسه پول پادشاه، که بعدها در مفهوم پول مورد نیاز برای

- 
1. Direct government spending
  2. Indirect government spending

هزینه‌های بخش عمومی کاربرد یافت.<sup>(۱)</sup> بودجه در طول تاریخ در دو جهت تکامل یافته است. در گذشته‌های دور، اغلب کشورها با مبارزه مجلس به منظور کنترل بودجه و وادار ساختن دولت‌ها به پاسخ‌گویی در قبال استفاده از بیت‌المال مواجه بودند. این مبارزه در بیشتر کشورها به نتیجه رسید و امروزه در جوامع مردم‌سالار، تصویب بودجه عمده‌ترین ابزار کنترل قوه مجریه به وسیله قوه مقننه به‌شمار می‌آید. بودجه اجازه جمع‌آوری درآمد و به مصرف رساندن آن را به قوه مجریه می‌دهد. در دوران جدید، با گسترش فراوان دامنه فعالیت‌های دولت، نقش بودجه نیز پیچیده‌تر شده است. امروزه هزینه‌های دولت طیف وسیعی از اهداف را دنبال می‌کنند که شامل اهداف توسعه اقتصادی، و اهداف اجتماعی یا اهداف بازتوزیعی<sup>۱</sup> است. بدین ترتیب، دولت‌ها در نظام‌های اقتصادی و اجتماعی پیچیده امروز به سیاست‌های مالی حساب شده‌ای در زمینه درآمدها، هزینه‌ها و استقراض‌های خود نیاز دارند، تا بتوانند به هدف ثبات کلان اقتصادی و سایر اهداف خود دست پیدا کنند. بودجه مؤثرترین و کارآمدترین ابزار در دست دولت‌ها برای ایفای وظایف و اجرای سیاست‌هایشان است. در کشورهایی که دولت نماینده منتخب مردم است، بودجه بازتاب مالی گزینه‌های مختلف جامعه است و وجوه عمومی<sup>۲</sup> تنها می‌بایست برطبق قانون به مصرف برسد.

دامنه شمول بودجه بستگی به حوزه فعالیت‌های دولت دارد، ولی ساختار آن باید به گونه‌ای شفاف و معین باشد که بررسی و حسابرسی به وسیله قوه مقننه و مردم را ممکن سازد. همان‌گونه که پیش‌تر نیز ذکر شد، این کتاب به جنبه درآمدهای دولت نمی‌پردازد، اما این نکته را باید در نظر داشت که از دیدگاه اقتصاد کلان، باید درآمدها و هزینه‌ها را همواره با هم در نظر قرار گرفت. در برخی از کشورها (همچون نپال)، لوايح بودجه و درآمدهای دولت به صورت جداگانه به مجلس ارائه می‌گردد و جداگانه نیز بررسی می‌شود. این روش مشکلاتی را در بررسی بودجه به وجود می‌آورد. ارزیابی میزان صحت و واقع‌بینانه بودن پیش‌بینی درآمدها گام نخست در بررسی و تحلیل بودجه به‌شمار می‌آید. از آنجاکه اهداف تثبیتی یا توزیعی یا تخصیصی، هم از طریق سیاست‌های

---

1. Redistribution Objective  
2. Public Money

مالیاتی دست‌یافتنی‌اند و هم از طریق سیاست هزینه‌های بخش عمومی، موضوع‌ها و اهداف مشترک را باید هم از جنبه هزینه‌ها مورد بررسی قرار داد و هم از جنبه درآمدها؛ و غالباً هم ترکیبی از سیاست‌های درآمدی و هزینه‌ها برای رسیدن به هدفی معین به کار گرفته می‌شود. بر همین مبنا، در خلال فرایند تدوین بودجه لازم است سهم درآمدها و هزینه‌ها در بودجه به‌صورت هماهنگ با یکدیگر آماده شوند و پس از ادغام با یکدیگر در قالب سندی واحد به مجلس ارائه گردند. نوشته حاضر بر بخش هزینه متمرکز است. دوره بودجه تقریباً در تمام کشورها دوازده ماه (سال مالی) است. در برخی از کشورها سال مالی با سال تقویمی مصادف است. در بسیاری از کشورها سال مالی از یکم ژوئیه آغاز می‌شود و در برخی موارد دوره زمانی متفاوتی را دربرمی‌گیرد (مثلاً یکم اکتبر تا ۳۰ دسامبر در ایالات متحد آمریکا). از آنجا که اغلب آمارها و داده‌های مرتبط با بودجه (مثلاً تجارت بین‌المللی) بر مبنای سال تقویمی انتشار می‌یابند، دوره زمانی یکم ژانویه تا ۳۱ دسامبر، مناسب‌ترین «سال مالی»، از لحاظ گزارش‌دهی و همچنین از بُعد تحلیلی نیز به‌شمار می‌آید.

## ۲-۱-۲ تعریف «دولت»

دولت شامل کلیه مقامات دولتی<sup>۱</sup> و دستگاه‌های اجرایی<sup>۲</sup> است. مجموع واحدهای دولتی در هر کشور، «دولت عمومی» نامیده می‌شود و در بسیاری از کشورها واژه «دولت» به تنهایی به همین معناست. «دولت» معمولاً از اجزایی نیز تشکیل می‌گردد<sup>(۳)</sup>، که در ادامه به شرح آنها پرداخته می‌شود.

● **دولت مرکزی:** دولت مرکزی دربرگیرنده تمامی دفاتر و ادارات دولتی، نهادها و سازمان‌های دولتی که تحت فرمان دولت مرکزی قرار دارند، مؤسسات وزارتی<sup>۳</sup>، نهادهای غیرانتفاعی وابسته<sup>۴</sup> [به دولت] و نیز ادارات کل استان‌ها و شهرها و مناطق است، که

- 
1. Public authorities
  2. Instrumentalities
  3. Departmental enterprises
  4. Relevent nonprofit institutions

ماهیت مستقل از دولت مرکزی ندارند. مؤسسات وزارتی، واحدهای صنعتی و تجاری‌اند که شخصیت حقوقی مستقلی از دستگاه یا وزارتخانه متبوع خود ندارند و کاملاً تابع آن هستند (نظیر دفتر انتشار و فروش روزنامه رسمی کشور).

● **دولت محلی:** دولت‌های محلی شامل واحدهای دولتی نسبتاً مستقلی هستند که در قلمروهای حکومتی شهری یا روستایی کشورها، اداره امور را در دست دارند. تقسیمات دولت محلی ممکن است شامل استان<sup>۱</sup>، شهر، مراکز شهری، نواحی آموزش و پرورش، نواحی آب و فاضلاب و ترکیبی از دولت‌های محلی همجوار - که برای مقاصد خاص تشکیل می‌شوند - باشد. در برخی از کشورها مرز میان دولت مرکزی و دولت محلی به‌روشنی مشخص نیست. مثلاً در ایالتی که اداره آن را ارتش به عهده دارد، نمی‌توان گفت که اداره امور به‌دست دولت مرکزی یا محلی است. برطبق تعریف، سازمان‌های اداره‌کننده در صورتی «محلی» محسوب می‌شوند که مجاز به استفاده از منابع موجود در قلمرو جغرافیایی خود باشند و مستقلاً بتوانند به کسب درآمد بپردازند یا منابع مالی فراهم آورند، تا حدودی در هزینه‌های خود اعمال نظر کنند، و عزل و نصب مدیران قلمروشان را خود انجام دهند، و برای این کارها نیازی به کسب مجوز از دولت مرکزی نداشته باشند.<sup>(۳)</sup> این شرایط به‌خوبی تفاوت میان «تمرکززدایی» را که به معنی تفویض کامل اختیارات و اعطای خودمختاری به حکومت‌های محلی است، با «عدم تمرکز»<sup>۲</sup>، که به معنی اعطای اختیارات فوق‌العاده به واحدها و ادارات تابعه محلی و منطقه‌ای برای اعمال مؤثرتر حاکمیت مرکزی است، بازگو می‌کند.

● **دولت‌های ایالتی:** یکی از تقسیمات دولت فدرال (در کشورهایی چون هند و استرالیا)، دولت ایالتی است. این دولت‌ها دارای اختیارات فراوانی هستند و از جمله بودجه خود را مستقلاً تدوین و اجرا می‌کنند. در برخی از کشورها (مانند کانادا) به آنها دولت‌های استانی<sup>۵</sup> نیز گفته می‌شود. در سایر کشورها (مانند سریلانکا)، دولت‌های استانی اختیارات محدودتری دارند.

- 
1. Local government
  2. County
  3. Deconcentration
  4. State governments
  5. Provincial governments

● **صندوق‌های تأمین اجتماعی و همیاری اجتماعی**<sup>۱</sup>: صندوق‌های تأمین اجتماعی با توجه به ابعاد و نحوه مدیریت‌شان گاه در جایگاه یکی از بخش‌های مستقل دولت، یا زیرمجموعه‌ای از یکی از وزارتخانه‌ها، طبقه‌بندی می‌شوند.

ماهیت فعالیت‌ها و منشأ قدرت و اختیارات هر یک از ادارات یا شرکت‌ها و سازمان‌هایی که به طریقی به دولت وابسته‌اند ملاک مناسبی است که مشخص می‌کند آن سازمان یا شرکت یا اداره باید تحت کدام طبقه‌بندی قرار بگیرد (مثلاً بیمارستانی که وزارت بهداشت آن را اداره کند، در هر مکانی که مستقر باشد، جزء دولت مرکزی محسوب می‌شود).

هر سطحی از دولت باید بودجه خاص خود را داشته باشد، تا که قلمرو فعالیت‌ها و مسئولیت‌های آن مشخص گردد. در بسیاری از کشورها بودجه در سطوح مختلف این کارکرد را دارد، ولی در برخی از کشورهای بلوک شرق سابق (اقتصادهای در حال گذار)، سازمان‌دهی نظام بودجه و مذاکرات سطوح مختلف دولت بر سر نحوه تسهیم عواید مالیاتی عمدتاً در چانه‌زنی‌های سیاسی شکل می‌گیرد و از این‌رو نظام بودجه نمی‌تواند متضمن شفافیت مسئولیت‌ها در بودجه باشد. در این‌گونه موارد نخستین کار در اصلاح نظام هزینه‌های بخش عمومی، شفاف ساختن الگوی تقسیم مسئولیت‌ها بین سطوح مختلف دولت و استقرار ترتیبات باثبات و شفاف برای سازمان‌دهی روابط بودجه‌ای میان این سطوح است.

### ۳-۱-۲ تعریف «بخش عمومی»

«بخش عمومی» علاوه بر دولت، دربرگیرنده شرکت‌های تحت اداره دولت یا متعلق به دولت و سازمان‌ها و مؤسسات مالی دولتی نیز هست. در اقتصادهای مبتنی بر بازار، کلیه شرکت‌ها و مؤسسات دولتی باید دارای جهت‌گیری تجاری، و به مانند شرکت‌های خصوصی، در پی کسب سود باشند. بدین‌منظور، مدیریت آنها باید خودمختاری کاملی داشته باشد و به‌صورت شخصیت حقوقی مستقلی اداره شود. بنابراین هزینه‌ها و درآمدهای این مؤسسات و شرکت‌ها را نمی‌توان مانند سایر بخش‌های دولت و با همان

---

1. Social security and social assistance funds



سازوکار در بودجه مورد بررسی قرار داد، بلکه فقط می‌بایست دادوستدهای مالی این شرکت‌ها با دولت را در بودجه، ثبت نمود و کنترل کرد. بدین ترتیب، دادوستدهای آنها با سایر بخش‌ها ربطی به بودجه ندارد.<sup>(۴)</sup>

با این حال، برای بخش عمومی - به‌مثابه مجموعه - باید رویکرد مالی واحدی در پیش گرفت. با استفاده از این رویکرد واحد می‌توان در سند بودجه، حساب‌های تلفیقی بخش عمومی را در قالب جدولی تحلیلی که فقط محض اطلاع ارائه می‌شود، نمایش داد (گاه این جدول، «بودجه تلفیقی»<sup>۱</sup> نیز نامیده می‌شود، هرچند که ارزش و جایگاه قانونی «بودجه دولت» را ندارد).

دولت برای ایفای وظیفه پاسخ‌گویی‌اش، همچنین به‌منظور خود و رعایت اصل شفافیت، باید گزارش عملکرد و گزارش مالی شرکت‌ها و مؤسسات تحت کنترل خود را ارائه دهد. در فصل یازدهم کتاب، ماهیت گزارش دولت که باید دربرگیرنده تمامی شرکت‌ها و مؤسسات تحت کنترل آن باشد، ارائه شده است. ماهیت گزارش دولت در همه کشورهای یکسان نیست، ولی چنین سازمانی در اغلب کشورها وجود دارد.

## ۲-۲ اصول کلی بودجه

به‌طور کلی بودجه، تصویر مالی سیاست‌های دولت است. بنابراین، برای اینکه بودجه همچون ابزاری مؤثر در انعکاس سیاست‌های دولت عمل کند، باید تا حد امکان جامع و فراگیر<sup>۲</sup> باشد. در اینجا دو موضوع عمده وجود دارد:

نخست، اگر اقلام عمده‌ای از هزینه‌های دولت در بودجه گنجانیده نشده باشد، هیچ تضمینی وجود ندارد که منابع کمیاب به برنامه‌هایی که اولویت بیشتری دارند تخصیص یابد، ضمن آنکه از اعمال کنترل‌های قانونی و رعایت اصل پاسخ‌گویی نیز نمی‌توان مطمئن بود. دوم آنکه، مقدار هزینه‌های گنجانده نشده در بودجه، خود غالباً نامشخص و مبهم است. این امر به‌نوبه خود برنامه‌ریزی کلان اقتصادی را دشوارتر می‌سازد و در

---

1. Consolidated budget  
2. Comprehensive

فصل دوم بودجه و پوشش آن ۶۹

نتیجه احتمال فساد و حیف و میل اموال عمومی افزایش می‌یابد. جامعیت بودجه<sup>۱</sup> بدین معنی نیست که تمام هزینه‌های دولت باید براساس رویه واحدی اداره شوند. می‌توان برای کارایی بیشتر، ترتیبات ویژه‌ای برای مدیریت هزینه‌ها در برخی از برنامه‌ها ایجاد کرد - با این شرط که برخورد متفاوت با هزینه‌ها در برنامه‌های مذکور منجر به تفرق و ناهمگونی در روش‌های بودجه‌ریزی و تدوین سیاست نشود.

در بسیاری از کشورها مدیریت بر بخش عمده‌ای از هزینه‌های دولت، از طریق ترتیبات و رویه‌های ویژه‌ای اعمال می‌شود. برخی از آنها را می‌توان چنین برشمرد:

- وجوه تنخواه‌گردان<sup>۲</sup>، برای انعطاف‌پذیری بیشتر در هزینه‌های دولت؛
- وجوه تجاری<sup>۳</sup> برای مؤسسات وزارتی و سایر خدمات تجاری ارائه شده به وسیله دولت؛
- وجوه فوق‌العاده<sup>۴</sup>؛

• وجوه خاص برای هزینه‌های ویژه (مثلاً احداث جاده، اجرای برنامه‌های ویژه بهداشتی) در سطح بخش؛

- هزینه‌هایی که با استفاده از وام‌های خارجی تأمین می‌شوند؛
- اعتبارات تکمیلی؛

• بودجه سازمان‌های مستقل یا غیرمتمرکز، به‌ویژه در بخش‌های آموزش عالی و بهداشت؛ و

- حساب‌های ویژه‌ای که اداره آنها برعهده وزارت دارایی یا خزانه‌داری کل است. در برخی از کشورها، هزینه‌هایی که از طریق ترتیبات پیش‌گفته اداره می‌شوند، در بودجه منعکس نمی‌گردند و در سرفصل جداگانه‌ای با عنوان «وجوه فرابودجه‌ای»<sup>۵</sup> قرار می‌گیرند. در دو مثال که در پی می‌آیند، مواردی از هزینه‌ها یا وجوه فرابودجه‌ای در دو کشور تایلند و چین ارائه شده‌اند.

- 
1. Budget comprehensiveness
  2. Revolving funds
  3. Trading funds
  4. Emergency funds
  5. Extra Budgetary Funds (EBF)

### پیرایند ۳

#### وجوه فرابودجه‌ای در تایلند

یکی از مشکلات عمده در نظام بودجه تایلند این است که بخش عمده‌ای از هزینه‌های بخش عمومی، تمایل به خروج از شمول بودجه دارند تا بدین ترتیب مورد بررسی و کنترل قوه مقننه قرار نگیرند. قوه مجریه در تایلند سه نوع وجوه غیربودجه‌ای را تحت کنترل خود دارد: وجوه فرابودجه‌ای، وجوه تنخواه‌گردان، و وجوه ویژه. بدین ترتیب بخش عمده‌ای از هزینه‌های دولت از دسترس نظارت قوه مقننه به دور می‌ماند، به گونه‌ای که کنترل آن عملاً در دست قوه مجریه - به خصوص وزارت دارایی - قرار می‌گیرد.

وجوه فرابودجه‌ای در تایلند اینها هستند:

- وجوه ذخیره برای هزینه‌های اضطراری؛
- پیش‌پرداخت‌های قانونی دولت؛
- ذخایر خزانه‌داری برای مقاصد خاص؛
- سپرده‌های موقت سازمان‌های دولتی نزد وزارت دارایی؛
- کمک‌های بلاعوض به سازمان‌های دولتی؛
- اعتبارات و وام‌های خارجی؛

● درآمد‌های مؤسسات خدمات عمومی همچون بیمارستان‌ها، مدارس و سایر مؤسسات رفاهی؛ و  
 ● جبران زیان‌ها یا خسارات‌های وارد آمده به دارایی‌های دولتی.

وجوه تنخواه‌گردان از بودجه کنار گذاشته می‌شوند، و توسط سازمان‌هایی که این وجوه را به وجود آورده‌اند، به مصرف می‌رسانند. هدف از این نوع مدیریت هزینه‌های بخش عمومی، «انعطاف‌پذیری» در استفاده از منابع مالی در قوه مجریه است، که در بودجه عملاً محدود شده است، یا به هیچ‌وجه وجود ندارد. در تایلند هیچ چارچوب زمانی خاصی برای استفاده از وجوه فرابودجه‌ای وجود ندارد. در زمان حاضر تقریباً ۸۰ حساب تنخواه‌گردان دولتی به صورت فعال در بخش‌های مختلف دولت وجود دارد که حجم وجوه موجود در آنها در پایان سال ۱۹۸۷ به بیش از ۳ میلیارد بت<sup>۱</sup> می‌رسید.

وجوه ویژه شامل اینهاست: صندوق وجوه نفتی که از آن برای تنظیم و کنترل قیمت نفت و فراورده‌های نفتی در بازار استفاده می‌شود؛ صندوق کمک‌های مالی کشاورزان، صندوق توسعه روستایی، صندوق اصلاحات ارضی، صندوق کمک به کشت کائوچو.

**Source:** "The control and Management of Government Expenditure: Issues and Experience in Asian Countries", ESCAP.UNDP Development Paper No. 13, 1993.

#### پیرایند ۴

### رشد وجوه فرابودجه‌ای در جمهوری خلق چین

به واسطه هرچه محدودتر شدن دامنه فعالیت‌های دولت مرکزی در جمهوری خلق چین طی سال‌های اخیر، هزینه‌های بودجه دولت از حدود ۳۱ درصد تولید ناخالص ملی در سال ۱۹۷۸ به کمتر از ۲۰ درصد در سال ۱۹۹۱ کاهش یافت. در این میان بیشترین کاهش در هزینه‌های عمرانی مشاهده شد، که طی همین مدت از ۱۲/۶ درصد تولید ناخالص ملی به ۳/۹ درصد تقلیل یافت. این کاهش ناشی از اجرای اصلاحاتی بود که مسئولیت بخش اعظم سرمایه‌گذاری‌ها را از دولت به شرکت‌های تحت تملک دولت منتقل کرد. طی همین سال‌ها هزینه‌های دفاعی نیز بسیار کاهش یافتند و از ۴/۷ درصد تولید ناخالص ملی به ۱/۸ درصد رسیدند. در این میان، هزینه‌های جاری غیردفاعی از ۱۳/۷ درصد تولید ناخالص ملی به بیش از ۱۴/۷ درصد رسیدند و هزینه‌های اجتماعی و اداری و همچنین یارانه‌های قیمتی همگی برحسب درصدی از تولید ناخالص ملی افزایش یافتند. به علاوه، سرعت بازپرداخت بدهی‌های خارجی هم افزایش یافت. سیاست عدم تمرکز فعالیت‌های دولت موجب پررنگ‌تر شدن حضور دولت‌های محلی و ایالتی در بودجه شد و اعطای اختیارات بیشتر به دولت‌های محلی، قدرت تأثیرگذاری آنها را بر بودجه افزایش داد. در زمان حاضر (۱۹۹۳) سهم دولت مرکزی از هزینه‌های بودجه‌ای کمتر از ۴۰ درصد است و از بیشترین مقدار خود یعنی ۵۴ درصد - که در سال ۱۹۸۱ بدان رسیده بود - به زیر افتاده است.

برخی از سرفصل‌های هزینه‌هایی که سریع‌تر از سایر هزینه‌ها در حال افزایش‌اند، اکنون در کنترل دولت‌های محلی، که به نوبه خود منابع درآمدی فرابودجه‌ای را برای تأمین هزینه‌های جاری و عمرانی خود مورد استفاده قرار می‌دهند، قرار گرفته است. تقلیل فعالیت‌های اقتصادی بخش دولتی در اقتصاد چین را می‌توان مشخصاً در کاهش سهم دولت در هزینه‌های عمرانی (تشکیل سرمایه و انتقال فناوری) مشاهده کرد. این روند به ویژه در سطح دولت‌های محلی مشهود و سریع بوده است: در سال ۱۹۷۸، نسبت سهم دولت مرکزی به سهم دولت‌های محلی در سرمایه‌گذاری‌های عمرانی ۵۶ به ۴۴ بود، و در سال ۱۹۹۱ این نسبت ۷۴ به ۲۶ رسید. طی این مدت هزینه‌های زیربخش‌های آموزش، فرهنگ، علوم و بهداشت به شدت افزایش یافت و حجم یارانه‌های قیمتی از رقمی تقریباً ناچیز به حدود ۱۰ درصد بودجه رسید. به موازات این روند، درآمدهای بودجه نیز کاهش یافت، که علت عمده آن اجرای اصلاحات اقتصادی و تعدیل قیمت‌ها بود. بین سال‌های ۱۹۷۸ تا ۱۹۹۱، نسبت درآمد بودجه به تولید ناخالص ملی نصف شد.

یکی از ویژگی‌های برجسته بودجه دولت چین بین سال‌های ۱۹۷۸ تا ۱۹۹۴، رشد بی‌رویه وجوه فرابودجه‌ای است. اینها وجوه فراوانی هستند که در سرفصل‌های رسمی بودجه نمی‌گنجد (یعنی نیاز به تصویب مجلس و نظارت ندارند) و کنترل آنها به دست سطوح مختلف دولت است. بخش

اعظم این وجوه را دولت‌های محلی اداره کنند. منشأ این وجوه را عمدتاً درآمد شرکت‌های متعلق به دولت<sup>۱</sup>، عوارض دریافتی در ازای خدمات عمومی، عوارض حمل‌ونقل، درآمد اجاره واحدهای استیجاری دولت و سایر درآمدها تشکیل می‌دهند. وجوه فرابودجه‌ای غالباً صرف اجرای پروژه‌های عمرانی مورد نظر دولت‌های محلی می‌شود. معمولاً حجم درآمدهای فرابودجه‌ای بیش از هزینه‌هاست و مانده حساب‌های آن همواره مازاد دارد. در سال ۱۹۹۲ نسبت درآمدهای فرابودجه‌ای به درآمدهای بودجه‌ای حدود ۱۰۰ درصد و نسبت هزینه‌های فرابودجه‌ای به هزینه‌های بودجه‌ای حدود ۸۰ درصد بود. دولت‌های محلی قاعده‌تاً مجاز به استقراض نیستند، ولی این قاعده همواره رعایت نمی‌شود. در عمل کسری بودجه دولت‌های محلی از طریق وجوه فرابودجه‌ای، دریافت کمک بلاعوض از دولت مرکزی، دیرکرد در پرداخت‌ها و سایر ابزارهای مالی جبران می‌شود.

**Sources:** Intergovernmental Fiscal Relations: The Chinese System in Perspective, IMF Working Paper 97/129, October 1997; and Budgetary Policy and Intergovernmental Relations, World Bank, Report No. 1194.CHA, 1993.

در ادامه این فصل به بحث درباره مسائل و موضوعات مرتبط با جامعیت بودجه پرداخته می‌شود. در خلال این مباحث به خواننده توصیه می‌شود که سه هدف اصلی مدیریت هزینه‌های بخش عمومی را - یعنی کنترل هزینه‌ها، تخصیص راهبردی منابع و کارایی اجرایی - همواره در نظر بگیرد. البته در بدو امر باید برخی از ملاحظات عمومی مهم و قواعد حداقلی تعیین شوند. این قواعد و ملاحظات، جدای از دلایلی است که موجب خارج ساختن فعالیت یا هزینه‌ای خاص از بودجه می‌شود.

به‌طور کلی، زمانی که رویه‌های جاری بودجه در مدیریت تعدادی از فعالیت‌ها نامناسب باشد و یا هنگامی که بودجه به دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه اجازه نمی‌دهد که از درآمد حاصل از صرفه‌جویی برای مقاصد دیگر استفاده شود، بهترین راه حل همانا اصلاح رویه‌های بودجه و یا تدوین رویه‌های ویژه‌ای برای آن فعالیت‌های خاص است، نه اینکه فعالیت‌های مذکور از بودجه خارج شوند. در موارد خاص، که متعاقباً شرح داده خواهد شد، در نظر گرفتن ترتیبات تخصیصی<sup>۲</sup>، وجوه مستقل<sup>۳</sup>، یا

1. State-Owned Enterprises (SOEs)
2. Earmarking arrangements
3. Separate funds

اعطای آزادی عمل کامل به مدیریت، می‌تواند برای افزایش کارایی در مصرف بودجه دولت مفید باشد. البته دادن خودمختاری به مدیران اجرایی نباید منجر به حذف کنترل‌ها یا عدم کارایی در تخصیص منابع شود. دقت در بررسی و کنترل هزینه و پاسخ‌گویی مورد انتظار در خصوص هزینه‌هایی که منابع آن از وجوه و صندوق‌های ویژه تأمین می‌شوند، یا اینکه سازمان اجرایی ذی‌ربط در مورد آنها آزادی عمل کامل دارد، نباید به هیچ‌وجه کمتر از سایر هزینه‌های دولت باشد.

بنابراین، صرف‌نظر از منشأ وجوه و نحوه مدیریت، رعایت قواعد حداقلی - که در ادامه ذکر می‌گردند - در مورد همه برنامه‌ها و فعالیت‌های دولت اکیداً ضروری است:

- برآورد درآمدها و هزینه‌ها باید همگی به‌صورت ناخالص (نه خالص شده)، در بودجه منعکس شود، و صرف‌نظر از نوع و نحوه دریافت مجوزهای قانونی برای هزینه‌ها، در بودجه انعکاس یابد؛

- طبقه‌بندی هزینه‌ها و درآمدها باید بر مبنای نظام طبقه‌بندی بودجه باشد؛
- حساب‌های مربوط به صندوق‌های مستقل و حساب‌های ویژه باید به‌دست حساب‌برسان مستقل بیرونی و در فواصل زمانی معین حسابرسی شود؛ و
- گزارش مالی فعالیت‌های دولت باید شامل گزارش فعالیت بنگاه‌ها/صندوق‌های مستقل و سایر فعالیت‌ها باشد.

## ۲-۲-۱ نیاز به بودجه‌ای جامع

### ۲-۲-۱-۱ وجوه فرابودجه‌ای

ایجاد وجوه فرابودجه‌ای در هر کشوری به دلایل خاصی صورت می‌گیرد، که رایج‌ترین آنها در بیشتر کشورها عبارت‌اند از: حفاظت از برخی هزینه‌های مهم و اولویت‌دار در برابر کاهش بودجه؛ پرهیز از مشکلات اجرایی در بودجه؛ طفره رفتن از تمکین در برابر برخی از قواعد دست‌وپاگیر تخصیص بودجه و اعتبار در مورد برخی از هزینه‌های خاص، به درخواست سیاست‌مداران ذی‌نفوذ یا برخی از اشراف وابسته به هیئت حاکم؛ حل مشکلات به‌وجود آمده در تخصیص مناسب منابع، به‌واسطه مذاکره و چانه‌زنی‌های طولانی در جریان فرایند آماده‌سازی و تدوین بودجه؛ و تفکیک کردن پروژه‌های ویژه در بخش‌های اولویت‌دار، به درخواست نهادهای - داخلی یا خارجی - کمک‌کننده. گاه

انگیزه صریح دولت برای ایجاد وجوه فرابودجه‌ای، رو سوی مخفی نگه داشتن این هزینه‌ها از دید مجلس و مردم دارد، ولی انگیزه واقعی (ضمنی) می‌تواند فراهم کردن مجالی برای سوءاستفاده یا اختلاس و فساد باشد.

وجوه فرابودجه‌ای، با هر انگیزه‌ای که ایجاد شده باشند، مشکلاتی را در تخصیص منابع به وجود می‌آورند. دادوستدهایی که خارج از چارچوب بودجه انجام می‌شوند، تابع انضباط مالی بودجه نیستند و خود نیز ضابطه چندان روشنی ندارند؛ زیرا از یک سو منبع درآمدی آنها فرابودجه‌ای است، و از سوی دیگر مقایسه‌ای بین دادوستدهای مذکور و دادوستدهای مشابه در چارچوب بودجه انجام نمی‌شود. در نتیجه، فعالیت‌هایی که در صورت قرار گرفتن در بودجه به تصویب نمی‌رسیدند، به دلیل اینکه نیرویی برای متوقف کردن آنها وجود ندارد، تصویب می‌شوند. همچنین به دلیل آنکه منافع اشخاص و گروه‌های ذی‌نفع به آنها وابسته است، این فعالیت‌ها سال‌ها ادامه می‌یابند. اغلب هزینه‌های فرابودجه‌ای بر طبق روش طبقه‌بندی رایج در بودجه طبقه‌بندی نمی‌شوند و همین امر انجام یک بررسی و تحلیل جامع در مورد مجموع هزینه‌های دولت را با دشواری روبه‌رو می‌سازد. اگر دولت حاضر به پذیرش شفافیت باشد، می‌توان این مشکل طبقه‌بندی ناهمگون را به آسانی حل کرد.

باین حال، وجوه و هزینه‌های فرابودجه‌ای ویژگی مشترکی در نظام بودجه اغلب کشورهاست و باید آن را به عنوان واقعیت موجود پذیرفت. در کشورهای توسعه‌یافته حجم هزینه‌های خارج از بودجه دولت گاه بیش از یک‌سوم هزینه‌های دولت را تشکیل می‌دهد (این هزینه‌ها به‌طور عمده به هزینه‌های تأمین اجتماعی و رفاه مربوط می‌شود که تا ۹۰ درصد هزینه‌های خارج بودجه را دربرمی‌گیرد). در کشورهای در حال توسعه وزن هزینه‌های تأمین اجتماعی و رفاه کمتر است، و وزن سایر هزینه‌های غیربودجه‌ای بیشتر (البته نوع و گوناگونی در کشورهای در حال توسعه بسیار بیشتر از کشورهای توسعه‌یافته است).

وجوه فرابودجه‌ای اغلب از طریق درآمدهای اختصاصی<sup>۱</sup> (همچون عوارض اتوبان‌ها، صندوق‌های منطقه‌ای، صندوق انرژی و نظایر اینها) تأمین می‌شود. نظر برخی از

اقتصاددانان<sup>(۵)</sup> این است که مجموع هزینه‌ها و ترکیب آنها باید هم‌زمان تعیین شود. اختصاصی بودن منبع تأمین وجوه برای هزینه‌های فرابودجه‌ای راهی برای آشکار ساختن تمایل مالیات‌دهندگان به پرداخت هزینه یکی از خدمات دولتی و ایجاد بده - بستن میان کاهش درآمدهای مالیاتی و افزایش عرضه کالاهای عمومی است. در این روش میزان عرضه خدمت عمومی مورد نظر و میزان مالیات از طریق سازوکار «اختصاصی کردن»<sup>۱</sup> تعیین می‌شود. به اعتقاد طرفداران مکتب انتخاب عمومی، این سازوکار می‌تواند تخصیص منابع را بهینه سازد و موجب توازن در بودجه شود. ولی این نتیجه فقط می‌تواند تحت شرایط و مفروضات بسیار خاص، که عموماً در مورد کالاهای عمومی دست‌یافتنی نیست (از جمله بازده ثابت به مقیاس، و فقدان آثار جانبی)، به‌دست آید. درواقع، اگر بودجه بخواهد از منافع گروه‌های خاص جامعه استخراج شود، نمی‌توان انضباط مالی لازم را در مورد آن اعمال کرد.

افزون بر این، جنبه‌های نهادی منفی که پیش‌تر به آنها اشاره شد، مهم‌تر از آن‌اند که بتوان نادیده‌شان گرفت.<sup>(۶)</sup> اختصاصی کردن درآمدها، حتی زمانی که هزینه‌ها و درآمدها تحت چارچوب بودجه قرار بگیرند، انعطاف‌پذیری در تخصیص منابع ملی و اولویت‌بندی برنامه‌ها را مختل می‌سازد. این روش، برنامه‌ها را به درآمدهای خاص وابسته می‌کند و موجب تخصیص نامناسب منابع<sup>۲</sup> می‌شود، به‌طوری‌که مثلاً صرف کمبود یا ناکافی بودن درآمدی اختصاصی، امکان تخصیص مکفی منابع مالی به برنامه‌ای خاص را نمی‌دهد؛ یا برعکس، به‌صرف وجود درآمد اختصاصی مازاد، منابعی اضافی و بیش از حد نیاز به برنامه‌ای معین اختصاص داده می‌شود.

اختصاصی کردن درآمدها مانع از آن می‌شود که برنامه هزینه‌های دولت به‌عنوان برنامه‌ای واحد به‌دقت بررسی و بازبینی شود و در صورت لزوم موازنه‌ای میان هزینه‌های مختلف صورت گیرد. مهم‌تر اینکه با این عمل، تصمیم در مورد هزینه‌های دولت نه برمبنای معیاری کارآمد، بلکه منوط به توانایی سیاست‌مداران و «اعمال نفوذ»<sup>۳</sup> در جلب پشتیبانی از برنامه‌های مورد نظر آنان خواهد بود. سرانجام اینکه وجوه فرابودجه‌ای با

- 
1. Earmarking
  2. Misallocation of resources
  3. Lobbies



گذشت زمان تکثیر می‌شوند، زیرا وجود یک قلم از وجوه فرابودجه‌ای در وزارتخانه‌ای، دستاویزی خواهد بود برای سایر وزارتخانه‌ها، در توجیه درخواست‌شان مبنی بر تخصیص درآمدی معین به مصرفی خاص و به وجود آوردن وجوه فرابودجه‌ای جدید در حوزه مدیریت خود. در برخی از کشورها ممکن است کار به جایی بکشد که موقعیت و شأن وزرا به تعداد وجوه فرابودجه‌ای که در اختیار دارند بستگی یابد، و از این رو رقابت سختی میان وزیران بر سر به دست آوردن این امتیاز درگیرند. در نتیجه این امر، نظام بودجه‌ریزی کاملاً از هم فرو خواهد پاشید و دولت ابزار سیاست‌گذاری اقتصادی خود را از دست خواهد داد. البته همان‌طور که در ادامه شرح داده خواهد شد، اختصاصی کردن یا تخصیص درآمد به مصارف معین، می‌تواند در موارد ویژه، امر مطلوبی باشد.

### پیرایند ۵

#### وجوه «خاصه خرجی» در فیلیپین

بودجه سال ۱۹۹۹ دربرگیرنده اقداماتی است که هدف از آنها پایان دادن به استفاده گسترده نمایندگان مجلس از وجوه مسوم به «خاصه خرجی»<sup>۱</sup> است که نمایندگان برای جلب نظر حوزه انتخابیه‌شان از این وجوه به منظور تأمین مالی پروژه‌ها در موطن خود برداشت می‌کرده‌اند. مقصود از این اقدامات، مبارزه با اتلاف، اولویت‌های کاذب پروژه‌ها، ناکارآمدی مدیریت بودجه و عدم شفافیت در تخصیص این وجوه است. مهم‌ترین این وجوه عبارت‌اند از: صندوق توسعه ملی<sup>۲</sup>، و صندوق تخصیص وجوه از سوی نمایندگان سنا<sup>۳</sup> که اولی ویژه نمایندگان کنگره و دومی ویژه سناتورهاست. صندوق توسعه ملی نخستین بار در سال ۱۹۸۹ از تلفیق سه صندوق به نام‌های صندوق توسعه ویزایاس<sup>۴</sup>، صندوق توسعه مینداناو<sup>۵</sup> و صندوق توسعه بین‌منطقه‌ای<sup>۶</sup>، تشکیل شد. هدف از تشکیل صندوق توسعه ملی، کمک به توسعه مناطق محروم لوزون<sup>۷</sup> و همچنین ویزایاس و مینداناو بود. در سال ۱۹۹۰، کنگره آن را رسماً صندوق توسعه ملی نامید.

1. Pork
2. Countrywide Development Fund (CDF)
3. Congressional Initiative Allocations (CIA)
4. Visayas Development Fund
5. Mindanao Development Fund
6. Inter-regional Development Fund
7. Luzon

از صندوق توسعه ملی فقط باید برای پروژه‌های زیربنایی، برنامه‌های بهداشتی و خدمات اجتماعی، کمک به مصیبت‌زدگان بلایای طبیعی و خرید تجهیزات سرمایه‌ای استفاده شود (مثلاً نمی‌توان از آن برای پرداخت حقوق، مزایای شغلی و افزایش حقوق پرسنل دولتی استفاده کرد). به‌علاوه، از وجوه صندوق توسعه ملی صرفاً می‌بایست به‌منظور تأمین مالی پروژه‌هایی که دوره عمر ثابت و محدودی دارند، استفاده شود. به‌طور کلی صندوق توسعه ملی از جمله صندوق‌های در نظر گرفته شده برای مصارف خاص است که در ماده قانونی «تخصیص عمومی اعتبارات» (قانونی که به تصویب برنامه هزینه‌های سالیانه دولت مربوط می‌شود) تعریف شده است. هرچند پروژه‌هایی را که با این وجوه تأمین مالی خواهند شد، قوه مقننه تعیین می‌کند، اما وجوه مذکور را یکی از سازمان‌های دولتی به مصرف می‌رساند.

صندوق تخصیص وجوه از سوی نمایندگان سنا عبارت است از ترتیباتی که برای تغییر در لایحه تخصیص اعتبار ارائه شده از سوی دولت (رئیس جمهور)، مورد استفاده کنگره قرار می‌گیرد. میزان وجوه تخصیص داده شده از سوی نمایندگان ثابت نیست و تحت سرفصل متمرکز تخصیص اعتبار واحدی نیز قرار ندارد. برخلاف صندوق توسعه ملی، این وجوه بین سازمان‌ها و ادارات دولتی توزیع می‌شود و تخصیص آن منوط به نظر نماینده مجلسی است که توزیع اعتبار برگشت داده شده از سازمان مربوط را در اختیار دارد. در واقع برخی از اقلام بودجه به‌وسیله کمیته تخصیص بودجه و تأمین اعتبار کاهش داده می‌شوند و مازاد بودجه آنها به برنامه‌ها و پروژه‌های مورد نظر نماینده کنگره یا سنا اختصاص می‌یابد. وجوه تخصیص داده شده از سوی نمایندگان از نظر حجم ده برابر صندوق توسعه ملی است و دسترسی آسان به وجوه مذکور امکان سوءاستفاده را افزایش می‌دهد. نمایندگان معمولاً استفاده از این وجوه و خاصه خرجی‌های خود را به ناتوانی دستگاه‌های اجرایی در تأمین نیازهای مناطق از طریق بودجه عمومی نسبت می‌دهند. آنها ادعا می‌کنند که این خاصه خرجی‌ها فقط تلاشی برای تصحیح خطا و جبران کم‌کاری و بی‌توجهی دستگاه‌های دولتی است که نیازهای خاص حوزه انتخابیه آنان را نادیده می‌گیرند.

کمیته حسابرسی بودجه در گزارش سال ۱۹۹۶ خود، مواردی از اقداماتی غیرقانونی - که در ادامه ذکر می‌شوند - را در مورد وجوه فرابودجه‌ای شناسایی و ارائه کرده است: پیشنهاد رشوه نقدی، امضا کردن فاکتورهای هزینه جعلی، بستن قرارداد با شرکت‌های خاص، تعیین قیمت بالاتر از واقع در خریدها، و هدایت وجوه به‌سمت مصارفی غیر از آنچه که تصویب شده است. در لایحه بودجه سال ۱۹۹۹، پیش‌نویس توافق‌نامه بودجه‌ای میان قوه مقننه و مجریه گنجانده شده است که هدف آن قطع استفاده از وجوه خاصه خرجی به‌وسیله نمایندگان و شفافیت بیشتر در فرایند بودجه‌ریزی است.

**Sources:** Department of Budget and Management; Philippine Newspapers, Various Issues.

### ۲-۲-۱-۲ وجوه تحت کنترل وزارت دارایی

عموماً خزانه‌داری‌های کل دارای «حساب‌های ویژه» هستند (از آن جمله‌اند در ژاپن، کره، اندونزی و هند). برخی از این حساب‌ها برای کنترل وجوه فرابودجه‌ای که در اختیار وزارت دارایی یا سایر وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی قرار دارد، ایجاد می‌شوند. این وجوه فرابودجه‌ای نیز همان مشکلات مساعد وجوه فرابودجه‌ای را در تخصیص منابع به بار می‌آورند. در برخی از موارد، دادوستدهایی که از طریق این حساب‌ها انجام می‌شوند در حقیقت انتقال از یک بخش دولتی به بخشی دیگر است، و به عبارتی اینها هزینه‌های واقعی محسوب نمی‌شود. این کار بدین دلیل انجام می‌گیرد که ارجاع دادن تمامی پرداخت‌ها و دریافت‌های دولتی به حسابی مرکزی، به دلیل روح دیوان‌سالاری حاکم بر دستگاه‌های دولتی، بسیار وقت‌گیر است و موجب کندی عملیات می‌شود. همین امر، خود توجیه‌کننده وجود چنین حساب‌های متعددی است. ولی در عمل از این حساب‌ها برای پرداخت هزینه معاملات غیرشفاف به وسیله دستگاه‌های دولتی مختلف استفاده می‌شود که البته نقل و انتقال‌های داخلی دولت را دربر نمی‌گیرد و جزء «هزینه‌های حقیقی»<sup>۱</sup> محسوب می‌شود.<sup>(۷)</sup> سایر صندوق‌های مشابه - مانند «صندوق‌های ذخیره»، حساب‌های اعتبارات تکمیلی برای کمک‌ها و وام‌های خارجی و نظایر اینها - نیز از جمله وجوه فرابودجه‌ای هستند که شفافیت در آنها رعایت نمی‌شود.

### ۲-۲-۱-۳ «جعبه‌های سیاه» و بودجه‌های موازی

در برخی از کشورها، درآمد به دست آمده از فروش منابع طبیعی به وسیله دولت، اغلب به جای آنکه مستقیماً در بودجه منعکس شود، به وجوه فرابودجه‌ای در اختیار رئیس‌جمهور - یا به صندوق‌های ویژه‌ای که به خاطر عدم شفافیت‌شان، «جعبه سیاه»<sup>۲</sup> ریخت‌وپاش‌های دولتی<sup>۳</sup> نام گرفته‌اند - راه می‌یابد. تقریباً به همین دلیل است که هنوز

- 
1. True expenditures
  2. Black box
  3. Slush funds

هم در بسیاری از کشورهای نفت خیز، هیچ‌گاه میزان حقیقی درآمدهای نفتی رسماً اعلام نمی‌شود و به نوعی جزء اطلاعات محرمانه است. در دهه هفتاد میلادی، در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، درآمد به دست آمده از صادرات مواد خام عملاً برای راه‌اندازی بودجه‌ای موازی<sup>۱</sup> با بودجه دولت به کار گرفته می‌شد،<sup>(۸)</sup> و هیچ نظارتی هم از سوی قوه مقننه بر آن صورت نمی‌گرفت. گنجاندن همه این درآمدها و هزینه‌ها در بودجه، از مهم‌ترین پیش‌شرط‌ها برای دستیابی به شفافیت و پاسخ‌گویی در هیئت حاکمه است. البته همواره استثناهایی می‌تواند بر این اصل وجود داشته باشد (مثلاً به دلایل امنیتی)؛ ولی واقعیت این است که اگر دلیلی موجه برای محرمانه نگه داشتن برخی از هزینه‌ها وجود داشته باشد، برای مخفی نگه داشتن درآمدها هرگز نمی‌توان دلیل موجهی پیدا کرد. بنابراین، هرچند وجود استثناء را در هر امری می‌توان پذیرفت، لیکن وجود «جعبه‌های سیاه» درآمدی، همواره مدرکی است که ضعف در مدیریت بودجه یا فساد دولتی را اثبات می‌کند.

دولت‌ها تمایل دارند درآمدهای بادآورده<sup>۲</sup> و درآمدهای غیرمالیاتی‌شان را به برنامه‌های ویژه و معینی اختصاص دهند. این امر در وهله نخست تخصیص کارآمد منابع براساس اولویت‌ها را مختل می‌کند. از منظر پایداری مالی<sup>۳</sup>، بهترین مصرف (یا به عبارتی، مطمئن‌ترین کاربرد) برای درآمدهای بادآورده دولت، بازپرداخت پرهزینه‌ترین بدهی‌های آن است. اگر دولت بدهی نداشته باشد، مقتضی است درآمدهای مذکور برای شرایط غیرمعمول و به‌منظور رفع نیازهای اولیه انسانی (همچون جبران خسارات خشکسالی، برنامه‌های واکسیناسیون و مبارزه با بیماری‌ها، و نظایر اینها) اختصاص داده شود. تصمیم‌گیری صحیح در این‌گونه موارد مستلزم آن است که قبل از تحقق هزینه‌ها، رویه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی مناسبی برای مقابله با چنین وضعیت‌هایی تدوین شده باشند.

- 
1. Parallel budgets
  2. Windfall revenues
  3. Fiscal sustainability

#### ۲-۲-۱-۴ هزینه‌های تأمین مالی شده از منابع خارجی

در خلال دهه‌های ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰، هزینه‌هایی که به وسیله منابع خارجی همچون کمک‌ها و وام‌های خارجی مشروط تأمین می‌شد، در اغلب کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی، به بودجه راه نمی‌یافت. این امر گاه ناشی از مشکلات و دشواری‌های موجود در نظارت بر این هزینه‌ها، یا به واسطه آن بود که رویه‌های بودجه با مدیریت طرح‌ها سازگاری نداشتند. دلایل ارائه شده از سوی دولت‌ها برای این اقدام، تا حد زیادی شبیه به توجیه ایجاد یا توسعه وجوه فرابودجه‌ای بود. طی سال‌های اخیر پیشرفت‌هایی در جهت قرار دادن این هزینه‌ها در بودجه به دست آمده است؛ ولی هنوز هم کمک‌های بلاعوض خارجی، کمک‌های فنی و وام‌های ترجیحی خارجی به همراه موارد مصرف آنها، معمولاً در بودجه بازتاب نمی‌یابد، یا فقط اشاره‌ای به آنها می‌شود. نهادهای اعطاکننده کمک، مسئولیت دارند از دولت‌های دریافت‌کننده بخواهند که اقلام مذکور را در بودجه‌های رسمی کشور بگنجانند.

#### ۲-۲-۲ ترتیبات ویژه

##### ۲-۲-۲-۱ رویه‌های مدیریتی ویژه

وجوه فرابودجه‌ای معمولاً برای خنثی کردن رویه‌های بودجه‌ای به وجود می‌آیند. این امر ممکن است ناشی از فقدان انضباط مالی و بودجه‌ای باشد، ولی چه بسا به این واقعیت نیز بازگردد که رویه‌های بودجه‌ای با روش مدیریت برخی از سرفصل‌های خاص هزینه‌ها سازگار نیستند. در فصل پنجم کتاب به تفصیل شرح داده شد که در بسیاری از کشورها، مقررات سنتی مربوط به مدیریت تخصیص و توزیع اعتبارات بودجه، همچون مقررات نقل و انتقال وجوه بین دستگاه‌های اجرایی یا لغو تخصیص اعتبارات جذب نشده در پایان سال مالی، بسیار سخت و دست‌وپاگیرند. بهبود این رویه‌ها راهی برای محدود ساختن نیاز به ایجاد ترتیبات ویژه است.

از این رو، هزینه‌هایی که از اعتبارات تکمیلی به دست آمده از فروش کمک‌های غیرنقدی تأمین می‌شود، باید طبق رویه‌های خاصی اداره شوند که الزامات و شروط تعیین شده از سوی اعطاکننده کمک در آن رعایت شده باشد. اینکه عمل به شرایط و الزامات تعیین شده از سوی فرد یا نهاد اعطاکننده کمک موجب کاهش کارایی می‌شود، کشور را از رعایت این الزامات معاف نمی‌سازد.

هزینه‌های تأمین شده از محل اعتبارات تکمیلی باید در بودجه گنجانیده شوند، ولی در عین حال مقررات و رویه‌های ویژه‌ای باید برای مدیریت این هزینه‌ها وجود داشته باشد، زیرا قاعده سالیانه بودجه می‌تواند آنها را با مشکل مواجه سازد. بیش از همه، مؤسسات وزارتی به این ابزارها نیاز دارند، تا فعالیت‌های تجاریشان را با سهولت و سرعت بیشتری به انجام برسانند.

به‌منظور انعطاف در مدیریت، و همچنین به دلایل نهادی - مثلاً برای حفظ جایگاه مشخص برخی از حرفه‌ها و مشاغل به‌ویژه در بخش آموزش عالی - در هر کشوری تعدادی سازمان مستقل به‌وجود آمده‌اند که بخش اعظم هزینه‌های آنها از طریق انتقال وجوه خاص از بودجه دولت مرکزی تأمین می‌شود؛ لیکن بودجه معینی هم برای خود دارند که در برخی از کشورها «بودجه الحاقی»<sup>۱</sup> نامیده می‌شود.

در پاره‌ای از کشورها تعداد سازمان‌های مستقل رو به افزایش است. هدف از افزایش این سازمان‌ها منفک کردن عرضه خدمات یا ایفای وظایف اجرایی وزارتخانه‌ها از فعالیت‌های سیاستگذاری آنها و برقراری روابط پیمانکاری میان این سازمان‌های مستقل و دستگاه‌های اجرایی دولت (وزارتخانه‌ها) است. این رویکرد الزاماً با ظرفیت‌های اجرایی مدیریتی و فرهنگ هر کشوری همخوانی ندارد با این حال، رویکرد مذکور در صورتی که با احتیاط و دقت کافی به اجرا درآید و بخش‌هایی را دربرگیرد که در آنها تفکیک میان وظایف سیاستگذاری و فعالیت‌های اجرایی و خدماتی دولت عملی‌تر است، و به شرط آنکه بتوان فعالیت‌های اجرایی دولت را در فضای شفاف به پیمانکاران بخش خصوصی واگذار کرد، می‌تواند کارایی اجرایی را - که یکی از سه هدف اصلی در مدیریت هزینه‌های عمومی است - بهبود ببخشد.

به‌هر حال، برقراری وجوه تنخواه‌گردان و یا سازمان‌های مستقل برای کارایی عملیاتی نباید بهانه‌ای برای معاف کردن برنامه‌ها و سیاست‌های دولت از نظارت و کنترل قوه مقننه باشد و هدف مهم دیگر مدیریت هزینه‌های عمومی را که - کنترل هزینه‌ها - است، نادیده بگیرد.

### ۲-۲-۲-۲ صندوق‌های عمران جاده‌ها

این واقعیت که استفاده‌کنندگان از جاده‌های کشوری قابل شناسایی‌اند و به طرق مختلف (از جمله با پرداخت مالیات بنزین و گازوئیل) بخشی از بار مالیاتی را متحمل می‌شوند، توجیه خوبی است که برخی از دولت‌ها برای اختصاص یک یا چند منبع درآمدی دولت به ترمیم و نگهداری جاده‌ها، به آن متوسل می‌شوند. صندوق‌های عمران جاده‌ها در بسیاری از کشورهای در حال توسعه به‌وجود آمده‌اند، که برخی از آنها ترتیبات ساده‌حسابداری‌اند و برخی نیز عملاً صندوق تأمین هزینه خدمات تعمیر و نگهداری راه‌ها و جاده‌ها هستند. عملکرد این صندوق‌ها به‌طور کلی رضایت‌بخش نبوده و این نتیجه‌گیری را در پی داشته است که باید از هر سازوکاری برای اختصاص درآمد (یا درآمدهای) معین به مصارف مشخص، جز در موارد کاملاً خاص، خودداری کرد.<sup>(۹)</sup> به‌علاوه، تجربه نشان می‌دهد که به‌هنگام تنگ‌دستی دولت، این درآمدهای خاص به‌سوی کاربردهای مهم دیگری هدایت می‌شود و در نتیجه حتی تخصیص وجوه خاص به جاده‌ها نیز متضمن آن نیست که همواره پول کافی برای تعمیر و نگهداری و نوسازی جاده‌ها صرف خواهد شد.

با در نظر گرفتن این تجارب، مفهوم تازه‌ای به نام صندوق‌های نسل دوم عمران جاده‌ها، با الهام از مدل موسوم به «مدل کارگزاری»<sup>۱</sup>، که در برخی از کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی از آن استفاده شده، به‌وجود آمده است.<sup>(۱۰)</sup> از ویژگی‌های مهم این صندوق‌ها، مشارکت دادن استفاده‌کنندگان از جاده‌ها در اداره امور آنهاست، به طریقی که هر یک از طرفین به‌خوبی از مسئولیت‌هایشان آگاهی دارند و به‌علاوه مقررات روشنی هم برای پاسخ‌گویی وجود دارد. ابزار دریافت عوارض استفاده از جاده، این پرداخت‌های رانندگان را به‌خوبی از سایر مالیات‌ها و عوارضی که می‌پردازند تفکیک می‌کند؛ ضمن آنکه مدیریت آن نیز آسان‌تر است. الگوبرداری از نظم بازار<sup>۲</sup> می‌تواند کمک مؤثری در بهبود مدیریت و کارایی صندوق‌های نسل دوم عمران جاده‌ها به‌شمار آید. به‌هرحال، تنها تجربه است که می‌تواند پاسخ پرسش‌های مطرح شده در این زمینه را بدهد.<sup>(۱۱)</sup> آیا صندوق‌های تعمیر و نگهداری جاده‌ها می‌توانند شرط حکمرانی خوب و

1. Agency model  
2. Market discipline

فصل دوم بودجه و پوشش آن ۸۳

الزامات «ضد فساد» را رعایت کنند؟ آیا هیئت‌مدیره منتخب می‌تواند نماینده واقعی منافع مصرف‌کنندگان باشد؛ و آیا تابع منافع پیمانکاران یا شرکت‌های جاده‌سازی نخواهد بود؟ آیا صندوق عمران جاده‌ها، صددرصد مختص به تعمیر و نگهداری و بازسازی جاده‌ها خواهد بود، یا صرفاً توقفگاهی برای وجوهی خواهد بود که وزرای ذی‌ربط آنها را به صلاحدید خود به مصارف دیگری خواهند رساند؟ آیا الزامات سخت‌گیرانه‌تر در خصوص مدیریت مالی این وجوه می‌تواند در کشورهای در حال توسعه به اجرا درآید؟ آیا صندوق‌های عمران جاده‌ها را مؤسسات حسابرسی مستقل حسابرسی خواهند کرد؟ با وجود همه این پرسش‌ها، مدل جدیدی که با نام «نسل دوم» پدیدار شده است، طرح امیدوارکننده‌ای به‌نظر می‌رسد و به حمایت و پشتیبانی بیشتر نیاز دارد.

#### پیرایند ۶

#### طرح ترمیم و نگهداری جاده‌ها<sup>۱</sup> در آفریقا

چرا نباید جاده‌ها را [همچون نوعی محصول] به بازار آورد و بر مبنای ارائه آزادانه خدمت [به مشتری] قرار داد و آنها را همچون بنگاهی تجاری اداره کرد؟ جمله ذکر شده، پیام اصلی طرح ترمیم و نگهداری جاده‌ها در آفریقا است که در سال ۱۹۸۸ به‌صورت مشترک به‌وسیله بانک جهانی و کمیسیون اقتصادی سازمان ملل متحد برای آفریقا راه‌اندازی شد. هدف این برنامه شناسایی علل ضعف سیاست‌های ترمیم و نگهداری جاده‌ها و تدوین دستور کاری برای اصلاح این سیاست‌هاست. البته از آنجا که بخش اعظم جاده‌ها در هر کشوری به دولت تعلق دارد و در کنترل آن است، تجاری ساختن آنها مستلزم تغییر در چهار حوزه مهم زیر است:

- مشارکت دادن استفاده‌کنندگان از جاده‌ها در اداره آنها؛
- تأمین منابع مالی کافی برای تعمیر و نگهداری جاده‌ها در هر سال؛
- اطمینان یافتن از اینکه هریک از طرفین و ذی‌نفعان این موضوع از مسئولیت‌های خودشان آگاهی دارد؛ و
- برقراری نظامی برای مدیریت برنامه‌های نگهداری جاده‌ها، با مسئولیت‌ها و اختیارات روشن. این چهار حوزه ارتباط متقابلی با یکدیگر دارند. موضوع تأمین منابع مالی، بدون پشتیبانی



قاطع استفاده‌کنندگان جاده‌ها، امکان‌پذیر نخواهد بود. اما این پشتیبانی نیز تنها در صورتی تأثیر خواهد داشت که اطمینانی از استفاده کارآمد از منابع مالی وجود داشته باشد. بدین‌منظور باید راهی برای کنترل قدرت انحصاری گردانندگان و اداره‌کنندگان پیدا شود و هزینه‌ها نیز محدود به مواردی باشد که تأمین منابع مالی‌شان میسر است. این امر مستلزم پاسخ‌گویی و مسئولیت‌پذیری کافی سازمانی است که اداره امور جاده‌ها را به‌دست می‌گیرد. اما پاسخ‌گویی مدیریت زمانی ممکن خواهد بود که مسئولیت‌های مدیریت به‌روشنی مشخص شده و اختیارات تصریح گردیده باشد. در صورت تحقق یافتن این شرایط دستاوردهای بسیار گسترده‌ای حاصل خواهد شد که می‌توان از آن در سایر بخش‌ها نیز استفاده کرد.

با توجه به اینکه در کشورهای حاشیه جنوبی صحرای مرکزی آفریقا، حمل‌ونقل جاده‌ای عمده‌ترین شکل حمل‌ونقل است و ۸۰ الی ۹۰ درصد نقل‌وانتقال مسافر و بار از طریق جاده‌ها صورت می‌گیرد و در مناطق روستایی نیز جاده‌ها تنها راه ارتباطی هستند، ترمیم و نگهداری جاده‌ها رویکرد زیربنایی و درازمدتی را برای اصلاح امور در پیش گرفته است. البته تا زمانی که الگوهای رفتاری و طرز برخورد با مسائل تغییر نکرده است، تغییری در رویه‌ها داده نخواهد شد. اما تغییر در طرز برخورد با مسائل حمل‌ونقل جاده‌ای، با برداشتن دو گام مهم آغاز می‌شود: نخست، تعیین هزینه‌های ناشی از نگهداری نامناسب جاده‌ها و آگاهی از آنها؛ و دوم، مشارکت دادن افراد استفاده‌کننده از جاده‌ها در تصمیم‌گیری درباره میزان منابع مالی که می‌بایست، تعمیر و نگهداری و ترمیم جاده‌ها اختصاص یابد.

Source: Finance and Development, December 1995.

### پیرایند ۷

#### صندوق‌های عمران جاده‌ای: درس‌ها و تجربه‌هایی از یک کشور در حال توسعه

صندوق‌های عمران جاده‌ای در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، از جمله در کشور غنا، وجود دارند. هرچند صندوق عمران جاده‌ها در کشور غنا بیش از ۱۰ سال سابقه دارد، لیکن هنوز نتوانسته است مبنای مطمئنی برای تأمین مالی پایدار تعمیر و نگهداری جاده‌های کشور به‌طور مستمر باشد. میزان منابع مالی تأمین شده برای این امر در دهه گذشته هیچ ثباتی نداشته و از سالی به سال دیگر دستخوش نوسان بوده است. دولت به‌منظور کنترل این روند، موافقت خود را با

نگهداری جاده‌های کشور کافی باشد، اعلام کرده است. جلب موافقت خزانه‌داری برای اجرای این مسیر جدید در جهت تأمین منابع مالی باثبات به‌منظور عمران جاده‌ها، توفیق عظیمی بود که به تلاش و مهارت سیاسی فراوان و حسن‌نیت کافی در درون دولت غنا نیاز داشت. به‌عنوان مثال، خزانه‌داری این کشور برای پرهیز از منتقل کردن ناگهانی تمام بار مالی عمران جاده‌های کشور به مصرف‌کنندگان، پذیرفت که بخشی از عوارض دریافتی‌اش را از دیگر زمینه‌ها، را به صندوق عمران جاده‌ای تخصیص دهد، تا مالیات بر سوخت خودروها در مجموع چندان فزونی نگیرد، لکن سهمی که به عمران جاده‌ای اختصاص می‌یابد افزایش پیدا کند.

درس مهمی که از تجربه غنا می‌توان فراگرفت، این است که وجود صندوق به تنهایی نمی‌تواند مشکل عمران جاده‌ها را حل کند. برای کاستن از احتمال تعرض سایر سازمان‌های دولتی به وجوه این صندوق، باید هیئت‌مدیره‌ای با اختیارات و قدرت تصمیم‌گیری کافی تشکیل شود و بر عملکرد مالی صندوق نظارت کند. در زمان حاضر هنوز هم بخش زیادی از جاده‌های کشور غنا وضعیت نامطلوبی دارند. صندوق عمران جاده‌ها در این کشور، به مانند بسیاری از دیگر کشورهای در حال توسعه، توانایی نوسازی سریع همه جاده‌ها را ندارد. این فاصله به‌طور معمول از طریق تخصیص بودجه به‌وسیله دولت مرکزی و یا از طریق کمک‌های خارجی برطرف می‌شود. کشورهای در حال توسعه دیگری نیز - همچون بورکینافاسو - هستند که، برخلاف غنا، می‌توانند بدون دارا بودن صندوق اختصاصی برای عمران جاده‌ها، تمامی هزینه‌های تعمیر و نگهداری جاده‌هایشان را از طریق بودجه سراسری تأمین کنند.

**Source:** World Bank Internet Page, Adapted from Sam M. Mwale, Policy Research Group, Nairobi, Africa Transport Technical Note, No. 8, May 1997.

### ۲-۲-۲-۳ تخصیص مالیات

ترتیب‌بندی گوناگونی برای تخصیص درآمد مالیاتی وجود دارد،<sup>(۱۲)</sup> که از جمله می‌توان به این سه‌نوع اشاره کرد:

- تخصیص مالیات یا عوارض ویژه به مصرفی خاص، همچون مالیات‌های تأمین اجتماعی، یا مالیات بر بنزین که به عمران بزرگراه‌ها اختصاص داده می‌شود.
- تخصیص مالیات یا عوارض ویژه به طیف گسترده‌ای از مصارف، همچون درآمد بلیت‌های بخت‌آزمایی که به سرمایه‌گذاری‌های عمرانی ملی اختصاص می‌یابد.
- تخصیص مالیات عام به مصرفی خاص، همچون سهم ثابتی از درآمدهای مالیاتی که به اجرای برنامه‌های خاص و معین اختصاص می‌یابد.

ترتیباتی که به تخصیص دائمی سهم معینی از درآمدهای مالیاتی دولت به مصرفی معین منجر می‌شود، اغلب پرسش برانگیزند (البته موضوعات مربوط به تأمین اجتماعی استثناست که در ادامه به آن پرداخته خواهد شد). در مورد سایر مالیات‌ها و عوارض ویژه، باید بین دو مفهوم تمایز قائل شد:

۱. تخصیص قاطع، که در آن پیوند بسیار نزدیکی بین پرداخت مالیات یا عوارض ویژه‌ای به وسیله مصرف‌کنندگان و هزینه‌های همراه با آن وجود دارد (مثلاً شهریه‌ای که دانشجویان برای تحصیل در دانشگاه می‌پردازند).

۲. تخصیص سست، که در آن پیوند میان منافع و عوارض یا مالیاتی که برای آن پرداخته می‌شود چندان واضح نیست (مثلاً استفاده از درآمد بخت‌آزمایی برای تأمین هزینه سرمایه‌گذاری‌های عمرانی).<sup>(۱۳)</sup>

همان‌گونه که در بحث مربوط به صندوق‌های عمران جاده‌ها اشاره شد، هنگامی که پیوند مستحکمی بین منافع و درآمدهای تخصیص داده شده به امری وجود داشته باشد و خدمات نیز به کاربران معینی ارائه شود، تخصیص می‌تواند مطلوب باشد، زیرا سازمان ذی‌ربط را بر آن می‌دارد که عملکرد را بهبود ببخشد و باز یافت هزینه را تسهیل کند. استفاده از سازوکار تخصیص در مورد درآمدهای مالیاتی این حسن را نیز دارد که مالیات‌دهندگان را از مورد مصرف و استفاده‌ای که از درآمدهای مالیاتی می‌شود، آگاه می‌سازد و توجه و حساسیت آنان را به کارایی خدماتی که با استفاده از مالیات پرداختی آنان ارائه می‌شود، افزایش می‌دهد.<sup>(۱۴)</sup>

#### ۴-۲-۲-۲ عوارض دریافتی از مصرف‌کنندگان

موضوع عوارض دریافتی از مصرف‌کنندگان موضوعی پیچیده است، که می‌بایست تکلیف بسیاری چیزها در مورد آن روشن شود؛ از جمله اینکه منافع حاصل از خدمات ارائه شده می‌بایست با هزینه‌های تعیین و جمع‌آوری عوارض از مصرف‌کنندگان (که نوعی «هزینه مبادله» محسوب می‌شود) مقایسه گردد تا دریافت عوارض از نظر اقتصادی و عقلی توجیه‌پذیر باشد. به‌طور کلی، هم از لحاظ درآمدی و هم از لحاظ کارایی فنی، لازم است دولت‌ها در قبال خدمات و کالاهای «نیمه‌خصوصی» که به مردم ارائه می‌کنند، از مصرف‌کنندگان مبلغی را به‌عنوان عوارض دریافت کنند، مشروط بر اینکه سازمان

فصل دوم بودجه و پوشش آن ۸۷

ارائه‌کننده خدمت یا کالا بتواند بخشی از درآمدی را که از این طریق جمع‌آوری می‌کند نزد خود نگه دارد. به‌عنوان نمونه، بیمارستان یا دانشگاهی دولتی، هرگز انگیزه نیرومندی برای بهبود کارایی خود نخواهد داشت اگر نتواند بخشی از درآمد حاصل از فروش خدمات خود به مردم را نزد خود نگه دارد و به صلاحدید خود به مصرف برساند. بااین‌حال، حتی در مواردی که تخصیص درآمد مشخصی به مصرفی خاص امر مطلوبی باشد، باید درآمد و هزینه‌های مورد نظر را پیشاپیش تخمین زد و این تخمین‌ها را در بودجه منعکس کرد.

### پیرایند ۸

#### دریافت عوارض از مصرف‌کننده: تأمین انرژی برق برای ساکنان جزایر دورافتاده تووالو<sup>۱</sup>

«تعاونی برق خورشیدی تووالو»<sup>۲</sup> که در سال ۱۹۸۴ تأسیس شد، شرکتی تجاری است و فعالیت اصلی آن تأمین انرژی برق خورشیدی با استفاده از فناوری «فتوولتریک»<sup>۳</sup> برای تأمین روشنایی منازل مسکونی در جزایر دورافتاده است. این شرکت پس از سال‌ها آزمون و خطا، اکنون با ضریب اطمینان نسبتاً بالایی قادر است انرژی برق مبتنی بر فناوری «فتوولتریک» را برای بیش از ۴۰۰ خانوار ساکن در جزایر دورافتاده سواحل غربی ایالات متحد تأمین کند. تأمین برق برای خانوارها در ازای دریافت عوارض صورت می‌گیرد و عوارض دریافتی را نیز سازمان ثالثی جمع‌آوری می‌کند، تا از تخصیص آن به سایر مصارف جلوگیری شود.

کمیته‌های محلی به‌عنوان رابط میان مصرف‌کنندگان و شرکت «تعاونی برق خورشیدی» ایفای نقش می‌کنند.

تجربه «تووالو» نشان می‌دهد که از نظام‌های خورشیدی «فتوولتریک» می‌توان با موفقیت برای تأمین برق بخش‌های مسکونی در مناطق دورافتاده روستایی استفاده کرد. هزینه این روش از هزینه تأمین انرژی به‌وسیله ژنراتورهای دیزل معمولی کمتر است. تجربه تووالو از نظر دریافت عوارض از مصرف‌کنندگان و تخصیص این درآمد به پروژه مربوط، دربردارنده نکات جالب توجه ذیل است:

- جمع‌آوری عوارض به‌وسیله سازمانی مستقر در خارج از منطقه و تخصیص درآمد به‌دست آمده به‌خود پروژه.

1. Tuvalu
2. Tuvalu Solar Electric Cooperative Society (TSECS)
3. Photo Voltri (PV)

● وجود کمیتهٔ مصرف محلی‌ای که می‌تواند در حل و فصل اختلاف‌هایی که بین مصرف‌کنندگان و شرکت بر سر عوارض دریافتی، قطع احتمالی اشتراک برق، یا کارکرد نامناسب نظام به‌وجود می‌آید، نقش میانجی را ایفا کند و مصرف‌کنندگان را از کارکرد شرکت آگاه سازد.

● تعمیر و نگهداری مطلوب سیستم با استفاده از متخصصان فنی محلی و متخصصانی که حسب مورد از مرکز فراخوانده می‌شوند.

● تمرکز «تعاونی برق خورشیدی تووالو» بر نظام «فتوولتریک».

● در دسترس بودن نظام‌های مشابه در اندازه‌های مختلف برای مراکز جمعیتی مختلف و مطابق با نیازهای فنی و توان مالی استفاده‌کنندگان.

● تداوم آموزش کارآمد کارکنان محلی و غیرمحلی.

● در دسترس بودن پشتیبانی فنی از خارج منطقه و امکان بهره‌گیری از کمک تکنیسین‌های غیربومی برای طراحی نظام و آموزش‌های فنی.

تجربهٔ تووالو نشان می‌دهد که موفقیت نظام خورشیدی «فتوولتریک» علاوه بر فناوری، به آموزش کارکنان محلی، وجود نظام کارآمد جمع‌آوری عوارض و همچنین مدیریت مالی مؤثر، همراه با نظارت دقیق بستگی دارد.

**Source:** Andres Liebenthal, Subodh Mathur, and Herbert Wade, "Solar Energy: Lessons from the Pacific Island Experience", World Bank Technical Paper 244, May.

نظام‌های دریافت عوارض از مصرف‌کنندگان باید شفاف و کارآمد باشند. در طراحی این نظام‌ها باید اصول مهم زیر را رعایت کرد:<sup>(۱۵)</sup>

● **مشخص بودن اختیارات قانونی:** حدود و اختیارات قانونی سازمان وصول‌کننده عوارض باید به‌وضوح تعریف شده باشد. حدود این اختیارات باید چارچوبی کلی را مشخص سازد، نه اینکه دقیقاً مقدار عوارض دریافتی را تعیین کند. بدین‌وسیله می‌توان بدون نیاز به تغییر قانون، نرخ عوارض را در صورت لزوم تغییر داد.

● **مشاوره و رایزنی با مصرف‌کنندگان:** مشورت عاملی است که از بروز سوء تفاهم‌ها جلوگیری می‌کند و کمک مفیدی در فرایند طراحی و اجرای نظام دریافت عوارض است.

● **در نظر گرفتن کلیه هزینه‌ها:** صرف‌نظر از اینکه دولت بخواهد هزینه خدمات ارائه شده را تماماً از مصرف‌کنندگان دریافت دارد، یا فقط بخشی را از این طریق جبران کند، لازم است قبل از هر تصمیمی تمام هزینه‌های اصلی و جنبی ارائه خدمت (یا کالا) محاسبه

گردد. در صورتی که مصرف‌کنندگان فقط بخشی از هزینه‌ها را پرداخت می‌کنند، محاسبه هزینه‌ها موجب می‌شود که میزان یارانه لازم برای تداوم عرضه خدمت (کالای) مورد نظر به‌طور شفاف تعیین شود (مبحث محاسبه هزینه‌ها، فصل دهم این کتاب است).

● **راهبردی مناسب برای قیمت‌گذاری:** در صورت امکان باید قیمت‌گذاری خدمات و کالای نیمه‌خصوصی یا خصوصی که دولت عرضه می‌کند، بر مبنای قیمت بازار رقابتی تعیین شود. اگر این قیمت‌گذاری میسر نباشد باید قیمت بر مبنای هزینه کل عرضه خدمت یا کالا تعیین گردد، و یا به طریقی که با ایجاد محدودیت تقاضا مانع از ازدحام شود.

● **ملاحظات مربوط به عدالت:** به‌منظور رفاه حال اقشار کم‌درآمد، می‌توان قیمت این خدمات - و کالاها - را برای خانوارهای کم‌درآمد یا مناطق محروم و نظایر اینها، کاهش داد. برای این کاهش قیمت باید ملاک شفاف و مشخصی وجود داشته باشد. روش‌های گوناگونی را که می‌توان با استفاده از آنها به اهدای چون انصاف و عدالت اجتماعی دست یافت باید به‌دقت بررسی کرد و سپس دست به انتخاب زد، زیرا تجربه نشان می‌دهد که کمک مستقیم به اقشار محروم جامعه همواره کارآمدتر و اثربخش‌تر از در اختیار گذاشتن کالاها و خدمات یارانه‌ای است.

● **عدم رقابت با بخش خصوصی:** در قیمت‌گذاری خدمات باید هزینه‌ها را دقیقاً محاسبه کرد و تمامی هزینه‌هایی را که بخش خصوصی برای عرضه خدمات مشابه متحمل می‌شود در محاسبات گنجانده، تا قیمت به‌گونه‌ای نباشد که بخش خصوصی را از گردونه رقابت خارج کند.

● **نظام مؤثر جمع‌آوری عوارض:** نظام جمع‌آوری عوارض باید کارآمد باشد و بتواند مطالبات دریافت نشده از مصرف‌کنندگان را به‌سرعت پی بگیرد و وصول کند.

● **حسابرسی:** سازمان تعیین‌کننده نرخ عوارض و سازمان جمع‌آوری‌کننده مالیات، هر دو باید در فواصل زمانی معین مورد حسابرسی قرار بگیرند.

● **عملکرد:** عملکرد سازمان‌های دست‌اندرکار باید پیوسته تحت نظارت باشد، تا اطمینان لازم از کارآمدی سطوح تخصیص و کیفیت خدمات ارائه شده به‌دست آید (برای بحث مفصل در این باره ن.ک. فصل پانزدهم).

در تعدادی از کشورها فقط خالص هزینه‌های شرکت‌های دولتی که فعالیت تجاری

دارند، یا در ازای ارائه خدمات عمومی از مصرف‌کنندگان پولی دریافت می‌کنند، در بودجه ثبت می‌شود و تخصیص اعتبارات بودجه مبتنی بر تفاوت میان هزینه‌های برنامه‌ریزی شده و درآمدهای مورد انتظار است. اگر مقادیر ناخالص نسبتاً بزرگ باشد، در نظر گرفتن ارقام خالص مانع از آن می‌شود که تحلیل صحیحی از فعالیت‌های دولت به عمل آید و هزینه‌های اقتصادی واقعی این فعالیت‌ها محاسبه گردد. «بودجه‌ریزی براساس ارقام خالص اندازه واقعی دولت را کوچک‌تر از آنچه که واقعاً هست نشان می‌دهد و از قابلیت مقایسه ارقام مرتبط با بودجه عمومی دولت می‌کاهد».<sup>(۱۶)</sup> رعایت شرط کارایی، چنین نیست که مجلس و جامعه را از دانستن اینکه دستگاه‌های دولتی و سازمان‌ها و ادارات وابسته به دولت در حال انجام چه فعالیت‌هایی هستند بی‌نیاز سازد. در برخی از کشورها که ارقام بودجه به صورت خالص در بودجه ثبت می‌شود، هر سازمانی ارقام ناخالص هزینه‌ها و درآمدها را در دفاتر داخلی خود، بر مبنای تعهدی<sup>۱</sup> ثبت می‌کند،<sup>(۱۷)</sup> ولی این ثبت‌ها که در دفاتر داخلی و به منظور اطلاع و کنترل انجام می‌شود، تأمین‌کننده شفافیت لازم برای مجلس و مردم نیست.

#### ۲-۲-۲-۵ تأمین اجتماعی

تأمین اجتماعی طیف متنوعی از خدمات را در برمی‌گیرد که در سه مقوله کلی زیر می‌گنجد:<sup>(۱۸)</sup>

۱. بیمه اجتماعی، که با حق بیمه‌های کارکنان و کارفرمایان تأمین مالی می‌شود و درآمدهای آن مرتبط با میزان حق بیمه‌هاست؛
۲. ارائه مستقیم خدمات یا پرداخت نقدی به گروه‌های معینی از مردم (مقرری به خانواده‌ها، حقوق بازنشستگی، کمک‌های بلاعوض بابت زایمان و نظایر اینها)؛ و
۳. کمک‌های اجتماعی، شامل ارائه خدمت یا پرداخت نقدی به اقشاری که وضعیت مالی یا نیازمندی‌شان، آنها را مستحق دریافت این کمک‌ها می‌کند (مثلاً کمک هزینه به افراد سالخورده، ضعفا، بیکاران و نظایر اینها).

ماهیت اجباری بیمه اجتماعی و دستاوردها و آثار مثبت بی‌شمار اجتماعی و اقتصادی و همچنین تبعات مالی عظیم آن، ایجاب می‌کند که صندوق‌های بیمه اجتماعی نیز در بودجه گنجانده شوند. این صندوق‌ها را زمانی می‌توان از بودجه مستثنی کرد که - همچون برخی از کشورها - مدیریت آنها در کنترل اتحادیه‌های کارگری و کارفرمایی باشد.<sup>(۱۹)</sup> اگر صندوق‌های تأمین اجتماعی مستقیماً به دست دولت یا سازمان‌های دولتی اداره نشوند، قرار دادن آنها در بودجه دولت کار دشواری خواهد بود. اما با در نظر گرفتن اینکه تأمین اجتماعی ممکن است بخش مهمی از هزینه‌های دولت را به خود اختصاص دهد، گزارش فعالیت صندوق‌های تأمین اجتماعی را باید حداقل در گزارش مالی تلفیقی جامع به بودجه دولت ضمیمه ساخت (ن.ک. فصل یازدهم) و بودجه آنها را نیز به بودجه دولت مرکزی الحاق کرد.

### ۲-۳ فراسوی هزینه‌های مستقیم

#### ۱-۳-۲ فعالیت‌های شبه‌مالی<sup>(۲۰)</sup>

فعالیت‌های شبه‌مالی<sup>۱</sup>، عبارت‌اند از دادوستدهای مالی بانک مرکزی و بانک‌های دولتی یا متعلق به دولت که با هدف سیاستگذاری دولت به انجام می‌رسند. این عملیات شامل اینهاست: یارانه نرخ بهره، پشتیبانی مالی از نهادهای مالی و شرکت‌هایی که دچار مشکلاتی شده‌اند، پرداخت بدهی دولت و تأمین مالی زیان ناشی از تغییرات نرخ ارز که دولت متحمل شده است، و مانند اینها. همواره بهتر است که دولت با قرار دادن یارانه‌های شفاف و معین در بودجه به اهداف اعلام شده خود دست پیدا کند، تا اینکه چنین کاری از طریق عملیات شبه‌مالی (مثلاً اعطای اعتبار با نرخ‌های ترجیحی) صورت بگیرد. همچنین بهتر است مقامات پولی هر کشوری تمام توجه و انرژی‌شان را صرف عملیات مربوط به سیاست‌های پولی کنند، نه اینکه در فعالیت‌هایی مشارکت داشته باشند که جایگزین عملیات مالی بودجه است. در هر صورت، از آنجاکه فعالیت‌های شبه‌مالی دولت‌ها همواره وجود دارد، لازم است ترتیبی داده شود تا این فعالیت‌ها



همچون سایر مخارج مستقیم دولت تحت نظارت و کنترل مجلس قرار گیرد و در اسناد بودجه درج شود. اگر درج این فعالیت‌ها در متن بودجه ممکن نباشد، دست‌کم باید گزارشی از این فعالیت‌های بخش بانکی و آثار مالی آنها تهیه شود و به مستندات بودجه ضمیمه گردد. در این زمینه، تهیه حساب‌ها و صورت‌حساب‌های شفاف به‌وسیله بانک مرکزی نیز اهمیت فراوانی دارد، زیرا محاسبه هزینه فعالیت‌های شبه‌مالی دولت‌ها کار آسانی نیست و پیچیدگی‌های فراوانی دارد که وجود این اطلاعات را ضروری می‌سازد.

### ۲-۳-۲ بدهی‌های دولت و بدهی‌های مشروط<sup>(۲۱)</sup>

دولت‌ها علاوه بر تعهدات قانونی، تعهدات صریح یا ضمنی دیگری نیز دارند که ایجاد یا ایفای آنها می‌تواند در بردارنده تبعات مالی در زمان حال و آینده باشد. خطرهای مالی و نااطمینانی‌ها، پیوسته در حال افزایش است. یکپارچه شدن بازارهای مالی جهان، موجب به‌وجود آمدن جریان‌های پولی برون‌مرزی عظیم و متلاطمی شده است که همچون سیلی بنیان‌کن می‌تواند اقتصاد هر کشوری را با خطرهای سهمگینی روبه‌رو سازد. از این‌رو، دولت‌ها همواره باید آمادگی مداخله در بازارهای مالی و پشتیبانی و حمایت از نظام مالی کشور خود را داشته باشند. صندوق‌های ضمانت دولتی و طرح‌های بیمه نیز با همین هدف به‌وجود آمده‌اند. خصوصی‌سازی‌ها هم اغلب با تضمین‌های صریح یا ضمنی دولتی همراه‌اند. بنابراین بدهی‌های دولت می‌تواند قطعی یا مشروط و صریح یا ضمنی باشد (ن.ک. پیرابند ۱۰). این بدهی‌ها به ترتیب پیش‌بینی‌پذیری در بودجه، در ادامه درج می‌گردند:

- **بدهی‌های صریح و قطعی:** این تعهدها از نظر قانونی الزام‌آور و همچنین پیش‌بینی‌شدنی‌اند. این مقوله شامل هزینه بودجه‌ریزی شده برنامه‌ها، قراردادهای سرمایه‌گذاری چندساله، حقوق و دستمزد کارکنان دولت، مقرری بازنشستگان و تعهدات بازپرداخت<sup>۱</sup> و نظایر اینهاست.
- **بدهی‌های صریح و مشروط:** اینها شامل تعهدات قانونی یا قراردادی هستند که تحقق‌شان منوط به وقوع رویدادی است که ممکن است واقع بشود و یا نشود. از جمله بدهی‌ها و تعهدهایی که در این مقوله جای می‌گیرند، می‌توان به این موارد اشاره کرد:

---

1. Debt obligations

تضمین وام‌های دریافت شده به وسیله ادارات و سازمان‌های غیروابسته به دولت مرکزی (نظیر دولت‌های ایالتی و شرکت‌های دولتی و خصوصی)، و برنامه‌های بیمه دولتی (در مورد سپرده‌های بانکی، بیمه حوادث طبیعی، بیمه محصولات کشاورزی و مانند اینها). احتمال تبدیل شدن این تعهدات مشروط به تعهدات قطعی معمولاً زیاد است، زیرا اصولاً دولت این تضمین‌ها را برای بخش‌ها یا شرکت‌هایی که دچار مشکل شده‌اند، یا عملکرد ضعیفی داشته‌اند، در نظر می‌گیرد.

● **بدهی‌های ضمنی:** شامل آن دسته از تعهدات دولت‌اند که از نظر قانونی الزام‌آور نیستند ولی انتظارات عمومی آنها را الزامی می‌سازد. مثلاً از دولت انتظار می‌رود که در جهت حفظ و نگهداری تأسیسات زیربنایی کشور بکوشد و از برنامه‌های تأمین اجتماعی حمایت کند، ولو قانون چنین وظیفه‌ای را برای دولت مقرر نکرده باشد.

● **بدهی‌های ضمنی و مشروط:** اینها پیش‌بینی ناشدنی‌ترین تعهدات دولت‌اند، که از نظر قانونی الزام‌آور نیستند و قطعی شدن آنها منوط به وقوع حادثه‌ای یا فراهم شدن شرایطی معین است. مثلاً چنانچه نظام بانکی کشور (حتی نظام بانکی صدرصد خصوصی) دستخوش بحران شود، از دولت انتظار می‌رود که مداخله کند. همچنین افکار عمومی انتظار دارد که به‌هنگام وقوع بلایای طبیعی، دولت به استمداد مصیبت‌زدگان بشتابد.

به‌طور معمول در تدوین بودجه و در فرایند بودجه‌ریزی، تصمیم‌گیران توجه خود را معطوف به برنامه‌های هزینه و تاحدودی تعهدات قانونی چندساله، از جمله بازپرداخت بدهی‌های خارجی، می‌کنند. در بیشتر کشورها به‌هنگام بودجه‌ریزی هیچ توجهی به تعهدات بلندمدت یا بدهی‌های ضمنی یا احتمالی نمی‌شود. هرگاه کشوری با مشکلات مالی روبه‌رو می‌شود یا اصلاحاتی را در نظام مالی و بودجه‌ای‌اش پشت سر می‌گذارد، غالباً گرایش به نادیده گرفتن خطرهای مالی غیرفوری یا غیرصریح نمود می‌یابد. گاه برای حل مسائل و مشکلات فوری، راهبرد طفره رفتن در پیش گرفته می‌شود که شامل جایگزینی بدهی‌های مشروط با هزینه‌های مستقیم یا دادن وعده و وعیدهایی در مورد آینده است، تا بر فشار مالی آنی غلبه شود. با این کار فقط مشکلات به آینده موکول می‌گردد که نتیجه آن وخیم‌تر شدن اوضاع است. در واقع چه‌بسا اگر دولت بلافاصله با واقعیت‌ها روبه‌رو شود، حل مشکل چندان هم دشوار نباشد.

«بدهی‌های تأمین مالی نشده»<sup>۱</sup> پدیده‌ای است که پیدایش آن را می‌توان به سرچشمه‌های متعدد خطر مالی برای دولت مرکزی و همچنین پیش‌بینی نشدن تعهدات احتمالی دولت به‌هنگام تدوین بودجه نسبت داد. تعهدات بازنشستگی<sup>۲</sup> در هر کشوری به ترکیب سنی جمعیت بستگی می‌یابد و تقریباً در تمام کشورها در حال افزایش است. در جوامعی که جمعیت آنها سالخورده می‌شود، هزینه‌های بهداشت و درمان عمومی نیز به‌سرعت رو به افزایش می‌نهد. در عین حال تأمین نشدن هزینه‌های مستمر و آتی سرمایه‌گذاری موجب کاهش کارایی تأسیسات و سرمایه‌گذاری‌های صورت گرفته پیشین می‌شود. بدین ترتیب تعهدات دولت، خارج از چارچوب بودجه‌ای، پایداری مالی را تضعیف می‌کند.

بودجه‌ریزی صحیح و تدوین سیاست‌های کارآمد مستلزم در پیش گرفتن رویکردی وسیع توأم با شجاعت و جسارت بیشتر است، به‌طوری‌که بودجه و سیاست‌های تدوین شده بتوانند خطرهای مالی کوتاه‌مدت و بلندمدت را به طرز مؤثرتری پوشش دهد. بدین‌منظور به نظام‌هایی نیاز است که هم دولت‌ها را از پیامدهای مالی تصمیماتشان آگاه سازد و هم آنها را در برابر این پیامدها پاسخ‌گو کند. مهم‌تر از همه، وجود عزم و قاطعیت سیاسی و رهبری هوشمندانه و نیز آگاه ساختن مردم از واقعیت‌های بودجه است. از این‌رو، ضروری است تمام تعهدات مالی‌ای که هزینه‌های مستمر یا برنامه‌های هزینه‌ای جدید برای دولت ایجاد می‌کنند، صرف‌نظر از ماهیتشان (صریح، ضمنی، مستقیم یا احتمالی)، با واقع‌بینی مورد ارزیابی قرار گیرند. این ارزیابی نقش تعیین‌کننده‌ای در تعریف اهداف مالی بودجه و انتخاب از میان برنامه‌های هزینه و سیاست‌های جایگزین دارد. بررسی خطرهای مالی باید بخشی از این ارزیابی باشد. بدهی‌های صریح و مشروط را باید در تمام صورت‌های مالی<sup>۳</sup> فاش کرد (ن.ک. فصل دهم)، و گزارشی از این بدهی‌ها مشروط را به همراه بودجه برای بررسی و تصویب به مجلس ارائه کرد. بدهی‌های ضمنی و احتمالی را نمی‌توان بادقت کافی اندازه‌گیری و پیش‌بینی کرد؛ لیکن آگاهی از وجود این پدیده باید موجب احتیاط بیشتر در تدوین بودجه شود. افزون‌بر آن، می‌بایست سازوکارهای تصمیم‌گیری مناسبی وجود داشته

- 
1. Unfunded liabilities
  2. Pension liabilities
  3. Financial statements

فصل دوم بودجه و پوشش آن ۹۵

باشند، تا در صورت تحقق شرایطی که چنین بدهی‌هایی را برای دولت ایجاد می‌کنند، بتوان سریع و به‌موقع دست به اقدام مؤثر در جهت ایفای این تعهدات زد.

پیرایند ۹	
مدیریت تعهدات و خطرهای مالی بودجه	
ابزارهای ممکن	تعهدات و خطرهای
	<b>بدهی‌ها و تعهدات صریح و قطعی</b>
بودجه	مصارف بودجه‌ای <sup>۱</sup>
حسابداری تعهدات، آمار ضمیمه شده به سند بودجه	بدهی خارجی
	پرداخت‌های موظف <sup>۲</sup>
برنامه‌های چندساله هزینه	حقوق کارکنان دولت
حسابداری تعهدی/حسابداری تعهدی تعدیل شده <sup>۳</sup>	بدهی‌های بازنشستگان
	<b>بدهی‌های صریح و مشروط</b>
یادداشت‌های الحاقی به گزارش‌های مالی بودجه و ارزیابی خطرات مالی	تضمین و ام‌ها
یادداشت‌های الحاقی به گزارش‌های مالی بودجه و ارزیابی خطرهای مالی	برنامه‌های بیمه دولتی (در برابر سیل، خسارت محصولات زراعی و نظایر اینها)
	<b>بدهی‌های ضمنی</b>
برنامه‌های چندساله هزینه	هزینه‌های پیش‌پرداخت برنامه‌های جاری
برنامه‌های چندساله هزینه	هزینه‌های مستمر و آتی پروژه‌های سرمایه‌گذاری
ارزیابی	بدهی‌های پنهان (بیمه بازنشستگی در شرکت‌های دولتی)
ارزیابی	تأمین مالی برنامه‌های بهداشتی و تأمین اجتماعی آتی

1. Budgetary outlays
2. Entitlements
3. Accrual/ Modified accrual accounting

بدهی‌های ضمنی و مشروط	
تعهدات دولت‌های محلی و شرکت‌های دولتی	حساب‌های تلفیقی <sup>۱</sup> و گزارش‌های مالی
خطرهای بخش مالی (بازار بورس، ارز، سرمایه)	ارزیابی
وظایف دولت در زمینه تأمین رفاه اجتماعی	ارزیابی
وظایف دولت در قبال بروز بلایای طبیعی (سیل، زلزله و جز آن)	ارزیابی

**توجه:** این فهرست فقط جنبه توصیفی دارد، و جامع و مانع نیست.

ابزارهای مشخصی که به ارزیابی و تشخیص تعهدات مذکور کمک می‌کنند، در این کتاب معرفی شده‌اند. در پیش گرفتن رویکرد [برنامه‌ریزی] چندساله هزینه، این امکان را می‌دهد پایداری مالی تعهدات جاری ناشی از اتخاذ سیاست‌ها در میان‌مدت را مورد ارزیابی قرار داد و بدهی‌های ضمنی را نیز بهتر پیش‌بینی کرد (نظیر هزینه‌های جاری و آتی پروژه‌های سرمایه‌گذاری؛ نیز ن.ک. فصل دوازدهم). حسابداری تعهدی (چه به صورت «اصلاح شده» و چه به صورت «کامل») چارچوب خوبی برای ارزیابی و تحلیل بدهی‌های صریح دولت به شمار می‌آید (ن.ک. فصل دهم). با این حال، ابزارهای یاد شده عواملی نیستند که وجودشان برای ارزیابی خطرهای مالی بودجه، لازم یا کافی باشد. توفیق در این امر بیش از هر چیزی نیازمند آگاهی از وجود خطرهای مالی، ارزیابی، افشای خطرها و همچنین در نظر داشتن آشکار و صریح آنها در خلال فرایند بودجه‌ریزی است.

### ۲-۳-۳ ضمانت وام‌ها

رایج‌ترین بدهی‌های ضمنی و مشروط دولت، ضمانت وام‌هاست. دولت ممکن است در ازای وام‌های دریافت شده به وسیله سازمان‌ها و ادارات دولتی و شرکت‌های وابسته به دولت یا سازمان‌های مستقلی که دولت به طریقی فعالیت آنها را تحت کنترل خود دارد، و گاه برخی از شرکت‌های خصوصی، ضمانت بسپارد.<sup>۲</sup> این ضمانت می‌تواند در قبال وام دریافت شده از

#### 1. Consolidated accounts

۲. در صورت ناتوانی یا عدم بازپرداخت وام به وسیله وام‌گیرنده، دولت متعهد خواهد بود که وام و بهره آن را پرداخت کند. (م)

منابع داخلی یا در قبال استقراض خارجی، ارائه شود. غالباً پرداخت وام از سوی نهادهای مالی بین‌المللی به شرکت‌های غیردولتی نیز مستلزم سپردن ضمانت از سوی دولت است.

ضمانت‌های دولتی سال‌هاست که به‌عنوان ابزاری مهم در دست دولت شناخته می‌شوند؛ ولی این ضمانت‌ها می‌توانند اثرات نامطلوب عمده‌ای بر کسری بودجه، ثبات و پایداری مالی دولت و آسیب‌پذیری نظام بودجه بگذارند. تجربه تعدادی از کشورهای در حال توسعه آمریکا، لاتین و آفریقا در خلال دهه ۱۹۸۰، که بسیاری از وام‌گیرندگان از نهادهای مالی بین‌المللی نتوانستند آن را بازپرداخت کنند، مؤید این نگرش جدید به ضمانت‌های دولتی است. بازپرداخت این دیون که در نهایت برعهده دولت قرار می‌گیرد، بار مالی پیش‌بینی نشده‌ای را بر بودجه دولت‌ها، که در کشورهای در حال توسعه همواره با کسری درآمد روبه‌رو هستند، تحمیل می‌کند.

به‌طور کلی، ضمانت‌های دولتی فقط در مواردی توجیه‌پذیرند که متقاضی وام خارجی فاقد اعتبار لازم برای گرفتن وام است (یا به‌دلیل پایین بودن اعتبار، هزینه دریافت وام برای متقاضی، به‌شدت افزایش یابد) و وام برای اجرای پروژه یا انجام فعالیت‌هایی که همسو با اهداف و سیاست‌های دولت است، به مصرف می‌رسد. گاه نیز متقاضی وام اعتبار کافی دارد، اما به‌دلیل کمبود اطلاعات، تصویر نادرستی از اعتبار او نزد نهاد وام‌دهنده بین‌المللی ترسیم می‌شود. در این میان، ضمانت دولتی می‌تواند نقص اطلاعات را جبران کند و موجب تسهیل امور شود. از این بُعد، دادن ضمانت دولتی اقدامی موجه از جنبه اقتصادی و همچنین سیاسی محسوب می‌گردد؛ ولی در عمل و در دنیای واقعی، بیشتر ضمانت‌های دولتی بدون انجام ارزیابی کافی از ظرفیت و توان بازپرداخت وام‌گیرنده، یا به‌واسطه روابط خاص (به‌جای ضوابط) به شرکت‌ها یا اشخاص مورد وثوق، داده می‌شود و عموماً هم نیز به‌طور نظام‌مند ثبت نمی‌گردد.

به‌آسانی نمی‌توان حجم بدهی‌های ضمنی و احتمالی دولت را در قبال ضمانت وام‌ها بادقت تخمین زد، زیرا این امر کاملاً بستگی به نوعی ارزیابی ذهنی از احتمال نکول وام دارد. باین‌حال، کمترین کاری که می‌توان در این زمینه انجام داد، این است که فهرستی از ضمانت‌هایی که دولت قصد دارد در قبال استقراض داخلی و خارجی بدهد به سند بودجه ضمیمه شود، یا سقف معینی برای حجم ضمانت‌هایی که دولت در هر سال می‌تواند بدهد، در بودجه تعیین

گردد. (درضمن، می‌بایست اطمینان لازم از مدیریت صحیح و کنترل‌های کافی و وجود نظام حسابداری مناسب برای این ضمانت‌ها، وجود داشته باشد). در بسیاری از کشورها دولت در ازای ضمانت وام برای بخش خصوصی، کارمزدی را دریافت می‌کند.<sup>(۳۲)</sup> مزیت این رویه در آن است که سازوکار منظمی را برای ثبت و نظارت بر اعطای ضمانت‌ها به‌وجود می‌آورد و تا حدودی نقش نوعی بیمه را در پوشش هزینه‌های عدم بازپرداخت وام‌های نکول شده ایفا می‌کند. اگر این کارمزد متناسب با ریسک عدم بازپرداخت تعیین شود (و ریسک نیز به‌درستی ارزیابی گردد)، مجموع کارمزدهای دریافتی می‌تواند هزینه نکول احتمالی وام‌ها را تأمین کند و از این بابت بار مالی اضافه‌ای بر بودجه تحمیل نمی‌شود. البته در چنین وضعیتی، یارانه ضمنی عملاً از میان خواهد رفت؛ ولی هدف دولت دادن ضمانت پرداخت یارانه به وام‌گیرندگان نیست بلکه جبران کمبود یا فقدان اعتبار بین‌المللی است.

مدیریت مؤثر بودجه ایجاب می‌کند که بر ضمانت‌های دولتی نیز مدیریت مؤثری اعمال شود. نخست، باید نظامی وجود داشته باشد که تصمیم‌گیرندگان در دستگاه‌های دولتی را وادار سازد که پیامدهای دادن ضمانت به متقاضیان را بررسی و میزان یارانه ضمنی در این ضمانت‌ها را محاسبه کنند یا تخمین بزنند. دوم، باید تدابیر حفاظتی آیین‌نامه‌ای مؤثری وجود داشته باشد که تأثیر نامطلوب این ضمانت‌ها را بر بودجه و وضعیت مالی دولت، به حداقل برساند. سوم، باید نظامی وجود داشته باشد که بر عملکرد مالی دریافت‌کنندگان ضمانت‌ها (و وام‌ها) نظارت کند. سرانجام اینکه، باید با انجام بررسی‌ها و نظارت‌های کافی و نیز تأکید بر اصل پاسخ‌گویی در دستگاه‌های دولتی، از سوءاستفاده از این ابزار جلوگیری به‌عمل آید.

نظام ضمانت‌دهی‌ای که خوب طراحی شده باشد، باید نقش مهم ضمانت را در کنار سایر ابزارهای سیاستگذاری دولت، به‌خوبی نمایان سازد. همان‌گونه که پیش‌تر نیز اشاره شد، هزینه‌های مستقیم، وام‌ها، ضمانت‌ها و مشوق‌های مالیاتی هر کدام ابزاری معین برای دستیابی به اهدافی مشخص به‌وسیله دولت‌اند. با تعیین سقف اعطای ضمانت برای دولت (در هر سال) می‌توان ضمانت‌ها را کنترل کرد. بدون وجود چنین سقفی، صدور بدون محدودیت ضمانت، تأثیر معکوسی روی متقاضیان اعتبار خواهد گذاشت. تبعات چنین عملی هزینه افزایش بهره وام‌های خارجی برای کشور و خدشه‌دار شدن اعتبار دولت در

میان مدت خواهد بود. به علاوه، تعیین سقف برای ضمانت‌ها موجب می‌شود که دادن آنها با بررسی و سخت‌گیری بیشتری همراه گردد. در صورت سالم بودن نظام تصمیم‌گیری نیز رقابت سالمی میان متقاضیان ضمانت درمی‌گیرد که به واسطه آن فقط متقاضیانی که اعتبار بیشتر یا به نوعی حسن سابقه دارند، از این ضمانت‌ها استفاده خواهند کرد. عنصر خطر هم باید محاسبه گردد و آشکارا در مستندات بودجه ثبت و نشان داده شود.

نظارت بر ضمانت‌های دولتی به موازات نظام بودجه، مستلزم بررسی و تحلیل دوره‌ای ضمانت‌ها و پیش‌بینی نکول‌های احتمالی به همراه روشی برای تأمین منابع مالی لازم به منظور ایفای بدهی‌های دولت در این زمینه است. گام مهم اولیه در این زمینه، انتشار داده‌ها و آمار مربوط به ضمانت‌های داده شده به همراه اطلاعاتی است که به‌طور منظم در زمینه بودجه منتشر می‌گردد.

#### ۲-۳-۴ وام‌دهی دولت

دادن وام‌های دولتی از دیگر روش‌های ممکن برای دستیابی به اهداف سیاستگذاری دولت است که می‌تواند جانشین مخارج مستقیم دولت شود. بنابراین، تصمیم‌گیری در مورد دادن این وام‌ها باید به‌طور شفاف صورت پذیرد و به همان اندازه مورد بررسی و موشکافی قوه مقننه قرار بگیرد که در مورد هزینه‌های مستقیم اعمال می‌شد؛ ضمن آنکه اطلاعات مربوط به آن نیز باید در سند بودجه درج گردد.

وام‌های دولتی معمولاً به متقاضیانی داده می‌شود که استطاعت دریافت وام به نرخ‌های رایج بازار را ندارند، یا دارای اعتبار کافی نیستند (عمدتاً به همین دلیل، به زارعان غلات و شرکت‌های نه‌چندان موفق دولتی وام پرداخت می‌شود) و یا دولت احساس می‌کند که به فعالیت آنان، باید یارانه تعلق بگیرد. وام‌های دولتی در عین حال می‌توانند جنبه تسهیل‌کننده داشته باشند و مؤسسات اعتباردهنده را به دادن وام به شرکت یا پروژه مشخصی ترغیب و کسری اعتبار آن را تأمین کنند. این نوع وام‌دهی به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه رایج است، زیرا وام‌های خارجی معمولاً در اختیار دولت قرار می‌گیرد تا به متقاضیان واجد شرایط داده شود.

این واقعیت که وام (اصولاً) بازپرداخت می‌شود، موجب می‌گردد که وام‌دهی دولتی در



مقایسه با هزینه‌های مستقیم، ابزاری مقرون به صرفه برای دستیابی به اهداف سیاست‌های دولت بر شمرده شود. لیکن وام‌دهی می‌تواند راهی برای پرهیز از محدودیت‌ها و قیدوبندهای بودجه باشد. وام‌های دولتی معمولاً با حساسیت کمتری در مقایسه با مخارج مستقیم دولت، مورد بررسی و موشکافی قرار می‌گیرند و به‌طور معمول نیازی به تصویب آنها به وسیله قوه مقننه نیست.

وام‌های دولتی معمولاً در بردارنده یارانه نرخ بهره‌اند<sup>(۲۳)</sup> و خطر آنها بیش از خطر وام‌دهی به وسیله بانک‌های تجاری است. وام‌های خارجی که در اختیار دولت قرار می‌گیرند تا به شرکت‌های دولتی پرداخت شوند، معمولاً با این شرط به دولت واگذار می‌گردند که دولت آنها را با نرخ بهره تجاری رایج در بازار به شرکت‌ها ارائه دهد، تا از این طریق اختلالی در بازار سرمایه به وجود نیاید. البته این شرط در عمل به‌طور نظام‌مند اعمال نمی‌گردد. همواره این امکان وجود دارد که دولت به واسطه تغییرات نرخ ارز دچار زیان شود، ضمن آنکه خطر ورشکستگی شرکت‌ها نیز بسیار بالاست.

از این رو، به دولت‌ها توصیه می‌شود که در برخورد با موضوع وام‌دهی دولتی در بودجه نکات مهم زیر را رعایت کنند:

- از آنجاکه دولت همواره ممکن است بخواهد از میان وام‌دهی و هزینه‌های مستقیم، یکی را که مناسب‌تر است برای رسیدن به هدفی معین انتخاب کند، لازم است برنامه وام‌دهی و برنامه هزینه‌ها همراه با یکدیگر در فرایند تدوین بودجه مورد بررسی قرار گیرند.
- وام‌های دولت به هر سازمان یا شرکت و نهادی باید با قید کلیه شرایط دادن وام (دوره بازپرداخت، نرخ بهره و جز اینها) در بودجه درج گردد و برای تصویب به قوه مقننه ارائه شود؛

- یارانه بهره وام‌ها همواره باید محاسبه شود و به‌عنوان یکی از اقلام هزینه در بودجه انعکاس یابد. در این حیثه می‌توان دو رهیافت را دنبال کرد: ۱. محاسبه ارزش تنزیل شده یارانه در زمان اعطای وام و درج آن در بودجه (نظیر روشی که در ایالات متحد اعمال می‌شود)؛ یا ۲. محاسبه یارانه طبق جدول زمانی بازپرداخت اصل و بهره وام. حسن روش اول در این است که یارانه در همان سالی که تصمیم‌گیری برای دادن آن صورت می‌پذیرد، در بودجه گنجانیده می‌شود، ولی اجرای این روش مستلزم

فصل دوم بودجه و پوشش آن ۱۰۱

محاسبات و تحلیل‌های نسبتاً پیچیده مالی و حسابداری است.  
 • برای اطمینان یافتن از رعایت اصل پاسخ‌گویی و فراهم ساختن زمینه بررسی، و همچنین هزینه‌های مستقیم و وام‌دهی به همراه یکدیگر، وام‌های دولتی باید با ارقام ناخالص در بودجه گنجانیده شوند.

### ۵-۳-۲ هزینه‌های مالیاتی

هزینه‌های مالیاتی از دیگر ابزارهای اجرای سیاست‌های مالی به‌شمار می‌آیند. استفاده از چنین ابزاری هم می‌بایست به مانند وام‌دهی دولتی، با شفافیت همراه باشد و ارقام مربوط به آن در بودجه منعکس شود. «هزینه‌های مالیاتی» در واقع درآمدهای صرف‌نظر شده‌ای هستند که به‌واسطه اعمال نرخ‌های ترجیحی در ساختار مالیاتی دولت، به خزانه واریز نمی‌شوند،<sup>(۲۴)</sup> و موارد ذیل را در برمی‌گیرند:

- معافیت‌های مالیاتی<sup>۱</sup>، که خارج کردن گروه معینی از مالیات‌دهندگان از پایه مالیاتی قانونی است؛
  - تخفیف‌های مالیاتی<sup>۲</sup>، که برخی از مخارج<sup>۳</sup> را از مالیات مستثنا می‌کند و پایه مالیاتی را کاهش می‌دهد؛
  - اعتبارات مالیاتی<sup>۴</sup>، که از مالیات متعلقه کسر می‌شود (برخلاف تخفیف مالیاتی که شمول مالیات را محدود می‌کند)؛
  - تقسیط مالیات<sup>۵</sup>، یا قبول به تعویق افتادن پرداخت مالیات، بدون نیاز به پرداخت جریمه یا بهره دیرکرد؛ و
  - کاهش نرخ مالیات، برای گروه خاصی از مالیات‌دهندگان و فعالیتهای خاص.
- هدف هزینه‌های مالیاتی، دستیابی به اهداف سیاست‌های دولت از طریق دادن امتیازهایی به اشخاص حقیقی یا حقوقی واجد شرایط، یا تشویق فعالیت‌هایی معین

---

1. Exemptions  
 2. Deductions  
 3. Expenses  
 4. Tax credits  
 5. Deferrals

است. از این ابزارهای مالیاتی همچنین برای تعدیل توزیع درآمد و جبران نواقصی که در نظام مالیاتی وجود دارد، استفاده می‌شود. دستیابی به بعضی از اهداف (نظیر کمک مالی به خانوارهای کم‌درآمد) به‌گونه‌ای است که هم از طریق هزینه‌های مستقیم امکان‌پذیر می‌گردد و هم از طریق معافیت‌های مالیاتی. اصولاً تخصیص هزینه‌های مستقیم به مقدار معین، همان اثری را دارد که کاهش مالیات به همان مقدار، می‌تواند بر اشخاص یا گروه‌های مورد نظر داشته باشد. ولی در عمل هزینه‌های مالیاتی و هزینه‌های مستقیم، عملیاتی هستند که جداگانه و به‌وسیله بخش‌های متفاوتی از دولت انجام می‌شوند.

برای تشخیص این امر که آیا اقدام مالیاتی خاصی منجر به ایجاد «هزینه‌های مالیاتی» می‌شود یا خیر، لازم است ابتدا ساختار مالیاتی «عادی» و معمول، که اقدام مورد نظر در چارچوب آن به اجرا در خواهد آمد، مورد بررسی قرار گیرد. این کار در مواردی که «هزینه‌های مالیاتی» با معافیت‌های مالیاتی معینی ارتباط پیدا می‌کند (مثلاً تعیین نرخ مالیاتی پایین‌تری برای بخش کشاورزی) نسبتاً آسان است؛ ولی در مواردی که کل ساختار مالیاتی در نتیجه اقدام مورد نظر دستخوش تغییر می‌شود (مثلاً تعیین نرخ مالیات بر درآمد اشخاص براساس وضعیت خانوادگی فرد)، وجود یک هزینه مالیاتی جای بحث دارد. به‌علاوه، در مورد روش ارزیابی اثر هزینه‌های مالیاتی نیز بین صاحب‌نظران اختلاف نظر وجود دارد، زیرا عده‌ای معتقدند به‌واسطه اثری که این امر بر رفتار مالیات‌دهندگان می‌گذارد، آثار اجتماعی و اقتصادی هزینه‌های مالیاتی متفاوت از آثار هزینه‌های مستقیم خواهد بود.<sup>(۲۵)</sup>

هزینه‌های مالیاتی از طریق قوانین مالیاتی به اجرا درمی‌آیند و در بسیاری از کشورها به همراه مخارج مستقیم دولت در بودجه منعکس می‌گردند؛ لیکن چنین نیست که همان کنترل‌های داخلی و فرایند بررسی و تصویب مجلس، که در مورد هزینه‌های مستقیم بودجه اعمال می‌شود، در مورد آنها نیز جاری گردد. بنابراین هزینه‌های مالیاتی معمولاً روشی آسان و غیرشفاف به‌منظور امتیاز قائل شدن برای گروه‌ها و اقشار معینی از جامعه است. در برخی موارد، افرادی که از هزینه‌های مالیاتی منتفع می‌شوند به‌طور دقیق مشخص نیستند و در مقایسه با مخارج مستقیم دولت، نمی‌توان دایره ذی‌نفعان این

نوع هزینه‌های مالیاتی را مشخص کرد. در نتیجه، بدین ترتیب هزینه‌های مالیاتی ممکن است نتایجی کاملاً متفاوت با آنچه که در ابتدا مدنظر سیاستگذاران بوده است، به‌دست دهد. در اغلب این برنامه‌ها ممکن است خانوارهای پردرآمد بیش از خانوارهای کم‌درآمد منتفع شوند (مثلاً نفع اعتبارات مالیاتی برای خانوارهای پردرآمد بیش از نفع کمک‌های مالی مستقیم دولتی به خانوارهای کم‌درآمد است). به‌علاوه، جبران مالیاتی<sup>۱</sup> حفره‌ای را در درآمدهای مالیاتی دولت به‌وجود می‌آورد که به‌آسانی ترمیم شدنی نیست.

هزینه‌های مالیاتی را باید همواره با برنامه مخارج مستقیم دولت مقایسه و بده - بستان کرد و تا جایی که امکان دارد اصل شفافیت را در مورد آن رعایت کرد. بهترین حالت این است که، نظیر وام‌های دولتی - تأثیر مستقیم هزینه‌های مالیاتی را به‌صورت ارقام ناخالص در بودجه منعکس ساخت و آثار آن را، هم در بخش هزینه‌ها و هم در بخش درآمدهای دولت نشان داد. البته این روش را در مورد آن دسته از هزینه‌های مالیاتی که اندازه‌گیری و محاسبه‌شان آسان است و به سهولت می‌توان بر آنها نظارت کرد، اجراشدنی است (مثلاً استرداد مالیات پرداخت شده یا جبران مالیاتی برطبق مفاد مندرج در یک قرارداد). در بسیاری از موارد اندازه‌گیری دقیق هزینه‌های مالیاتی بسیار دشوار است و استفاده از روش پیش‌گفته را ناممکن می‌سازد.

بنابراین حتی اگر نتوان هزینه‌های مالیاتی را در قالب اعداد و ارقام قطعی و صریح در بودجه درج کرد، لازم است ارزیابی جامعی از حجم و ابعاد هزینه‌های مالیاتی صورت پذیرد و در فرایند معمول تصمیم‌گیری و تدوین و تصویب بودجه در نظر گرفته شود. بدین‌منظور باید صورت‌حسابی از هزینه‌های مالیاتی را در فواصل زمانی معین تهیه کرد تا در خلال فرایند تدوین بودجه بتوان بر مبنای آن، به نقد و ارزیابی سیاست هزینه‌های مالیاتی پرداخت و در صورت لزوم هزینه‌های مالیاتی را جایگزین هزینه‌های مستقیم کرد (و برعکس). در برخی از کشورهای توسعه‌یافته صنعتی (همچون بلژیک، فرانسه و ایالات متحد)<sup>(۲۶)</sup> چنین صورت‌حسابی به‌عنوان ضمیمه به مستندات بودجه الحاق می‌شود. این عمل نظارت قوه مقننه را بر سیاستگذاری دولت افزایش می‌دهد.

## ۲-۴ نکات اصلی و توصیه‌هایی برای اصلاحات

### ۲-۴-۱ نکات اصلی

«دولت عمومی» شامل دولت مرکزی و دولت‌های ایالتی و محلی است. بخش دولتی دربرگیرنده دولت (به معنای عام آن) و تمام سازمان‌ها، ادارات و شرکت‌های وابسته یا تحت کنترل دولت (مثلاً شرکت‌های تحت تملک آن) است. هریک از بخش‌ها، وزارتخانه‌ها، شرکت‌ها و سازمان‌های تابعه دولت باید بودجه‌ای برای خود داشته باشند. برای تضمین رعایت اصل پاسخ‌گویی و کنترل مالی، باید گزارش‌های تلفیقی جامعی از عملیات مالی دولت و (تاحدامکان) فعالیت‌های مالی سازمان‌ها و شرکت‌های تحت کنترل دولت تهیه شود. همان‌گونه که بارها نیز تأکید شد، به‌منظور اعمال مدیریت مؤثر بر بودجه و همچنین کنترل هزینه‌ها و اطمینان یافتن از تخصیص راهبردی منابع به برنامه‌ها، بودجه می‌بایست تا حد امکان تمام هزینه‌ها و درآمدهای دولت را تحت پوشش قرار دهد. بدین ترتیب، بودجه باید در وهله نخست: درآمدها و هزینه‌های دولت را دربرگیرد؛ و افزون بر آن، تمام هزینه‌های دولت را نیز، صرف‌نظر از اینکه چه ترتیباتی برای مدیریت برنامه‌های مربوط در نظر گرفته شده و یا منابع مورد نیاز از چه محلی تأمین شده است، شامل می‌شود.

کارایی عملیاتی و اجرایی بودجه ایجاب می‌کند که در هنگام تدوین و طراحی مقررات مدیریتی، اختصاصی بودن برخی از هزینه‌ها در نظر گرفته شود. هنگامی که - و فقط در مواردی که - ارتباط مستحکم و مستقیمی میان درآمد و منافع وجود دارد، چه‌بسا ضرورت اختصاص دادن درآمدی معین به هزینه‌های مشخص، یا دریافت عوارض از مصرف‌کنندگان خدمات ضرورت یابد، تا ارائه خدمات عمومی با کیفیت و عملکرد بهتری انجام پذیرد.

ترتیبات ویژه برای اداره برخی از برنامه‌های دولت نباید مانع از کنترل هزینه‌ها و نظارت بر کارایی و تخصیص منابع شود؛ و از جمله:

- وجوه فرابودجه‌ای، حساب‌های ویژه، هزینه‌های تأمین مالی شده به‌وسیله منابع خارجی و نظایر اینها باید با همان دقت و ظرافتی که بر سایر هزینه‌های دولت اعمال می‌شود، مورد کنترل و بررسی و نظارت قرار گیرند.

فصل دوم بودجه و پوشش آن ۱۰۵

- صندوق‌ها، حساب‌های ویژه، سازمان‌های مستقل و جز اینها، باید هزینه‌ها و درآمدهای‌شان را دقیقاً برطبق رویه طبقه‌بندی هزینه‌ها و درآمدها در بودجه دولت، طبقه‌بندی کنند.

- کلیه ارقام مربوط به دادوستدهای دولت باید به‌صورت ارقام ناخالص در بودجه درج شوند.

هرگونه تصمیم یا تعهدی که در مسیر سیاست دولت ایجاد می‌شود و دارای تبعات مالی فوری یا آتی است، یا خطرهای مالی را افزایش می‌دهد (هزینه‌های مالیاتی، بدهی‌های مشروط، وام‌ها و هزینه‌های شبه‌مالی)، باید در کنار مخارج مستقیم دولت به شکلی علنی و آشکار در اسناد بودجه درج شود و همراه با آنها مورد بررسی و نظارت قرار گیرد.

## ۲-۴-۲ توصیه‌هایی برای اصلاحات

مهم‌ترین اقدام برای اصلاح بودجه، استقرار زیربنای لازم برای تدوین بودجه‌ای کامل و بی‌عیب و نقص و نظام صورت‌بندی سیاست‌هاست که از جمله باید شامل موارد ذیل باشد:

- دامنه شمول بودجه می‌بایست تا حد امکان جامع و فراگیر باشد؛
- کلیه خط‌مشی‌ها و تصمیم‌هایی که در مسیر سیاست‌ها در نظر گرفته می‌شوند و اثرات مالی فوری و آتی بر بودجه دارند - مانند بدهی‌های مشروط، وام‌دهی، هزینه‌های مالیاتی و هزینه‌های «شبه‌مالی» - باید همراه با برنامه مخارج مستقیم دولت مورد ارزیابی و نقد و بررسی قرار گیرند و صراحتاً در مستندات بودجه درج شوند.

- طبقه‌بندی هزینه‌ها باید به طریقی باشد که الزامات مدیریت و تحلیل سیاست‌ها را به‌خوبی تأمین کند و تمامی هزینه‌های دولت را شامل شود.

- این اقدامات باید همراه با اقدامات اصلاحی ویژه‌ای که هدف آنها بهبود رویه‌های تدوین و اجرا و حسابداری بودجه است، به اجرا گذاشته شوند (موضوع فصول چهارم، ششم، هفتم و دهم). اقدامات مذکور، که پیش‌شرط لازم برای اصلاحات تکمیلی در نظام بودجه به‌شمار می‌آیند، از جمله بدین شرح‌اند:

- ابزارهایی که موجب تسهیل در ارزیابی و بررسی بدهی‌های مالی قطعی،

---

## ۱۰۶ مدیریت هزینه‌های عمومی

بدهی‌های مشروط و سیاست‌های تعهد شده دولت می‌گردند، و از جمله آنها می‌توان به نظام حسابداری تعهدی تعدیل شده، یا برنامه‌ریزی چندساله هزینه اشاره کرد (موضوع فصول دهم و سیزدهم)؛

- رویکرد عملکردگرا<sup>۱</sup> (فصل پانزدهم)؛
- ترتیبات مدیریتی خاص برای برخی از برنامه‌های هزینه (نظیر عوارض دریافتی از مصرف‌کنندگان خدمات و «اختصاص» درآمد به هزینه‌های خاص در مواردی که ارتباط نزدیکی میان درآمد و منافع وجود دارد، دادن آزادی عمل به سازمان‌ها و اداراتی که خدمات عمومی را مستقیماً یا به‌وسیله پیمانکار به مردم عرضه می‌کنند) به‌منظور بهبود کارایی عملیاتی آنها. اما هیچ‌یک از این ترتیبات نباید به محدود شدن دامنه شمول بودجه بیانجامد، یا از اعمال نظارت و کنترل این هزینه‌ها به‌وسیله قوه مقننه جلوگیری کند.
- در نظر گرفتن الگویی برای طبقه‌بندی هزینه‌ها برحسب فعالیت‌ها و برنامه‌ها، که تعریف شاخص‌های عملکرد را در سطحی مناسب امکان‌پذیر سازد.

---

1. Performance-oriented approach

### پی‌نوشت‌ها

1. Ministère de l'Economie et des Finances, "France's State Budget", Paris, 1996.
۲. این تعاریف برگرفته از آمار مالی دولت در سال ۱۹۸۳ و نظام حساب‌های ملی سال ۱۹۹۳ است. اشارات مربوط به صندوق‌های تأمین اجتماعی برگرفته از نظام حساب‌های ملی سال ۱۹۹۳ است.
3. 1993 SNA, P. 104.
۴. در نظام‌های اقتصادی مبتنی بر «برنامه‌ریزی متمرکز»، تمایز آشکاری میان فعالیت‌های شرکت‌های دولتی و فعالیت‌های دولت وجود نداشت، چرا که شرکت‌های متعلق به دولت عملاً در ارائه خدمات دولتی و عمومی نیز دخالت داشتند.
5. See James Buchanan in *The Demand and the Supply of Public Goods*, Rand McNally, 1968.
۶. برای دیدن بحثی مفصل در این باره ن.ک.
- McCleary, 1991.
۷. برطبق تعریف کمیسیون «اسکاپ» ۱۹۹۳ در تابلند، وجوه خارج از بودجه (پیش‌پرداخت‌ها، سپرده‌های موقت ادارات و سازمان‌های دولتی، کمک‌های خارجی و نظایر اینها)، مطابق گزارش دیوان محاسبات، بیش از ۶۰ درصد هزینه‌های دولت را تشکیل می‌داد. البته بخش اعظم این هزینه‌ها مربوط به مبادلات مالی داخلی و محاسبه مضاعف نظام حسابداری دولتی بود. حجم واقعی این عملیات مالی فقط چند درصد از مجموع دادوستدهایی بود که از طریق این وجوه خارج از بودجه انجام می‌شد.
۸. مثلاً در کشور ساحل عاج.
9. William McCleary, *The Earmarking of Government Revenue: A review of some World Bank Experiences*, The World Bank Research Observer, January 1991.
10. Ruper Pennant-rae and Ian Heggie, *Commercializing Africa's Roads*, "Finance and Development, 1995, and Ian Heggie, *Managing and financing of Roads: An Agenda for Reform*, 1995.
11. Barry H. Potter, *Dedicated road Funds: A Preliminary View on a World Bank Initiative*, 1997.
۱۲. ن.ک. پی‌نوشت ۹.
13. See Richard Hemming and Kenneth Miranda, *Pricing and Cost Recovery*, in Ke-young Chu and Richard Hemming, *Public Expenditure Handbook*, IMF, 1991.
14. See Humberto Petrei, "Budget and Control", *Inter-American Development*



- Bank, 1998.
15. Drawn from OECD, "User Charging for Government Services", 1998.
16. David Heald and Gorge Georgiou, "Consolidation Principles and Practices for the Government Sector", University of Aberdeen, 1996.
۱۷. همان‌گونه که در بسیاری از کشورهای اتحاد شوروی سابق رایج است.
18. See Premchand, 1983.
۱۹. به‌ویژه در اروپای غربی.
20. See G.A. Mackenzie and Peter Stella, Quasi-Fiscal Operations of Public Financial Institutions, IMF, 1996, and David J. Robinson and Peter Stella, Amalgamating Central Bank and Fiscal Deficits", in M. Blejer and A. Cheasty, How to measure the Fiscal deficit, IMF, 1993.
۲۱. این بخش عمدتاً برگرفته از این مقاله است:
- Hana Palackova, "Government Contingent liabilities: A Hidden Risk to Fiscal Stability", World Bank, 1998.
۲۲. ن.ک. به پی‌نوشت ۱۸.
23. Michael A. Wattleworth, Credit subsidies in Budgetary Lending: Computation, Effects, and Fiscal Implications", in IMF, How to Measure the Fiscal Deficit", 1993.
24. U. S. Office of Management and Budget (OMB), Statement of Federal Financial Accounting Standards (SFFAS), No. 7, 1996.
۲۵. در بخشی از گزارش تحقیقی مربوط به شیوه‌های گزارش‌دهی دولت فدرال که مشترکاً به‌وسیله حسابرس کل کانادا و دفتر حسابرسی کل ایالات متحد در سال ۱۹۸۶ به انجام رسیده، درباره صورت‌حساب‌های هزینه‌های مالیاتی آمده است: «حذف هریک از هزینه‌های مالیاتی عمده می‌تواند تأثیر نامطلوبی بر فعالیت‌های اقتصادی و درآمد ملی بگذارد و درآمد مالیاتی دولت را کاهش دهد ... در واقع هزینه‌های مالیاتی تأثیر بیشتری بر رونق اقتصادی دارند تا هزینه‌های مستقیم، زیرا هزینه‌های مالیاتی درآمد پس از مالیات را افزایش می‌دهند».
26. See Tax Expenditures OECD, 1996.

## فصل سوم

---

نظام‌های بودجه‌ریزی و  
روش‌های طبقه‌بندی  
هزینه‌ها



ترجمه: محمدتقی فیاضی

نیلوفر فراهانچی

### ۳-۱ رهیافت‌های بودجه‌ریزی

در کشورهای مختلف روش‌های گوناگونی برای بودجه‌ریزی به کار گرفته شده است. به‌علاوه، آداب و سنت‌های بودجه‌ریزی متعدد و متنوعی نیز وجود دارند که به‌رغم ویژگی‌های هریک از آنها، همگی از «فرهنگ اداری کلی»<sup>۱</sup> واحدی تبعیت می‌کنند. مطالبی که در ادامه می‌آید، باید با در نظر گرفتن نکات اساسی یاد شده مطالعه کرد؛ هرچند که سعی شده است تا اصول رایج در همه کشورها و زمینه‌های مشترک بین آنها توضیح داده شود.

#### ۳-۱-۱ ماهیت مصوبات<sup>۲</sup> قوه مقننه در حوزه بودجه

##### ۳-۱-۱-۱ مبانی تخصیص اعتبار در بودجه

ماهیت مصوبات قوه مقننه در مورد آنچه که به بودجه مربوط می‌شود، به نظام بودجه‌ریزی و ماهیت هزینه‌ها بستگی می‌یابد. تصویب هزینه‌ها و دادن مجوز به دولت برای انجام هزینه‌های مختلف معمولاً از طریق تخصیص اعتبارات بودجه صورت می‌گیرد. این مصوبات و مجوزها، عمدتاً موردی و خاص‌اند و دولت و دستگاه‌های تابعه آن را به استفاده از منابع مالی طی سال مالی بودجه، مجاز می‌سازند. اگرچه استثناهایی نیز همچون «مصوبات دائمی» وجود دارند، ولی روال معمول این است که اقلام هزینه‌های دولت را هر سال می‌بایست قوه مقننه به تصویب برساند. مبنای قانونی

---

1. Overall administrative culture

2. Authorizations

تخصیص اعتبارات را قانون بودجه مشخص می‌کند. در این قوانین باید از ورود به جزئیات اضافی پرهیز شود؛ و برای انجام اصلاحات آتی در اعتبارات تخصیص یافته نیز می‌بایست رهنمودهای آیین‌نامه‌ای<sup>۱</sup> لازم به همراه قانون اجرایی<sup>۲</sup> بودجه ارائه گردد. شیوه‌های تخصیص اعتبار را می‌توان در سه طبقه کلی زیر دسته‌بندی کرد:

● **تخصیص‌های الزام‌آور**<sup>۳</sup>: این شیوه تخصیص به دولت اجازه می‌دهد تعهدات مالی را متقبل شود و برطبق این تعهدات، پرداخت‌های نقدی<sup>۴</sup> را انجام دهد، بدون اینکه برای این پرداخت‌ها محدودیت زمانی از پیش تعیین شده‌ای مقرر شده باشد. این دسته از اعتبارات، دوره زمانی معینی برای پرداخت دارند ولی این دوره زمانی لزوماً محدود به یک سال نیست. از این نظام برای پرداخت تمام هزینه‌ها استفاده نمی‌شود، ولی می‌توان از آن برای برنامه‌های ویژه استفاده کرد (این نظام تخصیص در ایالات متحد، فیلیپین و میکرونزی<sup>۵</sup> مورد استفاده قرار می‌گیرد).<sup>(۱)</sup>

● **تخصیص اعتبار نقدی**<sup>۶</sup>: به دولت اجازه می‌دهد تا پرداخت‌های نقدی را طی دوره زمانی معینی، که معمولاً با دوره مالی یا سال مالی مطابقت دارد، انجام دهد. این نظام تقریباً در همه کشورهای رایج است. این نوع تخصیص اعتبار، سقف پرداخت‌های نقدی را برای دولت معین می‌سازد و دولت نمی‌تواند از این سقف فراتر رود - هرچند که استثناهایی هم وجود دارند. سقف‌های تعیین شده برای پرداخت‌های نقدی، دولت را در خرید کالا و خدمات از طریق ایجاد تعهدات قراردادی<sup>۷</sup> محدود می‌کنند. تخصیص اعتبار نقدی به‌طور کلی پرداخت‌هایی را که موعد آنها در دوره زمانی تعیین شده فرا می‌رسد، دربرمی‌گیرد. در معدودی از کشورها (مثلاً ایالات متحد)، بودجه برخی از برنامه‌های منتخب به‌صورت چندساله به تصویب می‌رسد.

● **تخصیص اعتبار تعهدی**: این روش تخصیص اعتبار هزینه‌های کامل یک وزارتخانه را،

1. Procedural guidance
2. Administrative law
3. Obligation-based appropriations
4. Cash payments
5. Micronesia
6. Cash-based appropriations
7. Contractual commitments

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۱۳

اعم از هزینه‌های عملیاتی و هرگونه افزایش در بدهی‌ها یا کاهش در دارایی‌ها (که از نظر حسابداران مخارج نامیده می‌شود. ن.ک. فصل دهم کتاب)، در برمی‌گیرد. مجموع کالاها و خدماتی که طی دوره زمانی معینی به مصرف می‌رسند (نه اینکه به تملک درآیند) مشمول هزینه‌های کامل وزارتخانه می‌گردند. بنابراین، استهلاك دارایی‌های ثابت فیزیکی، تغییر در حجم موجودی انبار و تغییر در بدهی‌های را باید به پرداخت‌های واقعی<sup>۱</sup> (نقدی و غیرنقدی) اضافه کرد، تا هزینه‌های کامل برنامه مورد نظر محاسبه شود.<sup>(۲)</sup>

تخصیص اعتبار تعهدی می‌تواند هزینه‌های پرسنلی دولت را نیز - مانند تعهد پرداخت حقوق ایام بازنشستگی - دربرگیرد. بر همین سیاق در مورد وام‌های یارانه‌ای، که دولت پرداخت می‌کند، تخصیص اعتبار تعهدی شامل ارزش آماری<sup>۲</sup> یارانه بهره‌وام‌ها نیز می‌شود. این نوع تخصیص اعتبار، استهلاك دارایی‌های ملی - مانند جاده‌ها - را هم پوشش می‌دهد.

ایجاد تمایز میان دارایی‌های ملی و دارایی‌های متعلق به وزارتخانه‌ها، نقش عمده‌ای در تعیین هزینه‌های آنها، (که مبنای تخصیص اعتبار برای فعالیت‌هایشان است)، دارد. بر همین مبنا، هزینه استهلاك دارایی‌هایی که در برنامه‌های متعدد از آن استفاده می‌شود نیز باید به طریق مقتضی بین برنامه‌ها تقسیم گردد. برای تعیین هزینه‌های کامل یک برنامه، کاربرد نظام‌های دقیق اندازه‌گیری هزینه جزء الزامات به‌شمار می‌آید (ن.ک. فصل دهم).

### ۳-۱-۱-۲ مصوبات بودجه‌ای برای برنامه‌های چندساله

تعدادی از کشورها (از جمله فرانسه) در بودجه سالیانه خود، علاوه بر تخصیص اعتبارات نقدی، مصوبات بودجه‌ای ویژه‌ای را نیز برای پیش‌پرداخت‌ها و تعهدات مالی آتی دولت در قبال بعضی از طبقات هزینه<sup>۳</sup> (به‌ویژه سرمایه‌گذاری‌ها) می‌گنجانند. این مصوبات ایجاد تعهد برای دوره چندساله را مجاز می‌سازند؛ اما همچنان برای پرداخت‌های نقدی بابت این تعهدات آتی به تخصیص اعتبار سالیانه نیاز است. در برخی از کشورهای در حال

---

1. Actual payments  
2. Actuarial value  
3. Expenditure categories

توسعه (نظیر اندونزی)، این مصوبات بودجه‌ای در بودجه عمرانی / سرمایه‌گذاری<sup>۱</sup> گنجانده می‌شوند. این مصوبات بودجه‌ای با تخصیص‌های الزام‌آور، که آن هم برنامه‌های چندساله را پوشش می‌دهد، فرق دارد. تخصیص‌های الزام‌آور برای برنامه‌هایی است که علاوه بر مجوز پرداخت، تعهد پرداخت مطابق قرارداد را هم دارند.

در سایر کشورها مصوبات مربوط به تعهدات آتی معمولاً در بودجه گنجانده نمی‌شوند، ولی گزارش آنها به منظور کنترل و مدیریت داخلی به وسیله دولت، تهیه می‌شود. به عنوان نمونه، در کشور استرالیا این مصوبات بودجه‌ای به عنوان بخشی از برآوردهای چندساله (ن.ک. فصل سیزدهم) تهیه می‌شوند و به تصویب هیئت وزیران<sup>۲</sup> می‌رسند. در معدودی از کشورها (مثلاً ایالات متحد)، برای بعضی از برنامه‌ها، مصوبات نقدی چندساله نیز در بودجه گنجانده می‌شود.

### ۳-۱-۱-۳ مصوبات بودجه‌ای تخصیص اعتبار دائمی

بسیاری از کشورها مصوبات بودجه‌ای یا تخصیص اعتبارهای دائمی را برای مواردی همچون بازپرداخت بدهی‌ها و پرداخت‌های موظف و نظایر آن در بودجه خود می‌گنجانند. ماهیت تعهدی بودن این طبقات هزینه ایجاب می‌کند که تخصیص اعتبار دائمی برای آنها انجام شود. از آنجاکه این هزینه‌ها قانوناً الزامی و اجباری و همچنین مستمرند، کاملاً طبیعی است که در بودجه‌ریزی، به طرز متفاوتی با آنها برخورد شود. برطبق قانون اساسی، برخی از کشورها، حقوق قضات مشمول تخصیص اعتبار دائمی می‌شود و لزومی ندارد که هر ساله همراه با بودجه دولت به تصویب مجلس برسد. ولی معمولاً برآورد و هزینه‌هایی که الزاماً در طول سال مالی باید پرداخت شوند در بودجه درج می‌شوند. نمایش این اطلاعات جزء ضروریات بودجه است، فارغ از اینکه ماهیت مصوبات بودجه چه باشد.

در برخی از کشورها (مثلاً فرانسه) بین تخصیص اعتبار محدود<sup>۳</sup> که سقف اعتبار را

- 
1. Development/ investment budget
  2. Cabinet
  3. Restricted appropriations

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۱۵

دقیقاً تعیین می‌کند و تخصیص اعتبار تقریبی<sup>۱</sup> که به هزینه‌های اجباری اختصاص می‌یابد، ولی میزان دقیق آنها را نمی‌توان با دقت تخمین زد (نظیر بازپرداخت بدهی‌ها)، تفکیک قائل می‌شوند.

#### ۳-۱-۱-۴ ارقام ناخالص

همان‌گونه که پیش‌تر نیز اشاره شد، برای آنکه بتوان تحلیل و ارزیابی صحیحی از سیاست‌های دولت و فعالیت‌های آن به‌عمل آورد (از جمله فعالیت‌های تجاری دولت)، باید هزینه‌ها و درآمدهای دولت همواره به‌صورت ارقام ناخالص در بودجه نشان داده شوند، حتی اگر تخصیص اعتبار و مصوبات مجلس و همچنین کنترل‌های ناظر به اجرای بودجه فقط ارقام خالص اعتبارات تخصیص‌یافته (یعنی مازاد هزینه‌ها بر درآمدهای تجاری) را مدنظر داشته باشد.

#### ۳-۱-۱-۵ قاعدهٔ سالیانه

بودجه‌ها تقریباً همیشه به‌صورت سالیانه تهیه می‌شوند (هرچند «سال مالی» ممکن است سال تقویمی یا هر دوره دوازده ماهه دیگری باشد). انتخاب دوره زمانی کوتاه‌تر برای بودجه مشکلاتی را برای مدیریت ایجاد می‌کند و طولانی‌تر ساختن دوره زمانی بودجه موجب افزایش حاشیهٔ نااطمینانی<sup>۲</sup> آن می‌شود. با این حال برخی از برنامه‌ها چندساله هستند، و به‌طور کلی اعمال تعدیلات در ترکیب بودجه به زمانی طولانی‌تر از یک سال نیاز دارد. چارچوب زمانی سالیانه عموماً برای تخصیص منابع در مقیاس کلان کافی نیست و باید با اتخاذ روبه‌های ویژه‌ای برآوردهای چندساله تعهدات مالی و هزینه‌ها (که موضوع فصل سیزدهم کتاب است) تکمیل شود. قاعدهٔ پرداخت سالیانه، چنانچه با سخت‌گیری و بدون انعطاف‌پذیری اعمال شود، می‌تواند مشکلاتی را برای مدیریت اجرایی برنامه‌ها به‌وجود بیاورد، به‌ویژه اگر انتقال هزینه‌ها به دوره‌های مالی آتی مجاز نباشد (ن.ک. فصل ششم).

---

1. Approximate appropriation  
2. Margin of uncertainty



## ۳-۱-۲ شالوده نظام بودجه‌ریزی

نظام‌های بودجه‌ریزی را می‌توان براساس طبقه‌بندی‌هایی که برای تخصیص اعتبارات بودجه (قسمت ۱-۱-۳) ارائه شد، به شرحی که در پی می‌آید طبقه‌بندی کرد:

### ۳-۱-۲-۱ بودجه نقدی

بودجه‌ای است که بخش اعظم تخصیص اعتبار در آن به صورت نقدی است. بنابراین در چنین بودجه‌ای، تخصیص اعتبارات تعیین‌کننده سقف پرداخت‌ها یا تعهدات سالیانه است. تعهدات مالی، که می‌بایست در سال مالی به آنها عمل شود و سهم سالیانه تعهدات چندساله دولت هستند (برای بحث مفصل درباره تعریف «تعهدات»، ن.ک. فصل ششم). بودجه نقدی از نظر کنترل هزینه‌ها و انطباق عملکرد با بودجه مصوب، در واقع بودجه‌ای ایدئال به شمار می‌آید. کنترل تعهدات مالی و پرداخت‌ها بر مبنای مصوبات مجلس انجام می‌شود و اهداف کلان اقتصادی نظیر کسری بودجه نقدی، مستقیماً با اعتبارات تخصیص‌یافته ارتباط دارند.

### ۳-۱-۲-۲ بودجه التزامی<sup>۱</sup>

در بودجه التزامی، اعتبارات تخصیص‌یافته تعیین‌کننده سقف پرداخت‌های نقدی و تعهدات مالی دولت است، ولی محدودیت زمانی برای پرداخت‌ها وجود ندارد. به همراه این بودجه باید برنامه نقدی سالیانه‌ای نیز ارائه شود که برنامه پرداخت بدهی‌ها را در دوره زمانی آتی مشخص کند.

### ۳-۱-۲-۳ بودجه تعهدی<sup>۲</sup>

بودجه تعهدی را به دو طریق می‌توان تعریف کرد:

• بودجه‌ای که تخصیص اعتبارات در آن بر مبنای تعهدی است و محدودیتی برای پرداخت‌های نقدی یا تعهدات مالی وجود ندارد (برای مثال، در بودجه نیوزیلند). در این

1. Obligation-based budget

2. Accrual-based budget

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۱۷

نوع بودجه نیز پرداخت‌های نقدی از طریق روش‌های جداگانه‌ای - به غیر از تخصیص اعتبار - کنترل می‌شوند (ن.ک. فصل هشتم کتاب).

• بودجه‌ای که پیش‌بینی‌ها<sup>۱</sup> و اطلاعات تعهدی ترازنامه دولت را ارائه می‌دهد، اما تخصیص اعتبار در آن تعیین‌کننده سقف پرداخت‌های نقدی است. شمار زیادی از بودجه‌های دولت‌های محلی در بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته به همین ترتیب تدوین و ارائه می‌شود. در کشور «ایسلند» بودجه دولت هم به‌صورت نقدی نوشته می‌شود و هم برمبنای تعهدی.

به‌طور کلی عبارت «بودجه تعهدی» با تعریف نخست مطابقت بیشتری دارد؛ و در این کتاب نیز هر جا از بودجه تعهدی نام برده می‌شود، تعریف نخست مدنظر بوده است، مگر در موارد خاصی که در جای خود مشخص شده‌اند. بنابراین نمی‌توان پرداخت‌های نقدی و تعهدات را به‌طور مستقیم از طریق تخصیص اعتبارات تعهدی کنترل کرد، و برای هر یک لازم است سازوکار جداگانه‌ای به‌منظور کنترل وجوه نقد وجود داشته باشد.<sup>(۳)</sup>

تمایز میان بودجه نقدی و بودجه تعهدی عمدتاً به نوع تخصیص اعتبار مربوط می‌شود، که آن هم برپایه هزینه‌هایی چون حقوق بازنشستگی و هزینه‌های جاری، و در برخی موارد (مثل کشور نیوزیلند) هزینه‌هایی همچون «خرید دارایی‌های ثابت ملی» (خرید زمین برای پارک‌های ملی، بزرگراه‌ها، ساختمان مجلس و نظایر اینها) تعیین می‌گردد. در زمان حاضر در کشور نیوزیلند تخصیص اعتبارات برای انتقالات و کمک‌های سرمایه‌ای (به‌منظور افزایش سرمایه‌گذاری یک دستگاه) به‌صورت نقدی انجام می‌شود.<sup>(۴)</sup> در مورد تخصیص اعتبار برای وام‌ها، تفاوتی میان تخصیص اعتبار تعهدی و نقدی وجود ندارد.<sup>(۵)</sup>

هدف اصلی بودجه تعهدی، کمک به بهبود عملکرد و افزایش کارایی است. از آنجاکه در این روش بودجه‌ریزی تمام هزینه‌های هر برنامه در بودجه وارد می‌شود، دستگاه‌های دولتی انگیزه نیرومندی برای ارزیابی هزینه‌های خود دارند. به‌علاوه، ارائه اطلاعات

تعهدی مربوط به بدهی‌های آتی و یارانه بهره‌وام‌ها در بودجه، مزایایی از لحاظ رعایت اصل شفافیت و تدوین سیاست‌ها دارد. اینها مزایای برجسته بودجه تعهدی به‌شمار می‌آیند، زیرا برای بهبود نحوه برخورد با بدهی‌های مالی و یارانه‌ها، نیازی نیست که هزینه‌های استهلاک نیز به همراه سایر اقلام هزینه‌های دولت برای تصویب به مجلس ارائه شوند.

با وجود مزایایی که برشمره شدند، تلاش برای استقرار نظام بودجه‌ریزی تعهدی در کشورهای در حال توسعه - یا در اقتصادهای در حال گذار (بلوک شرق سابق) - با مشکلات عمده‌ای همراه خواهد بود. این کشورها قبل از کنار گذاشتن نظام بودجه‌ریزی نقدی، باید ملاحظات زیر را در نظر بگیرند:

- بودجه‌ریزی تعهدی، قواعد سنتی انطباق با مصوبات را تغییر می‌دهد. در این روش، مصوبات بودجه‌ای مجلس دیگر به‌صورت تعهدات نقدی نخواهد بود، و هزینه استهلاک نیز در آن گنجانده می‌شود. به‌علاوه، برای ارائه خدمات بهتر، همواره ممکن است بین زمان تملک کالاها و خدمات و پرداخت هزینه‌ها - یا به‌عبارت‌دیگر، بین مصرف کالاهای به‌دست آمده و استفاده از اعتبارات تخصیص‌یافته - فاصله زمانی وجود داشته باشد (ن.ک. فصل دهم). بنابراین اگر تخصیص اعتبارات بودجه بر مبنای تعهدی انجام شود، باید سازوکارهایی نیز برای اطمینان یافتن از تحت کنترل بودن وجوه نقد، چه در فرایند تدوین بودجه و چه در مراحل اجرای آن، وجود داشته باشد. تجربه بودجه‌ریزی تعهدی در کشور نیوزیلند نشان می‌دهد که این روش بودجه‌ریزی تأثیر نامطلوبی بر انضباط بودجه‌ای ندارد و حتی می‌تواند موجب انضباط بودجه‌ای بیشتر نیز بشود؛ البته به شرطی که کنترل‌های مؤثر داخلی بر وجوه نقد اعمال گردد (همان‌گونه که در این کشور صورت می‌پذیرد). در سایر کشورها گذار از روش بودجه‌ریزی نقدی به بودجه‌ریزی تعهدی، مترادف با ترک کنترل وجوه نقد، و به‌منزله گشوده شدن باب فساد مالی و تخصیص نادرست اعتبارات است.

- حسابداری تعهدی مزایای متعددی دارد (ن.ک. فصل دهم). استفاده از روش حسابداری تعهدی به‌خودی‌خود به معنی در پیش گرفتن روش بودجه‌ریزی تعهدی نیست، هرچند که این دو اصطلاح غالباً با یکدیگر اشتباه گرفته می‌شوند. بودجه‌ریزی

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۱۹

تعهدی مستلزم استفاده از حسابداری تعهدی نیز هست، ولی ایجاد نظام حسابداری تعهدی به معنی ترک روش بودجه‌ریزی نقدی نیست (به‌عنوان مثال، اخیراً ایالات متحد در نظام بودجه خود «نظام حسابداری تعهدی کامل» را پیاده کرده است، ولی هنوز از روش بودجه‌ریزی نقدی استفاده می‌کند).

- پیاده کردن نظام حسابداری تعهدی «کامل» (که خود پیش‌شرط بودجه‌ریزی تعهدی است)، الزامات فراوانی به همراه دارد. در رهیافت تدریجی برای اصلاح و بهبود نظام حسابداری و تبدیل آن به نظام حسابداری تعهدی، بهتر است کار را از بدهی‌های مالی آغاز کرد (این امر به معنی استقرار نوعی نظام حسابداری تعهدی اولیه و سپس تکمیل تدریجی آن است).

- بهبود روش اندازه‌گیری و محاسبه هزینه‌ها و ارزیابی هزینه‌های کامل امری مطلوب است؛ اما محاسبه هزینه‌های کامل به‌هیچ‌وجه آسان نیست و در ابتدای کار، محاسبات هزینه بدواً دارای دقت کافی نخواهند بود. به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه نباید کار را با استقرار نظام تمام‌عیار حسابداری تعهدی کامل و در سطح گسترده برای همه دستگاه‌های دولتی آغاز کرد. در همین زمینه تعیین مورد مصرف اعتبارات تخصیص‌یافته بر مبنای برآوردهای تخمینی نه چندان دقیق از استهلاک هم توصیه نمی‌گردد.

کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای در حال گذار بهتر است که ابتدا بودجه نقدی‌شان را بیشتر انسجام دهند، و سپس به ارتقای نظام کنترل و پیگیری موارد مصرف اعتبارات تخصیص‌یافته (ن.ک. فصل ششم) بپردازند و در مرحله بعد، به تدریج نظام حسابداری‌شان را اصلاح کنند (ن.ک. فصل دهم). همان‌گونه که در فصل پانزدهم این کتاب به تفصیل شرح داده شده است، این کشورها می‌توانند معیارهای مناسبی برای اجرای رهیافتی «عملکردگرا» در نظام حسابداری بودجه‌شان ارائه دهند (نه اینکه به «بودجه‌ریزی عملیاتی» تمام‌عیار روی آورند)، بدون اینکه نیازی به تغییر در شیوه تخصیص اعتبارات بودجه باشد.

### پیرابند ۱۰

#### آشنایی با برخی مفاهیم

تا چندین سال پیش، از واژه تعهدی در فرهنگ بودجه‌ریزی<sup>۱</sup> اغلب به معنای هزینه‌ها در مرحله تحویل و رسیدگی استفاده می‌شد. اما در حال حاضر، این واژه بر مبنای توضیح مورد پذیرش حسابداران که در مجموعه «اصول کلی پذیرفته شده حسابداری» نوشته شده، تعریف می‌گردد. بنابراین، به دلیل به کارگیری واژه تعهدی در هر دو نظام مختلف بودجه‌ریزی و حسابداری باید از موارد شبهه‌انگیزی که به آنها اشاره می‌گردد، دوری نمود:

**واژه مخارج در مقابل عبارت هزینه‌های تعهد شده<sup>۲</sup>:** در یک بودجه بر مبنای تعهدی، هزینه‌های عملیاتی فقط معادل هزینه‌های تعهد شده نیست. در این بودجه، هزینه‌های عملیاتی<sup>۳</sup> معادل با هزینه‌های تعهد شده به اضافه استهلاک، به اضافه یا منهای تغییر در موجودی انبار و ضایعات، به اضافه یا منهای پیش‌پرداخت‌ها می‌باشد.

**حسابداری تعهدی در برابر حسابداری هزینه تعهد شده:** اصطلاح «حسابداری هزینه» که در بعضی از کشورها به کار گرفته می‌شود، به ثبت هزینه‌ها در زمان تحقق آنها اطلاق می‌گردد. نظارت بر هزینه‌ها در این مرحله، یکی از خصوصیات کلیدی «بودجه‌ریزی کامل»<sup>۴</sup> بوده و چنانچه در آن کشور نظام حسابداری تعهدی استفاده نشود، بر آن تأکید می‌گردد (از لحاظ ادبیات نظری، ثبت هزینه‌ها در مرحله تحقق آنها تنها راه ارزیابی دقیق بدهی‌های معوقه است. این نوع حسابداری فقط برای ثبت تعهدات مالی که بیش از میزان برآورد بدهی‌های معوقه باشند، به کار می‌آید).

**حسابداری تعهدی در برابر حسابداری تعهدی تعدیل شده:** برخی از نظام‌های حسابداری که در اوائل دهه ۱۹۸۰ تحت عنوان «نظام حسابداری تعهدی» نامیده می‌شدند، در حال حاضر به «نظام حسابداری تعهدی تعدیل شده» تغییر نام یافته‌اند (به فصل دهم مراجعه کنید). به دلیل آنکه امروزه «حسابداری تعهدی» در دستگاه‌های دولتی در محدوده «حسابداری تجاری»<sup>۵</sup> قرار می‌گیرد، این تغییر نام انجام شده است. در این کتاب هر جا که امکان داشته واژه تعهدی با تعهدی تعدیل شده به طور اشتباه یکی فرض شود، از اصطلاح «حسابداری تعهدی کامل» به جای عبارت «حسابداری تعهدی» استفاده شده است.

1. Budgeting jargon
2. Accrued expenditures
3. Operating costs
4. Sound budgeting
5. Commercial Accounting

**کسری بودجه عملیاتی (کسری بودجه بر مبنای تعهدی) در برابر کسری بودجه مبتنی بر تعهدات مالی:** یک تعهد مالی در پی سفارش کالا یا خدمت یا انعقاد یک قرارداد، ایجاد می‌شود. در فرهنگ بودجه‌ریزی، کسری «بر مبنای تعهدی»<sup>۱</sup> معادل با کسری بودجه نقدی به‌اضافه تغییر در بدهی‌های معوقه تعریف می‌شود. این نوع کسری بودجه به‌هیچ‌وجه با کسری بودجه عملیاتی که در اصول حسابداری تعهدی تعریف می‌شود، ارتباطی ندارد (ن.ک. فصل دهم).

### ۳-۱-۳ روش بودجه‌ریزی سنتی: بودجه‌ریزی تطبیقی<sup>۲</sup>

هدف عمده روش بودجه‌ریزی سنتی این است که بودجه به ابزاری برای انطباق مالی بین هزینه‌ها و منابع تبدیل شود؛ و بودجه نقدی این مقصود را تأمین می‌کند.<sup>(۶)</sup> در چنین بودجه‌ای برای اینکه بتوان موارد مصرف منابع را به‌خوبی کنترل کرد، باید هزینه‌ها به تفکیک سازمان و عنوان هزینه (ردیف - قلم<sup>۳</sup>) طبقه‌بندی شوند (مثلاً بودجه حمل‌ونقل و بودجه حقوق و دستمزد کارکنان تمام‌وقت و جز اینها). بودجه‌هایی که بدین طریق تدوین می‌شوند معمولاً بسیار مفصل‌اند و در برخی از کشورها هزاران «ردیف - قلم» را دربرمی‌گیرند.

بودجه‌های ردیف - قلم با روش بودجه‌ای «داده‌گرا»<sup>۴</sup> تدوین می‌شدند (که هنوز هم در برخی از کشورها به همین روش تهیه می‌شوند). این نوع بودجه‌ریزی با کنترل‌های پیش از وقوع مفصل همراه بود و قواعد تخصیص اعتبارات نیز در آن بسیار انعطاف‌ناپذیر بودند (منظور، قواعدی هستند که انتقال اعتبار بین ردیف‌های بودجه را ممنوع یا تنظیم می‌کردند). البته این نوع ویژگی‌ها در کشورهای مختلف تغییر می‌کند. مثلاً در برخی از کشورها نظام کنترل فقط انتقال اعتبار بین هزینه‌های پرسنلی و سایر اقلام را ممنوع می‌سازد و جزئیات ردیف و اقلام بودجه فقط به‌منظور اطلاع‌رسانی در بودجه درج می‌گردد. بنابراین، اگر انتقاد منصفانه‌ای هم به بودجه‌های بسیار تفصیلی با اقلام و ردیف‌های فراوان و انعطاف‌پذیر وجود دارد، نباید در کل روش بودجه‌ریزی ردیف - قلم تردید و تشکیک ورزید.

1. Commitment basis
2. Compliance budgeting
3. Line-item
4. Input-oriented

انتقادهای عمده‌ای به نظام سنتی بودجه‌ریزی وارد است، که از جمله آنها می‌توان به این موارد اشاره کرد: تأمین نکردن اهداف اصلی دولت در زمینه بودجه‌ریزی، تعیین نکردن ارتباط میان اهداف دولت و بودجه، و اشاره نداشتن به کارآمدترین ترکیب داده‌ها، که دولت می‌تواند برای ارائه خدمات عمومی با پایین‌ترین هزینه و بالاترین کارایی به کار ببندد. به دلیل همین کاستی‌ها بود که از اواسط دهه ۱۹۵۰ کشورهای صنعتی و کشورهای در حال توسعه دست به کار اصلاح نظام‌های بودجه‌ریزی شدند. این کشورها با انجام اصلاحات متعددی در جهت اجرای «نظام بودجه‌ریزی عملکردی/ برنامه‌ای»<sup>(۱)</sup>، سعی کردند نارسایی‌های یاد شده را جبران کنند. همان‌گونه که در ادامه شرح داده شده است، نتایج این اصلاحات در مقایسه با هزینه‌های انجام شده اغلب ناامیدکننده - و در برخی موارد زیان‌بار نیز - بوده است.

در دهه ۱۹۸۰، ایجاد ثبات اقتصادی در سطح کلان، در کانون توجه دولت‌ها قرار گرفت و اصلاحات نظام بودجه نیز عمدتاً با این هدف دنبال می‌شد، تا بودجه را به ابزار مؤثری برای اجرای سیاست‌های بودجه‌ای دولت تبدیل کند. بسیاری از کشورهای در حال توسعه در این دهه همچنان به وارد کردن نظام بودجه‌ریزی «عملکردی/ برنامه‌ای» از کشورهای صنعتی ادامه می‌دادند (به‌رغم نتایج ضعیف آنها)، در حالی که این نظام بودجه‌ریزی در سطح بین‌المللی دیگر طرف‌داری نداشت.

روش سنتی بودجه‌ریزی هنوز هم برای بسیاری از کشورها کارساز است، زیرا تا وقتی که این روش بودجه‌ریزی دارای جامعیت کافی و طبقه‌بندی اقتصادی مناسبی است، به‌خوبی می‌تواند الزامات ایجاد ثبات در سطح کلان اقتصاد را تأمین کند. با این همه، در شرایط کنونی رهیافت‌های بودجه‌ریزی «عملکردگرا» مجدداً محبوبیت پیدا کرده و مورد توجه قرار گرفته است.

#### ۳-۱-۴ بودجه‌ریزی عملکردی/ برنامه‌ای<sup>(۲)</sup>

پیش از هرچیز باید بر این نکته تأکید شود که گرایش عملکردی و عملیاتی در یک نظام

---

1. Performance/ Program Budgeting System (PPBS)

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۲۳

بودجه، که به طرق مختلف می‌توان آن را در تدوین بودجه در نظر گرفت و ملاک عمل قرار داد، به‌هیچ‌وجه با روش بودجه‌ریزی شناخته شده‌ای تحت عنوان «بودجه‌ریزی عملیاتی» مترادف نیست، و بدین ترتیب و نباید این دو را هم‌معنی دانست. در روش بودجه‌ریزی عملیاتی، بودجه در واقع اهداف هزینه‌ها، و مخارج اجرای برنامه‌هایی را که برای رسیدن به این مقاصد پیشنهاد شده‌اند، محاسبه می‌کند و معیارهای سنجش عملکرد برنامه‌ها و نتایج هر یک را نشان می‌دهد. بنابراین، بودجه‌ریزی عملیاتی دارای ویژگی‌هایی از این دست است:

- فعالیت‌های دولت را می‌توان این‌گونه تقسیم‌بندی کرد: وظایف در سطح گسترده، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و عناصر هزینه<sup>۱</sup>. «وظیفه»<sup>۲</sup> برای دولت به معنی هدفی عمده (نظیر توسعه کشاورزی) است. «برنامه» به مجموعه‌ای از فعالیت‌های برنامه‌ریزی شده اطلاق می‌شود که مقاصد معینی را (همچون برنامه افزایش تولید غلات) همسو با هدف‌های عمده دولت تحقق می‌بخشد. «فعالیت» نیز زیرمجموعه‌ای از برنامه‌ای است که از تقسیم‌بندی برنامه به طبقات و گروه‌های همگن (مثلاً عملیات آبیاری یا زهکشی) نتیجه می‌شود. «عناصر هزینه» همان «داده‌ها» هستند و هزینه در واقع بر مبنای تعهدی محاسبه می‌شود. ملاک تفکیک طبقات فعالیت‌ها از یکدیگر معیاری است که برای سنجش عملکرد و محاسبه هزینه‌های آن استفاده قرار می‌گیرد (فعالیت‌هایی که با معیار سنجش مشترکی مورد اندازه‌گیری و محاسبه می‌شوند، در یک گروه قرار می‌گیرند و سرفصل هزینه واحدی برای آنها در نظر گرفته می‌شود). اهداف عملیاتی هر برنامه، و فعالیت‌های زیربخش آن نیز برای هر سال بودجه تعیین می‌گردد.

- شاخص‌های عملکرد<sup>۳</sup> و هزینه‌ها برای تمام برنامه‌ها و فعالیت‌های بودجه، تعیین و اندازه‌گیری و گزارش می‌شود (در دهه ۱۹۵۰ تلاش می‌شد تا استانداردها و معیارهایی برای سنجش برنامه‌ها و فعالیت‌ها طراحی شود، که این خود نتایج کاملاً تردیدآمیزی را به دنبال داشت).

- 
1. Cost elements
  2. Function
  3. Performance indicators



سلسله‌مراتب «وظیفه» و «برنامه» و «فعالیت» را که در این روش بودجه‌ریزی متداول است، به خوبی می‌توان با ساختار سازمانی دولت («وزارتخانه»، «ادارات کل»<sup>۱</sup> و «بخش‌ها»<sup>۲</sup> یا برنامه‌ها) مقایسه کرد؛ ولی هیچ رابطه نظام‌مندی میان ساختار وظیفه‌ای بودجه و ساختار سازمانی دولت وجود ندارد. درحقیقت یکی از مشکلات عمده بودجه‌ریزی عملیاتی همین انطباق نیافتن ساختار برنامه‌ای (به شکلی که در بودجه منعکس می‌شود) با ساختار اداری دولت<sup>(۸)</sup> است که موجب پیچیدگی کار، فقدان مالکیت (نامشخص بودن مسئول انجام هر برنامه) و عدم پاسخ‌گویی می‌گردد.

نخستین تجربه بودجه‌ریزی عملیاتی در مقیاس وسیع در سال ۱۹۴۹ در ایالات متحد به‌دست آمد. در این تجربه از پیشنهادهای و توصیه‌های کمیسیون هوور<sup>۳</sup> استفاده شد. در آن هنگام تأکید عمده بر سنجش و محاسبه هزینه‌های کل، ارزیابی حجم کار و اندازه‌گیری هزینه واحد<sup>۴</sup> بود. بودجه سال ۱۹۵۱ ایالات متحد شامل فهرست‌هایی از برنامه‌ها یا فعالیت‌ها برحسب حساب بودجه مربوط، و صورت وضعیت اجمالی پیرامون برنامه‌ها و عملکرد مورد انتظار بود؛ و در برخی موارد اطلاعات مربوط به حجم کار و هزینه‌ها که بر مبنای تعهدی محاسبه شده بودند نیز در آن گنجانده شده بود. نتیجه کار موفقیت‌آمیز نبود، به گونه‌ای که ایالات متحد بلافاصله این نوع بودجه‌ریزی را کنار گذاشت؛ هرچند درس‌هایی که از آن تجربه به‌دست آمد، بعدها مورد استفاده قرار گرفت و اصلاحاتی که در دهه اول ۱۹۹۰ در نظام بودجه اعمال شد تا حدود زیادی ملهم از این تجارب بود.

در سال ۱۹۵۴، یک نسل پیش از آنکه «مدیریت امروزین امور عمومی» (ن.ک. پیوست ۵) به اجرا درآید، کشور فیلیپین نیز به تبعیت از ایالات متحد، الگوی بودجه‌ریزی عملیاتی را به‌طور آزمایشی پیاده ساخت. در این بودجه که برای سال ۱۹۵۶ تهیه شد، ۱۲ دستگاه دولتی الگوی بودجه‌ریزی عملیاتی را به اجرا درآوردند. در این الگو هزینه‌ها به شکل تفصیلی ردیف - قلم طبقه‌بندی نشدند، بلکه فقط در قالب مجموعه‌هایی که هر کدام به یک برنامه و یا پروژه تعلق داشت، ارائه گردیدند.

- 
1. Directorates
  2. Divisions
  3. Hoover commission
  4. Unit cost

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۲۵

اما این نظام به‌علت پیچیدگی‌های زیاد و فقدان کنترل هزینه‌ها بلافاصله کنار گذاشته شد و دولت مجدداً نظام بودجه‌ریزی سنتی را جایگزین آن ساخت. در زمان حاضر در این کشور تنها نتایج این روش بودجه‌ریزی عملیاتی به‌منظور اطلاع‌رسانی و به‌عنوان ضمیمه‌ای فرعی همراه با سند اصلی بودجه ارائه می‌شود. این ضمیمه، میزان هزینه‌های سرمایه‌ای و جاری برای هر یک از دستگاه‌های دولتی و واحدهای تابعه استفاده‌کننده از بودجه را به همراه شاخص‌های سنجش عملکرد نشان می‌دهد. بودجه پیشنهادی<sup>۱</sup> هم به‌جای آنکه در قالب ردیف - قلم ارائه گردد، به‌صورت برنامه‌ای تدوین می‌شود. البته این تغییرات در نظام تصمیم‌سازی<sup>۲</sup> برای بودجه بیش از آنکه واقعی و زیربنایی باشد، جنبه تشریفاتی و صوری دارد، و مبنای همان روش بودجه‌ریزی سنتی است.

در ایالات متحد تا سال ۱۹۶۴، حدود ۸۰ درصد از دستگاه‌های ایالتی همراه با درخواست بودجه<sup>۳</sup> خود، اطلاعات هزینه را نیز ارائه می‌کردند. اما ضرورت در نظر گرفتن جنبه‌های کیفی هزینه‌ها، منجر به راه‌اندازی «نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی»<sup>۴</sup> در سال ۱۹۶۵ شد. هدف این نظام ایجاد ارتباط بهتر میان مقاصد و اهداف از یک‌سو و فعالیت‌ها و برنامه‌ها از سوی دیگر بود. بدین‌منظور در مرحله طرح‌ریزی از روش «تحلیل سیستم‌ها»<sup>۵</sup> برای تعیین اهداف و طرح مسئله<sup>۶</sup> و ارائه راه‌حلی مطلوب استفاده می‌شد. در مرحله برنامه‌ریزی، راه‌ها و روش‌های موجود مورد بررسی قرار گرفتند و با راه‌حل‌های تعیین شده در مرحله طرح‌ریزی مقایسه گردیدند. سپس مجموعه فعالیت‌ها در قالب برنامه‌های چندساله دسته‌بندی شدند، تا در مرحله بعد مورد ارزیابی قرار گیرند و با یکدیگر مقایسه گردند. سرانجام در مرحله بودجه‌ریزی، این برنامه‌ها به بودجه سالیانه تبدیل شدند.

هدف اولیه «نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی» تشویق دولتمردان به تصمیم‌سازی برای بودجه از طریق برنامه‌ریزی بود. این هدف به‌منظور غلبه بر گرایش

- 
1. Budget submission
  2. Decision-making
  3. Budget request
  4. Planning, Programing and Budgeting System (PPBS)
  5. System analysis
  6. Objectives

مدیران اجرایی به بخش‌بندی بودجه، از طریق منفک کردن برنامه‌ها از وابستگی سازمانی پیگیری شد. اما اجرای «نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی» در عمل ناممکن گردید، آن هم نه تنها به این دلیل که دستگاه دیوان‌سالار دولتی در مقابل آن مقاومت می‌کرد (که پیش‌بینی شدنی بود) بلکه به این خاطر که درحقیقت دستیابی به یک سازمان‌دهی منطقی و کامل از مقاصد و فعالیت‌های بودجه‌ای دولت (که مورد توافق همه باشد) امری غیرواقعی به‌نظر می‌رسید. به‌علاوه، اجرای این رهیافت مسئولیت وزرا را در قبال امور اجرایی بودجه دچار ابهام می‌ساخت و در امر پاسخ‌گویی آنها خدشه ایجاد می‌کرد.<sup>(۹)</sup> بودجه‌ریزی برنامه‌ای و رهیافت‌های بودجه‌ریزی شبیه به «نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی» بارها و بارها در اواخر دهه ۱۹۶۰ و نیز در طول دهه ۱۹۷۰ به‌وسیله بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته آزموده شد و عموماً مدت زیادی نپایید، تا اینکه در دهه ۱۹۸۰ به‌کلی کنار گذاشته شد.<sup>(۱۰)</sup>

در اواخر دهه ۱۹۷۰، الگوی بودجه‌ریزی آزمایشی دیگری، با عنوان «بودجه‌ریزی برمبنای صفر»<sup>۱</sup> در ایالات متحد مورد آزمون قرار گرفت که واکنشی منطقی به معایب روش «بودجه‌ریزی افزایشی صرف»<sup>۲</sup> بود. (ن.ک. فصل چهارم). در نظام «بودجه‌ریزی برمبنای صفر» کامل، تمام برنامه‌ها هر ساله باید مورد ارزیابی اقتصادی قرار بگیرند و چنانچه در مقایسه با سال قبل به اعتبار بیشتری نیاز داشته باشند، چنین چیزی باید کاملاً توجیه‌شده باشد. به‌عبارت‌دیگر، چنانچه برنامه‌ای در سال گذشته از منابع استفاده کرده است، لزوماً به معنای تداوم آن در سال جاری و دریافت اعتبار مجدد نیست. واقعیت این است که «بودجه‌ریزی برمبنای صفر» شاید برای بازبینی گاه و بیگاه هزینه‌های دولت، روش مناسبی باشد ولی بودجه‌ریزی سالیانه با استفاده از این روش عملاً غیرممکن است. در عمل نیز از این روش بودجه‌ریزی فقط برای بررسی دقیق و موشکافانه برخی از برنامه‌های حاشیه‌ای<sup>۳</sup> استفاده می‌شده است. در نهایت کنگره آمریکا تصمیم گرفت که

- 
1. Zero-Based Budgeting (ZBB)
  2. Purely incremental budgeting
  3. Marginal programs

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۲۷

روش بودجه‌ریزی سنتی را برگزیند و روش بسیار پیچیده و دارای مستندات پرحجم «بودجه‌ریزی بر مبنای صفر» را کنار بگذارد. در کشورهای در حال توسعه تلاش‌هایی برای معرفی روش بودجه‌ریزی برنامه‌ای و نظام‌های مدیریتی آن در اواسط دهه ۱۹۸۰ صورت گرفت. این کشورها بدون آنکه از تجربیات دهه گذشته کشورهای که این روش‌ها را آزموده بودند درس بگیرند، به‌طور کلی با تشویق (یا تحت فشار) نهادهای مالی بین‌المللی - یا به توجیه مشاوران بین‌المللی - به آزمون روش مورد اشاره پرداختند.

در آسیا به‌جز تجربه فیلیپین که پیش‌تر بدان اشاره شد، کشورهای هند، مالزی، سنگاپور، سریلانکا نیز دست به آزمون‌هایی در زمینه بودجه‌ریزی برنامه‌ای/ عملکردی زدند. نتایج به‌دست آمده از این آزمون‌ها یکسان نبود، و حتی به بخشی از توفیق‌های هرچند اندکی هم که طرف‌داران و مبلغان «نظام بودجه‌ریزی برنامه‌ای/ عملکردی» در دهه ۱۹۶۰ به آن مباحثات می‌کردند، دست نیافت. در آمریکای لاتین نیز تجارب اقدام در این زمینه ناموفق بود، در نتیجه (و احتمالاً به دلایلی پذیرفتنی)، در کشورهای که روش بودجه‌ریزی عملکردی/ برنامه‌ای را آزمودند، این رهیافت بودجه‌ریزی سریعاً به حاشیه رانده شد و نقش آن در بودجه‌ریزی - در مقایسه با آنچه که در بدو امر مدنظر بود - شدیداً تقلیل پیدا کرد. هرچند در برخی از کشورها اهداف کمی صریحی برای برنامه‌ها تعیین شد، ولی این اهداف نه در مباحثات بودجه مطرح گردید و نه از آنها برای نظارت بر نحوه مصرف وجوه تخصیص‌یافته به برنامه‌ها استفاده به‌عمل آمد.<sup>۱</sup> نظیر همین وضعیت در آسیا و اقیانوسیه حاکم بود. در بهترین حالت، باید گفت که این تجارب در برخی از کشورها به تدوین بهتر بودجه کمک کرده است؛ و افزون‌بر آن، چه‌بسا توانسته باشد ذهن مقامات تنظیم‌کننده و بررسی‌کننده بودجه را نیز به‌سوی گرایش عملیاتی سوق دهد، هرچند برای ایجاد این نگرش روش‌های کم‌هزینه‌تری هم وجود دارد.

---

1. Petrei, 1998, p. 391.

### پیرابند ۱۱

تقسیم‌بندی «برنامه»، «پروژه» و «فعالیت» در فیلیپین: نمونه‌ای از ارائه بودجه به روش برنامه‌ای - عملکردی وزارت بهداشت

#### الف) برنامه‌ها

۱. اداره امور عمومی و پشتیبانی

۲. پشتیبانی از عملیات

الف) اطلاعات بهداشتی و آموزش بهداشت

ب) برنامه تربیت نیروی انسانی بخش بهداشت

ج) برنامه توسعه و سیاستگذاری در بخش بهداشت

د) دفتر امور مجلس وزارت بهداشت

ه) امور اجرایی و هماهنگی

و) ارتباطات بین‌المللی در زمینه بهداشت

ز) سیاست ملی دارو

ح) تحقیقات اساسی در زمینه بهداشت ملی

ط) پشتیبانی از مراکز آموزش بهداشت منطقه‌ای

ی) پشتیبانی از برنامه‌های بهداشتی دولت‌های محلی و نظارت بر آنها

#### ۳. عملیات

الف) خدمات بهداشت عمومی

ب) برنامه مراقبت‌های بهداشتی عمومی

ج) عملیات و تسهیلات بهداشتی

د) تدوین استانداردها، مقررات، مجوزها، و سایر تسهیلات بهداشتی

ه) تأمین و تدارک دارو، ملزومات و مواد پزشکی و دندانپزشکی، واکسن‌ها، مواد شیمیایی مورد نیاز

آزمایشگاه‌های پزشکی و سایر فرآورده‌های بیولوژیک

#### ب) پروژه‌ها

۱. پروژه‌های متکی بر منابع مالی داخلی

الف) تأمین و تدارک مواد و مصالح ساختمانی برای احداث، تعمیر، نوسازی و بازسازی و خرید

تجهیزات بیمارستانی ویژه، مراکز پزشکی، مراکز بهداشتی، بیمارستان‌های منطقه‌ای، دفاتر مرکزی و

دفتر بهداشت منطقه‌ای و ارائه کمک مالی به سایر تأسیسات بهداشتی به ترتیب اولویت  
 (ب) خرید و به‌کارگیری آمبولانس و سایر تجهیزات مورد نیاز مراکز بهداشتی درمانی  
 (ج) کمک مالی به بیمارستان بنیاد دکتر «خوزه‌رزال» واقع در «وازماریناس»

## ۲. پروژه‌های متکی به کمک‌های خارجی

(الف) پروژه تأمین آب آشامیدنی، بخش منابع آب و فاضلاب (وام «بانک ترمیم و توسعه بین‌المللی»، شماره ۳۲۴۲، فیلیپین)  
 (ب) پروژه توسعه بهداشت فیلیپین (وام «بانک ترمیم و توسعه بین‌المللی»، شماره ۳۰۹۹، فیلیپین)  
 (ج) پروژه توسعه منطقه‌ای «Palawan» (وام «بانک توسعه آسیایی»، شماره ۱۰۳۳، ۱۰۳۴، فیلیپین)  
 (د) پروژه بهداشت و تغذیه شهری (وام «آژانس بین‌المللی توسعه»، شماره ۲۵۰۶، فیلیپین)

Source: General Appropriations Act, Philippines, 1998.

## ۵-۱-۳ سایر رهیافتهای بودجه‌ریزی عملکردگرا

### ۱-۵-۳-۱ انعطاف‌پذیری بیشتر

برخی از کشورها (نظیر استرالیا، سوئد و سنگاپور) به‌تازگی به «تخصیص اعتبار کلی - یکجا»<sup>۱</sup> روی آورده‌اند که در این روش اعتبارات به‌صورت یکجا به وزارتخانه‌های اجرایی یا دستگاه‌ها تخصیص داده می‌شود و آنها آزادند به تشخیص خود از این اعتبارات برای رسیدن به بهترین ترکیب داده‌های اقتصادی که ایشان را قادر به ارائه هرچه بهتر خدمات می‌سازد، بهره‌برداری کنند. «نظام بودجه‌ریزی پاکتی»<sup>۲</sup> کانادا در دهه ۱۹۸۰ را از بسیاری جهات می‌توان پیش‌گام روش جدید تخصیص اعتبار کلی - یکجا دانست.

گرچه انعطاف‌پذیری بیشتر در بودجه‌ریزی ذاتاً مطلوب است، لیکن بدون وجود محدودیت‌ها و قیود مالی مستحکم، انعطاف‌پذیری ممکن است منجر به بروز عارضه «نیازمندی» مزمین شود، که خود در تعارض<sup>۳</sup> با مدیریت خوب هزینه‌های عمومی است

1. Block appropriations
2. Envelope Budgeting System
3. Antithetical

(ن.ک. فصل چهارم). اگر قیود و محدودیت‌های مالی سخت‌گیرانه وجود داشته باشند، درجه مناسب انعطاف‌پذیری منوط به شرایط خاص هر کشور و به‌ویژه میزان سلامت اداری و وضعیت پاسخ‌گویی ارکان نظام حاکم خواهد بود. مشکلی که انعطاف‌پذیری بودجه می‌تواند در کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای در حال گذار ایجاد کند، افراط و زیاده‌روی، در نتیجه فقدان کنترل‌های مالی لازم، برای اموری است که ذاتاً تمایل به گسترش دارند. مثلاً عدم تفکیک میان هزینه دستمزد و سایر هزینه‌ها و باز گذاشتن دست دولت در تخصیص منابع مالی خود به توسعه نیروی انسانی در دستگاه‌های دولتی، کاهش هزینه‌های تعمیر و نگهداری تأسیسات عمومی و فراهم شدن فرصت‌های تازه برای سوءاستفاده و فساد مالی می‌انجامد. در صورت پایبند نبودن مدیران اجرایی به ایجاد انطباق بین اعتبارات تخصیص‌یافته و عملکرد، می‌بایست نظارت دقیق بر اجرای بودجه، به‌ویژه در برخی از ردیف‌ها و اقلام خاص صورت گیرد (ن.ک. فصل ششم).

برخی از کشورهای در حال توسعه برای انعطاف‌پذیری بیشتر در مدیریت بودجه و پروژه‌ها، تعداد اعتبارات تخصیص‌یافته در بودجه‌شان را کاهش داده‌اند. این کار در آن گروه از کشورهای در حال توسعه که در بودجه آنها برای هر یک از پروژه‌ها یا واحدهای تابعه استفاده‌کننده از بودجه در درون وزارتخانه‌ها یا ادارات یک ردیف بودجه اختصاصی در نظر گرفته می‌شود، می‌تواند مفید باشد. اما اهداف این سیاست باید به‌وضوح برای قوه مقننه شرح داده شود و در خلال اجرای بودجه نیز تغییری در آن صورت نگیرد (مثلاً اشتباه خواهد بود که اعتبارات تخصیص‌یافته به آموزش ابتدایی با اعتبارات تخصیص‌یافته به آموزش متوسطه یا آموزش عالی یک‌کاسه شود، یا اینکه دستگاه اجرایی مربوط بتواند آزادانه اعتبارات را از یکی از این سرفصل‌ها به سرفصل دیگر منتقل کند). اما چیزی در این بین مسلم است و آن اینکه بیش از حد تفصیلی بودن بودجه، وجود اقلام و ردیف‌های بی‌شمار در آن و انعطاف‌ناپذیری در جابه‌جایی اعتبارات بین ردیف‌های نزدیک به هم، نتیجه‌ای جز کاهش کارایی و محدود شدن اختیارات و آزادی عمل مدیران اجرایی ندارد و هیچ مزیتی برای آن نمی‌توان برشمرد.

برخی از کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه، رهیافتی تدریجی و گام‌به‌گام را برای اعطای آزادی عمل هرچه بیشتر به مدیران دستگاه‌های اجرایی اتخاذ کرده‌اند که

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۳۱

مبتنی بر توافق بر سر اهداف و عملکردهاست. این رویکرد در مالزی آزمایش شده و پیشرفت مطلوبی هم داشته است (ن.ک. پیرابند ۱۲). این الگو می‌تواند با شرایط بسیاری از کشورهای در حال توسعه یا اقتصادهای در حال گذار که نیازمند انعطاف‌پذیری بیشتر در نظام بودجه خود و کارآمدتر کردن آن هستند - و درعین حال از خطرهای هزینه‌های بی‌رویه بخش عمومی، کنترل ضعیف هزینه‌ها و گسترش فساد مالی بیمناک‌اند، سازگار باشد.

### پیرابند ۱۲

#### نظام بودجه تعدیل شده در مالزی

نظام بودجه تعدیل شده در مالزی نخستین بار در سال ۱۹۹۰ راه‌اندازی شد. تحت این نظام، مقام مسئول دستگاه اجرایی که نقش عامل کنترل‌کننده را برعهده دارد، مسئول عملکرد وزارتخانه تحت امر خود، از لحاظ ستانده خروجی و آثار جانبی آن است، که در توافق‌نامهٔ مربوط به برنامه اجرا شده در وزارتخانه وی ثبت شده است. «توافق‌نامهٔ برنامه» سندی است که در آن تمام داده‌های مورد نیاز، ستانده مورد انتظار و نتایج و آثار یک فعالیت، طبق توافق به‌عمل آمده میان خزانه‌داری فدرال و دستگاه اجرایی ذی‌ربط، در خلال دوره اجرایی بودجه، ثبت می‌شود. برای کمک به مقام کنترل‌کننده در هر دستگاه اجرایی در مدیریت اثربخش‌تر منابعی که در اختیار ایشان قرار می‌گیرد، باید از رهیافتی کلی برای هزینه‌ها استفاده شود. به مقامات کنترل‌کننده نیز اختیار و آزادی عمل بیشتری در استفاده از منابع سازمانی داده می‌شود. برای مثال، آنها می‌توانند در قالب برنامه‌ای مشخص، منابع را از فعالیتی به یک فعالیت دیگر منتقل کنند، بدون اینکه نیازی به کسب مجوز از خزانه‌داری باشد. با وجود این، نظارت بر داده‌ها هرگز قطع نشده است.

**Source:** Tan Sri Dato' Seri Ahmad Sarji bin Abdul Hamid, Chief Secretary of the Government of Malaysia, "Improvements in the Public Service for the Year 1992", 1993.

#### ۲-۵-۱-۳ ابزارهای سنجش و بهبود عملکرد<sup>(۱)</sup>

در فصل پانزدهم این کتاب به تفصیل درباره نظام‌های سنجش عملکرد بودجه که کشورهای مختلف ابداع کرده‌اند، توضیح داده شد. با این حال در اینجا نیز به اختصار به



این موضوع اشاره می‌شود. به‌طور کلی در سنجش عملکرد بودجه تأکید عمده بر سه مؤلفه است: صرفه‌جویی، کارایی و اثربخشی. صرفه‌جویی در حوزه بودجه را چنین تعریف کرده‌اند: «استحصال منابع مالی و انسانی و دارایی فیزیکی، با کیفیت و کمیت مطلوب و در زمان مناسب، با کمترین هزینه ممکن».<sup>(۱۲)</sup> این بعد از عملکرد را می‌توان از طریق سنجش داده‌ها و مقایسه با استانداردها و معیارهای رایج ارزیابی کرد. کارایی بیانگر رابطه میان «ستانده» یا بازده خروجی یک فرایند و میزان منابع به مصرف رسیده برای تولید آن است که برحسب هزینه تولید هر واحد از ستانده خروجی محاسبه می‌شود. اثربخشی ناظر بر میزان دستیابی برنامه به اهداف و نتایجی است که از اجرای آنها مدنظر بوده است؛ و معمولاً مطلوب بودن «نتایج» را ملاک اثربخشی می‌دانند. به‌عنوان قاعده‌ای کلی با در نظر گرفتن ترکیب داده‌ها، ستانده‌ها و میزان دستیابی به اهداف، می‌توان درباره عملکرد هر بخش، در دوره زمانی معین قضاوت کرد.

از دیدگاه بودجه‌ریزی، اجرای موفقیت‌آمیز گرایش عملکردی در بودجه مستلزم دادن مسئولیت و اختیارات بیشتر به مدیران، تدوین شاخص‌های ارزیابی عملکرد واقع‌بینانه، سنجش هزینه‌ها، پیاده کردن نظام حسابداری تعهدی در دستگاه‌هایی که خدمات عمومی را به مردم ارائه می‌کنند و ساختار بندی بودجه وزارتخانه‌هاست، به‌نحوی که برای هر سطحی (برنامه، فعالیت، زیربرنامه) شاخص‌های عملکرد مناسبی تدوین شود. اما رویکرد و گرایش عملکردی لزوماً مستلزم تغییرات عمده‌ای در نظام بودجه‌ای نیست. داده‌هایی که هریک از دستگاه‌های اجرایی دریافت می‌کند، کماکان اهمیت و جایگاه خود را به‌عنوان شاخص راهنمای اصلی در بودجه‌ریزی دارا هستند. رابطه میان بودجه و عملکرد، رابطه‌ای غیرمستقیم و استنباطی است، و فشار بودجه باعث می‌شود که سنجش عملکرد و استفاده از شاخص‌های عملکردی عمدتاً به ارزیابی پس از دوره محدود شود.<sup>(۱۳)</sup> این روش ارزیابی که از تجربه کشورهای توسعه‌یافته برآمده است، در کشورهای در حال توسعه که مدیریت‌های اجرایی در بخش دولتی آنها ضعیف‌تر است و ظرفیت‌های اداری و سازمانی آنها محدودتر، قابلیت کاربرد بیشتری دارد. در واقع عدم درک صحیح و ناتوانی در تمایز قائل شدن میان «گرایش عملکردی» در بودجه‌ریزی به‌عنوان هدف و «بودجه‌ریزی عملیاتی» به‌عنوان روشی برای نهادینه کردن

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۳۳

این گرایش، در بسیاری از کشورها موجب شده است که روش بودجه‌ریزی عملیاتی (و یا بودجه‌ریزی ستانده‌ای) با هزینه‌ای سنگین به اجرا درآید، بدون اینکه گرایش عملکردی در آن کشور تقویت شده باشد. در کشورهای در حال توسعه، صرف‌نظر از نوآوری‌های ارائه شده در حوزه بودجه‌ریزی، باید نوعی بودجه‌ریزی به سبک ردیف - قلم (سنتی) وجود داشته باشد تا بتوان به‌طور مقتضی از منابع بخش عمومی حفاظت کرد و از حیف‌ومیل شدن آن جلوگیری به‌عمل آورد.

### ۳-۵-۱-۳ «مدل کارگزاری» و چارچوب پاسخ‌گویی

برخی از کشورها به پیروی از رهیافتی که کشور انگلستان تحت عنوان برنامه «اقدامات آتی»<sup>۱</sup> در پیش گرفته است، در حال تدوین مدلی سازمانی هستند که ارائه خدمات دولتی و فعالیت‌های اجرایی مربوط به آن را از تدوین سیاست‌ها تفکیک می‌کند. با کشیدن مرز به دور وظایف عملیاتی (نظیر پرداخت چک‌های حقوق بازنشستگان) و واگذاری این فعالیت‌ها به سازمانی مستقل، می‌توان مسئولیت‌های اجرایی و تصمیم‌گیری را از یکدیگر جدا کرد، عملکرد مورد انتظار را مشخص ساخت، و مدیران و کارکنان دستگاه‌های دولتی را در قبال عملکردشان پاسخ‌گو کرد.<sup>(۱۴)</sup>

به لحاظ نظری این رهیافت می‌تواند به بهبود کارایی در ارائه خدمات به مردم منجر شود. اما قبل از تصمیم به اتخاذ این رویکرد باید پیشگیری‌های احتیاطی را جاری ساخت. به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای در حال گذار، «سازمان مستقل» ممکن است در عمل به‌آسانی به فقره‌ای از هزینه‌های فرابودجه‌ای تبدیل شود و از حیطه کنترل بودجه‌ای خارج گردد (ن.ک. فصل دوم، ۱-۲-۲). به‌علاوه، شاید اساساً ضرورتی نداشته باشد که برای مشخص کردن حیطه اختیارات و مسئولیت‌ها، این‌گونه تغییرات و اصلاحات سازمانی صورت گیرد (چه‌بسا با تفویض اختیار به شیوه مناسب نیز بتوان به همین هدف دست یافت). سرانجام اینکه اصرار و پافشاری بر تفکیک سیاستگذاری و اجرای مؤثر، این خطر را به دنبال دارد که دست‌اندرکاران تدوین

---

1. Next steps

سیاست‌ها به‌طور فزاینده‌ای از واقعیت‌های اجرایی برنامه‌ها و ارائه خدمات دولتی دور شوند و اثربخشی هر دو فعالیت (سیاستگذاری و اجرا) کاهش یابد.<sup>(۱۵)</sup>

در مورد این موضوع‌ها نمی‌توان حکم کلی صادر کرد، جز اینکه بر خطرهای وارد کردن این روش‌ها از خارج، بدون در نظر گرفتن قابلیت کاربرد آنها با توجه به تجارب و فرهنگ و همچنین ظرفیت سازمانی و اداری کشور میزبان، تأکید گردد.

کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی در سال‌های اخیر چارچوب پاسخ‌گویی‌شان را گسترش داده‌اند. روش پاسخ‌گویی سنتی در خصوص مطابقت عملکرد مالی با بودجه همچنان به‌جای خود باقی است، اما پاسخ‌گویی و مسئولیت در قبال صرفه‌جویی و کارایی و تا حدودی قبول مسئولیت در قبال نتیجه نیز به آن افزوده شده است. وزارتخانه‌های اجرایی و دستگاه‌ها در قبال عملکرد دارایی‌ها و بدهی‌هایشان مسئول هستند. همچنین از آنها خواسته می‌شود که شفافیت کامل مالی را رعایت کنند. در این چارچوب هر دستگاه، سازمانی مستقل محسوب می‌شود و باید در پایان هر سال صورت‌های مالی خود را که در آنها وضعیت عملکرد مالی، دارایی‌ها و بدهی‌ها مشخص شده است، ارائه کند.

#### ۳-۱-۵-۴ بودجه‌ریزی ستانده‌ای<sup>۱</sup>

«بودجه‌ریزی ستانده‌ای» که در کشور نیوزیلند - و تا حدودی در سایر کشورهای حوزه اقیانوسیه<sup>۲</sup> نیز - به اجرا درآمده است، الگوی تمام‌عیار رهیافت بودجه‌ریزی عملیاتی است و تمام مزایا و خطرهای آن را به منتها درجه در خود دارد. حجم اطلاعات<sup>۳</sup> مورد نیاز، مشکلات روش‌شناختی و نیاز به ظرفیت‌های اجرایی بالا، در این روش شدیدتر از بودجه‌ریزی عملکردی است.

بودجه‌ریزی ستانده‌ای بر پایه الگوی «کارفرما - کارگزار» بنا شده است که در چارچوب آن وزرا کارفرما محسوب می‌شوند و دستگاه‌های اجرایی کارگزاران آنها به‌شمار می‌آیند. «برای مثال، نیروی پلیس با «وزارتخانه پلیس» (که اغلب وزارت کشور است) قراردادی

---

1. Output budgeting  
2. Pacific Island  
3. Data

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۳۵

دارد که به موجب آن خدمات انتظامی، گشت‌های امنیتی، برنامه‌های امنیت جامعه، کنترل ترافیک جاده‌ها و راهنمایی و رانندگی را ارائه می‌دهد. در این چارچوب، فرماندهی پلیس وظیفهٔ پایین آوردن نرخ (میزان) جرم و جنایت را برعهده ندارد، بلکه فقط خدمات خواسته شده را ارائه می‌دهد. میزان جرم و جنایت تحت تأثیر عوامل متعددی است که از حیثه کنترل پلیس خارج است.<sup>(۱۶)</sup> در اینجا وزارت پلیس کارفرما محسوب می‌شود؛ و نیروی پلیس، کارگزار.

در نیویورک هر واحد کارگزاری (دستگاه) ممکن است تا ۱۵۰ ستانده (محصول) مختلف داشته باشد (مثلاً خزانه‌داری).<sup>(۱۷)</sup> تخصیص اعتبارات بودجه‌ای به تفکیک طبقات ستانده تعریف می‌شود. طبقات ستانده عبارت‌اند از دسته‌بندی‌های اختیاری که ستانده‌های مشابه را در یک گروه قرار می‌دهند.<sup>(۱۸)</sup> این طبقات کمابیش شبیه همان چیزی است که در سایر کشورها برنامه، زیربرنامه یا فعالیت نامیده می‌شوند. قواعد مدیریت تخصیص اعتبار (انتقال وجوه و اعتبارات بین طبقات و کنترل اجرای بودجه به‌وسیله حسابرس کل) نیز در همین سطح تعیین می‌شود.

در این روش بودجه‌ریزی تعداد تخصیص اعتبارات بسیار زیاد است و بودجه ممکن است دارای ۵۰۰ تا ۷۰۰ قلم تخصیص اعتبار (برحسب تعداد طبقات ستانده) باشد.<sup>(۱۹)</sup> «یک دلیل بالا بودن تعداد طبقات ستانده این است که بودجه‌نویسان مطمئن شوند وجوه تخصیص یافته به مصرف فعالیت‌های معینی - همچون مدیریت قراردادهای - می‌رسند و با سایر مخارج اجرایی ادغام نمی‌شوند».<sup>(۲۰)</sup>

هزینه تولید ستانده‌ها براساس هزینه داده‌های به‌کار رفته، تعیین و محاسبه می‌شود. این نحوه محاسبه و تعداد نسبتاً زیاد طبقات ستانده تاکنون اجازه نداده است که فرایندهای بودجه‌ریزی کاملاً «ستانده‌گرا»<sup>۱</sup> باشند.<sup>(۲۱)</sup> البته انتظار می‌رود که برخی از طبقات ستانده در آینده در یک گروهی سوم قرار بگیرند، که هزینه آنها نه برحسب داده‌ها بلکه برحسب قیمت ستانده و محصول به‌دست آمده (قیمت‌های پایه)<sup>۲</sup> محاسبه گردد.

- 
1. Output-oriented
  2. Benchmark Prices

همان‌گونه پیش‌تر هم اشاره شد، حجم داده‌ها و اطلاعات ضروری، پیش‌نیازهای اجرایی و عملیاتی و همچنین تعداد دادوستدهایی که برای پیاده کردن نظام بودجه‌ریزی ستانده‌ای لازمند بسیار زیاد است. از جمله در این میان به سنجش هزینه‌ها در قالب نظام بودجه‌ریزی تعهدی، مذاکرات قراردادی میان وزرا و مدیران اجرایی، اعمال نظارت شدید بر نتایج به‌دست آمده، و کنترل توأم با ابهام عامل «کیفیت» در ستانده‌ها نیاز است. در حیطه نظری، این نظام بودجه‌ریزی مزایای فراوانی دارد، اما در مورد تجربه واقعی نیوزیلند که تنها نمونه اجرا شده از این سبک بودجه‌ریزی به‌شمار می‌آید، شواهد چندانی از آثار کاملاً مثبت آن - حتی در نیوزیلند - وجود ندارد.<sup>(۲۲)</sup>

مقامات وزارت دارایی در اغلب کشورهای توسعه‌یافته، بودجه‌ریزی ستانده‌ای را مورد بررسی قرار داده و عموماً توصیه به استفاده از این روش بودجه‌ریزی را رد کرده‌اند. اجماع بین‌المللی در مورد کشورهای در حال توسعه نیز مبنی بر این است که روش بودجه‌ریزی مذکور برای کشورهای یاد شده مناسب نخواهد بود - هرچند که موارد استثنایی هم وجود دارد.

## ۳-۲ طبقه‌بندی هزینه‌ها

### ۳-۲-۱ اهمیت نظام طبقه‌بندی خوب برای هزینه‌ها

طبقه‌بندی هزینه‌ها امر بسیار مهم و تعیین‌کننده‌ای است که نقش عمده‌ای را در تدوین سیاست‌ها، شناسایی نحوه تخصیص منابع به بخش‌های مختلف، شناسایی فعالیت‌های مختلف دولت و اینکه عملکرد در چه سطحی باید ارزیابی شود (در صورتی که رهیافت عملکردگرا پیاده شده باشد - ن.ک. فصل چهاردهم) ایفا می‌کند.

همچنین طبقه‌بندی هزینه‌ها، ملاک و مبنای تعریف پاسخ‌گویی دستگاه‌های اجرایی در قبال رعایت مصوبات مجلس، پاسخ‌گویی نسبت به عملکرد و رعایت سیاست‌ها، تحلیل‌ها، و اجرایی بودجه<sup>۱</sup> است. نظام طبقه‌بندی هزینه‌ها، چارچوب هنجاری معینی را برای سیاستگذاری، تصمیم‌گیری و پاسخ‌گویی فراهم می‌کند. شناخته شده‌ترین

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۳۷

نظام‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها اینها هستند: نظام «طبقه‌بندی وظایف دولت»<sup>۱</sup>، که سازمان ملل متحد ارائه کرده است؛ و طبقه‌بندی «آمار مالی دولت»<sup>۲</sup> که ارائه‌کننده آن صندوق بین‌المللی پول است. البته طبقه‌بندی‌های مفید دیگری نیز ارائه شده‌اند که به فراخور درباره آنها نیز توضیحاتی داده خواهد شد.

طبقه‌بندی هزینه‌ها با اهداف و مقاصد مختلفی صورت می‌گیرد که مهم‌ترین‌شان عبارت است از: تدوین و ارائه گزارش مطابق با نیاز مخاطبان (سیاستگذاران، تصمیم‌گیرندگان، مردم، مدیران بودجه)، اداره امور بودجه و حسابداری بودجه، و همچنین ارائه بودجه به مجلس برای بررسی و تصویب.

نحوه طبقه‌بندی هزینه‌ها در هر کشور در هر برهه زمانی تابع الگوی حاکم بر مدیریت هزینه‌های عمومی دولت است و با گذشت زمان دستخوش تغییر می‌شود. برای برآوردن نیازها و مقتضیات مختلف بودجه‌ای، لازم نیست پیوسته نوع طبقه‌بندی بودجه‌ای که با الگوی رایج سازگار است جست‌وجو شود، بلکه بهترین راه‌حل تشخیص همانا نوع طبقه‌بندی اولیه مورد نیاز است. بدون شک، کارکرد این طبقه‌بندی بنیادی در فرایند بودجه‌ریزی بستگی به رهیافتی خواهد داشت که برای مدیریت هزینه‌های عمومی در پیش گرفته می‌شود؛ ولی گام نخست درواقع استقرار این طبقه‌بندی بنیادی به شیوه‌ای منسجم و یکپارچه است.

صرف‌نظر از هر نوع طبقه‌بندی داخلی که برای هزینه‌ها انتخاب شود، همه کشورها موظف‌اند که براساس طبقه‌بندی استاندارد بین‌المللی «آمار مالی دولت»، هزینه‌های خود را طبقه‌بندی و گزارش آن را به صندوق بین‌المللی پول ارائه کنند. باین‌حال باید متذکر شد که دستورالعمل آمار مالی دولت راهنمای طبقه‌بندی هزینه‌ها را تنها به‌منظور گزارش‌دهی هزینه‌ها توصیه می‌کند. این دستورالعمل برای طبقه‌بندی حسابداری و یا بودجه‌ای هزینه‌ها طراحی نشده است. به‌علاوه، در «آمار مالی دولت» فقط بر جنبه گزارش‌دهی اقتصادی و کارکردی هزینه‌ها تأکید شده است، درحالی‌که طبقه‌بندی

---

1. Classification of the Function of the Government (COFOG)

2. Government Financial Statistics (GFS)

بودجه‌ای هزینه‌ها باید ابزاری را برای تدوین سیاست‌ها، مدیریت بودجه و حسابداری بودجه تأمین کند.<sup>(۲۳)</sup>

با در نظر گرفتن مجموعه نیازمندی‌های پیش گفته برای تدوین سیاست‌ها، گزارش‌دهی و مدیریت بودجه، هزینه‌ها را باید با توجه به دسته‌بندی‌های زیر طبقه‌بندی کرد:

• وظیفه، به‌منظور تحلیل‌های تاریخی و تدوین سیاست‌ها (مثلاً طبق الگوی طبقه‌بندی وظایف دولت)؛

• سازمان، به‌منظور تعیین مسئولیت‌ها و پاسخ‌گویی و سهمیه‌بندی بودجه؛

• منابع، (منابع تأمین مالی، حساب‌های ویژه مربوط به وجوه فرابودجه‌ای و مانند

اینها)؛

• هر طبقه‌بندی مورد لزوم دیگر برای سهمیه‌بندی بودجه یا برای هر نوع نیاز

دیگر بودجه‌ای؛

• طبقه‌بندی اقتصادی، برای ارائه گزارش آماری (آمار مالی دولت) و موضوعی

(ردیف - قلم بودجه)، برای کنترل‌های تطبیقی<sup>۱</sup> تخصیص با عملکرد و انجام تحلیل‌های

اقتصادی؛ و

• برنامه، فعالیت و ستانده، برای تدوین سیاست‌ها و پاسخ‌گویی در قبال عملکرد (با

توجه به تعریف این طبقه‌بندی‌ها و رهیافتی که برای مدیریت هزینه‌های عمومی اتخاذ

می‌شود).

در این قسمت صرفاً به طبقه‌بندی هزینه‌ها پرداخته می‌شود، و سازمان و تشکیلات

حسابداری بودجه در فصل پنجم و حسابداری کلی دولت<sup>۲</sup> در فصل دهم مورد بحث و

بررسی قرار می‌گیرند.

## ۲-۲-۳ طبقه‌بندی وظایف دولت طبق الگوی سازمان ملل متحد

در طبقه‌بندی وظیفه‌ای، فعالیت‌های دولت برطبق اهداف آنها (آموزش، تأمین اجتماعی،

مسکن، و مانند اینها) دسته‌بندی می‌شود، به‌گونه‌ای که این طبقه‌بندی مستقل از ساختار

1. Compliance controls

2. Government overall accounting

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۳۹

سازمانی دولت است. طبقه‌بندی وظیفه‌ای برای تجزیه و تحلیل نحوه تخصیص منابع میان بخش‌های مختلف اهمیت بسیاری دارد. برای اینکه بتوان تاریخچه هزینه‌ها دولت را مرور کرد و به مقایسه آمار مربوط به سال‌های مختلف با یکدیگر پرداخت، باید طبقه‌بندی وظیفه‌ای از هزینه‌ها دولت برای سالیان متمادی بدون هیچ‌گونه تغییری وجود داشته باشد.

طبقه‌بندی وظایف دولت از سوی سازمان ملل متحد ارائه شده است و در دستورالعمل‌های نظام حساب‌های ملی<sup>۱</sup> و آمار مالی دولت موجود است. هدف اصلی «طبقه‌بندی وظایف دولت» ارائه طبقه‌بندی استاندارد به منظور مقایسه بین‌المللی است. این طبقه‌بندی از ۱۴ گروه عمده، ۶۱ گروه و ۱۲۷ زیرگروه تشکیل شده است.<sup>(۲۴)</sup> «طبقه‌بندی وظایف دولت» یا ۱۴ گروه عمده آن، در سطحی وسیع در کشورهای در حال توسعه پیاده شده است. اما اغلب کشورهای توسعه‌یافته صنعتی ترجیح می‌دهند طبقه‌بندی وظیفه‌ای خاص خود را، که ممکن است محدود به ۱۰ الی ۱۵ وظیفه باشد، داشته باشند.

برای کشورهای در حال توسعه‌ای که طبقه‌بندی وظیفه‌ای خاص خود را ندارند، اتخاذ طبقه‌بندی الگوی طبقه‌بندی وظایف دولت به‌جای طراحی یا تدوین یک طبقه‌بندی ویژه، مزایای متعددی دارد. دلیل این امر آن است که این طبقه‌بندی کاملاً جافتاده و بارها آزموده شده و به‌صورت کاملاً مدون و مستند در دسترس است و مقایسه‌های بین‌المللی را نیز تسهیل می‌کند.

برخی از کشورها ممکن است طبقه‌بندی الگوی طبقه‌بندی وظایف دولت را مطابق با آنچه که در طبقه‌بندی آمار مالی دولت ارائه شده است به‌عنوان طبقه‌بندی رسمی و استاندارد خود به رسمیت بشناسند.<sup>(۲۵)</sup> در این صورت باید یک جدول تطبیقی مقایسه‌ای تشکیل شود که طبقه‌بندی وظیفه‌ای و سازمانی (یا برنامه‌ای) کشور مورد نظر را با طبقه‌بندی‌های نظیر آن در طبقه‌بندی وظایف دولت مقابل هم قرار دهد تا هر زمان که نیاز به ارائه گزارش با توجه به طبقه‌بندی وظایف دولت بود، بتوان آن را سریعاً و به سهولت تهیه کرد.

همچنین هر کشوری نیازمند تهیه و ارائه گزارش‌های علنی در مورد هزینه‌های دولت، با توجه به طبقه‌بندی وظیفه‌ای است. لزومی ندارد که این گزارش‌ها دارای

---

1. System of National Accounts (SNA)



۱۴۰ مدیریت هزینه‌های عمومی

جزئیات فراوانی باشند، ولی باید دست‌کم هزینه‌های دولت برحسب وظیفه را مطابق با ۱۴ گروه عمده طبقه‌بندی وظایف دولت، به همراه هزینه‌های مربوط به مهم‌ترین گروه‌ها (از میان ۶۱ گروه) نشان دهند (ن.ک. پیرابند ۱۳).

پیرابند ۱۳	
طبقه‌بندی وظیفه‌ای: الگوی طبقه‌بندی وظایف دولت طبق دستورالعمل آمار مالی دولت	
کد طبقه‌بندی	طبقه‌بندی وظایف دولت
۱	خدمات امور عمومی و برقراری نظم و امنیت
۳	خدمات امور عمومی
۲	برقراری نظم عمومی و امور امنیتی
۴	دفاع
۱-۴	خدمات اجتماعی
۲-۴	خدمات و امور آموزشی
۳-۴	آموزش دبستانی و پیش‌دبستانی
۶-۴-۴	آموزش متوسطه
۵	آموزش عالی
۱-۵	سایر
۲-۵	امور و خدمات بهداشتی
۶-۳-۵	بیمارستان‌ها
۶	درمانگاه‌ها و مراکز تخصصی
۷	سایر
۸	رفاه و تأمین اجتماعی
۹	مسکن، تأمین آب، بهداشت
۱۰	امور فرهنگی و تفریحی
۱۱	خدمات اقتصادی
۱۲	امور سوخت و انرژی

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۴۱

کشاورزی، جنگلداری، ماهیگیری و شکار	۱-۱۲
معادن، صنعت، ساختمان	۱۲-۲-۶ و ۸
حمل‌ونقل و ارتباطات	۷-۱۲
جاده‌ها	۱۳
سایر روش‌های حمل‌ونقل	۱۴
ارتباطات	طبقه‌بندی نشده
سایر خدمات و امور اقتصادی	طبقه‌بندی نشده
<b>هزینه‌های طبقه‌بندی نشده در گروه‌های عمده</b>	
نرخ بهره (وام‌های دولت)	
انتقال وجوه بین دستگاه‌های دولتی	

### ۳-۲-۳ طبقه‌بندی اقتصادی آمار مالی دولت

برای تجزیه و تحلیل اقتصادی بودجه باید طبقه‌بندی اقتصادی از هزینه‌ها وجود داشته باشد. بررسی موضوعاتی از قبیل سهم دستمزد و حقوق در هزینه‌های دولتی یا حجم کمک‌ها و پرداخت‌های انتقالی دولت به شرکت‌های دولتی، اهمیت دارد و نیازمند در اختیار داشتن تصویری اقتصادی از بودجه است. طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها باید حداقل با طبقه‌بندی اقتصادی آمار مالی دولت کاملاً سازگار باشد. طبقه‌بندی سنتی ردیف - قلم کمابیش طبقه‌بندی‌ای اقتصادی است، ولی در بسیاری از کشورها این طبقه‌بندی باید مورد تجدیدنظر قرار گیرد یا تغییراتی اساسی در آن اعمال شود تا با طبقه‌بندی استاندارد آمار مالی دولت مطابقت پیدا کند.

در گزارش‌های مبتنی بر آمار مالی دولت عموماً از ارقام خالص برای مواردی نظیر «وام‌دهی منهای بازپرداخت»، «تأمین مالی» و «خالص مازاد یا کسری مؤسسات وزارتتی» استفاده می‌شود، هر چند اقلام یادداشتهی آمار مالی دولت شامل روانه‌های<sup>۱</sup> ناخالص‌اند، این نکته باید مورد تأکید قرار گیرد که این اقلام خالص برای تحلیل‌های اقتصاد کلان می‌توانند مورد استفاده قرار گیرند اما برای تدوین و مدیریت بودجه کاملاً قابل استفاده

1. Flows

نیستند. به همین دلیل در دفاتر حسابداری بودجه باید روانه‌های ناخالص ثبت شوند. از نظر سیاست‌گذاری، بند «وام‌دهی منهای بازپرداخت» را باید به اجزای تشکیل‌دهنده آن شامل وام‌های اعطایی، بازپرداخت وام‌ها، خرید یا فروش دارایی‌های مالی یا فیزیکی به تفکیک نوع دارایی، تجزیه کرد (دارایی‌هایی که با در نظر گرفتن سیاست‌ها خریداری می‌شوند، باید در تقسیم‌بندی آمار مالی دولت با وام‌دهی تلفیق گردند).<sup>(۲۶)</sup>

طبقه‌بندی حساب‌های ملی با طبقه‌بندی آمار مالی دولت تفاوت دارد. در تهیه حساب‌های ملی مطابق با چارچوب نظام حساب‌های ملی گزارش‌دهی کامل از هزینه‌ها مورد نظر است. البته این موضوع از آن جهت اهمیت دارد که حسابداری ملی نیازمند نظام حسابداری‌ای است که علاوه بر عملیات بودجه‌ریزی، دارایی‌ها و بدهی‌های دولت را نیز پوشش دهد (ن.ک. فصل دهم). اما، آمار مالی دولت به سمت گزارش هزینه‌ها و بدهی‌های دولت بر مبنای تعهدی حرکت کرده است، و فایدهٔ انتخاب چنین روشی همانا آسان‌سازی امکان مقایسه آماری میان حساب‌های بودجه‌ای (مالی)<sup>۱</sup> و حساب‌های ملی است.<sup>(۲۷)</sup>

#### پیرابند ۱۴

##### طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها در نظام آمار مالی دولت

هزینه‌های مربوط به کالاها و خدمات

دستمزد و حقوق

پرداخت سهم کارفرما (حقوق، بازنشستگی - حق بیمه‌های اجتماعی)

سایر کالاها و خدمات

یارانه‌ها

نقل و انتقالات جاری

بهره

داخلی

خارجی

هزینه‌های سرمایه‌ای

<p>هزینه‌های سرمایه‌ای</p> <p>انتقالات سرمایه‌ای</p> <p>وام‌دهی منهای بازپرداخت*</p> <p>وام‌ها</p> <p>بازپرداخت وام‌ها</p> <p>فروش دارایی‌ها</p> <p>سایر</p> <p>* در نسخه سال ۱۹۸۶ این بند وجود نداشت. منبع: صندوق بین‌المللی پول.</p>
--

#### ۳-۲-۴ طبقه‌بندی موضوعی (ردیف - قلم) و داده‌ای

در روش بودجه‌ریزی سنتی، هزینه‌ها به صورت موضوعی (ردیف - قلم) طبقه‌بندی می‌شوند که هدف از این طبقه‌بندی تسهیل امر مدیریت بودجه است.<sup>(۲۸)</sup> براساس این طبقه‌بندی، خریده‌ها و هزینه‌های دولت در قالب سرفصل‌هایی که برای کنترل و نظارت بر هزینه‌ها مناسب‌ترند - همچون هزینه‌های پرسنلی، مخارج سفر، هزینه‌های چاپ و جز اینها - دسته‌بندی می‌شوند. در مورد هزینه‌های خرید کالا و خدمات، طبقه‌بندی موضوعی در واقع نوعی طبقه‌بندی «نهاد‌ای» یا مبتنی بر عوامل است.

#### ۳-۲-۴-۱ رابطه طبقه‌بندی موضوعی با طبقه‌بندی اقتصادی

همان‌طور که در سطرهای پیشین اشاره شد، طبقه‌بندی موضوعی (ردیف - قلم) باید با طبقه‌بندی اقتصادی آمار مالی دولت مطابقت داشته باشد (همراه با جزئیاتی در ردیف مربوط به «وام‌دهی منهای بازپرداخت‌ها»). غالباً این طبقه‌بندی در مورد کالاها و خدمات فقط مستلزم دسته‌بندی اقلام در مجموعه‌هایی است که با طبقه‌بندی آمار مالی دولت مطابقت داشته باشد. این کار از طریق دسته‌بندی مجدد اقلام به طوری که هریک از اقلام زیرمجموعه‌ای از یکی از طبقه‌بندی‌های اقتصادی در آمار مالی دولت باشد، میسر می‌گردد. برای پرداخت‌های انتقالی، ممکن است لازم باشد که برخی از اقلام به دسته‌های همگن تقسیم شوند تا با طبقه‌بندی آمار مالی دولت تطابق داشته باشد. اما

این موضوع اقلام محدودی از بودجه (در مقایسه با کالاها و خدمات) را شامل می‌شود. طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌های عمرانی<sup>۱</sup>، که در بسیاری از کشورهای در حال توسعه متمایز از طبقه‌بندی موضوعی است، باید به طریقی سامان‌دهی شود که با آمار مالی دولت مطابقت کند. در برخی از کشورها تمام هزینه‌ها تحت سرفصل هزینه‌های سرمایه‌ای قرار می‌گیرند، هرچند بودجه عمرانی<sup>۲</sup> شامل هزینه‌های خرید کالاها و خدمات و بودجه مستمر<sup>۳</sup> دربرگیرنده هزینه‌های سرمایه‌ای است.

بدین ترتیب به طبقه‌بندی اقتصادی‌ای نیاز است که هم بودجه مستمر را دربرگیرد و هم بودجه عمرانی را. زیربخش‌هایی از این طبقه‌بندی را می‌توان مشترکاً به بودجه عمرانی و بودجه مستمر اختصاص داد (مثلاً «حمل‌ونقل» در بودجه مستمر و «خدمات مشاوره» در بودجه عمرانی). در هر صورت، هر دو بودجه باید طبقه‌بندی اقتصادی کمابیش یکسانی داشته باشند که با طبقه‌بندی اقتصادی آمار مالی دولت مطابقت کند. هزینه‌های سرمایه‌ای مشخصاً باید براساس طبقه‌بندی استاندارد نظام حساب‌های ملی طبقه‌بندی شوند. تعریف «هزینه‌های سرمایه‌ای» در نظام حساب‌های ملی با تعریف رایج هزینه‌های سرمایه‌ای در کشورها هم‌خوانی ندارد. برای اینکه طبقه‌بندی هزینه‌های سرمایه‌ای در کشورها با استاندارد نظام حساب‌های ملی مطابقت داشته باشد، لازم است زیرگروهی در سرفصل هزینه‌های سرمایه‌ای تعریف گردد که «هزینه‌های سرمایه‌ای طبق تعریف نظام حساب‌های ملی» را دربرگیرد، چون تعریف نظام حساب‌های ملی محدودتر از تعریف هزینه‌های سرمایه‌ای در اغلب کشورهاست.<sup>(۲۹)</sup>

#### ۲-۴-۳-۲ مدیریت و اقدامات کنترلی

طبقه‌بندی موضوعی هزینه‌های دولت غالباً با کنترل‌های تفصیلی پیش از وقوع<sup>۴</sup> هزینه‌ها همراه است. همان‌گونه که پیش‌تر نیز اشاره شد، بودجه بر محور داده‌ها و سخت‌گیری در

- 
1. Development expenditures
  2. Development budget
  3. Recurrent budget
  4. Ex-Ante detailed controls

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۴۵

رعایت قواعد و مقررات در مدیریت تخصیص اعتبار (ممنوعیت انتقال اعتبار از یک ردیف بودجه به ردیف دیگر)، منجر به بودجه‌ریزی ضعیف خواهد شد. در بسیاری از این کشورها همین امر موجب تجدیدنظر و بازنگری اساسی در مقررات مدیریت تخصیص اعتبار شده است که اغلب با تعدیلاتی در طبقه‌بندی موضوعی هزینه‌ها همراه می‌گردد (برای آگاهی بیشتر از فرایندهای کنترل اجرای بودجه، ن.ک. فصل ششم).

البته مشکلات کنترل در بودجه‌ریزی سنتی (یا ردیف - قلم) نباید به کنار گذاشتن طبقه‌بندی داده‌ای که برای هر نظام مدیریتی از ضروریات است، بیانجامد. نظارت دقیق بر داده‌ها از منظر مدیریت داخلی همواره لازم و ضروری است. به‌طور مثال، ممکن است برای وزارت دارایی اهمیتی نداشته باشد که تخصیص منابع و توزیع وجوه بین هزینه‌های مختلف را با جزئیات کامل (مثلاً میزان وجوه صرف شده برای خرید کاغذ یا سایر اقلام و ملزومات اداری) بررسی کند، ولی این حد از جزئی‌نگری برای مدیران واحدهایی که بودجه را به مصرف می‌رسانند کاملاً ضروری است.

در بسیاری از کشورها خطر دیرکرد در پرداخت برخی از اقلام هزینه (مثلاً مصرف خدماتی عمومی نظیر آب، برق، گاز و جز آن) وجود دارد، و در نتیجه باید به‌صورت متمرکز بر آنها نظارت شود. در برخی از کشورها نیز مقررات ویژه‌ای برای پوشش دادن به هزینه‌های معین (همچون مأموریت‌های خارج از کشور وزیران) و تضمین<sup>۱</sup> پرداخت برخی از اقلام مهم و ضروری هزینه (مثل هزینه برق مصرفی در بخش دولتی) وجود دارد. البته این مقررات باید فقط در موارد ضروری تدوین و اعمال شوند، نه اینکه جنبه دائمی پیدا کنند. آنچه که ممکن است در یک سال مانع پایبندی به بودجه و عدم رعایت دقیق اصل انطباق شود، لزوماً در سال بعد هم مشکل‌آفرین نخواهد بود.

از بعد کنترل، برخی از طبقه‌بندی‌های موضوعی ردیف - قلم بیش از حد وارد جزئیات می‌شود و با این حال گاه چندان که لازم است هزینه‌ها را از هم تفکیک نمی‌کنند. راه‌حل این نارسایی افزودن بر تعداد اقلام (ردیف‌های بودجه) نیست، بلکه بهتر است در صورت لزوم یک قلم خاص به‌صورت موقت در طبقه‌بندی بودجه گنجانده شود.

### ۳-۲-۴-۳ طبقه‌بندی داده‌ای برای «مخارج»

طبقه‌بندی سنتی موضوعی و طبقه‌بندی اقتصادی آمار مالی دولت، مختص هزینه‌ها هستند. در یک نظام حسابداری تعهدی، «مخارج» به‌جای هزینه‌ها ثبت می‌شوند. بنابراین باید سرفصل‌هایی را به طبقه‌بندی اقتصادی اضافه کرد که مخارج (نظیر استهلاک دارایی‌های فیزیکی و بدهی‌های مربوط به پرداخت مقرری بازنشستگی کارکنان دولت) را دربرگیرد.<sup>(۳۰)</sup>

### ۳-۲-۵ طبقه‌بندی اداری<sup>۱</sup>

طبقه‌بندی اداری هزینه‌های دولت (به تفکیک سازمان‌های دولتی) برای تعیین مسئولیت‌ها در مدیریت هزینه‌های عمومی و ادارهٔ روزمره بودجه، مورد نیاز است. در این طبقه‌بندی باید هزینه‌ها به بخش‌های جداگانه‌ای برای هر وزارتخانه یا اداره یا دستگاه تقسیم شود. طبقه‌بندی اداری هزینه‌ها نمی‌تواند الگویی جهان‌شمول داشته باشد، زیرا ترتیبات سازمانی دولت در هر کشوری با کشور دیگر تفاوت دارد. این طبقه‌بندی باید در هر کشوری با ترتیبات سازمانی ادارات و واحدهایی که دخالت مستقیمی در امر مدیریت هزینه‌های عمومی دارند (سطوحی از سلسله‌مراتب سازمانی در هر وزارتخانه اجرایی که مستقیماً با خزانه‌داری کل سروکار می‌یابند) تطبیق داشته باشد. این طبقه‌بندی باید به‌موازات سطوح مختلف مسئولیت و پاسخ‌گویی در مدیریت بودجه شکل بگیرد (مثلاً واحدهایی که باید در قبال مجلس پاسخ‌گو باشند و سطوح اداری که با وزارت دارایی در تدوین بودجه همکاری می‌کنند).

در برخی از کشورها بودجه به تفکیک سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی دولت تنظیم و ارائه می‌شود، ولی این تقسیم‌بندی در همهٔ سطوح هزینه‌ها به‌طور یکسان اعمال نمی‌گردد. مثلاً هزینه‌های پرسنلی و هزینه‌های مربوط به حقوق و دستمزد کارکنان دولتی به تفکیک وزارتخانه‌ها ارائه می‌شوند، ولی سایر هزینه‌های جاری ممکن است به تفکیک ادارات کل، مناطق و تقسیم‌بندی‌های سازمانی جزئی‌تر در بودجه انعکاس یابند.

---

1. Administrative classification

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۴۷

هرچند این نحوه ارائه و نمایش هزینه‌ها در بودجه از لحاظ سازمانی و اداری و کنترل و نظارت بر هزینه‌ها مطلوب است ولی شاید تأکید بر همین تقسیم‌بندی مانع از آن شود که ارزیابی واقعی از هزینه‌های مختلف دولت - که نقش‌ها و وظایف متفاوتی را برعهده دارد - به عمل آید.

### ۶-۲-۳ طبقه‌بندی‌های برنامه‌ای<sup>۱</sup>

«برنامه» به مجموعه‌ای از فعالیت‌ها که برای دستیابی به هدفی معین انجام می‌گیرد گفته می‌شود. طبقه‌بندی هزینه‌ها برحسب برنامه‌ها، در مقایسه با طبقه‌بندی وظایف دولت، معطوف به اهداف سیاستگذاری دولت و زمینه‌های اجرایی مربوط به آن است. در برخی از کشورهای در حال توسعه، طبقه‌بندی برنامه‌ای هزینه‌ها گامی به‌سوی استقرار نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی است. گاهی برای اجرای این برنامه‌ها مجموعه‌ای از زنجیره هدف - برنامه<sup>۲</sup> مورد استفاده قرار گرفته است. گرچه غالباً برنامه‌هایی که به‌طور رسمی به سازمان خاصی منتسب‌اند یا زیرطبقه‌ای از طبقه‌بندی وظایف دولت‌اند و یا فقط گروهی از طرح‌های سرمایه‌گذاری مستقل هستند، اما درعین حال بودجه مستمر به روش سنتی تهیه می‌شود. اجرای برنامه‌ها نیز ممکن است منحصر به یک وزارتخانه اجرایی، یا بین چند وزارتخانه مشترک باشند.

در طبقه‌بندی هزینه‌های دولت که به تفکیک برنامه‌ها نیاز باشد، باید اولاً از انتخاب رهیافت بلندپروازانه که اجرا شدنی نیست پرهیز کرد، و ثانیاً رهیافتی را انتخاب نکرد که نتیجه آن صرفاً اضافه کردن سرفصل(های) اضافی به نظام طبقه‌بندی موجود باشد. طبقه‌بندی هزینه‌ها به تفکیک برنامه‌ها ممکن است با اهداف و مقاصد مختلفی در دستور کار مدیران بودجه قرار بگیرد (از زمینه‌سازی برای استقرار رهیافت بودجه‌ریزی عملکردگرا گرفته تا قابل فهم‌تر ساختن بودجه). اگر قابل فهم‌تر ساختن بودجه مدنظر باشد می‌توان این طبقه‌بندی را بر روی طبقه‌بندی وظایف دولت اجرا کرد، مشروط بر اینکه برای موضوع‌های سیاسی خاص و مهم که با شرایط ویژه سیاستگذاری کشور

---

1. Program classifications  
2. Chain objective-program



مرتبط هستند (نظیر برنامه محیط‌زیست و برنامه‌های انرژی هسته‌ای) سرفصل‌های جداگانه‌ای در نظر گرفته شود و این طبقه‌بندی تکمیل گردد.

سازگار کردن طبقه‌بندی برنامه‌ای با ساختار سازمانی دولت کاری بس دشوار است. این امر به بحث و جدل‌های فراوانی درباره مزایا و معایب بودجه‌ریزی برنامه‌ای دامن می‌زند بسیاری از تحلیل‌گران شکست این نوع طبقه‌بندی هزینه‌ها - و همچنین شکست و ناکامی بودجه‌ریزی برنامه‌ای - را به همین موضوع نسبت می‌دهند. برای اینکه بتوان شاخص‌های عملکرد و الزامات پاسخ‌گویی و تعیین مسئولیت‌ها را تعیین کرد، پیشنهاد می‌شود که نوعی انطباق بین ساختار سازمانی برنامه‌ها و فعالیت‌ها با ساختار سازمانی دولت ایجاد شود. برنامه‌ها باید به تفکیک وزارتخانه‌های اجرایی تعریف شوند، که در بسیاری موارد عملاً به یک زیربخش یا اداره کل آن وزارتخانه اجرایی محدود است. تعریف فعالیت‌ها و زیربرنامه‌ها هم باید به طریقی صورت بگیرد که بتوان شاخص‌های عملکرد معنی‌داری برای آنها تعیین کرد (ن.ک. فصل مربوط به برنامه). طبقه‌بندی هزینه‌ها به تفکیک فعالیت‌ها نباید از بالا تعیین شود، بلکه این تقسیم‌بندی را باید به وزارتخانه‌های اجرایی و دستگاه‌های ذی‌ربط سپرد و سپس با مشاهده و رایزنی با وزارت دارایی، طبقه‌بندی‌ها را برای تمام وزارتخانه‌ها یکدست کرد.

برای موضوع‌های خاص که به دو یا چند وزارتخانه مربوط می‌شوند، می‌توان طبقه‌بندی‌های «بین‌وزارتخانه‌ای» ایجاد کرد. البته ضرورتی ندارد که نظام طبقه‌بندی هزینه‌ها در کل بودجه برای گنجانیدن چند برنامه «بین‌وزارتخانه‌ای»، به‌کلی تغییر داده شود. بدین‌منظور می‌توان جدولی را به بودجه ضمیمه کرد که دربردارنده برنامه‌های بین‌وزارتخانه‌ای باشد. وجود همین جدول برای تصمیم‌سازی‌های اجرایی و پیگیری اجرای برنامه از طریق بودجه کفایت می‌کند.

### ۷-۲-۳ طبقه‌بندی هزینه‌ها در نظام بودجه‌ریزی ستانده‌ای

بودجه‌ریزی ستانده‌ای مستلزم تفکیک اعتبارات تخصیص‌یافته به ستانده‌ای معین، از سایر اعتبارات است. در بودجه کشور نیوزیلند که به روش ستانده‌ای تنظیم می‌شود، اعتبارات در هفت گروه زیر صورت می‌گیرد:<sup>(۳۱)</sup>

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۴۹

۱. **ستانده‌ها:** خدمات مشاوره سیاستگذاری، مدیریت قراردادها، خدمات پلیسی و انتظامی، خدمات قضایی و جز آن؛
۲. **مزایا:** بیمه بیکاری، بورسیه‌ها و جز آن؛
۳. **مخارج مربوط به وام‌گیری:** نظیر مخارج بهره وام‌ها، حق بیمه، وام‌گیری، سایر هزینه‌های تأمین مالی و جز آن؛
۴. **سایر مخارج:** تجدید ساختار سازمانی، هزینه‌های دادرسی، زیان ناشی از فروش دارایی‌های ثابت، اعطای کمک برای توسعه به کشورهای خارجی و جز آن؛
۵. **کمک‌های سرمایه‌ای:** افزایش سرمایه‌گذاری در یک بخش یا مؤسسه دولتی برای افزایش ظرفیت و افزایش کارایی و جز آن؛
۶. **هزینه‌های خرید و توسعه:** نظیر ساخت بزرگراه‌ها، ایجاد پارک‌های ملی، خرید ساختمان‌های دولتی، ایجاد یا خرید دارایی‌های سرمایه‌ای همچون ساختمان مجلس و جز آن؛
۷. **بازپرداخت بدهی‌ها:** بازپرداخت دیون خارجی.

تخصیص گروه «مزایا» و «کمک‌های سرمایه‌ای» به صورت نقدی است، ولی مخارج وام‌گیری بر مبنای تعهدی تخصیص می‌یابند. حتی در بسیاری از کشورها که دارای نظام بودجه‌ای نقدی هستند نیز این موارد بر مبنای تعهدی تخصیص می‌یابند. تخصیص اعتبار به ستانده‌ها هم به صورت تعهدی است.

### ۸-۲-۳ سایر طبقه‌بندی‌های خاص

در کشورهای در حال توسعه، عمده هزینه‌ها باید به تفکیک منبع تأمین مالی (منابع داخلی، وجوه و اعتبارات تلفیقی<sup>۲</sup>، اعتبارات تکمیلی، وام‌ها، کمک‌های بلاعوض خارجی<sup>۳</sup> و جز اینها) طبقه‌بندی شوند.<sup>(۳۲)</sup> وجوه فرابودجه‌ای یا حساب‌های ویژه خزانه‌داری، در صورتی که وجود داشته باشند، باید به طور مشخص نام برده شوند. گاه طبقه‌بندی‌های ویژه برای مدیریت بهتر بودجه ضرورت پیدا می‌کنند. مثلاً

- 
1. Benefits
  2. Consolidated funds
  3. Grants

مجلس اغلب از دولت می‌خواهد که بودجه (هزینه‌ها) را به تفکیک استان‌ها یا مناطق نیز تهیه و ارائه کند. این موارد کاملاً به شرایط و موقعیت‌های خاص هر کشور، که در مرور و بررسی مستندات بودجه و نظام طبقه‌بندی آن باید مدنظر قرار داد، بستگی می‌یابد. نظام اطلاعات مدیریت بودجه باید چنان طراحی شده باشد که امکان گنجاندن طبقه‌بندی‌های جدید در بودجه را (که در زمان طراحی آن پیش‌بینی نشده بود) به‌دست دهد.

### ۳-۲-۹ مسائل اجرایی

#### ۳-۲-۹-۱ طبقه‌بندی هزینه‌ها و مدیریت بودجه

از منظر مدیریت بودجه، مهم‌ترین مسائل مربوط به طبقه‌بندی هزینه‌ها را می‌توان چنین برشمرد:

- برای پیگیری نحوه استفاده از اعتبارات تخصیص‌یافته (حسابداری بودجه)، برای پیگیری و بررسی موارد مصرف اعتبارات، سازمان‌دهی دفاتر حسابداری بودجه، کدبندی دادوستدها و جز اینها، لازم است طبقه‌بندی هزینه‌ها به‌گونه‌ای باشد که حداقل طبقه‌بندی‌های اداری (که به تفکیک واحد مصرف‌کننده وجوه و فعالیت، تقسیم‌بندی جزئی‌تری شده باشد)، طبقه‌بندی موضوعی - اقتصادی و طبقه‌بندی به تفکیک وجوه (منابع تأمین مالی - وجوه فرابودجه‌ای) را شامل گردد.

- به‌منظور ارائه بودجه به مجلس (قوه مقننه)، لازم است هدف از تخصیص اعتبار مشخص گردد. در این میان به‌ویژه موارد مربوط به قوه مجریه نظیر بودجه وزارتخانه‌ها، برنامه داخلی وزارتخانه و هر موضوع مرتبط دیگر باید کاملاً معین شود.

- برای مدیریت بودجه، لازم است مشخص گردد که مقررات نقل‌وانتقال وجوه بین اقلام بودجه، کنترل‌ها و جز اینها در چه سطحی تعیین می‌شود (در سطح ردیف - قلم در سطح تقسیمات اقتصادی، در سطح برنامه‌ها). گاهی اوقات اصلاح و تعدیل کدهای موضوعی مقررات با افزایش کنترل‌های پیش از وقوع همراه است، یا اینکه کنترل‌ها به بودجه‌های عمرانی نیز تسری می‌یابد. دلیل این امر افزوده شدن چند ردیف - قلم اضافی به بودجه است. تغییر در طبقه‌بندی بودجه باید با مرور و بازنگری در قواعد مدیریت

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۵۱

تخصیص اعتبار همراه باشد، ضمن آنکه باید ارزیابی هرچند مختصری از تأثیر این تغییر طبقه‌بندی بر اجرای بودجه نیز به‌عمل آید (قواعد مدیریت تخصیص اعتبار در فصل پنجم مورد بررسی قرار گرفته‌اند).

### ۲-۹-۳ مسائل اداری و نهادی

طبقه‌بندی هزینه‌ها در درجه اول مستلزم شناخت محدودیت‌های فنی و نهادی موجود در مسیر اصلاح نظام است. در این زمینه باید سازمان‌دهی دفاتر حسابداری بودجه و نظام‌های اطلاعات بودجه را با دقت مورد توجه قرار داد. برای مثال، اگر بدهی بابت اصل و بهره وام‌ها<sup>۱</sup> یکجا در دفاتر ثبت می‌شود، باید این دو را از یکدیگر جدا کرد، ولی مهم‌تر از آن این است که دفتر مدیریت بدهی‌های دولت چگونه حساب بدهی‌های دولت را نگه می‌دارد. همچنین اگر نظام اطلاعات بودجه به‌خوبی طراحی - یا به‌درستی مستندسازی - نشده باشد، خود می‌تواند به مانعی بر سر راه اصلاح نظام بودجه یا طبقه‌بندی هزینه‌ها تبدیل شود. بنابراین قبل از دست به‌کار شدن برای اصلاح نظام طبقه‌بندی هزینه‌های بودجه، بهتر است ابتدا نرم‌افزارها و برنامه‌های کاربردی مورد بررسی دقیق قرار گیرند.<sup>(۳۳)</sup> از سوی دیگر، نرم‌افزارهای کاربردی که برای مدیریت بودجه طراحی می‌شوند نباید فقط مختص به طبقه‌بندی کنونی هزینه‌ها باشند بلکه باید آنها را به طریقی طراحی کرد که امکان تغییرات بعدی و پیش‌بینی نشده را نیز فراهم کنند.

اصلاح نظام طبقه‌بندی هزینه‌ها نمی‌تواند مشکلات و نارسایی‌های گزارش‌دهی بودجه را که ناشی از ترتیبات نهادی موجود است حل کند؛ و اگر منابع مالی فرابودجه‌ای جایگاه مستحکمی داشته باشند، حاضر نخواهند بود تحت هیچ‌یک از طبقه‌بندی‌ها قرار بگیرند، صرف‌نظر از اینکه طبقه‌بندی جاری چه باشد یا چه نظامی جایگزین آن شود.<sup>(۳۴)</sup> انطباق نظام طبقه‌بندی هزینه‌ها با نظام طبقه‌بندی وظایف دولت یا آمار مالی دولت یا هر نظام طبقه‌بندی دیگر، نمی‌تواند مشکل سوء گزارش‌دهی یا امتناع از گزارش‌دهی در خصوص اقلام فرابودجه‌ای را حل و فصل کند. همچنین اطلاعاتی که به‌خوبی تدوین

نگردد یا به شکلی نامناسب و بد ارائه شود، تحت هرگونه نظام طبقه‌بندی، اطلاعات بی‌مصرفی خواهد بود. از این رو است که باید مسائل و مشکلات نهادی را مورد رسیدگی قرار داد.

### ۳-۹-۲-۳ گزارش‌دهی بودجه طبق الگوی طبقه‌بندی وظایف دولت و کدگذاری<sup>۱</sup> آن

در اصلاح سازمان‌دهی دفاتر حسابداری بودجه باید دید چه چیزی برای مشخص کردن دادوستدهای درون بودجه به شیوه‌ای هرچه مناسب‌تر لازم است. معمولاً در اصلاح نظام طبقه‌بندی بودجه سعی بر این است که در نام‌گذاری سرفصل‌ها و گروه‌های هزینه‌ها از نام‌ها و عبارت‌هایی استفاده شود که با اصطلاحات و کدهای رایج در تمامی طبقه‌بندی‌ها (طبقه‌بندی وظایف دولت، آمار مالی دولت، برنامه‌ای و جز آن) مشترک باشد. البته این امر موجب پیدایش نظام کدگذاری بسیار مفصلی خواهد شد که چنانچه نظام اجرایی بودجه رایانه‌ای نشده باشد، کار با آن بسیار دشوار و وقت‌گیر خواهد بود. همین مشکل در بسیاری از کشورهای در حال توسعه تاکنون مانع اصلی اصلاح نظام طبقه‌بندی هزینه‌های بودجه بوده است. خوشبختانه با در پیش گرفتن تمهیداتی که در ادامه شرح داده می‌شوند، می‌توان از اتلاف وقت و سختی کدگذاری هزینه‌ها و مبادلات کاست.

برای مثال کشورهایی که دارای نظام طبقه‌بندی مفصل اداری برای بودجه هستند، نیازی ندارند که صورت‌بندی<sup>۲</sup> دفاتر حسابداری یا کدهای حساب‌های بودجه خود را برای مطابقت با طبقه‌بندی وظایف دولت تغییر بدهند. بدین منظور فقط کافی است که واحدهای مصرف‌کننده، وجوه را در چارچوب طبقه‌بندی وظایف دولت، طبقه‌بندی کنند (در دستورالعمل‌های نظام حساب‌های ملی و آمار مالی دولت نیز همین توجیه ارائه شده است).<sup>(۳۵)</sup> اگر گزارشی از پرداخت‌ها به تفکیک بخش‌ها یا پروژه‌ها هم مطابق با الگوی طبقه‌بندی وظایف دولت طبقه‌بندی شده باشند، می‌توان با مرتبط ساختن گزارش پرداخت‌ها و جدولی که سازمان‌ها را در طبقه‌بندی وظایف دولت قرار می‌دهد، به طبقه‌بندی‌ای از پرداخت‌ها مطابق وظایف دولت دست یافت. این کار به‌آسانی با استفاده از رایانه شخصی و یک نرم‌افزار صفحه گسترده (کاربرگ رایانه‌ای) انجام شدنی است. در موارد خاص که یک واحد

1. Coding  
2. Format

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۵۳

مصرف‌کننده بودجه وظایف و کارکردهای متعددی را برعهده می‌گیرد، لازم است فعالیت‌های سازمان‌های مرتبط مطابق با الگوی طبقه‌بندی وظایف دولت طبقه‌بندی شوند، اما لزومی ندارد که تغییر عمده‌ای در ساختار طبقه‌بندی هزینه‌ها داده شود.

نظیر همین روش را می‌توان در مورد برنامه‌ها به‌کار گرفت. تلفیق طبقه‌بندی هزینه‌ها مبنای فعالیت‌ها و طبقه‌بندی موضوعی و سایر طبقه‌بندی‌های مطرح شده در این بخش که وجودشان برای مدیریت بودجه لازم است، کوچک‌ترین مخرج مشترک<sup>۱</sup> زیرنظام‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها را به‌دست می‌دهد.<sup>(۳۶)</sup> نظام کدگذاری به‌کار رفته در مدیریت روزمره امور بودجه باید به‌خودی‌خود مشخص‌کننده این مخرج مشترک باشد، ولی لزومی ندارد که تمام ویژگی‌های آن را توصیف کند. هر فعالیت را می‌توان به سازمان یا وظیفه یا برنامه‌ای مرتبط ساخت، ولی نیازی نیست که در کدگذاری فرم‌ها و سندهای مالی تمام این ارتباط‌ها مشخص شده باشد. اضافه کردن یک حرف یا عدد به کد اداری برای شناسایی فعالیت‌هایی که به آن قلم از هزینه‌ها مربوط می‌شود کافی است. بنابراین در مدیریت روزمره امور بودجه، برای مشخص کردن هزینه‌ها به تفکیک برنامه یا در چارچوب طبقه‌بندی وظایف دولت کافی است برای هر عملیاتی کد اداری - سازمانی، کد فعالیت (براساس واحد مصرف‌کننده وجوه یا پروژه) و کد موضوعی یا کد منبع تأمین مالی ثبت شود.

در برخی از کشورها از نظام کدگذاری سلسله‌مراتبی برای مدیریت روزمره امور بودجه استفاده می‌شود. ترتیب سلسله‌مراتب در این نظام کدگذاری بدین ترتیب است:

وزارتخانه اجرایی، اداره کل، واحد مصرف‌کننده وجوه موضوع هزینه و کد بودجه‌ای (شامل کد اداری - سازمانی و کد موضوعی). کدگذاری سلسله‌مراتبی یا اعشاری<sup>۲</sup> موجب تسهیل طبقه‌بندی گروه‌های همگن می‌شود در راهنمای مدیریت محیط زیست<sup>۳</sup> مفید است، البته به شرطی که نظام تاحدامکان ساده باشد و از حشو و زوائد اضافی پیراسته شود. در محیط حسابداری ماشینی (رایانه‌ای) نظام کدگذاری سلسله‌مراتبی چندان مفید نیست. بنابراین اولین وظیفه متخصص برنامه‌ریزی رایانه‌ای که می‌خواهد نظام

- 
1. Denominator
  2. Decimal
  3. Manual management environment

حسابداری بودجه را رایانه‌ای سازد و بانک اطلاعاتی برای بودجه طراحی کند، این است که ساختار سلسله‌مراتبی و کدگذاری را تا حد ممکن به اجزای ریزتر تقسیم کند، تا بتواند با طراحی جداولی برای آنها، بین‌شان با ایجاد پیوند<sup>۱</sup>، ارتباط برقرار سازد. هریک از این جداول فقط باید یکی از نظام‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها را در خود جای دهد و برای هر جدول و طبقه کدهای جداگانه‌ای تعریف گردد.

### ۳-۳ ارائه بودجه به مجلس

#### ۳-۳-۱ الزامات عمده

بودجه‌ای که به قوه مقننه (مجلس) تقدیم می‌شود<sup>۲</sup> باید دربرگیرنده تمامی عناصر لازم برای ارزیابی سیاست مالی و بودجه‌ای دولت باشد و کلیه اعتبارات تخصیص‌یافته در آن به شکلی نمایش داده شده باشد که انجام کنترل‌های قانونی به‌وسیله مجلس را به سهولت امکان‌پذیر سازد. درآمدها، هزینه‌ها و نتایج به‌دست آمده از اجرای بودجه<sup>۳</sup> باید به‌صورت یکجا در سند بودجه به مجلس ارائه شود.

بودجه در بخش هزینه‌ها باید شامل دو جزء متمایز باشد: ۱. بخش اصلی<sup>۴</sup> که اعتبارهای تخصیص داده شده را نشان می‌دهد؛ و ۲. ضمیمه بودجه<sup>۵</sup> که اطلاعات تکمیلی را ارائه می‌دهد.

#### ۳-۳-۲ بخش اصلی بودجه

بخش اصلی بودجه دربرگیرنده برآوردهایی است که اعتبارات تخصیص‌یافته را نشان می‌دهد. در برخی از کشورها تصویب بندهای بودجه از طریق قانونی موسوم به «قانون تخصیص»<sup>۶</sup> صورت می‌گیرد، ولی در برخی دیگر تخصیص اعتبار به‌عنوان یکی از سطوح نظام طبقه‌بندی هزینه‌ها تعریف می‌شود.

- 
1. Link
  2. Submitted
  3. Fiscal outturn
  4. Main
  5. Annexes
  6. Appropriation act

در این بخش از بودجه ممکن است اعتبارهای تخصیص‌یافته شامل اقلام فرعی (زیرشاخه)<sup>۱</sup> باشند. این زیرشاخه‌ها فقط برای ارائه اطلاعات بیشتر به متن اضافه می‌شوند و در برخی از کشورها بودجه فاقد چنین زیرشاخه‌هایی است. بودجه برخی از کشورها هزاران ردیف و قلم را دربرمی‌گیرد، و در برخی دیگر تعداد ردیف‌ها و اقلام بودجه بسیار کمتر است. وجود چند هزار ردیف و قلم در بودجه عملاً مطالعه و بررسی آن را دشوار می‌سازد و برای اینکه نمایندگان مجلس بتوانند به‌آسانی آن را بررسی کنند، باید صورت خلاصه‌ای از هر بخش بودجه تهیه شود و در کنار آن قرار بگیرد. تعداد بهینه ردیف‌های بودجه به شرایط خاص هر کشور و ساختار اقتصادی و سازمانی دولت و همچنین مقررات نقل‌وانتقال وجوه و اعتبارات تخصیص‌یافته بین ردیف‌های بودجه بستگی دارد.

در برخی از کشورها تعداد ردیف‌های بودجه به ۲۰ - یا حتی کمتر از آن - محدود شده است. اما همین بودجه‌ها دارای توضیحات تکمیلی بسیار حجیم و مفصلی در مورد هزینه‌های سالیانه به تفکیک برنامه‌ها، سازمان‌ها و سرفصل‌های اقتصادی هستند که یا جزء اسناد و مدارک داخلی دولت است (نظیر ویتنام و چین)، یا اینکه در قالب ضمايم بودجه منتشر می‌گردد و به مجلس ارائه می‌شود. با توجه به این، دو حالت کلی ذیل را می‌توان از یکدیگر متمایز ساخت:

- در برخی از کشورها ارائه بودجه به مجلس، کاری صرفاً تشریفاتی به‌شمار می‌آید. در جایی که دولت قدرت مطلقه است، بسیاری از موضوع‌هایی که در این کتاب درباره آنها بحث می‌شود محلی از اعراب ندارد و ابداً سخنی از ماهیت و دلیل تخصیص اعتبارات، مقایسه و کنترل‌های نقدی با کنترل‌های تعهدی، اصل پاسخ‌گویی، گزارش‌دهی مالی دولت به مجلس و مانند اینها به میان نمی‌آید.

- در سایر کشورها (از جمله کشورهای اتحاد شوروی سابق قبل از اصلاحات اخیر) بخشی از اجزای برنامه سالیانه هزینه‌های دولت در کمیسیون‌های مجلس مورد بررسی قرار می‌گیرد. وزرای وزارتخانه‌های اجرایی در کمیسیون‌ها حضور پیدا می‌کنند و با نمایندگان درباره برنامه هزینه‌ها - که وزارت دارایی تهیه کرده است - به مذاکره می‌نشینند. بدین ترتیب مجلس نقشی تعیین‌کننده در بحث و چانه‌زنی‌های بودجه ایفا



می‌کند. ولی فقدان چارچوب جامع و رسمی و علنی برای مذاکرات بودجه مانع از آن می‌شود که تصمیم‌های صحیح و معتبری در سطوح کلان گرفته شود.

• بخش اصلی بودجه باید آشکارا مسئولیت‌های مدیریت بودجه را مشخص کند. اعتبارات تخصیص یافته در بودجه باید به تفکیک وزارتخانه‌های اجرایی و دستگاه‌های مستقل - و در صورت امکان به تفکیک زیربخش‌های عمده آنها نشان داده شود. در بسیاری از کشورهای اتحاد شوروی سابق بودجه به تفکیک برنامه‌ها ارائه می‌شد (در برخی موارد همچنان ارائه می‌شود) نه به تفکیک وزارتخانه‌های اجرایی و دستگاه‌ها. در زمان حاضر اصلاحاتی در این کشورها جریان دارد (نظیر اکراین که در سال ۱۹۹۷ نظام طبقه‌بندی هزینه‌ها در بودجه خود را تغییر داد) که هدف آن رفع این نواقص است.

در بسیاری از کشورهای در حال توسعه بودجه مستمر به تفکیک وزارتخانه‌های اجرایی و بودجه عمرانی به تفکیک کاربردها، برنامه‌ها و پروژه‌ها ارائه می‌شود. این نحو ارائه شاید از نظر اجرای برنامه‌های عمرانی و با توجه به اهداف توسعه مفید باشد، ولی برای آنکه بتوان از حجم کل اعتبارات تخصیص یافته به هر وزارتخانه و دستگاه اجرایی آگاه شد و از رعایت اصول کارایی و پاسخ‌گویی در بودجه اطمینان حاصل کرد، باید کلیه هزینه‌ها مستمر و عمرانی یکجا (ولی تحت سرفصل‌ها و ردیف‌های تخصیص جداگانه) و به تفکیک وزارتخانه‌های اجرایی و دستگاه‌ها ارائه شود. بنابراین در بخش اصلی بودجه باید پروژه‌های عمرانی را جزء طبقه‌بندی اداری - سازمانی قرار داد و به تفکیک وزارتخانه‌های اجرایی و دستگاه‌های مستقل تقسیم‌بندی کرد.

### ۳-۳-۳ لزوم نمایش جداگانه بودجه‌های جاری و سرمایه‌ای

تعیین اینکه یک قلم خاص از هزینه‌های دولت تحت سرفصل بودجه عمرانی قرار بگیرد یا بودجه جاری، بیش از آنکه به ملاحظات اقتصادی یا سیاستی مرتبط باشد، از نظر دولت در واقع تصمیمی مدیریتی بر مبنای صلاحدید اداری است. رویه‌ها و آیین‌نامه‌های<sup>۱</sup> مربوط به اداره بودجه‌های مستمر برای مدیریت برخی از هزینه‌ها مناسب نیستند، به‌ویژه هزینه‌هایی که از منابع خارجی تأمین مالی می‌شوند یا به پروژه‌های ساختمانی

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۵۷

اختصاص می‌یابند. به‌طور کلی مقررات مربوط به مدیریت بودجه عمرانی در مقایسه با بودجه مستمر انعطاف‌پذیری بیشتری دارند.

پروژه‌هایی که با استفاده از کمک‌های خارجی در کشورهای در حال توسعه به اجرا درمی‌آیند ترکیب یکدستی<sup>۱</sup> ندارند و هزینه‌های سرمایه‌ای و جاری را توأمان دربردارند، به‌ویژه طرح‌هایی که در بخش‌های اجتماعی اجرا می‌شوند. با این حال، پروژه‌های مذکور معمولاً یک مدیر پروژه دارند و گزارش عملکرد مالی و پیشرفت فیزیکی آنها نیز باید به شیوه‌ای که نهاد اعطاکننده کمک تعیین می‌کنند، تهیه و ارائه شود. بنابراین هرچند تفکیک هزینه‌ها به مستمر و عمرانی یک تقسیم‌بندی قراردادی و تصنعی است، کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی برای رعایت اصل پاسخ‌گویی و تسهیل مدیریت بودجه ناگزیرند این تفکیک را در بودجه خود قائل شوند. اگر کشورها و نهادهای اعطاکننده کمک الزاماتشان را تغییر دهند؛ جهت‌گیری کمک‌های مالی مختص به پروژه‌های خاص در سطح بین‌المللی متحول شود، کشورهای در حال توسعه می‌توانند خود را از قید و بند این الزامات رها سازند. بدین ترتیب بهبود فراوانی در تأثیرگذاری این کمک‌ها بر توسعه و همچنین کارکرد نظام مدیریت هزینه‌های عمومی در این کشورها حاصل خواهد شد.<sup>(۳۷)</sup>

به‌منظور مدیریت بهتر این قبیل پروژه‌ها در بیشتر کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی، پروژه‌های عمرانی باید از سایر هزینه‌ها در بودجه تفکیک شوند. البته همان‌گونه که پیش‌تر نیز اشاره شد، برای ارزیابی کلی بودجه یک وزارتخانه اجرایی یا دستگاه مستقل، باید کلیه هزینه‌های مستمر و عمرانی تحت سرفصل اداری یکسان (اما با ردیف‌ها و تخصیص اعتبار مجزا) در بودجه ارائه شود. ارائه هزینه‌های جاری و عمرانی یک وزارتخانه یا دستگاه در یک سند بودجه<sup>۲</sup>، آثار منفی فرایند بودجه‌ریزی دو قسمتی (دوگانه)<sup>۳</sup> - که ارزیابی عملکرد را دشوار می‌سازد - (همان‌طور که در فصل چهارم توضیح داده خواهد شد) - از بین نمی‌برد، اما نظارت و کنترل دقیق بر فرایند اجرای بودجه به‌وسیله بخش‌ها را تسهیل می‌کند. در بخش اصلی بودجه، پروژه‌های عمرانی

- 
1. Composite nature
  2. Unified presentation
  3. Dual budgeting

باید جزء طبقات اداری و اجرایی محسوب شوند و به تفکیک وزارتخانه‌های اجرایی یا دستگاه طبقه‌بندی گردند. بنابراین، این نحوه ارائه بودجه در کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی یا کشورهایی که دارای نظام بودجه‌ریزی دو قسمتی هستند، با آنچه که قبلاً بدان اشاره شد تفاوت خواهد داشت و شبیه به الگوی زیر خواهد بود:

وزارتخانه (یا دستگاه)

اداره کل (یا هر زیربخش سازمانی عمده دیگر)

برنامه (در صورتی که وجود داشته باشد)

هزینه‌های جاری

هزینه‌های سرمایه‌ای (که در هزینه‌های عمرانی گنجانده نشده‌اند)

هزینه‌های عمرانی (اعم از اینکه با منابع داخلی تأمین شوند یا کمک خارجی)

هزینه‌های عمرانی (اعم از بودجه با منشأ داخلی یا کمک خارجی)

هزینه‌های سرمایه‌ای

هزینه‌های جاری

یادداشت: جمع جاری

جمع هزینه‌های جاری

جمع هزینه‌های سرمایه‌ای

رهیافتی که در اقتصادهای در حال گذار (بلوک شرق سابق) در این زمینه در پیش گرفته شده است، بیشتر بر ملاحظات اقتصادی استوار است تا ملاحظات سازمانی و مدیریتی. بودجه سنتی این کشورها تحت عنوان «برنامه سالیانه سرمایه‌گذاری دولت»<sup>۱</sup> مفهوم و معنای بسیار محدودتری از «بودجه عمرانی» یا «بودجه توسعه» کشورهای در حال توسعه دارد و صرفاً سرمایه‌گذاری‌های خالص، یعنی سرمایه‌گذاری‌هایی را که به ایجاد ظرفیت تولید جدید منجر شوند، در برمی‌گیرد. در این کشورها سرمایه‌گذاری‌هایی که دولت در چارچوب «برنامه سالیانه سرمایه‌گذاری دولت» آنها را تأمین مالی می‌کند، همراه با سایر هزینه‌های سرمایه‌ای در ردیف «هزینه‌های سرمایه‌ای» دولت در بودجه قرار

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۵۹

می‌گیرند. بنابراین اغلب دشوار می‌توان برنامه سرمایه‌گذاری دولت را با ارقام هزینه‌های سرمایه‌ای مندرج در بودجه (که سرمایه‌گذاری‌های خالص و ناخالص را یکجا در برمی‌گیرد) مقایسه کرد. اگر برنامه سرمایه‌گذاری متمایزی از بودجه وجود دارد، باید شیوه نمایش هزینه‌های سرمایه‌ای یا عمرانی دولت در بودجه به شکلی باشد که بتوان برنامه سرمایه‌گذاری دولت و بودجه را با یکدیگر مقایسه کرد؟

### پیرابند ۱۵

#### «هزینه‌های عمرانی»: واقعیت‌ها و ظواهر در کشورهای جنوب آسیا

در اغلب کشورهای جنوب آسیا، بودجه «عمرانی» جداگانه به مجلس ارائه می‌شود و جدا از بودجه دولت به تصویب می‌رسد. تفکیک میان هزینه‌ها جاری و عمرانی (سرمایه‌ای) در این بودجه بر مبنای معیارهای بسیار فنی و رسمی<sup>۱</sup> صورت می‌گیرد که نمایندگان مجلس غالباً به دلیل فقدان تخصص کافی در این زمینه‌ها (که از آنها انتظار هم نمی‌رود) و همچنین به دلیل ضعف کارشناسان مشاور مجلس، دشوار می‌توانند میزان واقعی هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای را در این بودجه تشخیص دهند. برای نمونه طبقه‌بندی مجدد بودجه در دو کشور بنگلادش و نپال نشان می‌دهد که در هر دو کشور میزان واقعی هزینه‌های سرمایه‌ای دولت همواره میزان زیادی کمتر از آن چیزی است که در بودجه عمرانی آنها نشان داده می‌شود. مثلاً در کشور بنگلادش در سال مالی ۱۹۸۸-۱۹۸۷، از مجموع ۳۷/۴ میلیارد «تاکا»<sup>۲</sup> بودجه عمرانی عملاً حدود ۲۷/۷ درصد هزینه‌های غیرسرمایه‌ای بوده است، در حالی که در بودجه این کشور نسبت هزینه‌های عمومی یا «غیرسرمایه‌ای» در بودجه جاری رسماً ۱۶/۴ درصد عنوان شده بود.

بدین ترتیب نه تنها هزینه‌های سرمایه‌ای همواره بیش از واقع نشان داده می‌شوند، بلکه نسبت آنها در بودجه این کشورها نیز رو به افزایش است. میزان هزینه‌های سرمایه‌ای در بنگلادش به قیمت‌های ثابت بین سال‌های ۱۹۸۲ تا ۱۹۸۷ سالیانه یک درصد کاهش یافت، اما بررسی‌های دقیق‌تر نشان می‌دهد که میزان واقعی کاهش این هزینه‌ها طی دوره یاد شده، سالیانه ۲/۳ درصد بوده است. آن روی این سکه حاکی است که طی همین مدت حجم هزینه‌های جاری بودجه همواره کمتر از واقع نشان داده می‌شود. مثلاً دولت بنگلادش در اواخر دهه ۱۹۸۰ رسماً نرخ

1. Formal and Highly Technical

۲. واحد پول بنگلادش. (م)

افزایش هزینه‌های جاری خود را ۴ درصد در سال اعلام کرد، در حالی که طبقه‌بندی اقتصادی بودجه حاکی از نرخ رشد ۵/۲ درصدی این هزینه‌ها بود.

**Source:** Adapted From the Control and Management of Government Expenditure: Issues and Experience in Asian Countries, ESCAP-UNDP Development Papers No. 13, 1993.

### ۳-۳-۴ نحوه ارائه هزینه‌های سرمایه‌ای در بودجه

ارائه یک‌دست هزینه‌ها دولت در بودجه نباید موجب غفلت از ضرورت ارائه جداگانه هزینه‌های سرمایه‌ای و جاری بودجه شود. اما نباید این امر را با بودجه‌ریزی دو قسمتی یا ارائه بودجه در دو قسمت مجزا اشتباه گرفت.

برخی از دلایلی که برای جداکردن بودجه‌های سرمایه‌ای و هزینه‌های جاری در بودجه مطرح می‌شوند، جای انتقاد دارند. در واقع همه هزینه‌های سرمایه‌ای تأثیر یکسانی بر افزایش ظرفیت تولید آتی ندارند. آنچه که برای توسعه اهمیت اساسی دارد، صرفاً حجم سرمایه‌گذاری‌ها نیست، بلکه کارایی سرمایه‌گذاری و انجام هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای به نسبتی صحیح و حساب شده در این میان اهمیت تعیین‌کننده‌ای دارد (مثلاً سطح مناسب حقوق و دستمزد پرداختی به آموزگاران مدارس ممکن است بیش از سرمایه‌گذاری در ساخت مدارس جدید بر سطح و کیفیت آموزش و رشد بهره‌وری و رفاه آینده کشور تأثیر بگذارد). به‌علاوه سال‌هاست که نگاه یک‌بعدی و ایستا به رابطه میان سرمایه‌گذاری و رشد اقتصادی (مدل معروف هارود - دومار<sup>۱</sup>)، به‌دلیل ساده‌سازی بیش از حد و گمراه‌کننده بودن نتایجی که به‌دست می‌دهد، شدیداً مورد انتقاد است، به‌ویژه از آن جهت که غالباً عوامل مهمی نظیر کارایی سرمایه‌گذاری‌ها و مشکلات مربوط به ظرفیت‌های اجرایی در کشورها را نادیده می‌گیرد. به‌علاوه، دولت در سیاست وام‌گیری خود نباید تنها رسیدن به حجم مطلوب موجودی سرمایه را هدف قرار دهد. اهداف دولت در وام‌گیری به‌منظور سرمایه‌گذاری، با مقاصد بنگاه‌های اقتصادی بسیار متفاوت است. بنگاه‌های اقتصادی همواره برنامه وام‌گیری خود به‌منظور سرمایه‌گذاری را بر مبنای سود

1. Harrod-Domar model

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۶۱

مورد انتظار از این سرمایه‌گذاری تنظیم می‌کنند. ولی دولت نمی‌تواند مانند بنگاه‌های اقتصادی فقط به منظور سودآوری سرمایه‌گذاری کند، بلکه باید آثار کلان اقتصادی سیاست‌های خود را نیز در نظر بگیرد. انجام هزینه‌های سرمایه‌ای و جاری به‌وسیله دولت هر دو تقاضای کل را بالا می‌برد (که ممکن است منجر به افزایش نرخ تورم شود)؛ بنابراین دولت در سیاست وام‌گیری خود باید اهداف کلان و بودجه‌ای<sup>۱</sup> را نیز، علاوه بر سودآور بودن سرمایه‌گذاری‌ها و افزایش میزان موجودی سرمایه کشور، به حساب آورد.

همان‌گونه که پیش‌تر نیز تأکید شد، تمایز آشکار میان هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای به دلایل مختلفی، از جمله برای رعایت شفافیت، برای تصمیم‌سازی‌های کلان و برای انجام تحلیل‌های معتبر، امری ضروری است. اولاً آگاهی از هزینه‌های عملیاتی دولت، برای ارزیابی صحیح از کارایی فعالیت‌های آن از جمله فواید جداسازی هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای است. به‌علاوه، انجام هزینه‌های سرمایه‌گذاری جریان پایداری از درآمد و هزینه را در دوره‌های آتی به‌وجود می‌آورد که از جنبه تأمین مالی و تحلیل‌های اقتصادی با هزینه‌های جاری که آثار آن کم‌دوام‌تر است و در کوتاه‌مدت از بین می‌رود، تفاوت دارد. سرانجام اینکه، اتخاذ رهیافت عملکردگرا در تدوین بودجه، ایجاب می‌کند که تمایزی بین هزینه‌های جاری<sup>۲</sup> و هزینه‌های سرمایه‌ای در نظر گرفته شود. در واقع برخی از کشورهای توسعه‌یافته (نظیر آمریکا) که در گذشته تمایزی میان هزینه‌ها سرمایه‌ای و جاری در بودجه دولت قائل نمی‌شده‌اند، اکنون امکان ایجاد حساب سرمایه جداگانه<sup>۳</sup> در بودجه را در دست بررسی دارند.

کاهش کسری بودجه فدرال و تصمیم‌گیری‌های خردمندانانه در زمینه سرمایه‌گذاری‌هایی که به رشد و توسعه اقتصادی کشور کمک می‌کند، از مهم‌ترین گام‌هایی است که دولت فدرال می‌تواند در جهت حفظ ثبات و کمک به رشد پایدار اقتصادی بردارد؛ ولی ساختار کنونی بودجه، با تمرکز ویژه‌ای که بر اهداف کوتاه‌مدت دارد، به دولت امکان ایفای چنین نقش سازنده‌ای را نمی‌دهد. اگر افزایش رشد اقتصادی در

- 
1. Fiscal targets
  2. Running costs
  3. Separate capital account

بلندمدت مورد نظر است، تدوین بودجه نیز باید معطوف به تصمیم‌سازی‌های بلندمدت باشد. وجود سرفصل «سرمایه‌گذاری» به بودجه فدرال، به نمایندگان دو مجلس و به ریاست جمهوری (قوه مجریه) کمک می‌کند تا تصمیم‌های آگاهانه‌تری در خصوص تنظیم مخارج مصرفی<sup>۱</sup> و سرمایه‌گذاری در آینده بگیرند. دفتر پاسخ‌گویی دولت<sup>۲</sup> با تشخیص اهمیت کسری بودجه و تأثیر آن بر رشد بلندمدت اقتصاد آمریکا، توصیه می‌کند که چنین سرفصلی به بودجه یکپارچه<sup>۳</sup> آمریکا اضافه شود تا دولت بتواند طی دوره زمانی مناسبی، با کاستن از هزینه‌ها مصرفی، کسری را کاهش دهد. تعیین اهداف سرمایه‌گذاری از سوی نمایندگان دو مجلس در قطعنامه نهایی که پس از بررسی سالیانه بودجه صادر می‌شود، می‌تواند راه عملی و مؤثری در تحقق بخشیدن به پیشنهاد مذکور باشد.<sup>(۳۸)</sup>

### ۳-۳-۵ ضمایم و سایر مدارک همراه با بودجه

ضمائم و سایر مدارک و مستنداتی که همراه با بودجه به مجلس ارائه می‌شود، حاوی اطلاعات تکمیلی و نمایه‌های مختلفی از بودجه است که وجود آنها برای تحلیل و بررسی همه‌جانبه بودجه ضرورت دارد. برای مثال، بودجه ممکن است دربردارنده چنین ضمایمی باشد:

۱. ضمیمه‌ای شامل هزینه‌های دولت به تفکیک وظایف؛
۲. ضمیمه‌ای شامل هزینه‌های دولت به تفکیک برنامه‌ها، به‌ویژه در مواردی که برنامه‌ای در چند بخش به اجرا درمی‌آید؛
۳. ضمیمه‌ای شامل بودجه عمرانی به تفکیک پروژه‌ها و برنامه‌های عمرانی، در صورتی که هزینه‌های سرمایه‌ای و جاری در بودجه اصلی از یکدیگر تفکیک شده باشند؛ و
۴. اگر بودجه اصلی شامل بخش جداگانه‌ای تحت عنوان بودجه عمرانی باشد، لازم است ضمیمه‌ای به بودجه پیوست شود که میزان واقعی سرمایه‌گذاری‌ها را نشان دهد.

---

1. Spending On consumption  
 2. Government Accountability Office (GAO)  
 3. Unified budget

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۶۳

لازم است اعتبارات تخصیص‌یافته در بودجه با اعتبارات تخصیص‌یافته سال گذشته مقایسه شود. همچنین در جدول ضمیمه‌ای که هزینه‌های دولت را به تفکیک وظایف طبقه‌بندی کرده باشد، باید رشد هزینه‌ها طی سال‌های گذشته نشان داده شود (برمبنای گزارش عملکرد بودجه).

سایر مواردی که باید در ضمیمه بودجه گنجانده شود عبارت‌اند از: ۱. شرح مبسوطی از خط‌مشی بودجه در هر بخش به تفکیک برنامه‌ها، ۲. شاخص‌های عملکرد (ن.ک. فصل پانزدهم)، ۳. جدول هزینه‌های آتی<sup>۱</sup> پروژه‌های چندساله، ۴. در صورت لزوم، برآوردهای چندساله یا برنامه سرمایه‌گذاری عمومی (ن.ک. فصل دوازدهم).

## ۳-۴ نکات اصلی و توصیه‌هایی برای اصلاحات

### ۳-۴-۱ نکات اصلی

#### ۳-۴-۱-۱ ماهیت بودجه

در بودجه نقدی، اغلب اعتبارات تخصیص‌یافته تعیین‌کننده سقف هزینه‌ها و پرداخت‌های نقدی و تعهدات سالیانه‌ای است که دولت می‌تواند داشته باشد. استفاده از بودجه نقدی برای کنترل هزینه‌ها و اجرای بودجه بسیار مناسب است. برخلاف آنچه که گاه پنداشته می‌شود، مانعی برای رهیافت عملکردگرا در تدوین بودجه (ن.ک. فصل پانزدهم) و استفاده از نظام حسابداری تعهدی یا تعهدی تعدیل شده (ن.ک. فصل دهم) نیست. اما چنین بودجه‌ای برای اینکه بتواند تعهدات مربوط به پرداخت‌های آتی و آثار بودجه‌ای<sup>۲</sup> تصمیمات و سیاست‌های دولت را ارزیابی و کنترل کند، نیازمند ابزارهای تکمیلی است.

معدودی از کشورها به‌تازگی نظام بودجه‌ریزی تعهدی را پایه‌گذاری کرده‌اند که در این روش، تخصیص اعتبارات کلیه هزینه عملیات دولت (از جمله هزینه استهلاک) را تحت پوشش قرار می‌دهد. بودجه تعهدی چارچوب مناسبی را برای بهبود عملکرد در اختیار دستگاه‌های اجرایی قرار می‌دهد. ولی تدوین بودجه به روش تعهدی در عمل بسیار دشوار است و ملزومات فراوانی دارد، ضمن آنکه دولت را از وجود سازوکاری برای کنترل

1. Forward costs

2. Fiscal impact



وجوه نقد بی‌نیاز نمی‌سازد. به کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای در حال گذار به‌هیچ‌وجه توصیه نمی‌شود که نظام بودجه‌ریزی و تخصیص اعتبار نقدی را کنار بگذارند.

### ۲-۱-۳-۳ نظام‌های بودجه‌ای

نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر ردیف - قلم، روش مناسبی است که کنترل هزینه‌ها را تسهیل می‌کند. اما اگر این روش بودجه‌ریزی با رهیافت داده‌گرا در تدوین بودجه (به‌جای کنترل عملکرد یا ستانده خروجی) و کنترل شدید و بدون انعطاف جزئیات هزینه‌های دولت همراه گردد، مانع از توجه به عملکرد می‌شود و اولویت‌بندی برنامه‌ها را مختل می‌سازد.

برای بهبود مدیریت هزینه‌های دولتی و تدوین سیاست‌های حساب شده‌تر ازسوی دولت و همچنین بهبود عملکرد، لازم است در تدوین بودجه توجه بیشتری به عملکرد و نتایج به‌دست آمده از اجرای بودجه (اهداف مدنظر در سیاست‌ها) مبذول گردد و به‌دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه آزادی عمل بیشتری در استفاده از اعتبارات داده شود و ابزارها و شاخص‌های مطمئنی برای سنجش عملکرد بودجه طراحی و به‌کار گرفته شود (ن.ک. فصول پنجم و پانزدهم).

کشورها در اتخاذ و اجرای رهیافت‌های جدید بودجه‌ریزی (که پیش‌تر به آنها اشاره شد) باید از خطرهایی که انجام اصلاحات بلندپروازانه در پی دارد آگاه باشند و بدون رعایت احتیاط، قواعد سنتی انطباق عملکرد با اعتبارات تخصیص‌یافته را کنار نگذارند.

### ۳-۱-۳-۳ طبقه‌بندی هزینه‌ها

نظام طبقه‌بندی هزینه‌ها ابزار مهمی برای تدوین سیاست، تحلیل بودجه، تعیین مسئولیت‌ها و نحوه پاسخ‌گویی مدیران اجرایی و مدیریت امور روزمره بودجه است. تمام هزینه‌های دولت باید طبق یک روش استاندارد معین طبقه‌بندی شود.

هر نظام طبقه‌بندی باید دربرگیرنده طبقات زیر باشد: ۱. طبقه‌بندی وظیفه‌ای هزینه‌ها، به‌منظور تحلیل سیاست‌ها، ارائه آمار و امکان‌پذیر ساختن مقایسه‌های آماری و بین‌المللی؛ ۲. طبقه‌بندی اقتصادی و طبقه‌بندی موضوعی برای تجزیه و تحلیل‌های اقتصادی و کنترل‌های مدیریتی؛ ۳. طبقه‌بندی اداری - سازمانی به‌منظور رعایت اصل

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۶۵

پاسخ‌گویی و مدیریت بودجه؛ ۴. هر نوع طبقه‌بندی دیگر به فراخور حال که برای کنترل و مدیریت بودجه مورد نیاز باشد (مثلاً طبقه‌بندی هزینه‌ها به تفکیک منبع تأمین مالی)؛ ۵. طبقه‌بندی برنامه‌ای و فعالیتی به منظور تحلیل سیاست‌ها و نقد و بررسی عملکردها.

نظام طبقه‌بندی هزینه‌ها باید به گونه‌ای باشد که گزارش‌دهی طبق استانداردهای بین‌المللی (آمار مالی دولت) را امکان‌پذیر سازد. البته آمار مالی دولت با هدف ارائه چارچوبی برای تسهیل گزارش‌دهی اقتصادی و کارکردی تهیه شده است و نباید آن را نظام طبقه‌بندی هزینه‌ای تلقی کرد که تمامی نیازهای مدیریت بودجه‌ای را می‌تواند برآورده سازد.

نظام طبقه‌بندی هزینه‌ها به تفکیک برنامه‌ها و فعالیت‌های دولت، می‌تواند ابزار خوبی برای تجزیه و تحلیل سیاستی، تحلیل نظام‌ها و ارزیابی عملکرد باشد، ولی برای اینکه اصل پاسخ‌گویی نیز رعایت شود، این طبقه‌بندی باید تابع تقسیم‌بندی مسئولیتی و رده‌های مدیریتی باشد.

مقررات مدیریت تخصیص اعتبارات که به همراه نظام طبقه‌بندی هزینه‌ها ارائه می‌شود، باید برای کنترل هزینه‌ها هم مفید باشد و درعین حال به مدیران اجرایی آزادی عمل کافی بدهد (ن.ک. فصل هفتم).

بودجه‌ای که به مجلس ارائه می‌شود باید نحوه توزیع مسئولیت‌ها در مدیریت برنامه‌ها را به روشنی مشخص کند و انتخاب‌ها و اولویت‌های سیاستگذاری در میان بخش‌ها و برنامه‌ها را نشان دهد.

### پی‌نوشت‌ها

۱. برگرفته از بخش: "Great Plains Conservation Program"، در بودجه فدرال ایالات متحد.
۲. تخصیص اعتبار به‌صورت تعهدی شامل استهلاک نیز می‌شود و از این‌رو با مجوز ایجاد تعهد مالی و مجوز پرداخت هزینه‌ها تفاوت دارد.
۳. در کشور نیوزیلند دو نوع کنترل پیش از وقوع برای پرداخت‌های نقدی مرکز (خزانه سلطنتی) به وزارتخانه‌ها وجود دارد. یکی از این کنترل‌ها به‌وسیله «فرماندار کل» - که مجوز پرداخت‌ها را امضا می‌کند - انجام می‌شود و کنترل دوم به‌وسیله «دفتر حسابرسی بودجه» و به‌صورت روزانه از طریق نظارت بر پرداخت‌های انجام شده از حساب خزانه سلطنتی (کنترل دارای مجوز بودن پرداخت‌ها) اعمال می‌شود.
۴. در کشور نیوزیلند اعتبارات سرمایه‌گذاری به‌وسیله وزارتخانه‌ها به‌صورت نقدی تخصیص می‌یابد. در کشور هلند این اعتبارات از طریق نوعی سازوکار وام - پس‌انداز به سرمایه‌گذاری‌ها اختصاص می‌یابد (به‌صورت تخصیص نقدی انجام می‌شود)، ن.ک.  
Harman Korte in OECD, Accrual Accounting in the Netherlands and the United Kingdom, 1997.
۵. به‌جز موارد نظری، در صورتی که کشور دریافت‌کننده وام، مهلت بازپرداخت وام‌هایش را تمدید کرده باشد، مطابق با تعریف ارائه شده، تخصیص اعتبار تعهدی باید شامل بهره پرداختی و بهره وام‌های تمدید شده باشد.
۶. به بودجه التزامی باید برنامه پرداخت‌های نقدی نیز اضافه شود.
۷. بودجه‌ریزی برنامه‌ای در نوشتارهای مربوط به اصلاحات بودجه‌ریزی، هم به‌عنوان شکلی از بودجه‌ریزی عملیاتی و هم به‌عنوان رهیافتی مجزا در نظر گرفته شده است. برای اطلاعات بیشتر، ن.ک.  
Premchand, (1983), GAO Performance Budgeting: Past initiatives offer Insights for GPRA Implementation", 1997; and Robert M. Lacey, Managing Public Expenditure, World Bank.
۸. مورد تأکید پتری، ۱۹۹۸، ص ۳۵۶.
۹. در مالزی پس از تلاش‌های ناموفق اخیر در زمینه تشخیص وظایف و فعالیت‌های دولت، سعی شده است که برنامه‌ها همسو با مسئولیت وزیران تهیه شوند. لذا، از ابتدای دهه ۱۹۹۰، مالزی به نظام بودجه‌ریزی جدیدی با عنوان «نظام بودجه‌ریزی تعدیل شده» روی آورد.

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۶۷

۱۰. روش «طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی» هنوز هم در وزارت دفاع ایالات متحد مورد استفاده قرار می‌گیرد. بحث و جدل بر سر مفید بودن این روش هنوز هم میان صاحب‌نظران و کارشناسان جریان دارد.

۹. (مکرر). دستورالعمل سازمان ملل متحد تحت عنوان «دستورالعمل بودجه‌ریزی برنامه‌ای / عملکردی» که در سال ۱۹۶۵ انتشار یافت، برای گسترش شیوه بودجه‌ریزی برنامه‌ای در کشورهای در حال توسعه تهیه شده است. همان‌طور که در متن هم اشاره شد، این روش در عمل ناموفق - و حتی ضد بهره‌وری - بوده است.

11. See OECD, Performance Management in Government: Performance Measurement and Result-Oriented Management, 1994, OECD, "In Search of Results: Performance Management Practices", OECD, 1998.

12. "Value for Money Auditing", The Canadian Institute of Chartered Accountants, 1995.

۱۳. ن.ک. پی‌نوشت ۱۱.

14. See Codd, 1996.

15. Ibid.

16. Malcolm Bale-Tony Dale, Public Sector Reform in New Zealand and Its Relevance to Developing Countries.

17. See Scott, 1996.

۱۸. ن.ک. پی‌نوشت ۱، صفحه ۷۵.

۱۹. همان.

۲۰. همان، صفحه ۷۶. گفتنی است که «تخصیص مبتنی بر ستانده» یکی از هفت روش تخصیص در نیوزیلند است.

۲۱. توجه بیشتر به روش سنتی (ردیف - قلم) در تدوین و بررسی بودجه‌ها، اندیشه مشترک بوده است. ستانده‌های معینی همچون مشاوره‌های سیاستی، برحسب داده‌ها در بودجه وارد شده‌اند. مدیران در مصاحبه‌هایشان نشان داده‌اند که بودجه‌های وزارتخانه‌های آنها اغلب به‌وسیله تحلیل‌گران خزانه (وزارت دارایی) برحسب همین داده‌ها مورد بررسی قرار می‌گیرند. انتقال از قیمت‌های داده‌ها به ستانده‌ها مستلزم بهبود اساسی در حسابداری هزینه، تخصیص و تجزیه و تحلیل نتایج است. برای اطلاعات بیشتر، ن. ک.:

Allen Schick, The Spirit of Reform: Managing the New Zealand State Sector in a Time of Change, State Services Commission, New Zealand, 1996.

۲۲. دو رهیافت مغایر هم که اخیراً کشورهای توسعه‌یافته آنها را آزمون کرده‌اند، از جمله شواهد این مدعا به‌شمار می‌آیند. یکی از این رهیافت‌ها، فرضیه‌ای در حوزه مدیریتی است که می‌گوید «سازمان‌ها و کسانی که مسئول برنامه‌های دولت هستند، باید چندان اختیار داشته باشند که در مقابل بتوانند پاسخ‌گوی عملکرد خود باشند. رهیافت دیگر نظریه‌ای در مورد قراردادهاست، مبتنی بر اینکه دولت باید ترتیباتی ببیند و در پیش گیرد که امکان فرصت‌طلبی و هزینه‌های عملیاتی بین دوطرف ذی‌نفع را به حداقل برساند.<sup>۱</sup> در تحقیق انجام شده به‌وسیله سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی در این زمینه، چنین آمده است: به‌نظر می‌رسد برخی از کشورها «بازگذاشتن دست مدیران برای مدیریت» را کافی می‌دانند؛ و دیگر اینکه انگلستان و نیوزیلند مطابق فرضیه «بگذارید مدیران به مدیریت بپردازند» عمل کرده‌اند.<sup>۲</sup>

23. See William Allan (IMF), "Budget Structure and the Changing Role of the Government", in Budget Reform in Developing Countries, Paper Presented to a Seminar in New York, December 4-5, 1997, United Nations, 1998.

۲۴. آخرین ویرایش نظام حساب‌های ملی فقط شامل ۱۴ گروه عمده است.

۲۵. برای مثال، در استاندارد آمار مالی دولت چنین آمده است: آزادی عمل زیادی برای تصمیم‌گیری در مورد شیوه تفکیک یا گروه‌بندی وظایف وجود دارد. تصمیم‌های گرفته شده نهایی نیستند و گاه باید متناسب با تغییرات تقاضای بخش عمومی و اولویت دولت، در آنها تجدیدنظر به‌عمل آید تا این تغییرات در طبقه‌بندی‌های جدید در نظر گرفته شود. مثلاً اهمیت بالای عرضه انرژی و حفاظت از منابع طبیعی (در اواخر دهه ۱۹۸۰)، بزرگ‌ترین انگیزه به‌منظور ایجاد گروهی اصلی برای سوخت و انرژی در بودجه کشورها بوده است. اما هنوز «طبقه‌بندی آمار مالی دولت» طبقه خاصی را برای حفاظت از محیط زیست در نظر نگرفته است، زیرا در زمان حاضر اندازه‌گیری و تعیین چنین گروهی امکان‌پذیر به‌نظر نمی‌رسد.

۲۶. ن.ک. پی‌نوشت ۲۳.

27. See IMF, Government Finance Statistics Manual: Annotated Outline, 1996.

۲۸. به‌عنوان نمونه، طبقه‌بندی مبتنی بر اهداف که در ایالات متحد به‌کار می‌رود، شامل اینهاست: کارکنان تمام‌وقت و سایر کارکنان، جبران خدمات سایر کارکنان، مزایای اشخاص غیرنظامی،

1. Schick, 1996

2. OECD-1997

فصل سوم نظام‌های بودجه‌ریزی و روش‌های طبقه‌بندی هزینه‌ها ۱۶۹

مزایای کارکنان سابق، حمل‌ونقل و مسافرت اشخاص، حمل‌ونقل کالا، پرداخت اجاره به دستگاه‌های دولتی، سایر اجاره‌ها، ارتباطات و خدمات همگانی، چاپ و تجدید چاپ، خدمات مشاوره‌ای و سایر خدمات، ملزومات و مواد، تجهیزات زمین و ساختمان، کمک و یارانه‌ها، مطالبات بیمه‌ای و غرامت‌ها، بهره‌ها و سود سهام. برای اطلاعات بیشتر، ن.ک.

Allen Schick, *The Federal Budget*, Brookings Institution, 1995.

۲۹. برای مثال، در نیوزیلند سرمایه‌گذاری‌های نظامی در سرفصل دارایی‌ها گنجانده می‌شود، اما طبق نظام حساب‌های ملی این هزینه‌ها جزء مصارف به‌شمار می‌آیند. البته نیوزیلند یک صورت وضعیت اضافی هم مطابق با استاندارد نظام حساب‌های ملی تهیه و منتشر می‌کند.

۳۰. برای مثال، در نیوزیلند، طبقه‌بندی عمده هزینه‌ها برحسب داده‌ها (با کسر انتقالات و مخارج سرمایه‌ای) که در گزارش‌های خارجی نشان داده می‌شوند، شامل این یازده گروه است: ۱. مخارج عملیاتی، ۲. مخارج پرسنلی (بدون احتساب بیمه بازنشستگی)، ۳. مخارج بیمه بازنشستگی، ۴. تغییر در تعهدات بازنشستگی فاقد اندوخته، ۵. استهلاک دارایی‌های فیزیکی، ۶. استهلاک بزرگ‌راه‌های دولتی، ۷. هزینه‌های اجاره و لیزینگ، ۸. زیان فروش دارایی‌ها، ۹. هزینه‌های تأمین مالی، ۱۰. خالص سود بدهی ناشی از تغییرات نرخ ارز، ۱۱. خالص زیان دارایی‌های ناشی از تغییرات نرخ ارز. برای اطلاعات بیشتر، ن.ک.

IFAC Definition and Recognition of Expenses and Expenditures, 1997.

31. See "Putting it Together", New Zealand Treasury, 1996.

۳۲. بدیهی است این طبقه‌بندی در همه کشورهای در حال توسعه به اجرا درمی‌آید. مگر زمانی که نظام اطلاعاتی مدیریت هزینه‌ها به اجرا درمی‌آید و گمان می‌رفت که سندها کنترل شوند، این طبقه‌بندی فراموش شد. بنابراین، اسناد پرداخت‌های نقدی به‌وسیله رایانه و بر مبنای اعتبارات تخصیص یافته (شامل پیش‌بینی‌های تأمین مالی از خارج)، کنترل شدند.

۳۳. در یک مورد خاص در یکی از کشورهای در حال توسعه پس از تهیه نظام کدگذاری بودجه، مشخص شد که امکان طبقه‌بندی هزینه‌های پرسنلی به تفکیک بخش و اداره کل وجود ندارد. علت این بود که نظام اطلاعات حقوق و دستمزد به طرز مطلوبی مستندسازی نشده بودند و نرم‌افزار آن نیز به زبان کوبول<sup>۱</sup> نوشته شده بود. در واقع مسئله اصلی ناشی از نظام اطلاعات بود، و نه نظام طبقه‌بندی هزینه‌ها در بودجه.

۱۷۰ مدیریت هزینه‌های عمومی

۳۴. این از مشکلات رایج در کشورهای اتحاد جماهیر شوروی سابق است که طبقه‌بندی هزینه‌های آنها با طبقه‌بندی وظایف دولت مطابقت ندارد.

۳۵. عموماً امکان‌پذیر نیست که برای بیشتر مصارف (غیر از انتقالات و وام‌گیری، منهای بازپرداخت وام‌ها)، عملیات را جزء واحدهای طبقه‌بندی محسوب کرد. به‌جای آن، استفاده از کدهای طبقه‌بندی وظایف دولت به دستگاه‌ها، واحدهای برنامه، دفاتر و سایر واحدهای مشابه در داخل وزارتخانه‌های دولتی تکلیف می‌شود. برای اطلاعات بیشتر در این زمینه، ن.ک. دستورالعمل آمار مالی دولت صفحه ۱۴۳ و نظام حساب‌های ملی صفحه ۴۲۰. نظام حساب‌های ملی برای موارد ویژه، «نوعی تقسیم‌بندی تقریبی از مصارف واحدها» را توصیه می‌کند.

۳۶. در یک نظام طبقه‌بندی کلی، «کوچک‌ترین مخرج مشترک» چیزی در سطح پروژه یا بخش خواهد بود.

۳۷. حداقل ۳۰ سال است که صاحب‌نظران توسعه در این باره مشغول بحث و جدل‌اند. نیز ن.ک. Schiavo-Campo and Singer, Perspectives of Economic Development, 1970.

38. See "Investment Budgeting for the Federal Government Testimony", 11/09/93, GAO.

## فصل چهارم

---

فرایند تهیه و تدوین بودجه





**ترجمه: زهرا طباطبایی قمی**

**نیلوفر فراهانچی**

### **۴-۱ اهداف و مقاصد تهیه و تدوین بودجه**

در فرایند تدوین بودجه ابتدا باید جابه‌جایی‌ها و اولویت‌بندی‌هایی میان برنامه‌ها انجام گیرد تا این اطمینان حاصل آید که بودجه کاملاً با سیاست‌ها و اولویت‌های مورد نظر دولت مطابقت دارد. در گام بعدی، بایستی از میان گزینه‌های موجود مقرون‌به‌صرفه‌ترین آنها انتخاب گردند. سرانجام اینکه باید راه‌ها و روش‌های افزایش کارایی عملیاتی در بخش‌های اجرایی دولت را جست‌وجو کرد. به این مقاصد تنها از آن طریق می‌توان رسید، که از همان ابتدا محدودیت‌ها و قیود مالی در فرایند تدوین بودجه در نظر گرفته شود. بر این اساس می‌توان گفت که فرایند تدوین بودجه، دارای این چهار بعد عمده است:<sup>(۱)</sup>

- تعیین اهداف بودجه‌ای و تعیین سطحی از هزینه‌ها که دولت برای رسیدن به این اهداف باید انجام دهد. این اهداف چارچوب بودجه در سطح کلان اقتصاد را مشخص می‌سازند؛
- تدوین سیاست‌های مرتبط با هزینه‌ها؛
- تخصیص منابع با توجه به سیاست‌ها و اهداف بودجه‌ای، که اصلی‌ترین هدف فرایندمحوری تهیه و تدوین بودجه به‌شمار می‌آید؛
- نظارت بر اجرای بودجه و ارزیابی کارایی عملیاتی آن.

تأکید این فصل، بر فرایندمحوری تهیه و تدوین بودجه است. سپس به بررسی سازوکارهای لازم برای اعمال کنترل بر کل هزینه‌ها و تخصیص راهبردی منابع در بودجه می‌پردازد. مسائل مربوط به کارایی و عملکرد به‌طور مشروح در فصل پانزدهم مورد بررسی قرار می‌گیرند، اما آن بخش از مسائل و مشکلات کارایی عملیاتی که مستقیماً به ترتیبات تهیه و تدوین بودجه مربوط می‌شوند، در قسمت ۴-۴ همین فصل بحث و بررسی می‌شوند.

## ۲-۴ اهمیت چشم‌انداز میان‌مدت در بودجه‌ریزی

لزوم توجه به سه هدف اصلی مدیریت هزینه‌های عمومی (انضباط مالی، تخصیص راهبردی منابع و کارایی عملیاتی) در فصل اول مورد تأکید قرار گرفت. اما نیل به این مقصود مستلزم ایجاد پیوندی منطقی میان سیاست‌های بودجه‌ای و بودجه‌ریزی و همچنین نگرشی دوراندیشانه برای آینده است.

البته آینده ذاتاً نامعلوم و نامطمئن است و هرچه بازه زمانی طولانی‌تری در نظر گرفته شود، نااطمینانی آن نیز فزونی می‌گیرد؛ ولی نمی‌توان به بهانه نااطمینانی از آینده، از برنامه‌ریزی و سیاستگذاری خودداری کرد و فقط به زمان حال اندیشید. از طرفی، برنامه‌ریزی مفصل برای آینده‌ای بسیار دور و مبهم نیز کاری عبث و بیهوده به نظر می‌رسد. در این میان باید به موازنه‌ای مطلوب میان این دو نگاه افراطی که دو سوی طیف تصمیم‌گیری‌ها را تشکیل می‌دهند دست پیدا کرد. در یک سوی این طیف بی‌اعتمادی مطلق به آینده، محدودیت بودجه‌ریزی برای آینده‌ای بسیار نزدیک (مثلاً هفته آینده) را به وجود می‌آورد که هرچند با کمترین نااطمینانی همراه است، اما به هیچ وجه ابزاری برای سیاستگذاری و برنامه‌ریزی محسوب نمی‌شود. در انتهای دیگر این طیف، بودجه‌ریزی برای دوره‌ای چندین ساله (بسیار طولانی)، با وجود شرایط مطلوبی که برای برنامه‌ریزی ایجاد می‌کند، آکنده از نااطمینانی و عدم قطعیت است و چنین بودجه‌ای - اگر هم نوشته شود - مناسب خود را در مواجهه با تحولات پیش‌بینی نشده آتی از دست خواهد داد و ناگزیر باید تغییرات اساسی در آن اعمال کرد تا با مقتضیات زمان هماهنگ گردد.<sup>(۲)</sup> میانه این دو طیف، بودجه‌ریزی چندساله است. منظور از دوره «چندساله» در بودجه‌ریزی، دوره‌ای «میان‌مدت» است (یعنی اتخاذ چشم‌اندازی ۳ تا ۵ ساله با احتساب سالی که بودجه برای آن تدوین می‌شود)؛ و این خود بدان مفهوم است که بودجه به صورت سالیانه - اما در بستر پیش‌بینی و برنامه‌ریزی ۳ الی ۵ ساله - تدوین می‌شود.

مسلماً در نظر گرفتن افق برنامه‌ریزی چندساله برای بودجه، که طی آن درآمدهای کمابیش پیش‌بینی‌شده‌ی و سازوکارهای لازم برای کنترل هزینه‌ها نیز موجود است، از نظر اجرایی امکان‌پذیرتر و عملی‌تر است (به‌تازگی کشور انگلستان از بودجه‌ریزی سالیانه با نگرش چندساله فراتر رفته است و برای بخش اعظم حساب‌های بودجه‌ای،

بودجه‌ای سه‌ساله به صورت یکجا تهیه می‌شود). البته شرایط لازم برای بودجه‌ریزی فراتر از سالیانه و میان‌مدت در اغلب کشورهای در حال توسعه مهیا نیست.<sup>(۳)</sup> این در حالی است که این کشورهای مورد بحث بیش از کشورهای توسعه‌یافته نیازمند داشتن چشم‌انداز چندساله و احساس ثبات در جهت‌گیری سیاست‌ها برای رسیدن به توسعه پایدار هستند. همچنین، مدیران بخش عمومی در کشورهای در حال توسعه نیاز مبرم به آگاهی از برخی پیش‌بینی‌ها و انعطاف‌پذیری در تصمیم‌گیری دارند.<sup>(۴)</sup>

حل این معما که بودجه‌ریزی با نگرش چندساله در کشورهایی که امکان اجرای این نوع بودجه مهیا نیست، بیش از کشورهای توسعه‌یافته ضرورت دارد، کار آسانی نیست؛ لیکن به هر حال نباید این نیاز و ضرورت را نادیده گرفت. از یک‌سو اقدام برای تدوین بودجه‌ای فراتر از یک سال در شرایط نامطمئن، به‌ویژه زمانی که از وضعیت درآمدهای آتی اطمینان چندانی وجود ندارد و اعمال کنترل‌های نیرومند بر هزینه‌ها امکان‌پذیر نیست، فقط منجر به تغییرات مکرر در سقف پرداخت‌ها و تخصیص اعتبارات خواهد شد که نتیجه آن تبدیل شدن بودجه‌ریزی به فرایندی تشریفاتی<sup>۱</sup>، بی‌اعتبار شدن رهیافت بودجه‌ریزی چندساله و فقدان انگیزه برای بهبود و اصلاح بودجه در مراحل بعدی است. از سوی دیگر، پایبند ماندن به نگرش کوتاه‌مدت در «مدیریت» هزینه‌های عمومی نیز مانع از آن می‌شود که به تدریج ارتباط میان سیاست‌ها و هزینه‌ها تقویت شود و دولت بتواند برنامه‌ریزی برای هزینه‌ها را به ابزاری برای اعمال سیاست‌های کلان و راهبردی خود تبدیل کند. بنابراین در عمل باید برای بهبود روش‌های پیش‌بینی درآمد (با پرهیز از فشارهای سیاسی و اجرایی در جهت پیش‌بینی‌های بیش از حد خوش‌بینانه<sup>۲</sup> درآمدها)، تقویت ارتباط میان تدوین سیاست‌ها و هزینه‌های دولت و همچنین تقویت سازوکارهای کنترل هزینه‌ها تلاش کرد. پس از آنکه پیشرفت‌های ملموسی در این زمینه‌ها حاصل شد، می‌توان به تدریج در جهت بسط افق زمانی تهیه و تدوین بودجه اقدام کرد. نیل به اهداف مذکور در هر شرایطی مهم است؛ و بدین ترتیب هم‌زمان با اثرات مساعدی که بر فرایند بودجه‌ریزی کوتاه‌مدت می‌گذارد، به گسترش

---

1. Formalistic exercise  
2. Overoptimistic forecasts

افق زمانی بودجه‌ریزی و توجه به برنامه‌های عمرانی نیز کمک مؤثری خواهد کرد. بنابراین، هرچند تقریباً در تمام کشورها بودجه دولت بر مبنای دوره یک‌ساله تهیه می‌شود، اما به‌منظور تدوین بودجه‌ای کارآمدتر باید وقایع و روندهایی فراتر از دوره یک‌ساله مذکور - نظیر واقعیات اقتصادی در سطح کلان، درآمدهای مورد انتظار در دوره‌های بعدی، هزینه‌های درازمدت اجرای برنامه‌ها و سیاست‌های دولت - برای تدوین یک بودجه کارا تر مدنظر قرار بگیرد. «ویلدافسکی»<sup>۱</sup> (در صفحه ۳۱۷ کتاب خود، چاپ ۱۹۸۶) کلیه استدلال‌ها بر ضد بودجه‌ریزی سالیانه محض<sup>۲</sup> را در عبارات زیر خلاصه می‌کند:

ابتلا به «کوته‌بینی»<sup>۳</sup>، به دلیل آنکه فقط هزینه‌های سال بعد مورد بررسی قرار می‌گیرد؛ «مخارج بیش از حد»<sup>۴</sup> به دلیل بی‌توجهی به حجم هنگفت هزینه‌های پرداختنی در سال‌های بعد؛ «محافظه‌کاری افراطی»<sup>۵</sup>، به دلیل آنکه اعمال تغییرات تدریجی اجازه گشایش چشم‌اندازی وسیع به روی تدوین‌کنندگان بودجه را نمی‌دهد؛ «تنگ‌نظری»<sup>۶</sup>، از آن جهت که برنامه‌ها و پروژه‌ها به جای آنکه با هزینه‌های آتی در مقابل درآمدهای مورد انتظار مقایسه شوند، بیشتر با هزینه‌های فعلی و درآمدهای مورد انتظار مقایسه می‌گردند. به‌طور مشخص، بودجه سالیانه همواره باید از بین اقلام چندسالیانه سه مورد مهم ذیل را در خود جای دهد:

- آن بخش از هزینه‌های سرمایه‌ای آتی، که مستمر هستند؛
- منابع مالی مورد نیاز برای برنامه پرداخت‌های موظف (به‌طور مثال، بازپرداخت وام‌ها و پرداخت‌های انتقالی)، یعنی برنامه‌هایی که سطح هزینه‌ها در آنها در معرض تغییر است، حتی اگر سیاست اولیه هیچ تغییری نکند. بدهی‌های احتمالی که ممکن است در آینده موجب اضافه شدن هزینه‌های دولت شود، مثل وام‌های تضمین شده به‌وسیله دولت (ن.ک. فصل دوم).

---

1. Wildavsky  
 2. Isolated annual budgeting  
 3. Short-sightedness  
 4. Overspending  
 5. Conservatism  
 6. Parochialism

فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۱۷۷

دارا بودن نگرش میان‌مدت در بودجه ضرورتی انکارناپذیر است، زیرا انتخاب دوره زمانی یک‌ساله برای بودجه از جهت تعدیل و تغییر اولویت‌ها در هزینه‌های دولتی دوره بسیار کوتاهی است، و از طرفی هم در دوره‌های بلندمدت ناطمینانی‌ها افزایش می‌یابند. هنگامی که بودجه یک‌ساله در دست تدوین است، در مورد بخش اعظم هزینه‌ها قبلاً تصمیم گرفته شده است و بخشی از هزینه‌ها نیز عملاً تعهد شده‌اند. مثلاً حقوق کارکنان دائمی دولت، مقرری قابل پرداخت به بازنشستگان و مقرری‌بگیران دولت، اقساط دیون خارجی که سررسید آنها در سال آتی فرا می‌رسد و نظایر اینها، همه هزینه‌هایی هستند که در کوتاه‌مدت تغییری نمی‌کنند و در طول یک سال قطعی‌اند. سایر هزینه‌ها تعدیل‌شدنی هستند، و فقط می‌توان اندکی آنها را کاهش یا افزایش داد. حاشیه تغییرات هزینه‌های تعدیل‌شدنی بودجه هم بیشتر از ۵ درصد کل هزینه‌ها نمی‌شود. این بدان معناست که هرگونه تغییر واقعی در اولویت‌های هزینه‌ها، فقط در صورتی میسر و موفقیت‌آمیز خواهد بود که در دوره زمانی چندساله صورت پذیرد. مثلاً دولت ممکن است بخواهد رویه ارائه خدمات رفاهی رایگان به جامعه را از حالت عام و فراگیر به وضعیت هدفمند تبدیل کند، تا این خدمات فقط به نیازمندترین اقشار جامعه عرضه شود. با توجه به تبعات مالی عظیمی که چنین تصمیمی می‌تواند به دنبال داشته باشد، قطعاً دولت نمی‌تواند آن را در چارچوب بودجه یک سال به اجرا بگذارد و بدیهی است که این کار باید طی چند سال و به تدریج انجام شود.

همچنین برای نشان دادن جهت‌گیری مطلوب تغییراتی که دولت قصد اعمال آنها را دارد، باید پیش‌بینی هزینه‌ها به صورت میان‌مدت و چندساله ارائه شود تا مردم و مجریان دولتی نسبت به این تغییرات آگاهی و آمادگی ذهنی داشته باشند. به علاوه، اگر در بودجه‌ریزی افق نگرش میان‌مدت حاکم نباشد، تغییر جهت در سیاست‌ها را نمی‌توان در بودجه‌های سالیانه اعمال کرد، زیرا همان‌گونه که پیش‌تر نیز عنوان شد، تغییر در هزینه‌های دولت در هر سال فقط به میزان اندکی (تا ۵ درصد) امکان‌پذیر است. دیگر اینکه تغییرات یاد شده بیشتر جنبه موردی دارد و ناگزیر محدود به اقلامی از هزینه‌ها خواهند شد که می‌توان آنها را در کوتاه‌مدت تغییر داد (هزینه‌هایی که در چنین مواقعی بیش از سایر هزینه‌ها در معرض کاهش یا حذف قرار می‌گیرند، هزینه‌های مفید و

زیربنایی همچون سرمایه‌گذاری‌های عمومی‌اند. در واقع یکی از پیامدهای بودجه‌ریزی مقید سالیانه در نظر گرفتن سرمایه‌گذاری‌های عمومی به‌عنوان هزینه اضافی است که فقط زمانی برای آن سهمی در نظر گرفته می‌شود که سایر هزینه‌ها تأمین شده باشند). از طرفی، اگر تعدیل هزینه‌ها مبتنی بر سیاست مشخصی نباشد، دوام نخواهد داشت. پیش‌بینی مخارج دولت در میان‌مدت، به سیاستگذاران امکان می‌دهد که آثار و پیامدهای ناشی از تصمیم‌ها و سیاست‌های امروز خود را بر بودجه سال‌های آتی مشاهده کنند، و اگر امروز قصد اجرای سیاستی را دارند، به ارزیابی آن از جنبه مقرون‌به‌صرفه بودن بپردازند و بیش از آنچه که در آینده حاصل خواهد شد هزینه نکنند.<sup>(۵)</sup>

سرانجام اینکه در بودجه‌ریزی سالیانه محض، رابطه میان سیاست‌های بخشی و تخصیص اعتبارات بودجه اغلب بسیار ضعیف است. اگر هم دولت سیاستی را برای بخشی (یا بخش‌هایی) از اقتصاد کشور تدوین و اعلام کند، چنین بودجه‌ای قادر به تأمین منابع مورد نیاز آن نخواهد بود.

اما در اتخاذ رویکرد میان‌مدت (چندساله) در بودجه‌ریزی باید از برخی دام‌ها نیز پرهیز کرد. نخست، رویکرد چندساله هزینه می‌تواند به‌دست سیاست‌مداران به ابزاری برای انتقال هزینه‌ها به سال‌های بعد (زمانی که شاید دیگر خودشان در مسند قدرت نباشند) بدل شود. دوم اینکه، انعطاف بیشتر بودجه چندساله نسبت به بودجه سالیانه ممکن است وزارتخانه‌های اجرایی را به درخواست اعتبارات بیشتر ترغیب کند، زیرا برنامه‌های جدید به سهولت در زمره پرداخت‌های مستمر قرار می‌گیرند و در بودجه سال‌های آتی گنجانیده می‌شوند. برای پرهیز از این دو مشکل، در بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته، برآوردهای چندساله هزینه‌ها فقط محدود به هزینه برنامه‌هایی است که در زمان حاضر وجود دارند و بدین ترتیب برنامه‌های جدید را شامل نمی‌شود.<sup>(۶)</sup>

با در نظر گرفتن این توضیحات، سه نوع برنامه‌ریزی میان‌مدت برای هزینه‌های دولت وجود دارد که بدین شرح‌اند:

• پیش‌بینی صرفاً «فنی» هزینه‌های آتی برنامه‌های در حال اجرا (از جمله

هزینه‌های مستمر سرمایه‌گذاری‌ها)،

• اتخاذ رهیافت برنامه‌ریزی «سخت‌گیرانه»، شامل:

فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۱۷۹

۱. صرفه‌جویی در تخصیص وجوه به بخش‌هایی که در اولویت نیستند، به‌منظور حفظ توان مالی برای تخصیص به برنامه‌های اولویت‌دار در طول دوره تعیین شده؛

۲. در عین حال فقط آن دسته از برنامه‌های چندسال‌های که در حال اجرا هستند و آن دسته از برنامه‌های چندساله جدید که در بودجه سال آتی در نظر گرفته شده‌اند و تأمین منابع مالی آنها نیز قطعی شده است، در برنامه چندساله هزینه‌ها گنجانیده می‌شوند. این طرح عموماً فقط معدودی از پروژه‌های جدید را که نخستین سالشان را پشت سر گذاشته‌اند در برمی‌گیرد (به‌طور مثال، می‌توان به برنامه سرمایه‌گذاری عمومی که در سال ۱۹۹۸ در سریلانکا تهیه شد اشاره کرد).

• اتخاذ رهیافت برنامه‌ریزی «کلاسیک»<sup>۱</sup> که هزینه‌های برنامه‌های جدید را هم در طول دوره مورد نظر (چندساله) در برنامه‌ریزی هزینه‌ها می‌گنجانند. این تعریف شامل تمام برنامه‌های عمرانی و تمام هزینه‌هاست. بسیاری از برنامه‌های سرمایه‌گذاری عمومی که اخیراً در کشورهای در حال توسعه تهیه شده‌اند، و نیز طرح‌های سرمایه‌گذاری کشورهای توسعه‌یافته در دهه ۱۹۷۰، از جمله این‌گونه برنامه‌ریزی‌های کلاسیک هستند. در شرایطی که سازوکارهای نهادی برای تصمیم‌سازی‌های سیاستی دقیق و حساب شده و بودجه‌ریزی موجود نباشد، این رهیافت می‌تواند به تدوین برنامه‌هایی بیش از حد تفصیلی برای هزینه‌ها بیانجامد.

اینکه کدام‌یک از رهیافت‌های یاد شده را بتوان در عمل اجرا کرد، یا چگونه آنها را به بودجه سالیانه مرتبط ساخت، به ظرفیت‌ها و شرایط نهادی هر کشور بستگی دارد. در هر حال، باید بودجه سالیانه را در چشم‌اندازی چندساله (میان‌مدت) قرار داد، حتی اگر برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ای منظمی امکان‌پذیر نباشد. بدین‌منظور دو فعالیت مهم را باید انجام داد:

۱. برآوردهای نظام‌مند از هزینه‌های آتی مربوط به برنامه‌های در حال اجرا، در زمانی که درخواست‌های اعتبار بودجه سالیانه وزارتخانه‌های اجرایی<sup>۲</sup> مورد بررسی قرار می‌گیرند؛

---

1. Classic planning  
2. Line-ministries



۲. برآورد کل هزینه‌ها سازگار با چارچوب اقتصاد کلان کشور برای میان‌مدت (مراجعه شود به قسمت ۳-۴). غالباً گفته می‌شود که تخمین هزینه‌های آتی کار دشواری است، به‌ویژه در مورد هزینه‌های مستمر که مربوط به پروژه‌های جدید سرمایه‌گذاری بخش عمومی هستند. این امر واقعیت دارد، ولی نمی‌توان به این بهانه از پیش‌بینی و برآورد هزینه‌های آتی صرف‌نظر کرد، چون بدون این تخمین‌ها و برآوردها بودجه‌ریزی به‌کوتاه‌بینی و تنگ‌نظری دچار خواهد شد.

### ۳-۴ شرایط لازم برای تهیه بودجه کامل<sup>۱</sup>

علاوه‌بر اتخاذ نگرش میان‌مدت و چندساله در بودجه، تدوین و تهیه بودجه کامل و بی‌عیب و نقص، مستلزم تصمیم‌سازی‌های به‌موقع و پرهیز از برخی رویه‌های نادرست در فرایند تدوین و تصویب بودجه است.

#### ۱-۳-۴ ضرورت تصمیم‌گیری به‌موقع<sup>۲</sup> در بودجه

طبق تعریف، تدوین بودجه با انتخاب‌های دشوار و مهمی همراه است. می‌توان در هنگام تدوین بودجه (با صرف هزینه و انرژی معینی) این تصمیم‌ها را گرفت، یا اینکه تصمیم‌گیری را تا زمان اجرای بودجه به تأخیر انداخت و هزینه و خسارتی به‌مراتب سنگین‌تر و هنگفت‌تر را بر دولت تحمیل کرد. بسیار مهم است که انتخاب‌های ناگزیر، نقل‌وانتقال بین گزینه‌های بدیل و موازنه میان اهداف، به‌طور صریح و آشکار در هنگام تدوین بودجه انجام شوند. این کار موجب سهولت در اجرای برنامه‌های دارای اولویت و پرهیز از هرگونه اختلال در مدیریت برنامه‌ها در خلال اجرای بودجه می‌شود. ولی ملاحظات سیاسی، سازوکارهای خودداری از تصمیم که در ذیل شرح داده خواهد شد، و فقدان اطلاعات لازم (به‌ویژه در مورد تعهدات مستمر)، اغلب منجر به تأخیر افتادن این انتخاب‌های دشوار تا زمان اجرای بودجه می‌گردد. این تأخیر، تصمیم‌گیری در انتخاب را دشوارتر می‌سازد و در عمل کارایی فرایند بودجه را کاهش می‌دهد.

- 
1. Sound budget
  2. Early decisions

معمولاً زمانی که درآمدها بیش برآورد<sup>۱</sup> شده باشد و اثر تعهدات مالی و مستمر دست کم گرفته شود، در هنگام اجرای بودجه به ناچار باید برخی از هزینه‌ها را به شدت کاهش داد یا به کلی قطع کرد. بیش برآورد درآمدها می‌تواند ناشی از عوامل فنی باشد (اشتباه در برآورد آثار تغییر در سیاست مالیاتی یا افزایش هزینه‌های مالیاتی)، ولی اغلب چنین خطایی ناشی از علاقه وزارتخانه‌ها به گنجاندن یا حفظ تعداد زیادی برنامه در بودجه و کوچک نشان دادن معضل تأمین مالی این برنامه‌هاست. بر همین سیاق، هرچند کم برآورد کردن هزینه‌ها می‌تواند نتیجه ارزیابی غیرواقع‌بینانه هزینه بدهی‌های تأمین مالی نشده (نظیر مزایای اعطایی خارج از بودجه)<sup>۲</sup>، یا به علت تعهدات دائمی باشد، در اغلب موارد می‌توان دید که این کار در واقع شگردی عمدی برای راه‌اندازی برنامه‌های جدید است، با این قصد که در جریان اجرای بودجه عملاً اعتبارات بیشتری برای آنها درخواست شود. باید توجه داشت که رفع ضعف‌ها و اشکالات فنی در برآورد هزینه‌ها و درآمدهای دولت، به خودی خود نمی‌تواند مشکلاتی از این قبیل را که جنبه نهادی دارند، حل و فصل کند.

بودجه‌ای که با خوش‌بینی زیاد تدوین شده باشد، عملاً منجر به انباشته شدن پرداخت‌های معوق می‌شود و مسئولان را به دست‌کاری در قواعد و مقررات برای مطابقت عملکرد با بودجه وادار می‌سازد. در همان ابتدای فرایند تدوین بودجه باید محدودیت منابع مالی و برآوردی تقریبی از سقف هزینه‌های مجاز را به دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه اعلام کرد، تا درخواست‌های اعتبار خود را بر مبنای همین محدودیت‌ها تنظیم کنند. همان‌طور که بارها در این کتاب تأکید خواهد شد، می‌توان بودجه واقع‌بینانه و به‌خوبی تنظیم شده‌ای را به شکلی بد اجرا کرد، ولی امکان ندارد که بتوان بودجه بد تنظیم شده و غیرواقع‌بینانه را خوب به اجرا درآورد. در واقع هیچ سازوکار مؤثری وجود ندارد که بتواند آثار یک بودجه غیرواقع‌بینانه را در خلال اجرای آن تصحیح کند. بنابراین تخصیص سخاوتمندانه و یکپارچه اعتبارات بین همه دستگاه‌های اجرایی و برنامه‌ها، بدون اولویت‌بندی و در نظر گرفتن محدودیت منابع مالی، منجر به توزیع ناکارآمد منابع کمیاب بین شمار فراوانی از فعالیت‌های مهم و

---

1. Overestimated  
2. Benefits granted outside the budget

غیرمهم و همچنین به هدر دادن منابع ارزشمند جامعه می‌گردد. سهمیه‌بندی گزینشی وجوه نقد<sup>۱</sup>، اجرای بودجه را سیاسی<sup>۲</sup> می‌کند و اغلب اولویت‌های پیمانکاران دولت<sup>۳</sup> را جایگزین اولویت برنامه‌ها می‌سازد. روش تخصیص اعتبار گزینشی توأم با سازوکاری برای قاعده‌مند ساختن تعهدات مالی، روشی است که می‌تواند تا حدی از بروز این مشکلات جلوگیری کند، ولی مشکلات دیگری را به وجود می‌آورد، زیرا این روش پس از تدوین بودجه به اجرا گذاشته می‌شود و دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه فرصت نمی‌یابند که تعدیل لازم را در برنامه‌ها و تعهدات خود اعمال کنند؛ و به‌علاوه، با این روش پیش‌بینی‌پذیری بودجه از بین می‌رود.

اگر از ابتدای فرایند تدوین بودجه، کسری بودجه<sup>۴</sup> به نسبت بالاتر اما واقع‌بینانه هدف قرار بگیرد بسیار بهتر از آن است که درآمدها بیش از حد خوش‌بینانه یا هزینه‌ها و تعهدات مالی کمتر از واقع برآورد شوند و حاصل آن تأخیر و دیرکرد<sup>۵</sup> در پرداخت‌ها در زمان اجرای بودجه باشد. البته آثار پولی این دو رهیافت، در سطح کلان مشابه است، ولی دیرکرد در پرداخت‌های دولت مشکلات و ناکارایی‌های خاص خود را به همراه دارد که درضمن به اعتبار دولت نیز خدشه وارد می‌سازد (به همین دلیل است که برخی قویاً معتقدند باید کسری بودجه را بر مبنای تعهدی اندازه‌گیری کرد. ن.ک. فصل ششم).

برای کمک به رفع مشکلات ناشی از تدوین بودجه بیش از حد خوش‌بینانه، غالباً توصیه می‌شود که یک «برنامه اصلی»<sup>۶</sup> در درون بودجه در نظر گرفته شود و در خلال اجرای بودجه، به این «برنامه اصلی» اولویت بیشتری - در مقایسه با سایر برنامه‌ها - داده شود. در شرایطی که نااطمینانی شدیدی در مورد منابع مالی در دسترس وجود دارد (مثلاً در شرایط وجود تورم بسیار بالا)، این رهیافت می‌تواند برای مقابله با بحران و به‌عنوان راه‌حل بهینه<sup>۷</sup> دوم<sup>۷</sup> به کار گرفته شود. ولی صحیح به نظر نمی‌رسد که این

- 
1. Selective cash rationing
  2. Politicizes
  3. Supplier priority
  4. Fiscal deficit
  5. Delay
  6. Core program
  7. Second best

فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۱۸۳

رهیافت به‌عنوان رویه عام و دائمی توصیه شود؛ و تدوین بودجه واقع‌بینانه از همان ابتدای کار همواره بر آن اولویت دارد. در هر صورت اگر از این روش برای اولویت‌بندی هزینه‌های جاری استفاده شود، «برنامه اصلی» شامل هزینه حقوق و دستمزد کارکنان و «برنامه غیراصلی» شامل درصدی از هزینه‌های خرید کالاها و خدمات خواهد بود. حال چنانچه در طی اجرای بودجه بخشی از این «برنامه غیراصلی» به هر دلیلی اجرا نشود، منجر به افزایش ناکارایی، و در مرحله بعد کاهش بودجه عملیات غیرضروری‌تر و هزینه‌های تعمیر و نگهداری در بسیاری از کشورهای در حال توسعه می‌گردد. در صورتی که رهیافت تقسیم بودجه به برنامه‌های «اصلی» و «غیراصلی» در مورد هزینه‌های سرمایه‌ای اعمال شود نیز ناکارایی‌های عمده‌ای را به دنبال دارد، زیرا توقف پروژه‌ای که قبلاً راه‌اندازی شده است، ولو جزء «برنامه‌های غیراصلی» هم باشد، دشوار است و خسارت‌های زیادی را به بار می‌آورد. در واقع، بسته به اینکه از کدام پروژه‌ها و فعالیت‌ها حمایت سیاسی نیرومندی صورت پذیرد، عملاً امکان دارد که پروژه‌های «غیراصلی» حتی پروژه‌های «اصلی» را نیز کنار بزنند و در نتیجه اعتبارات بودجه به آنها تخصیص داده شود (برای بحث مفصل درباره برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری‌های عمومی، ن.ک. فصل دوازدهم).

## ۲-۳-۴ لزوم تعیین محدودیت جدی<sup>۱</sup> در بودجه

تعیین محدودیت‌های جدی و قاطع برای هزینه‌های وزارتخانه‌های اجرایی، از همان ابتدای فرایند تدوین بودجه، می‌تواند ذهنیت حاکم بر این فرایند را از ذهنیت «نیاز» به ذهنیت «در دسترس بودن منابع» تبدیل کند. فرایند تدوین بودجه سالیانه باید کاملاً با چارچوب سیاست‌های کلان اقتصادی هماهنگ باشد و ویژگی‌هایی از این دست نیز در آن در نظر گرفته شود:

- رهیافتی «از بالا به پایین» در تدوین بودجه، شامل:

۱. تعیین کل منابع مالی در دسترس برای هزینه‌های عمومی؛
  ۲. تعیین سقف مخارج بخشی برای هر یک از دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه، مطابق با اولویت‌های دولت؛ و
  ۳. مطلع ساختن وزرای اجرایی از سقف‌ها و محدودیت‌های مخارج.
    - رهیافتی «از پایین به بالا»، شامل تدوین و برآورد هزینه<sup>۱</sup> برنامه‌های بخشی مخارج در چارچوب سقف تعیین شده هزینه‌ها در هر بخش؛
    - وجود سازوکارهای بازنگری و رایزنی و توافق بین بودجه‌ریزان و نمایندگان دستگاه‌های اجرایی، برای دستیابی به برنامه جامع و پایدار هزینه‌ها.
- هرچند فرایند بودجه‌ریزی باید با توجه به شرایط خاص هر کشور انجام شود، عموماً بهتر است که کار از رهیافت «بالا به پایین» آغاز گردد. اجرای این رهیافت همواره برای بودجه‌ریزی خوب، صرف‌نظر از اینکه دوره زمانی بودجه‌ریزی چه مدت طول بکشد، ضروری است. در فصل سیزدهم کتاب، شرح کاملی از جنبه‌های فنی این رهیافت برای تدوین بودجه سالیانه در بستر برنامه‌ریزی میان‌مدت هزینه‌ها ارائه شده است.

### ۳-۳-۴ پرهیز از برخی رویه‌های بودجه‌ریزی غیراصولی

امروزه روش‌ها و رویه‌های متعددی در بودجه‌ریزی متداول‌اند که با شیوه بودجه‌ریزی کامل و دقیق سازگار نیستند. عمده‌ترین این رویه‌ها عبارت‌اند از: «بودجه‌ریزی افزایشی»<sup>۲</sup>، «فرایند بودجه باز»<sup>۳</sup>، «چانه‌زنی بیش از حد»<sup>۴</sup> و «بودجه‌ریزی دو قسمتی».

#### ۳-۳-۳-۱ بودجه‌ریزی افزایشی

زندگی ماهیتاً با رشد و نمو و افزایش همراه است. فرایند بودجه نیز از این قاعده مستثنا نیست، زیرا در تدوین بودجه باید شرایط موجود و همچنین تداوم سیاست‌ها و

---

1. Costing
2. Incremental budgeting
3. Open-ended processes
4. Excessive bargaining

برنامه‌های در حال اجرا را در نظر گرفت. جز در مواردی که به تحولی عمده و ناگهانی نیاز باشد، اغلب تغییرات ساختاری را فقط می‌توان به صورت تدریجی و گام به گام پیاده کرد. اینکه هر سال بخواهیم شیوه بودجه‌ریزی بر مبنای صفر را ادامه دهیم، و پروژه‌ها و برنامه‌هایی را که چند سال از آغاز آنها می‌گذرد نیز هر سال از ریشه اساساً ارزیابی کنیم، اگر هم توجیه‌پذیر باشد، در عمل تقریباً ناممکن و بسیار پرهزینه است. از دیگر سو، اتکای صرف به «بودجه‌ریزی افزایشی» که در عمل به معنی تغییراتی مکانیکی<sup>۱</sup> در ریز ارقام و ردیف‌های بودجه سال قبل برای رسیدن به بودجه سال آتی است، نتایج بسیار ضعیفی به دست می‌دهد. در این چارچوب، مذاکره میان نمایندگان وزارتخانه‌های اجرایی و وزارت دارایی در فرایند تدوین بودجه فقط منحصر به مروری بر ارقام بودجه پیشین و توافق بر سر کاهش یا افزایش تخصیص اعتبار به تک‌تک ارقام و ردیف‌های بودجه خواهد بود. بدین ترتیب مذاکرات به شکل چانه‌زنی بین وزارت دارایی (که در جریان واقعیت‌ها و مسایل اجرایی بودجه نیست) و وزارتخانه اجرایی، فقط بر داده‌های ورودی متمرکز خواهد بود، بدون اینکه توجه خاصی به نتایج معطوف شود. به علاوه، وزارتخانه‌هایی که بر سر دریافت اعتبارات بودجه با یکدیگر رقابت می‌کنند، در این چارچوب مذاکره با یکدیگر را به مثابه نوعی مسابقه برد و باخت<sup>۲</sup> می‌بینند که در آن، افزایش در تخصیص اعتبار به یک وزارتخانه به معنی کاستن از «سهمیه» تخصیص‌یافته به دیگری است. به علاوه، بودجه‌ریزی افزایشی به این شکل نمی‌تواند ابزار مفید و مؤثری برای کنترل هزینه‌ها باشد، هرچند این روش بودجه‌ریزی اصولاً با همین هدف طراحی شده است. بودجه‌ریزی افزایشی مبتنی بر ردیف - قلم، عموماً هزینه‌های کالاها و خدمات را در برمی‌گیرد، حال آنکه عوامل «بودجه‌شکن»<sup>۳</sup> معمولاً شامل پرداخت‌های موظف، یارانه‌ها، سیاست‌های استخدامی یا افزایش دستمزد کارکنان دولت، یا در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، هزینه‌های مربوط به پروژه‌هایی است که با کمک خارجی تأمین مالی شده‌اند. باید خاطر نشان ساخت که حتی مکانیکی‌ترین و ناکارآمدترین نوع

---

1. Mechanical set of changing  
 2. Zero-sum game  
 3. Budget buster

بودجه‌ریزی افزایشی هم، به اندازه نوسانات شدید در تخصیص اعتبارات بودجه - که در برخی از کشورها به دلیل بازی‌های صرفاً سیاسی روی می‌دهد - بد و نامطلوب نیست.

### ۲-۳-۴ فرایند بودجه باز

فرایند تدوین بودجه باز معمولاً از ارائه درخواست‌های اعتبار از سوی دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه آغاز می‌شود، بدون اینکه محدودیت‌های مالی در نظر گرفته شود. از آنجاکه این درخواست‌ها فقط «نیازها» را بدون در نظر گرفتن محدودیت منابع مطرح می‌سازند، حاصل جمع آنها همواره بسیار بیش از مجموع منابع مالی در دسترس و موجود است. دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه هیچ انگیزه‌ای برای صرفه‌جویی در هزینه‌ها ندارند، زیرا هیچ تضمینی وجود ندارد که بدین ترتیب با صرفه‌جویی، منابع مالی بیشتری برای فعالیت‌های جدید و هزینه‌های آتی آنها ذخیره شود. در این نظام بودجه‌ریزی، برنامه‌های جدید غالباً با این هدف در درخواست اعتبار دستگاه‌های اجرایی گنجانیده می‌شوند که به کمک آنها بتوان قدرت چانه‌زنی را افزایش داد و اعتبارات بیشتری دریافت کرد. وزارت دارایی هم در مواجهه با انبوه این درخواست‌ها و به دلیل عدم آگاهی از اهمیت نسبی برنامه‌های پیشنهادی، چاره‌ای جز اصلاح این درخواست‌ها به صلاحدید خود ندارد، و معمولاً در دقایق آخر قبل از تصویب بودجه دست به این تعدیلات می‌زند. در واقع در بهترین حالت، وزارت دارایی چند روز قبل از به پایان رسیدن مهلت ارائه پیش‌نویس بودجه به هیئت وزیران، آخرین اخطار را در مورد اصلاح درخواست‌های بودجه به وزارتخانه‌های اجرایی می‌دهد و آنها نیز با شتاب‌زدگی تغییراتی را در پیش‌نویس درخواست بودجه خود، که شامل درخواست اعتبار برای برنامه‌های سازمان‌های تابعه و تحت پوشش آنهاست، اعمال می‌کنند. البته این تغییرات نیز به گونه‌ای قراردادی و مستبدانه صورت می‌گیرد، زیرا معمولاً وزارتخانه‌های مربوط نیز فرصت چندانی برای تجدیدنظر در درخواست‌های پیشین بودجه و مذاکره با سازمان‌های درخواست‌کننده ندارند. این چانه‌زنی‌ها (که آغازگر آنها سازمان‌های معترض به کاهش یا حذف برنامه‌های‌شان در بودجه هستند) به زمانی موکول می‌شود که بودجه در سطح هیئت وزیران تحت بررسی قرار می‌گیرد؛ و گاه نیز در طی اجرای بودجه صورت می‌پذیرد.

گاه وجود فرایندهای «باز» در تدوین بودجه تحت عنوان رهیافت «غیرمتمرکز» در بودجه‌ریزی توجیه می‌شود؛ اما باید گفت که این فرایندها دقیقاً نتیجه معکوس دارند. از آنجاکه مجموع درخواست اعتبارات ارائه شده از سوی وزارتخانه‌های اجرایی همواره بیش از منابع مالی موجود است، این وزارت دارای است که عملاً حرف آخر را در تقسیم منابع مالی و تخصیص مجدد اعتبارات می‌زند (یا هر سازمان یا وزارتخانه دیگری که متولی تدوین بودجه است). هرچه محدودیت‌های فرایند بودجه کمتر باشد، وزارتخانه‌های اجرایی متوقع‌تر خواهند بود و درخواست‌های بیشتری برای بودجه ارائه خواهند کرد و در نتیجه نقش وزارت دارای در تصمیم‌گیری در مورد ترکیب برنامه‌ها در هر بخش پررنگ‌تر خواهد بود و تصور وزارتخانه‌های اجرایی مبنی بر مالکیت ایشان بر بودجه نیز «توهمی» بیش نخواهد بود.

### ۳-۳-۴ چانه‌زنی بیش از حد و پرهیز از مناقشه

فرایند تدوین بودجه همواره با مذاکره و چانه‌زنی همراه است، زیرا در این فرایند به ناگزیر باید از میان منافع متفاوت و گاه حتی متضاد دستگاه‌های مختلف دست به انتخاب زد. فرایند «بودجه‌ریزی غیرسیاسی»<sup>۱</sup> عبارتی تناقض‌آمیز می‌نماید، زیرا چیزی به نام «بودجه‌ریزی غیرسیاسی» وجود خارجی ندارد. در هر حال هنگامی که نتیجه فرایند بودجه‌ریزی را فقط مذاکره و چانه‌زنی مشخص می‌کند، تنها نتیجه‌ای که می‌توان پیش‌بینی کرد، ناکارایی در تخصیص منابع است. در این چارچوب، انتخاب‌ها و تصمیم‌ها به جای آنکه مبتنی بر واقعیات و نتایج باشد، مبتنی بر قدرت سیاسی طرف‌های مذاکره‌کننده خواهد بود. همچنین به جای آنکه تخصیص اعتبارات در فضایی شفاف صورت بگیرد، از طریق تبانی و توافق در پشت درهای بسته انجام می‌پذیرد و نتیجه آن هم معمولاً افزایش - نابه‌جای - هزینه‌های مالیاتی، شکل‌گیری وجوه اختصاصی،<sup>۲</sup> افزایش وام‌ها یا افزایش بدهی‌های مشروط دولت است. چنانچه فرایند تدوین بودجه تحت سیطره چانه‌زنی و مذاکرات سیاسی باشد، فضا برای فعال شدن سازوکارهای فرار

1. Apolitical budget process  
2. Earmarked funds



از مسئولیت مهیا می‌شود و هیچ بعید نیست که برنامه‌های مهم و تعیین‌کننده از بودجه کنار گذاشته شوند، یا از محل وجوه فرابودجه‌ای تأمین مالی گردند.<sup>(۷)</sup>

در چنین شرایطی معمولاً توافق‌های مخربی برای پرهیز از جدال و مناقشه میان دیوان‌سالاران به‌کار گرفته می‌شود که از جمله می‌توان به اینها اشاره کرد: توزیع منابع مالی کمیاب بین همه برنامه‌ها و بخش‌ها برای «راضی نگه‌داشتن همه»، برآورد آگاهانه بیش از حد درآمدها، برآورد کمتر از واقع تعهدات مالی مستمر دولت، به تعویق انداختن انتخاب‌های دشوار و سنگین تا زمان اجرای بودجه، متورم ساختن هزینه‌ها در سال دوم از برنامه چندساله هزینه، و نظایر اینها. این سازوکارهای پرهیز از تنش در کشورهایی که دولت و هیئت وزیران انسجام و یکپارچگی لازم را ندارند، بس رایج است. بنابراین، بهبود فرایندهای تدوین سیاست‌ها به‌واسطه انسجام بیشتری که در بدنه تصمیم‌گیری دولت ایجاد می‌کند، برای فرایند تدوین بودجه هم مفید خواهد بود.<sup>(۸)</sup>

خط‌مشی پرهیز از تنش، نه تنها در روابط میان وزارت دارایی و وزارتخانه‌های اجرایی، بلکه در روابط میان وزارتخانه‌ها و سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی تابعه و تحت پوشش آنها نیز مشاهده می‌شود. در واقع، ضعف انسجام در درون وزارتخانه‌های اجرایی، غالباً به‌عنوان بهانه‌ای موجه از سوی وزارت دارایی برای اعمال نظر یک‌جانبه خود در تعیین ترکیب برنامه‌های بخشی عنوان می‌شود. بنابراین، عادات نامطلوب ناشی از فرایند تدوین بودجه باز موجب می‌گردد که وزارت دارایی هم انگیزه چندانی برای اصلاح واقعی نظام تدوین بودجه نداشته باشد.

#### ۴-۳-۳-۴ بودجه‌ریزی دو قسمتی

نمایش جداگانه بودجه‌های جاری و سرمایه‌ای در قالب یک سند بودجه، اغلب به معنی جدا بودن فرایند تهیه این دو تلقی می‌شود؛ و عبارت «بودجه‌ریزی دو قسمتی» غالباً به هر دو موضوع اطلاق می‌گردد. همان‌گونه که پیش‌تر نیز اشاره شد، لازم است این دو نوع هزینه، جداگانه در بودجه نمایش داده شوند. «بودجه‌ریزی دو قسمتی» فقط بدان معناست که بودجه جاری و بودجه سرمایه‌ای (عمرانی) طی دو فرایند جداگانه و به‌وسیله دو دستگاه دولتی متفاوت تهیه شوند.

«بودجه‌ریزی دو قسمتی» در آغاز با این هدف به وجود آمد که سازوکار مناسبی برای اولویت دادن به فعالیت‌های عمرانی باشد. از سوی دیگر، این روش بودجه‌ریزی به عنوان نماد کاربرد قاعده طلایی<sup>۱</sup> شناخته می‌شود که مستلزم تراز بودجه مستمر و مجاز دانستن وام‌گیری فقط برای سرمایه‌گذاری است. در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، ترتیبات سازمانی موجود قبل از ابداع رهیافت «برنامه سرمایه‌گذاری عمومی» در دهه ۱۹۸۰ (ن.ک. فصل دوازدهم) بر تفکیک مسئولیت‌های بودجه بین وزارتخانه‌های مرکزی و اصلی استوار بود. در آن زمان، وزارت دارایی مسئول تهیه بودجه مستمر بود و وزارت برنامه‌ریزی [سازمان برنامه] مسئولیت تهیه بودجه عمرانی سالیانه و برنامه‌ریزی میان‌مدت را برعهده داشت. این دو وزارتخانه مسئولیت‌هایشان را به‌طور جداگانه، به‌وسیله پرسنل و کارشناسان متفاوت، در نظام‌های دیوان‌سالاری متفاوت و مبتنی بر ملاک‌ها، معیارها و طرز تفکرهای<sup>۲</sup> متفاوت انجام می‌دادند. در مواردی، در پایان چرخه تدوین بودجه، وزارت دارایی با الحاق بودجه‌های جاری و عمرانی - که دو مرجع متفاوت تهیه می‌کردند - به یکدیگر، «بودجه» کامل شده را با سندی واحد به مجلس ارائه می‌کرد. مسلماً چنین روشی امکان بررسی یکپارچه و منسجم هزینه‌های جاری و عمرانی را، که لازمه بودجه خوب است، به دست نمی‌دهد (مثلاً وزارت آموزش و پرورش برنامه ساخت مدارس و بودجه غیرمستمر خود را کاملاً جدا از یکدیگر تدوین می‌کند و می‌کوشد برای هر بودجه حداکثر اعتبارات ممکن را به دست آورد؛ و بدین ترتیب هرگز امکان بررسی ترکیبات متفاوتی چون خرید کتاب‌های درسی بیشتر به جای ساختن مدارس بیشتر، فراهم نخواهد شد).

در بسیاری از موارد، هماهنگی میان فرایند تدوین بودجه مستمر و بودجه عمرانی نه تنها بین وزارتخانه‌های مرکزی بلکه در درون وزارتخانه‌های اجرایی نیز بسیار ضعیف است. در این گونه نظام‌های بودجه‌ریزی، وزارت دارایی با اداره امور مالی وزارتخانه‌های اجرایی و وزارت برنامه‌ریزی [سازمان برنامه] با اداره سرمایه‌گذاری آن وزارتخانه‌ها

---

1. Golden rule  
2. Ideologies

سروکار دارد. این دوگانگی می‌تواند به سطوح پایین‌تر هم سرایت کند. بدین ترتیب هماهنگی فعالیت‌ها بسیار دشوار خواهد بود، زیرا واحدهایی که بودجه‌های مستمر را به مصرف می‌رسانند عموماً واحدهای اجرایی هستند، در حالی که بودجه عمرانی از طریق پروژه‌ها - که لزوماً تحت کنترل و اداره واحدهای اجرایی مرتبط با آنها نیستند - به اجرا درمی‌آید. در معدودی از کشورها بودجه هزینه‌های جاری را خزانه‌داری کل پرداخت می‌کند، ولی بودجه‌های عمرانی از طریق صندوق ویژه‌ای تحت عنوان صندوق توسعه یا نظیر آن تأمین مالی می‌شوند. ابداع «برنامه سرمایه‌گذاری عمومی» منعطف تا حدودی تلاش برای حل این دوگانگی به‌شمار می‌آید.<sup>(۹)</sup>

درواقع گره اصلی در «بودجه‌ریزی دو قسمتی»، عدم انسجام میان اجزای بودجه و هزینه‌هایی است که همگی برای تحقق بخشیدن به سیاستی واحد طرح‌ریزی شده‌اند. این مشکل اصلی در همراهی با ایرادهای نه چندان مهم دیگری که به لحاظ فنی به روش «بودجه‌ریزی دو قسمتی» وارد شده‌اند، غالباً کمتر مورد توجه قرار می‌گیرد. از جمله ایرادهای مطرح شده این است که «بودجه‌ریزی دو قسمتی» منجر به انبساط ناخواسته در هزینه‌های دولت می‌شود. البته همان‌طور که پیش‌تر نیز اشاره شد، الگوی «بودجه‌ریزی دو قسمتی» نشئت گرفته از مدل رشد هارود - دومار است که نوعی رابطه مکانیکی بین سرمایه‌گذاری و رشد تولید ناخالص داخلی را بیان می‌کند. در واقع الگوی مذکور از جمله علل افزایش بی‌رویه وام‌های دولتی و بحران بدهی‌ها در آفریقا و آمریکای لاتین در دهه‌های ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ بوده است. این وقایع عملاً نتیجه اجرای برنامه‌های سرمایه‌گذاری با کیفیت نازل بودند.

تحلیل‌های کارشناسی نشان می‌دهد که این معضلات عمدتاً به دلیل بی‌توجهی به ظرفیت‌های اجرایی، ناکارایی در سرمایه‌گذاری‌ها، سوءمدیریت، فساد و اختلاس و نارسایی‌های نهادی و قانونی به وجود آمده‌اند. نسبت دادن همه این مشکلات به روش «بودجه‌ریزی دو قسمتی»، چیزی جز ساده‌انگاری نیست و موجب گمراهی کسانی می‌شود که قصد اصلاح نظام بودجه را دارند. در واقع با توجه به شرایط سیاسی، ظرفیت‌های اجرایی، ساختار اقتصادی و سیاسی مشابهی که کشورهای در حال توسعه در آن سال‌ها (دوران جنگ سرد) داشتند، اجرای برنامه‌های توسعه با هر نوع نظام

فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۱۹۱

بودجه‌ریزی (دو قسمتی یا جز آن) می‌توانست همان مخارج بیش از حد، و همچنین فساد دولتی و افزایش بی‌رویه هزینه‌ها دولت را به دنبال داشته باشد. اگر بتوان سوءمدیریت اقتصادی در بسیاری از کشورهای در حال توسعه دهه‌های ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ را تنها به «عاملی فنی» در روش بودجه‌ریزی نسبت داد، مخارج بیش از حد دولتی و رشد بی‌رویه مخارج دولتی به‌هیچ‌وجه ارتباطی به «بودجه‌ریزی دو قسمتی آشکار»<sup>۱</sup> پیدا نمی‌کند. درحقیقت عامل دیگری که در آن سال‌ها موجب رشد بی‌رویه هزینه‌ها دولتی می‌شد، پدیده «بودجه سوم پنهان»<sup>۲</sup> بود که بعدها به «جعبه‌های سیاه» مشهور شد و دربرگیرنده ترکیبی از وام‌گیری بی‌ضابطه از خارج، هزینه‌های سری نظامی و اعطای تضمین‌های موردی<sup>۳</sup> به شرکت‌های دولتی و نظایر اینها بود.<sup>(۱۰)</sup>

بودجه‌ریزی برای سرمایه‌گذاری‌های عمومی به‌دلیل منافع خاصی که برای گروه یا منطقه‌ای مشخص به‌همراه دارد، همواره در معرض فشارهای سنگینی قرار دارد (پروژه‌های موسوم به «خاصه‌خرجی»)، زیرا فرصت سوءاستفاده و فساد در این بودجه به‌مراتب بیش از بودجه‌های جاری است.<sup>(۱۱)</sup> بنابراین در کشورهای دارای حاکمیت سیاسی نامنسجم و ضعیف، تمایل فراوانی به جداسازی فرایند تدوین بودجه سرمایه‌گذاری و افزایش مخارج سرمایه‌گذاری بخش عمومی وجود دارد. از طرفی، تحت این شرایط، با متمرکز ساختن قدرت (و وجود فرصت‌های ارتشا)<sup>۴</sup> در دستان یک نهاد قدرتمند بودجه‌گذار و توافق با «بودجه یکپارچه»، نمی‌تواند به کاهش فساد و سوءاستفاده‌های مالی یا بهبود مدیریت هزینه‌ها بیانجامد. بلکه دقیقاً در همین کشورهاست که نخست باید به اصلاح و بهبود فرایند برنامه‌ریزی جداگانه برای سرمایه‌گذاری‌های عمومی همت گماشت، تا این اطمینان حاصل آید که دست‌کم بخشی از منابع صرف طرح‌ها و برنامه‌هایی می‌شود که دارای توجیه اقتصادی و راهبردی هستند و پس از این مرحله است که باید به‌طور کلی به بهبود فرایند بودجه پرداخت.<sup>(۱۲)</sup>

- 
1. Visible dual budgeting
  2. Third invisible budget
  3. Casual guarantees
  4. Bribe opportunities

اما در کشورهایی که حاکمیت سیاسی منسجم‌تری دارند و نارسایی‌ها و ضعف‌های اشاره شده در آنها کمتر به چشم می‌خورد، «بودجه‌ریزی دو قسمتی» این اشکال را به‌وجود می‌آورد که در هزینه‌های جاری (به‌ویژه حقوق و دستمزد کارکنان دولت) تعدیلات ساختاری صورت نمی‌گیرد. در بیشتر کشورها با توجه به پیش‌بینی‌ها و اهداف کلان اقتصادی و بودجه، میزان منابعی که به سرمایه‌گذاری‌های عمومی اختصاص می‌یابد برابر با تفاضل اعتبارات لازم برای هزینه‌های مستمر از حجم درآمد مورد انتظار است (در صورتی که کسر بودجه کلی<sup>۱</sup> مورد نظر باشد). به عبارت دیگر، پس از آنکه اعتبارات لازم به هزینه‌های مستمر تخصیص داده شد، اگر باقی‌مانده‌ای<sup>۲</sup> وجود داشته باشد به سرمایه‌گذاری‌ها و هزینه‌های عمرانی دولت اختصاص می‌یابد. این ویژگی تأمین مالی هزینه‌های عمرانی از باقی‌مانده درآمدهای داخلی، باعث می‌شود که حتی پس از تخصیص اعتبارات و در حین اجرای بودجه، چنانچه نیاز فوری به منابع مالی برای هزینه‌ها جاری به‌وجود آید، دولت‌ها به راحتی هزینه‌های عمرانی را به تعویق بیندازند یا کنار بگذارند و منابع مالی موجود را به هزینه‌های جاری پیش‌بینی نشده - که جنبه فوریت دارند - اختصاص دهند. در چنین شرایطی، «بودجه‌ریزی دو قسمتی» به مشکل دیگری دامن می‌زند و آن؛ برآورده نشدن نیازهای سرمایه‌گذاری داخلی و ناکافی بودن وجوه و اعتبارات تکمیلی و بسیار ارزان برای پروژه‌های مهمی است که از محل منابع خارجی تأمین می‌شوند. ناکافی بودن اعتبارات تکمیلی برای این‌گونه پروژه‌ها (که خود نشانه وجود فرایند نامناسب بودجه‌ریزی برای سرمایه‌گذاری است) از عمده‌ترین علل و ریشه‌های به هدر رفتن منابع در کشورهای در حال توسعه به‌شمار می‌آید.

بار دیگر باید خاطرنشان ساخت که مشکل اصلی همانا فقدان انسجام میان برنامه‌ریزی برای هزینه‌های عمرانی و جاری است، و جدا بودن فرایند بودجه‌ریزی هر یک به تنهایی نمی‌تواند مشکل‌ساز باشد. توجه به این نکته بسیار مهم است، زیرا بیان نادرست موضوع و تعریف اشتباه صورت مسئله در اغلب موارد باعث شده است که دولت‌ها فکر کنند به صرف ادغام وزارت دارایی و وزارت برنامه‌ریزی [سازمان برنامه]

1. Overall deficit

2. Residual

فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۱۹۳

می‌توان مسئله را حل کرد. در این فراگرد، وزیر به قائم‌مقام وزیر تبدیل می‌شود، چند نفر ترفیع می‌گیرند و مقام چند نفر هم تنزل می‌یابد، ساختار سازمانی نیز تغییر می‌کند و چند پست سازمانی جابه‌جا می‌شود، ولی «بودجه‌ریزی دو قسمتی» همچنان به حیات خود در زیر چتر وزارتخانه جدید ادامه می‌دهد. اما اگر دو فرایند بودجه‌ریزی مجزا از هم، با یکدیگر هماهنگی نزدیک داشته باشند، و بودجه‌ریزان آنها به رایزنی‌های مؤثر و کارآمد بپردازند، می‌توانند به خوبی با یکدیگر و با سیاست‌های دولت همسو و هم‌نوا شوند و در این صورت «بودجه‌ریزی دو قسمتی» هیچ مشکلی را به وجود نخواهد آورد. در مواردی که بودجه‌های جاری و عمرانی مجزا از هم تدوین می‌شوند، امکان تلفیق این دو فرایند در یکدیگر و تهیه بودجه‌ای واحد، بستگی به مشخصه‌های نهادی و سازمانی کشور مورد نظر خواهد داشت. در کشورهایی که دستگاه متولی تهیه بودجه سرمایه‌گذاری ضعیف باشد و وزارت دارایی هم به صورت افراطی درگیر کنترل پیش از وقوع ردیف - قلم و مدیریت روزمره بودجه نشده باشد، انتقال مسئولیت بودجه سرمایه‌گذاری به وزارت دارایی در مجموع می‌تواند به بهبود فرایند تدوین بودجه منجر شود. (اینکه انجام چنین کاری بر تقویت سازمان تدوین‌کننده بودجه سرمایه‌گذاری اولویت و برتری داشته باشد، بستگی به شرایط خاص هر کشور دارد). در سایر کشورها ابتدا باید فرایندهای موجود و ظرفیت‌های مدیریتی و اجرایی را با دقت مورد بررسی قرار داد و سپس اقدام به چنین جابه‌جایی‌هایی کرد. مثلاً اگر وزارت دارایی به شدت درگیر کنترل‌های پیش از وقوع باشد، ممکن است ظرفیت و توان لازم را برای قبول مسئولیت بودجه عمرانی نداشته باشد. در چنین شرایطی فرایند تدوین بودجه یکپارچه، این خطر را دارد که موجب پراکنده شدن شبکه موجود کارشناسان خبره دولتی - که به صورت تیمی به امر تدوین بودجه سرمایه‌گذاری مشغول بوده‌اند - شود و افراد مناسبی هم برای جایگزینی ایشان یافت نگردند. به علاوه، همان‌گونه که پیش‌تر هم اشاره شد، برقراری هماهنگی میان دو اداره مجزا از هم در درون یک وزارتخانه، می‌تواند به همان اندازه دشوار باشد که هماهنگ‌سازی فرایندهای بودجه‌ریزی میان دو وزارتخانه مختلف. در واقع تجارب کشورها نشان می‌دهد که در داخل وزارتخانه‌های اجرایی، فقدان هماهنگی بین تدوین‌کنندگان بودجه‌های جاری و سرمایه‌ای، مشکلی به مراتب بزرگ‌تر و پیچیده‌تر از «بودجه‌ریزی دو قسمتی» است. بدون یکپارچه‌سازی و هماهنگی هزینه‌های جاری و

سرمایه‌ای در سطح وزارتخانه‌های اجرایی، ادغام و هماهنگی بین این بودجه‌ها در سطح وزارتخانه ستادی، توهمی بیش نیست.

اما با همه این اوصاف، به نظر می‌رسد برای کشورهای که درصدد اصلاح نظام بودجه خود و سامان دادن به آن هستند، بهترین حالت این است که بودجه‌های عمرانی و جاری در درون یک سازمان تدوین شوند (هرچند چنین سازمانی باید دارای مهارت‌ها و اطلاعات مورد نیاز در هر دو زمینه باشد).

جایی که انسجام بودجه در معرض خطر است، آنجا که یک سیاست سازگار و منسجم بهتر از ده‌ها سیاست ناهمگن و خنثی‌کننده یکدیگر است، در محیطی که لایه‌ها و سطوح دیوان‌سالاری دولت بیش از آنکه یار و مددکار یکدیگر باشند بر سر راه یکدیگر مانع‌تراشی می‌کنند، و در کشوری که بودجه واحد نیز به‌سختی تدوین و اجرا می‌گردد، تصمیم به داشتن دو بودجه مجزا با مسئولیت دو سازمان مستقل، تصمیمی بسیار عجیب به نظر می‌رسد. از جمله توصیه‌های مهم و اساسی برای کشورهای فقیر این است که نظام‌ها و فرایندهای خود را تا حد امکان ساده نگه دارند. طرح فرایندهای تصمیم‌گیری باید چنان ساده باشد که هر کسی بتواند آن را بفهمد و اجرا کند. پیچیدگی فقط قابلیت اجرا را کاهش می‌دهد. بر این مبنا هیچ دلیلی وجود ندارد که برای پیاده کردن یک سیاست یکسان هزینه‌ای در بودجه، نیازی به دخالت چند سازمان در تدوین بودجه باشد. وجود سازمانی خوب و کارآمد برای تدوین بودجه، خود پیشرفت مهمی در امر بودجه‌ریزی به‌شمار می‌آید. به‌علاوه، وزارت دارایی مناسب‌ترین مرجعی است که می‌توان مسئولیت اصلاح نظام بودجه کشور را به آن محول کرد.<sup>(۱۳)</sup>

#### ۴-۴ بستر سیاست‌ها و اقتصاد کلان

##### ۴-۴-۱ چارچوب کلان اقتصادی و اهداف بودجه

##### ۴-۴-۱-۱ اهمیت چارچوب کلان اقتصادی

برنامه‌ریزی برای هزینه‌ها مستلزم این دو پیش‌نیاز است:

۱. ارزیابی واقع‌بینانه از منابعی که احتمالاً در دسترس دولت قرار می‌گیرد.
۲. تعیین اهداف بودجه‌ای.

فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۱۹۵ \_\_\_\_\_

البته بین این دو پیش‌نیاز تعامل‌های فراوانی باید صورت بگیرد تا بتوان به رابطه‌ای مطلوب میان منابع و اهداف دست یافت.

همان‌گونه که پیش‌تر نیز اشاره شد، توانایی و ظرفیت دولت در تبدیل اولویت‌های سیاستگذاری به برنامه‌های بودجه‌ای، و اطمینان یافتن از تطابق هزینه‌ها با این بودجه، تا حدود زیادی به صحت و دقت پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی و پیش‌بینی دقیق درآمدها بستگی دارد. برآورد غیرواقعی درآمدها (برآورد خوش‌بینانه و بیش‌برآورد درآمدها) منجر به تدوین و اجرای بودجه‌ای ضعیف و غیرواقعی خواهد شد (همان‌گونه که پیش‌تر هم ذکر شد، این امر غالباً اشتباهی تعمدی برای شانه خالی کردن از مسئولیت سوءمدیریت و بی‌انضباطی در بودجه است).

بنابراین، ترسیم چارچوب کلان اقتصادی بخش مهمی از فرایند تدوین بودجه است. پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی را نباید با برآورد<sup>۱</sup> آماری ساده از روند تغییرات متغیرهای اقتصاد کلان اشتباه گرفت. پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان بر تعریفی از اهداف و ابزارهای سیاستگذاری در حوزه‌هایی نظیر سیاست پولی، سیاست مالی و بودجه‌ای، سیاست ارزی و بازرگانی خارجی، بدهی‌های خارجی، تنظیم و تشویق فعالیت‌های بخش خصوصی و همچنین اصلاح ساختار و عملکرد شرکت‌های دولتی مبتنی‌اند. مثلاً هدف کاهش تورم، به‌طور معمول به حوزه‌هایی چون سطح کسری بودجه ارتباط پیدا می‌کند و ابزارهای خاصی که برای دستیابی به آن به کار می‌رود می‌تواند شامل سیاست‌های مالیاتی و اعتباری و سایر ابزارها باشد.<sup>(۱۴)</sup> پیش‌بینی‌ها و برآوردهای اقتصاد کلان باید سال جاری و دوره آتی دو تا چهارساله را پوشش دهد.

## ۲-۱-۴ اهداف و شاخص‌های بودجه‌ای

تعیین صریح اهداف بودجه‌ای چارچوب مناسبی را برای تدوین بودجه فراهم می‌کند، به دولت امکان می‌دهد سیاست مالی خود را به‌روشنی بیان کند، به قوه مقننه و عموم مردم معیاری برای نظارت بر اجرای سیاست‌های دولت می‌دهد، و دولت را از نظر سیاسی و مالی



در مقابل مردم پاسخ‌گو می‌سازد. اهداف و شاخص‌های بودجه‌ای باید سه حوزه را دربرگیرد: وضعیت کنونی بودجه (نظیر کسری بودجه)، پایداری مالی (مثلاً براساس شاخص‌هایی چون نسبت‌های بدهی، مالیات و هزینه‌های دولت به تولید ناخالص داخلی)، و آسیب‌پذیری مالی دولت (مانند تحلیل و بررسی ترکیب بدهی خارجی). شاخص کلی برای نشان دادن وضع مالی دولت که بیش از هر شاخص دیگری به کار می‌رود، کسری بودجه کلی بر مبنای بودجه نقدی است، که برابر با تفاضل میان پرداخت‌های نقدی و درآمدهای به دست آمده (به صورت نقد)، به علاوه هدایا و کمک‌های یک‌جانبه بلاعوض (نقدی و غیرنقدی) است.<sup>(۱۵)</sup> «کسری بودجه نقدی»<sup>۱</sup> دولت، طبق تعریف، مشخص‌کننده میزان وام‌گیری (از داخل یا خارج) دولت است و با متغیرهایی چون عرضه پول (رشد پول) و نرخ تورم ارتباط می‌یابد. بنابراین، کسری بودجه از متغیرهای سیاستی مهم به شمار می‌آید و دولت‌ها همواره می‌کوشند کسری بودجه را به شیوه‌ای تأمین کنند که آثار تورمی نداشته باشد و اثر منفی و کاهش<sup>۲</sup> نیز بر سرمایه‌گذاری بخش خصوصی نگذارد. دولت‌ها در عین حال سعی دارند که رشد بدهی دولت را تحت کنترل داشته باشند. کسری بودجه نقدی باید همواره در مجموعه اهداف مالی (بودجه‌ای) دولت گنجانیده شود.

کسری بودجه نقدی شامل پرداخت‌های معوق<sup>۳</sup> و بدهی شناور<sup>۴</sup> نیست. در کشورهای که با مشکل پرداخت‌های معوق دولتی روبه‌رو هستند، «کسری بودجه نقدی به همراه خالص پرداخت‌های معوق» به عنوان شاخصی مهم، که شباهت فراوانی با کسری بودجه بر مبنای تعهدی دارد مطرح است، و برابر با تفاضل هزینه‌های تعهد شده سالانه و درآمدها و کمک‌های بلاعوض نقدی رسیده به دولت است.<sup>(۱۶)</sup> اصول شفافیت مالی صندوق بین‌المللی پول ایجاب می‌کند در کشورهایی که از روش حسابداری تعهدی یا حسابداری تعهدی تعدیل شده در بودجه استفاده نمی‌کنند (ن.ک. فصل دهم)، یادداشتی ضمیمه

- 
1. Cash deficit
  2. Crowding out
  3. Payment arrears
  4. Floating debt

شامل گزارشی در مورد پرداخت‌های معوق دولت، به همراه سند بودجه تهیه شود. در فصل ششم شرح داده شد که تعریف دقیق تعهدات مالی دولت در همه کشورهای یکسان نیست و تفاوت دارد.<sup>(۱۷)</sup> تعهدات مالی، مربوط به سفارش‌های خریدی است که هنوز تحویل داده نشده‌اند، و ممکن است در قالب قراردادهای چندساله باشد و یا مانند برخی از کشورها صرفاً روشی اداری برای ذخیره کردن اعتبارات تخصیصی در بودجه باشد. بنابراین هر زمان که شاخص کسری بودجه بر مبنای تعهدی به‌عنوان مبنای شاخص وضعیت مالی دولت مورد استفاده قرار می‌گیرد، باید مشخص شود که کدام‌یک از هزینه‌ها بر مبنای تعهدی هستند و کدام‌یک نقدی. اگر این شاخص، دربرگیرنده تعهدات چندساله یا تعهداتی باشد که عملاً ابزاری برای ذخیره کردن اعتبار محسوب می‌شوند، به لحاظ تحلیل‌های بودجه‌ای بی‌معنی خواهد بود. به‌علاوه، برای برآورد دقیق‌تر پرداخت‌های معوق باید سفارش‌های تحویل داده نشده را از هزینه‌های تحقق‌یافته (هزینه‌های تعهد شده یا هزینه‌هایی که در مرحله تصویب و تصمیم‌گیری هستند) تفکیک کرد. همان‌گونه که در فصول ششم و دهم شرح داده شد، این کار مستلزم وجود نظام حسابداری کارآمد و نسبتاً پیشرفته‌ای برای ردیابی موارد مصرف اعتبارات تخصیص‌یافته است.

شاخص دیگر، «کسری اولیه»<sup>۱</sup> (بر مبنای نقدی یا تعهدی) برابر با تفاضل هزینه‌های غیربهره‌ای از درآمدها و کمک‌های بلاعوض دریافتی است. این شاخص به‌عنوان هدفی برای سیاست بودجه‌ای، تحت تأثیر نوسانات نرخ‌های بهره و نرخ ارز نیست، و از همین‌رو معیار بهتری برای ارزیابی تلاش‌های دولت در اعمال تعدیلات بودجه‌ای و مالی به‌شمار می‌آید. در کشورهایی که نرخ بهره بالایی دارند، برای به‌حساب آوردن تأثیر تورم بر حجم بدهی‌های دولت، شاخص دیگری با عنوان «کسری عملیاتی» به‌کار می‌رود که برابر با میزان کسری نقدی دولت منهای آن بخش از بهره پرداختنی است که به‌واسطه تورم به‌دست آمده است.<sup>(۱۸)</sup>

شاخص دیگر، «کسری جاری»<sup>۲</sup> است که برابر است با تفاضل هزینه‌های جاری از درآمدهای جاری، و طبق تعریف شاخصی است که «پس‌انداز دولت» را مشخص می‌سازد؛

---

1. Primary deficit  
2. Current deficit

و از بعد نظری میزان مشارکت دولت را در افزایش توان سرمایه‌گذاری کل کشور و رشد اقتصادی تعیین می‌کند. اما از آنجاکه اهمیت هزینه‌های جاری دولت در امر توسعه و رشد اقتصادی گاه می‌تواند بیش از اهمیت هزینه‌های سرمایه‌ای باشد، مفهوم کلان اقتصادی این شاخص را باید با احتیاط بیشتری تفسیر کرد.

برحسب شرایط، شاید لازم باشد که یک‌بار و برای همیشه نتایج مربوط به برخی از عملیات بودجه‌ای از سایر عملیات جدا گردد؛ که از این دسته‌اند مواردی چون فروش دارایی‌های بخش عمومی یا دریافت مالیات‌های معوق از مؤدیان مالیاتی<sup>(۱۹)</sup> (ن. ک. جدول پیوست ۲).

باید خاطرنشان کرد که هدف عمده سیاست مالی (بودجه‌ای) دولت، صرفاً رسیدن به سطح معینی از کسری بودجه نیست، بلکه رسیدن به وضعیت مالی (بودجه‌ای) پایدار در پرتو اهداف سیاستی و منابع مالی موجود و در دسترس است. شاخص‌های مهم پایداری مالی عبارت‌اند از نسبت بدهی به تولید ناخالص داخلی، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی و خالص بدهی‌های تأمین مالی نشده دولت به نظام تأمین اجتماعی. محاسبه کسری بودجه بر مبنای تعهدی و تعیین ارزش ویژه<sup>۱</sup> دولت این امکان را به دست می‌دهد که ارزیابی بهتری از بدهی‌های و تأثیر آنها بر پایداری و ثبات وضعیت مالی دولت به عمل آید (ن. ک. فصل دهم). اما تغییرات گسترده در ارزش ویژه دولت می‌تواند ناشی از تغییر ارزش دارایی‌هایی مانند زمین باشد که دولت عجله‌ای در نقد کردن آنها ندارد؛ و بنابراین شاخص ارزش ویژه می‌تواند معیار خطرناک و گمراه‌کننده‌ای برای ارزیابی سیاست مالی دولت در کوتاه‌مدت باشد.<sup>(۲۰)</sup>

همچنین لازم است ارزیابی‌ای از «آسیب‌پذیری مالی»<sup>۲</sup> دولت به عمل آید که انجام آن در کشورهایی که از جریان ورود سرمایه خارجی در کوتاه‌مدت (از طریق بازارهای بورس) سود می‌برند، بسیار ضروری است. این نوع ارزیابی برای کشورهای آسیایی که از بحران مالی<sup>۳</sup> سال ۱۹۹۷ ضربه خوردند، اهمیت بسیار دارد. بدین لحاظ می‌توان براساس

---

1. Net worth  
2. Fiscal vulnerability  
3. Financial crisis

فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۱۹۹

تجزیه و تحلیل سررسید بدهی دولت<sup>۱</sup>، حجم ذخایر ارزی قابل برداشت<sup>۲</sup> و نظایر آن میزان آسیب پذیری مالی دولت را بررسی کرد. بدون تردید ارزیابی بر مبنای شاخص‌های استاندارد کسری بودجه می‌تواند وضعیت مالی شکننده و خطرناک دولت را به نادرست، سالم و باثبات نشان دهد. تجارب سال‌های اخیر نشان می‌دهد که روش‌های رایج برای ارزیابی آسیب پذیری مالی دولت، چندان مطمئن و معتبر نیستند. این موضوع تا حدود زیادی به فقدان «نظام‌های هشداردهنده به موقع»، که احتمال وقوع یک بحران قریب‌الوقوع مالی را پیش‌بینی می‌کنند، بازمی‌گردد. شاید این هشدارها را بتوان به موقع اعلام کرد و براساس آن دست به اقدام زد. البته اگر این نظام‌ها خوب کار نکنند، با هشدار دادن‌های بی‌موقع می‌توانند خود منشأ بروز بحران در بازارهای مالی که مستعد چنین بحران‌هایی هستند، باشند. بنابراین می‌توان بدین بحث چنین پایان داد که: چه بسا به تعداد بحران‌های مالی به وقوع پیوسته که این نظام‌ها به درستی پیش‌بینی کرده‌اند، بحران‌هایی هم وجود دارند که چنانچه وقوع آنها پیشاپیش هشدار داده نمی‌شد هرگز اتفاق نمی‌افتادند.

### ۳-۱-۴-۴ ترسیم چارچوب اقتصاد کلان

هر چارچوب اقتصاد کلان، شامل پیش‌بینی‌هایی از ترازپرداخت‌های خارجی، بخش واقعی اقتصاد (نظیر تولید) حساب‌های بودجه‌ای و بخش پولی اقتصاد است. این چارچوب ابزاری است برای کنترل صحت و سازگاری مفروضات یا پیش‌بینی‌های مرتبط با رشد اقتصادی، کسری بودجه، ترازپرداخت‌ها، نرخ ارز، نرخ تورم، رشد اعتبارات و سهم بخش خصوصی و دولتی در سیاست‌های وام‌گیری از خارج و نظایر اینها.<sup>(۲۱)</sup>

تهیه چارچوب اقتصاد کلان، فرایندی چند مرحله‌ای است که به بازبینی و تعدیلات مکرر نیاز دارد. ابتدا باید مجموعه‌ای از اهداف اولیه را تعریف کرد تا «سناریوی اولیه یا پایه»<sup>۳</sup> شکل بگیرد، ولی چارچوب در این مرحله هنوز تکمیل نشده است و برای تکمیل آن باید فرایند مورد بحث چند بار تکرار شود تا تمام اهداف و مقاصد به یکدیگر نزدیک

- 
1. Maturity of government debt
  2. Volume of usable foreign exchange reserves
  3. Preliminary base-line scenario

گردند و بین آنها همگرایی به وجود آید. در نظر گرفتن فقط یک هدف (مثلاً کسری بودجه) در این فرایند مکرر، این خطر را دارد که از سایر اهداف مهم غفلت شود و آنها فرعی به حساب آیند.

هنگام تهیه پیش‌بینی‌های بودجه و تعیین اهداف بودجه باید «دولت عمومی» (ن.ک. فصل دوم) را در نظر گرفت، ولی لازم است اهداف بودجه به تفکیک بودجه دولت مرکزی و دولت‌های محلی ارائه شود. در برخی از نظام‌های غیرمتمرکز، قانوناً نمی‌توان هدفی بودجه‌ای را بر دولت‌های محلی یا منطقه‌ای تحمیل کرد. در این‌گونه موارد باید امکان دستیابی به این هدف از طریق ابزارهای مختلفی که در اختیار دولت مرکزی است (نظیر کمک‌های مالی بلاعوض و کنترل حجم وام‌گیری به‌وسیله دولت محلی یا منطقه‌ای)، مورد ارزیابی قرار بگیرد. البته محدودیت‌هایی که دولت مرکزی در مورد کسری بودجه با آنها مواجه است، به مراتب سخت‌تر و جدی‌تر از محدودیت‌هایی است که دولت‌های محلی یا منطقه‌ای با آن روبه‌رو هستند. دلیل اصلی آن هم قدرت منحصر به فرد دولت مرکزی در تنظیم عرضه پول است. بنابراین در برخی از نظام‌های سیاسی فدرال (مثلاً ایالات متحد)، اغلب ایالت‌ها در قانون اساسی‌شان دولت (محلی) را ملزم به تهیه بودجه سالیانه متوازن<sup>۱</sup> ساخته‌اند؛ و به عبارت دیگر، دولت‌های محلی حق ندارند کسری بودجه داشته باشند.

پیش‌بینی‌های بودجه‌ای باید دربرگیرنده حساب تلفیقی دولت عمومی (مجموعه دولت مرکزی و دولت‌های محلی) و عملیات شبه‌مالی نظام بانکی باشد. همچنین هزینه‌های آتی مربوط به بدهی‌های احتمالی تضمین شده توسط دولت را باید در این پیش‌بینی‌ها ارزیابی کرد (ن.ک. فصل دوم). در بیشتر کشورهای در حال توسعه بهتر است «حساب‌های تلفیقی بخش عمومی» را سازمان دست‌اندرکار تدوین بودجه تهیه کند تا به کمک آن بتوان نیازهای مالی بخش عمومی را یکجا شناسایی کرد. البته در اغلب کشورهای در حال توسعه فقط دولت مرکزی و اجزای آن در این حساب تلفیقی گنجانیده می‌شوند، که این خود تصویری غیرواقعی از نیازمندی‌های مالی دولت به‌دست می‌دهد و

---

1. Annual balanced budget

فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۲۰۱

این وسوسه را به وجود می‌آورد که کسری بودجه از دولت مرکزی به دولت‌های محلی - که ظاهراً با کسری مواجه نیستند - منتقل شود. این روش نه از لحاظ سیاست بودجه‌ای صحیح است و نه با ساختار یارانه‌ای<sup>۱</sup> مناسب برای کشوری خاص همخوانی دارد. متأسفانه نهاد‌های مالی بین‌المللی و دولت‌ها توجه چندانی به این موضوع مهم نداشته‌اند.

درجه دقت پیش‌بینی‌های بودجه‌ای به قابلیت‌های فنی و کارشناسی موجود در هر کشور و نیز در دسترس بودن اطلاعات آماری معتبر و کافی و همچنین وجود ابزارهای مناسب بستگی دارد. در این زمینه بهتر است از تازه‌ترین و دقیق‌ترین مدل‌های آماری و نرم‌افزارهای مربوط استفاده شود تا صحت پیش‌بینی‌ها و برآوردها هرچه بیشتر باشد. البته از آنجاکه در این مرحله مقصود اصلی باید ترسیم یک چارچوب عمومی برای تدوین اهداف کلان اقتصادی و آزمون سازگاری آنها باشد، تهیه چارچوب اقتصاد کلان نیازی به استفاده از فنون پیشرفته و پیچیده مدل‌سازی<sup>۲</sup> ندارد. برعکس، استفاده از این فنون می‌تواند دید غلطی از واقعیات اقتصادی و همچنین نوعی «توهم پیش‌بینی»<sup>۳</sup> به وجود آورد که ارزش عملیاتی چارچوب اقتصاد کلان ترسیم شده را به تردید افکند.

استفاده از مدل‌های «شبه‌حسابداری»<sup>۴</sup> ساده برای این منظور در بسیاری از کشورها حاکی از پیشرفت عمده در پیش‌بینی‌های کلان است.<sup>(۲۲)</sup> این مدل‌ها عمدتاً شامل روابط اصلی حسابداری (مثل: تولید ناخالص داخلی به‌علاوهٔ خالص واردات، برابر است با مصرف کل به‌علاوه سرمایه‌گذاری کل) و صرفاً تعداد محدودی از روابط رفتاری است که با نسبت‌های ساده ریاضی بیان می‌شوند (نظیر مصرف و درآمد)، بدون اینکه از فنون پیچیده اقتصادسنجی استفاده‌ای به عمل آمده باشد. استفاده از این مدل‌ها در بحث‌های کارشناسی درباره سیاست بودجه‌ای آسان‌تر است، حال آنکه نتایج به‌دست آمده از یک مدل پیچیده اقتصادسنجی به رهیافتی که مدل‌ساز در ساخت مدل به‌کار گرفته است بستگی دارد و فرایند نیز پیچیده‌تر و بغرنج‌تر است. در هر صورت، پیش‌بینی درآمدها باید

- 
1. Subsidiarity structure
  2. Modeling techniques
  3. Forecast illusion
  4. Quasi accounting

مبتنی بر تجزیه و تحلیل مفصل و مشروح و پیش‌بینی برحسب اقلام مالیاتی به تفکیک هر قلم باشد، نه بر مبنای مقادیر کل به دست آمده از مدل اقتصاد کلان.

مسائل و مشکلاتی که در پیش‌بینی‌ها آشکار می‌شوند (مثلاً، عدم سازگاری میان اهداف رشد اقتصادی و سیاست پولی) باید میان سازمان‌ها و دستگاه‌هایی که مسئول مدیریت کلان اقتصادی هستند به بحث و بررسی گذاشته شود. «سناریوی اولیه یا پایه» حداقل اطلاعات کلان اقتصادی مورد نیاز برای تهیه پیش‌بینی‌های بخشی و تفصیلی را به دست می‌دهد، ولی این پیش‌بینی‌ها معمولاً خود منجر به تجدیدنظر در «سناریوی اولیه یا پایه» می‌شوند. این فرایند تجدیدنظرها باید چندان تکرار شود تا در مجموع سازگاری کلی میان اجزای چارچوب کلان اقتصادی حاصل گردد. فرایند تکرار نه تنها برای برنامه‌ریزی علمی و معتبر هزینه‌ها دولت و برنامه‌ریزی کلان ضروری است، بلکه ابزاری بسیار ارزشمند برای توانمندسازی و افزایش آگاهی و درک سازمان‌ها و دستگاه‌های دست‌اندرکار تدوین بودجه و تقویت حس همکاری آنها به شمار می‌آید. نتیجه این کار، تدوین بودجه واقع‌بینانه و اجرای صحیح آن است.

تهیه چارچوب اقتصاد کلان باید یکی از فعالیت‌های دائمی در فرایند تدوین بودجه باشد. این چارچوب باید هر بار در ابتدای فرایند تدوین بودجه ترسیم شود تا راهنمایی‌های کافی برای تدوین بودجه را در اختیار وزارتخانه‌های اجرایی قرار دهد؛ و همان‌گونه اشاره شد، به مرور که بودجه مراحل تدوین را پشت سر می‌گذارد، این چارچوب کلان نیز مورد بازنگری قرار گیرد تا تغییرات و تحولات کلان اقتصادی که بر بودجه تأثیر می‌گذارند، در تهیه و تدوین بودجه به حساب آیند. در طی اجرای بودجه نیز لازم است پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی مورد بازنگری و تجدیدنظر قرار گیرند و روزآمد شوند، تا بتوان با استفاده از این پیش‌بینی‌ها آثار تغییرات برون‌زا یا خطاهای احتمالی در اجرای بودجه را ارزیابی کرد.

علاوه بر «سناریوی اولیه یا پایه»، لازم است سناریوهای مختلفی براساس مفروضات گوناگون (مثلاً تغییرات قیمت نفت) تدوین گردد. با استفاده از این سناریوها باید خطر تغییرات پیش‌بینی نشده و نامنتظره در متغیرهای کلان اقتصادی ارزیابی شوند و بر این مبنای سیاست‌ها و تدابیر لازم البته به صورت خیلی کلی، پیشاپیش مشخص شوند.

فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۲۰۳

اهمیت وجود داده‌های آماری معتبر و کامل را به هیچ وجه نباید دست کم گرفت. بدون در دست داشتن اطلاعات معتبر، که بتوان به آنها تکیه کرد، تهیه چارچوب کلان اقتصادی هیچ ارزشی نخواهد داشت. تأمین آمار و اطلاعات معتبر مستلزم جمع‌آوری اطلاعات اقتصادی از منابع دست اول، نظارت بر تحولات کلان اقتصادی (که این دو وظیفه به عهده مراکز تهیه آمار است) و نظارت و بررسی تغییرات در مقررات و قوانینی است که در آمد، هزینه‌ها، شیوه تأمین مالی و سایر عملیات مالی دولت را تحت تأثیر قرار می‌دهند.

#### ۲-۴-۴ برآورد کل هزینه‌ها

چارچوب اقتصاد کلان بودجه، معمولاً فقط ارقام و مقادیر کل هزینه‌ها را به دست می‌دهد و پیش‌بینی‌کننده اقلامی نظیر کل حقوق و دستمزد کارکنان دولت، خرید سایر کالاها و خدمات، بهره‌وام‌ها، کل انتقالات (اعم از جاری و سرمایه‌ای) و هزینه‌های سرمایه‌ای (به تفکیک منابع تأمین مالی) است. بدین ترتیب مفروضات و اهداف سیاستی مبتنی بر این چارچوب کلان هم در سطح طبقه‌بندی‌های عمده اقتصادی هزینه‌های دولت مطرح می‌شوند، و به تخصیص اعتبارات میان بخش‌های مختلف نمی‌پردازند. به علاوه، پرداخت‌های انتقالی یا پرداخت‌های موظف نیز با جزئیات کافی مورد بررسی قرار نمی‌گیرند و مفروضات مربوط به تغییر و تحولات آتی آنها هم با تعهدات مالی مستمر دولت مقایسه نخواهند شد. بنابراین، هنگام کار بر روی چارچوب بودجه مبتنی بر چارچوب کلان اقتصادی، برای ارزیابی واقع‌بینانه بودن و همچنین تداوم‌پذیر بودن اهداف بودجه‌ای دولت و تعیین شرایط لازم برای رسیدن به این اهداف، لازم است برآوردهای مفصلی از اثر مفروضات و اهداف عمده بودجه بر ترکیب هزینه‌ها به تفکیک بخش یا گروه اقتصادی وجود داشته باشد.

بنابراین، تهیه برآورد کل هزینه‌ها می‌تواند به ما در ارزیابی تداوم‌پذیری و عملی بودن سیاست هزینه‌ای کمک کند و فرایند تدوین بودجه را بهبود ببخشد (به‌ویژه در تعیین سقف هزینه‌ها برای بخش‌های مختلف). این برآوردها می‌تواند دربرگیرنده این موارد باشد:

۱. هزینه‌های آتی پروژه‌های بزرگ سرمایه‌گذاری؛
۲. پیش‌بینی پرداخت‌های موظف مهم؛
۳. پیش‌بینی مقادیر کل سایر هزینه‌ها به تفکیک وظایف مختلف دولت یا به تفکیک طبقه‌بندی‌های اقتصادی.



قابلیت‌ها و ظرفیت‌های سازمانی و نهادی لازم برای تهیه این برآوردها بسیار کمتر از آن چیزی است که نظامی چون «چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها» نیاز دارد؛ ولی به‌هرحال می‌تواند گامی به‌سوی پیاده کردن نظام جامع «چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها» باشد.

درواقع اگر در حاشیهٔ تدوین بودجه، برای هزینه‌های دولت در سطح بخشی برنامه‌ریزی چندسال‌های انجام می‌گیرد (برنامه‌ای شامل سرمایه‌گذاری‌ها یا فقط چند بخش)، برداشتن گام اشاره شده الزامی است، تا از ناهماهنگی میان برنامه‌های بخشی و چارچوب اقتصاد کلان، یا از کاهش هزینه‌ها در بخش‌ها یا سرفصل‌هایی که در این برنامه‌ها گنجانده نشده‌اند، جلوگیری شود.

تمرکز صرف بر موضوعات فنی و غفلت از موضوع زیربنایی تقسیم مسئولیت‌های اداری و اجرایی، ناگزیر منجر به ترسیم چارچوب ضعیف یا غیرکاربردی<sup>۱</sup> کلان اقتصادی خواهد شد. در فصل پنجم بخشی از ملاحظات مهم در همین زمینه مورد بحث قرار می‌گیرد.

### ۴-۴-۳ تلفیق تعهدات مالی بودجه

#### ۴-۴-۳-۱ علنی ساختن پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی

در طی فرایند مکرری که منجر به ترسیم چارچوب واقع‌بینانهٔ کلان اقتصادی می‌شود، اطلاعات باید کاملاً محرمانه باشد، ولی پس از آنکه چارچوب اقتصاد کلان بودجه قطعی و نهایی شد، باید آن را علنی ساخت و به اطلاع عموم رساند. مجلس و مردم حق دارند که به‌روشنی از اهداف و مقاصد کلان و سیاست‌های بودجه‌ای دولت مطلع باشند، تا علاوه‌بر تضمین شفافیت و پاسخ‌گویی، حرکت دولت به‌سوی این اهداف با اجماع عمومی در بخش غیردولتی<sup>۲</sup> همراه باشد. هرچند ممکن است دستیابی به این توافق زمان‌بر و نیازمند بحث و جدل‌های دامنه‌دار و دشواری باشد، اما به‌هرحال مبنای ارزشمندی برای اجرای مؤثر و بی‌عیب و نقص سیاست‌ها و برنامه‌های مالی دولت به‌حساب می‌آید. از نمونه‌های خوب در این زمینه، عملکرد دولت هنگ‌کنگ در انتشار علنی پیش‌بینی‌های میان‌مدت کلان، در ضمیمه‌های بودجه سالیانهٔ خود است (ن.ک. پیرابند ۱۶ و پیوست ۷).

1. Inoperative  
2. Civil society

فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۲۰۵

در برخی از کشورها پیش‌بینی‌های اقتصادی دولت به هیئت عالی‌رتبه‌ای از متخصصان و کارشناسان شناخته شده و مستقل ارائه می‌گردد تا اطمینان لازم از قابل اتکا بودن این پیش‌بینی‌ها به دست آید - البته اطلاعاتی که باید محرمانه باقی بماند از این قاعده مستثنا هستند. در برخی دیگر از کشورها (نظیر انگلستان و ایالت نووا اسکوتیای کانادا) این پیش‌بینی‌ها به تأیید حسابرس کل رسانده می‌شود. حسابرس کل به‌عنوان نهادی مستقل عملاً بر اعتبار پیش‌بینی‌ها صحنه می‌گذارد.<sup>(۳۳)</sup> به غیر از این روش، هرگونه مشارکت دفاتر حسابرسی<sup>۲</sup> در تدوین بودجه، جای ایراد خواهد داشت. در هر صورت، چنانچه به هر دلیل دولت مجبور به حک و اصلاح<sup>۳</sup> پیش‌بینی‌های خود شود، این کار اعتبار و نفوذ دولت را کاهش می‌دهد.

#### پیرابند ۱۶

#### پیش‌بینی‌های میان‌مدت: نمونه هنگ‌کنگ، چین

پیش‌بینی میان‌مدت<sup>۴</sup> نوعی پیش‌بینی آماری از هزینه‌ها و درآمدهای دولت برای دوره‌ای معین است که بر مبنای مفروضات معین و ملاک‌های بودجه‌ریزی انجام می‌شود. در این پیش‌بینی‌ها چند مدل رایج‌تری به کار می‌روند که هر یک مبتنی بر طیف گسترده‌ای از مفروضات مربوط به عوامل تعیین‌کننده اجزای درآمد و هزینه‌های دولت است. در اینجا مفروضات و ملاک‌های مدل به‌طور خلاصه ارائه شده‌اند. برای تفصیل بیشتر در این باره، ن.ک. پیوست ۷.

مفروضات مورد استفاده در این پیش‌بینی‌ها برای میان‌مدت، بدین شرح‌اند:

- تخمین جریان نقدی پروژه‌های سرمایه‌گذاری،
- پیش‌بینی تاریخ اتمام پروژه‌های سرمایه‌گذاری و تبعات مستمر آن در قالب جذب نیروی انسانی و هزینه‌های جاری اداره تأسیسات پس از اتمام پروژه،
- تخمین جریان نقدی حاصل از تعهدات مالی جدیدی که اجرای سیاست‌های جدید دولت به وجود می‌آورند،
- الگوی مورد انتظار تقاضا برای خدمات (هریک از خدمات مورد استفاده)،

1. Canadian province of novascotia  
 2. Audit offices  
 3. Manipulation  
 4. Medium Range Forecast (MRF)

• روند بازدهی تک تک منابع درآمدی دولت،

• منابع درآمدی جدید در سال مالی ۱۹۹۸-۱۹۹۹.

علاوه بر این فروض، ملاک‌هایی نیز وجود دارند که پذیرفتنی بودن کلی نتیجه پیش‌بینی‌های آماری (با توجه به سیاست‌های بودجه‌ریزی) با استفاده از آنها آزمون می‌شود:

• حفظ ذخایر مالی کافی در بلندمدت،

• نرخ رشد هزینه‌ها نباید از نرخ رشد مورد انتظار تولید ناخالص داخلی در طی دوره پیش‌بینی شده فراتر رود،

• رشد هزینه‌های سرمایه‌ای نیز باید در محدوده چارچوب کلی هزینه‌های دولت قرار داشته باشد،

• و پیش‌بینی‌های درآمد برای سال جاری نشان‌دهنده اقداماتی باشد که در سال جاری به اجرا گذاشته می‌شود.

پیش‌بینی میان‌مدت بودجه هنگ کنگ برای دوره ۱۹۹۸-۲۰۰۲ به‌طور خلاصه به‌شرح ذیل است:

(میلیارد دلار هنگ‌کنگ)

شرح	۱۹۹۸-۱۹۹۹	۱۹۹۹-۲۰۰۰	۲۰۰۰-۲۰۰۱	۲۰۰۱-۲۰۰۲
درآمد	۱۹۲۶۸۰	۲۱۱۳۹۰	۲۴۲۹۰۰	۲۷۱۳۳۰
هزینه‌ها	۱۸۲۴۸۰	۲۰۰۷۴۰	۲۲۷۸۳۰	۲۵۸۵۷۰
مازاد	۱۰۲۰۰	۱۰۶۵۰	۱۵۰۷۰	۱۲۷۶۰
کل هزینه‌های عمومی	۲۸۸۸۹۰	۳۱۵۸۳۰	۳۵۴۰۶۰	۳۹۳۹۸۰
تولید ناخالص داخلی	۱۴۹۷۸۸۰	۱۶۹۰۷۴۰	۱۹۰۸۴۲۰	۲۱۵۴۱۳۰
رشد تولید ناخالص داخلی (اسمی)	%۱۲/۹	%۱۲/۹	%۱۲/۹	%۱۲/۹
رشد تولید ناخالص داخلی (واقعی)	%۵/۰	%۵/۰	%۵/۰	%۵/۰
نسبت هزینه‌های عمومی به تولید ناخالص داخلی	%۱۹۵/۳	%۱۹۵/۳	%۱۹۵/۳	%۱۹۵/۳

Source: Medium Range Forecast of Hong Kong, The Internet, August 8, 1998.

### ۲-۳-۴-۴ مقید ساختن اهداف بودجه‌ای

در کشورهای متعددی، قانون‌ها یا قواعدی وجود دارد که سیاست‌های مالی دولت را محدود و مقید می‌سازند (مقررات بودجه‌ای).<sup>(۲۴)</sup> برای مثال، طبق قاعده طلایی، میزان وام‌گیری دولت نباید از حجم سرمایه‌گذاری‌های آن فراتر رود (یعنی بودجه جاری

فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۲۰۷

به صورت دستوری باید مازاد داشته باشد، یا کسری آن صفر باشد). در مواردی نیز طبق قانون، بودجه کلی نباید کسری داشته و همواره باید متوازن باشد (از جمله در کشورهای دارای نظام فدرالی، دولت‌های ایالتی و محلی حق ندارند کسری بودجه داشته باشند). در اتحادیه اروپا طبق معاهده ماستریخت<sup>۱</sup>، اعضای اتحادیه باید ملاک‌های معینی را در تدوین و اجرای بودجه رعایت کنند و نسبت کسری بودجه یا بدهی عمومی دولت به تولید ناخالص داخلی نباید از حد معینی فراتر رود (نسبت کسری بودجه به تولید ناخالص داخلی شاخص بسیار مهم‌تری به شمار می‌رود). یکی از انتقادهایی که به این گونه قواعد و مقررات وارد می‌شود، این است که دولت‌ها را به اتخاذ روش‌های بودجه‌ای غیرشفاف سوق می‌دهند. اگر این مقررات با قدرت اعمال شوند، دولت‌ها را در انجام تعدیلات بودجه‌ای به هنگام مواجه شدن با بحران‌ها یا ادوار اقتصادی<sup>۲</sup> ناتوان می‌سازند.<sup>(۲۵)</sup>

صرف نظر از مورد اتحادیه اروپا، به طور کلی در کشورهایی که بر آنها دولت ائتلافی شکننده<sup>۳</sup> حاکم است، تصمیم‌گیری در سطح کلان فاقد انسجام و یکپارچگی است و کمیته‌های قانونگذاری عملاً صحنه جدل‌ها و چانه‌زنی‌های سیاسی دوره‌ای است، مقید نمودن اهداف بودجه‌ای دولت می‌تواند اقدامی سنجیده باشد. در کشورهایی که با این مشکلات مواجه نیستند، مقید کردن بودجه طبق قانون، عملاً به معنی تعیین محتوای بودجه است، قبل از آنکه حتی بودجه تدوین شود.<sup>(۲۶)</sup>

در سایر کشورها (مثلاً نیوزیلند) برای مقید کردن بودجه به جای استفاده از اهداف ثابت، از شاخص‌های کیفی برای این منظور استفاده می‌شود و مثلاً از دولت خواسته می‌شود کسری بودجه خود را تا سطح غیرمعقول افزایش ندهد یا سطح مطمئنی از ذخایر را حفظ کند؛ و تعیین رقم قطعی اهداف بودجه به دولت واگذار شده است تا این ارقام را در «پیام بودجه»<sup>۴</sup> درج کند. در پیام بودجه کل درآمدها و کل مخارج دولت و پیش‌بینی آنها برای ۳ سال آینده ارائه می‌گردد. این بیانیه طبق قانون باید حداقل ۳ ماه قبل از ارائه بودجه به مجلس منتشر شود؛ و مجلس آن را به صورت غیررسمی بررسی می‌کند.<sup>(۲۷)</sup> (ن.ک. پیرابند ۱۷).

- 
1. Maastricht Treaty
  2. Economic cycles
  3. Fragile coalition government
  4. Budget policy statement

آنچه که اهمیتی بیش از تعیین پیشاپیش اهداف بودجه‌ای و ملاک‌های عمومی هدف‌گذاری بودجه دارد، اطمینان یافتن از این امر است که ترتیبات نهادی و سازمانی و فرایندهای تدوین بودجه به افزایش هماهنگی و انسجام میان محدودیت منابع، اهداف بودجه‌ای و برنامه‌های هزینه دولت کمک کنند. این موضوع به سازوکارهای تدوین سیاست‌ها، فرایند تدوین بودجه، نقش وزارت دارایی در بودجه‌ریزی و ایجاد ابزارهای مناسب برای بررسی و تجزیه و تحلیل هزینه‌های دولت در مدتی طولانی‌تر (وسیع‌تر از دوره یک‌ساله بودجه) ارتباط پیدا می‌کند (ن.ک. پیرابند ۱۸).

### پیرابند ۱۷

#### قانون مسئولیت بودجه‌ای<sup>۱</sup> (دولت) کشور زلاندنو

قانون «مسئولیت بودجه‌ای زلاندنو» که در سال ۱۹۹۴ تصویب و به اجرا گذاشته شد، چارچوب قانونی جامعی را برای تدوین و اجرای سیاست‌های مالی دولت فراهم می‌کند و به‌طور اخص با هدف جهت‌گیری درازمدت در فرایند بودجه، طراحی و تصویب شده است. هرچند در بسیاری از کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی رویه‌های مشابهی جریان دارد، زلاندنو یکی از معدود کشورهایی است که این رویه را به قانون تبدیل کرده است.

هدف اصلی «قانون مسئولیت بودجه» ملزم ساختن دولت به تدوین سیاست‌های مالی معقول و حساب شده است تا برای دولت‌های آتی نیز تخطی از این رویه دشوار گردد. این قانون دو بند اصلی به شرح ذیل دارد:

۱. حاکمیتی<sup>۲</sup> برای تعیین اهداف بودجه‌ای با نظر به آینده و با در نظر گرفتن دیدگاهی بلندمدت؛ و
۲. نظام گسترده گزارش‌دهی بودجه‌ای با سازوکارهای منحصربه‌فرد برای تضمین اعتبار و انسجام بودجه.

گزارش‌دهی گسترده در خصوص بودجه با دو هدف در این قانون گنجانیده شده است: اول، نظارت بر هماهنگی میان اقدامات بودجه‌ای دولت و اهداف سیاست‌های مالی که دولت قبلاً اعلام می‌کند. دوم، ایجاد شفافیت در عملیات مالی دولت با ملزم ساختن دستگاه‌های اجرایی به افشای کلیه اطلاعات مالی خود در فواصل زمانی منظم.

1. Fiscal Responsibility Act  
2. Regime

طبق این قانون، دولت باید دو گزارش تخصصی بدین شرح تهیه کند: «گزارش راهبرد بودجه»<sup>۱</sup>، «گزارش آخرین وضعیت اقتصادی و مالی دولت» قبل از انتخابات<sup>۲</sup>. «گزارش راهبرد بودجه» سازگاری بین «مقاصد مالی کوتاه‌مدت» و «بلندمدت» دولت را که در «پیام بودجه» درج شده‌اند، با چارچوب سیاستی بودجه ارزیابی می‌کند و آن را به همراه بودجه به مجلس ارائه می‌دهد. گزارش آخرین وضعیت اقتصادی و مالی دولت قبل از انتخابات نیز گزارشی است که در آن پیش‌بینی‌های مربوط به متغیرهای اصلی و عمده اقتصادی و بودجه‌ای برای ۳ سال آینده ارائه می‌شود. هر دو گزارش در بردارنده دو «بیانیه مسئولیت» اند که یکی مسئولیت‌های وزارت دارایی و دیگری مسئولیت‌های خزانه‌داری کل را بر شمرده است. در این دو بیانیه مسئولیت‌های سیاست‌مداران و مقامات دولتی خدمت‌گزار مردم در تهیه این گزارش‌ها بیان شده و بدین ترتیب مسئولیت بیشتری به مقامات دولتی محول گردیده است، که این خود اعتبار گزارش را نیز دوچندان می‌کند.

Source: "Budgeting for the Future," OECD Working Paper, 1997.

### پیرابند ۱۸

#### روشی خوب برای هماهنگی کلان اقتصادی: «دسته چهار نفره» در تایلند

نظام بودجه‌ریزی در کشور تایلند شدیداً متمرکز است. این نظام شامل مجموعه انعطاف‌ناپذیری از ترتیبات سازمانی، قواعد، مقررات و رویه‌هاست که روی هم رفته انضباط بودجه‌ای را در سطح مدیریت کلان برقرار می‌سازند. در این نظام، دستگاه‌های اجرایی آزادی عمل بسیار محدودی در مورد بودجه خود دارند و در عوض چندان هم در قبال عملکرد خود پاسخگو نیستند.

برجسته‌ترین ویژگی نظام بودجه‌ریزی تایلند، انضباط مالی در سطح کلان است. چهار نهاد دولتی که در تایلند به «دسته چهار نفره» معروف شده‌اند - مرکب از «شورای ملی توسعه اقتصادی و اجتماعی»<sup>۳</sup>، وزارت دارایی، بانک مرکزی تایلند<sup>۴</sup> و دفتر بودجه<sup>۵</sup> - با همکاری یکدیگر سطح هزینه‌های دولت را در دفتر نخست‌وزیر تحت کنترل و نظارت دارند. این چهار سازمان، مسئول تهیه چارچوب کلان اقتصادی هستند که عملاً سقف کل هزینه‌ها را در هر سال مالی تعیین

1. Fiscal Strategy Report
2. Pre-Election Economic and Fiscal Update
3. National Economic and Social Development Board (NESDB)
4. Bank of Thailand
5. Bureau Of Budget (BOB)

می‌کند. این چارچوب، تا حدود زیادی سقف هزینه‌های وزارتخانه‌ها را تعیین می‌کند. اولویت‌بندی هزینه‌ها نیز عمدتاً با نظر این چهار نهاد دولتی انجام می‌شود. این گروه با هماهنگی یکدیگر درخواست‌های وزارتخانه‌های اجرایی برای دریافت اعتبار را بررسی و از مطابقت آن با اهداف برنامه‌های ۵ ساله تایلند اطمینان حاصل می‌کنند.

در مجلس «کمیته بررسی بودجه» که ریاست آن را وزیر دارایی برعهده دارد، بودجه پیشنهادی دولت را نقد و ارزیابی می‌کند. هیئت وزیران می‌تواند متمم‌هایی را به بودجه پیشنهادی اضافه کند، ولی این اضافات به‌ندرت به تغییری عمده در تخصیص اعتبارات میان وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی می‌انجامد، زیرا اعضای مجلس توان کارشناسی چندانی برای ارزیابی این پیشنهادها ندارند. این سیاست‌مداران هستند که می‌توانند میزان اعتبار تخصیص‌یافته به دستگاه‌های اجرایی را تغییر دهند. به‌هرحال، کمیته مذکور پس از سلسله بحث‌ها و بررسی‌هایی سند بودجه را به مجلس ارائه می‌کند و مجلس هم تقریباً همیشه بدون مخالفت چندانی بودجه را به تصویب می‌رساند.

**Source:** Campos and Pradhan, "Budgetary Institutions and Expenditure Outcomes", 1996.

#### ۴-۴-۴ تدوین سیاست‌ها

##### ۴-۴-۴-۱ اهمیت تدوین سیاست‌ها

فرایند تهیه و تدوین بودجه ابزار مناسبی برای رسیدن به انسجام بیشتر در حاکمیت سیاسی است. هرچند بودجه ابزار مدیریت اقتصادی و مالی دولت است، از آنجاکه سطح مخارج مربوط به برنامه‌ها و فعالیت‌های مختلف را تعیین می‌کند، تلویحاً نقش بیانیه سیاستی<sup>۱</sup> دولت را برعهده دارد. البته تصمیم‌سازی سیاستی، فرایندی بسیار پیچیده است که بازیگران و کنشگران متعددی در داخل و خارج دولت در آن ایفای نقش می‌کنند. بنابراین تصور تدوین سیاست‌ها صرفاً از طریق فرایند تدوین بودجه، تنها نوعی توهم فن‌سالارانه<sup>۲</sup> کارشناسان بودجه‌ریزی است (آرمان طراحان نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی تا حدی همین هدف بود - برای آشنایی بیشتر با این نظام، ن.ک. فصل سوم). با وجود این باید تلاش کرد تا هماهنگی و انسجام مطلوبی بین

1. Policy statement

2. Technocratic illusion

فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۲۱۱

سیاستگذاری (که باید واقعیت‌های اقتصادی و بودجه‌ای را در نظر بگیرد) و بودجه (که باید دقیقاً بازتاب اولویت‌ها و اهداف سیاستی دولت باشد) برقرار شود. در فرایند بودجه باید سیاست‌هایی را که قبلاً تدوین شده‌اند به حساب آورد. همچنین بودجه باید ابزاری برای ساده‌سازی و «عملیاتی» کردن سیاست‌ها باشد. اما سیاستگذاری نباید با بودجه‌ریزی مخلوط شود و اصل این است که سیاست‌ها در فضایی به دور از فشار و فوریتی که بر فرایند بودجه حاکم است، تدوین گردند. سیاستگذاری در فرایند بودجه تمام نیروها و اذهان را بر موضوعات فوری و کوتاه‌مدت متمرکز می‌سازد و به تدوین سیاست‌های نادرست یا کوتاه‌بینانه منجر می‌شود، زیرا سیاستگذاری همواره تحت سیطره ملاحظات مالی آنی و کوتاه‌مدت قرار دارد (متأسفانه این پدیده در اغلب کشورهای در حال توسعه که توانمندی ضعیف و مشکلات مالی فراوانی دارند، در سطح گسترده‌ای شایع است). در گذشته برنامه‌های توسعه‌ی میان‌مدت به‌عنوان ابزاری برای طراحی و تدوین خط‌مشی<sup>۱</sup> دولت استفاده می‌شد. ولی اغلب این برنامه‌ها انعطاف‌ناپذیر و غالباً با واقعیت‌های مالی ناهماهنگ بوده‌اند. از این رو، در حالی که تدوین این برنامه‌ها با اهداف بلندمدت انجام می‌شد، عملاً موجب سلطه ملاحظات مالی کوتاه‌مدت بر فضای سیاستگذاری و بودجه‌ریزی می‌شدند. ترتیبات سازمانی لازم برای سیاستگذاری در فصل پنجم مورد بحث قرار گرفته‌اند.

#### ۲-۴-۴ ارتباط میان سیاستگذاری و بودجه‌ریزی

برای اینکه سیاست‌های دولت از حالت آرمانی و تخیلی خارج شوند و جنبه واقع‌بینانه داشته باشند، باید ارتباط نزدیکی بین آنها و بودجه برقرار شود. بدین‌منظور باید دست‌کم دو قاعده صریح ذیل را در مورد بودجه و سیاست‌های دولت جاری ساخت.<sup>(۲۸)</sup> اول، هنگامی که دولت قصد سیاستگذاری دارد، قبل از تصمیم‌گیری نهایی در مورد هر سیاستی، باید تبعات بودجه‌ای و منابع مالی مورد نیاز برای اجرای آن را، هرچند به‌طور تقریبی، تخمین زد. هر سازمان و دستگاهی که سیاست جدیدی را به دولت



توصیه می‌کند باید تأثیر کمی آن را نیز بر هزینه‌های بخش عمومی تعیین کند و در طرح پیشنهادی خود بگنجانند. در این ارزیابی باید تأثیر اتخاذ سیاست مذکور بر مخارج دستگاه پیشنهاددهنده و سایر دستگاه‌های دولتی مشخص شده باشد.

هر لایحه یا طرح پیشنهادی که مستلزم هزینه‌هایی از سوی دولت است، قبل از ارائه به هیئت وزیران یا سایر مراکز تصمیم‌گیری عالی‌رتبه دولتی، باید با وزارت دارایی در مورد آن رایزنی شود. به هیچ‌وجه قبل از این رایزنی نباید تصمیمی در مورد پیشنهاد مذکور اتخاذ گردد یا موضوع به اطلاع عموم رسانده شود.

دوم اینکه، در فرایند تدوین بودجه، وزارت دارایی باید چه از لحاظ سیاسی و چه از لحاظ فنی، به همکاری نزدیک با رکن مرکزی دولت<sup>۱</sup>، بپردازد. وظیفه این مرکز در درجه اول اطمینان یافتن از این امر است که بودجه همسو با خطمشی‌های تعیین شده از سوی دولت تهیه شود. همچنین مرکز نقش مهمی در حل و فصل تعارض‌ها و اختلافاتی که در جریان تهیه و تدوین بودجه بین وزارت دارایی و وزارتخانه‌های اجرایی بروز می‌کند دارد، ضمن آنکه باید مطمئن شود کلیه ذی‌نفعان<sup>۲</sup> بودجه به طریقی مقتضی در فرایند تدوین بودجه دخالت داده شده‌اند (این وظیفه‌ای بس خطیر و دشوار است که در اینجا فقط اشاره‌ای بدان می‌کنیم و می‌دانیم که ایفای این نقش مستلزم دقت و احتیاط و تعهدی مداوم است). لازم است کمیته‌ای بین‌وزارتی تشکیل شود تا در مورد موضوعات حساس و راه‌حل‌های میانبر که می‌توان برای برخی مشکلات یافت، تعیین تکلیف کند. مهم‌تر از همه اینکه، هر یک از دستگاه‌های دست‌اندرکار تدوین بودجه باید نقش خود را با احساس مسئولیت انجام دهند و ابزارها و توانمندی لازم را برای ایفای نقش خود به همراه داشته باشند.

### ۳-۴-۴ پذیرش دیدگاه‌ها، توصیه‌ها و انتقادات

رایزنی و مشاوره نقش انکارناپذیری در تقویت فرایند بررسی بودجه و راهبردهای دولت دارد. نطق‌ها، مذاکرات و بحث و بررسی‌های کمیته‌ها و کارگروه‌های تخصصی، خارج از فضای پرتنش و فشار تدوین بودجه سالیانه، می‌تواند سازوکار مؤثری را برای رایزنی

---

1. Center of government  
2. Stakeholders

فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۲۱۳

گسترده در مورد چگونگی و مناسب بودن سیاست‌ها فراهم کند (موضوع‌های مرتبط با نقش مجلس در فرایند بودجه در فصل پنجم مورد بررسی قرار گرفته است).

دولت باید همواره در تلاش برای دریافت بازخورد از بخش غیردولتی درباره سیاست‌ها و نحوه اجرای بودجه باشد. هیئت‌های رایزنی<sup>۱</sup>، گروه‌ها و انجمن‌های مختلف به نمایندگی از اقشار و بخش‌های گوناگون جامعه، می‌توانند به بحث‌های مفید و سازنده‌ای درباره هزینه‌ها و سیاست‌های دولت بپردازند. دولت می‌تواند در مورد موضوع‌های حساس مرتبط به سیاست‌های خود، گروه‌های رایزنی ویژه تشکیل دهد. تهیه و انتشار مطالعات تحلیلی و گزارش‌های ارزیابی<sup>۲</sup> از سیاست‌های دولت و انجام نظرسنجی‌های<sup>۳</sup> مختلف، روش‌هایی هستند که اطلاعات لازم را برای کلیه ذی‌نفعان بودجه و بخش غیردولتی فراهم می‌سازند و به دولت نیز کمک می‌کنند تا دیدگاه‌ها و پیشنهادها و انتقادهای موجود و بازخوردهای قابل اتکا درباره سیاست‌های خود را دریافت کند. دستگاه‌های دولتی که خدمات عمومی را ارائه می‌دهند می‌توانند از طریق نظرسنجی از مصرف‌کنندگان خدمات و یا برگزاری نشست‌هایی با ذی‌نفعان بودجه و در نظر گرفتن نتایج آنها در طرح‌ها و برنامه‌های راهبردی و اجرایی‌شان، میزان اثربخشی فعالیت‌های خود را افزایش دهند. به‌علاوه، در کشورهایی که سازوکار اجرای بودجه ضعیف است و نظارت بر آن نیز به‌نحو مؤثری اعمال نمی‌شود، فقط از طریق دریافت دیدگاه‌های اقشار مختلف مردم - حتی در نقاط دورافتاده<sup>۴</sup> - است که می‌توان اطلاعات گسترده و معتبری درباره سوءمدیریت‌ها<sup>۵</sup>، مانند پروژه‌های واهی<sup>۶</sup> (پروژه‌هایی که تنها روی کاغذ وجود دارند)، پروژه‌های زیربنایی که با کیفیت پایین اجرا شده‌اند<sup>۷</sup>، پروژه‌های ناتمام، دزدی، اختلاس و اتلاف منابع به‌دست آورد. البته زیرمجموعه اجرایی<sup>۸</sup> دولت

- 
1. Consultative boards
  2. Evaluation surveys
  3. Conducting surveys
  4. Far-flung
  5. Malpractices
  6. Ghost schools
  7. Shoddy infrastructure
  8. Executive branch

همواره در برابر این سازوکارها از خود مقاومت نشان می‌دهد، ولی دولت‌ها (و نهادهای اعطاکننده کمک خارجی) باید این سازوکارها و روش‌ها را به‌عنوان روش‌های نظارتی<sup>۱</sup> مقرون‌به‌صرفه در نظر بگیرند و آنها را تشویق و حمایت کنند.

البته هرچند این مشاوره‌ها، رایزنی‌ها و دیدگاه‌ها باید بر تصمیم‌گیری‌های بودجه‌ای مؤثر واقع شوند، اما نباید ارتباطی مستقیم و مکانیکی بین آنها و فرایند بودجه برقرار ساخت. همان‌گونه که پیش‌تر نیز عنوان گردید، فرایند تدوین بودجه باید در چارچوبی مشخص تحت مقررات و قواعد مدون و در مدت معین، به پیش‌برود و از فشارهای جانبی که می‌توانند در قالب رایزنی یا اظهارنظر، به اعمال نظر گروه‌های ذی‌نفع و ذی‌نفوذ<sup>۲</sup> در بودجه منجر شوند، در امان باشد. مشارکت نیز همچون پاسخ‌گویی مفهومی نسبی است نه مطلق.

#### ۴-۴-۵ تخصیص منابع و کارایی عملیاتی

پیش‌تر نیز تأکید شد که فرایند تدوین بودجه فرایندی چرخشی و توأم با تکرارهای متعدد است که در جریان آن بارها پیش‌نویس بودجه بین وزارتخانه‌های استفاده‌کننده از بودجه و وزارت دارایی دست‌به‌دست می‌شود، تا سرانجام پیش‌نویس نهایی بودجه آماده گردد. بدین ترتیب، این فرایند ترکیبی از رهیافتی بالا به پایین (ارائه دستورالعمل‌ها<sup>۳</sup> و رهنمودهای<sup>۴</sup> وزارت دارایی به وزارتخانه‌های استفاده‌کننده از بودجه) و رهیافتی پایین به بالا (ارائه درخواست‌های تخصیص بودجه از سوی وزارتخانه‌های استفاده‌کننده از بودجه به وزارت دارایی) است. اگر این دو رهیافت به‌صورت جدا از هم دنبال شوند، تبعات منفی عمده‌ای را در پی خواهند داشت.

«بودجه‌ای که به پیروی از رهیافتی صرفاً پایین به بالا تهیه شود، اگر محدودیت‌های معینی از قبل برای بودجه تعیین نشده باشد و فرایند تدوین بودجه نیز سازمان‌دهی منظمی نداشته باشد، به اسراف و بی‌ثباتی در بودجه منجر خواهد شد. درعوض چنانچه

- 
1. Monitoring devices
  2. Lobbies
  3. Guidelines
  4. Instructions

فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۲۱۵

بودجه در فرایندی به شدت متمرکز از بالا به پایین تهیه شود، فاقد انعطاف پذیری است و نمی تواند واقعیت های عملی را که دریافت کنندگان خدمات با آنها روبه رو هستند و وزارتخانه های اجرایی از نزدیک با آنها تماس دارند، در نظر بگیرد.<sup>۱</sup> از آنجاکه شناخت بیشتر این دو رهیافت در نحوه تعیین اولویت ها و اهداف بودجه ای در فرایند تدوین بودجه بسیار مؤثرند، در ادامه توضیحات بیشتری درباره این دو رهیافت ارائه می شود.

#### ۱-۴-۴ رهیافت بالا به پایین

نقطه شروع فرایند تهیه بودجه، ارائه تعریفی واضح و روشن از اهداف مالی دولت و استقرار چارچوبی راهبردی متشکل از مجموعه کاملی از اهداف و اولویت ها است. متعاقب آن فرایند تهیه بودجه نیازمند هماهنگی نیرومند میان دست اندرکاران است، تا فرایند چرخش و تکرار به قدر لازم میان طرف های دخیل در امر بودجه صورت گیرد و در عین حال بودجه از چارچوب اولیه خود خارج نشود.

تعیین محدودیت های سخت و جدی برای وزارتخانه های اجرایی از همان ابتدای تهیه بودجه، این حسن را دارد که ذهنیت «به شرط در دسترس بودن منابع» را جایگزین ذهنیت «نیازمندی های مالی» می کند. به علاوه، وزیران اجرایی برای تبدیل انتخاب های راهبردی و سیاست های خود به برنامه ها، نیازمند آگاهی دقیقی از میزان منابع موجود و در دسترس اند، و سرانجام اینکه اعمال محدودیت های جدی، نه تنها آزادی عمل وزیران اجرایی را محدود نمی کند بلکه به وزارت دارایی اجازه نخواهد داد رأساً دست به تعیین ترکیب درونی هزینه ها در بودجه داخلی وزارتخانه ها بزند، زیرا قید بودجه قبلاً در آنها اعمال شده است (همین امر در مورد نحوه رفتار وزارتخانه های اجرایی با دستگاه های تابعشان صادق است).

این امر مستلزم آن است که کلیه دستگاه های استفاده کننده از بودجه از محدودیت ها و سقف های اولیه بودجه آگاه شوند. این سقف ها ترجیحاً باید به صورت رقمی مطلق یا حداقل به صورت پیش بینی مقادیر ثابت<sup>۲</sup> دقیق و کامل تعیین شود. این

1. Petrei, 1998, p. 399.  
2. Initial budget ceilings  
3. Parameters

سقف‌ها را می‌توان قبل از آغاز هرگونه مذاکره میان وزارت دارایی و وزارتخانه‌های اجرایی، یا پس از یک دوره مذاکره مقدماتی که طی آن وزارتخانه‌های اجرایی نیازمندی‌هایشان را مطرح می‌سازند، تعیین کرد.

در کشورهایی که انضباط مالی خوبی در نظام بودجه آنها مشاهده شده است، به‌طور کلی دو روش برای تعیین سقف هزینه‌ها وجود دارد. در برخی از کشورها «سقف هزینه‌های بخشی»<sup>۱</sup> در همان ابتدای فرایند تهیه و تدوین بودجه به وزارتخانه‌های اجرایی اعلام می‌شود. در کشورهای دیگر که فرایند تهیه و تدوین بودجه ممکن است تا ۱۰ ماه طول بکشد، تعیین سقف هزینه‌ها در دو مرحله صورت می‌گیرد. در گام نخست، به وزارتخانه‌های اجرایی آزادی عمل محدودی داده می‌شود تا درخواست‌های بودجه‌شان را با در نظر گرفتن خطوط کلی ارائه شده از سوی وزارت دارایی ارائه دهند. در مرحله بعد، پس از بحث و بررسی مختصر در مورد درخواست‌های رسیده از وزارتخانه‌ها، وزارت دارایی سقف‌های الزام‌آور<sup>۲</sup> هزینه‌ها را برای هر وزارتخانه تعیین می‌کند. در کشورهایی که دولت منسجم و باثباتی دارند، و تهیه بودجه تابع ترتیبات سازمان‌یافته مناسبی است، هر دوی این روش‌ها را می‌توان به‌کار بست، زیرا وزارتخانه‌های اجرایی در تدوین درخواست‌های بودجه‌شان کمابیش محدودیت‌های مالی دولت را در نظر می‌گیرند. به‌علاوه، از آنجاکه فرایند تهیه بودجه نزدیک به یک سال طول می‌کشد،<sup>(۲۹)</sup> بسیار دشوار است که بتوان از همان ابتدا سقف هزینه‌ها را برای هر بخش یا وزارتخانه با دقت پیش‌بینی و تعیین کرد.

اما در کشورهایی که انضباط مالی و بودجه‌ای مستقر نشده است و دولت منسجمی هم حاکم نیست (مانند بسیاری از کشورهای در حال توسعه)، اتخاذ رهیافتی تدریجی برای گنجانیدن محدودیت‌های مالی و منابع در فرایند تدوین بودجه، خطرناک است و مفهوم بازگشتی آرام به فرایند تدوین بودجه باز کامل را دارد. بنابراین در کشورهای در حال توسعه، اکیداً توصیه می‌شود که از همان ابتدا سقف هزینه‌ها برای بخش‌ها تعیین گردد. هماهنگی و سازگاری سیاست بودجه‌ای با سیاست‌های اقتصادی و اجتماعی کلی

1. Sectoral ceilings

2. Binding ceilings

فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۲۱۷

دولت، از موارد مهم شایان توجه هیئت وزیران است؛ هرچند وزارت دارایی باید نقش محوری را در تجزیه و تحلیل و تدوین پیشنهادهای و رهنمودها ایفا کند. به طور کلی وزارت دارایی باید مسئولیت تعیین «سقف هزینه‌های بخشی» را داشته باشد، ولی این کار باید با هماهنگی با رکن مرکزی دولت که در عین حال وظیفه بررسی مشروح سقف هزینه‌ها و تصویب آنها را برعهده دارد، انجام شود. در برخی از کشورها، «سقف هزینه‌های بخشی» در کمیته‌های بین‌وزارتی مورد بررسی قرار می‌گیرد و تصویب می‌شود؛ و در برخی دیگر تعیین سقف‌های پیشنهادی و دستورالعمل‌های تدوین بودجه به هیئت وزیران محول می‌گردد. در کشورهایی که مسئولیت بودجه‌ریزی بین وزارت دارایی و وزارت برنامه‌ریزی تقسیم شده است، تعیین «سقف هزینه‌های بخشی» باید در کمیته‌ای مشترک با حضور حداقل همین دو وزارتخانه صورت بگیرد. نهادی که مسئول مدیریت امور مالی کلی دولت است، باید هماهنگی در تعیین سقف هزینه‌ها در بخش‌های مختلف را نیز با جدیت اعمال کند تا اطمینان حاصل شود که کل هزینه‌ها با چارچوب اقتصاد کلان سازگار هستند.

#### ۲-۴-۵-۴ رهیافت پایین به بالا

وزرای اجرایی موظفاند درخواست بودجه خود را در چارچوب تعیین شده برای مخارج ارائه کنند. بسته به اینکه محدودیت‌های بودجه‌ای تا چه اندازه سخت باشد و فرایند تدوین بودجه در چه تشکیلات سازمانی انجام پذیرد، وزارتخانه‌های اجرایی اجازه درخواست اعتبار اضافی برای برنامه‌های جدید خود را خواهند داشت. اما در هر صورت، درخواست اعتبار اصلی نباید از سقف هزینه‌ها یا دستورالعمل‌های تعیین شده از سوی وزارت دارایی - یا هر نهاد دیگری که مسئول بودجه است - فراتر رود. همچنین هزینه‌های اجرایی برنامه‌های جدید و منابع مورد نیاز باید به گونه‌ای دقیق و کاملاً شفاف محاسبه شود و برای اجرای کامل برنامه کافی باشد و نحوه محاسبه نیز به گونه‌ای نباشد که هزینه‌ها را کمتر از واقع تخمین بزند. بدیهی است نباید اعتبارات درخواستی برای برنامه‌های جدید را بدون بررسی شفاف مقاصد و نتایج آن و برآورد دقیق میزان تقاضای موجود برای خدماتی که به واسطه این برنامه ارائه خواهد شد، تصویب کرد. درخواست بودجه دستگاه‌های اجرایی باید شامل دو بخش مجزا، بدین شرح باشد:

۱. میزان اعتبارات مورد نیاز برای تداوم برنامه‌ها و فعالیت‌های جاری؛ و
  ۲. میزان اعتبارات مورد نیاز و هزینه‌های مربوط به برنامه‌های جدید.
- لازم است قبل از شروع به تهیه برنامه‌ای جدید برای هزینه‌ها، آثار بودجه‌ای آتی آن کاملاً ارزیابی گردد. این امر به‌ویژه در مورد طرح‌های عمرانی و برنامه‌های مربوط به پرداخت‌های موظف که ممکن است موجب ایجاد هزینه‌های مستمر و یا افزایش هزینه‌ها در سال‌های آتی شوند، بسیار مهم و حیاتی است. این ارزیابی همواره لازم و ضروری است، خواه برنامه‌ریزی چندساله هزینه منظمی هدف‌گذاری شده باشد، یا چنین مقصودی مورد نظر نباشد. از این رو درخواست بودجه باید به‌طور نظام‌مند هزینه‌های سالیانه آتی برنامه‌های چندساله یا برنامه‌های مربوط به پرداخت‌های موظف را نمایش دهد. وزارت دارایی نیز در بررسی درخواست‌های رسیده از وزارتخانه‌های اجرایی، باید آثار آتی بودجه‌ای این قبیل برنامه‌ها را در نظر بگیرد. می‌توان برآورد هزینه‌های آتی تعهدات مالی چندساله دولت را به‌صورت ضمیمه‌ای به اسناد کلی بودجه الحاق کرد. این برآوردها ضمن ارائه اطلاعات مفید درباره بودجه سال آتی، می‌توانند مبنای مناسبی برای تعیین سقف اولیه هزینه‌های بخش‌ها یا وزارتخانه‌ها برای دوره بعدی بودجه باشند.
- درخواست‌های ارائه شده از سوی وزارتخانه‌های اجرایی، علاوه بر اعتبارات درخواستی، باید شامل بیانیه سیاستی اجمالی حاوی موارد ذیل باشد:
۱. خلاصه سیاست‌های بخشی و نتایج مورد انتظار از اجرای این سیاست‌ها؛
  ۲. در صورت امکان، تعریف شاخص‌های عملکرد واقع‌بینانه و مرتبط، که نتایج عملکرد سال‌های گذشته و عملکرد مورد انتظار در آینده را نشان دهد؛
  ۳. شرح مختصری از نحوه دستیابی به اهداف تعیین شده؛
  ۴. پیشنهادهایی برای صرفه‌جویی در هزینه‌ها و دستیابی به پس‌انداز و افزایش کارایی؛
  ۵. روش‌های اجرایی مشخص برای اجرای همراه با کارایی مطلوب پیشنهادهای ارائه شده.

وزارتخانه‌های اجرایی مسئول هماهنگ‌سازی فرایند تهیه بودجه به‌وسیله دستگاه‌های

فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۲۱۹

تابع‌شان هستند، و باید دستورالعمل‌های لازم را برای نحوه ارائه درخواست بودجه، به آنها بدهند. ملاک‌ها و اصولی که این دستگاه‌ها در ارائه درخواست بودجه و اعتبار به وزارتخانه متبوع خود باید رعایت کنند، همان‌هایی است که وزارتخانه‌ها می‌بایست در ارائه درخواست بودجه خود به وزارت دارایی از آنها تبعیت کنند.

### ۳-۵-۴ مذاکره<sup>۱</sup>

وزارت دارایی پس از دریافت درخواست‌های بودجه وزارتخانه‌های اجرایی، مطابقت آنها را با سیاست‌های کلی دولت و با محدودیت‌های مالی و سقف هزینه‌ها بررسی می‌کند. همچنین عملکردها را می‌سنجد و تغییر و تحولات کلان اقتصادی را که از زمان آغاز فرایند تهیه و تدوین بودجه رخ داده‌اند، در نظر می‌گیرد. پس از این بررسی‌ها، تقریباً در تمام موارد وزارت دارایی به وزارتخانه‌ها توصیه می‌کند که تعدیلاتی را در درخواست بودجه خود اعمال کنند. پس از این مرحله، مذاکره بر سر نحوه و میزان انجام تعدیلات در درخواست‌های بودجه وزارتخانه‌ها آغاز می‌شود.

مذاکره رسمی میان وزارت دارایی و وزارتخانه‌های اجرایی می‌تواند به شکل «کنفرانس بودجه‌ای»<sup>۲</sup> باشد. بهتر است در حاشیه این مذاکرات، پرسنل متخصص وزارت دارایی نیز با پرسنل وزارتخانه‌های اجرایی جلساتی غیررسمی و دیدارهایی را ترتیب بدهند تا از بروز سوء تفاهم جلوگیری شود و تضادها به حداقل برسد. اختلاف نظرهای عمده باید به رکن مرکزی دولت ارجاع شوند. این امر تا حدود زیادی به توازن قوای سیاسی و اجرایی میان وزارت دارایی و وزارتخانه اجرایی که طرف اختلاف است، بستگی دارد، ولی عموماً توصیه می‌شود که اختلافات در مذاکرات دوجانبه حل و فصل شود.

### ۴-۵-۴ تعیین سقف هزینه‌ها

در تعیین سقف هزینه‌های بخشی در بودجه، باید مؤلفه‌ها و ملاحظات ذیل را به حساب آورد:

- اهداف کلان اقتصادی و اهداف بودجه‌ای؛

---

1. Negotiation  
2. Budgetary conference



- نتایج حاصل از بررسی برنامه‌های در حال اجرا در هر بخش؛
- تأثیر برنامه‌های هزینه‌ای در حال اجرا بر بودجه دوره بعد، و درجه انعطاف‌ناپذیری این هزینه‌ها (به‌ویژه هزینه‌هایی که ناشی از تعهدات میان‌مدت و مستمر هستند، نظیر پرداخت‌های موظف)؛
- راهبرد دولت در زمینه تغییرات احتمالی در توزیع هزینه‌ها در داخل بخش‌ها و میزان منابعی که می‌توان به اجرای سیاست‌های جدید و انجام خدمات مورد نیاز مردم اختصاص داد.

تعیین سقف اولیه هزینه‌ها اقدامی تدریجی است و بودجه‌ها هرگز از نو<sup>۱</sup> تهیه نمی‌شوند. بازپرداخت بدهی‌های خارجی، تعهدات مالی چندساله برای سرمایه‌گذاری‌ها، مستمری بازنشستگان و سایر پرداخت‌های موظف دولت، انعطاف‌ناپذیری در مقررات مربوط به خدمات کشوری و اجتماعی<sup>۲</sup> امکان تغییرات اساسی در بودجه را کاهش می‌دهد. این واقعیت ساده که دولت نمی‌تواند به یکباره تمامی اعتبارات مدارس، مراکز بهداشتی عمومی، ارتش و جز اینها را قطع کند، عملاً حداکثر تغییرات در هزینه‌های سالیانه را به ۵ الی ۱۰ درصد کل هزینه‌ها محدود می‌کند. به لحاظ نظری دامنه این تغییرات در کشورهای در حال توسعه می‌تواند وسیع‌تر از کشورهای توسعه‌یافته باشد، به این دلیل که سهم پرداخت‌های موظف در این کشورها در مقایسه با کشورهای در حال توسعه بالاتر است. اما در واقع، به‌واسطه تعهدهای بی‌رویه گذشته از سوی دولت، کشورهای در حال توسعه با هزینه‌های از پیش تعهد شده فراوانی روبه‌رو هستند و امکان مانور در تغییر سهم هزینه‌های سالیانه به کل هزینه‌های این کشورها، حتی از کشورهای توسعه‌یافته هم کمتر است. اگر شرایط غیرمنتظره و بحرانی مستثنا شوند، دولت در شرایط عادی به هنگام تدوین بودجه باید بیشترین توجه خود را معطوف به سیاست‌های جدید، کاهش مخارج در برنامه‌های مورد تردید و نه چندان توجیه‌پذیر و راه‌های افزایش کارایی سایر برنامه‌های در حال اجرا کند. بدیهی است که تغییر جهت عمده در سیاست‌های بودجه‌ای را نمی‌توان با چشم‌انداز صرفاً یک‌ساله به اجرا گذاشت بلکه برای این منظور باید چشم‌اندازی طولانی‌تر از یک سال را در

---

1. From scratch  
2. Civil service

فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۲۲۱

نظر گرفت و برنامه‌ریزی پیشاپیش<sup>۱</sup> را به شیوه‌ای که با شرایط کشور مورد نظر مطابقت داشته باشد در دستور کار قرار داد.

### الف) تعیین سقف جداگانه<sup>۲</sup> برای هزینه‌های سرمایه‌ای

همان‌گونه که پیش‌تر هم اشاره شد، جدا بودن فرایندهای تدوین بودجه برای هزینه‌های سرمایه‌ای و جاری (بودجه‌ریزی دو قسمتی) مشکلاتی را به‌وجود می‌آورد، ولی نمایش جداگانه این دو نوع بودجه امر مطلوبی است. حال این سؤال مطرح می‌شود: آیا به صلاح است که برای هزینه‌های سرمایه‌ای و جاری در بودجه سقف‌های جداگانه‌ای از همان ابتدای فرایند تدوین بودجه تعیین شود؟ تجربه نشان می‌دهد که پاسخ این سؤال به بخش مورد نظر بستگی دارد.

بدیهی است اگر فقط سقفی کلی برای هزینه‌ها تعیین گردد، وزارتخانه‌های اجرایی خواهند توانست به صلاحدید خود هزینه‌ها جاری را جایگزین هزینه‌ها سرمایه‌ای کنند (و برعکس) ولی اگر سقف‌های جداگانه‌ای برای هزینه‌ها سرمایه‌ای و جاری تعیین شود، توزیع منابع بین هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای در هر بخش ثابت خواهد بود. در برخی از بخش‌ها نظیر آموزش ابتدایی، بهتر است سقف جداگانه‌ای برای هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای تعیین نشود و به وزارتخانه‌های اجرایی اجازه داده شود به تشخیص خود میزان هریک از هزینه‌ها را تعیین کند، زیرا در این‌گونه موارد قطعاً وزارتخانه تخصصی بهتر از وزارت دارایی می‌تواند تخصیص بهینه منابع به مصارف مختلف را تشخیص دهد و به‌طور کلی هر دو نوع هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای در این حوزه جزء مخارج عمرانی و «توسعه‌ای» محسوب می‌شوند. اما در تعدادی از بخش‌ها، میزان کل بودجه بخش به تصمیم‌گیری در اجرا کردن یا نکردن یک پروژه سرمایه‌گذاری بزرگ بستگی دارد (مثلاً بودجه وزارت آموزش عالی در سطح گسترده به تصمیم‌گیری در زمینه ساخت دانشگاه‌های جدید بستگی دارد). از آنجاکه تصمیم‌گیری در مورد چنین پروژه‌های بزرگی سیاست کلی دولت است و نه سیاستی مرتبط با بخشی خاص؛ لذا، در این‌گونه موارد تعیین سقف‌های جداگانه برای هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای ضرورت

---

1. Advance programming  
2. Subceiling

دارد. بنابر سیاست بودجه‌ای و شرایط خاص مخارج دولت، گاه لازم می‌گردد که سقف‌های جداگانه‌ای برای سایر اقلام هزینه - نظیر هزینه‌های پرسنلی و یارانه‌ها - تعیین شود.

### ب) سهم واحدها در کارایی<sup>۱</sup>

در سال‌های اخیر دولت استرالیا از هریک از دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه خواستار رعایت «سهم کارایی»، یعنی صرفه‌جویی مورد نیاز در هزینه‌های مربوط به فعالیت‌های جاری ناشی از افزایش کارایی (حدود ۱/۵ درصد در سال)، شده است. این خط‌مشی ظاهراً تفاوتی با اقدام یک‌جانبه وزارت دارایی در کاهش بودجه تخصیص داده شده به هر بخش در هنگام نهایی کردن بودجه ندارد. ولی با اندکی تعمق می‌توان دو تفاوت عمده و مهم را شناسایی کرد:

۱. «سهم کارایی» در همان ابتدای فرایند بودجه و در چارچوب منسجم چندساله

هزینه مورد توجه قرار می‌گیرد؛

۲. مسئولیت توزیع صرفه‌جویی بین فعالیت‌ها و اقلام هزینه، کاملاً برعهده

دستگاه‌های استفاده‌کننده بودجه است و بدین ترتیب ماهیت مستبدانه این تکلیف تا اندازه‌ای تخفیف می‌یابد. اگر وزارتخانه‌های اجرایی در تعیین «سهم کارایی» نقش داشته باشند، اجرای آن هم در عمل موفقیت‌آمیزتر از زمانی خواهد بود که سهم هر فعالیت از صرفه‌جویی به‌وسیله نهادی مرکزی به وزارتخانه‌ها ابلاغ شود.<sup>(۳۰)</sup> رهیافت مذکور در طی سال‌های ۱۹۸۵ تا ۱۹۹۰ در استرالیا نتایج مؤثری را به دنبال داشت. کشور سوئد نیز اخیراً همین رهیافت را به اجرا گذاشته است.<sup>(۳۱)</sup>

در کشورهای توسعه‌یافته امکان بالقوه زیادی برای صرفه‌جویی‌های بودجه‌ای و

افزایش کارایی وجود دارد. کشورهای در حال توسعه قبل از آنکه تصمیم به اجرای طرح

«سهم کارایی» بگیرند، باید شرایط خاص کشور خود را به‌دقت بررسی کنند. اجرای

طرحی نظیر «سهم کارایی» فقط در صورتی با کاهش یک‌جانبه هزینه‌ها به‌وسیله وزارت

دارایی تفاوت خواهد داشت که وزارتخانه‌های اجرایی تخصص و توانمندی‌های فنی لازم

را برای کاهش هزینه‌ها و افزایش واقعی کارایی (بدون کاستن از حجم خدمات ارائه شده

---

1. Efficiency dividends

فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۲۲۳

به جامعه) داشته باشند و البته بخواهند دست به انتخاب‌های دشوار (صرف‌نظر کردن از برخی هزینه‌های غیرضروری) بزنند. اما در آن گروه از کشورهای در حال توسعه که بودجه جاری هر بخش به زحمت کفاف ضروری‌ترین هزینه‌ها را می‌دهد (و هزینه‌های سرمایه‌ای نیز عمدتاً با کمک‌های خارجی و تحت نظارت و مدیریت نهاد اعطاکننده کمک صورت می‌گیرد)، مسئله اصلی همانا افزایش تدریجی کارایی و تلاش در جهت صرفه‌جویی‌های جزئی و تدریجی در هزینه‌ها نیست، بلکه یافتن روش‌هایی است که از طریق تجدید ساختار برنامه هزینه‌های عمومی بتوان برنامه‌های پرهزینه و توجیه‌ناپذیر را از آن حذف کرد و با جمع‌آوری هرچه بیشتر مالیات‌ها بتوان منابع مالی دولت را افزایش داد (کشورهای در حال توسعه بیش از آنکه در استفاده صحیح از منابع مالی بودجه دچار مشکل باشند، قادر به جمع‌آوری مالیاتی که قانون تعیین می‌کند، نیستند). البته در بلندمدت انتظار می‌رود که صرفه‌جویی‌های حاصل از اجرای نظام «سه‌م کارایی» به تدریج کاهش یابد<sup>(۳۲)</sup> و اگر توان ارزیابی دستگاه‌ها ضعیف باشد این خطر وجود دارد که دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه، صرفه‌جویی در هزینه‌ها را که «قانون» برایشان تکلیف کرده است، از طریق کاهش کیفیت برنامه‌ها یا کمیت خدمات مفید خود تحقق ببخشند. در هر حال، چنانچه این روش به درستی اجرا شود، می‌تواند کمک ارزشمندی به گرایش عملکردی در «نظام اجرایی کُند و دیوان سالار»<sup>۱</sup> کند و نقطه شروع خوبی برای آغاز اصلاحات ساختاری<sup>۲</sup> باشد.

#### ۴-۴-۶ نقش و جایگاه برآوردهای چندساله در فرایند تدوین بودجه

در قسمت ۲-۴ درباره اهمیت وجود چشم‌انداز چندساله برای بودجه‌ریزی بحث شد. برنامه‌ریزی منعطف چندساله هزینه، اگر به‌خوبی در فرایند بودجه‌ریزی ادغام شود، می‌تواند به بهبود روند تهیه بودجه‌های سالیانه بسیار کمک کند. همان‌طور که در فصل سیزدهم کتاب شرح داده شده است، در برخی از کشورهای توسعه‌یافته (نظیر استرالیا و

---

1. Complacent administrative system  
2. Structural improvements

دانمارک) برآوردهای چندساله هزینه که در سال مبنا تهیه می‌شوند، نقطه شروع فرایند تهیه و تدوین بودجه برای سال بعد را تشکیل می‌دهند. در این فرایند، مذاکرات مربوط به بودجه‌ریزی عمدتاً بر محور سیاست‌های جدید دولت متمرکز است و هزینه برنامه‌های در حال اجرای دولت که در سال گذشته پیش‌بینی شده‌اند، با استفاده از زمینه‌های فنی<sup>۱</sup> بهنگام می‌شوند. در کشور ایالات متحد، «دفتر مدیریت و بودجه»<sup>۲</sup> به همراه «دفتر بودجه کنگره»<sup>۳</sup>، پیش‌بینی‌های پنج‌ساله هزینه‌ها را تهیه و منتشر می‌کنند.

هنگام آغاز فرایند تهیه و تدوین بودجه، از برآوردهای چندسال‌های که در سال‌های پیش تهیه شده‌اند، به‌عنوان نقطه شروع در تعیین محدودیت‌ها و قیود مربوط به تعهدات سیاستی<sup>۴</sup> موجود استفاده می‌شود. این ارزیابی و برآورد محدودیت‌های مالی مبنای خوبی برای برآورد سقف اولیه هزینه‌ها در هر بخش است که با استفاده از آن، بخش‌ها درخواست بودجه خود را تهیه و چارچوب‌بندی می‌کنند. سپس، برنامه چندساله هزینه «بهنگام» می‌شود و در فرایند تدوین بودجه تعدیل می‌گردد.<sup>۵</sup> این فرایند موجب می‌گردد که سقف‌های اولیه هزینه‌ها به طرز مناسبی تعیین شود و هنگام تهیه بودجه سالیانه، هزینه‌های آتی برنامه‌های چندساله نیز به حساب آورده شوند.

### پیرابند ۱۹

#### نقش برآوردهای چندساله در تهیه بودجه سالیانه

##### استرالیا

وزارت دارایی در آغاز فرایند تهیه و تدوین بودجه تخمین‌های مربوط به مخارج آتی دولت را با استفاده از داده‌های آماری جدید «بهنگام» می‌کند و بر مبنای آنها پیش‌بینی‌های «سناریوی اولیه یا پایه» را ارائه می‌دهد که فقط شامل برآورد هزینه‌های اجرای برنامه‌های تصویب شده (با فرض عدم

1. Technical grounds
2. Office of Management and Budget (OMB)
3. Congressional Budget Office (CBO)
4. Policy commitments
5. Rolled over

تغییر در سیاست‌ها و خط‌مشی‌ها) است. هیئت وزیران با استفاده از این پیش‌بینی‌ها اهداف و مقادیر کلی برای بودجه سال‌های آتی را تعیین می‌کند. تصمیم‌هایی که دولت در طی فرایند بودجه می‌گیرد، به تخمین‌ها و برآوردهای «سناریوی اولیه یا پایه» اضافه می‌شود؛ ولی همچنان اجازه تغییر در سیاست‌ها داده نمی‌شود. بنابراین تصمیم‌های بودجه فقط ناظر بر تعدیل و اضافات جزئی در «سناریوی اولیه یا پایه» بودجه است.

### دانمارک

بودجه‌ای که در دسامبر هر سال به تصویب مجلس می‌رسد، دربرگیرنده ضمیمه‌ای بر لایحه تخصیص<sup>۱</sup> است که هزینه‌های پیش‌بینی شده برای سه‌ساله آتی را با همان قیمت‌ها و بر همان مبنای پرداخت که در لایحه تخصیص اعتبارات مورد استفاده قرار گرفته است، نشان می‌دهد. بلافاصله پس از تصویب بودجه سالیانه، کار بر روی بودجه سال بعد آغاز می‌شود. ابتدا اداره بودجه در وزارت دارایی پیش‌بینی‌های چندساله را با قیمت‌ها و مبنای پرداخت برآورد شده برای سال آتی تعدیل می‌کند تا در تهیه بودجه سال بعد قابل استفاده باشد. در ماه فوریه (دو ماه بعد) وزارت دارایی مجموعه‌ای از خالص سقف‌های مخارج را به هیئت وزیران ارائه می‌دهد که شامل سقفی برای هر وزارتخانه و سقفی برای کل مخارج است. سپس وزارتخانه‌های مختلف بر مبنای همین سقف‌ها، بودجه پیشنهادی خود را به صورت پیش‌نویس بودجه<sup>۲</sup> تهیه می‌کنند. سقف هزینه‌ها برای هر وزارتخانه فقط حداکثر مجموع هزینه‌ها را تعیین می‌کند، ولی دست وزارتخانه برای تعیین ترکیب هزینه‌ها و تهیه بودجه پیشنهادی باز است. پس از این مرحله مذاکره بر سر درخواست اعتبار برای هزینه‌های جدید و جرح و تعدیل هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای برای وزارتخانه‌هایی که حجم درخواست‌هایشان از سقف تعیین شده فراتر می‌رود، انجام می‌شود.

Source: OECD, "Budgeting for Results," 1995.

متأسفانه برنامه «منعطف»، اغلب فقط چونان دکوری نمایشی است، زیرا در بیشتر موارد عملاً تنها سال نخست است که مورد توجه قرار می‌گیرد و چندان توجهی به سال‌های بعد نمی‌شود. برای اینکه رهیافت برنامه‌ریزی «منعطف» مؤثر و واقعی باشد باید مراحل اصلی زیر را شامل شود:

1. Appropriation Bill
2. Drafting of the budget

۱. وزارت دارایی ارقام مربوط به برآوردهای چندساله هزینه را که سال قبل تخمین زده شده‌اند، با استفاده از اطلاعات و آمار جدید، با در نظر گرفتن تغییرات احتمالی در متغیرهای اقتصادی و با توجه به نتایج اجرای بودجه سال گذشته و بازبینی هزینه‌ها، «به‌هنگام» می‌کند. این کار با رایزنی و مشورت وزارتخانه‌های اجرایی برای دریافت اطلاعات و آگاهی از تغییرات در سطح تقاضا برای خدمات مختلف عمومی انجام می‌شود، ولی به‌هنگام کردن ارقام در اینجا فقط جنبه فنی دارد و بدون مداخله و مذاکره با وزارتخانه‌ها بر سر تخصیص منابع اضافی صورت می‌گیرد.
۲. وزارت دارایی با در نظر گرفتن سیاست‌های دولت، مسائل و مشکلات اجرایی و بهبودهای احتمالی در کارایی، صرفه‌جویی‌های ممکن را در برنامه‌های در حال اجرا طی دوره برنامه‌ریزی شده، مشخص می‌کند.
۳. پس از آنکه سقف کلی برای سهم‌های سالیانه از برآوردهای چندساله هزینه تعیین شد، سقف سالیانه برای برنامه‌های جدید تعیین می‌گردد.
۴. سپس محدودیت هزینه‌های سالیانه به تفکیک بخش‌ها برای برنامه‌های جدید و با تأکید بر اولویت‌های دولت به‌وسیله وزارت دارایی یا کمیته‌ای بین‌وزارتی تعیین می‌گردد و هرگاه ضرورت ایجاد کند، رایزنی با وزیران اجرایی نیز صورت می‌گیرد.
۵. برای دوره برنامه‌ریزی، سقف مخارج بخشی هر سال به وزارتخانه‌های اجرایی اعلام می‌شود، که در آن سقف مخارج برای برنامه‌های در حال اجرا و سقف مخارج برای برنامه‌های جدید از یکدیگر مجزا شده است. برحسب شرایط، اقلام دیگری چون برآورد هزینه‌های پروژه‌های سرمایه‌گذاری بزرگ، وجوه ذخیره شده برای تأمین مالی سهم شرکا (خارجی) از هزینه‌ها در پروژه‌های در دست اجرا و سقف مخارج پرسنلی هم به وزارتخانه‌ها ابلاغ شود.
۶. وزارتخانه‌های اجرایی مختار هستند به تشخیص خود موارد واقعی صرفه‌جویی در مخارج برنامه‌های در حال اجرا را تعیین کنند و منابعی را که بدین ترتیب آزاد می‌شوند برای سایر مصارف به‌کار گیرند، اما به‌هرحال سقف کلی تعیین شده برای بخش باید رعایت شود.

فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۲۲۷

۷. وزارت دارایی درخواست‌های بودجه وزارتخانه‌های اجرایی را ابتدا به‌وسیله کارشناسان خود و سپس در کمیته‌های مشترک با نمایندگان هر وزارتخانه مورد نقد و بررسی قرار می‌دهد.

موفقیت این رهیافت منوط به در اختیار داشتن برآوردهای دقیق و معتبری از هزینه طرح‌ها و برنامه‌ها و رعایت انضباط در بودجه‌ریزی و تصمیم‌سازی است. چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها در فصل سیزدهم به تفصیل شرح داده شده است. همان‌گونه قبلاً نیز اشاره شد، حتی اگر استقرار چارچوب میان‌مدت تمام‌عیار<sup>۱</sup> برای مخارج که کلیه هزینه‌ها را پوشش دهد امکان‌پذیر نباشد، می‌توان برنامه سرمایه‌گذاری منعطف (یا فقط تخمین‌هایی از هزینه‌های آتی برنامه‌های در حال اجرا) و بودجه‌ریزی سالیانه را با یکدیگر تلفیق کرد. تأکید ما بر استفاده از چارچوبی هرچند ساده و کلی برای هزینه‌ها چندساله، به این دلیل است که تغییر در جهت‌گیری بودجه بدون دارا بودن چشم‌انداز و دورنمای چندساله و صرفاً در افق کوتاه‌مدت یک‌ساله امکان‌پذیر نیست و طراحان بودجه را در دام روزمرگی و تغییرات اندک‌اندک و تدریجی در بودجه محبوس می‌کند. درحالی‌که تغییر در سیاست‌های دولت مستلزم تغییری عمده در ترکیب هزینه‌های عمومی است، که تحقق آن ظرف یک سال امکان‌پذیر نیست.

#### پیرابند ۲۰

#### استفاده از فناوری رایانه در تهیه و تدوین بودجه: سنگاپور

«نظام پشتیبانی عملیات بودجه»<sup>۲</sup>، نظام رایانه‌ای مورد استفاده دولت سنگاپور در تدوین بودجه است که قواعد تخصیص بودجه در آن گنجانده شده و به‌طور خودکار درصد سهم تخصیص داده شده از تولید ناخالص داخلی به هر وزارتخانه را بر مبنای فرمول تأمین مالی مورد تأیید و کنترل مرکز محاسبه می‌کند، تا معیار یکسانی را برای مقایسه میزان اعتبارات تخصیصی به هر بخش به‌دست دهد. اعتبارات تخصیص‌یافته به هر بخش باید به تفکیک هزینه‌های مستمر و عمرانی در

1. Full-fledged
2. Budget Operations Support System (BOSS)



نظام وارد شوند. «نظام پشتیبانی عملیاتی بودجه» با دریافت آمار و اطلاعات کافی می‌تواند پیش‌نویس بودجه را به‌صورت برنامه‌های صفحه گسترده برای هر وزارتخانه تهیه کند که اقلام بودجه را به تفکیک مراکز هزینه<sup>۱</sup> و کد حساب<sup>۲</sup> دربرمی‌گیرد. با تهیه این صفحات گسترده، بخش بودجه وزارت دارایی در ابتدای دوره گردش کار تدوین بودجه، فایل‌های حاوی اطلاعات زیر را برای هریک از وزارتخانه‌های اجرایی ارسال می‌کند:

- ریز اقلام عملکرد بودجه مربوط به دو سال متوالی گذشته،
- اعتبارات تخصیص‌یافته و برآوردهای تجدیدنظر شده برای سال جاری،
- پیش‌بینی‌های اولیه برای سال بودجه.

سپس هر وزارتخانه به صلاحدید خود باید درباره نحوه توزیع اعتبارات پیش‌بینی شده میان برنامه‌ها، فعالیت‌ها، پروژه‌ها، مراکز هزینه و اقلام و ردیف‌های هزینه تصمیم بگیرد. بدین ترتیب ریز اقلام بودجه درخواستی هر وزارتخانه تهیه می‌شود و از طریق برنامه رایانه‌ای نظام پشتیبانی عملیاتی بودجه در اختیار وزارت دارایی قرار می‌گیرد. این برنامه رایانه‌ای، اطلاعات دریافتی را تحلیل می‌کند، مطابقت آن را با سقف هزینه‌ها و اهداف تعیین شده برمی‌سنجد و انحرافات عمده از سقف تعیین شده و اهداف را مشخص می‌سازد. پس از این بررسی موارد غیرمنطبق با اهداف در بودجه پیشنهادی وزارتخانه‌ها به‌وسیله کارشناسان بودجه‌ای<sup>۳</sup> مورد بررسی و تجزیه و تحلیل مشروح قرار می‌گیرد و گزارش‌های این بررسی‌ها برای طرح در جلسات بازنگری و مرور بودجه سالیانه - که بین وزارت دارایی و نمایندگان دائمی<sup>۴</sup> وزارتخانه‌ها در وزارت دارایی برگزار می‌شود - ارسال می‌گردد.

**Source:** Joon Chien Doh, "Budget Management and Budgeting: The Singapore Approach," in Naomi Caiden, *Public Expenditure and Financial Administration in Developing Countries*, Jai Press, 1996.

## ۴-۵ نکات اصلی و توصیه‌هایی برای اصلاحات

### ۴-۵-۱ نکات اصلی

فرایند تدوین بودجه باید سه هدف عمده ذیل را دنبال کند:

۱. اطمینان یافتن از تطابق بودجه با اهداف کلان اقتصادی و تحت کنترل بودن هزینه‌ها؛

1. Cost-center
2. Account code
3. Budget officers
4. Permanent secretaries

۲. تخصیص منابع و برنامه‌ریزی به‌گونه‌ای همسو اهداف و سیاست‌های دولت؛
  ۳. تضمین شرایط لازم برای رسیدن به حداکثر کارایی عملیاتی.
- تعیین اولویت‌ها و جایگزینی‌ها در هنگام تدوین بودجه باید علنی و شفاف باشد. به تأخیر انداختن این‌گونه تصمیم‌ها تا زمان اجرای بودجه مانع از اجرای روان و بی‌دغدغه برنامه‌هایی که در اولویت قرار دارند می‌شود و تأثیر نامطلوبی بر مدیریت برنامه‌ها به‌جا می‌گذارد.
- بودجه آئینه سیاست‌های دولت است. وجود سازوکارهای مناسبی برای تدوین سیاست‌ها و اطمینان یافتن از همسو بودن سیاست‌های دولت و بودجه‌ای که تدوین می‌شود، بسیار مهم و حیاتی است. برخی از این سازوکارها عبارت‌اند از:
- سازوکارهای ایجاد هماهنگی برای تدوین سیاست‌ها در درون بدنه دولت؛
  - سازوکارهای رایزنی و مشورت با بخش غیردولتی؛
  - وجود سازوکارها و روش‌های مناسب نظارت و بررسی موشکافانه در سیاست‌ها و بودجه دولت به‌وسیله قوه مقننه (مانند سازمان کمیسیون‌های مجلس<sup>۱</sup>)؛ و
  - مقرراتی برای انضباط بخشیدن به فرایند تدوین سیاست‌ها و به‌طور مشخص، تحکیم ارتباط میان بودجه و سیاست‌های دولت، شامل:
۱. مرور و بررسی نظام‌مند تبعات هر نوع تغییر در سیاست‌ها بر منابع مورد نیاز برای اجرای بودجه؛
  ۲. تقدم بودجه بر سایر مقررات در زمینه امور مالی و بودجه‌ای دولت؛ و
  ۳. (در برخی کشورها) مقرراتی در مورد تعیین حدود و اختیارات قوه مقننه در اصلاح بودجه و افزودن متمم بر آن.
- فرایند بودجه باید از تدوین چارچوب کلان اقتصادی آغاز شود. این چارچوب باید حاوی اهداف بودجه‌ای (میزان کسری بودجه، مجموع هزینه‌ها، درآمدها، و جز اینها) باشد. چارچوب کلان اقتصادی، بسته به اینکه مدل به‌کار رفته در تخمین آن و نیز آمارها و اطلاعات موجود تا چه اندازه کامل و پیشرفته باشند، می‌تواند مفصل یا تقریباً مفصل و یا ساده باشد. درجه پیچیدگی و کامل بودن پیش‌بینی‌های<sup>۲</sup> بودجه‌ای به سطح توانمندی‌های

1. Organization of Parliament Committees

2. Degree of sophistication of projections

فنی و کارشناسی موجود در کشور بستگی دارد؛ اما با هر سطح از پیچیدگی و تکامل، هر کشوری باید برای بودجه‌ریزی‌اش چارچوب کلان اقتصادی‌ای تدوین کند. این چارچوب را باید بر مفروضات واقع‌بینانه و عینی بنا نهاد و آن را از خوش‌بینی مفرط در برآورد درآمدها و همچنین کم‌برآورد کردن ناگزیر هزینه‌ها مصون نگه داشت. به‌ویژه باید اطمینان یافت که هزینه‌های کمابیش ثابت دولت در پیش‌بینی هزینه‌های آتی نادیده گرفته نشوند. بدین‌منظور لازم است تعهدات مربوط به هزینه‌های مستمر دولت برای دوره‌های چندساله مورد ارزیابی قرار گیرند و نحوه دستیابی به اهداف بودجه‌ای نیز مشخص گردد. برای رعایت اصل شفافیت و پایبند کردن دولت به پاسخ‌گویی، باید پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی و اهداف بودجه‌ای دولت منتشر گردد و به اطلاع عموم رسانده شود.

برای دستیابی به بهینگی کامل بودجه در نظام بودجه‌ریزی بینابینی (حداصل تمرکز کامل و عدم تمرکز کامل) لازم است قیود و محدودیت‌های مالی و اولویت‌های برآمده از سیاست‌های دولت، از همان ابتدا در فرایند برنامه‌ریزی هزینه‌های دولت گنجانیده شوند. فرایند تدوین بودجه (و برنامه‌ریزی برای هزینه‌ها) باید بدین‌شرح سازمان‌دهی شود:

- رهیافت «بالا به پایین»، که اولاً کل منابع در دسترس و موجود برای تأمین مخارج عمومی در طول دوره برنامه‌ریزی بودجه را مشخص سازد و چارچوب کلان اقتصادی مناسب را بر مبنای آن تدوین کند؛ و ثانیاً سقف هزینه‌های سالیانه در هر بخش را مطابق با اولویت‌های مدنظر دولت معین سازد و به وزارتخانه‌های اجرایی ابلاغ کند.

- رهیافت «پایین به بالا»، که شامل تدوین و برآورد هزینه برنامه‌های مخارج بخشی طی دوره برنامه‌ریزی در چارچوب سقف‌های تعیین شده برای هزینه‌های هر بخش است.

- استفاده از سازوکارهای تکرار<sup>۱</sup>، تلفیق<sup>۲</sup>، رایزنی و نظرخواهی برای پالایش بودجه در چند نوبت متوالی، به‌منظور رسیدن به حداکثر انسجام بین دو رهیافت پیش‌گفته.

فرایند تهیه و تدوین بودجه شامل فعالیت‌هایی از این دست است:

#### ۱. تدوین چارچوب کلان اقتصادی؛

1. Iteration
2. Reconciliation

فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۲۳۱ \_\_\_\_\_

۲. تهیه و انتشار بخش نامه بودجه<sup>۱</sup>، شامل دستورالعمل‌ها و راهنمایی لازم برای تهیه بودجه‌های بخشی و اعلام سقف هزینه‌های بخشی؛
۳. تهیه بودجه وزارتخانه‌های اجرایی بر مبنای دستورالعمل‌های مذکور؛
۴. مذاکرات بودجه‌ای بین وزارتخانه‌های اجرایی و وزارت دارایی؛ و
۵. تصویب پیش‌نویس بودجه در هیئت وزیران.

دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه برای اولویت‌بندی و انتخاب طرح‌ها و برنامه‌های مختلف خود، و همچنین برنامه‌ریزی برای اجرای این برنامه‌ها و طرح‌ها، باید از میزان منابع تخصیص یافته به بخش خود مطلع باشند. محدودیت هزینه‌ها باید در همان ابتدای فرایند برنامه‌ریزی اعلام شود. وزارتخانه‌های اجرایی به واسطه مسئولیتی که در قبال سیاست‌های بخش خود و نیز عملکردشان در اجرای این سیاست‌ها دارند و باید پاسخ‌گو باشند، وظیفه دارند بودجه بخش خود را تدوین کنند. این کار باید به روش برنامه‌ریزی مقید و در چارچوب سیاست‌های کلان دولت و محدودیت‌های مالی‌ای که وزارت دارایی تعیین می‌کند صورت گیرد.

در کشورهایی که شرایط مهیا باشد، می‌بایست اجرای «رویکرد برنامه‌ریزی چندساله هزینه» مورد توجه قرار گیرد.

نقاط ضعف پیش‌گفته در بودجه‌ریزی تا حدود زیادی به عوامل سیاسی و ساختار سازمانی دولت بازمی‌گردد. فقدان هماهنگی در هیئت وزیران، ابهام در پاسخ‌گویی، تعریف وظایف، حدود اختیارات و مسئولیت‌های هریک از طرف‌های دست‌اندرکار بودجه و تداخل وظایف و مسئولیت‌ها، دستیابی به زمینه را برای کاربرد رهیافت‌های مورد تردید و نادرست در بودجه‌ریزی فراهم می‌کنند. اصلاح فرایندهای بودجه شرط کافی برای حل همه مشکلات بودجه نیست، بلکه فقط شرط لازم و مقدماتی برای دستیابی به انسجام و هماهنگی در تصمیم‌گیری‌هاست. برای اینکه هماهنگی و انسجام در تصمیم‌گیری‌ها به دست آید، لازم است سازوکارها و فرایندهای بودجه‌ریزی و سیاستگذاری تاحدامکان شفاف و علنی شکل بگیرند.

به‌طور کلی تقویت و بهبود عمومی فرایند تدوین و تهیه بودجه، نیازمند پیشرفت در ابعاد ذیل است:

- همان‌گونه که در فصل دوم نیز تأکید شد، دامنه شمول بودجه باید وسیع و فراگیر باشد و تصمیم‌هایی را که تأثیری بر بودجه دارند باید در کنار برنامه‌های مشمول هزینه‌های مستقیم<sup>۱</sup> (از جمله، تصمیم‌های مربوط به هزینه‌های مالیاتی، وام‌دهی، تضمین‌های دولتی و سایر بدهی‌های مشروط دولت) مورد بررسی قرار داد. این کار برای بهینه‌سازی تخصیص منابع ضروری است و تعارض را محدود می‌سازد.
- محدودیت‌های مالی باید از ابتدای فرایند تدوین بودجه تعیین شوند. این کار از طریق تدوین چارچوب بودجه‌ای و برنامه‌ریزی دقیق هزینه‌ها (به قسمت‌های بعدی توجه کنید)، با در نظر گرفتن قید منابع مالی (برنامه‌ریزی مقید) امکان‌پذیر است. از همان ابتدای فرایند تدوین بودجه، دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه باید امکان پیش‌بینی شاخص‌های دقیقی از منابع در دسترس را داشته باشند. از این‌رو باید از ابتدای فرایند تهیه و تدوین بودجه از محدودیت‌های مالی مطلع باشند و به‌طور تقریبی از سقف هزینه‌های بخش مربوط به‌خود نیز آگاهی داشته باشند.
- لازم است سازوکارهایی برای برقراری هماهنگی در سیاستگذاری‌ها وجود داشته باشد که با شرایط خاص کشور سازگاری داشته باشد و بین سیاست‌ها و بودجه ارتباطی منطقی برقرار کند. اثرات بودجه‌ای تصمیم‌ها و سیاست‌ها باید به‌طور نظام‌مند (قبل از تصمیم‌گیری) ارزیابی و بررسی شود (ن.ک. مبحث ۳-۴).
- کارایی عملیاتی ایجاد می‌کند که وزارتخانه‌های اجرایی در قبالی اجرای برنامه‌های‌شان پاسخ‌گو باشند. البته زمانی می‌توان آنها را موظف به پاسخ‌گویی دانست که منابع و اختیارات کافی را برای طراحی و اجرای برنامه‌های‌شان در اختیار داشته باشند. این امر در برخی از کشورها، تجدیدنظر در توزیع مسئولیت‌ها در تدوین بودجه را می‌طلبد.
- کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی باید به برنامه‌ریزی هزینه‌هایی که با استفاده از کمک‌های خارجی تأمین مالی می‌شوند، بیشتر توجه کنند و بودجه‌شان را پس از موشکافی کامل تحت نظارت و بررسی قرار دهند (به‌رغم آنکه رهیافت پروژه‌ای

#### 1. Direct Expenditure Programs

فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۲۳۳

پذیرفته شده کمک‌کنندگان، ممکن است دولت را به تفکیک این هزینه‌ها از بودجه ترغیب کند. ن.ک. فصل دوازدهم).

• وزارتخانه‌های اجرایی باید هر جا که وظایف‌شان ایجاب می‌کند، سطح تقاضای موجود (و آتی) را برای خدماتی که به مردم ارائه می‌کنند، اندازه‌گیری و ارزیابی کنند و تغییرات آن را مستمراً تحت نظر داشته باشند.

#### ۲-۵-۴ توصیه‌هایی برای اصلاحات

هر کشوری باید سازوکارهای مناسبی را برای برقراری هماهنگی بین سیاست‌های مختلف دولت ایجاد کند که با شرایط نهادی و قانونی و سیاسی آن تناسب داشته باشد. مشارکت بخش غیردولتی در این امر از طریق سازوکارهای مشاوره‌ای و رایزنی دارای اهمیت بسیاری است و باید از طریق مقتضی زمینه لازم برای این مشارکت فراهم گردد.

برای اینکه بتوان پایداری مالی را ارزیابی کرد، لازم است تهیه و تدوین بودجه‌های سالیانه در چارچوب الگوی اقتصاد کلان میان‌مدت (۳ تا ۵ ساله) انجام بگیرد. انتظار نمی‌رود که کشورهای در حال توسعه از همان ابتدا بتوانند به پیش‌بینی‌های دقیقی از متغیرهای کلان دست پیدا کنند، ولی کیفیت و دقت این پیش‌بینی‌ها به تدریج از طریق کسب تجربه و به‌کارگیری مدل‌های پیشرفته‌تر بهبود می‌یابد. اما ترسیم چارچوب اقتصاد کلان نباید به دلیل دقت ناکافی در پیش‌بینی‌ها - یا کامل نبودن مدل اقتصاد کلان - به تعویق بیفتد یا کنار گذاشته شود، زیرا وجود چارچوب کلان اقتصادی هرچند ساده و ابتدایی، بهتر از نبود آن است.

پیش‌بینی کل هزینه‌ها به تفکیک نوع فعالیت دولت یا به تفکیک طبقات عمده اقتصادی را باید به‌عنوان مکمل به چارچوب کلان اقتصادی افزود، تا واقع‌بینانه بودن بودجه محک بخورد و تغییرات لازم در سیاست‌ها و محدودیت‌ها و قیودی که در مسیر دستیابی به اهداف بودجه‌ای دولت قرار دارند شناسایی شوند.

تهیه و تدوین بودجه باید به طریقی که در این فصل به‌طور مشروح بیان گردید، سازمان‌دهی شود. به‌طور کلی توصیه می‌شود که سقف هزینه‌ها در هر بخش از همان ابتدا به اطلاع دست‌اندرکاران تدوین بودجه رسانده شود تا برنامه‌ریزی هزینه‌ها به‌وسیله وزارتخانه‌های اجرایی و با توجه به همین محدودیت‌ها انجام گیرد و تا جایی که شرایط

سیاسی و مقررات قانونی اجازه می‌دهد، وزارتخانه‌های اجرایی مسئولیت هرچه بیشتری را در تهیه و تدوین بودجه عهده‌دار گردند. همچنین باید تهیه و تدوین اجزای مختلف بودجه (درآمدها، هزینه‌های جاری، هزینه‌های سرمایه‌ای، هزینه‌های تأمین شده از وجوه خاص و جز اینها) با هماهنگی و همراهی یکدیگر انجام شود. در کشورهایی که مسئولیت تهیه بودجه عمرانی و سرمایه‌ای از تهیه بودجه جاری تفکیک شده است، باید در هر مرحله، دو نهاد دست‌اندرکار این دو بودجه جلسات مشترکی را با یکدیگر برگزار کنند و روند پیشرفت کار را مشترکاً مورد بازبینی قرار دهند. این همکاری و هماهنگی باید تا جایی که ممکن است، در تمام سطوح سازمانی و در تمام مراحل تدوین بودجه رعایت شود.

لازم است بودجه‌های سالیانه در چشم‌اندازی چندساله قرار بگیرند (پیش‌تر درباره دلیل این الزام به تفصیل شرح داده شد)، این کار مستلزم چند چیز است:

- حداقل:

- تهیه برآوردهایی از کل هزینه‌ها به تفکیک وظایف یا طبقات عمده اقتصادی، مطابق با دستورالعمل‌هایی که پیش‌تر توضیح داده شد.
  - بررسی هزینه‌های آتی اجرای برنامه‌ها به هنگام تهیه و تدوین بودجه.
- در مرحله بعد:

- تهیه برنامه‌های چندساله هزینه در قالب چارچوب کلان اقتصادی‌ای که کاملاً با فرایند تهیه و تدوین بودجه مرتبط باشد و تأکید بر گنجاندن (فقط) برنامه‌ها و پروژه‌هایی در این برنامه که منابع تأمین مالی آنها قطعیت یافته است.
  - اطمینان از اینکه برنامه‌های چندساله هزینه فقط بر سیاست‌های در حال اجرا مبتنی است و تصمیم درباره سیاست‌های جدید در جریان تدوین بودجه سالیانه گرفته خواهد شد.
- و سرانجام:

- تهیه «چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها» (ن.ک. فصل سیزدهم) که از نظر جامعیت و تفصیل مشابه با بودجه سالیانه باشد (حداقل به تفکیک برنامه‌ها، پروژه‌ها و طبقات عمده اقتصادی). دستیابی مطمئن به این هدف از طریق اتخاذ یک رهیافت تدریجی و

\_\_\_\_\_ فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۲۳۵

گام به گام امکان پذیر خواهد بود. کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی می‌توانند این کار را با درج جزئیات بیشتر هزینه‌های آتی پروژه‌های سرمایه‌گذاری - که با استفاده از کمک خارجی تأمین مالی خواهند شد - آغاز کنند (ن.ک. فصل دوازدهم، «برنامه سرمایه‌گذاری عمومی»). سایر کشورها می‌توانند این کار را از اقلام پرهزینه‌تر - همچون پرداخت‌های موظف، پروژه‌های و برنامه‌های سرمایه‌گذاری بزرگ، یا هزینه‌های بخش‌های خاص - آغاز کنند. همه این تقسیم‌بندی‌ها باید در چارچوب پیش‌بینی‌های انجام شده از کل هزینه‌ها (به تفکیک فعالیت‌های دولت و طبقات عمده اقتصادی) بگنجانند و با آنها تناقض نداشته باشند.



### پی‌نوشت‌ها

۱. در اینجا از به‌کارگیری واژه «مراحل» پرهیز می‌شود، زیرا فرایند جنبه تکراری و چرخشی نیز دارد و بودجه‌ای که خوب تدوین شده باشد و با اهداف سیاستی دولت و محدودیت‌هایی که از نظر تأمین مالی وجود دارد نیز هماهنگ باشد، مستلزم تعامل‌های رفت و برگشتی متعدد بین گام‌های فرایند و بین افراد دست‌اندرکار بودجه است.
۲. خواننده‌ای که با استنباط آماری آشنایی دارد، در اینجا مصداق موازنه آشکار میان دقت برآورد آماری و احتمال وقوع آن در نمونه‌ای با حجم معین را مشاهده خواهد کرد. احتمال اینکه تخمین‌هایی با دامنه محدودتر<sup>۱</sup> و دقت بالا دربرگیرنده مقدار حقیقی متغیر تصادفی باشد کمتر از زمانی است که تخمین دارای دامنه گسترده‌تری باشد. در عوض، تخمین‌هایی با دامنه گسترده<sup>۲</sup>، دقت چندانی ندارند و به ابهام آمیخته‌اند (مثلاً چه کمکی می‌کند که بدانیم درآمد دولت از محلی خاص در سال آینده با احتمال بیش از ۹۵ درصد، بین ۱ تا ۱۰۰ میلیون دلار خواهد بود؟ درحالی‌که بسیار مفیدتر خواهد بود بدانیم که همین متغیر با احتمال ۷۵ درصد، بین ۱۵ تا ۲۰ میلیون دلار خواهد بود).
۳. بحران مالی آسیا در سال ۱۹۹۷، و عدم اطمینان‌های همراه با آن، دولت فیلیپین را بر آن داشت تا در سال ۱۹۹۸ از «نظام پرداخت نقدی فصلی»<sup>۳</sup> به «نظام پرداخت ماهیانه»<sup>۴</sup> روی بیاورد. این مثال هرچند بیش از آنکه به موضوع برنامه‌ریزی هزینه‌ها مرتبط باشد به اجرای بودجه مربوط می‌شود، به‌خوبی نشان‌دهنده ماهیت و نوع نااطمینانی‌هایی است که مدیریت هزینه‌های عمومی در کشورهای در حال توسعه با آن روبه‌روست.
۴. چنین چشم‌اندازهایی تحت عناوین مختلفی همچون «بودجه‌ریزی چندساله برمبنای شاخص‌ها»<sup>۵</sup>، برنامه‌های هزینه عمومی میان‌مدت، «برآوردهای چندساله» و «چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها» شناخته شده است، که در این کتاب، همین عبارت اخیر به‌کار خواهد رفت.
۵. این نگرانی‌هاست که دولت‌ها را به تصمیم‌گیری در مورد واگذار کردن یا نکردن خدمت مشخصی به پیمانکاران خصوصی وادار می‌کند.

6. OECD, 1995.

1. Narrow-band
2. Wide-band
3. Quarterly cash release system
4. Monthly release system
5. Indicative multiyear budgeting

فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۲۳۷

۷. در ژاپن که مذاکرات و چانه‌زنی‌ها پیرامون بخش اصلی بودجه دور می‌زند، وزارت دارایی قدرت اعمال کنترل بیشتری بر «برنامه وام‌های سرمایه‌گذاری دولت»<sup>۱</sup> دارد که شامل وجوه وام گرفته شده از منابع خارج از بودجه سنتی و فرابودجه‌ای است.<sup>۲</sup>

۸. بودجه‌ریزی بر مبنای قواعد و دستورالعمل‌ها موجب کاهش اختلاف‌نظرها و تعارض‌ها می‌شود و یکی از مزیت‌های مهم آن سادگی است. اینکه چنین روشی در بودجه‌ریزی می‌تواند منجر به تخصیص بهینه منابع شود، بستگی به مناسب بودن دستورالعمل‌ها، آسان‌سازی برآوردها و تدوین بودجه دارد و تنها عمل مکانیکی صرف نیست.

۹. صرف‌نظر از میراث به‌جا مانده از روش‌های برنامه‌ریزی کلاسیک، عوامل دیگری در پیدایش «بودجه‌ریزی دو قسمتی» نقش دارند که عبارت‌اند از فشار یا توصیه نهادهای کمک‌کننده خارجی و مؤسسات مالی بین‌المللی.<sup>۳</sup> تمایل کمک‌دهندگان خارجی به نظارت کامل بر پروژه‌های مشترک، مصون ساختن پروژه‌های مورد نظر خود از سوءمدیریت و به حداکثر رساندن سهم طرف داخلی در تأمین مالی پروژه‌ها، عامل دیگری در ایجاد دوگانگی در نظام بودجه کشورهای در حال توسعه بوده است. به‌عنوان مثال، رومانی در سال‌های ۱۹۹۷-۱۹۹۳ بر مبنای توصیه «مؤسسات مالی بین‌المللی»، واحدی را برای ایجاد هماهنگی در سرمایه‌گذاری‌های خارج از وزارت دارایی راه‌اندازی کرد، که وظیفه آن تهیه بودجه سرمایه‌ای و نظارت بر پروژه‌ها از طریق اداره سرمایه‌گذاری آن واحد بود. در بانک جهانی همواره این بحث مطرح است که: «نهادهای اعطاکننده کمک، در هر رهیافت پروژه‌محور برای وام‌دهی به کشورهای وام‌گیرنده، تمایل به تسلط کامل بر اداره امور پروژه دارند. اینها اعمال فشار بر دولت‌ها را برای انجام اصلاحات کاهش می‌دهند، اما این احتمال وجود دارد که نظام‌های داخلی را با جایگزینی رویه‌های مورد نظر نهاد اعطاکننده کمک، تضعیف کنند».<sup>۴</sup>

۱۰. در برخی از کشورها که دولت انسجام‌چندانی ندارد، «رهیافت مخارج برای توسعه»<sup>۵</sup> وزارت برنامه‌ریزی با «رهیافت صرفه‌جویی مالی»<sup>۶</sup> وزارت دارایی در تعارض است. در حالی که این مرجع (وزارت دارایی یا خزانه‌داری کل)، مسئول مالی تصویب وام‌های خارج از بودجه است، وجوه مازاد بر

1. Fiscal Investment Loan Program

2. Premchand, 1983.

3. International Financial Institutions (IFIs)

4. World Bank, Helping Countries Combat Corruption, 1997.

5. Spending-development Approach

6. Thrifty-financial approach

سقف‌های تعیین شده بودجه را پرداخت می‌کند، یا ضمانت‌های دولتی را اعطا می‌کند، و نظایر اینها.

11. See Tanzi, 1995.

۱۲. مدارک و شواهد موجود، این فرضیه را که بودجه‌ریزی جداگانه برای سرمایه‌گذاری ذاتاً اثر انبساطی بر بودجه داشته است، تأیید نمی‌کند. بررسی‌های آماری نشان می‌دهد در فاصله سال‌های ۱۹۹۰ تا ۱۹۹۴، در کشورهایی که برنامه‌های اصلاحات ساختاری را (به توصیه بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول) به اجرا گذاشته بودند، نسبت هزینه‌های سرمایه‌ای به کل هزینه‌ها کمتر و نسبت هزینه‌های جاری به کل هزینه‌ها بیشتر از سایر کشورها که این تعدیلات را انجام ندادند، بوده است (در این کشورها مخارج نظامی و هزینه دستمزد کارکنان غیرنظامی<sup>۱</sup> نیز در سطح پایین‌تری بوده است). این در حالی است که کشورهای مذکور به درخواست نهادهای اعطاکنده کمک موظف به اجرای فرایند برنامه‌ریزی جداگانه برای سرمایه‌گذاری خود بوده‌اند.

13. Caiden and Widalvsky, Planning and Budgeting in Poor Countries, 1990.

14. Jeffrey M. Davis, Macroeconomic Adjustment: Policy Instruments and Issues, IMF Institute, 1992, S.Rajcoomar and Michael Bell, Financial Programming and Policy: The case of Sri Lanka, IMF, 1996.

۱۵. هرچند ممکن است مانده حساب بودجه کسری یا مازاد باشد، عموماً به این مانده واژه «کسری» اطلاق می‌گردد. این کار برای سهولت انجام می‌شود، و هم از آن جهت که معمولاً تعدیل در بودجه به هنگام کسری ضرورت پیدا می‌کند نه مازاد.

۱۶. زمانی که بازپرداخت بهره وام‌ها زمان‌بندی مجدد<sup>۲</sup> می‌شود، در حساب‌های تلفیقی که بر مبنای تعهدی تهیه می‌شوند، میزان بهره‌ای که باید به صورت نقدی پرداخت شود، منعکس نمی‌گردد. بنابراین لازم است یک یادداشت همراه<sup>۳</sup> به حساب‌های ارائه شده، اضافه شود که میزان اصل و بهره وام‌هایی را که باید پرداخت شود، نشان دهد.

17. B. H. Potter and J. Diamond, "Guidance for Fiscal Economists", IMF, 1998, pp. 33\_34. and P.38.

18. See Tanzi, Mario Blejer and Mario Teijero, "Effects of Inflation on Measurement of Fiscal Deficit: Conventional Versus Operational Measures", in Blejer and Cheasty, 1993.

البته نباید این معیار را با «کسری عملیاتی» که در حسابداری تعهدی تعریف شده و شامل تغییر

---

1. Civilian wage bill  
2. Reschedule  
3. Memorandum Item

فصل چهارم فرایند تهیه و تدوین بودجه ۲۳۹ \_\_\_\_\_

در «ارزش ویژه» است، اشتباه گرفت (مشابه مفهوم کسری در حسابداری تجاری بخش خصوصی)<sup>۱</sup>. در فصل هفتم به تفصیل در این باره بحث شده است.

۱۹. از سایر معیارهای کسری که گاه مورد استفاده قرار می‌گیرند، می‌توان به «کسری اشتغال کامل»<sup>۲</sup> یعنی کسری بودجه در شرایط اشتغال کامل اقتصاد (از لحاظ نظری اجزای کسری واقعی را در ادوار اقتصادی<sup>۳</sup> اندازه می‌گیرند) و «کسری دربرگیرنده عملیات شبه‌مالی بانک مرکزی» اشاره کرد.

۲۰. «کسری» به‌عنوان شاخص توانایی مالی دولت در پرداخت دیون خود، طبق تعریف عبارت است از تغییر در ارزش ویژه بخش عمومی. ن.ک. پی‌نوشت ۱۸.

21. See Jacques Polak, in the December 1997 Issue of Finance and Development (See Also Annex III).

۲۲. برای مثال، مدل «RMSM-X» که مورد استفاده اقتصاددانان بانک جهانی قرار می‌گیرد. ن.ک. مطالعات موردی<sup>۴</sup> در:

Luc Everareart, Fernando Garcia-Pinto, and Jaime Ventura, A RMSM\_X Model for Turkey, World Bank, 1990, Luis Serven, A RMSM\_X Model for Chile, World Bank, 1990.

23. National Audit Office, U.K., “Audit of Assumptions for the July 1997 Budget Projections”, Presented to Parliament by the Chancellor of the Exchequer, June 19, 1997, Auditor General of Nova Scotia, Canada, “Report to the House of Assembly on the Estimates of Revenue for the Fiscal Year 1997\_98 Used in the Preparation of the Budget Address”, Auditor General’s Office, 1997.

۲۴. قواعد سیاست بودجه‌ای در گزارش ذیل معرفی شده است:

George Kopits and Steven Symansky, “Fiscal policy rules”, IMF, 1998.

25. Tamim Bayoumi and Barry Eichengreen, Restraining yourself: Fiscal Rules and Stabilization”, IMF, 1994.

۲۶. اهداف محدودکننده هزینه‌های دولت پس از ارائه درخواست‌های بودجه را نباید با الزام تعیین سقف برای کل هزینه‌های وزارتخانه‌های اجرایی و دستگاه‌ها - که در ابتدای فرایند تدوین بودجه انجام می‌شود - یکسان دانست.

- 
1. Business private accounting
  2. Full employment deficit
  3. The purely cyclical components of the actual deficit
  4. Case studies

27. OECD, Budgeting for the Future, 1997. The New Zealand Treasury Notes in its Presentation of the Fiscal Responsibility Act: New Zealand was Changing its Electoral System from a First Past to a Mixed Member Proportional (MMP) System.

این تغییر باعث ایجاد نااطمینانی ذاتی در مدیریت بودجه آتی نیوزیلند شده؛ و قانون «مسئولیت بودجه‌ای» به کاهش برخی از این نااطمینانی‌ها دامن زده است.

28. R. Allen, Assessing Policies and their Implementation: The United Kingdom Experience, in OECD, 1996.

۲۹. در مواردی نیز، همچون کشور ایالات متحده آمریکا، طولانی‌تر است.

30. G.L.R.Dixon, Budgeting Institutions and Expenditure Outcomes in Australia, World Bank.

31. Allen Schick, Modern Budgeting, OECD, Page 100.

۳۲. در استرالیا طی پنج سال نخست اصلاحات، که در سال مالی ۱۹۸۹-۱۹۹۰ به پایان می‌رسید، مخارج ایالات<sup>۱</sup> از ۲۹/۸ درصد تولید ناخالص داخلی به ۲۳/۷ درصد تنزل یافت. اما آمار اخیر حاکی از آن است که روند صعودی مخارج بخش عمومی مجدداً آغاز شده است، به طوری که مصارف ایالات در سال مالی ۱۹۹۳-۱۹۹۴ به ۲۶/۷ درصد تولید ناخالص داخلی رسید. بدون بررسی‌های بیشتر نمی‌توان گفت که این افزایش هزینه‌ها ناشی از عوامل مربوط به ادوار تجاری اقتصاد بوده است، یا اینکه وزارتخانه‌ها طی چند سال شگردهای کار با نظام جدید مدیریت هزینه‌های بخش عمومی را فرا گرفته و آن را به نفع خود تغییر داده‌اند. ن. ک.

Alan Schick, The Changing Role of the Budget Office, 1987.

## فصل پنجم

---

مسائل سازمانی در تهیه و  
تدوین بودجه و فرایند  
تصویب آن



ترجمه: مهدی ارایی  
حسین یعقوبی میاب

## ۵-۱ مسائل سازمانی در تهیه و تدوین بودجه

### ۵-۱-۱ سازوکارهای نهادی در تدوین سیاستها

تدوین سیاستهای بخشی باید براساس چارچوب راهبردی جامعی پی‌ریزی شده باشد، به شرط آنکه راهبرد مذکور، صرفاً چونان «بیانیه مأموریت»<sup>۱</sup> کلی یا دورنمایی بی‌محتوا نباشد بلکه عینیت و صحت کامل داشته باشد. در درون این چارچوب دستگاه‌ها و وزارتخانه‌های اجرایی می‌توانند برنامه‌های راهبردی‌شان را که شامل موارد ذیل است، ایجاد کنند:

۱. شرح مأموریت وزارتخانه، مطابق الزامات قانونی؛

۲. مجموعه نتایج مورد انتظار؛

۳. رهیافت‌های دستیابی به این نتایج؛

۴. شرح مختصری از فعالیت‌ها، فرایندها و نحوه دستیابی به اهداف با استفاده از

روش‌ها و رویکردهای پیش‌گفته؛ و

۵. تخمینی جامع از هزینه‌ها.

متعاقباً می‌توان از این برنامه‌های راهبردی، «برنامه‌های عملکردی»<sup>۲</sup> را استخراج کرد

(موضوعات مربوط به عملکرد در فصل پانزدهم مورد بحث و بررسی قرار گرفته‌اند). این

برنامه‌ریزی تمرینی ایستا و یا اتفاقی موردی نیست، بلکه اصولاً فعالیتی پویا و دائمی

تلقی می‌شود. برنامه‌ریزی راهبردی، چنانچه صحیح اجرا شود، برنامه‌ریزی مستمری

خواهد بود که به‌عنوان زیربنای تمامی فعالیت‌های روزانه سازمان در نظر گرفته می‌شود.

---

1. Mission statement

2. Performance plans



متأسفانه برنامه‌ریزی راهبردی در بسیاری از سازمان‌های دولتی تا سطح تشریفات اداری تنزل می‌کند و ماتریس‌های برنامه‌ریزی و همچنین دورنمای اهداف درازمدت و چارچوب‌های منطقی به جای آنکه ابزاری برای آشکارسازی فرایند تفکر باشند، خود جایگزین تفکر انسان‌ها می‌شوند. این در حالی است که برنامه‌ریزی راهبردی بیش از آنکه به این ابزارها نیاز داشته باشد، نیازمند تفکر ناب و شفافیت است که لزوماً با توسل به ابزارهای پیچیده تأمین نمی‌شود. قاعده کلی در تدوین - و ارزیابی - چارچوب راهبردی «خوب»، این است که «باید تا حد امکان ساده باشد».

واقعیت این است که هیچ طرح و نقشه از پیش آماده شده‌ای برای تشکیلات سازمانی لازم به‌منظور تدوین سیاست (در بخش یا وزارتخانه‌ای مشخص) وجود ندارد. البته ارتباط میان بخش‌های مختلف دولت در تدوین سیاست‌ها (و نیز مسئولیت‌ها و اختیارات هر یک) باید در قانون مشخص شده باشد؛ و الزامات قانونی هم به‌گونه‌ای باشند که موجب انسجام و هماهنگی هر چه بیشتر میان دست‌اندرکاران تدوین سیاست‌ها گردند. این هماهنگی را تقریباً در همه کشورها باید «رکن مرکزی دولت» (که بسته به ساختار سیاسی کشور ممکن است «دفتر نخست‌وزیری» یا دفتر «ریاست جمهوری» باشد) برقرار سازد. این مرکز باید بتواند اولویت‌های سیاست‌گذاری را مشخص کند، کار کمیته‌های بین‌وزارتی را هماهنگ سازد، نقش داور را در حل‌وفصل اختلافات ایفا کند، و آغازگر و هدایت‌کننده فرایند برنامه‌ریزی راهبردی در وزارتخانه‌ها باشد (یا مستقیماً در تدوین راهبردهای بین‌وزارتخانه‌ای یا بین‌بخشی دخالت داشته باشد). از این‌رو رکن مرکزی دولت باید دارای ظرفیت بالایی در برنامه‌ریزی راهبردی باشد. این ظرفیت و قابلیت را می‌توان از طریق به‌کارگیری گروه کوچکی از مشاوران خبره و درعین‌حال فارغ از فعالیت‌های اجرایی و هماهنگی روزمره - ضمن حفظ ارتباط نظام‌مند آنان با سازمان اجرایی - ایجاد کرد. در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، فرایند تصمیم‌گیری دوگانه‌ای در مورد سیاست‌ها وجود دارد که دلیل آن وجود دو مرکز هماهنگی - شامل «دفتر نخست‌وزیری» و «دفتر ریاست جمهوری» - است. در چنین مواردی باید مسئولیت‌ها به‌وضوح از یکدیگر تفکیک شوند و خط مرزی میان حدود اختیارات هر یک از این دو مرکز نیز مشخص گردد.

فصل پنجم مسائل سازمانی در تهیه و تدوین بودجه و فرایند تصویب آن ۲۴۵

وزارتخانه‌های اجرایی در حیطه وظایف خود موظف به سیاستگذاری‌اند و بیشترین مسئولیت نیز متوجه آنهاست. باید بر این نکته تأکید کرد؛ زیرا غالباً چنین شرایطی از سوی سایر بخش‌های مافوق نادیده گرفته می‌شود و اغلب دخالت «مرکز» (دفتر ریاست جمهوری، دفتر نخست‌وزیری) در سیاست‌های بخشی یا اعمال نظر وزارت برنامه‌ریزی در انتخاب پروژه‌ها و برنامه‌ها صورت می‌پذیرد، که می‌بایست اعمال نظرها و دخالت‌های نهاد اعطاکننده کمک در حمایت از پروژه‌ها یا برنامه‌های خاص را نیز بدان افزود.

علاوه بر این، گاه وزارتخانه‌ها برای شانه خالی کردن از مسئولیت محمول شده، مداخله و اعمال نظر مرکز، وزارت برنامه یا نهاد اعطاکننده کمک را بهانه قرار می‌دهند. تشکیلات سازمانی درون وزارتخانه‌های اجرایی نیز گاه چنان ناکارآمد و انعطاف‌ناپذیر است که عملاً به مانعی بر سر راه اتخاذ سیاست‌های هماهنگ در درون بخش - یا بخش‌های - مرتبط با وزارتخانه تبدیل می‌شود. از این‌رو در کشورهایی که دفتر ریاست جمهوری یا نخست‌وزیری، وزارت دارایی یا برنامه‌ریزی با مداخله‌های خود از جهات مختلف بودجه‌های جاری و عمرانی یکی از بخش‌ها را دست‌کاری می‌کنند یا کاهش می‌دهند، صندوق مستقلی که درآمدهای اختصاصی دارد، یا یک شرکت دولتی نیرومند و بزرگ، می‌توانند نقشی به‌مراتب برجسته‌تر از یک وزارتخانه ایفا کنند.

همان‌گونه که در فصل پانزدهم این کتاب مفصلاً شرح داده می‌شود، فرایند تدوین سیاست‌ها می‌تواند تا حدودی مجزا از فرایند عرضه و ارائه خدمات مرتبط با آنها باشد. با این کار می‌توان از قرار گرفتن اهرم سیاستگذاری در فرمت منافع خاص وزارتخانه‌ای که مجری همان سیاست‌ها خواهد بود جلوگیری کرد. به‌علاوه، در بسیاری از کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای در حال گذار، تفکیک وظایف سیاستگذاری (یا مشاوره درباره سیاست‌ها) از وظایف تهیه و عرضه خدمات، بدون در اختیار گذاشتن منابع کافی برای واحدهای مرکزی که مسئولیت مشاوره درباره سیاست‌ها را به عهده می‌گیرند، منجر به ناهماهنگی و عدم انسجام سیاست‌های بخشی می‌شود. این بدان علت است که در نهایت، تدوین این سیاست‌ها عملاً به‌وسیله همان واحدهایی که مسئول عرضه خدمات منتج از این سیاست‌ها هستند، انجام خواهد شد. حاصل چنین فرایندی این است که وزارت دارایی در هنگام تدوین بودجه به‌طور مستقیم با واحدهای عرضه‌کننده خدمات در هر

بخش سروکار پیدا می‌کند و بدین ترتیب وزارتخانه‌ی ذی‌ربط از حلقه‌ی تدوین سیاست کنار گذاشته می‌شود و از چندوچون ماجرا هم بی‌خبر می‌ماند (که این خود نوعی به انحصار درآوردن فرایند سیاستگذاری، به‌وسیله‌ی مجریان سیاست‌هاست).

کشور استرالیا در ایجاد «ابروزارتخانه‌ها»<sup>۱</sup> (یا وزارتخانه‌های «مادر»)<sup>۲</sup> به موفقیت‌هایی دست یافته است. مسئولیت این ابروزارتخانه‌ها تعیین اولویت‌ها در حوزه‌های مربوط به خودشان، به هنگام محدودیت شدید منابع است. وجود این تشکیلات سازمانی اعمال تغییر در ترکیب هزینه‌های دولتی را تسهیل می‌کند. قرار دادن برنامه‌های مکمل تحت مسئولیت ابروزارتی واحد، موجب برجسته‌نمایی بیشتر موازنه‌ها در مجموعه هزینه‌ها می‌شود و از طریق صرفه‌جویی به‌عمل آمده در هزینه‌ها، توان مالی دولت را برای تأمین مالی اولویت‌های تازه افزایش می‌دهد، ضمن آنکه این امر در تطابق محدودیت منابع مالی صورت می‌پذیرد.

در سایر کشورها یک «ابروزارتخانه» می‌تواند صرفاً به گروهی متشکل از چند وزارتخانه کوچک‌تر تبدیل شود که فایده‌ای جز افزودن لایه‌ای دیگر بر لایه‌های تصمیم‌گیری دستگاه دولتی ندارد و صرفاً فرایند تدوین سیاست‌های دولت را پیچیده‌تر می‌کند. وجود «کمیته‌های بین‌وزارتی» در رسیدگی به موضوع‌های فراگیری چون اشتغال، محیط زیست و جز آن، برای ایجاد هماهنگی بین سیاست‌های چند وزارتخانه که درباره موضوع مشترکی فعالیت می‌کنند، یا با مشکلات مشابهی سروکار دارند، ضروری است. البته برای رسیدگی به برخی از مشکلات و مسائل خاص، تشکیل «گروه‌های ویژه کاری»<sup>۳</sup> شیوه‌ای انعطاف‌پذیر است که از توسعه غیرضروری بوروکراسی دولتی هم جلوگیری می‌کند، به شرطی که در اساسنامه این گروه بر موقت بودن آن تأکید شده باشد و گروه پس از گذشت مدت زمان مقرر یا انجام مأموریت مربوط بدون معطلی منحل شود. اما در بسیاری از کشورها انواع متعددی از این تشکیلات موقت شکل می‌گیرند که مدت‌های مدیدی پس از انجام - یا حتی لغو - مأموریت محول شده با

---

1. Super-ministries  
2. Portfolio ministries  
3. Task forces

\_\_\_\_\_ فصل پنجم مسائل سازمانی در تهیه و تدوین بودجه و فرایند تصویب آن ۲۴۷

انقضای دوره عمر قانونی، هنوز هم به موجودیت خود ادامه می‌دهند، بدون اینکه دیگر نیازی به آنها باشد.

وجود یک «فرهنگ» جامع خدمات کشوری، برای هماهنگی در سیاست‌ها بسیار حیاتی است. اگر جابه‌جایی پرسنل دولتی بین وزارتخانه‌ها علاوه بر عوامل معمول، به واسطه وجود فرهنگ سازمانی و حرفه‌ای متفاوت که نقل و انتقال پرسنل بین وزارتخانه‌ها را غیرممکن می‌سازد محدود شده باشد، این وضعیت برای دولت مسئله‌ساز خواهد شد.

به‌طور طبیعی در نظامی که کارکنان دولت به‌ویژه در سطوح عالی بتوانند از وزارتخانه‌ای به وزارتخانه دیگر منتقل شوند، ایجاد هماهنگی در سیاست‌ها در مقایسه با نظامی که در آن افراد بخش اعظم دوره عمر کاریشان را تنها در یک وزارتخانه می‌گذرانند، به مراتب آسان‌تر است. البته در کشورهایی که دولت به‌طور کلی ضعیف است و اکثر مستخدمان دولتی نالایق‌اند و فاسد، امکان تحرک شغلی به گسترش بی‌لیاقتی و فساد در بدنه دولت منجر می‌شود و اندک «جزایر» کارآمدی و لیاقت و صداقت را هم که در گوشه و کنار سازمان و تشکیلات دولتی باقی مانده‌اند از میان برمی‌دارد و انجام اصلاحات را بسی دشوارتر می‌سازد. گردش اطلاعات در درون دولت موضوعی بسیار مهم و حیاتی است. از آنجاکه غالباً اطلاعات را نوعی کالا تلقی می‌کنند که می‌تواند مبادله شود، در کارآمدترین ساختارهای دولتی هم اطلاعات خودبه‌خود به گردش در نمی‌آید. سازوکارهای نیرومند و رسمیت یافته‌ای باید برای تضمین گردش اطلاعات در دستگاه‌های دولتی وجود داشته باشد. از جمله سازوکارها می‌توان به اینها اشاره کرد: مشاوره نظام‌یافته وزارتخانه‌ها با یکدیگر، وجود مقررات روشن برای انتشار پیش‌نویس تصمیم‌ها در سطح وزارتخانه‌ها قبل از طرح موضوع در کابینه، دستورالعمل‌هایی برای مستندسازی تصمیم‌ها و سازوکارهای تنبیهی و تشویقی متناسب به‌منظور پشتیبانی از جریان آزاد اطلاعات در دولت، و مانند اینها. ولی باید محدودیت‌هایی را نیز برای گردش اطلاعات در نظر گرفت تا فقط اطلاعات مرتبط که دارای ربط و موضوعیت برای گیرنده هستند، بین دستگاه‌های دولتی ردوبدل شود و از ایجاد اضافه‌بار اطلاعاتی که اثر مخربی بر ارتباطات دارد و به‌اندازه فقدان اطلاعات می‌تواند مشکل‌ساز باشد، پرهیز شود. کمیته‌های بین‌وزارتی که به موضوع‌های عام و فراگیر رسیدگی می‌کنند، از واسطه‌های

اطلاعاتی مفیدی هستند که به گردش اطلاعات در بدنه دولت کمک می‌کنند. ولی این کمیته‌ها نباید حدود مسئولیت وزارتخانه‌ها در حوزه‌های اختصاصی خود را مخدوش سازند یا نادیده بگیرند. وجود ارتباطات روشن و واضح و رسمی و همچنین کانال‌های تبادل اطلاعات بین وزارتخانه‌ها برای پرهیز از مشکلات اجرایی و بروز سوء تفاهم‌ها به‌ویژه در کشورهایی که شبکه‌های غیررسمی در سازمان‌ها حضور قدرتمندی دارند، بسیار ضروری و حیاتی است. کابینه باید مرکز رسمی همه تصمیم‌گیری‌های دولت باشد؛ طرح‌های پیشنهادی وزارتخانه‌ها باید به «رکن مرکزی دولت» (دفتر ریاست جمهوری یا دفتر نخست‌وزیری) تسلیم شود؛ از طرح‌هایی که مالیه عمومی<sup>۱</sup> را تحت تأثیر قرار می‌دهند باید یک نسخه هم به وزارت دارایی ارسال شود و تصمیم‌های گرفته شده در کابینه باید به‌طور نظام‌یافته مدون شوند و رسماً ابلاغ شوند.<sup>(۱)</sup>

## پیرابند ۲۱

### پیش‌شرط‌های اصلی نظام‌های کابینه‌ای کارآمد

متعاقب پژوهش انجام شده به‌وسیله بانک توسعه آسیایی بر روی شش کشور (استرالیا، انگلستان، مالزی، فیلیپین، سنگاپور و سریلانکا) در مورد نظام فرایندها و رویه‌های کابینه به‌منظور عملکرد «خوب» آن، بر چهار ملاک تأکید شد که عبارت‌اند از: اثربخشی، کارایی، پاسخ‌گویی و شفافیت. همچنین مطالعه یاد شده نشان داد که نظام‌های کابینه زمانی مؤثرتر واقع خواهند شد که:

- هنگام تهیه طرح‌های پیشنهادی، هماهنگی گسترده‌ای بین وزارتخانه‌های ذی‌ربط برقرار شود؛
- سازوکار مناسبی برای پیگیری اجرای تصمیم‌های کابینه، از طریق نظارت مستقیم یا سایر روش‌های پیگیری، وجود داشته باشد؛
- منابع بودجه‌ای مورد نیاز برای اجرای تصمیم‌های کابینه، در همان مراحل اولیه سیاستگذاری و تصمیم‌گیری، شناسایی شوند؛
- کابینه به‌عنوان هویت واحد تصمیم‌گیری کند و مسئولیت آن را نیز به عهده گیرد؛
- دبیر کابینه (یا فردی با همین موقعیت) اعتماد کافی نزد نخست‌وزیر یا رئیس‌جمهور داشته باشد؛

- اعضای دبیرخانه کابینه را افرادی برجسته، بالیاقت، باتجربه و مستقل تشکیل دهند؛
- وزرا و مسئولان دفاتر آنها در کابینه با یکدیگر دائماً ارتباط داشته باشند؛
- تعداد اعضای کابینه اندک است و به همین لحاظ برقراری هماهنگی میان آنها آسان‌تر می‌نماید. کابینه‌های کوچک و کم‌تعداد، سیاست‌های منسجم‌تر و هماهنگ‌تری در پیش می‌گیرند و جلسات آنها نیز زودتر به نتیجه می‌رسد؛
- نظام پیش‌بینی تجاری ویژه‌ای برای دادن پیش‌بینی‌های لازم به کابینه وجود داشته باشد؛
- دستورجلسات کابینه معمولاً محدود به تصمیم‌گیری‌های مهم و موارد خاص است و امور عادی و روزمره به مسئولان دفاتر یا نمایندگان دائمی وزرا در کابینه یا سایر مقامات وزارتی محول می‌شود؛
- بحث و بررسی بر سر سیاست‌ها و موضوع‌های مهم مربوط به آن در کمیته‌های بین‌وزارتی انجام گیرد و فقط برای تصمیم‌گیری و تصویب نهایی در کابینه مطرح شود؛
- صورت‌جلسات کابینه با دقت و به‌طور خلاصه و جامع نوشته شود و اهداف و توصیه‌های ارائه شده در آن به‌وضوح درج گردد؛
- دفتر کابینه یا فرد ذی‌صلاح دیگری قبل از هریک از جلسات کابینه به اعضا اعلام کند که ریاست جلسه را چه کسی برعهده خواهد داشت؛
- کارکنان دفتر کابینه افرادی با انگیزه و با صلاحیت باشند و اداره امور انگیزشی و آیین‌نامه‌ای دفتر با توجه به استانداردهای حرفه‌ای این افراد صورت گیرد؛
- سیاست‌های پیشنهادی در قالب انتخاب‌های چندگزینه‌ای یا اولویت‌های چندگانه به‌وسیله مقامات سیاسی منتخب مردم در کابینه - و نه توسط مقامات انتصابی و در قالب گزینه‌ای منفرد و بدون جایگزین - مطرح شود؛
- مذاکرات گسترده‌ای میان سیاستمداران و فن‌سالاران درباره سیاست‌ها و موضوع‌های قابل طرح در کابینه، چه به‌صورت رسمی و چه به‌طور غیررسمی صورت پذیرد؛
- کابینه از سازوکارهای لازم برای مشورت با مردم و افکار عمومی استفاده کند؛
- برای تهیه و اجرای طرح‌ها و سیاست‌های پیشنهادی به‌وسیله اعضای کابینه، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های مکتوبی که در معرض نظارت عمومی نیز قرار می‌گیرند، وجود داشته باشد؛
- دفتر کابینه به‌طور مشخص وظیفه دارد تصمیم‌های مهم کابینه و دلایل توجیهی اتخاذ تصمیم‌ها (مهم یا بحث‌انگیز) را به اطلاع عموم برساند.

**Source:** Asian Development Bank, Case Studies on Central Mechanisms for Policy Formulation, Coordination and Implementation in the Asia Pacific Region (RETA 5685), June 1998.

## ۲-۱-۵ تقسیم مسئولیت‌ها در تدوین چارچوب اقتصاد کلان

به‌طور کلی در تهیه طرح‌های اقتصاد کلان باید سازمان‌ها و نهادهایی را که مسئول امور کلان اقتصادی کشور هستند - همچون وزارت دارایی، بانک مرکزی، خزانه‌داری کل، وزارت [سازمان] برنامه، مرکز آمار یا در صورت لزوم برخی از وزارتخانه‌های اجرایی که مسئولیت کامل یک بخش به عهده آنهاست - دخالت داد.

در برخی از کشورها یک نهاد یا سازمان به تنهایی مسئول تهیه و تدوین چارچوب اقتصاد کلان است (و به‌موازات آن بانک مرکزی مسئول تهیه پیش‌بینی‌های اقتصادی، پولی و ارزی مربوط به حوزه کاری خود است). اما در بسیاری از کشورها، همان‌گونه که اشاره شد، این مسئولیت بین چند سازمان و نهاد تقسیم شده است و مثلاً وزارت دارایی مسئول تهیه پیش‌بینی‌های بودجه‌ای، وزارت [سازمان] برنامه مسئول تهیه پیش‌بینی متغیرهای کلان بخش واقعی<sup>۱</sup> اقتصاد، و مرکز آمار مسئول تهیه پیش‌بینی‌های کوتاه‌مدت برای بخش واقعی اقتصاد و همچنین پیش‌بینی قیمت‌هاست. در این صورت پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی حاصل جمع پیش‌بینی‌های ارائه شده از سازمان‌ها و نهادهای مختلف است. هر سازمانی که مسئول جمع‌آوری این پیش‌بینی‌ها و تلفیق آنها با یکدیگر باشد، به دلایل سازمانی و دیوان‌سالارانه رغبتی به تکمیل این اطلاعات یا درخواست تجدیدنظر در پیش‌بینی‌ها نخواهد داشت. نتیجه این امر فقدان وحدت و یکپارچگی در طرح‌ها و ضعف و ناکارآمدی مذاکرات و گفت‌وگوهای انجام شده درباره سیاست‌های دولت در درون کابینه خواهد بود که نتیجه غیرمستقیم آن، امکان نفوذ بیشتر نهادهای مالی خارجی تأمین‌کننده منابع مالی پروژه‌ها در سیاستگذاری‌های دولت است.

هنگامی که مسئولیت‌ها تقسیم شده باشد، لازم است برای حفظ استقلال در تصمیم‌گیری‌ها و سیاستگذاری‌های دولت، کمیته‌ای بین‌وزارتی تشکیل شود که دارای اختیارات کامل برای نظارت بر طرح‌های ارائه شده از سوی سازمان‌های مختلف باشد و با تکیه بر دبیرخانه‌ای فنی و تخصصی قوی بتواند به ارزیابی صحت و وسقم طرح‌ها بپردازد، سازگاری و مطابقت آنها را با یکدیگر تصدیق کند، و در صورت لزوم با کمک سازمان تهیه‌کننده اطلاعات، آنها را اصلاح یا در آنها تجدیدنظر کند.

فصل پنجم مسائل سازمانی در تهیه و تدوین بودجه و فرایند تصویب آن ۲۵۱

از وضعیت‌های مشکل‌ساز دیگر، زمانی حادث می‌شود که سازمان مسئول تهیه چارچوب اقتصاد کلان، جدا از سازمان یا نهاد مسئول مدیریت بودجه باشد. در دفاع از چنین وضعیتی گفته می‌شود که سازمان تهیه‌کننده چارچوب اقتصاد کلان باید از فشار فعالیت‌های اجرایی و امور روزمره چنین فعالیت‌هایی فارغ باشد، تا با وقت کافی بتواند راهبرد میان‌مدت را در تدوین چارچوب اقتصاد کلان در نظر بگیرد. هرچند با این کار در عمل ارتباط چارچوب اقتصاد کلان با موضوع‌های جاری قطع می‌شود و تدوین این چارچوب به تمرینی نظری برای تهیه پیش‌نویس بدل می‌شود، در حالی که به امور واقعی در جایی دیگر رسیدگی می‌شود (مثلاً در جلسه مشترک صندوق بین‌المللی پول و بانک مرکزی با وزارت دارایی). طبعاً عدم توجه به این امر زمینه‌ساز پیدایش گرایشی مکانیکی و همچنین بی‌علاقگی به پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی می‌شود و در افراد و سازمان‌های مجری بودجه این احساس را به وجود می‌آورد که عدم موفقیت در اجرای بودجه ناشی از اشتباه در پیش‌بینی‌های اقتصادی «دیگران» بوده است. برخی از کشورهای در حال توسعه در برقراری هماهنگی لازم به‌منظور تدوین سیاست‌های کلان اقتصادی به توفیق‌های گسترده‌ای دست یافته‌اند. در تعدادی از کشورها، صرف‌نظر از نحوه تقسیم مسئولیت‌ها در تهیه پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی، وزارت دارایی عملاً توانایی آن را دارد که همه این طرح‌ها را ارزیابی کند، خطر بالقوه موجود در سناریوهای مختلف بودجه و اقتصاد کلان را مورد بررسی قرار دهد و با استفاده از این اطلاعات به‌عنوان داده‌های اولیه، خود سناریوهای اقتصادی جامعی را تدوین کند که در حکم ملاک و مبنای مقایسه با واقعیت‌های اقتصادی باشند.

### ۳-۱-۵ تقسیم مسئولیت‌ها در تهیه و تدوین بودجه سالیانه

کنشگران متعددی در فرایند تدوین بودجه سالیانه نقش دارند، که از این دسته‌اند: رکن مرکزی دولت (دفتر ریاست جمهوری، دفتر نخست‌وزیری)، وزارت دارایی (که در بسیاری از کشورها دربرگیرنده وزارت دارایی و وزارت برنامه‌ریزی است)، وزارتخانه‌های اجرایی و همچنین دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه. کیفیت بودجه تا حدود زیادی بستگی به نحوه هماهنگی میان عوامل مذکور دارد.

نحوه تقسیم مسئولیت‌ها و وظایف در تهیه و تدوین بودجه باید مطابق با تقسیم



مسئولیت‌ها و وظایف در دولت باشد و صراحتاً در آیین‌نامه یا دستورالعمل‌های بودجه بیان شود. همچنین باید براساس این الگوی تقسیم وظایف، قواعد و مقرراتی برای تطبیق بودجه با قوانین و نیز رعایت اصل پاسخ‌گویی در اجرای بودجه تدوین شود. شاخه اجرایی دولت<sup>۱</sup> در بسیاری از کشورها، چنین تقسیم‌بندی‌ای را برای وظایف و مسئولیت‌های تدوین بودجه پیشنهاد می‌کند:<sup>(۲)</sup>

• «رکن مرکزی دولت» به‌طور مستقیم در جنبه‌های عملی تدوین بودجه دخالت ندارد، ولی نقش مهمی را در فرایند بودجه ایفا می‌کند که متضمن حرکت در مسیر خطوط ترسیم شده سیاست‌های دولت، میانجیگری در حل اختلافات به‌هنگام بروز تعارض میان وزارتخانه‌ها در تدوین بودجه و اطمینان یافتن از مشارکت کلیه ذی‌نفعان در فرایند بودجه است.

• «وزارت دارایی» نقش راهبردی در فرایند تدوین بودجه دارد. داشتن قدرت و اختیارات لازم برای این وزارتخانه، می‌تواند تضمین‌کننده این امر باشد که اهداف بودجه و سیاست‌ها در تمامی مراحل تدوین بودجه در نظر گرفته شوند و تحقق یابند. وزارت دارایی همچنین وظیفه تدوین اهداف بودجه‌ای و اولویت‌بندی راهبردی بین بخش‌های مختلف، تعیین قواعد برنامه‌ریزی بخشی و تهیه درخواست بودجه به‌وسیله وزارتخانه‌های اجرایی و همچنین نظارت و بررسی درخواست‌های بودجه و تهیه پیش‌نویس بودجه را برعهده دارد. ولی وزارت دارایی نباید همه این کارها را در فرایند مذکور به تنهایی انجام دهد. باید توجه داشت که بودجه سیاست‌ها را تعیین نمی‌کند، بلکه این سیاست‌ها هستند که باید شکل و محتوای بودجه را تعیین کنند. کار وزارت دارایی این است که به وزارتخانه‌های اجرایی در تصمیم‌گیری در مورد موضوع‌ها و سیاست‌های مهم و توزیع منابع میان بخش‌های مختلف، کمک کند، نه اینکه رأساً در این موارد تصمیم بگیرد. وزارت دارایی می‌تواند درخواست‌های بودجه را که وزارتخانه‌های اجرایی ارائه می‌کنند مورد بررسی قرار دهد، ولی نباید خود آنها را تهیه کند یا به دخالت و اعمال نفوذ مستقیم یا غیرمستقیم در تهیه آنها پردازد.

1. Executive branch of government

فصل پنجم مسائل سازمانی در تهیه و تدوین بودجه و فرایند تصویب آن ۲۵۳

• وزارتخانه‌های اجرایی در خصوص تدوین و اجرای سیاست‌های دولت در بخش مربوط به خود مسئول و پاسخ‌گو هستند. بنابراین باید در تدوین بودجه بخش خود نیز مشارکت کنند، اما این مشارکت باید در چارچوبی که دولت تعیین می‌کند صورت گیرد. به‌علاوه، آنها (و نه دفتر ریاست جمهوری یا نخست‌وزیری یا وزارت دارایی) باید اطلاعات و توان کارشناسی لازم را برای اولویت‌بندی و انتخاب از میان برنامه‌ها و پروژه‌های بخش خود داشته باشند یا برنامه و پروژه جدیدی را جایگزین سازند. وزارتخانه‌های اجرایی به‌نوبه خود باید آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های لازم را برای سازمان‌ها و نهادهای تابعه‌شان تدوین کنند و درخواست‌های بودجه آنها را مورد بررسی و نظارت قرار دهند.

• واحدهای تابعه وزارتخانه‌ها باید بودجه‌شان را در چارچوب دستورالعمل‌های تعیین شده از وزارتخانه یا دستگاه دولتی مافوق خود تهیه کنند. سازمان‌های قوی و مهم اغلب ترجیح می‌دهند که در زمینه بودجه مستقیماً با وزارت دارایی مرتبط باشند، ولی این امر می‌تواند سازگاری در سیاست‌های بخشی را مختل کند.

همان‌گونه که اشاره شد، تقسیم‌بندی مسئولیت‌ها در بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته به همان شرح پیش‌گفته است. اما در کشورهای در حال توسعه، نقش وزارت دارایی بسیار گسترده‌تر است، به‌نحوی که عملاً در تهیه بودجه‌های بخشی و حتی در تعیین ترکیب هزینه‌های دولت در هر بخش دخالت می‌کند. در کشورهایی که دولتی ضعیف و ناکارآمد حاکم است، دستگاه‌ها و واحدهای تابعه وزارتخانه‌های اجرایی ممکن است وزارت دارایی را نوعی محافظ در مقابل توقیف و مصادره منابع وزارتخانه متبوع‌شان تلقی کنند و با برقراری ارتباط مستقیم (دور زدن وزارتخانه متبوع خود) با وزارت دارایی درصدد دریافت بودجه بیشتری برآیند.<sup>(۳)</sup>

شبکه‌ای غیررسمی و متشکل از فن‌سالاران وزارت دارایی و واحدهای تابعه هر وزارتخانه ممکن است با سوءاستفاده از پیچیدگی‌های نظام بودجه، ترتیبی بدهند که برخی از بخش‌ها یا اقلام بودجه (به‌رغم اولویت‌های سیاستی) از تغییرات مصون بمانند. انگیزه این موضع‌گیری تدافعی کاملاً درک شدنی است، ولی چنین اقدامی معمولاً نتایج نامطلوبی را به دنبال دارد. سیاست‌های نادرست و ضعف قوه مجریه در اداره امور کشور را نمی‌توان در سطح خرد با تلاش برای مصون نگه داشتن یک قلم از اقلام بودجه، یا بودجه یکی از سازمان‌های دولتی به‌خصوص، جبران کرد.

#### ۵-۱-۴ جدول زمانی بودجه

##### ۵-۱-۴-۱ بخش‌نامه بودجه

بخش‌نامه بودجه معمولاً فرایند تهیه و تدوین بودجه را برای دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه تشریح می‌کند. صدور این بخش‌نامه فعالیتی عادی است که ضمن تعیین مهلت تهیه و ارائه درخواست‌های بودجه وزارتخانه‌های اجرایی، توصیه‌هایی کلی در مورد نحوه تهیه درخواست بودجه را نیز دربرمی‌گیرد.

برای اینکه فرایند تهیه و تدوین بودجه تا حد امکان کامل و بی‌عیب و نقص باشد، می‌بایست در بخش‌نامه بودجه اهداف بودجه‌ای و مقاصد مورد نظر در سیاست‌ها به‌صراحت بیان شوند. بخش‌نامه مطلوب بودجه باید عناصری از این دست را در خود داشته باشد:

- بیانیه‌ای درباره وضعیت کلان اقتصادی و وضعیت مالی<sup>۱</sup> دولت؛
- هدف کلی کسری بودجه و منابع درآمدی مورد انتظار؛
- اولویت‌های بودجه؛
- سقف بودجه بخش‌های مختلف؛
- اعتبارات تخصیص داده شده به سیاست‌ها و برنامه‌های تداوم‌یافته از سال قبل (بدین‌منظور باید از فرایند برنامه‌ریزی هزینه منعطف استفاده شود)؛
- اشاره به صرفه‌جویی مورد انتظار در هزینه‌های برنامه‌های جاری؛
- ساختار و نحوه تنظیم درخواست بودجه وزارتخانه‌ها (ارائه سیاست‌بخش، شاخص‌های عملکرد و نظایر اینها)؛
- توصیه‌های ویژه و مشخص در مورد پروژه‌ها یا برنامه‌های خاص؛
- دستورالعمل‌هایی برای تهیه برنامه‌های بخشی (حداقل الزامات از لحاظ تحلیل‌های اقتصادی و بررسی‌های کارشناسی در توجیه طرح‌ها و برنامه‌های پیشنهادی)؛
- شاخص‌های اقتصادی همچون درصد تورم مورد انتظار و پیش‌بینی نرخ ارز؛ و
- سازمان‌دهی فرایند تهیه بودجه (تقویم زمان، فرم‌ها و جداولی که باید تکمیل شود، و مانند اینها).

فصل پنجم مسائل سازمانی در تهیه و تدوین بودجه و فرایند تصویب آن ۲۵۵

#### ۲-۴-۱-۵ تقویم زمانی تهیه بودجه

همان گونه که ذکر شد، تهیه و تدوین بودجه در یک مرحله صورت نمی‌گیرد بلکه بودجه بارها فرایندهای تدوین را طی می‌کند و رویکرد «بالا به پایین» و «پایین به بالا» نیز بارها در مورد آن اعمال می‌شود. همه اینها به صرف وقت کافی نیاز دارد؛ و به‌ویژه در این میان وزارتخانه‌های اجرایی به فرصت نسبتاً زیادی برای اصلاح و پالایش درخواست بودجه خود و منطبق ساختن آن با سقف تعیین شده برای هزینه‌های بخش مربوط نیازمند هستند. در اغلب کشورها بخش‌نامه بودجه بلافاصله پس از آغاز سال مالی (به‌منظور تهیه بودجه سال بعد) به دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه ارسال می‌شود و بدین ترتیب فرایند تهیه و تدوین بودجه ۹ تا ۱۰ ماه قبل از ارائه به مجلس آغاز می‌گردد. در کشور آمریکا با توجه به نقش ویژه کنگره (مجلس) در بررسی و تصویب بودجه، فرایند تهیه بودجه ۱۸ ماه طول می‌کشد. در برخی از کشورهای در حال توسعه فرایند تهیه بودجه گاهی اوقات نسبتاً زود آغاز می‌شود ولی تعیین سقف هزینه‌های بخش‌ها معمولاً با تأخیر بسیاری صورت می‌پذیرد و از این رو در دقایق آخر وزارت دارایی به همراه وزارتخانه‌های اجرایی ناگزیر به جرح و تعدیل هزینه‌ها و برنامه‌ها می‌پردازند.

تعیین دوره زمانی بهینه برای تهیه و تدوین بودجه کار دشواری است و کاملاً به شرایط خاص هر کشور بستگی دارد. تعیین دوره زمانی کوتاه برای تهیه بودجه (یا مدت زمان کوتاه بین اعلام سقف هزینه‌ها و مهلت ارائه درخواست بودجه از سوی وزارتخانه‌ها)، دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه را تحت فشار می‌گذارد و به آنها اجازه نمی‌دهد که دست به برنامه‌ریزی مناسبی برای هزینه‌های خود بزنند، و یا اینکه فرصتی برای مذاکرات بودجه باقی نمی‌گذارد. از طرفی هم تعیین دوره زمانی طولانی برای تهیه بودجه باعث می‌شود که هنگام تصویب بودجه، بسیاری از پیش‌بینی‌ها و برآوردهایی که بودجه بر آنها مبتنی است، به واسطه گذشت زمان به ارزیابی مجدد نیازمند شوند؛ و به همین سبب است که در این روش بودجه‌ریزی نمی‌توان از نتایج اجرای بودجه سال قبل استفاده کرد.

متأسفانه کشورهایی که اقتصاد بی‌ثبات دارند و شاخص‌های اقتصادی آنها را نمی‌توان به‌دقت تخمین زد (نظیر کشورهایی با نرخ تورم بالا)، بیش از دیگر کشورها به زمان و فرصت طولانی برای تدوین بودجه و برنامه هزینه‌ها و انتخاب از میان پروژه‌ها و برنامه‌ها نیاز دارند. به‌طور کلی دوره زمانی شش‌ماهه برای تهیه و تدوین بودجه در

کشورهای در حال توسعه زمان نسبتاً مناسبی است؛ گو اینکه نباید این توصیه را قاعده‌ای عمومی و تخطی‌ناپذیر تلقی کرد؛ زیرا هیچ چیزی نمی‌تواند جای برنامه زمانی تدوین شده براساس نیازها و شرایط خاص هر کشور را بگیرد.

<b>پیرابند ۲۲</b>	
<b>جدول زمانی نمونه برای تهیه و تدوین بودجه</b>	
<b>ماه</b>	<b>مرحله</b>
هشتم	تدوین چارچوب اقتصاد کلان
هفتم	سقف هزینه‌های هر بخش تعیین می‌شود (برای بودجه سالیانه، برنامه هزینه‌های چندساله یا برنامه سرمایه‌گذاری عمومی)، استراتژی بودجه را کابینه تصویب می‌کند.
ششم	بخش‌نامه بودجه صادر می‌شود.
چهارم	وزارتخانه‌های اجرایی بودجه درخواستی خود را (به همراه برآورد هزینه‌های آتی) به وزارت دارایی تقدیم می‌کنند.
سوم	درخواست‌های بودجه بین وزارت دارایی و وزارتخانه‌های اجرایی مورد مذاکره قرار می‌گیرند. در نظام‌های بودجه‌ریزی دو قسمتی، بررسی درخواست‌ها را وزارت دارایی و وزارت (سازمان) برنامه مشترکاً انجام می‌دهند.
نخست	بودجه به قوه مقننه ارائه می‌شود.
شروع	شروع ماه، از زمان تصویب بودجه به‌وسیله قوه مقننه.

**Source:** Guidance for Fiscal Economists on Public Expenditure Management, FAD.

## ۲-۵ تقسیم مسئولیت‌ها بین دولت مرکزی و دولت‌های محلی

این کتاب به‌طور عمده بر مدیریت هزینه‌های دولت مرکزی متمرکز شده است، اما موضوع‌های محوری و مهمی در روابط دولت مرکزی با دولت‌های محلی در زمینه بودجه وجود دارد که باید - ولو مختصر - به آنها پرداخت. همان‌گونه که در فصل دوم اشاره شد، هریک از دستگاه‌های دولتی (دولت مرکزی، ایالت‌ها، شهرداری‌ها و جز اینها) باید بودجه خاص خود را که به موجب قانون رسمیت می‌یابد و به اجرا درمی‌آید، داشته

فصل پنجم مسائل سازمانی در تهیه و تدوین بودجه و فرایند تصویب آن ۲۵۷

باشند. اما بین بودجه دولت مرکزی و بودجه دولت‌های ایالتی و محلی (و سایر سطوح پایین‌تر از سطح ملی)، پیوندهای نیرومندی وجود دارد که به هنگام تهیه و تدوین بودجه دولت مرکزی باید توجه خاصی به آنها داشت.

### ۱-۲-۵ «فدرالیسم بودجه‌ای»: مباحث محوری

درجه خودمختاری دولت‌های محلی و تفویض اختیار به آنها در امر بودجه، تعیین چارچوب هزینه‌ها و تعیین ترتیبات درآمدی برای آنها باید متناسب با شرایط و زمینه سیاسی و اقتصادی کشور باشد. اما مدیران بودجه دولت مرکزی باید از اصول اساسی و زیربنایی که کنترل و مدیریت این روابط بودجه‌ای باید بر مبنای آنها انجام شود، آگاه باشند. «قضیه عدم تمرکز»<sup>۲</sup> اوتس<sup>۳</sup> از دیدگاه کارایی چنین بیان می‌دارد: «هریک از خدمات عمومی را باید نهادی ارائه کند که حداقل بر یک حوزه جغرافیایی حاکمیت دارد و منافع و هزینه‌های این خدمات، مختص همان حوزه است». بر همین سیاق، اتحادیه اروپا نیز «اصل تابعیت»<sup>۴</sup> را برای توزیع مسئولیت میان اعضای خود برگزیده است. طبق این اصل، گرفتن مالیات، مصرف کردن منابع، قانونگذاری و تعیین مقررات باید همواره به وسیله سطوح پایین‌تر دولت انجام شود، مگر اینکه دلیل قانع‌کننده‌ای برای واگذاری امور مذکور به سطوح بالاتر دولت وجود داشته باشد.

«عدم تمرکز» موضوع بسیار پیچیده‌ای است که هم به‌طور کلی و هم در حوزه مدیریت بودجه مطرح است. عدم تمرکز از نظر کارایی، پاسخ‌گویی محلی و جلب مشارکت مردمی، امر مطلوبی است. این ملاک‌ها را باید در کنار دیگر عناصر پیامدهای جانبی جغرافیایی، صرفه‌جویی‌های ناشی از مقیاس، کارایی کلی بودجه (مثلاً ارائه سخاوتمندانه خدمات عمومی در منطقه‌ای مشخص ممکن است به‌رغم فقدان فرصت‌های اقتصادی کافی، مردم را از سایر مناطق به‌سوی آن جذب کند)، تساوی میان مناطق و توزیع مجدد مسئولیت‌های دولت، در

- 
1. Fiscal federalism
  2. Decentralization theorem
  3. Oates
  4. Principle of subsidiarity

نظر گرفت تا بتوان در مورد میزان عدم تمرکز به تصمیم قطعی رسید. در کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای در حال گذار، توانایی‌های مدیریتی دولت‌های ایالتی و محلی و هزینه‌های اداری و قانونی عدم تمرکز را باید در توزیع مسئولیت‌های هزینه‌های بین سطوح مختلف دولت در نظر گرفت. در این زمینه، درعین حال نمی‌بایست از مسائل سیاسی - یا حتی در برخی از کشورها از ملاحظات قومی و نژادی - غافل بود.

در متون تخصصی و مقالاتی که در دفاع از «فدرالیسم بودجه‌ای» نگاشته شده‌اند، به تفصیل درباره این موضوع‌ها بحث شده و مثال‌هایی واقعی از تجارب عملی توزیع مسئولیت هزینه‌ها بین سطوح مختلف دولت ذکر شده است.<sup>(۴)</sup> افزون بر اینها، دیدگاه‌های متعارض درباره میزان مطلوب عدم تمرکز در ساختار دولت نیز در این متون معرفی شده‌اند. به‌طور کلی صاحب‌نظران بر ضرورت کاستن از تمرکز در حوزه بودجه اتفاق نظر دارند. البته برخی از ناظران هم به خطرهای از دست دادن کنترل هزینه‌ها، افزایش فساد و عدم کارایی در تخصیص منابع اشاره کرده‌اند که می‌تواند در صورت حرکت شتابزده به سوی عدم تمرکز، حتی زمانی که از بُعد نظری تصمیم درستی باشد، بروز کند.<sup>(۵)</sup>

### پیرابند ۲۳

#### مدیریت بودجه در نظام‌های فدرالی

در دهه هشتاد میلادی برزیل و آرژانتین با مشکلات مشابهی مواجه شدند که ناشی از افزایش کسری بودجه دولت و ایجاد فشارهای تورمی - و در نتیجه، کسری بودجه مهار نشده - دولت‌های محلی و ایالتی بود. در دهه نود، این دو کشور روند تمرکززدایی را ادامه دادند و هم‌زمان برای برقراری ثبات اقتصادی تلاش کردند. آرژانتین در این امر موفق‌تر بود؛ زیرا از یک‌سو کنترل‌های سخت‌گیرانه‌تری را بر هزینه‌های دولت (بخش عمومی در مفهوم کلی) اعمال می‌کرد؛ و از سوی دیگر به کمک احزاب می‌توانست دولت‌های ایالتی و محلی را بهتر کنترل کند و از همکاری قوه مقننه نیز در این میان بهره‌مند شود. روش آرژانتین در محدود کردن حجم استقراض دولت‌های ایالتی و محلی از طریق ایجاد انگیزه‌های مؤثر و تدابیر تشویقی، مؤثرتر از روش دستوری برزیل در این زمینه بود.<sup>۱</sup> در کشور چین تصویب و اجرای قانون بودجه در سال ۱۹۹۴ موجب تقویت و تحکیم زیربنای

1. Steven Webb & William Dillinger, 1998.

عملیات مالی شد. به واسطه این قانون، الزام به تأیید و تصویب بودجه‌های ایالتی به وسیله دولت مرکزی لغو شد، رویه‌ها و آیین‌نامه‌های بودجه برای رفع ابهام و نیز شفافیت بیشتر بازنویسی شدند و از دولت‌های ایالتی و محلی هم خواسته شد که بودجه‌هایشان را هماهنگ با چارچوب اقتصاد کلان - که دولت مرکزی تدوین می‌کرد - تهیه کنند. بدین ترتیب دولت‌های محلی دیگر مجاز نبودند برای تأمین کسری بودجه‌شان رأساً اقدام به انتشار اوراق قرضه کنند، به استقراض از بانک‌ها بپردازند یا از دولت مرکزی کمک بلاعوض درخواست کنند. به عبارت دیگر، از دولت‌های محلی خواسته شد بودجه‌های متوازی داشته باشند، یا از مازاد انباشته بودجه‌های سال قبل خود و همچنین از وجوه فرابودجه‌ای برای جبران کسری بودجه استفاده کنند.<sup>۱</sup>

به‌رحال ترتیبات مالیاتی و درآمدی باید با تقسیم مسئولیت‌های هزینه‌ها مطابقت داشته باشند و در این میان موضوع کارایی در اداره امور مالیاتی نیز در نظر گرفته شود. این ترتیبات می‌تواند شامل موارد ذیل باشد:

۱. تقسیم وظایف مالیاتی، به معنای واگذاری برخی از مالیات‌های معین به دولت‌های محلی یا ایالتی؛
  ۲. توافق‌نامه‌های مشارکت مالیاتی؛
  ۳. تسهیم درآمد، که به موجب آن سهمی از مجموع درآمد مالیاتی به سطوح پایین‌تر دولت تعلق می‌گیرد؛
  ۴. کمک‌های بدون قید و شرط؛
  ۵. کمک‌های مسدود و مشروط<sup>۲</sup>، شامل پرداخت‌های انتقالی از دولت مرکزی به دولت‌های محلی و ایالتی، منوط به وجود شرایط معین یا تأمین سطح مطلوب خدمات عمومی؛ و
  ۶. کمک‌های مالی «هدفمند»<sup>۳</sup>، برای اهداف یا پروژه‌های خاص.
- تجربه عملی کشور استرالیا در این زمینه تحت عنوان «نظام اعطای کمک‌های بلاعوض دولتی»<sup>۴</sup>، از تجربه‌های موفق و مثال‌زدنی به‌شمار می‌آید.
- استرالیا با استفاده از این نظام کارآمد توانسته است تا حدود زیادی شرایط دسترسی

1. IMF, WP/97/129.

2. Block grants

3. Targeted grants

4. Australian Grants Commission System



مردم به خدمات اجتماعی ضروری را در سطح کشور برابر سازد و درعین حال انگیزه ایالت‌ها را برای تلاش در جهت ارائه هرچه کارآمدتر خدمات در قلمرو حکومتی خود حفظ کند و موضوع تسهیم درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدها میان دولت مرکزی (فدرال) و ایالتی را که در گذشته موضوعی کاملاً سیاسی بود، به موضوعی غیرسیاسی بدل سازد.

## ۲-۲-۵ اصول جامع<sup>۱</sup>

صرف‌نظر از میزان تفویض اختیار و خودمختاری داده شده به دولت‌های ایالتی و محلی در یک کشور، باید چارچوب روشن و شفاف و کارآمدی برای اداره روابط میان دولت مرکزی و دولت‌های محلی و ترتیبات بودجه‌ای میان آنها وجود داشته باشد. همان‌گونه که در ابتدا نیز اشاره شد، برای تنظیم روابط میان سطوح مختلف دولت باید چارچوب قانونی جامعی وجود داشته باشد. البته به‌هرحال، ممکن نیست بتوان قانونی تدوین کرد که کلیه وضعیت‌ها و شرایط محتمل مناسبات میان سطوح مختلف دولت در آن پیش‌بینی شده باشد. به همین خاطر ضروری است سازوکارهایی برای تضمین حل‌وفصل اختلافات میان سطوح مختلف دولت در امور بودجه‌ای ایجاد شود. این سازوکارها می‌تواند از طریق سازمان‌های حرفه‌ای مستقل اعمال شود. برای نمونه، در کشورهای هند و استرالیا و سریلانکا، «کمیسونی مالی» وظیفه رسیدگی به مسائل و مشکلات روابط میان دولت مرکزی و سایر سطوح (پایین‌تر) دولت را برعهده دارد. در کشور آلمان مجلس عوام که نمایندگان ایالتی در آن عضویت دارند، هماهنگی سیاست‌های بین سطوح مختلف دولت را برقرار می‌سازد؛ و در بسیاری دیگر از کشورها «شوراهای هماهنگی» تخصصی در بخش‌های مختلف وظیفه هماهنگی روابط میان دولت مرکزی و دولت‌های ایالتی و محلی را ایفا می‌کنند. برای تضمین شفافیت و کارایی در مدیریت، می‌بایست شرایطی مهیا باشد، که در ادامه شرح داده می‌شود:

- مسئولیت‌ها و وظایف هر یک از سطوح دولت باید به‌وضوح مشخص شده باشد، صرف‌نظر از اینکه برخی مسئولیت‌ها به کل مجموعه دولت (ن.ک. پیرابند ۲۴)

فصل پنجم مسائل سازمانی در تهیه و تدوین بودجه و فرایند تصویب آن ۲۶۱

بازمی‌گردد. تا حد ممکن باید از تداخل وظایف و هم‌پوشانی حیطة مسئولیت‌ها پرهیز کرد و فهرست مسئولیت‌های مشترک را خلاصه‌تر ساخت.

• ترتیبات پیش‌بینی شده برای تسهیم درآمد میان دولت مرکزی و دولت‌های محلی باید باثبات و تاحدامکان عاری از تغییرات باشد. می‌توان به‌ضرورت زمان، گاه متمم‌هایی بر آن افزود ولی باید به هر شکل ممکن از تکرار چانه‌زنی‌ها بر سر این موضوع در ابتدای هر سال جلوگیری کرد.

• دولت‌های ایالتی و محلی نیاز دارند که تخمین‌های صحیحی از میزان منابع در دسترس داشته باشند تا بتوانند بودجه واقع‌بینانه‌ای تدوین کنند. در برخی از کشورها، از جمله اکراین در سال مالی ۱۹۹۷-۱۹۹۶، دولت‌های محلی باید تا تصویب پیش‌نویس نهایی دولت مرکزی صبر کنند تا بتوانند تهیه و تدوین بودجه‌های خود را آغاز کنند. این امر به معنای ناممکن بودن پیش‌بینی منابع بودجه برای دولت‌های محلی است و به کارایی و کنترل مالی در سطوح پایین‌تر از دولت مرکزی لطمه می‌زند. دولت‌های محلی اگر ندانند که چه مقدار منابع از دولت مرکزی به آنها منتقل خواهد شد، نمی‌توانند مخارجشان را با محدودیت‌های مالی دولت هماهنگ کنند. از این‌رو برآوردها و تخمین‌های درآمدی دولت باید در اسرع وقت به اطلاع دولت‌های محلی رسانده شود. همچنین میزان کمک‌های مالی اعطایی دولت مرکزی به ایالات و دولت‌های محلی، حتی در قالب برآوردهای غیرقطعی، باید پیشاپیش به آنها اعلام شود.

• باید مشوق‌هایی برای افزایش کارایی وجود داشته باشد. دولت مرکزی غالباً در ازای صرفه‌جویی‌های دولت ایالتی و محلی در هزینه‌ها و بهبود وضعیت جمع‌آوری مالیات، کمک‌های بلاعوضی را به‌عنوان پاداش در اختیار آنها قرار می‌دهد. لیکن تجربه نشان از آن دارد که این رفتار نمی‌تواند انگیزه کافی برای افزایش کارایی یا بهبود کیفیت خدمات ارائه شده به‌وسیله دولت‌های ایالتی و محلی، و یا جمع‌آوری مالیات بیشتر، فراهم کند. دولت‌های ایالتی و محلی باید اجازه یابند از منافع حاصل از صرفه‌جویی و درآمدزایی یا افزایش کارایی که خود مسبب آن هستند بهره‌مند شوند (همین استدلال در مورد درآمدهای تجاری شرکت‌های دولتی در فصل دوم ارائه گردید).

در برخی از کشورها دولت مرکزی و دولت‌های محلی ممکن است علاقه‌مند به انعقاد «قراردادی» چندساله در زمینه توزیع مسئولیت هزینه‌ها و ترتیبات درآمدی (تقسیم

درآمدهای مالیاتی، کمک‌های بلاعوض)، بین خود باشند. این قراردادها باید دربردارنده ملاک‌های سنجش عملکرد و استانداردهای کیفی برای خدماتی که دولت محلی ارائه خواهد کرد باشند. همچنین قراردادهای یاد شده باید روابط میان دولت محلی و دولت مرکزی را به‌طور شفاف تعریف کنند و پیش‌بینی‌پذیری امور را برای طرفین افزایش دهند. به‌طور طبیعی، مفید بودن این قراردادها همچون هر قرارداد دیگری، تا حدود زیادی به نحوه نظارت بر اجرای آنها و احترام طرفین به آنها بستگی دارد.

• در قوانین ملی باید مقررات و آیین‌نامه‌های حسابداری و بودجه‌ریزی برای دولت‌های ایالتی و محلی گنجانیده شده باشد.

#### پیرابند ۲۴

#### تعریف و تعیین تخصیص هزینه‌ها در کشور چین

کشور چین تا به امروز نتوانسته است قانونی را تدوین کند و به تصویب برساند که مسئولیت‌های بودجه و هزینه‌های دولت را در سطوح مختلف دولت تعیین کند. شیوه کنونی تقسیم مسئولیت‌ها در بودجه چین مبهم و نامشخص و الهام گرفته از مصلحت‌اندیشی‌های سیاسی است و دائم بین سطوح مختلف دولت جابه‌جا می‌شود. دولت مرکزی در مواقع دشوار بخشی از مسئولیت‌های بودجه‌ای خود را به دولت‌های استانی محول می‌کند و استان‌ها هم از مسئولیتی که بر دوشان نهاده می‌شود برای درخواست سهمی بیشتر از درآمد دولت بهره می‌برند. چانه‌زنی‌های دامنه‌دار بین سطوح مختلف دولت در چین، عملاً به تضعیف و کند شدن فرایند بودجه در این کشور انجامیده است، به‌گونه‌ای که می‌توان بخش اعظم بی‌ثباتی نظام مالی چین را به همین امر نسبت داد. مقامات چینی سرانجام دریافته‌اند که بدون رسیدن به تصمیمی قطعی در مورد تقسیم مسئولیت‌های بودجه‌ای (در بخش هزینه‌ها) نخواهند توانست نظام مسئولیت‌ها و اختیارات و روش تقسیم درآمد میان دولت مرکزی و استان‌ها را اصلاح کنند.

نحوه تقسیم هزینه‌ها بین استان‌ها و سطوح فرعی آنها نظیر شهرداری‌ها و بخش‌داری‌ها حتی از این هم پیچیده‌تر و مبهم‌تر است. غالباً دولت‌های محلی مجبور به پذیرش مسئولیت‌هایی می‌شوند که اصولاً باید برعهده سطوح بالاتر دولت باشد و لذا عدم تناسب میان مسئولیت‌های بودجه‌ای در بخش هزینه‌ها و درآمدها شدت می‌گیرد. فقدان قطعیت و قابل پیش‌بینی نبودن درآمدها و هزینه‌های آتی که در نظام بودجه چین و در نحوه تقسیم مسئولیت‌های هزینه‌ها میان سطوح مختلف دولت، منجر به یک بی‌ثباتی و ناطمینانی مزمن در بودجه دولت مرکزی شده است که برنامه‌ریزی سیاست‌های

فصل پنجم مسائل سازمانی در تهیه و تدوین بودجه و فرایند تصویب آن ۲۶۳

مالی و برنامه‌ریزی هزینه‌ها را برای دولت در تمام سطوح عملاً ناممکن ساخته و تأثیر بسیار نامطلوبی بر عرضه کالاها و خدمات عمومی - از لحاظ کمیت و کیفیت - بر جای گذاشته است.

**Source:** Reforming China's Public Finances, Ehtisham Ahmad, Gao Qiang & Vito Tanzi (Editors), IMF, 1995.

برای کنترل هزینه‌ها و تخصیص راهبردی منابع باید:

- اهداف بودجه‌ای دربرگیرنده «دولت عمومی» باشد.
- تعیین درآمدهای بودجه صددرد با تعیین هزینه‌های بودجه سازگار باشد. دولت‌های ایالتی و محلی باید منابع لازم را برای ایفای مسئولیت هزینه‌هایی که برعهده آنها گذاشته می‌شود دریافت کنند. هر زمان که مسئولیت یا وظیفه جدیدی برعهده دولت‌های ایالتی یا محلی گذاشته می‌شود، باید مطابق با آن در بخش درآمدی نیز سهم بیشتری به آنها تعلق بگیرد؛ و از سوی دیگر، چنانچه مسئولیت یا وظیفه‌ای از دولت‌های ایالتی و محلی به دولت مرکزی منتقل می‌گردد، درآمد مربوط به آن نیز باید به دولت مرکزی بازگردانده شود.
- از انتقال کسری بودجه دولت مرکزی به سطوح پایین‌تر دولت باید اکیداً پرهیز شود (تعریف کسری بودجه برای دولت عمومی می‌تواند از بروز چنین چیزی جلوگیری کند). دولت مرکزی در هنگام تلاش برای متوازن ساختن بودجه خود باید از تحمیل آن به دولت‌های ایالتی و محلی، از طریق کاهش پرداخت‌های انتقالی یا واگذاری مسئولیت اضافی در بخش هزینه‌ها بدون فراهم کردن منابع درآمدی متناسب با آن، خودداری کند. این کار کمکی به کاهش کسری بودجه کلی دولت نمی‌کند و به واسطه تحمیل هزینه‌های اضافی بر بخشی از دولت که منابع مالی لازم برای تأمین آن را ندارد، فقط موجب تأخیر در پرداخت‌ها و تضعیف اعتبار دولت می‌شود.
- باید دولت‌های محلی و ایالتی سازوکارهای ویژه‌ای را برای کنترل استقراض به‌وجود آورند (ن.ک. پیرابند ۲۵).
- در حالت‌هایی که بودجه محلی یا ایالتی با فزونی هزینه‌ها<sup>۱</sup> یا انباشت بدهی‌های

معوق<sup>۱</sup> مواجه می‌شود، قانون باید صراحتاً به دولت مرکزی اختیار اعمال محدودیت‌ها یا اقدامات اضطراری را داده باشد. مثلاً در این‌گونه موارد دولت مرکزی می‌بایست بتواند دولت محلی را به کاهش هزینه‌ها یا افزایش مالیات‌ها وادار سازد، یا به‌طور موقت بودجه دولت محلی را در کنترل خود بگیرد، تا بحران سپری شود و شرایط به حالت عادی بازگردد (باید برای مواردی که فزونی هزینه‌ها یا بدهی‌های معوق دولت محلی ناشی از تحمیل بار کسری بودجه دولت مرکزی، یا مسائلی از این‌گونه است، استثنایا و تبصره‌هایی در قانون پیش‌بینی شود).

- وجود نظامی قوی و کارآمد برای حسابداری و گزارش‌دهی بودجه، از ضروریات است. این نظام باید بتواند عملیات مالی دولت‌های محلی (ایالتی) را با عملیات مالی دولت مرکزی تلفیق کند و نظام‌های اجرای بودجه، کنترل داخلی و حسابرسی دولت‌های محلی را با سیستم‌های دولت مرکزی یکسان و یکدست سازد. طبیعی است که امکان برپایی چنین نظامی به توانایی‌های کارشناسی و اداری دولت‌های محلی و درجه عدم تمرکز آنها بستگی می‌یابد.

- تلفیق عملیات مالی دولت‌های محلی با عملیات مالی دولت مرکزی، به‌ویژه در نظام‌های غیرمتمرکز و فدرالی، امری مهم و ضروری و به عبارتی نوعی پیش‌نیاز برای تحلیل سیاست‌های مالی دولت (و تعیین اهداف بودجه‌ای دولت عمومی) است. صرفاً با اتکا به ارقام هزینه‌های دولت مرکزی نمی‌توان به تصویری واقعی از میزان هزینه‌ها در بخش‌های محوری دست یافت. برای اینکه چنین تلفیقی ممکن باشد، باید طبقه‌بندی هزینه‌ها در بودجه دولت مرکزی و دولت‌های محلی و ایالت‌ها به‌صورت یکسان و مشابه انجام شود.

فصل پنجم مسائل سازمانی در تهیه و تدوین بودجه و فرایند تصویب آن ۲۶۵

<b>پیرابند ۲۵</b>	
<b>مقررات و ترتیبات اجرایی برای کنترل استقراض دولت‌های محلی و ایالتی</b>	
<b>کشور</b>	<b>مقامات محلی و شهرداری / سقف بدهی</b>
ایالات متحد	تمامی دولت‌های محلی باید بودجه متوازنی داشته باشند (بدون کسری). در بسیاری از ایالت‌های آمریکا، توازن بودجه، الزامی قانونی به‌شمار می‌آید.
کانادا	محدودیت قانونی و رسمی برای این امر وجود ندارد، صرفاً از سازوکارهای مبتنی بر بازار استفاده می‌شود.
انگلستان	دولت‌های محلی ملزم به رعایت توازن در بودجه هستند.
سوئد	دولت‌های محلی موظف‌اند بودجه خود را متوازن سازند، ضمن آنکه مسئولیت بدهی‌های آنها نیز برعهده خودشان است.
استرالیا	شورای عالی بدهی دولتی در استرالیا حجم کل بدهی بخش عمومی را تعیین، و بین ایالت‌ها و سطوح پایین‌تر دولت تقسیم می‌کند؛ ولی عملاً سازوکار بازار در این میان دخیل است.
زلاندنو	به‌طور کلی دولت‌های محلی وظیفه دارند هزینه‌های جاری هر سال را از درآمدهای همان سال تأمین کنند.
آرژانتین	استان‌ها می‌توانند از منابع داخلی یا خارجی استقراض کنند. بانک مرکزی تأثیر این استقراض‌ها را بر نظام مالی کشور تحت نظارت دارد. وزارت اقتصاد هم بر نرخ‌های بهره خارجی نظارت می‌کند.
برزیل	مجلس سنای فدرال سقف کلی بدهی‌ای را که ایالت‌ها، نواحی فدرال و شهرداری‌ها می‌توانند به‌صورت استقراض تأمین کنند و همچنین مقررات و شرایط استقراض داخلی و خارجی به‌وسیله آنها را تدوین می‌کند و به اجرا می‌گذارد.
شیلی	شهرداری‌ها و شرکت‌های متعلق به دولت می‌توانند برای اجرای پروژه‌های خاص دست به استقراض بزنند؛ ولی این کار مستلزم قوانینی است که نحوه بازپرداخت این وام‌ها را مشخص می‌کند.
کلمبیا	طبق قانون اساسی، بدهی دولت‌های محلی نمی‌تواند بیش از توان بازپرداخت آنها باشد. در این کشور قانونی وجود دارد که رویه‌های درجه‌بندی شده‌ای را برای استقراض سطوح ایالتی و محلی - با توجه به حجم کل دیون خارجی کشور - مقرر می‌سازد.

کشور	مقامات محلی و شهرداری / سقف بدهی
مکزیک	ایالت‌ها تحت هیچ شرایطی مجاز نیستند به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم دست به استقراض از دولت‌ها، شرکت‌ها یا بخش خصوصی خارجی بزنند، یا وامی بگیرند که بازپرداخت ارزی داشته باشد. استقراض به‌وسیله شهرداری‌ها و ایالت‌ها فقط برای سرمایه‌گذاری‌های عمومی مولد <sup>۱</sup> مجاز است.
ونزوئلا	ایالت‌ها و شهرداری‌ها مجاز نیستند بدون کسب مجوز از دولت فدرال دست به استقراض بزنند.

**Source:** Ter\_Minassian, T. (1996) and Petrei, 1998.

### ۳-۵ تصویب بودجه و نقش مجلس

#### ۱-۳-۵ تقدیم بودجه به مجلس

تصویب بودجه به‌وسیله مجلس نباید صرفاً عملی تشریفاتی برای رعایت قانون اساسی باشد. مجلس به‌طور کلی مناسب‌ترین جایگاه برای ایفای وظیفه پاسخ‌گویی مالی دولت در قبال مردم است. بدین‌منظور بدیهی است نقش مجلس باید تصویب تصمیم‌ها و برنامه‌هایی باشد که دولت قصد دارد در آینده انجام دهد، و نه مهر تأیید زدن بر تصمیم‌هایی که پیش‌تر گرفته شده‌اند. بنابراین بودجه باید در زمان مناسبی به مجلس تقدیم شود، که معمولاً هم دو تا چهار ماه پیش از آغاز سال مالی است، تا فرصت کافی برای مذاکرات و بحث و بررسی‌های بودجه در مجلس وجود داشته باشد.

در برخی از کشورها بودجه پس از آغاز سال مالی به مجلس تقدیم می‌شود، و دلیل عمده این امر تأخیرهای اجتناب‌ناپذیر در فرایند تهیه و تدوین بودجه، تغییر ناگهانی در ترکیب هیئت وزیران یا مذاکرات مالی پیش‌بینی نشده با نهادهای مالی بین‌المللی است. البته در برخی از کشورها تأخیر در ارائه بودجه به مجلس عملاً نهادینه شده است مثلاً در نپال بودجه رسماً چند روز قبل از آغاز سال مالی به مجلس ارائه می‌شود. بنابراین مجلس مجبور است قبل از آغاز بررسی بودجه، فوراً یک‌ششم اعتبارات تخصیص یافته در لایحه بودجه را تصویب کند تا دولت بتواند هزینه‌های خود را به‌طور قانونی انجام دهد.

#### 1. Productive public investments

فصل پنجم مسائل سازمانی در تهیه و تدوین بودجه و فرایند تصویب آن ۲۶۷

در چین «کنگره ملی خلق»<sup>۱</sup> پس از آغاز سال مالی، جلسات بررسی و تصویب بودجه را برگزار می‌کند.<sup>(۶)</sup> در نتیجه از کنگره درخواست بررسی و تصویب اعتبارات بودجه‌ای می‌شود که اجرای آن آغاز شده است.

تحت شرایط خاصی می‌توان تأخیر در ارائه بودجه به مجلس را توجیه کرد. در این صورت قانون نظام بودجه باید شامل بندهایی باشد که به قوه مجریه اجازه دهد قبل از تصویب بودجه و تحت شرایط خاص، متعهد به پرداخت هزینه‌ها گردد. البته این مجوز طبق بودجه سال قبل به دولت داده می‌شود، و نه بودجه سال جاری که هنوز بررسی آن آغاز نشده است (مثلاً به دولت اجازه داده می‌شود که معادل یک‌دوازدهم اعتبارات تخصیص یافته سال قبل را ظرف یک ماه نخست سال جاری هزینه کند. نظیر این کار در ایالات متحد همه‌ساله در ماه اکتبر - که هنوز کنگره بودجه را تصویب نکرده است - انجام می‌شود). اما همواره باید مراقب بود که این تبصره مورد سوءاستفاده قرار نگیرد و به روشی نظام‌مند برای طفره رفتن از فرایند عادی بودجه تبدیل نشود.

اعضای مجلس دارای سلیق و ترجیحات گوناگونی در مورد نحوه تخصیص منابع هستند و از جهات مختلفی هم تحت فشار حوزه انتخابیه خود قرار دارند. مجموعه این ترجیحات و فشارها همواره گرایشی نظام‌مند را به افزایش هزینه‌ها در جریان بحث و بررسی‌های بودجه در مجلس به‌وجود می‌آورد (چنین پدیده‌ای به «زدبندهای پارلمانی»<sup>۲</sup> مشهور است). به همین دلیل بسیاری از کشورها مقررات آیین‌نامه‌ای ویژه‌ای را برای تنظیم و قاعده‌مند ساختن بحث و گفت‌وگوهای مجلس درباره بودجه ایجاد می‌کنند. این مقررات معمولاً تعیین‌کننده دو چیز است:

۱. ترتیب رأی‌گیری در مورد بودجه؛ و

۲. قدرت مجلس در اصلاح بودجه.

در نظام‌های پارلمانی<sup>۳</sup> که یک حزب اکثریت قاطع آرا در پارلمان را دارد،<sup>(۷)</sup> بودجه‌ای که قوه مجریه تهیه کرده است به‌طور معمول به‌وسیله مجلس به تصویب می‌رسد؛ در

1. National People's Congress (NPC)

2. Log-rolling

3. Parliamentary system



این شرایط عدم تصویب بودجه از سوی مجلس به معنای رأی عدم اعتماد به دولت است و خودبه‌خود به برکناری دولت می‌انجامد.<sup>(۸)</sup>

برای اعمال انضباط مالی (بودجه‌ای) پیش از وقوع، در بسیاری از کشورها رأی‌گیری برای تصویب بودجه در دو مرحله انجام می‌شود: ابتدا کلیات بودجه به تصویب می‌رسد و در مرحله بعد تخصیص اعتبار و توزیع منابع بین وزارتخانه‌های گوناگون به رأی گذاشته می‌شود.<sup>(۹)</sup> هدف از این کار حفظ محدودیت و سقف کلی هزینه‌ها و تضمین تحقق اهداف کلی بودجه است. البته اثرات واقعی اتخاذ چنین رویه‌ای به‌روشنی مشخص نشده است، زیرا نمایندگان مجلس می‌توانند قبل از نخستین رأی‌گیری بودجه، ارتباط میان کلیات بودجه و برنامه‌ها و پروژه‌های مورد علاقه‌شان را حدس زده و بر همین اساس در مورد کلیات بودجه تصمیم بگیرند.<sup>(۱۰)</sup> با وجود این، بررسی ارقام کلی هزینه‌ها و درآمدها به‌صورت یکجا، این مزیت را دارد که به قوه مقننه امکان می‌دهد در فضایی کاملاً شفاف به بحث درباره سیاست اقتصاد کلان بپردازد.

قدرت قانونی مجلس در اصلاح بودجه در کشورهای مختلف با یکدیگر تفاوت دارد. در این خصوص، سه وضعیت کلی بدین شرح مطرح است:<sup>(۱۱)</sup>

● **قدرت نامحدود:** این بدان معناست که مجلس می‌تواند هزینه‌ها و درآمدها را در بودجه کاهش یا افزایش دهد، بدون اینکه نیازی به جلب توافق دولت داشته باشد.<sup>(۱۲)</sup> نظام‌های جمهوری در این الگو می‌گنجند؛ هرچند که در این نظام‌ها هم در مقابل قدرت مجلس در اصلاح بودجه، قدرت رئیس‌جمهوری به‌صورت «حق وتو» (مثلاً در ایالات متحد و فیلیپین) وجود دارد. پیامد این امر نفوذ گسترده قوه مقننه در دو هدف نخست مدیریت هزینه‌های عمومی (انضباط مالی و تخصیص منابع) است، گو اینکه قوه مقننه در این شرایط نفوذ غیرمستقیمی نیز بر هدف سوم (مدیریت اجرایی بودجه)<sup>۲</sup> خواهد داشت.

● **قدرت محدود:** یعنی مجلس به‌طور محدود می‌تواند بودجه را اصلاح کند. این محدودیت اغلب شامل سقفی برای هزینه‌ها و حداقلی برای درآمدهاست. دامنه این قدرت محدود در

---

1. Unrestricted power  
2. Practical management  
3. Restricted power

فصل پنجم مسائل سازمانی در تهیه و تدوین بودجه و فرایند تصویب آن ۲۶۹

کشورهای مختلف یکسان نیست.<sup>(۱۳)</sup> در کشورهای انگلستان، فرانسه و کشورهای مشترک المنافع بریتانیا، مجلس فقط می‌تواند با افزودن مواد الحاقی بر بودجه، هزینه‌ها را افزایش دهد - آن هم به‌طور محدود - در آلمان مجلس این کار را فقط از طریق جلب نظر قوه مجریه می‌تواند انجام دهد. اینها همگی به معنای نفوذ بسیار محدود قوه مقننه در نحوه تخصیص منابع (و به‌طور غیرمستقیم) بر نحوه اجرای بودجه است.

● **قدرت متوازن کردن بودجه:** در برخی از کشورها قوه مقننه می‌تواند هنگام بررسی بودجه سطح هزینه‌ها یا درآمدها را افزایش یا کاهش دهد، مشروط بر آنکه توازن بودجه را با اقدامی متقابل حفظ کند. در این وضعیت، حوزه نفوذ قوه مقننه محدود به تخصیص منابع خواهد بود، و نه فراتر از آن.

از آنجا که مذاکرات بودجه در مجلس همواره فشاری در جهت افزایش هزینه‌ها بر بودجه تحمیل می‌کند، وجود محدودیت در قدرت قانونی این قوه (به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه و کشورهای اتحاد شوروی سابق که اثر چنین نفوذی به‌وضوح مشاهده می‌شود) بسیار ضروری است. قانون اصلی بودجه<sup>۲</sup> باید شامل این قید باشد که هرگونه اقدام مجلس در افزایش هزینه‌های بودجه فقط در صورتی مجاز خواهد بود که هزینه‌های مورد نظر جزء مصوبات بودجه یا ضمیمه آن باشند. برخی از کشورها به‌جای محدود ساختن نقش مجلس، باید به فکر راه چاره‌ای برای ایفای نقشی فعال‌تر از سوی مجلس در فرایند بودجه باشند.

وجود کمیته‌های تخصصی زبده و توانا، مجلس را قادر می‌سازد تا توان کارشناسی خود را پرورش دهد و نقش مؤثرتری در تصمیم‌گیری‌های بودجه‌ای ایفا کند. به‌طور معمول کمیته‌های مختلف در مجلس به جوانب گوناگون بودجه و هزینه‌های دولتی می‌پردازند. مثلاً بررسی درآمدها و هزینه‌های کل برعهده کمیته مالی و بودجه است؛ کمیته حساب‌های عمومی<sup>۳</sup>، نظارت قوه مقننه بر بودجه را تضمین می‌کند؛ و کمیته‌های بخشی نیز به بررسی تطابق بودجه با سیاست‌های بخشی می‌پردازند و گاه جزئیات بودجه را مورد بررسی قرار می‌دهند. فعالیت‌های این کمیته‌ها باید کاملاً با یکدیگر هماهنگ باشد. در کشورهایی که قوه

---

1. Balanced budget power  
2. Budget organic law  
3. Public Accounts Committee

مقننه نقش عمده‌ای را در اصلاح بودجه ایفا می‌کند، اصلاحیه‌های بودجه را عموماً همین کمیته‌ها تهیه می‌کنند، نه اینکه در صحن علنی از سوی هریک از نمایندگان پیشنهاد شود.<sup>(۱۴)</sup> زمان تخصیص داده شده به مذاکرات بودجه‌ای در مجلس، به‌ویژه جلسات و بحث‌های کمیته‌های تخصصی، بسیار مهم و بارز باشد و تأثیری تعیین‌کننده بر اعتبار بودجه به‌جای می‌گذارند. طول مدت مذاکرات بودجه‌ای در مجلس در کشورهای مختلف یکسان نیست. به‌عنوان نمونه، این مدت در کشور هند به ۷۵ روز و در آلمان به چهار ماه می‌رسد و در ایالات متحد حتی از این هم طولانی‌تر است.

مجلس و کمیته‌های تخصصی آن باید به‌منظور اعمال نظارت دقیق بر بودجه و بررسی آن، به کارشناسان مستقل و زبده دسترسی داشته باشند. در کشور هند، به‌مانند بسیاری دیگر از کشورهایی که سابقه نظام مشروطه دارند، کمیته‌های تخصصی و نمایندگان مجلس پشتیبانی کتابخانه مجلس و مرکز تحقیقات و پژوهش‌ها و خدمات مرجع<sup>۱</sup> را به همراه دارند؛ کنگره (مجلس) آمریکا از حضور پرسنل بسیار کارآموده و باکفایت در دفاتر پشتیبانی کمیته‌های تخصصی و خدمات «دفتر بودجه کنگره» با تجهیزات و امکانات بسیار فراوان و غنی بهره‌مند است، ضمن آنکه «دفتر حسابداری عمومی» نیز گزارش‌های حسابداری و اطلاعات لازم را درباره مطابقت برنامه‌ها با اهداف و سنجش عملکرد برنامه‌ها، به‌طور منظم یا برحسب درخواست در اختیار اعضای کنگره قرار می‌دهد.

کمیته‌ها باید به اطلاعات اجرایی نیز دسترسی داشته باشند؛ مثلاً در آلمان، کمیته‌های تخصصی بودجه «مجلس» از طریق جلسات توجیهی یا گزارش‌های هزینه‌های انجام شده، پیوسته با قوه مجریه در تعامل‌اند. در هند نیز «کمیته حساب‌های عمومی» از طریق گزارش‌های هزینه و حساب‌های بخشی که از حسابرس کل دریافت می‌کند این ارتباط را حفظ کرده است (هرچند به‌نظر می‌رسد که این ارتباط بیشتر برای ایفای نقش نظارتی مجلس برقرار شده است تا نقش مجلس در تدوین سیاست‌های بودجه). در هر صورت مشاوره مستمر میان قوه مجریه و کمیته‌های تخصصی مجلس در زمینه سیاست‌های بودجه و اجرای این سیاست‌ها، موجب افزایش قابلیت و توانایی این قوه در مرور و بررسی هرچه دقیق‌تر و مؤثرتر بودجه خواهد شد.

فصل پنجم مسائل سازمانی در تهیه و تدوین بودجه و فرایند تصویب آن ۲۷۱

## ۴-۵ نکات اصلی و توصیه‌هایی برای اصلاحات

### ۱-۴-۵ نکات اصلی

مسئولیت‌های دست‌اندرکاران تهیه بودجه و تدوین سیاست‌ها باید به‌وضوح تعریف و تعیین شود:

«رکن مرکزی دولت» (دفتر نخست‌وزیری یا ریاست جمهوری) هماهنگ‌کننده فرایند تدوین سیاست‌ها و ایفاگر نقش میانجی در حل و فصل اختلاف‌نظرهایی است که در جریان تهیه و تدوین بودجه پیش می‌آید.

- «وزارت دارایی» دستورالعمل‌ها را تهیه می‌کند، به بررسی درخواست‌های بودجه می‌پردازد، و هماهنگ‌کننده فرایند تدوین بودجه است و در عین حال وظیفه دارد از سازگاری و همخوانی بودجه با سیاست‌ها و اهداف کلان اقتصادی اطمینان حاصل کند.
- وزارتخانه‌های اجرایی و دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه وظیفه دارند برنامه‌ها و بودجه‌های بخش مربوط به خود را در چارچوب سیاست‌های تعیین شده از سوی دولت، تهیه و تدوین کنند.

- تخصیص هزینه‌ها به زیربخش‌های تابعه دولت (دولت‌های ایالتی و محلی) باید مبتنی بر مبانی صریح و شفاف باشد و ترتیبات درآمدی نیز مطابق تخصیص هزینه‌ها تعیین شود. دولت مرکزی در تدوین بودجه خود باید از تحمیل کسری بودجه به دولت‌های محلی یا ایالتی بپرهیزد. هرگونه افزایش در وظایف و مسئولیت‌های یکی از زیربخش‌های تابعه دولت، باید با اقدامات جبرانی در بعد درآمدی همراه باشد.

وجود عوامل انگیزشی و تنبیهی برای تضمین کارایی و انضباط مالی ضرورت دارد. دولت‌های محلی و ایالتی باید از صرفه‌جویی‌هایی که در هزینه‌ها می‌کنند، نفع ببرند؛ ولی در ازای سوءمدیریت یا اسراف و حیف‌ومیل بودجه، باید اقدامات پیشگیرانه‌ای به اجرا گذاشته شود.

### ۲-۴-۵ توصیه‌هایی برای اصلاحات

قوه مقننه جایگاه مناسب و شایسته‌ای برای تحقق اصل پاسخ‌گویی دولت در برابر مردم است. قوه مقننه باید ابزارها و وسایل لازم را برای بررسی سیاست‌ها و بودجه پیشنهادی دولت در دست داشته باشد:

- بودجه باید در زمان مناسب و مقتضی به مجلس ارائه شود تا مجلس فرصت کافی برای بررسی بودجه و انجام مذاکرات معمول، قبل از آغاز سال مالی، داشته باشد.
  - کمیته‌های تخصصی مجلس باید به منابع کافی برای انجام وظایفشان دسترسی داشته باشند.
  - مقادیر کل درآمد و همچنین هزینه‌ها و اهداف بودجه‌ای باید به‌طور هم‌زمان مورد بررسی قرار بگیرد.
- برای مهار فشار احتمالی مجلس در جهت افزایش هزینه‌های دولت، گاه ممکن است به عوامل بازدارنده‌ای در قانون، به‌منظور محدود ساختن قدرت مجلس در اصلاح بودجه، نیاز باشد (مثلاً هرگونه اصلاح بودجه که موجب افزایش هزینه‌ها یا کاهش درآمدهای دولت می‌شود باید با اقدام جبرانی متقابل همراه باشد، به‌طوری‌که چنین اقدامی منجر به افزایش هزینه‌های کل یا کاهش درآمد کل دولت نشود). همچنین قوانینی که اثر مستقیم بر بودجه دولت دارند، فقط در صورتی باید تصویب شوند که در چارچوب بودجه یا ضمیمه آن به تأیید دولت رسیده باشند.

فصل پنجم مسائل سازمانی در تهیه و تدوین بودجه و فرایند تصویب آن ۲۷۳

### پی‌نوشت‌ها

۱. برای مثال، در فرانسه این کار را معمولاً دبیرخانه کل دولت انجام می‌دهد.
۲. به‌استثنای نظام سیاسی ایالات متحد که قوه مقننه آن نقش گسترده‌ای در فرایند آماده‌سازی بودجه دارد.
۳. در ماه فوریه سال ۱۹۹۷، در سمیناری که درباره مدیریت بودجه در «Yaonde Cameroon» برگزار شد، بیشترین مخالفت‌ها با افزایش مسئولیت وزارتخانه‌های اجرایی در آماده‌سازی و تدوین بودجه از سوی رؤسای واحدهای مستقل و دورافتاده دولتی که نگران از دست دادن حمایت وزارت دارایی بودند ابراز می‌شد. اینان بیم داشتند که بدین ترتیب همان حداقل منابعی که به ایشان تعلق می‌گرفت نیز قطع شود.
4. See Shah, 1994, and Ter-minassian, 1997.
5. See Prudhomme, 1995.
6. See Ahmad, et. al., 1995.
۷. مثلاً سال گذشته در ایتالیا.
۸. مثلاً در اواخر سال ۱۹۹۸ در ایتالیا.
۹. مثلاً در ایالات متحد از زمان تصویب قانون بودجه سال ۱۹۷۴، و همچنین در فرانسه و سایر کشورها.
10. See Alesina and Perotti, 1996.
11. See Krafchik and Wehner, 1998.
۱۲. در آمریکا کنگره قدرت خود را از طریق قطعنامه بودجه سالیانه که در آن اهداف مخارج برای کمیته‌های کنگره تعیین شده است، محدود می‌کند. به‌عنوان مثال، کنگره در سال ۱۹۹۰ تصویب کرد که مزایای جدید در پرداخت‌های موظف تنها در صورتی می‌توانند افزایش یابند که سایر پرداخت‌های موظف کاهش پیدا کنند، یا درآمدهای جدیدی به‌دست آیند. اما اینها محدودیت‌هایی هستند که خود کنگره وضع کرده است، و در هر زمانی با تصویب قانون می‌توانند لغو شوند.
13. See Von Hagen and Harden, 1996, —, 1992, Milesi-ferretti, 1996.
۱۴. قطعنامه بودجه سالیانه در ایالات متحد آمریکا - که فقط نوعی توافق و مصوبه کنگره‌ای است و نیازی به تصویب رئیس‌جمهور ندارد - رئیس‌جمهور یا هدف‌گذاری کلی مخارج را دربرمی‌گیرد.



## فصل ششم

---

اطمینان یافتن از اجرای  
دقیق بودجه





## ترجمه: شراره براتی

حسین یعقوبی میاب

### ۶-۱ اهداف اجرای بودجه<sup>(۱)</sup>

#### ۶-۱-۱ اهمیت اجرای بودجه

اجرای بودجه مرحله‌ای است که در آن منابع به‌منظور اجرای سیاست‌های مورد نظر در بودجه مورد استفاده قرار می‌گیرند. اجرای بودجه‌ای که به شکلی شایسته تدوین شده باشد، امکان‌پذیر است؛ اما نمی‌توان بودجه‌ای را که به‌طور نامناسب تهیه شده است به‌خوبی اجرا کرد. اولین مرحله از لحاظ منطقی و زمانی، تهیه بودجه مناسب است. باین‌حال چنین نیست که فرایند اجرای بودجه صرفاً به سازوکارهایی برای اطمینان از آن، همراه با برنامه‌ریزی اولیه ختم شود. حتی با پیش‌بینی‌های خوب نیز نمی‌توان از تغییرات پیش‌بینی نشده در وضعیت اقتصاد کلان که طی سال رخ می‌دهد چشم پوشید؛ و در این میان لازم است که تغییرات در بودجه منعکس شوند. البته تغییرات باید به‌نحوی اعمال گردند که به‌منظور اجتناب از مختل شدن فعالیت‌های نهادها و مدیریت پروژه، با اهداف اولیه سیاستی سازگار باشند. همچنین اجرای موفقیت‌آمیز بودجه بستگی به عوامل بسیار دیگری همچون توانایی تعامل با تغییرات وضعیت اقتصاد کلان و ظرفیت نهادها دارد. در اجرای بودجه، که در مقایسه با تدوین آن عوامل مهم‌تری را دربرمی‌گیرد، باید اطمینان حاصل شود که از یک‌سو علامت‌های معین به بودجه انتقال داده شده باشد و از سوی دیگر، بازخورد حاصل از تجربه عملی در اجرای بودجه مدنظر قرار گرفته باشد. از این‌رو اجرای بودجه مستلزم عوامل ذیل است:

۱. اطمینان از اینکه بودجه متناسب با قدرت قانونی اعطا شده<sup>۱</sup> به آن از جنبه‌های

مالی و سیاستی اجرا خواهد شد؛

---

1. Authorizations granted in the law

۲. سازگار کردن اجرای بودجه با تغییرات مهم وضعیت اقتصاد کلان؛
۳. حل و فصل مشکلات ایجاد شده در طی اجرا؛
۴. مدیریت خرید و استفاده از منابع به شکلی مؤثر و کارآمد؛
۵. نظام اجرایی بودجه باید از داشتن اختیارات بودجه‌ای<sup>۱</sup> مطمئن باشد و ظرفیت‌های نظارت و گزارش‌دهی کافی نیز داشته باشد، تا در عین دادن آزادی عمل به مدیران قادر به تشخیص و شناسایی فوری مشکلات اجرایی بودجه شود.

## ۲-۱-۶ نظام اجرایی بودجه<sup>۲</sup>

نظام اجرایی بودجه باید سه هدف عمده نظام مدیریت هزینه‌های عمومی را که در فصل اول بیان شد (انضباط مالی، تخصیص راهبردی منابع و کارایی عملیاتی) برآورده کند؛ و به همین خاطر روش‌های آن باید به‌طور مناسب متوازن باشند تا از تضادهای بین این سه هدف پرهیز گردد یا به حل و فصل آنها پرداخته شود.

انضباط مالی نیاز به تعریف اهداف مالی دارد و بنابراین تا حد زیادی مربوط به تدوین و تهیه بودجه است (فصل چهارم). لذا روش‌های اجرای بودجه باید این اطمینان را بدهد که اهداف مالی به شکل مؤثری اجرا می‌شوند و مدیران از بودجه مصوب مجلس تبعیت می‌کنند.

تمرکز بر نظام سنتی اجرای بودجه در صورتی مورد پذیرش است که کنترل‌های داخلی<sup>۳</sup> به‌منظور جلوگیری از فزونی هزینه‌ها و عدم تغییر ترکیب بودجه به‌هنگام اجرای آن، به کار گرفته شوند. این رویکرد با هدف اطمینان از انضباط مالی است؛ اما معمولاً در این حیطه دو نوع مشکل مختلف به وجود می‌آید. از طرفی همان‌گونه که پیش‌تر هم ذکر شد، نظارت‌های بیش از حد دقیق و ریز، وقت‌گیر است و موجب انعطاف‌ناپذیری بودجه می‌شود و به مدیران نیز انعطاف لازم را برای اجرای کارآمد بودجه نخواهد داد. از طرف دیگر، نظارت‌ها و کنترل‌های سنتی برای اطمینان از انضباط مالی<sup>۴</sup> کافی نخواهد

- 
1. Budgetary authorizations
  2. Budget execution system
  3. Input controls
  4. Budget rigid

فصل ششم اطمینان یافتن از اجرای دقیق بودجه ۲۷۹

بود. این نظارت‌ها بر پرداخت‌های نقدی برای تدارکات متمرکزند، درحالی‌که اکثر مسائل و مشکلات عمده در جای دیگری مشاهده می‌شوند (مآزاد کارمندان<sup>۱</sup>، پرداخت‌های موظف، تعهدات معوق در قبال خدمات رفاهی و مصرفی همگانی و جز اینها). در نظام اجرایی مقبول، حسابرسی‌های بعدی، ضمانت‌های اجرایی و نظام مدیریت داخلی همانند نظارت سنتی بودجه اهمیت دارند (و در مواردی دارای اهمیت بیشتری هم هستند) (کنترل داخلی و حسابرسی در فصل نهم مورد بحث قرار خواهند گرفت).

به‌منظور اجرای مؤثر و مقرون‌به‌صرفه سیاست‌ها و برنامه‌های بودجه باید به وزارتخانه‌ها و سازمان‌های اجرایی آزادی عمل کافی برای مدیریت منابع‌شان در چارچوب سیاست‌های بودجه داد. این آزادی عمل به ترکیب داده‌های مورد نیاز برای انجام فعالیتی مشخص و تخصیص منابع در میان پروژه‌هایی با اهداف مشابه مربوط می‌شود (در درون همان برنامه). با این حال، این آزادی عمل نباید موجب انحراف در سیاست‌های بودجه مصوب مجلس، یا اختلال در اهداف تثبیت اقتصادی شود.

### ۳-۱-۶ مخارج بیش از حد و مخارج کمتر از حد<sup>۲</sup>

فزونی هزینه‌ها گاهی اوقات به دلیل عدم همراهی مدیران اجرایی با محدودیت‌های مخارج تعریف شده در بودجه به هنگام تخصیص هزینه‌هاست. از آنجاکه وجوه نقدی اختصاص یافته به دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه برای هزینه‌های تخصیص یافته معمولاً تحت کنترل و نظارت است، لذا فزونی هزینه‌ها موجب ایجاد بدهی‌های معوق می‌شود. فزونی هزینه‌ها غالباً نتیجه سازوکارهای مخارج فرابودجه‌ای<sup>۳</sup> (پرداخت از محل حساب‌های ویژه، حساب‌های منظور نشده<sup>۴</sup> و جز اینها) است.

در بعضی از کشورها، فرایند هزینه کردن می‌تواند به قدری کند باشد که به‌منظور دور زدن آنها «روش‌های خاص»<sup>۵</sup> وضع شود. پرداخت‌هایی که از این طریق صورت

- 
1. Overstaffing
  2. Underspending
  3. Off-budget spending
  4. Below-the-line accounts
  5. Exceptional procedures

می‌گیرند، در محدوده تخصیص‌ها نیستند و بدین ترتیب عامل اصلی و مهم فزونی هزینه‌های بودجه به‌شمار می‌آیند. ضعف مقبولیت نظام اجرایی بودجه می‌تواند از طریق تقویت نظام حسابرسی، نظام گزارش‌دهی و اطمینان از مؤثر بودن کنترل‌های پایه‌ای اجرای بودجه - که در ذیل بدان پرداخته خواهد شد - مورد توجه قرار گیرد. در این زمینه به پوشش کامل بودجه‌ای<sup>۱</sup> نیاز است (ن.ک. فصل دوم). از روش‌های خاص و استثنایی نیز باید پرهیز کرد، اما باین حال در تعدادی از کشورها به‌منظور ساده‌سازی نظام کنترل به چنین چیزی نیاز است.

فزونی هزینه‌ها ممکن است به‌دلیل ناکارآمدی‌ها در تهیه و تدوین بودجه باشد. عواملی از قبیل طولانی شدن تعهدات سرمایه‌گذاری و پرداخت‌های موظف، یا اثر نرخ تورم بر دستمزدها در بعضی از کشورها به هنگام تهیه بودجه کمتر در نظر گرفته می‌شوند؛ و همچنین ممکن است منافع خاص و فشارهای سیاسی تهیه و تصویب و اجرای بودجه را تحت تأثیر قرار دهند. قوه مجریه یا مجلس در برخی از کشورها احکام و قوانینی را که آثار شدید مالی بر بودجه دارند در پیش می‌گیرند، حتی اگر آنها مستقیماً بودجه را هدف قرار ندهند. همان‌گونه که در فصل چهارم بحث شد، در این زمینه به قوانین و مقرراتی نیاز است. وزارت دارایی خود باید هرگونه مقررات یا پیش‌نویس تصمیم‌هایی را که می‌تواند دارای اثر مالی باشد مورد بازبینی و بررسی قرار دهد. باین حال، در بعضی از موارد وزیر دارایی ممکن است خود افزایش مخارج بودجه را موجب شود (به‌عنوان مثال، از طریق پرداخت مخارج از محل حساب‌های خاص یا استقراض بدون حساب و نسنجیده برای پروژه‌ها). فرایند تهیه و تدوین بودجه به شکل دقیق و ایجاد ترتیبات نهادی لازم، از پیش شرط‌های ضروری به‌منظور اجتناب از فزونی هزینه‌های بودجه به‌شمار می‌آیند. اما در بعضی از کشورهای دارای حکمرانی بد<sup>۲</sup>، راه‌حل‌های فنی می‌تواند چنان خیالی باطل باشد.

در تعدادی از کشورهای در حال توسعه، مخارج بودجه کمتر از حد بیان می‌شود و این لزوماً بدان معنی نیست که انضباط مالی خوبی در این کشورها وجود دارد. در بعضی

- 
1. Comprehensive coverage of the budget
  2. Bad governance

از کشورها که حکمرانی بد دارند، مخارج کمتر از حد در بودجه رسمی ممکن است با مخارج فرابودجه‌ای همزیستی داشته باشد. این مشکل مربوط به بودجه رسمی و به خصوص بخش عمرانی آن است، و مشکلی بسیار قدیمی است. در دهه ۱۹۷۰ برنامه هزینه‌های تهیه شده در تعدادی از کشورهای در حال توسعه به این مشکل دچار بود.<sup>(۲)</sup> اجرای چند بودجه عمرانی و اقلام هزینه‌های غیردستمزدی در بودجه‌های مستمر به‌طور متناوب بیانگر همان ضعف‌ها و کاستی‌هاست.

در اکثر موارد کمتر از حد بودن مخارج، علاوه بر مشکل فزونی هزینه‌ها، به دلیل ناکارآمدی‌ها در تهیه و تدوین برنامه و بودجه است. برآورد بیش از حد بودجه و برآوردهای غیرواقعی از درآمدها منجر به تجدیدنظر بودجه در طی اجرای آن می‌شود. در اکثر کشورهای در حال توسعه وزارت دارایی صلاحیت کنترل اجرای بودجه را از طریق خزانه‌داری و بازرسان مالی و مشاوران بودجه دارد. لذا هرگاه فرایند تدوین و تهیه بودجه ضعیف باشد، آنگاه ناکارآمدی‌های آن از طریق بودجه‌ریزی‌های مکرر<sup>۱</sup> بروز پیدا می‌کند.<sup>(۳)</sup> پس از تصویب بودجه، وزارت دارایی با تکیه بر دیدگاه‌های خاص خود در تهیه بودجه، به اجرای بودجه می‌پردازد. کمیته پولی هم موقعیت درآمدی را مورد بازبینی قرار می‌دهد و چه بسا تصمیم بگیرد که تنها نیمی از آنچه را که بودجه رسمی عملاً نیاز دارد عرضه کند. در اینجا بودجه‌ای وجود دارد؛ اما وجوه آن از طریق بودجه مرکزی<sup>۲</sup> - که وزارت دارایی جز آن است - عرضه می‌شود.<sup>(۴)</sup> ابزارهایی که برای اطمینان از انضباط مالی و مدیریت وجوه نقد به آنها نیاز است، می‌توانند باعث اختلال در اجرای برنامه‌های بودجه شوند. کمتر از حد بودن مخارج در بخش عمرانی بودجه اغلب به دلیل ناکارآمدی‌ها در تهیه و تدوین برنامه‌ها و طرح‌هاست. لذا برنامه‌ریزی خوش‌بینانه مالی، که زمان مورد نیاز برای تهیه یا تدارک وجوه خارجی را منظور نمی‌کند، امری رایج است. برنامه‌ریزی دقیق هزینه‌های عمرانی مشکل است، اما انعطاف‌پذیری مناسب در تخصیص مجدد وجوه پروژه‌های به تأخیر افتاده به پروژه‌هایی که از برنامه جلوترند، باعث اجرای رضایت‌بخش برنامه هزینه‌های کلی می‌شود. در برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری

---

1. Repetitive budgeting  
2. Core budget

لازم است در دسترس بودن منابع داخلی مدنظر قرار گیرد. چنانچه بودجه عمرانی فقط براساس منابع مالی کمک‌دهندگان تهیه شود، نتیجه آن تهیه بودجه‌ای عمرانی با برآوردهای کمتر از واقع است. علاوه بر این، در بعضی از کشورها بودجه‌ریزی براساس جریان نقدی<sup>(۵)</sup> از ابزارهای وزارت دارایی به‌منظور کنترل بودجه عمرانی است - که هنوز تهیه نشده است. همان‌گونه که در فصل‌های سوم و چهارم بحث شد، همکاری و مشارکت نزدیک بین نهادهای اصلی در طی تهیه و تدوین بودجه به‌منظور مشخص شدن بخش‌های مناقشه‌انگیز در این مرحله الزامی است. در تحلیل اجرای بودجه و ابزارهای کنترل اجرای بودجه، لازم است که تمام موضوع‌های مرتبط با تهیه و تدوین بودجه مدنظر قرار گیرد و خطرهای بودجه‌ریزی مکرر اختلال برانگیز و همچنین الزامات و ابزارهای کنترل وجوه و مقبولیت کنترل به‌حساب آورده شود. اهمیت این موارد تا حد زیادی بستگی به وضعیت هر کشور دارد.

## ۶-۲ چرخه هزینه‌ها<sup>۱</sup>

### ۶-۲-۱ مراحل چرخه هزینه‌ها

چرخه هزینه‌ها، با قانونی شدن بودجه، مراحل از این دست را دربرمی‌گیرد:

• **تعیین تخصیص‌ها و توزیع اعتبارات به واحدهای استفاده‌کننده از بودجه:** اعتبارات ممکن است از طریق برگه‌های محدود وجوه نقد<sup>۲</sup>، صدور حواله<sup>۳</sup>، وجوه انتقالی به حساب‌های تنخواه‌گردان<sup>۴</sup> - یا جز آن - توزیع شود. در برخی از کشورها توزیع اعتبارات شامل دو مرحله است: الف) تخصیص از طریق دفتر مرکزی بودجه، که میزان سهم وزارتخانه‌ها و واحدهای تصمیم‌گیر مخارج<sup>۵</sup> از اعتبارات بودجه را تعیین می‌کند. ب) توزیع اعتبارات از طریق وزارتخانه‌ها و واحدهای اصلی تصمیم‌گیر هزینه‌ها، که میزان سهم واحدهای نوعی استفاده‌کننده از بودجه را تعیین می‌کند.<sup>(۶)</sup>

1. Expenditure cycle
2. Notification of cash limits
3. Issue of warrant
4. Imprest accounts
5. Spending decision units

فصل ششم اطمینان یافتن از اجرای دقیق بودجه ۲۸۳

● **تعهد<sup>۱</sup>**: تعهد مرحله‌ای است که در آن پرداخت تعهدات آتی تقبل می‌شود. تعهد شامل دادن سفارش، انعقاد قرارداد و جز اینها برای خدمات دریافتی است. چنانچه پیمانکار اقدام به اجرای قرارداد کند، این امر پرداخت مقرر در قرارداد را نیز به دنبال خواهد داشت. با این حال، همان‌گونه که در «قسمت ۲-۲-۶» بحث می‌شود، تعریف دقیق «تعهد» در معنای بودجه‌ای<sup>۲</sup> آن در نظام‌های مختلف بودجه‌ای متفاوت است و بستگی به طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها دارد.

● **تحصیل<sup>۳</sup> تأیید (یا گواهی)<sup>۴</sup>**: در این مرحله صحت و درستی کالاهای تحویل شده یا خدمات ارائه شده - یا هر دو - با مفاد قرارداد یا سفارش مشخص می‌شود. اگر کشور دارای نظام حسابداری تعهدی باشد، آنگاه دارایی‌ها و بدهی‌های دولت افزایش می‌یابند و در دفاتر حسابداری ثبت می‌شوند. در برخی از کشورها (مانند آمریکا) هزینه‌ها در مرحله تأیید، هزینه‌های تعهد شده نامیده می‌شوند. هزینه‌های تعهد شده نباید با هزینه‌های کل یا سایر مخارجی که در چارچوب نظام بودجه‌ای تعهدی از تخصیص‌های معینی استفاده می‌کنند، اشتباه گرفته شود و یکسان به‌شمار آید (ن.ک. فصل دهم). هزینه‌ها در مرحله تأیید مستلزم تعهدات و بدهی‌های معوق و نیز تفاوت بین هزینه‌ها در مرحله تأیید و پرداخت هستند.

● **پرداخت**: پرداخت‌ها در این مرحله انجام می‌شود. پرداخت‌ها ممکن است به طرق مختلفی صورت گیرند، همچون: چک، وجه نقدی، نقل و انتقال‌های الکترونیکی، ابزارهای بدهی، توافقات پایایی، کسر از مالیات‌ها، ضمانت‌نامه‌های نقدی و جز اینها. پرداخت‌هایی که از طریق توافقات پایایی، کسر از مالیات‌ها و ضمانت‌نامه‌های نقدی انجام می‌شوند، پرسش‌برانگیزند. پرداخت به‌وسیله کسر از مالیات‌ها در بعضی از کشورهای اتحاد شوروی سابق رواج است، لیکن باید دانست که این امر پیامدهای منفی بر جمع‌آوری مالیات و رقابت عرضه‌کنندگان خواهد گذاشت. توافقات پایایی نیز از رقابت میان عرضه‌کنندگان جلوگیری می‌کند. ضمانت‌نامه‌های نقدی معمولاً باید به‌جای ابزار پرداخت،

- 
1. Commitment
  2. Budgetary sense
  3. Acquisition
  4. Certification



به‌عنوان یک مرحله اجرایی در چرخه هزینه، در نظر گرفته شوند - به‌خصوص زمانی که پرداخت‌ها به‌صورت فوری انجام نمی‌پذیرند. پرداخت‌ها از طریق چک در اکثر کشورها هنگام صدور آن ثبت می‌شوند. انجام مقایسه با صورت‌حساب‌های بانکی باید نظام‌مند باشد. در صورتی که جریان چک‌های برگشتی زیاد باشد، آنگاه باید پرداخت‌ها را براساس چک‌های پرداخت شده گزارش کرد.

### ۲-۲-۶ ماهیت تعهدات

در فرهنگ بودجه‌ریزی و بنا به ماهیت هزینه‌ها و کشور، تعهد (یا الزام)<sup>۱</sup> یا با مرحله تعهد (طبق تعریف بالا)، یا مرحله تأیید تحصیل یا با نگهداشت اداری وجوه<sup>۲</sup> در پیش‌بینی استفاده‌شان مطابقت دارد. بعضی از کشورها مانند آمریکا، تعهد را که نوعی نگهداشت وجوه است، از الزام که مطابقت دارد با سفارش انجام شده، قرارداد منعقد شده، خدمات دریافتی و یا مبادله‌های مشابهی که نیاز به پرداخت دارند، متمایز کرده‌اند.<sup>(۷)</sup>

تفاوت بین مرحله تعهد و مرحله تأیید عمدتاً مرتبط با هزینه‌های سرمایه‌گذاری و خرید ملزومات است. تعهد در معنای بودجه‌ای آن برای تأدیه بدهی‌ها، هزینه‌های پرسنلی، انتقالات و همچنین بعضی از طبقات هزینه‌ای کالاها و خدمات (از قبیل مصرف برق و تلفن و جز آن)، با هزینه در مرحله تأیید مطابق است (از قبیل صورت‌حساب دستمزدهای ماهیانه، صورت‌حساب پرداخت بهره و صورت‌حساب تلفن). برای این طبقه از هزینه‌ها، الزام در مفهوم بودجه‌ای آن، در پرداخت رویدادی عکس مرحله تعهد است (مانند پرداخت وام، استخدام، مکالمه تلفنی و جز آن).

در نظام‌های بودجه‌ای، برای قراردادهای چندساله، تعهد در معنای بودجه‌ای آن ممکن است به معنای تعهد همه قرارداد، یا به معنای سهم سالیانه از قرارداد یا هزینه‌های واقعی باشد. در این دستورالعمل، هر زمان که تمایز قائل شدن میان تعهد چندساله و تعهد سالیانه ضرورت یابد، از اصطلاح‌های تعهد آتی و تعهد سالیانه استفاده می‌شود. تعهد قانونی مطابق تعهد سالیانه نیست، بلکه مطابق با قرارداد است.

1. Obligation

2. Administrative reservation of funds

### ۶-۳ اطمینان از رعایت اصول مالی

#### ۶-۳-۱ مسئولیت و جنبه‌های سازمانی اجرای بودجه

در اکثر کشورها تصمیم‌گیری در مورد اجرای برنامه‌های قانونی در بودجه به عهده وزارتخانه‌های اجرایی است. با این حال در بعضی از کشورها، نظارت وزارتخانه‌های اصلی می‌تواند به شکل مداخله در سیاست‌های بخشی باشد. در توزیع مسئولیت‌ها بین سازمان‌های مرکزی، وزارتخانه‌های اجرایی و دستگاه‌های وابسته و فرعی<sup>۱</sup> آن مشکلاتی وجود دارد. در بعضی از کشورها، مداخلات مستمر سازمان‌های مرکزی در مدیریت پروژه‌ها و برنامه‌ها، مانع از اجرای مؤثر این‌گونه برنامه‌ها می‌شود.

در سایر کشورها، نهادهای قوی و قدرتمند بدون گزارش‌دهی به وزارتخانه‌های خود، به اجرای برنامه‌ها می‌پردازند. در اینجا لازم است که تقسیم مسئولیت بین وزارتخانه‌ها مشخص شود تا اطمینان لازم از مسئولیت‌پذیری و پاسخ‌گو بودن کامل ادارات مرکزی، به‌منظور مشارکت در سیاست‌های بخش به‌وجود آید؛ و دیگر اینکه دستگاه‌های وابسته و فرعی، مجریان پروژه‌ها و جز اینها فعالیت‌هایشان را تحت نظارت سازمان‌های مرکزی و بدون وجود مداخلات دائمی و مخل هر روزه آنها انجام دهند.

رعایت نکته اخیر، به‌ویژه برای حل مسائل کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی، مهم و درعین حال مشکل است. واقعیت این است که چنین پروژه‌هایی مجموعه‌ای از امکانات برای وزارتخانه نیازمند تصور می‌شوند و غالباً اقدام به تغییر مسیر منابع مالی از پروژه‌ها به سمت پوشش هزینه‌های جاری سازمان‌های متبوع می‌کنند.

اجرای بودجه فعالیت‌هایی را پوشش می‌دهد که با اجرای سیاست‌ها و وظایف مرتبط با اجرای بودجه سروکار می‌یابند. ادارات مرکزی و دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه هر دو مشمول این وظایف‌اند. توزیع مسئولیت‌ها در سازمان بودجه<sup>۲</sup> باید براساس حوزه‌ها و زمینه‌های مسئولیت‌پذیری و پاسخ‌گویی وزارتخانه‌ها و سازمان‌ها، سازمان‌دهی شود.<sup>(۸)</sup> مسئولیت‌های سازمان‌های مرکزی<sup>(۹)</sup> عبارت‌اند از:

1. Subordinate agencies
2. Budget organization

- در مورد اجرای بودجه، مدیریت و اداره نظام توزیع اعتبارات، نظارت بر جریان هزینه‌ها، اصلاح بودجه سالیانه<sup>۱</sup>، مدیریت نظام پرداخت مرکزی<sup>۲</sup> (در صورت امکان) یا سرپرستی و نظارت بر حساب‌های بانکی دولت، مدیریت نظام حقوق و دستمزد مرکزی<sup>۳</sup> (در صورت امکان)، ادغام حساب‌ها و تهیه گزارش‌های پیشرفت کار.
- در مورد سیاست‌ها، بازبینی و بررسی پیشرفت کار به‌طور مستقل یا به‌طور مشترک با دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه، شناسایی اصلاحات مناسب در سیاست‌ها و بالاخره پیشنهاد تخصیص مجدد اعتبارات به دولت در چارچوب قانون مصوب مجلس. مسئولیت‌های دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه اینها هستند:
- در مورد اجرای بودجه، تخصیص اعتبارات میان واحدهای فرعی، قبول تعهدات، خرید و تهیه کالاها و خدمات، مشخص کردن کالاها و خدمات تملک شده، تقاضا برای پرداخت و جوه (در صورت عدم تمرکز نظام پرداخت به ایجاد آن مبادرت ورزد)، تهیه گزارش‌های پیشرفت کار، نظارت بر شاخص‌های عملکرد و نگهداری و حفظ اسناد و مدارک.
- در مورد اجرای سیاست‌ها، بازبینی و بررسی ادواری اجرای برنامه‌ها (از جمله نظارت بر شاخص‌های عملکرد)، شناسایی مسائل و مشکلات و ارائه راه‌حل‌های مناسب و تخصیص مجدد منابع در میان برنامه‌های بخشی (ولی در چارچوب سیاست‌های بودجه). در صورتی که چند سازمان مرکزی عهده‌دار نظارت بر اجرای بودجه باشند، آنگاه به همکاری و مشارکت نزدیک این سازمان‌ها نیاز است و وظایف خاص آنها باید به‌طور روشن ترسیم شود. به‌ویژه زمانی که سازمان مسئول انجام پرداخت‌ها از وزارتخانه مسئول تدوین بودجه (وزارت دارایی یا سازمان برنامه) جدا می‌شود و حتی زمانی که سازمان‌های بودجه و خزانه‌داری در قالب وزارتخانه‌ای واحد فعالیت می‌کنند، آنگاه مشارکت بین سازمان‌های مسئول تدوین و اجرای بودجه اغلب کافی نخواهد بود. اصلاحات بودجه و تخصیص مجدد منابع در میان بخش‌ها باید تحت مسئولیت وزارتخانه و سازمان مسئول و متولی تهیه و تدوین بودجه باشد. خزانه‌داری نیز باید به تهیه کلیه اطلاعات مورد نیاز اجرای بودجه بپردازد.

---

1. In-Year budget revision  
 2. Central payment system  
 3. Central payroll system

فصل ششم اطمینان یافتن از اجرای دقیق بودجه ۲۸۷

## ۲-۳-۶ آزادسازی وجوه

به منظور اطمینان از اجرای مؤثر بودجه باید قدرت و مسئولیت قانونی هزینه کردن بودجه، به موقع به نهادها و سازمان‌ها داده شود. اعتبارات باید همسو با مصوبات بودجه‌ای توزیع شوند. باین حال توزیع اعتبارات به دلیل مدیریت نقدی باید قاعده‌مند و منظم شود. مشکلات خاص مربوط به مسائل مدیریت نقدی و تهیه برنامه‌های نقدینگی در همین فصل مورد بررسی قرار می‌گیرند.

همان‌گونه که در ادامه خواهد آمد، مدیریت وجوه نقد مناسب به معنای «بودجه‌ریزی نقدی»<sup>۱</sup> یا «سهامیه‌بندی نقدی» نیست.

### ۱-۲-۳-۶ سهامیه‌بندی نقدی روزانه

در بعضی از کشورها به دلیل مشکلات مالی یا برآورد بیش از حد بودجه، وجوه از طریق سهامیه‌بندی نقدی روزانه در میان وزارتخانه‌ها توزیع می‌شود.<sup>(۱۰)</sup> این سازوکار با وجود نظام خزانه‌داری متمرکز شامل مجموعه سازمان‌های مستقلی است که وجوه در اختیار آنها قرار خواهد گرفت؛ یا شامل مجموعه صورت‌حساب‌هایی خواهد بود که باید پرداخت شوند. این مجموعه در بعضی از کشورها به وسیله کمیته یا گروهی مرکب از رئیس خزانه‌داری، وزیر دارایی و نخست‌وزیر تشکیل می‌شود. این «بودجه نقدی اثربخش»<sup>۲</sup> که بدین طریق و به طور تلویحی تدوین می‌شود، جانشین بودجه قانونی خواهد شد. تهیه بودجه روزانه از طریق چنین سازوکارهایی، قراردادهای غیررسمی در بودجه‌ریزی بین نهادهای مرکزی و دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه، تعهدات سیاستی تصریح شده در بودجه را نقض می‌کند.

توزیع اعتبارات تحت سازوکار سهامیه‌بندی نقدی، بنا به شرایط سیاسی و اضطراری است و اولویت‌های تعریف شده در بودجه را کنار خواهد گذاشت. بودجه ناشی از این تصمیم‌های روزمره ممکن است کاملاً متفاوت از بودجه مصوب مجلس باشد. علاوه بر این،

- 
1. Cash budgeting
  2. Effective cash budget

سه‌میه‌بندی نقدی خود نمی‌تواند مشکلات را حل کند بلکه در واقع چنان ابزاری برای حل آنهاست، زیرا دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه می‌توانند کماکان تعهداتی را ایجاد کنند که مطابق بودجه باشند. این تعهدات به بدهی‌های معوق انباشته<sup>۱</sup> می‌انجامد ولی از رویه‌های بودجه‌ای پیروی نمی‌کنند. این وضعیت در اقتصاد کشورهای در حال گذار (مانند چین و اکراین) مشاهده شده است، یا می‌شود.

### ۲-۳-۶ برنامه‌های اجرای بودجه و برنامه‌های نقدینگی

به‌منظور توزیع اعتبارات، اکثر کشورها بودجه را به چهار فصل تقسیم می‌کنند، یا آن را به میزان یک‌دوازدهم در هر ماه توزیع می‌کنند و یا به تهیه برنامه اجرایی بودجه می‌پردازند. روش اتخاذ شده هرچه باشد، نظام توزیع اعتبارات باید از اجرای کامل و مؤثر بودجه اطمینان حاصل کند و از ایجاد بدهی‌های معوق بپرهیزد. از این‌رو لازم است عناصر ذیل مدنظر قرار گیرند:

- سازمان‌ها برای تهیه برنامه‌های اجرایی، باید پیشاپیش از اعتباراتی که به آنها تخصیص می‌یابد آگاهی پیدا کنند.<sup>(۱۱)</sup>
- اعتبارات باید بدون تأخیر در وقت مناسب توزیع شوند. توزیع اعتبار برنامه‌ای که مشکل تأمین نقدینگی دارد باید مورد تجدیدنظر قرار گیرد. اما برنامه اصلاح شده به‌جای اصلاح غیرشفاف که از طریق تأخیر در توزیع اعتبارات صورت می‌گیرد، باید به اطلاع وزارتخانه‌ها برسد.
- باید به سازمان‌های واقع در مناطق دورافتاده<sup>۲</sup> توجه ویژه‌ای مبذول کرد. این امر مستلزم برنامه‌ریزی مناسب به‌منظور توزیع اعتبارات و همکاری خوب مجموعه نیروهای درون وزارت دارایی یا سازمان‌های مرکزی و منطقه‌ای درون وزارتخانه‌هاست.<sup>(۱۲)</sup>
- تنظیم جریان وجوه بدون تنظیم نهایی تعهدات، موجب ایجاد بدهی‌های معوق می‌شود. در اکثر موارد هرگاه محدودیت‌های نقدینگی ماهیانه وضع می‌گردد، مشخص

1. Accumulate arrears  
2. Remote areas

فصل ششم اطمینان یافتن از اجرای دقیق بودجه ۲۸۹

نیست که آیا دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه مجاز به ایجاد تعهدات تا سقف معین در بودجه یا سقف محدودیت‌های نقدینگی ماهیانه هستند یا نه.

- نیازهای مالی مربوط به تعهدات آتی باید مدنظر قرار گیرند.
- تعدیل تعهدات زمان‌بر است. وضع و تحمیل محدودیت‌های ماهیانه برای قراردادهای نقدی، متداول‌تر از قراردادهای تعهدی است، زیرا حتی برای کالاها و خدمات ممکن است مدت زمان یک ماه برای تعدیل تعهدات خیلی کوتاه باشد. در وضعیت اضطراری (مثلاً وضعیت کشورهای آسیایی در سال ۱۹۹۸)، یا هنگامی که زمان تنظیم بودجه کافی نیست، اولویت محدودیت‌های نقدینگی ماهیانه بیش از سهمیه‌بندی نقدی روزانه است. اگر هیچ‌گونه معیاری در بیان ریشه‌های مشکلات وجود نداشته باشد، آنگاه هر دو سازوکار موجب ایجاد بدهی‌های معوقه می‌شوند.
- توزیع سالیانه پرداخت‌های مرتبط با هزینه‌های سرمایه‌گذاری، ثابت نیست و بستگی به عوامل مختلفی چون جدول زمانی پرداخت‌های قراردادی یا پیشرفت فیزیکی کار دارد. در بعضی از کشورها صدور حواله‌ها<sup>۱</sup> در آغاز اجرای بودجه صورت می‌گیرد، تا دولت در اجرای بودجه دارای اختیارات قانونی باشد. این حواله‌ها به نهادی پیش‌بینی شده چون «حسابرس ملی»<sup>۲</sup> ارائه می‌شود.<sup>(۱۳)</sup> ارتباط این روش با فرایند اجرای بودجه جای تردید دارد و پرسش‌برانگیز است، زیرا این حواله‌ها با هزینه‌ها یا تصمیم‌های مربوط به توزیع اعتبارات ارتباط ندارند، بلکه تنها به تخصیص اعتباراتی می‌پردازند که قبلاً در مورد آنها تصمیم‌گیری شده است. با این حال، این روش‌های «تا حدی تشریفاتی»<sup>۳</sup> یا «پرطمطراق»<sup>۴</sup> (۱۴) کاملاً رسمی‌اند و عامل تأخیر محسوب نمی‌شوند.

### ۳-۲-۳-۶ توقف<sup>۵</sup> تخصیص اعتبار

توقف به معنای لغو تخصیص اعتبار به‌وسیله وزارت دارایی است. قانون باید به وزارت

1. Warrants
2. National Auditor
3. Somewhat ceremonial
4. Pompous
5. Sequestering

دارایی اجازه دهد تا به منظور شفافیت تعدیل‌ها، به جای تعدیل برنامه‌های نقدی به توقف تخصیص اعتبار آنها اقدام کند. به هنگام توقف تخصیص‌ها، تعهدات آتی باید منظور شوند. اگرچه این ابزار در واقع در شرایط خاص به کار گرفته می‌شود، با این حال توقف تخصیص اعتبارات باعث کاهش دقت در پیش‌بینی‌ها می‌گردد.<sup>(۱۵)</sup>

#### ۴-۳-۶ توزیع اعتبارات نقدی در نظام بودجه‌ریزی تعهدی<sup>(۱۶)</sup>

کنترل وجوه نقد براساس تخصیص‌های مصوب مجلس در نظام بودجه‌ریزی تعهدی ناکارآمد است. تخصیص برای هزینه‌های جاری شامل هزینه استهلاک نیز هست. اگر دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه مجاز به انجام پرداخت‌ها تا حد سقف محدودیت‌های تعریف شده برای تخصیص اعتبار باشند، آنگاه کل پرداخت‌های نقدی از منابع نقدی فراتر می‌روند، یا به صورت مابه‌التفاوت تخصیص‌ها و استهلاک نمایان می‌گردند. بنابراین می‌بایست سازوکار خاصی را متناسب با ماهیت تخصیص‌ها، به اجرا درآورد.

در نیوزیلند، هم خزانه‌داری و هم حسابرس کل کنترل بیرونی پیش از وقوع<sup>۱</sup> بر جریان وجوه دارند.<sup>(۱۷)</sup> کنترل بر تخصیص اعتبارات بر مبنای تعهدی که برنامه نقدی توافق شده بین خزانه‌داری و دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه است، انجام می‌شود و گزارش‌های نظارتی ماهیانه از مصرف تخصیص‌هاست که به وسیله سازمان‌ها تهیه می‌شوند و به خزانه‌داری و اداره حسابرسی ارسال می‌گردند.<sup>(۱۸)</sup> این کنترل‌های پیش از وقوع نیازهای نقدینگی سازمان را به طور عام پوشش می‌دهند، اما به هریک از این تخصیص‌ها به طور مستقل توجهی ندارند.

تهیه برنامه‌های نقدینگی و نظارت بر توزیع آنها در نظام بودجه‌ریزی تعهدی نیازمند نظام قوی حسابداری است، زیرا این سازوکارها مستقیماً بر مبنای تخصیص اعتبارات قرار ندارند.

سازمان‌های مرکزی (وزارت دارایی) باید توانایی فنی کافی برای ارزیابی اینکه آیا استهلاک موجب تخصیص‌های اضافی خواهد شد یا خیر، داشته باشند.

چنین نظامی در کشورهای در حال توسعه، به ویژه در کشورهایی که فرایند بودجه

فصل ششم اطمینان یافتن از اجرای دقیق بودجه ۲۹۱

در آنها از طریق چانه‌زنی تعیین می‌شود، به هنگام اجرا با مشکل مواجه خواهد شد (ن.ک). بحث‌های تکمیلی بودجه‌ریزی تعهدی در فصل هفتم).

### ۳-۳-۶ کنترل‌های تطبیقی

کنترل‌های تطبیقی اصلی مورد پذیرفته شده در اجرای بودجه عبارت‌اند از:

- در مرحله تخصیص (کنترل مالی)، ضروری است مشخص شود که: ۱. پیشنهاد مصرف وجوه<sup>۱</sup> به تصویب شخص صلاحیت‌دار رسیده باشد؛ ۲. وجوه با توجه به اهداف بودجه تخصیص داده شود و اعتبارات کافی برای طبقه‌های خاص هزینه‌ها در دسترس باقی بماند؛ ۳. هزینه‌ها در طبقه صحیح خود پیشنهاد شده باشند.
  - هنگامی که کالاها و خدمات ارائه می‌شوند (مرحله تأیید) باید مدرک مستندی که نشان‌دهنده دریافت کالاها و انجام واقعی خدمات است تأیید شود.
  - قبل از پرداخت (کنترل حسابداری) لازم است تأیید و اثبات شود که: ۱. الزام قانونی وجود دارد؛ ۲. فرد صلاحیت‌داری اعلام کند که کالاها یا خدمات دریافت شده طبق ویژگی‌های مندرج در قرارداد است؛ ۳. فاکتورها و سایر اسناد مورد نیاز برای پرداخت صحیح و معتبرند و برای پرداخت مناسب هستند؛ ۴. بستانکار کاملاً مشخص است.
  - پس از پرداخت نهایی (حسابرسی) لازم است هرگونه هزینه بررسی شود و مورد مذاقه قرار گیرد و هرگونه اختلاف و کار خلاف قاعده گزارش شود. مسائل مرتبط با حسابرسی در فصل نهم مورد بحث قرار می‌گیرند.
- به‌طور کلی در هر سازمانی، برای صدور مجوز پرداخت‌ها، تصویب و تأیید قراردادها و انجام سفارش‌ها، تأیید دریافت کالاها و ارائه خدمات با مشخصات مندرج در قرارداد، وظایف مجزایی وجود دارد. هرچند ممکن است اجازه پرداخت برای بعضی از این فعالیت‌ها توسط یک شخص انجام شود، اما در اکثر موارد، همان شخص پرداختی انجام نمی‌دهد بلکه به انجام فعالیت‌های دیگر مشغول است، یا اینکه بر آنها نظارت دارد. این رویه کنترل داخلی بهتری را نتیجه می‌دهد.



این جداسازی وظایف در داخل دولت ممکن است توزیع مسئولیت‌ها بین دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه و سازمان‌های مرکزی (وزارت دارایی، سازمان حسابرسی و غیره) را تحت تأثیر قرار دهد. بسته به هر کشور، اعمال کنترل بر وزارتخانه‌های مربوط ممکن است یا داخلی باشد، یا از طریق وزارتخانه مرکزی (وزارت دارایی، سازمان حسابرسی و جز اینها) انجام گیرد.

#### ۴-۳-۶ پرداخت و کنترل‌های حسابداری

ترتیبات فرایند پرداخت و کنترل‌های حسابداری از کشوری به کشور دیگر متفاوت است. در بسیاری از کشورها «اداره مسئول پرداخت»<sup>۱۹</sup> مسئول کنترل‌های حسابداری و پرداخت‌هاست. این اداره معمولاً مسئول مدیریت وجوه نقد و معرف سازمان خزانه‌داری است، اما در این زمینه استثناهایی نیز وجود دارد.<sup>(۱۹)</sup> پرداخت‌ها در سایر کشورها به‌وسیله وزارتخانه‌ها صورت می‌گیرد، اما حساب‌های بانکی و وجوه نقد تحت کنترل وزارت خزانه‌داری‌اند که مسئولیت مدیریت وجوه نقد را به عهده دارد. بنابراین مباحث مرتبط با این موضوع که آیا کنترل‌های حسابداری متمرکز باشد یا خیر (که در ذیل به بررسی آن پرداخته می‌شود) باید از سایر مباحث مرتبط با مدیریت وجوه نقد که در فصل هشتم مورد بررسی قرار می‌گیرد، متمایز گردد.

#### ۱-۴-۳-۶ محدودیت‌های مربوط به کنترل‌های حسابداری

بسیاری از نظام‌های بودجه به‌منظور اطمینان از اجرای آن توجه خاصی به کنترل‌های حسابداری دارند. این رویکرد ناکافی خواهد بود. کنترل‌های حسابداری می‌توانند از سوءاستفاده‌های علنی از تخصیص اعتبارات جلوگیری کنند. با این حال کنترل‌های حسابداری صرف‌نظر از سازمان‌دهی آنها، مانع انباشت بدهی‌های معوق نمی‌شوند، زیرا تعهدات برخلاف جریان به‌وجود می‌آیند. کنترل‌های حسابداری نمی‌توانند مانع ایجاد تعهد برای هزینه‌های تصویب نشده در بودجه شوند.

فصل ششم اطمینان یافتن از اجرای دقیق بودجه ۲۹۳

## ۲-۴-۳-۶ کنترل‌های خارجی متمرکز

نظام‌های پرداخت مرکزی تضمین می‌کنند که حسابداری به‌دست حسابداران صاحب صلاحیت انجام گیرد، و به سازمان مرکزی نیز این امکان را می‌دهند که مشاهده کنند آیا سند پرداخت‌ها به‌طور صحیح صادر شده است و هر هزینه متناسب با اهداف معین شده در بودجه به مصرف رسیده است یا نه. این مسئله روشن می‌کند که چرا چنین کنترل‌های متمرکزی گاهی اوقات شالوده و سنگ بنای انضباط مالی هستند.

در چند کشور، به‌ویژه در کشورهای در حال گذار، واحدهای استفاده‌کننده از بودجه حساب‌های خود را در بانک‌های تجاری نگهداری می‌کنند و به‌هنگام پرداخت به‌طور مستقیم با آن بانک‌ها سروکار دارند. این موضوع از نظر عدم تأخیر در فرایند پرداخت‌ها، مزیتی محسوب می‌شود که به‌دلیل کنترل‌های بیرونی پیش از وقوع در بعضی از کشورها به‌وجود آمده است.<sup>(۲۰)</sup> حال این رویه می‌تواند مانع انضباط مالی شود، زیرا بانک‌های تجاری می‌توانند به واحدهای استفاده‌کننده از بودجه تسهیلات اضافی بدهند و وزارت دارایی نمی‌تواند بر دادوستد پرداخت‌ها نظارت کند؛ و به همین خاطر ترازهای بی‌اساس<sup>۱</sup> در حساب‌های بانکی وزارتخانه‌ها نگهداری می‌شود. کنترل‌های بیرونی بین واحدهای استفاده‌کننده از بودجه و بانک تجاری یا نظام پرداخت متمرکز، راه‌حل این مشکل است.

با این حال چنین رویکردهایی موجب بروز دردسر و گرفتاری می‌شوند. به‌عنوان

مثال، پریم چاند چنین اظهار می‌دارد:

«می‌توان ادعا کرد که نظام‌های خزانه‌داری سنتی با کاراتر شدن نظام بانکی کنار گذاشته می‌شوند. دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه دارای قدرت و اختیار مالی فزاینده‌ای برای صدور چک و پرداخت حساب‌ها از طریق توافق‌های مستقیم با بانک‌ها می‌شوند. معرفی مجدد نظام خزانه‌داری به معنای گسترش فرایند کار، افزایش هزینه‌ها و کاهش مسئولیت دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه است. آنهایی که طرفدار مرسوم شدن مجدد نظام خزانه‌داری هستند، پیشنهاد می‌کنند که خزانه‌داری نه تنها پرداخت‌ها را مورد مذاقه قرار

---

1. Idle balances

داده بلکه مسئولیت جمع حساب‌ها را نیز برعهده داشته باشند. اما چنین اقدامی شکاف بین مسئولیت هزینه‌ها و قدرت پرداخت را افزایش می‌دهد. علاوه بر این، تجربه نشان می‌دهد که مقاومت خزانه‌داری در برابر فشارهای سیاسی در مقایسه با بانک‌های تجاری کمتر نیست. دور زدن امور و سیاست‌زدگی را نمی‌توان با معرفی مجدد نظام خزانه‌داری از بین برد. بلکه رعایت انضباط که جزء اساسی کارایی مدیریت مالی دولت است، باید از طریق کنترل‌های شدیدتر، نظارت‌های دوره‌ای، تقویت پاسخ‌گویی، مشارکت بیشتر شهروندان و علاوه بر همه اینها شفافیت بیشتر، تضمین شود و اطمینان لازم در مورد آن به‌وجود آید.<sup>(۲۱)</sup>

در کشورهایی که حکمرانی ضعیفی دارند و با انباشت بدهی‌های معوق مواجه‌اند، نظام پرداخت متمرکز موجب افزایش انحراف و اخلاف در اجرای بودجه می‌شود. مقامات اداره مرکزی در مقایسه با مقامات وزارتخانه‌ها یا واحدهای استفاده‌کننده از بودجه، فرصت بیشتری برای چانه‌زنی بر سر پرداخت صورت حساب‌ها دارند. لذا اولویت‌بندی تهیه‌کننده<sup>۱</sup> جانشین اولویت‌بندی برنامه<sup>۲</sup> می‌شود.

### ۳-۴-۳-۶ نظام‌های غیرمتمرکز جزئی<sup>۳</sup>

هرگاه پرداخت‌ها تحت کنترل سازمان‌های مرکزی (وزارت دارایی، خزانه‌داری و جز اینها) انجام شوند، آنگاه قرار گرفتن ادارات حسابداری در درون وزارتخانه‌ها در قیاس با قرار گرفتن‌شان در یک اداره خزانه‌داری مرکزی مستقل، ارجحیت دارد. این امر پردازش صورت حساب‌ها و درخواست برای پرداخت و خطر انحراف و اخلاف در اجرای بودجه را کاهش می‌دهد.

نظام حساب‌های چرخشی<sup>۴</sup> یا محدودیت‌های نقدی چرخشی که در آن، اعتبارات به‌محض ارائه گزارش‌های مالی و اسناد مربوط به پرداخت‌های انجام شده در دوره قبل ازسوی دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه توزیع می‌شود، می‌تواند شرایط و الزامات

- 
1. Supplier prioritization
  2. Program prioritization
  3. Partly decentralized systems
  4. Revolving accounts

فصل ششم اطمینان یافتن از اجرای دقیق بودجه ۲۹۵

کنترل حسابداری و حتی گزارش‌دهی را فراهم کند. در بعضی از کشورها این نظام در یک مقیاس گسترده و ملی مورد استفاده قرار می‌گیرد.<sup>(۲۲)</sup> این کار ممکن است باعث ایجاد اشکالاتی برای مدیریت وجوه نقد شود. اما با این حال در کشورهای در حال توسعه‌ای که زیرساخت‌های ضعیف دارند، به سازوکارهای حسابداری چرخشی برای نواحی دورافتاده نیاز است. این کشورها همچنین احتیاج به مؤسسات مالی بین‌المللی برای مدیریت پروژه‌هایی که تأمین مالی می‌کنند دارند.<sup>(۲۳)</sup>

#### ۴-۳-۶ اصلاح سازمان کنترل‌های حسابداری

بسیاری از کنترل‌های حسابداری و نظام‌های پرداخت باید بهبود یابند. نظام‌های پرداخت جاری و متمرکز باید به سوی کارکرد بهتر دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه حرکت کنند و به انعطاف‌پذیری بیشتری دست یابند.

نظام‌های جاری و متمرکز باید ابزار نظارتی، حسابداری و مدیریت وجوه نقد بهتری را فراهم کنند. این نظام‌ها همچنین باید در معرض حسابرسی‌های منظم و جامع قرار گیرند. نظارت سازمان‌های مرکزی بر مدیریت‌های بانکی باید اعمال شود و ترازهای نقدی نیز متمرکز باشند (ن.ک. فصل ششم). با این حال باید با اصلاحات افراطی که به معنای تکیه بر نظامی غیرمتمرکز - یا برعکس - است، با احتیاط برخورد کرد. اگر روش‌های مقدماتی کنترل وجود نداشته باشند و ترتیبات سازمانی نیز کاملاً پراکنده باشند، آنگاه ایجاد نظام متمرکز راه‌حل مؤثرتری برای کنترل وجوه نقد است. در سایر موارد فرصت متمرکز کردن کنترل‌های حسابداری و فرایند پرداخت باید با توجه به اهداف مورد نظر بررسی شوند. تمرکز بر ترازهای نقدی، کنترل مرکزی حساب‌های بانکی دولتی و نظام گزارش‌دهی دقیق ضروری است؛ اما نیازی به ارائه صورت‌حساب و درخواست پرداخت به اداره مرکزی نیست، و بدین خاطر این کار موجب کاهش مسئولیت دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه می‌شود. چنانچه اهداف اصلی از بین رفتن اخلاص یا حذف بدهی‌های معوق باشد، این تردید وجود خواهد داشت که آیا این اهداف از طریق متمرکز کردن پرداخت‌ها دست‌یافتنی‌اند یا خیر. در اینجا خطرهای مربوط به آثار انحرافی<sup>۱</sup> وجود دارند. کنترل

---

1. Perverse effects

مرکزی فاکتورها مانع تخصیص‌های بیش از حد نمی‌شود، اما از سوی دیگر ممکن است بهانه‌ای برای به‌کارگیری «روش‌های خاص» شود. این روش‌ها در کشورهای در حال توسعه که تا حد زیادی دارای نظام کنترل متمرکزند، مرسوم و متداول است.<sup>(۲۴)</sup>

از سوی دیگر، به‌کارگیری الگوی کشورهای دارای نظام پرداخت غیرمتمرکز در کشورهای در حال توسعه که در زمان حاضر از نظام متمرکز استفاده می‌کنند، می‌تواند باعث ایجاد ناسازگاری شود. در این کشورها حسابداران خیره به‌ندرت یافت می‌شوند. لذا تمرکززدایی می‌تواند مشکلات نظارت بر بودجه و مدیریت وجوه نقد را به‌واسطه فقدان فناوری‌های جدید افزایش دهد. تمرکززدایی ناگهانی بدون انطباق و سازگاری با معیارهای نوسازی می‌تواند منجر به تحولی مهم در نظام پرداخت‌ها، ایجاد بی‌نظمی‌های جدی و سست شدن محدودیت‌های مالی شود.

به‌منظور عدم تمرکز در کنترل‌های حسابداری و کارایی در فرایند پرداخت‌ها، مجموعه‌ای از اقدامات و اصلاحات ذیل باید در پیش گرفته شود:

۱. اصلاح روش‌های حسابداری و گزارش‌دهی،
۲. آموزش حسابداران،
۳. ارتقای نظام حسابداری، و
۴. ایجاد ملاک‌ها و معیارهایی برای حفظ تمرکز ترازهای نقدی. قرار دادن ادارات حسابداری در درون وزارتخانه‌ها (نظام غیرمتمرکز جزئی پیش‌تر مورد بررسی قرار گرفت) قبل از تمرکززدایی بیشتر، گام نخست است.

### ۵-۳-۶ سایر کنترل‌های بیرونی پیش از وقوع

در تعدادی از کشورها، کنترل تعهدات (کنترل مالی) را سازمانی مرکزی برعهده دارد. اهداف این کنترل‌ها کمک به مدیریت وجوه نقد و امکان نظارت وزارت دارایی بر اجرای بودجه است، اما در نهایت منجر به مداخله بیش از حد سازمان‌های مرکزی در مدیریت روزانه بودجه وزارتخانه‌ها می‌شود و ممکن است به تأخیر در اجرای بودجه بیانجامد. در کنترل‌های پیش از وقوع تعهدات، معمولاً باید از استثنا کردن مواردی چون پروژه‌های بزرگ و مهم اجتناب شود (ن.ک. بحث بعدی در مورد تعهدات چندساله).

فصل ششم اطمینان یافتن از اجرای دقیق بودجه ۲۹۷

در سایر کشورها کنترل تعهدات کاملاً داخلی است و معمولاً نهادها ملزم به ثبت تعهد هستند. در عمل ثبت تعهدات یا به شکل نظام‌مند نیستند، یا اطلاعات مربوط به آنها به شکل غیرمتمرکز وجود دارد؛ و بنابراین وزارت دارایی نمی‌تواند بر اجرای بودجه نظارت داشته باشد.

تمرکززدایی تعهدات مستلزم وجود مسئولیت‌هایی برای دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه در قبال اجرای بودجه است، اما در عین حال به نظام نظارتی مؤثر بر بودجه نیز نیاز است (ن.ک. قسمت ۴-۶).

سازمان‌های استفاده‌کننده از بودجه در اکثر کشورها مرحله تأیید را انجام می‌دهند، هرچند که استثناهای پیش‌برانگیزی نیز در آن وجود دارد.<sup>(۲۵)</sup> لزومی به دخالت وزارت دارایی در این فعالیت نیست، اما گزارش‌دهی در این مرحله، به‌ویژه برای ارزیابی دقیق بدهی‌های معوق، دارای اهمیت زیادی است.

مزیت کنترل‌های چندگانه در کشورهای در حال توسعه چندان درک شدنی نیست، زیرا کنترل‌های پیش از وقوع معمولاً به‌دلیل رویه‌های دیوان‌سالاری مانع مدیریت کارآمد می‌شوند. مراحل بازرسی چندگانه امکان شناسایی انحراف‌ها را افزایش می‌دهند. مالیات یا عوارض<sup>۱</sup> وضع شده به‌منظور اجتناب از این کنترل‌ها موجب محدودیت کنترل‌های بیرونی می‌شود.

با این حال مشکل اصلی کنترل‌های بیرونی پیش از وقوع، اثربخشی آنهاست. کنترل تعهدات برای هزینه‌های پرسنلی و سرمایه‌گذاری نیازمند ابزار خاصی است، که در ادامه مورد بحث قرار می‌گیرد.

تعهدات مربوط به پرداخت‌های موظف، انتقالات و یارانه‌ها در حوزه تصمیم‌گیری سیاسی قرار دارند. حتی کنترل‌های بودجه‌ای بیرونی برای کالاها و خدمات کافی نیستند. کنترل مصرف کالاها و خدمات رفاهی که بخش اعظمی از اعتبارات بودجه‌های مستمر را جذب می‌کنند، نیازمند تقویت نظام‌های مدیریت داخلی - و نه لزوماً روش‌های بودجه‌ای - هستند. در اکثر موارد پیگیری مشکلات مستلزم رویکردی گسترده‌تر از تمرکز بر کنترل‌های اجرای بودجه است.

---

1. Toll

وزارت دارایی در چند کشور آسیایی، در هریک از وزارتخانه‌ها برای کنترل و نظارت بر اجرای بودجه مشاور مالی<sup>۱</sup> تعیین می‌کند.<sup>(۲۶)</sup> از مشاور مالی، که نقش و الزامات گزارش‌دهی آن برحسب شرایط هر کشور متفاوت است، معمولاً انتظار می‌رود که سریعاً مشکلات اجرایی بودجه را شناسایی کند. باین‌حال نظام یاد شده دارای ایراد مهمی است و بروز این مشکل زمانی است که در آن مشاور مالی بودجه‌های بخشی را به نمایندگی از سوی وزارت دارایی تعیین می‌کند<sup>(۲۷)</sup> یا کنترل‌های پیش از وقوع دشواری را بر فعالیت‌های وزارتخانه‌ها اعمال می‌کند. در بعضی از کشورها مسئولان انجام کنترل‌های حسابداری یا مالی، هم به وزارت دارایی گزارش می‌دهند و هم به رؤسای دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه مربوط. این نظام مسئولیت‌پذیری دوگانه<sup>۲</sup> ممکن است دارای مشکلاتی باشد، زیرا نظام مذکور مجموعه قواعد روشنی برای پاسخ‌گویی نیست و مقامات کنترل‌کننده را در معرض الزام‌های ضد و نقیض<sup>۳</sup> قرار می‌دهد.<sup>(۲۸)</sup>

باین‌حال، نظام مورد بحث علاوه بر تهیه مناسب گزارش‌هایی از اجرای بودجه، دارای این مزیت است که امکان همکاری بین وزارت دارایی و دستگاه استفاده‌کننده از بودجه را تضمین می‌کند. کنترل‌های بیرونی در صورت اجتناب‌ناپذیر بودن باید بر موضوعات اصلی متمرکز شوند. آنها باید محدود به کنترل‌های تخصیص اعتبارات باشند و ارتباطی به سیاست بودجه‌ای بخشی و گزینه‌های اجرایی بخشی برای برنامه‌های مصوب بودجه نداشته باشند. مسئولیت‌های مشاور مالی، رئیس حسابداری مالی و سازمان خزانه‌داری باید همسو با این امر وضع شوند.

وزارت برنامه‌ریزی در تعدادی از کشورهای در حال توسعه، اقدام به کنترل پروژه‌های جدید در آغاز اجرای بودجه یا قبل از اجرای پروژه‌ها می‌کند. در بعضی از کشورهای آسیایی این روش دارای مزیت محدودسازی و کنترل ردیف - قلم هزینه‌های عمرانی است،<sup>(۲۹)</sup> اما در سایر کشورها ممکن است این کنترل‌ها تبدیل به کنترل‌های وزارت دارایی شود. استحکام برنامه‌ریزی طرح‌ها نیازمند شرایط ذیل است:

1. Financial adviser
2. Dual responsibility
3. Contradictory requirement

فصل ششم اطمینان یافتن از اجرای دقیق بودجه ۲۹۹

۱. تصمیم‌گیری درباره برنامه‌ها یا طرح‌های جدید به هنگام تهیه و تدوین بودجه،  
 ۲. یکسان‌سازی نظام کنترل خارجی و انجام کنترل مالی، به‌جای کنترل در طی  
 اجرای بودجه، مشروط بر آنکه کنترل‌های خارجی در طی اجرای بودجه در زمان مورد  
 نظر ضروری به‌نظر آیند.

توضیحات ارائه شده در این بخش بیشتر متوجه تمرکززدایی در مدیریت بودجه  
 برای اکثر کشورهای در حال توسعه است، اما باید یادآور شد معیارهایی که مسئولیت‌های  
 مدیریتی وزارتخانه‌ها را افزایش می‌دهند، باید با معیارهایی که نظام گزارش‌دهی و  
 حسابرسی را تقویت می‌کنند، همراه باشند. مسائل مربوط به کنترل‌ها در تعدادی از  
 اقتصادهای در حال گذار، متفاوت است. کنترل‌های پیش از وقوع تقریباً وجود ندارد و  
 لذا تقویت کنترل مدیریت گزارش‌دهی و حسابرسی باید دارای اولویت بیشتری باشد.

### ۶-۳-۶ نظارت بر تعهدات آتی

نظارت و ثبت تعهدات چندساله، به‌ویژه زمانی که رقم بودجه سرمایه‌گذاری خیلی زیاد  
 است، امری لازم و ضروری است. برای کشورهایی که بخش سرمایه‌گذاری آنها عمدتاً از  
 منابع داخلی تأمین مالی می‌شود، فزونی هزینه‌ها اغلب به‌دلیل برآورد نامناسب آنها از  
 تعهدات چندساله در بودجه است. ابزارهای مرسوم برنامه‌ریزی هزینه‌های چندساله از  
 قبیل برنامه‌های پنج‌ساله و برنامه سرمایه‌گذاری عمومی مرسوم که در آن چشم‌اندازهای  
 جدید از سال‌های دوم و سوم به شکل شاخص آورده می‌شوند، چارچوب مناسبی را برای  
 اجرا و کنترل این تعهدات چندساله فراهم نمی‌کند. اما تعریف و تعیین برنامه هزینه‌های  
 چندساله به شکل محدود و مقید (ن.ک. فصل سیزدهم) می‌تواند این چارچوب را فراهم  
 کند، مشروط بر آنکه به‌طور دقیق و به‌اندازه کافی به شناسایی و تعیین فعالیت‌هایی که  
 از طریق قراردادهای چندساله انجام می‌شوند، بپردازد.

برای نظارت و کنترل این تعهدات چندساله به شکل مناسب، باید سقفی برای تفاسیر  
 آتی از آنها وضع کرد که بتوانند به شکل تعهدات مجاز مندرج در قانون بودجه، تخصیص  
 چندساله یا مجوزهای حاصل از سند برنامه‌ریزی هزینه‌ها چندساله (چارچوب میان‌مدت  
 هزینه‌ها، برنامه سرمایه‌گذاری عمومی) درآیند. تعهدات در چارچوب این محدودیت‌ها  
 مجازند و گزارش از آنها باید همانند گزارش مصارف تخصیص‌های سالیانه باشد.



در کشورهایی که به کمک‌های اعطایی وابسته نیستند و با فزونی هزینه‌ها در اجرای بودجه سرمایه‌گذاری مواجه‌اند و در عین حال چنین مجوزهایی تهیه نکرده‌اند، یا اینکه دارای نظام‌های مناسب کنترل داخلی نیستند، کنترل بیرونی تعهدات چندساله در ابعاد بزرگ نمی‌تواند از طریق وزارتخانه‌ها صورت گیرد و باید در این زمینه درخواستی را قبل از ایجاد تعهد در ابعاد بزرگ به وزارت دارایی تسلیم کنند. با این حال، این کنترل‌های خاص در مقایسه با کنترل‌های مبتنی بر تعهدات مجاز و رسمی این اشکال را دارند که تفاوتی بین کنترل‌های مالی و کنترل‌های سیاسی یا تدارکاتی قائل نیستند.

معمولاً در کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی مشکلاتی که در اجرای برنامه‌های چندساله بروز می‌کند بیشتر به دلیل عدم کارایی در برنامه‌ریزی مالی است و نه ضعف اداره تعهدات آتی، زیرا بخش عمده‌ای از قراردادهای از طریق منابع خارجی تأمین مالی می‌شوند. عمل ویژه تهیه مجوز تعهدات در کشورهایی که سرمایه‌گذاری آنها از طریق منابع داخلی تأمین مالی می‌شود، چندان حیاتی و مهم نیست، بلکه همان‌گونه که در فصل سیزدهم مورد بحث قرار می‌گیرد، معمولاً تهیه برنامه هزینه‌های چندساله دارای مطلوبیت و جذابیت است.

## ۶-۴ قواعد مدیریت تخصیص‌های بودجه

### ۶-۴-۱ نوع تخصیص‌های سالیانه

با استثناهایی که وجود دارند، به‌ویژه وقتی که تخصیص‌ها مبتنی بر تعهد هستند (مانند فیلپین)، قاعده مرسوم در بودجه، تخصیص‌های سالیانه است. تخصیص‌های بلااستفاده در پایان سال حذف می‌شوند. آثار نامطلوب این نظام بسیار زیاد است، به طوری که وجوه در گردش یا وجوه فرابودجه‌ای ایجاد می‌شوند، و نیز سازمان‌های خصوصی ویژه‌ای با قواعد انعطاف‌پذیرتر برای مدیریت بودجه شکل می‌گیرند، و جز اینها.

تمرکز بر پرداخت‌ها در انتهای سال مالی ممکن است ناشی از برنامه‌ریزی احتیاطی تعهدات باشد. با این حال، قاعده سالیانه در تخصیص بودجه می‌تواند هزینه‌کردن بودجه را در اواخر سال مالی شتاب زیادی دهد. مخارج لجام‌گسیخته<sup>۱</sup> یا اشتیاق مفرط به

---

1. Spree spending

فصل ششم اطمینان یافتن از اجرای دقیق بودجه ۳۰۱

ولخرجی<sup>۱</sup>، توصیفی‌های متفاوتی از این وضعیت‌اند.<sup>(۳۰)</sup> برای اینکه تخصیص‌ها در سال بعد در سطح فعلی بودجه باقی بمانند، وزارتخانه‌ها می‌توانند در پایان سال مالی هزینه‌های برنامه‌ریزی نشده‌ای را انجام دهند.

مخارج انباشته شده در پایان سال مالی ممکن است تنها منعکس‌کننده دوراندیشی در خور تحسین آن بخشی از وزارتخانه باشد که هزینه‌های خود را در طی سال تا سر حد امکان پایین نگه داشته است تا در برابر کاهش پیش‌بینی نشده تخصیص‌ها در وسط سال ذخیره‌ای داشته باشد. در این حالت تهیه بودجه‌های اضافی لازم و ضروری نیست و احتمالاً مشکلاتی را در بعضی از کشورها به وجود خواهد آورد. هنگامی که مخارج انباشته شده<sup>۲</sup> در پایان سال مربوط به فرایند ضعیف تهیه بودجه باشد که با درخواست‌های کاذب همراه است، آنگاه این خود نشان می‌دهد که هزینه‌ها اولویت‌بندی نشده‌اند و حتی ممکن است به خریدهای بیهوده‌ای بیانجامد. در این شرایط واکنش صحیح و مناسب همانا بهبود فرایند تهیه بودجه است. با این حال، انتقال اعتبارات بودجه به دوره آتی می‌تواند به‌عنوان سازوکار بهینه دوم مفید باشد، تا وسوسه مصرف اعتبارات باقی‌مانده قبل از پایان مجوز مصرف شدنشان را دور کند.

مورد اخیر احتمالاً از جمله مواردی است که دست کم برای بعضی از دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه در اکثر کشورها مصداق دارد. در هر حال، هزینه‌های عجولانه<sup>۳</sup>، تقریباً در همه موارد نیازمند اجتناب یا انعطاف در قواعد خرید - که در عمل مورد توجه قرار نمی‌گیرد - است. بنابراین، روی هم‌رفته روشن می‌شود که یک حق انتقال کوچک<sup>۴</sup> در تهیه بودجه می‌تواند انعطاف‌پذیری بیشتری را در هزینه‌های چشم‌پوشیدنی<sup>۵</sup> بر حسب درستی اجرای بودجه ایجاد کند. معمولاً وزارت دارایی بیم آن دارد که ترک روش تخصیص سالیانه بر توازن مالی و اهداف کسری بودجه نقدی<sup>۶</sup> ضربه وارد آورد. با این حال هزینه‌های انتقال یافته از سال قبل می‌توانند با هزینه‌هایی که از سال جاری به سال بعد انتقال می‌یابند، موازنه شوند.

- 
1. Squander
  2. Spending bulge
  3. Rushed expenditures
  4. Small carry-over
  5. Negligible cost
  6. Cash fiscal deficit

به‌علاوه، تحت کنترل نگه داشتن قواعد انتقال هزینه‌ها به سال آینده، می‌تواند با توجه به شرایط هر کشور تعیین شود.

در بعضی از کشورهای توسعه‌یافته (مثلاً استرالیا) اخیراً نوع تخصیص‌های سالیانه تغییر یافته است، به‌نحوی که امکان انتقال تا ۱۰ درصد هزینه‌های جاری به سال بعد فراهم شده است. در معدودی از کشورها انتقال هزینه‌های سرمایه‌ای به سال بعد مجاز است یا فقط به مصوبه وزارت دارایی نیاز دارد.

مجاز بودن نظام‌مند انتقال هزینه‌ها در کشورهای در حال توسعه یا در حال گذار می‌تواند تا آنجا که معطوف به کنترل هزینه‌ها می‌شود، مشکلاتی را ایجاد کند؛ به‌ویژه در کشورهایی که تهیه بودجه براساس پیش‌بینی واقعی درآمدها نیست. با این حال مجاز بودن انتقال هزینه‌ها می‌تواند از آثار نامطلوب تخصیص‌های سالیانه بودجه جلوگیری کند. اصلاح قاعده تخصیص سالیانه در کشورهای در حال توسعه مطلوب است، مشروط به آنکه برآوردهای درآمدی و هزینه‌ای واقعی باشند. در این باره به هر حال تضمین‌هایی لازم است. روش‌های انتقال هزینه‌ها باید تدریجاً انجام گیرد، تا اطمینان حاصل شود که به کنترل هزینه‌ها آسیب وارد نمی‌شود و به تصویب وزارت دارایی نیز می‌رسد.

به‌عنوان قدم اول، اجازه انتقال هزینه‌ها می‌تواند با هزینه‌های سرمایه‌گذاری، که مدیریت آنها در چارچوب بودجه سالیانه مشکل است، شروع شود. روش‌های تخصیص نیازمند پرداخت حساب‌ها و فاکتورهایی است که قاعده‌تأطی سال مالی گذشته تعهد شده‌اند، اما هنوز پرداخت نشده‌اند (مثلاً به‌دلیل تأخیر در دریافت کالا).

#### ۲-۴-۶ انتقال بین ردیف - قلم (انتقالات)

قواعد انتقال بین ردیف - قلم (انتقالات) معمولاً در قوانین و مقررات مالی (یا در قانون اصلی بودجه؛ ن.ک. پیوست ۹) بیان شده‌اند. این قواعد از قبل مشخص می‌کنند که چه انتقالاتی به‌وسیله وزارتخانه‌ها به‌صورت مستقل انجام شود، کدام انتقالات برای تصویب به وزارت دارایی ارائه گردند، و کدام‌یک از آنها نیز اکیداً ممنوع است. کنترل انتقال‌های بین اقسام غالباً مهم‌ترین فعالیت ادارات بودجه در حین اجرای بودجه است. این روش زمان‌بر است و تا حد زیادی منابع اداری را جذب می‌کند.

دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه در اجرای بودجه‌شان به انعطاف‌پذیری نیاز دارند.

فصل ششم اطمینان یافتن از اجرای دقیق بودجه ۳۰۳

پروژه‌های سرمایه‌گذاری ممکن است به دلایل فنی با تأخیر مواجه شوند، درحالی‌که در اجرای پروژه‌های دیگر ترجیحاً باید تسریع شود. تعیین ترکیب دقیق داده‌های برنامه‌ها مشکل است. همان‌گونه که در فصل دوم بیان شد، تعدادی از کشورهای سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی اخیراً به تخصیص‌های گروهی روی آورده‌اند. وزارتخانه‌ها در تعیین بهترین ترکیب داده‌ها برای اجرای برنامه‌های خود و نیز دستیابی به نتایج، آزادی عمل دارند.

وزارتخانه‌ها به‌منظور افزایش کارایی در تخصیص منابع درون‌بخشی خود باید به‌قدر کافی آزادی عمل داشته باشند؛ اما این آزادی عمل نباید به انضباط مالی یا اولویت‌های تعریف شده در بودجه مصوب مجلس آسیبی وارد آورد.

در انتقال‌های بین اهداف برنامه، مشکل بتوان همانند کشورهای سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی از الگوی تخصیص‌های گروهی در کشورهای در حال توسعه یا در حال گذار استفاده کرد. با توجه به توان داخلی وزارتخانه‌ها در کنترل برنامه‌های خود و ماهیت مشکلاتی که در حین اجرای بودجه به‌وجود می‌آید، ضروری است که حمایت یا محدودیت انتقال بعضی از اقلام هدف از طریق مقررات انتقال معین شود.

در اکثر کشورهای در حال توسعه معمولاً انتقالات بین هزینه‌های پرسنلی و سایر طبقه‌بندی‌های اقتصادی هزینه نیاز به وضع مقررات دارد. اما آثار این مقررات باید به‌منظور اطمینان از طراحی مناسب آنها به‌طور دقیق مورد بررسی قرار گیرد. در بعضی از کشورها انتقال اقلام از سایر طبقه‌بندی‌های اقتصادی هزینه به هزینه‌های پرسنلی ممنوع است؛ و در سایر کشورها برعکس، انتقال از هزینه‌های پرسنلی به سایر طبقه‌بندی‌های اقتصادی ممنوع است. در حالت نخست، مقررات مربوط به انتقالات با هدف محدود کردن هزینه‌های پرسنلی است. در حالت دوم این مقررات با هدف حفظ هزینه‌های پرسنلی است. ایجاد محدودیت دارای این مزیت است که پیام روشنی به دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه ارسال می‌کند، اما حفظ هزینه‌هایی که قبلاً تعهد شده‌اند، می‌تواند به محدودسازی فزونی هزینه‌های بودجه و ایجاد بدهی‌های معوق ارجحیت داشته باشد.

در بعضی از کشورها، ممکن است داشتن مقرراتی برای حفظ اقلام غیردستمزدی که اغلب برای آنها بدهی‌های معوق ایجاد می‌شود (از قبیل مصرف برق)، یا از طرف دیگر محدود کردن بعضی از اقلام هزینه‌ای (مانند مأموریت‌های خارج از کشور)، مطلوب باشد. باین‌حال، این قواعد باید بر مواردی که ضروری هستند، متمرکز گردند و نباید

برای همه موارد به کار گرفته شوند. آنچه که می‌تواند مشکل اجرای بودجه در یک سال باشد، لزوماً مشکل سال آتی نخواهد بود.

طی اجرای برنامه‌های بودجه، مشکلات خاصی می‌توانند روی دهند، که می‌توان به‌ویژه به هزینه‌های سرمایه‌گذاری اشاره کرد. در این حالت، معیارهای تخصیصی<sup>۱</sup> که برای منابع بودجه انتخاب شده‌اند، باید منابع را از پروژه‌های مشکل‌دار به سایر پروژه‌ها تخصیص مجدد دهند، تا اطمینان حاصل شود که اهداف سیاستی دولت به‌رغم مشکلات، به‌طور مؤثری برآورده شده‌اند. در بعضی از کشورها کنترل انتقالات که به‌وسیله وزارت دارایی انجام می‌شود، در سطح پروژه‌اند و درعین حال بسیار مفصل و دقیق هستند.

باین حال انتقالات بین برنامه‌ها یا پروژه‌ها نباید منجر به تغییر چارچوب سیاستی مصوب مجلس شود. به‌عنوان مثال، وزارت آموزش و پرورش باید مجاز به تخصیص آزادانه اعتبارات بودجه از آموزش ابتدایی به آموزش عالی باشد. انتقالات بین برنامه‌ها یا بین واحدهای اداری که موجب تغییر سیاست‌های بودجه مصوب مجلس می‌شوند، باید ممنوع - یا اکیداً قاعده‌مند - باشند.

به دلایل مدیریتی، لازم است انتقالات بودجه وزارتخانه‌ها در رکن مرکزی دولت تنظیم شوند و سپس به هیئت وزیران تقدیم گردند.

### ۳-۴-۶ هزینه‌های تأمین مالی شده از منابع خارجی

همان‌گونه که در فصل دوم بیان شد، هزینه‌های تأمین مالی شده از منابع خارجی باید بودجه‌ریزی شوند. بدیهی است که تخصیص‌های مربوط به کمک‌های بلاعوض باید گویا باشند. ضروری است مقرراتی به‌منظور صدور مجوز برای قراردادهای گرفتن وام و کنترل بدهکاری‌ها، و در نهایت میزان کل هر وام، وضع شود. باین حال برآوردهای سالیانه برداشت وجوه نیز باید گویا باشند. اثر وام پروژه‌ها بر بازپرداخت بدهی‌ها<sup>۲</sup> اساساً بستگی به میزان کل وام توزیع شده دارد. توزیع سالیانه اعتبارات در طی دوره اجرای پروژه تنها بر بهره وام‌ها تأثیر می‌گذارد.

1. Appropriate measures  
2. Debt service

فصل ششم اطمینان یافتن از اجرای دقیق بودجه ۳۰۵

#### ۴-۴-۶ مسائل مرتبط با هزینه‌های غیربودجه‌ای و بدهی‌های تأمین مالی نشده

● **بدهی‌ها:** تعهداتی از رویدادهای گذشته هستند که باید پرداخت شوند. مسائل مرتبط با مدیریت بدهی و سایر تعهدات آتی در فصل‌های هشتم و نهم مورد بررسی قرار می‌گیرند. در بعضی از کشورها، برحسب اینکه منابع تأمین مالی هزینه‌ها بودجه‌ریزی شده‌اند یا خیر، میان بدهی‌های تأمین مالی شده یا نشده تمایز قائل شده‌اند. در بعضی از کشورها چنین استدلال می‌شود که بدهی‌های تأمین مالی نشده نباید پرداخت شوند، زیرا این هزینه‌ها به تصویب مجلس نرسیده‌اند. با این حال بدهی‌های تأمین مالی نشده ممکن است با وظایف و الزامات قانونی که دولت نمی‌تواند از آنها چشم‌پوشد، سازگاری و انطباق داشته باشند. بنابراین گاهی اوقات این بدهی‌های تأمین مالی نشده پرداخت می‌شوند، اما مدیریت اجرایی برای سامان‌دهی کردن<sup>۱</sup> آن، تا بودجه بعدی منتظر می‌ماند. در نتیجه در گزارش‌های اجرایی بودجه، هزینه‌های سال جاری کمتر از حد برآورده می‌شوند، درحالی‌که بودجه سال آتی دربردارنده تخصیص اعتبار برای هزینه‌هایی است که قبلاً صورت گرفته است. معیارهای بهبود مدیریت بدهی‌های تأمین مالی نشده بستگی به علل آن دارد. این بدهی‌های با ضعف اجرای بودجه - و به‌ویژه بدهی‌های آتی - بی‌ارتباط است.<sup>(۳۱)</sup>

● **بدهی‌های ناشی از تغییرات قانونی:** قانون پس از شروع سال مالی، مزایای موجود را افزایش می‌دهد. مقرراتی باید به‌منظور حذف یا دست‌کم محدودسازی ایجاد چنین بدهی‌هایی وضع شوند.

● **جبران خسارات اجباری:** قانون ممکن است مواردی را به‌منظور جبران خسارت‌های ناشی از حوادث خاص، مثلاً جبران خسارت قربانیان حوادث مصیبت‌بار، پیش‌بینی کند. محکومیت قضایی دولت به پرداخت خسارات یا پرداخت خسارت به پیمانکاران، به‌دلیل نقص قرارداد از سوی دولت و جز آن، از دیگر عواملی است که تعهدات تأمین مالی نشده دولت را افزایش می‌دهد. برای محدود کردن هزینه‌های تأمین مالی نشده می‌توان برای انواع خسارات، ذخیره‌ای در بودجه در نظر گرفت.

● **هزینه‌های استثنایی<sup>۲</sup>:** این هزینه‌ها در بودجه منظور نشده‌اند، یا اینکه نمی‌توان آنها را

---

1. Regularize  
2. Exceptional expenditures

در زمان تهیه بودجه دقیقاً برآورد کرد. کشور ممکن است با بلایای طبیعی یا زیست‌محیطی‌ای مواجه شود که نمی‌توان آن را هنگام تهیه بودجه پیش‌بینی کرد. برآورد هزینه‌های اقدامات سیاستی مهم نظیر هزینه‌های مربوط به برنامه‌های بازسازی بخش بانکی، ممکن است دشوار باشد. هزینه‌های مربوط به این بدهی‌ها را باید در گزارش اجرای بودجه و گزارش پایان سال منعکس ساخت و آن را در حساب‌ها ثبت کرد. در بعضی از کشورها این کار ممکن است نیازمند تجدیدنظر در روش‌ها و قانون باشد. اصلاح بودجه سالیانه باید به‌طور نظام‌مند صورت گیرد، تا هزینه‌های استثنایی را نیز دربرگیرد.

علاوه بر موارد مذکور، بعضی از بدهی‌های تأمین مالی نشده ممکن است مربوط به ضعف اجرای بودجه باشند. به همین دلیل به نظام مناسب جریمه و تنبیه<sup>۱</sup> نیاز است. باین‌حال، چنانچه این قراردادها به‌طور اصولی در حیطهٔ امور بازرگانی و چارچوب خرید قانونی دولت تنظیم شوند، می‌توان به بدهی‌های مذکور رسمیت داد. مسائل مربوط به بدهی‌های پنهان<sup>۲</sup> از قبیل تعهدات بازنشستگی تأمین مالی نشده در فصل دهم مورد بررسی قرار می‌گیرند.

---

1. Sanctions  
2. Hidden liabilities

### پی‌نوشت‌ها

۱. برای راحتی خوانندگان، این فصل از فصل بعدی - که در مورد مدیریت اجرای بودجه است - تفکیک شده است. اما هر دو فصل بخشی از اجرای بودجه و فرایند کلی آن محسوب می‌شوند.
2. See Aaron Wildavsky, Why Planning Fails in Nepal, Administrative Science Quarterly 17, 1972.
3. See Caiden and Widavsky, 1980, 1990.
4. See Caiden and Widavsky, op. cit. and Discussion of the "Core Budget", in chapter (4) of the Present Volume.
5. See Caiden and Widavsky, op. cit.
6. U.S. Terminology, Schick, the Federal Budget Process.
7. A. Schick, op. cit.
۸. ن.ک. نمودار در پریم چاند، (۱۹۸۳) ص ۲۵۹، که وظایف بودجه و وظایف مدیریت را فهرست می‌کند. توزیع وظایفی که در ذیل پیشنهاد می‌شود، بخشی از این نمودار است.
۹. در بسیاری از کشورها، این اصطلاح سازمان‌های متعددی را پوشش می‌دهد، همچون وزارت دارایی، خزانه‌داری، اداره بازرسی مالی یا سازمان برنامه‌ریزی.
۱۰. همین‌طور در اکرین در سال ۱۹۷۶.
۱۱. این سازوکارها برای تخصیص وجوه در کشورهای مختلف آسیایی همیشه متضمن آن نیست که مجوز تخصیص وجوه در زمان مقرر برای مصرف به‌وسیله مقامات استفاده‌کننده از هزینه صادر می‌شود. اگر وزارت دارایی درباره موقعیت روش‌ها و ابزارهای دولت نگران باشد، ممکن است به‌صورت عمدی مجوزهای تخصیص را با تأخیر صادر کند. وزارت دارایی ممکن است با تشخیص خود بعضی از هزینه‌ها را اولویت‌بندی مجدد کند.<sup>۱</sup>
۱۲. در عصر قبل از رایانه، که هنوز در برخی از کشورهای آسیایی وجود دارد (به‌عنوان مثال نپال تا سال ۱۹۹۷)، مشکلات منطقی و متناوبی در تخصیص وجوه وجود داشت، چون که دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه مجبور بودند به‌طور مرتب به اداره کنترل‌کننده مراجعه کنند، به‌ویژه با سخت‌گیری‌هایی که ادعا می‌شد مجوزها از وزارت دارایی، وزارتخانه مربوط یا رئیس اداره حسابرسی صادر نشده‌اند.<sup>۲</sup>

---

1. ESCAP, 1993.

2. Ibid.



۱۳. به‌عنوان مثال، ترکیه و نیوزیلند و برخی دیگر از کشورهای مشترک‌المنافع.

14. Premchand, 1983.

15. See Sylvie Hel-Thierry and Yves, Meny-alain Quinet, Decision-making and the Budgetary Process in France, OECD, Policy and Decision-making.

۱۶. این پاراگراف از اسکات، ۱۹۹۶ اقتباس شده است.

17. See Scott, 1996.

18. Financial Management Policy Guideline No. 8, the Controller Function, New Zealand Treasury, 1989. quoted in Graham C. Scott, Ibid.

۱۹. همین‌طور در ترکیه که مقامات حسابداری گزارش پرداخت‌ها را به وزارت دارایی تهیه می‌کنند؛ درحالی‌که خزانه‌داری مسئول مدیریت وجوه نقد و تمرکز حساب‌های بانکی دولت است، دستگاهی مستقل به‌شمار می‌آید. مدیریت وجوه نقد در سوئد و چند کشور عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی متمرکز است، اما کنترل حسابداری از سوی واحدهای استفاده‌کننده از بودجه صورت می‌گیرد.

۲۰. حوزه دیگر قوت، (نظام‌های بودجه‌ریزی اقتصادهای در حال گذار)، پل ارتباطی فرایند پرداخت‌هاست. معرفی یک بانک به سازمان استفاده‌کننده از بودجه، خط قرمز و گام‌های بی‌شمار مرحله تأیید را، که در تعدادی از نظام‌های دیگر وجود دارد کاهش داده است. ن.ک.

A. Premchand and L. Garamfalvi, "Government Accounting Systems" in Tanzi, 1995.

21. A. Premchand, 1995, page 41.

۲۲. همین‌طور در نپال (اما مقامات مسئول کنترل‌های حسابداری، هم به حسابرسی مالی و هم رئیس سازمان استفاده‌کننده از بودجه گزارش می‌دهند).

۲۳. نظیر «حساب‌های ویژه» برای طرح‌هایی که به‌وسیله مؤسسات مالی بین‌المللی تأمین می‌شوند.

۲۴. همین‌طور در کشورهای آفریقایی با نظام فرانسوی.

۲۵. همین‌طور در کامرون.

۲۶. همین‌طور در هند، مالزی و برخی دیگر.

۲۷. اداره بودجه همانند ترکیه، کنترل تهیه و اجرای بودجه را برعهده دارد.

۲۸. «وظایف»، «تکالیف»، اختیارات و مسئولیت‌های مقامات حسابداری که در وزارتخانه، ادارات، محل اجرای پروژه‌ها انجام وظیفه می‌کنند، در هیچ‌جا به‌وضوح مشخص نشده است. در نهایت

فصل ششم اطمینان یافتن از اجرای دقیق بودجه ۳۰۹ \_\_\_\_\_

اظهارنظر در مورد اینکه آیا آنها در برابر مقامات بالاتر، در برابر رؤسای ادارات یا در برابر حسابرسی کل مسئول اند، مشکل است. ن.ک.

Report of the Administrative Reform Commission, Government of Nepal. 1992.  
29. Premchand, 1983.

۳۰. پریم چاند، ۱۹۹۳. این رویه در نظام شوروی سابق استاندارد شد و با نام اشتور موشین<sup>۱</sup> اعلام گردید.

۳۱. فهرست این بدهی‌ها برگرفته از پریم چاند، ۱۹۹۵ است.



# فصل هفتم

---

مدیریت و نظارت  
بر اجرای بودجه



ترجمه: مهدی ارایی

نیلوفر فراهانچی

## ۷-۱ حسابداری بودجه<sup>(۱)</sup>

### ۷-۱-۱ اهمیت حسابداری بودجه

حسابداری بودجه یا تخصیص اعتبارات، شامل پیگیری و ثبت کردن عملیات مربوط به تخصیص اعتبارات و مصارف<sup>۱</sup> آنهاست. این رویه حسابداری باید علاوه بر تخصیص اعتبارات و توزیع آنها، هر نوع افزایش یا کاهش در تخصیص اعتبارات، تعهدات، هزینه‌ها در مرحله تأیید و تحویل و همچنین پرداخت‌ها را دربربگیرد. همان‌طور که در فصل دهم نشان داده شده است، حسابداری بودجه تنها یکی از بخش‌های نظام حسابداری دولتی است، اما هم در تدوین سیاست‌ها و هم در نظارت بر اجرای بودجه اهمیت زیادی دارد. باین‌حال، حسابداری بودجه در ثبت اقلام ضعف‌ها و نارسایی‌هایی دارد که باعث می‌شود تا تجزیه و تحلیل محتوایی و مطلوب از عملکرد، ستانده‌ها و نتایج کار ناممکن گردد (برای دیدن جزئیات، ن.ک. فصل پانزدهم).

اغلب کشورهای توسعه‌یافته، صرف‌نظر از اینکه نظام حسابداری یا روش‌های اجرایی بودجه آنها چگونه باشد، عملیات بودجه‌ای‌شان را در دفاتر ثبت و نگاهداری می‌کنند. در هر مرحله از چرخه هزینه‌ها، یا دست‌کم در مرحله تعهد و مرحله پرداخت، عملیات ثبت و نگاهداری صورت می‌گیرد. بسیاری از کشورهای در حال توسعه نیز پس از تهیه دفاتر مشابهی - یا در سطح دستگاه استفاده‌کننده از بودجه یا در طی مراحل کنترل متمرکز - عملیات را در آن ثبت و نگاهداری می‌کنند؛<sup>(۲)</sup> ولی در هر دو صورت حسابداری بودجه دارای نارسایی‌ها و نقاط ضعفی است. از یک‌سو، زمانی که دستگاه‌ها عملیات بودجه‌ای را ثبت و

---

1. Uses

نگهداری می‌کنند، این اطلاعات که وزارت دارایی برای نظارت بر اجرای بودجه به آنها نیاز دارد، به شکلی نظام‌مند در دسترس این وزارتخانه قرار ندارد (در عمل، در برخی از این کشورها حسابداری بودجه تنها هزینه‌ها را در مرحله پرداخت ثبت می‌کند). از سوی دیگر، در روش‌های کنترل متمرکز، گاهی اوقات اطلاعاتی که در زمینه اجرای بودجه جمع‌آوری می‌شود، به آن گروه از اقدامات اجرایی می‌پردازد که به مراحل چرخه هزینه‌ها تعلق ندارند (این مراحل در فصل ششم توضیح داده شده است).<sup>(۳)</sup> این نوع اطلاعات در مورد «اقدامات اجرایی» برای تحلیل فرایند اجرای بودجه کاربرد ندارند. در کشورهای در حال گذار، دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه دفاترشان را بر مبنای تعهدی نگهداری می‌کنند (گرچه که کاملاً هم منطبق با اصول پذیرفته شده حسابداری نیستند). ثبت ارقام هزینه به صورت تعهدی، به رغم امتیازات آن، در نظارت به موقع بر پرداخت‌ها بر اساس طبقه‌بندی بودجه‌ای مشکلاتی را ایجاد می‌کند. بنابراین، در کشورهای مذکور اخیراً تلاش‌هایی به منظور تمرکز بیشتر بر اجرای نظام نظارت و کنترل بر پرداخت‌ها صورت گرفته است.

مزایای حاصل از نظارت بر تعهدات یا هزینه‌ها در مرحله تأیید یا پرداخت اغلب جای تردید دارد. در عمل، اطلاعات مورد نیاز در هر مرحله از چرخه هزینه‌ها به یمن توسعه و بهبود فناوری الکترونیکی<sup>۱</sup> به راحتی امکان تدوین و گردآوری<sup>۲</sup> را دارد.

ثبت مناسب و صحیح تخصیص اعتبارات، تجدیدنظر در آنها، انتقالات بین آنها و توزیع اعتبارات و دیگر امور از این دست، جزء پیش‌نیازها و شروط لازم برای مدیریت خوب است. در برخی کشورهای در حال توسعه، تعیین اینکه دقیقاً چه بودجه‌ای در حال اجراست دشوار است، چرا که تصمیم‌های مربوط به تخصیص و تخصیص مجدد اعتبارات در قالب بخش‌نامه‌های مختلفی گرفته می‌شود و همه آنها در سندی واحد جمع‌آوری نمی‌شوند. به همین دلیل، برنامه اجرایی بودجه باید به طور مستمر به هنگام یا روزآمد شود، تا کلیه تصمیم‌های مربوط به تخصیص اعتبارات را دربرگیرد.

حسابداری تعهدات (حسابداری التزامی)<sup>(۴)</sup> برای تحت کنترل داشتن نحوه اجرای

1. Electronic technology

2. Compiled

فصل هفتم مدیریت و نظارت بر اجرای بودجه ۳۱۵

بودجه ضروری و اساسی است. این نوع حسابداری روشی را برای تجدیدنظر و بازبینی بودجه ارائه می‌کند. در این روش برای تصمیم‌گیری در مورد افزایش یا کاهش اعتبارات و تهیه برنامه‌های نقدی باید تعهداتی را که قبلاً ایجاد شده‌اند نیز منظور کرد. دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه به منظور کنترل مدیریت داخلی لازم است دقیقاً از دستورات مقرر و شروط قراردادهای پیروی کنند.

ثبت هزینه‌ها در مرحله تأیید (که گاهی از آن به‌عنوان «حسابداری هزینه»<sup>۱</sup> یاد می‌شود) برای مدیریت خوب بر دستگاه و برنامه‌ها بسیار مهم و حیاتی است. این نوع حسابداری، اصولی<sup>۲</sup> را برای ارزیابی هزینه‌ها ارائه می‌دهد، که ضروری است اصول مذکور با اطلاعات مربوط به استهلاك و نیز موجودی انبار و جز اینها تکمیل شود. بررسی هزینه‌ها در مرحله تأیید نشان می‌دهد که اجرای برنامه‌ها و پروژه‌ها تا چه حد پیشرفت کرده است. در فصل یازدهم توصیه شده است که دستگاه‌ها گزارشی از هزینه‌های عمرانی در مرحله تأیید تهیه کنند. همچنین ثبت هزینه‌ها برای کنترل قراردادهای و اسناد پرداختی ضرورت دارد. یکی از ضرورت‌ها و الزامات هر نوع نظام حسابداری، تشخیص بدهی‌هاست.

برخی از کشورها که نظام «حسابداری نقدی ناخالص»<sup>۳</sup> دارند، پرداخت‌ها را براساس طبقه‌بندی‌های بودجه گزارش نمی‌کنند. در واقع، هزینه‌ها باید در هر مرحله از چرخه هزینه‌ها براساس طبقه‌بندی‌های بودجه ثبت شوند تا در هر مرحله بتوان عدم توازن هر بخش یا برنامه را در هر یک از مراحل ثبت هزینه‌ها تشخیص داد.

برای اطمینان از اینکه نظارت فراگیر و بهنگام بر عملیات بودجه‌ای صورت می‌گیرد، باید از نظام‌های اطلاعاتی دقیق که عملیات بودجه‌ای را در هر مرحله از چرخه هزینه‌ها ثبت می‌کند، و نیز ارتباطات الکترونیکی مناسب میان «وزارت دارایی» و وزارتخانه‌های اجرایی بهره برد. کنترل‌های مالی اولیه می‌توانند به هنگام ثبت عملیات، به صورت خودکار انجام گیرند. با استفاده از فناوری‌های روز تفاوت میان نظام‌های اجرایی بودجه بر مبنای کنترل بیرونی پیش از وقوع با نظام‌های مبتنی بر کنترل‌های

- 
1. Expenditure accounting
  2. Elements
  3. Non-pure cash accounting



داخلی، بیشتر می‌شوند. باین حال، به‌کارگیری نوعی نظام اطلاعاتی نه تنها نوشدارو<sup>۱</sup> نیست، بلکه پرهزینه<sup>۲</sup> و درعین حال نیازمند استفاده از روش‌های مناسب حسابداری بودجه است که در بسیاری از کشورهای در حال توسعه وجود ندارد. در شرایط حکمرانی ضعیف و فقدان انطباق عملکرد با مصوبات، به‌کارگیری رایانه‌ها روش مؤثری برای کنترل و اطلاع‌رسانی نیست. در چنین شرایطی، تنها معاملات نامنظم<sup>۳</sup> و روش‌های فرابودجه‌ای<sup>۴</sup> در جهت مقابله با کنترل‌های خودکار رایانه‌ای افزایش می‌یابند.<sup>(۵)</sup> روش‌های مقابله با کنترل‌های خودکار رایانه‌ای در همین فصل توضیح داده می‌شود.

### پیرابند ۲۶

#### نظام حسابداری بودجه در جمهوری خلق چین

چه‌بسا کاربرد اصطلاح «حسابداری بودجه دستوری»<sup>۵</sup> ساده‌ترین راه برای توضیح حسابداری دولتی در چین امروزی باشد. قانون بودجه که در آن قواعد و مقررات به تفصیل شرح داده شده است، به تصویب مجلس می‌رسد و وزارت دارایی آن را منتشر می‌کند. دفتر مدیریت بودجه وزارت دارایی، آن دسته از قواعد و روش‌های حسابداری را که مطابق با قواعد و رویه‌های بودجه هستند، به‌کار می‌برد. امتیازات این نظام عبارت‌اند از: الف) اطمینان از وجود هماهنگی و تطابق میان بودجه‌ریزی و حسابداری؛ و ب) پشتوانه این نظام قدرت اجرایی<sup>۶</sup> دولت.

نظام‌های حسابداری بودجه مورد استفاده وزارت دارایی و دفاتر مالی<sup>۷</sup> کلیه سطوح فرعی دولت قرار می‌گیرند. این نظام‌ها اجرای بودجه‌های کلی - یعنی دریافت‌ها و پرداخت‌ها - را پی می‌گیرند. گزارش‌ها در روز دهم هر ماه آماده می‌شوند، علاوه بر اینکه صورت وضعیت‌های<sup>۸</sup> ماهیانه و فصلی و سالیانه نیز ارائه می‌شوند. به کمک این صورت وضعیت‌ها عمدتاً مقادیر مختلف منابع و مصارف<sup>۹</sup> وجوه، گزارش می‌گردد. هدف اولیه این نظام حسابداری جلوگیری از ایجاد هزینه بیش از

1. Pancea
2. Costly
3. Non-regular transactions
4. Off-budget procedures
5. Budgeting dictates accounting
6. Enforcement power
7. Finance bureaus
8. Statements
9. Sources and uses of funds

هزینه بیش از مقادیر تخصیص یافته، و نیز اطمینان از جمع‌آوری درآمد‌هاست.

حسابداری بودجه‌ای در چین دارای دو ویژگی است: ۱. تعهد نسبت به طرز تفکر حاکم و سیاست‌های بخش عمومی؛ و ۲. وجود هماهنگی و یکنواختی در سطح بالا و درجه شمول گسترده.<sup>۱</sup> به علاوه، در نتیجه اقتدار دولت مرکزی نسبت به وضع و توصیه قواعد و قوانین و وجود ابزار اجرایی قوی، رویه‌های بودجه‌ریزی کاملاً یکنواخت و هماهنگ‌اند. این مقررات از طریق جداول حساب‌ها<sup>۲</sup> جزئیات اجرای بودجه را برای کلیه واحدهای اداری و نهادها، در سطوح مختلف دولت و در سراسر چین تعیین می‌کنند. تا این اواخر، نظام حسابداری چین نه تنها دولت بلکه حسابداری شرکت‌های دولتی را نیز شامل می‌گشت. در نتیجه اصلاحات اقتصادی، حسابداری شرکت‌های دولتی، از حسابداری بودجه مجزا و تفکیک شده است، گرچه هنوز هم معیارها و استانداردهایی که باید دولت رعایت کند، از طریق یکی از واحدهای وزارت دارایی تعیین می‌شود. یکی از مباحث مطرح در سال‌های اخیر، موضوع جداسازی «حسابداری نهادی»<sup>۳</sup> از حسابداری بودجه است.<sup>۴</sup>

**Source:** James L. Chan, ed., *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Vol. 9, 1996.

## ۷-۱-۲ تعریف تعهدات مالی و نظارت بر آنها

تعهدات مالی و نظارت بر آنها برای نیل به اهداف متعددی چون مدیریت برنامه‌ها و قراردادهای نظارت بر اجرای بودجه و مدیریت وجوه نقد و تجزیه و تحلیل بودجه‌ای<sup>۵</sup> (برای ارزیابی کسری بر مبنای تعهدی) مورد نیاز است.

برای مدیریت برنامه و قراردادهای ثبت کلیه تعهدات قانونی (اعم از قراردادهای منعقد شده، سفارش‌های انجام شده<sup>۶</sup> و جز اینها) اهمیت دارد. مدیران برنامه باید کلیه تعهدات قانونی را، اعم از سفارش مقطعی<sup>۷</sup> یا انعقاد قراردادی چندساله بابت یکی از پروژه‌های مهم سرمایه‌گذاری و جز اینها، ثبت کنند.

1. Shi and Jiang, 1993, 10-15.
2. Charts of accounts
3. Institutional accounting
4. Lee, 1996.
5. Fiscal analysis
6. Order passed
7. An order for a stationary

به‌منظور برنامه‌ریزی نقدی و پرداخت وجوه، اطلاع از تعهدات پرداخت که در طول دوره برنامه‌ریزی شده باید انجام شوند ضروری و مهم است. می‌توان انتظار داشت که سفارش مقطعی در طول دوره برنامه‌ریزی شده تکمیل شود، اما قرارداد پروژه‌های سرمایه‌گذاری (و تعهدات قانونی) ممکن است برای چندین سال مالی منعقد شوند. بنابراین، برای برنامه‌ریزی‌های نقدی، حصه تعهدات مالی که برای طی دوره برنامه‌ریزی شده ایجاد بدهی می‌کند، اهمیت دارد. معمولاً برای تعهدات قانونی بابت مواد مصرفی و ملزومات<sup>۱</sup> در طی دوره برنامه‌ریزی شده پرداخت صورت می‌گیرد، ولی برای پروژه‌های سرمایه‌گذاری چندین‌ساله لزوماً بدین‌شکل عمل نمی‌شود.

برای تدوین بودجه، دانستن میزان هزینه‌های آتی پروژه‌های سرمایه‌گذاری چندساله و هزینه‌هایی که «اجباری»<sup>۲</sup> یا تعدیل ناشدنی‌اند، بسیار مهم و ضروری است (ن.ک. توضیحات در فصل چهارم). دولت تعهد قانونی یا اخلاقی نسبت به پرداخت هزینه‌های مرتبط با کارکنان یا پرداخت‌های موظف دارد. تهیه و گردآوری کلیه تعهدات سیاستی که به‌صورت قرارداد قانونی، تصمیم‌های اجرایی، قول و وعده و نظایر اینها باشد، ضروری و لازم است.

برای تجزیه و تحلیل‌های بودجه‌ای، باید بدهی‌های معوق حتماً ارزیابی شوند. درواقع بدهی‌های معوق همان تفاوت میان هزینه‌ها در مرحله تأیید (هزینه‌های تعهد شده) و پرداخت‌ها هستند (مباحث مربوط به تنخواه‌گردان<sup>۳</sup> در قسمت ۴-۷ همین فصل توضیح داده شده است). مابه‌التفاوت تعهدات و پرداخت‌ها، برآوردی تقریبی از بدهی‌های معوق به‌دست می‌دهد؛ اما این برآورد تنها در صورتی رضایت‌بخش است که «هزینه‌های بر مبنای تعهدی»، شامل تعهدات چندساله و ذخیره اعتبارات تخصیص‌یافته به دلایل اداری نباشند.

برای اجرای روزانه بودجه، تعریف دقیق تعهدات در «معنای بودجه‌ای» آن ضروری است. از منظر مدیریت بودجه، «تعهدات» می‌توانند به صورت‌های مختلفی تعریف شوند، مانند: ۱. تعهدات قانونی، که از آن تعهد برای موارد اصولی و پایه استنباط می‌شود

- 
1. Supplies
  2. Compulsory
  3. Float

فصل هفتم مدیریت و نظارت بر اجرای بودجه ۳۱۹

(نظیر قراردادها و سفارش‌های مربوط به تهیه ملزومات، سرمایه‌گذاری، امور مرتبط با تعمیر و نگهداری و جز اینها)؛ و ۲. تعهدات مرتبط با هزینه‌ها در مرحله تأیید، برای سایر موارد (شامل هزینه‌های مربوط به کارکنان، بازپرداخت بدهی، صورت‌حساب خدمات همگانی<sup>۱</sup> و انتقالات). در گزارش‌های اجرایی بودجه مراحل تعهد و تأیید در مورد سفارش‌های مربوط به هزینه‌های جزئی ممکن است با یکدیگر اشتباه شوند، اما مدیران برنامه‌ها باید بر کلیه تعهدات قانونی‌شان، صرف‌نظر از مبالغ آنها، نظارت کنند. مقررات مالی باید تعریف روشن و شفاف از تعهدات ارائه دهند.

روش اجرایی برای ذخیره اعتبارات می‌تواند برای برخی از ترتیبات سازمانی (روش «تعهد - ذخیره‌سازی» در برخی کشورها روشی برای تفویض اختیار<sup>۲</sup> است) یا برخی برنامه‌ها (مثلاً، تعهدات سالیانه برنامه‌های چندساله) مناسب باشد. اما در کشورهایی که این روش ذخیره اعتبارات با سایر تعهدات اشتباه می‌شود، تعیین مرحله‌ای اضافی در چرخه هزینه‌ها برای تعهدات ضروری و لازم است (نظیر ایالات متحد آمریکا، که میان «تعهد/ ذخیره‌سازی و الزام‌ها تفکیک قائل شده‌اند).

هرچند که در فرهنگ بودجه‌ریزی از عملیات تحت عنوان «تعهدات» نام برده می‌شود، اما پروژه‌های چندساله، نظارت بر تعهدات آتی (تعهدات قانونی) و هزینه‌ها در مرحله تأیید ضرورت دارد و افزون بر آن، برآورد حصة سالیانه تعهدات نیز لازم است. همان‌طور که در فصل چهارم توضیح داده شده است، «کسری بر مبنای تعهدی» شاخصی از وضعیت مالی دولت است، که هدف آن مقایسه میزان واقعی هزینه‌ها، شامل بدهی‌های معوق یا درآمدهاست. هزینه‌هایی که در محاسبه کسری منظور می‌شوند، باید مربوط به تعهدات سالیانه یا هزینه‌ها در مرحله تأیید باشند. چنانچه هزینه‌ها در برگیرنده تعهدات چندساله و تعهدات ناشی از ذخیره اعتبارات تخصیص یافته باشد، شاخص مذکور بی‌معنی خواهد بود. در ضمن برای تعیین سفارش‌هایی که هنوز انجام نشده‌اند و برای برآورد هرچه دقیق‌تر بدهی‌های معوق، باید علاوه بر تعهدات، هزینه‌ها در مرحله تأیید نیز گزارش شوند.

- 
1. Utilities bills
  2. Delegating authority

### ۳-۱-۷ کنترل حساب‌های پرداختی<sup>۱</sup> و بدهی‌های معوق

ضروری است حساب‌های پرداختی - یعنی بدهی‌های معوق و صورت حساب‌های معوق<sup>۲</sup> - به‌طور صحیح کنترل شوند. حساب‌های پرداختی اغلب در میان دفاتر مختلف همچون دفتر مدیر برنامه، دفتر اداره<sup>۳</sup>، دفتر مشاور یا بازرس مالی و دفتر خزانه، برای کنترل توزیع می‌شوند. برای فرایند خوب حسابداری و شفافیت عملیات، عموماً ضروری است که صورت حساب‌ها به شکل ساده‌ای تهیه شوند.

استفاده از برنامه‌های رایانه‌ای<sup>۴</sup> در پیگیری وضعیت صورت حساب‌ها می‌تواند به میزان محدودی مفید باشد، اما در پی استفاده از رایانه برای ثبت و کنترل صورت حساب‌ها، احتمال دارد که مدیران دستگاه‌های اجرایی به دلایل مختلف صورت حساب‌ها را با تأخیر برای انتقال به رایانه بفرستند و در نتیجه این برگه‌ها انباشته شوند.

به‌عنوان مثال، براساس «نظام اطلاعاتی خزانه‌داری»<sup>۵</sup>، چنانچه چک‌ها به‌وسیله خزانه کشیده شده باشند، برگه‌های فروش در دو سطح و رده امکان انباشت دارند: ۱. در سطح دستگاه استفاده‌کننده از بودجه، که چنانچه بداند خزانه نقدینگی ندارد برگه‌های فروش را نگاه می‌دارد و دیرتر می‌فرستد تا با تأخیر وارد رایانه شوند؛ و ۲. در سطح خزانه‌داری. بنابراین، بدون در نظر گرفتن رویه<sup>۶</sup> مدیریت (یارانه‌ای یا دستی)، برخی از اصول باید پذیرفته شوند و اجرا گردند:

- باید به مجرد تحصیل<sup>۷</sup> کالاها و خدمات، هزینه‌های مرتبط تأیید شوند؛
- هزینه‌هایی که تأیید می‌شوند باید فوراً وارد حساب‌ها و دفاتر گردند؛
- پرداخت‌ها به‌محض اینکه انجام می‌شوند، باید ثبت گردند.

همان‌طور که در فصل ششم توضیح داده شد، برای منظور کردن هزینه‌هایی که در خلال یک سال مالی اتفاق افتاده اما در همان سال پرداختی بابت آنها صورت نگرفته

- 
1. Payables
  2. Outstanding invoices
  3. Departmental office
  4. Computerization
  5. Treasury Information System
  6. Mode
  7. Acquire

فصل هفتم مدیریت و نظارت بر اجرای بودجه ۳۲۱

است، باید از روش‌هایی برای انتقال آنها به سال بعد استفاده گردد. هر قرارداد، یا دست‌کم قراردادهای مربوط به کارهای عمران شهری و پروژه‌های مهم، نیاز به نظارت و کنترل دقیق دارند. برای پرداخت‌هایی که در طول سال مالی انجام می‌شوند، باید برنامه‌ای برای پرداخت نقدی<sup>۱</sup> طراحی شود. در نظر گرفتن تاریخی که در آن پرداخت‌ها سررسید می‌شوند در مدیریت روزانه حساب‌های پرداختنی ضروری و مهم است. برای جلوگیری از جریمه‌های دیرکرد<sup>۲</sup> پرداخت‌ها، صورت‌حساب‌ها باید در موعد سررسید پرداخت شوند، اما برای کاهش وام‌گیری ضروری است پیش‌پرداختی<sup>۳</sup> صورت‌نگیرد (مباحث مربوط به مدیریت وجوه نقد در فصل هشتم توضیح داده می‌شود). در برخی از کشورها، هزینه‌ها در «مرحله رسیدگی اسناد پرداخت»<sup>۴</sup> کنترل و نظارت می‌شوند و نه در مراحل تأیید و پرداخت. ثبت هزینه‌ها در مرحله تأیید باید به‌محض تأیید تحویل کالا انجام گیرد.

#### ۷-۱-۴ موضوعها و مسائل مربوط به بدهی‌های معوق

تعدادی از اقتصادهای در حال گذار و کشورهای در حال توسعه با مشکل بدهی‌های معوق روبه‌رو هستند. بدهی‌های معوق مشکلاتی را برای فروشندگان کالا ایجاد می‌کنند و آثار منفی برای مدیریت هزینه‌های عمومی به دنبال دارند. چنانچه بدهی‌های معوق دولت به فروشندگان بخش خصوصی انباشته شود، در بدو امر این گروه با مشکلات مالی روبه‌رو می‌شوند و به همین خاطر تصمیم به کاربرد راهبردهای مناسب برای تنظیم صورت‌حساب‌ها می‌گیرند؛ که از این دسته‌اند تقاضا برای پرداخت پیش از تحویل کالا، تنظیم صورت‌حساب فروش با رقمی بیش از مبلغ اصلی فروش کالا و رشوه دادن به وزارتخانه‌های اجرایی یا مقامات خزانه‌داری که مسئول تأیید فهرست انتظار<sup>۵</sup> بدهی‌های معوق هستند.

- 
1. Cash plan
  2. Penalties
  3. Pay in advance
  4. Payment voucher stage
  5. Waiting list

بدهی‌های معوق به دلایل متعددی چون کنترل ناکافی تعهدات یا آثار زیان‌بار<sup>۱</sup> نظام سهمیه‌بندی وجوه نقد (که تعهدات ایجاد شده قبلی را منظور نمی‌کنند)، ایجاد می‌شوند. در واقع نظارت و کنترل دقیق تعهدات ضروری است.

در بسیاری از موارد، تصمیم‌ها یا وقایعی که تعهدی برای پرداخت ایجاد می‌کنند، با مفهوم بودجه‌ای «تعهدات» مغایرت دارند. تعویق در پرداخت‌های مربوط به استفاده از خدمات همگانی دولتی (مانند آب و برق و جز آن)، امری متداول و رایج است. معمولاً ارائه خدمات همگانی به وسیله دولت - و حتی شرکت‌های خصوصی - به دستگاه‌های دولتی، حتی در صورتی که پرداختی بابت آنها صورت نگرفته باشد، متوقف نمی‌شود. کاستن از میزان بدهی‌های معوق در این بخش مستلزم برآورد واقعی مصرف سالیانه و استفاده از روش‌های کنترلی مدیریت داخلی (نظیر نصب سنجش‌گر<sup>۲</sup> و تنظیم مکالمات تلفنی) است. این روش‌ها باید ضرورتاً در مرحلهٔ تهیه و تدوین بودجه تعیین شوند. به منظور محدود کردن میزان بدهی‌های معوق، می‌بایست ترکیبی از ابزارها و رویه‌های مختلف مورد استفاده قرار گیرند، که از آن دسته‌اند برآورد واقع‌بینانه بودجه، معیارهای کنترلی مدیریت داخلی، کنترل کارکنان ستادی<sup>۳</sup>، کنترل و نظارت بر تعهدات و به خصوص تعهدات آتی، تصمیم‌گیری‌های مقتضی در مورد پرداخت‌های موظف، و نظایر اینها.

یکی از موضوع‌های بسیار مهم در برخی از کشورها، برآورد میزان بدهی‌های معوق است. به طور معمول هر صورت حساب سررسید شده در تاریخ مشخص - که در آن زمان پرداخت نشده است - باید به بدهی‌های معوق اضافه شود. اما گاهی اوقات صورت حساب‌های معوق از محل تنخواه‌گردان از سایر بدهی‌های معوق جدا می‌گردند. استفاده از حسابداری مناسب و دقیق، که در قسمت‌های پیشین توصیه شد، به منظور ایجاد نظامی دائمی برای نظارت و کنترل بر بدهی‌های معوق، ضروری است.

زمانی که کشوری با مشکل بدهی‌های معوق روبه‌رو می‌شود، باید پرداخت بدهی‌ها

---

1. Preverse effects  
2. Meters  
3. Personnel staff

فصل هفتم مدیریت و نظارت بر اجرای بودجه ۳۲۳

را براساس تاریخ سررسید صورت حسابها، و به ترتیب اولویت و اهمیت<sup>۱</sup> آنها، تنظیم کند. در برخی از کشورهای در حال توسعه، در برنامه‌های مربوط به کاهش بدهی‌های معوق از رویه‌های ابهام‌آمیزی استفاده می‌شود، همچون صدور صورت حساب‌های جدید برای صورت حساب‌های قبلی که اولویت بالاتری دارند، پرداخت هزینه‌ها به‌رغم عدم انطباق آنها با مقررات خرید کالا، گزینش بدهی‌های معوقی که مورد حمایت قرار گرفته‌اند و پرداخت آنها توصیه شده است، و نظایر اینها. در هر صورت، کنترل شدید بر پرداخت منظم و قطعی<sup>۲</sup> بدهی‌های معوق، امری ضروری است. دفاتر حسابرسی نیز باید عملیات مذکور را به‌دقت تحت نظر قرار دهند.

## ۷-۲ اجرای سیاست‌ها

### ۷-۲-۱ مرور و بازبینی

امور اجرایی بودجه نیاز به بررسی‌های دوره‌ای دارد تا اطمینان لازم از اجرای اثربخش برنامه‌ها به‌دست آید، و افزون بر آن اشتباه‌های<sup>۳</sup> سیاستی و مالی نیز مشخص شوند. بررسی فرایند اجرای بودجه باید شامل شاخص‌های مالی و بودجه‌ای و سایر شاخص‌های عملکرد باشد (ن.ک. فصل پانزدهم). در این بررسی، افزایش هزینه‌های ناشی از تورم، مشکلات پیش‌بینی نشده، مطالعه ناکافی پروژه‌ها در بدو امر و تخطی از محدودیت‌های تعیین شده باید کاملاً مشخص گردند، به طوری که بتوان اقدام متقابل و شایسته‌ای<sup>۴</sup> برای رفع آنها انجام داد. بازبینی و مرور همه‌جانبه مراحل اجرایی بودجه در میان‌مدت، ضروری است، در حالی که مسائل مربوط به تأمین مالی بودجه باید ماهیانه بررسی شوند. بودجه‌های عمرانی اغلب با مشکلات اجرایی ناشی از ناکافی بودن توانمندی‌های اجرایی و سایر عواملی چون تأخیر در تهیه منابع مالی خارجی، زمان‌بندی‌های اجرایی بیش از حد خوش‌بینانه، خطرهای ناشی از تغییرات آب و هوا یا مشکلات مربوط به

---

1. In Order of precedence  
 2. Judicial regularity  
 3. Slip-ups  
 4. Counter measures



واردات لوازم و تجهیزات روبه‌رو هستند. ایجاد سازوکارهایی به‌منظور بررسی طرح‌های بسیار مهم یا مشکل‌ساز، ضروری است و باید به آن توجه داشت این سازوکارها باید شامل اینها باشند: بررسی منظم ماهیانه یا فصلی طرح‌ها در وزارتخانه‌های اجرایی، و بررسی شش‌ماهه<sup>۱</sup> عملکرد وزارتخانه‌های اجرایی و دستگاه‌های مرکزی.

## ۲-۲-۷ اصلاح بودجه طی سال مالی

ارائه برآوردهای دقیق در مورد اجرای برنامه‌های خاص یا تغییر در متغیرهای اقتصادی نظیر تورم و نرخ بهره یا نرخ ارز بسیار مشکل است. همچنین امکان دارد برخی از نیازهای آنی که در طی تدوین بودجه پیش‌بینی نشده‌اند، در طول اجرای بودجه پدید آیند. برای محدود کردن آثار این مشکلات باید قواعد مربوط به انتقالات انعطاف‌پذیر باشند، و مبالغ تخصیص‌یافته برای پرداخت بدهی‌ها نیز مشمول سقف‌های تعیین شده برای مخارج نشوند، بلکه مطابق با تغییرات در نرخ‌های بهره یا نرخ ارز در آنها تجدیدنظر گردد. ذخایر احتیاطی<sup>۲</sup> نیز ممکن است در بودجه گنجانیده شوند؛ اما مقدار این ذخیره احتیاطی باید فقط ۱ الی ۳ درصد از کل بودجه باشد، چرا که در غیر این صورت اجرای بودجه درگیر چانه‌زنی در مورد نحوه استفاده از ذخایر خواهد شد و بودجه به برنامه‌ای برای تخصیص ذخایر خواهد گشت.

بنابراین، برای تغییراتی که ترکیب بودجه را عوض می‌کنند، یا هنگامی که افزایش کلی در هزینه‌ها اجتناب‌ناپذیر باشد، می‌توان در بودجه تجدیدنظر<sup>۳</sup> کرد. سازوکارهایی که برای تجدیدنظر در پیش گرفته می‌شوند، به کشور مورد نظر بستگی دارند و باید به‌روشنی مبتنی بر قانون اصلی بودجه باشند. برخی از اصول مربوط به بودجه مطلوب و رضایت‌بخش‌اند. از آنجاکه بودجه به تصویب مجلس رسیده است، بنابراین اصلاح بودجه نیز باید از طریق قانون انجام شود. معمولاً تغییر در اعتبارات تخصیص داده شده به میزانی بیش از درصد تعیین شده اولیه، یا تغییراتی که مقدار کل هزینه‌ها را تحت تأثیر

- 
1. Midyear
  2. Contingency reserves
  3. Revise

فصل هفتم مدیریت و نظارت بر اجرای بودجه ۳۲۵

قرار می‌دهند، باید برای تصویب به مجلس ارائه گردند. برای اینکه دولت بتواند مشکلات را با شتاب بیشتری حل کند، می‌توان مجوزهایی برای تخصیص اعتبار به هزینه‌های خاص، پیش از آنکه مجلس آنها را به تصویب برساند، صادر کرد. اما این مجوزها باید هم قانون‌مند باشند و هم محدود؛ و لازم است قوه مجریه بودجه اصلاح شده را در قالب لایحه‌ای مختصر<sup>۱</sup> به مجلس ارائه کند.

برآوردهای تکمیلی و متمم باید تنها در زمانی معین تصویب شوند و تعداد تجدیدنظرهای سالیانه به شدت محدود گردند (ترجیحاً تنها یک‌بار اصلاح بودجه سالیانه). برخی از کشورها برآوردهای تکمیلی و متمم را مورد به مورد به مجلس ارائه می‌کنند و هیئت وزیران هر بار تقاضای وزارتخانه اجرایی را تصویب می‌کند؛ و در نتیجه تعداد انبوهی از برآوردهای تکمیلی و متمم در طول هر سال فراهم می‌آید (به‌عنوان مثال، نزدیک به ۴۰ مورد در کشوری چون سریلانکا). از چنین رویه‌ای باید اجتناب کرد. کنترل اجرای بودجه در شرایطی که بودجه به‌طور مستمر و پیاپی مورد تجدیدنظر قرار می‌گیرد، بسیار مشکل خواهد بود. به‌علاوه، ممکن است طی زمان کوتاهی مشخص شود که اعتبار اضافی تخصیص داده شده به بخشی خاص، بهتر بود به بخشی دیگر با اولویت بالاتر اختصاص می‌یافت. بنابراین ترجیحاً بهتر است که تنها یک تجدیدنظر در طول سال مالی صورت بگیرد و تقاضاهای وزارتخانه‌های اجرایی نیز باید همگی با هم - و نه به‌طور مستقل - بررسی شوند.

### ۷-۳ مدیریت هزینه‌های پرسنلی

مباحث مدیریت پرسنلی حوزه‌های گوناگون و متفاوتی را پوشش می‌دهد. از یک‌سو فشار بودجه‌ای و نقش در حال تغییر دولت، توجه‌ها را به سمت روش‌هایی برای کنترل هزینه‌های پرسنلی معطوف کرده است. میزان فزاینده خدمات عمومی از جمله نگرانی‌های عمده در اغلب کشورها به‌شمار می‌آید. این موضوع عمدتاً موضوعی سیاسی است، و درعین حال مستلزم استفاده از ابزارهای مناسب برای بودجه‌ریزی هزینه‌های پرسنلی. از سوی دیگر، نظام‌های مدیریت پرسنلی باید معطوف به افزایش و بهبود کارایی

---

1. Short notice

در ارائه خدمات عمومی باشند. مدیریت پرسنلی گستره وسیعی از موضوع‌ها را دربرمی‌گیرد، که از آن دسته‌اند جبران خدمات و ملاک‌هایی برای جابه‌جایی در حال افزایش نیروی انسانی. در روش‌های بودجه‌ریزی برای هزینه‌های پرسنلی باید مسائل و مشکلات اجرایی را در نظر گرفت، اما ایجاد توازن میان اهداف انضباط مالی و کارایی در عملکرد به‌شدت به پیش‌زمینه‌ها و وضعیت هر کشور بستگی دارد.

### ۱-۳-۷ رهیافت‌ها

#### ۱-۳-۷-۱ اصلاحات اخیر در برخی از کشورهای سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی

همان‌طور که پیش‌تر اشاره شد، در معدودی از کشورها - نظیر، استرالیا و نیوزیلند - برای تخصیص اعتبار، هزینه‌های پرسنلی و هزینه‌های مربوط به کالاها و خدمات را در یک گروه دسته‌بندی می‌کنند. به‌نظر می‌رسد که این امر به افزایش کارایی در ارائه خدمات کمک می‌کند. امکان استفاده از اعتبارات صرفه‌جویی شده در هزینه‌های پرسنلی برای سایر هزینه‌ها، انگیزه‌ای قوی به دستگاه‌ها برای صرفه‌جویی بیشتر می‌دهد. قبل از پذیرش و به‌کارگیری این رهیافت‌ها در کشورهای در حال توسعه - و حتی در بعضی از کشورهای صنعتی - باید متذکر شد که روش‌های انعطاف‌پذیری که برای بودجه‌ریزی هزینه‌های پرسنلی معرفی شده‌اند، تنها بخشی از رویه‌های انجام اصلاحات در مدیریت پرسنلی محسوب می‌شوند. رویه‌های فراوانی برای انعطاف‌پذیر ساختن مدیریت هزینه‌های پرسنلی و کاهش قلمرو دولت<sup>۱</sup> وجود دارد، ولی نمی‌توان این رویه‌ها را به تنهایی به اجرا گذاشت. به‌عنوان مثال، این اصلاحات می‌توانند در زمینه‌های مختلفی صورت گیرند که از آن جمله‌اند: انعطاف‌پذیر کردن مدیریت پرسنلی، در نظر گرفتن توأمان نظام جبران خدمات و سیاست‌های استخدامی، و افزایش فشار بر دستگاه‌ها به‌منظور محدود ساختن فعالیت‌هایشان از طریق «نظام بازارآزمایی» یا اجرای نظام «سهم کارایی». با وجود اینکه افزایش عملکرد کارکنان در واقع رهیافتی فراگیر و جهانی است، اما شروع به اصلاح عملکرد کارکنان از طریق تعدیل بودجه، لزوماً مؤثرترین رهیافت در دستیابی به نتایج مورد نظر به‌شمار نمی‌آید.

به‌علاوه، انجام برخی از اقدامات برای بهبود عملکرد کارکنان، نظیر به خدمت گرفتن مشاوران برای توصیه‌های سیاستی و انعقاد قرارداد با دستگاه‌های مستقل یا انتخاب نظام عدم‌تمرکز و واگذاری فعالیت‌ها به دولت‌های محلی، نمی‌تواند مشکلات بودجه‌ای فوری و آنی را که در کشورهای در حال توسعه وجود دارند، برطرف کند.

حتی برای انجام اصلاحات در زمینه‌هایی چون ارائه خدمات به بخش غیردولتی، چنانچه رهیافت بودجه‌ای در پیش گرفته شود (به‌عنوان مثال، هزینه‌های پرسنلی با سایر هزینه‌ها جمع شود)، می‌تواند پیامدهای نامطلوبی به همراه داشته باشد. در برخی از کشورهای در حال توسعه، موضوع‌هایی چون در نظر گرفتن فشارهای اجتماعی بر مدیریت دستگاه‌ها، سیاست‌های حمایتی یا به‌طور ساده سطح پایین دستمزد و «تخصیص اعتبارات یکجا» می‌تواند باعث افزایش کنترل ناشدنی هزینه‌های پرسنلی گردد. در سایر کشورها، فائق آمدن بر مشکلات دیوان‌سالاری به‌راحتی امکان‌پذیر نیست و هر واحد استفاده‌کننده از بودجه احتمالاً در تلاش است تا ترکیب جاری داده‌های خود را به‌عنوان ترکیب بهینه نشان دهد. بودجه‌ریزی به روش سنتی ردیف - قلم در اغلب کشورها در مقابل اصلاحات به روش «طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی» از خود مقاومت و سرسختی نشان می‌دهد.

کاربرد روش «تخصیص اعتبارات یکجا» نمی‌تواند ابزار دقیقی برای کاهش و تعدیل نیروی انسانی<sup>۱</sup> در کشورهایی که با پرداخت‌های معوق به کارمندان‌شان روبه‌رو هستند (نظیر برخی از کشورهای اتحاد شوروی سابق) باشد. این کشورها در زمان حاضر با دو گزینهٔ تقبل بدهی‌های معوق یا اخراج کارمندان روبه‌رو هستند که در این مورد هم دولتمردان<sup>۲</sup> و هم کارمندان دولت<sup>۳</sup> انباشت بدهی‌های معوق را ترجیح می‌دهند. در این شرایط «تخصیص اعتبارات یکجا» می‌تواند باعث انتقال بدهی‌های معوق از هزینه دستمزدها به هزینه‌هایی غیر از دستمزدها گردد؛ و به‌عبارت‌دیگر، به‌جای آنکه پرداخت دستمزدها به تأخیر افتد، می‌توان سایر پرداخت‌ها را به تعویق انداخت.

بدون شک در کشورهای دارای نظام‌های حسابرسی قوی داخلی و خارجی، و

---

1. Manpower  
2. Politicians  
3. Civil Servants

همچنین پیشینه قوی در انضباط مالی و بودجه‌ای و نظام خدمات کشوری انعطاف‌پذیر، بهتر است که به دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه، اختیار کامل برای تعیین سهم هزینه‌های پرسنلی و غیرپرسنلی داده شود. اما در اغلب کشورهای در حال توسعه، توجه خاص به هزینه‌های پرسنلی ضروری و لازم است.

## ۷-۳-۲ نقش تعیین سقف برای هزینه‌ها

### ۷-۳-۲-۱ سقف هزینه‌های پرسنلی

اغلب کشورهای در حال توسعه برای سقف هزینه‌ها، همانند بودجه‌ریزی برای هزینه‌های پرسنلی، ردیف بودجه‌ای جداگانه‌ای تعریف می‌کنند و به وضع کردن قواعدی به‌منظور محدود ساختن انتقال اعتبارات میان هزینه‌های پرسنلی و غیرپرسنلی می‌پردازند. این تعریف ممکن است ناکافی باشد. سقف هزینه‌های پرسنلی اغلب بیش از کف در نظر گرفته شده برای محدودیت مخارج است و قواعد مربوط به انتقال اعتبارات مانع از انتقال اعتبار تخصیص‌یافته به هزینه‌های کارکنان به سایر هزینه‌ها و پرداخت بابت مازاد مخارج کالا و خدمات می‌گردد. در عمل این نظام دارای سطح خاصی از انعطاف‌پذیری با جهت‌گیری به‌سمت افزایش در هزینه‌های پرسنلی است. بنابراین برای تکمیل رویه یاد شده، به نظامی نیاز است که به دولت نه تنها اجازه نظارت و کنترل بر پرداخت‌های نقدی و تعهدی بلکه اجازه نظارت و کنترل دقیق‌تر تعهدات قانونی را نیز بدهد.

### ۷-۳-۲-۲ تعیین سقف برای تعداد کارکنان<sup>(۶)</sup>

تعدادی از کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه از روش تعیین سقف برای تعداد کارکنان استفاده می‌کنند. این در حالی است که برخی از کشورهای صنعتی سقف‌های لازم برای تعداد کارکنان ستادی‌شان را برای چند سال به همراه برآوردهای چندساله مشخص می‌کنند.<sup>(۷)</sup> عموماً این سقف‌های تعیین شده، کارکنان تمام‌وقت را دربرمی‌گیرد و بستگی به نظام‌های کنترلی - اعم از داخلی یا خارجی، یا هر دوی آنها - دارد. چنانچه کاهش و تعدیل نیروی انسانی مقرر باشد، اغلب ضروری است که برنامه‌های خاصی برای تعدیل تعداد کارکنان بخش‌های مورد نظر تهیه شود و از طریق

فصل هفتم مدیریت و نظارت بر اجرای بودجه ۳۲۹

اتخاذ سیاست‌های تشویقی میزان پرداخت‌ها و هزینه‌های اضافی و نظایر اینها برآورد گردد. پس از آن، سقف‌های تعیین شده برای تعداد کارکنان همراه با این برنامه‌های پرسنلی خاص جزء اهداف اجرایی سالیانه قرار می‌گیرند.

در بسیاری از کشورها، اعتبارات تخصیص‌یافته برای هزینه‌های پرسنلی، کمتر از واقع ارزیابی می‌شوند و از این رو اطمینان از انطباق عملکرد با مصوبات طی اجرای برنامه به شدت دشوار خواهد بود (به عنوان مثال، اخراج معلمان طی سال تحصیلی به خاطر آثار تخریبی آن بر نظام آموزشی، هزینه‌های غیرمستقیم بسیار زیادی را در پی خواهد داشت). گنجاندن سقف برای تعداد کارکنان ستادی در بودجه، باعث خواهد شد که خطرهای مربوط به تأمین اعتبار بیشتر برای هزینه‌های پرسنلی در مرحله تدوین بودجه به صورت روشن تعیین شود. اجباری کردن رعایت این سقف‌ها از ایجاد تعهدات غیرضروری در سال‌های آتی - نظیر استخدام بیش از حد کارمندان - جلوگیری به عمل خواهد آورد.

برخی از کشورها سقف‌های مربوط به تعداد کارکنان را بر مبنای گروه شغلی یا درجه و نظایر اینها تعیین می‌کنند و بر همین اساس به کنترل پست‌های سازمانی مندرج در بودجه<sup>۱</sup> می‌پردازند. همین‌طور برخی از کشورهای در حال توسعه، به منظور تعیین مسئولیت‌های وزارتخانه‌ها و ادارات و دستگاه‌ها و تعداد پست‌های سازمانی هر گروه از کارکنان ادارات، دست به تهیه چارچوب‌ها و دستورالعمل‌هایی مشخص می‌زنند. تهیه این چارچوب‌های سازمانی<sup>۲</sup> اغلب بر مبنای ضرورت‌هاست و در شرایط اضطراری و فشار بودجه‌ای بی‌استفاده می‌گردد. این رهیافت‌ها، مدیریت پرسنلی را سخت و انعطاف‌ناپذیر می‌سازد و در نتیجه باید از آنها اجتناب شود. محدودیت کارکنان یا باید در سطح کلان اتخاذ گردد، یا به چند گروه بزرگ تقسیم شود. این محدودیت‌ها به عنوان ابزاری برای کنترل اثر بودجه‌ای سیاست‌های پرسنلی دستگاه‌ها و کمک به مدیریت پرسنلی مورد استفاده قرار می‌گیرند. وزارتخانه‌های اجرایی باید کاملاً متعهد و مسئول تعیین سقف برای تعداد کارکنان دستگاه‌های زیرمجموعه و تحت پوشش خود باشند.

---

1. Budgetary posts  
2. Organic cods

تخصیص اعتبار برای هزینه‌های پرسنلی و سقف‌های تعیین شده برای تعداد کارکنان باید با یکدیگر هماهنگ باشند. سقف‌های تعیین شده برای تعداد کارکنان، و همچنین برای هزینه‌ها، باید در هنگام شروع تدوین بودجه به دستگاه‌ها اعلام گردند و در صورت نیاز در مراحل بعدی تدوین بودجه اصلاحات مناسب و مقتضی انجام گیرند.

در کشورهایی که تعداد کارکنان دولت مشکلات عمده‌ای را به همراه ندارد و روش‌های برآورد هزینه‌های پرسنلی رضایت‌بخش هستند، تعیین سقف برای تعداد کارکنان ضرورتی ندارد. از این رو، بودجه‌ریزی برای هزینه‌های پرسنلی و سایر هزینه‌های جاری تحت ردیف‌ها و اقلام جداگانه و تنظیم نحوه انتقال اعتبارات میان این اقلام می‌تواند برای در کنترل داشتن هزینه‌های پرسنلی مناسب و کافی باشد. اطلاعات مربوط به تعداد و کیفیت نیروی انسانی به هنگام تدوین بودجه ضروری است و باید در اختیار عموم قرار گیرد (به صورت ضمیمه بودجه).

اما اغلب کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای در حال گذار نیازمند کنترل شدید هزینه‌های پرسنلی و کاهش تعداد کارکنان‌شان هستند. این کشورها برای اینکه تعداد کارکنان دولتی‌شان را با ملاک‌هایی حساب شده و منطقی<sup>۱</sup> تحت کنترل داشته باشند، باید سقف‌هایی برای آن در نظر بگیرند.

### ۳-۳-۷ مسائل مدیریتی

مدیریت پرسنلی موضوع‌های متنوعی چون، مقررات حاکم بر نظام اداری یا نظام جبران خدمات<sup>۲</sup> را در برمی‌گیرد. برخی از این موضوع‌ها مستقیماً بر بودجه اثر می‌گذارند؛ به خصوص آن بخشی که به نظام جبران خدمات مربوط می‌شود. مدیریت پرسنلی را باید وزارتخانه‌های اجرایی یا شورای نظام اداری به اجرا درآورند؛ اما هر تصمیمی که بودجه را تحت تأثیر قرار دهد لازم است با مشورت وزارت دارایی گرفته شود. تصمیم‌های مربوط به هزینه‌های کارکنان نیز باید مشمول محدودیت‌های تعیین شده برای سایر هزینه‌ها و سقف هزینه‌ها گردند.

---

1. Rationalization measures  
2. Compensation system

#### ۷-۳-۴ نظام پرداخت حقوق<sup>۱</sup>

نظام پرداخت حقوق ابزاری به منظور شفافیت هرچه بیشتر هزینه‌های پرسنلی و نظارت بر تعیین سقف برای تعداد کارکنان (در صورت وجود) است. به‌طور کلی برای اثربخشی هزینه‌ها لازم است نظام پرداخت حقوق رایانه‌ای شود و به‌صورت متمرکز اداره گردد. ترتیبات کار می‌تواند - و باید - به‌نحوی باشد که وزارتخانه‌های اجرایی بدون اینکه از مسئولیت خود در قبال مدیریت پرسنلی صرف‌نظر کنند، از مزایای رایانه‌ای کردن پرداخت حقوق بهره‌مند شوند. بنابراین باید پیوند کامل رایانه‌ای میان نظام مدیریت پرداخت حقوق و نظام مدیریت پرسنلی به‌وجود آید (به‌خصوص از نظر دسترسی به فایل‌های اطلاعات پرسنلی).

در بعضی از کشورها، نظام اداری تحت مسئولیت شورایی موسوم به شورای نظام اداری قرار دارد. باید هماهنگی مناسبی میان این شورا و وزارت دارایی برقرار شود. در صورتی که شورای نظام اداری موقعیت‌های شغلی<sup>۲</sup> کارکنان را تعیین و بر آن نظارت می‌کند، تصمیم‌گیری‌ها باید کاملاً هماهنگ و سازگار با سقف‌های تعیین شده برای تعداد کارکنان و اعتبارات تخصیص‌یافته برای هزینه‌های پرسنلی باشند.<sup>(۸)</sup> در برخی از کشورها، اطلاعات مربوط به نظام اداری مغشوش‌اند و براساس اینکه کدام دستگاه آنها را تولید می‌کند، متفاوت‌اند. در برخی از کشورها، مستقل بودن نظام مدیریت پرسنلی از نظام پرداخت حقوق، خود عامل اغتشاش است. در صورتی که نوعی نظام مرکزی مدیریت پرسنلی - یا دست‌کم انتظار اجرای آن - وجود داشته باشد، می‌بایست با نظام پرداخت حقوق ادغام گردد.

#### ۷-۴ تدارکات<sup>۳</sup>

یکی از اهداف عمده دولت به‌مثابه خریدار، تهیه کالاها و خدمات با کیفیت بالا در شرایط قیمت‌های رقابتی<sup>۴</sup> است. روش‌های تهیه و تدارک کالا و خدمات باید به‌گونه‌ای

- 
1. Payroll system
  2. Personnel positions
  3. Procurement
  4. Competitive price



باشند که موقعیت‌های عادلانه‌ای را برای کلیهٔ پیشنهادکنندگان خرید<sup>۱</sup> فراهم سازند. این روش‌ها باید طوری طراحی شوند که به‌نحو احسن ارزش پول را حفظ و کالاها و خدمات را به بهترین قیمت تهیه کنند؛ و افزون‌بر آن، خطرهای ناشی از پرداخت رشوه و جانب‌داری از اشخاص ویژه را به حداقل برسانند. درعین‌حال که تدارکات دولتی قطعاً تنها منبع احتمالی دریافت رشوه نیست، ولی به‌هرحال از عمده‌ترین و مهم‌ترین آنهاست. بنابراین، به‌منظور به حداقل رساندن خطر ارتشا، استفاده بهینه از منابع مالی و کمک به افزایش رقابت بین عرضه‌کنندگان کالا و خدمات، ضروری است که در حیطه خرید کالا و خدمات مورد نیاز دولت کاملاً با احتیاط عمل شود.

#### ۱-۴-۷ فرایند تهیه و تدارک کالا و خدمات

چرخه و فرایند تدارکات، مراحل‌ی از این دست را دربرمی‌گیرد:

● **شناسایی نیازهای مصرف‌کنندگان و آماده‌سازی تجهیزات اولیه مورد نیاز طرح‌ها:** برای تهیه ملزومات و کالاها، مرحله شناسایی دربردارنده موارد مختلفی است، همچون تعیین احتیاجات مصرف‌کنندگان، تعیین کالاها و خدماتی که باید تهیه و تدارک شوند، کنترل امکان تهیه ملزومات مورد نیاز از انبارها و فروشگاه‌های معتبر و در دسترس، و بررسی امکان خرید یکجای این ملزومات با سایر تجهیزات مشابه و مهم. در خرید تجهیزات مورد نیاز پروژه‌های ساختمانی و عمرانی باید گزینه‌های مختلفی مورد بررسی قرار بگیرند تا مقرون‌به‌صرفه‌ترین آنها انتخاب شود. درضمن برنامه اجرایی پروژه می‌بایست به‌نحوی تهیه شود که ویژگی‌های طرح در آن مدنظر قرار گیرد. در این مرحله، باید به بررسی احتمال مشارکت بخش خصوصی یا عمومی و ترتیبات مناسب آن پرداخت.

● **تعیین رویه و شیوه تهیه و تدارک کالاها و خدمات:** یکی از گام‌های اساسی در این مورد تعیین شیوه و رویه تدارکات است (تهیه فهرست محدودی از فروشندگان، سود بردن از رقابت محلی و داخلی در ارائه پیشنهاد خرید، یا استفاده از رقابت‌های بین‌المللی در ارائه پیشنهادهای خرید). شیوه عمل و روش تدارکات برای هزینه‌هایی که از محل منابع خارجی تأمین مالی

فصل هفتم مدیریت و نظارت بر اجرای بودجه ۳۳۳

می‌شوند، باید مطابق رهنمودهای ارائه شده به‌وسیله وام‌دهندگان یا کمک‌دهندگان خارجی باشد. مقررات تجاری مهم چندملیتی نظیر «موافقت‌نامه تدارکات دولتی سازمان تجارت جهانی»<sup>۱</sup> نیز تعهدات قانونی را برای نظام‌ها و رویه‌های تدارکات ملی تعیین می‌کنند.

● **فرایند مناقصه و مزایده:** (که عموماً از قبل و با توجه به شیوه مناقصه، پیش‌شرط‌هایی تعیین می‌شود). در مورد مناقصه‌های رقابتی<sup>۲</sup>، دعوت‌نامه‌ای برای پیشنهاددهنده ارسال می‌شود، که در آن می‌بایست ویژگی‌های طرح یا کالاها و خدمات مورد نیاز، و همچنین معیارهای انتخاب و ترتیبات انعقاد قرارداد مشخص گردند. قیمت از جمله معیارهای مهم در انعقاد قراردادهاست، اما نمی‌تواند تنها معیار باشد. در بسیاری از موارد، قیمت در مقایسه با کیفیت و معیارهای فنی اهمیت کمتری دارد. انتخاب نظام‌مند پایین‌ترین قیمت پیشنهادی می‌تواند منجر به خرید کالاها و خدماتی با کیفیت پایین، یا در انبار مانده و کهنه گردد. به‌نظر می‌رسد برای جلوگیری از تمایل بیش از حد به‌سوی پیشنهادهای با قیمت پایین، بهتر است پیشنهادهای طی دو مرحله - یعنی ابتدا از لحاظ فنی و سپس بر مبنای هزینه - بررسی شوند.

## ۲-۴-۷ اصول رقابت و شفافیت

محوری‌ترین اصول در زمینه تدارکات، وجود رقابت کامل و آزاد و فرایند شفاف و روشن است. امکان تأیید و بررسی دقیق شیوه تدارکات و تهیه کالاها و خدمات دولتی باید برای عموم فراهم باشد، و نتایج مزایده نیز به اطلاع عموم برسد. اسامی شرکت‌کنندگان در مزایده، قیمت‌های پیشنهادی آنها و نام برنده مزایده باید اعلان عمومی گردد. قراردادهای منعقد شده و فرایند کلی تهیه و تدارک کالاها و خدمات باید در معرض تحقیق و بررسی مجلس و سازمان‌های حسابرسی مستقل قرار بگیرند. اسناد ثبتی (یا رایانه‌ای) باید نگهداری شوند و در دسترس عموم باشند. این اسناد و مدارک باید نشان دهند که کدام عرضه‌کنندگان شرکت کرده‌اند، کدام‌یک انتخاب شده‌اند و

- 
1. World Trade Organization's Government Procurement Agreement
  2. Tendering process
  3. Competitive bids

دلایل تصمیم‌گیری برای تهیه و تدارک کالا و خدمات چه بوده است. افزون‌بر اینها می‌بایست جزئیات قیمت‌ها، گزارش پذیرش کار انجام شده یا رسید کالاهای سفارش داده شده، و گزارشی از عملکرد عرضه‌کنندگان نیز ارائه گردد.

چارچوب قانونی یا مجموعه مدون اصول اخلاقی<sup>۱</sup> باید شامل معیارهایی در حیطه تدارکات باشند. از جمله، نباید هیچ‌گونه تعارضی میان وظایف رسمی و علایق شخصی کارکنان دولت وجود داشته باشد. همچنین باید اختیارات مالی در سطوح مناسبی تفویض گردد و تفکیک دقیق وظایف وجود داشته باشد. به‌طور کلی برای جلوگیری از به خطر افتادن منافع دولت ناشی از ایجاد روابط نزدیک و صمیمانه میان خریداران و فروشندگان، چرخش وظایف<sup>۲</sup> و مسئولیت‌ها الزامی است.

در برخی از کشورها، هدف دولت دستیابی به اهداف سیاست‌های اقتصادی از طریق سیاست‌های خرید، نظیر اولویت دادن به تولیدکنندگان محلی یا ارائه استانداردهای جدید یا نوآوری در زمینه ایمنی و محیط زیست و سایر حوزه‌هاست. این معیارها باید به‌طور روشن بیان شوند و منتشر گردند. در هر حال، رویه و شیوه‌های تدارکات باید رقابت را افزایش دهد و درعین حال اطمینان لازم از یکپارچگی<sup>۳</sup> و رعایت عدالت و همچنین عدم تبعیض در قراردادها وجود داشته باشد.

### ۳-۴-۷ امور اجرایی تدارکات

در برخی از کشورها، وظیفه خرید در واحد مرکزی تدارکات متمرکز شده است. در اصل واحد مرکزی خرید و تدارکات دارای این امتیاز است که از طریق گروه‌بندی خریده‌ها بتواند کالاها و خدمات مورد نیاز دولت را با قیمت‌های پایین‌تری تهیه کند. اما در این شرایط احتمال دارد که نتایج به‌دست آمده، به‌دلیل مشکلاتی چون پاسخ‌های بطئی و دیوان‌سالارانه به مشتریان، موجودی‌های بیش از حد انبار، زیان‌ها، دله‌دزدی‌ها و واکنش کند نسبت به تغییرات فناوری و بازار، دلسردکننده باشند.

- 
1. The code of ethics
  2. Rotation of duties
  3. Integrity

فصل هفتم مدیریت و نظارت بر اجرای بودجه ۳۳۵

به نظر می‌رسد که پاسخ‌گو کردن و مسئول ساختن کامل وزارتخانه‌های اجرایی در قبال خریدهایشان و تأسیس «دفتر مرکزی تدارکات بخش عمومی»<sup>۱</sup> به منظور نظارت و کمک به فعالیت‌های تدارکاتی دستگاه‌ها، بر سپردن همه مسئولیت‌ها به یک واحد مرکزی تدارکات ترجیح داشته باشد. تحت چنین ترتیباتی، اداره مرکزی تدارکات بخش عمومی مسئول بهبود قواعد و مقررات، ایجاد نظام مناسب اطلاعاتی و انتشاراتی برای کلیه بخش‌های دولت، اطمینان یافتن از استخدام کارکنان آموزش دیده، دستگاه‌های دولتی مسئول خرید، بهبود نظام آموزش و تربیت نیروی ماهر و تداوم نظارت عام بر نظام تهیه و تدارک کالاها و خدمات است.

## ۷-۵ نکات اصلی و توصیه‌هایی برای اصلاحات

### ۷-۵-۱ نکات اصلی

ممکن است بودجه‌ای که به خوبی تدوین شده است، بد اجرا شود؛ اما ممکن نیست برنامه‌ای را که بد تدوین شده است بتوان خوب اجرا کرد. بسیار ساده‌انگاری است چنانچه فرض شود که عملکرد بودجه قطعاً منطبق با بودجه مصوب است. بنابراین بودجه باید به گونه‌ای انعطاف‌پذیر تهیه گردد تا طی اجرای آن قابلیت تغییر داشته باشد و بدین ترتیب بتوان کارایی عملیاتی را نیز ارتقا بخشید. روش‌های کنترلی و نظارتی لازم است اما نباید این روش‌ها به مختل شدن کارایی یا دگرگون شدن ترکیب بودجه منجر گردد. این روش‌های کنترل درعین حال که موارد اساسی را تحت نظر قرار می‌دهند، ولی باید بر موارد اساسی معطوف باشند و انعطاف و آزادی لازم را به دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه در اجرای برنامه‌هایشان بدهند.

### ۷-۵-۱-۱ کنترل هزینه‌ها

نظام بودجه باید متضمن کنترل کارآمد و مؤثر هزینه‌ها باشد. اولین گام تهیه بودجه‌ای واقع‌بینانه و تعیین ملاک‌هایی برای دربرگرفتن تعهدات دائمی (مثل حقوق و دستمزد و

پرداخت‌های موظف) است. در کنار آن، نظام اجرایی بودجه باید شامل ویژگی‌هایی از این دست باشد:

- دارا بودن نظام حسابداری بودجه‌ای / اعتباری کامل، به طوری که امکان پیگیری عملیات در هر مرحله از فرایند هزینه‌ها (تعهد، تأیید و پرداخت) و جابه‌جایی بین اعتبارات تخصیص یافته به هزینه‌ها یا ارقام بودجه (توزیع اعتبار، انتقالات و برآوردهای تکمیلی) وجود داشته باشند؛
- کنترل مؤثر و کارآمد در هر مرحله از فرایند هزینه‌ها، فارغ از تشکیلات آنها؛
- نظام مدیریتی برای قراردادهای چندساله و تعهدات آتی؛
- نظام مدیریت پرسنلی شامل تعیین سقف برای کارکنان، که باید در کشورهایی که نیاز به اصلاح نظام اداری دارند، کنترل و بودجه‌ریزی شوند؛
- روش‌های مناسب و شفاف برای تهیه و تدارک کالاها و خدمات با استفاده از بازار رقابتی و نظام‌هایی برای مدیریت تدارکات و انعقاد قراردادها.

#### ۷-۵-۱-۲ اجرای اولویت‌های تعیین شده در بودجه

- از سهمیه‌بندی وجوه نقد (جز در موارد به شدت ضروری) باید اجتناب شود. نحوه اجرای بودجه و برنامه‌های نقدی باید تدوین گردند، اما ضروری است که بر برآوردهای بودجه مبتنی باشند و تعهدات موجود را نیز منظور کنند؛
- انجام برآوردهای تکمیلی و متمم باید به شدت قانون‌مند باشند و تعداد آنها نیز محدود گردد؛
- انتقال اعتبارات میان برنامه‌ها نباید باعث تغییر و دگرگونی در اولویت‌های تعیین شده در بودجه گردد.

#### ۷-۵-۱-۳ اجرای کارا و مؤثر بودجه

- منابع و وجوه بودجه باید به موقع تخصیص یابند؛
- کنترل‌های داخلی (داخل وزارتخانه‌های اجرایی) معمولاً باید به کنترل‌های پیش‌بینی شده‌ای که دستگاه‌های مرکزی انجام می‌دهند، ارجحیت داشته باشند، اما کنترل‌های داخلی نیازمند نظام حسابرسی و نظارت قوی هستند. کنترل‌های مراحل تأیید و تعهد،

باید داخلی باشند تا از مداخله‌های بیش از حد دستگاه‌های مرکزی در مدیریت بودجه وزارتخانه‌های اجرایی ممانعت به عمل آید. زمانی که کنترل‌های حسابداری و فرایند پرداخت غیرمتمرکز باشد، کنترل متمرکز بر وجوه نقد و پرداخت‌های نقدی ضروری است (ن.ک. فصل ششم). چنانچه کنترل‌های حسابداری و فرایند پرداخت متمرکز باشد، باید بر انجام به موقع پرداخت‌ها و مطابقت آنها با بودجه و برنامه نقدی نظارت کرد و توجه داشت که این پرداخت‌ها بدون اولویت‌بندی اضافی و طبق چارچوب‌های تعیین شده انجام شوند. از فناوری پیشرفته باید برای ایجاد هماهنگی بین کنترل‌های غیرمتمرکز برای افزایش کارایی، و نیاز به اطلاعات متمرکز برای اجرای بودجه و کنترل هزینه‌ها استفاده کرد؛

- قواعد مربوط به انتقالات باید امکان انعطاف‌پذیری و کنترل اقلام عمده را میسر سازند؛
- انتقال اعتبارات به دوره بعد (حداقل در مورد هزینه‌های عمرانی) باید با مجوز و براساس مقررات انجام شود. برای انعقاد قرارداد با بخش غیردولتی باید احتیاط کرد و کنترل‌های لازم را انجام داد. تدارکات مربوط به این قراردادها هم باید با استفاده از بازار رقابتی صورت پذیرند.

## ۷-۵-۲ توصیه‌هایی برای اصلاحات

برای اجرای مطلوب‌تر بودجه باید به دو موضوع توجه کرد: اول، افزایش کنترل هزینه‌ها؛ و دوم، فراهم ساختن شرایطی برای افزایش کارایی در مخارج بخش عمومی. ضرورت دارد که توازن مناسبی میان این دو الزام متفاوت ایجاد شود.

### ۷-۵-۲-۱ گام اول: اطمینان از اینکه الزامات اساسی حاصل شده‌اند

در شماری از کشورها، گام نخست باید در جهت تقویت کنترل هزینه‌ها و همین‌طور کسب اطمینان از انطباق اجرای بودجه با سیاست‌های مندرج در بودجه برداشته شود. در این زمینه باید به نکات ذیل توجه کافی گردد:

- تخصیص به موقع وجوه؛
- انجام برنامه‌ریزی نقدی مطابق با مصوبات بودجه‌ای و در نظر گرفتن تعهدات آتی (که این خود پیش شرط تدوین بودجه‌ای منطقی و مناسب است)؛

- کنترل مؤثر هزینه‌ها در هر مرحله از فرایند هزینه‌ها (فارغ از اینکه سازمان‌دهی این کنترل‌ها داخلی، یا بیرونی پیش از وقوع باشد)؛
- نظارت مناسب بر بودجه در هر مرحله از فرایند هزینه‌ها (تعهد، تأیید و پرداخت)؛
- به‌کارگیری روش‌های روشن و شفاف برای ثبت عملیات (به‌خصوص برای تعهدات)؛
- مدیریت مناسب وجوه نقد (ن.ک. فصل هشتم)؛ و
- روش‌های شفاف و روشن برای تدارکات.

#### ۲-۲-۵-۷ گام دوم: بهبود کارایی نظام

- به‌طور کلی اقدامات زیر برای بهبود کارایی در مخارج بخش عمومی ضروری است:
- قواعد انعطاف‌پذیر برای جابه‌جایی و نقل‌وانتقال قانون‌مند اعتبارات هزینه‌های سرمایه‌ای؛
  - کنترل‌های غیرمتمرکز (به‌موازات روش‌های دقیق حسابرسی و نظارت)؛ و
  - بازاریابی (بازارآزمایی) و عقد قرارداد.

## پی‌نوشت‌ها

۱. کنترل مدیریت، که از بخش‌های مهم اجرایی بودجه است، همراه با حسابرسی و ارزیابی در فصل نهم توضیح داده شده است.
2. See Jack Diamond and Christian Schiller, "Government Arrears in Fiscal Adjustment Programs", in "How to Measure the Deficit", IMF. op.cit.
۳. به‌خصوص در کشورهایی که حسابداری بودجه را بر مبنای اسناد پرداخت‌هایی که به دفاتر حسابداری ارسال می‌شوند، انجام دهند. هنگامی که این کشورها با مشکل بدهی‌های معوق روبه‌رو می‌شوند، نشانه آن است که این اسناد نه با هزینه‌های تعهدی منطبق است و نه با پرداخت‌های نقدی، زیرا بدهی‌های معوق هم در جهت و هم برخلاف جهت فرایند هزینه‌هایی که این اسناد برای آنها صادر می‌شوند، انباشته می‌گردند.
۴. گاهی اوقات حسابداری التزامی با حسابداری تعهدی اشتباه گرفته می‌شود، در حالی که دو تفاوت عمده و اساسی وجود دارد. اول اینکه، حسابداری بر مبنای الزام معمولاً محدود به پرداخت‌هاست؛ در حالی که حسابداری بر مبنای تعهدی هم شامل دریافت‌هاست و هم پرداخت‌ها. دوم اینکه، حسابداری بر مبنای تعهدی، بدهی‌ها را در هر مرحله از تأیید مشخص می‌کند و نه در مرحله تعهد و (برای حسابداری کاملاً تعهدی) مصرف کالاها و خدمات تحصیل شده را هم در برمی‌گیرد (به‌عنوان مثال، موجودی انبار و استهلاک را هم مشخص می‌کند). ن.ک. فصل هفتم.
۵. همان‌طور که تجربه برخی کشورهای آفریقایی که نظام مدیریت یکپارچه هزینه‌ها را در اوایل دهه ۸۰ اجرا کرده‌اند، نشان می‌دهد.
6. See SIGMA-OECD, 1997.
۷. همین‌طور در آمریکا، دانمارک، کانادا و هلند.
۸. در ترکیه نظام پرسنلی تحت کنترل «ریاست پرسنلی» است و علاوه بر آن، بر کارکنان معمولی و کارکنان مجاز و همچنین کارکنان مرخص شده نظارت می‌کند.





## فصل هشتم

---

مدیریت وجوه و وظایف  
خزانه‌داری



## ترجمه: لیلا بندری

### حسن مشاری

#### ۸-۱ وظایف خزانهداری<sup>(۱)</sup>

دولت‌ها باید از اجرای کارا و همچنین بودجه و مدیریت خوب منابع مالی‌شان اطمینان داشته باشند. وجوه مورد نیاز دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه باید به‌موقع تأمین شوند و هزینه استقراض دولت به حداقل کاهش یابد. بدین ترتیب مدیریت صحیح دارایی‌ها و بدهی‌های مالی امری ضروری است.

مدیریت مالی در دولت، فعالیت‌های گوناگونی را دربرمی‌گیرد. تعیین و تنظیم سیاست مالی، تدوین بودجه، اجرای بودجه، مدیریت عملیات مالی، حسابداری، حسابرسی و ارزیابی از جمله این فعالیت‌ها هستند. در این طیف گسترده از وظایف مدیریت مالی، رسالت خزانهداری دستیابی به مجموعه‌ای از اهداف مشخص است که فعالیت‌های زیر را تحت پوشش قرار می‌دهد:<sup>(۲)</sup>

- مدیریت وجوه؛
- مدیریت حساب‌های بانکی دولت؛
- برنامه‌ریزی مالی و پیش‌بینی جریان وجوه نقد؛
- مدیریت بدهی بخش عمومی؛
- اداره امور مربوط به کمک‌های دریافتی خارجی و وجوه و اعتبارات تکمیلی<sup>۱</sup>، از محل کمک‌های بین‌المللی؛ و
- مدیریت دارایی‌های مالی.

ترتیبات سازمانی و توزیع مسئولیت‌ها برای انجام این فعالیت‌ها در کشورهای مختلف،

---

1. Counterpart fund

به شکل گسترده‌ای متفاوت است. در برخی از کشورها، تمرکز اداره خزانه‌داری تنها بر وظایف مدیریت بدهی و وجوه است (که در این قسمت مورد مطالعه قرار می‌گیرند). در تعداد کمی از کشورها، مدیریت بدهی به وسیله مؤسسه‌ای مستقل انجام می‌گیرد. در سایر کشورها، اداره خزانه‌داری ممیزی اجرای بودجه (که در فصل ششم مورد مطالعه قرار گرفت)، و/یا فعالیت‌های مربوط به گزارش‌دهی اجرای بودجه را (که در فصول دهم و یازدهم مورد مطالعه قرار خواهد گرفت) برعهده دارد.

## ۲-۸ مدیریت وجوه<sup>(۳)</sup>

اهداف مدیریت وجوه عبارت‌اند از: رسیدگی و نظارت بر مخارج در سطح کلان، اجرای کارای بودجه، به حداقل رساندن هزینه استقراض دولت، و به حداکثر رساندن هزینه فرصت منابع (بازده بهره<sup>۱</sup>) کنترل وجوه نقد در اقتصاد کلان و مدیریت بودجه عامل مهمی است، اما همان‌طور که در فصل پنجم بر آن تأکید شد، باید با سیستم مناسبی از اداره کردن تعهدات کامل باشد. برای اجرای کارا و اثربخش بودجه، باید از پرداخت مطالبات مربوط به مفاد قراردادهای و جمع‌آوری به‌موقع درآمدها، اطمینان کامل به‌دست آورد. در همین زمینه، لازم است که هزینه مبادلات به حداقل کاهش یابد و استقراض در پایین‌ترین نرخ بهره انجام پذیرد، و یا با سرمایه‌گذاری در اوراق درآمدزا<sup>۲</sup>، وجوه نقد اضافی ایجاد شود. همچنین اجتناب از پیش‌پرداخت ضروری است، و باید زمان سررسید پرداخت‌ها را با دقت پی گرفت.<sup>(۴)</sup>

در کشورهای در حال توسعه، دولت‌ها اغلب به مسائل مربوط به مدیریت وجوه توجهی ندارند. در این کشورها آیین‌نامه‌های اجرای بودجه و مدیریت جریان وجوه، موضوعات توافقی<sup>۳</sup> را مورد توجه قرار می‌دهند، در حالی که وجوه نقد روزانه مورد نیاز با هزینه پایین به وسیله بانک مرکزی تأمین می‌شود. واحدهای استفاده‌کننده از بودجه ارتباطی با هزینه‌های استقراض ندارند، چرا که بهره مربوط به این واحدها پیش از این در بودجه تدوین شده به وسیله وزارت دارایی منظور گردیده است.

- 
1. Yielding interest
  2. Revenue-yielding
  3. Compliance issues

فصل هشتم مدیریت وجوه و وظایف خزانه‌داری ۳۴۵

به‌هرحال، هزینه‌های استقراض، که بیانگر اعتبارات اعطایی نظام بانکی به دولت است از اهداف مهم اقتصاد کلان و معیاری برای عملکرد در برنامه‌های مالی مورد حمایت صندوق بین‌المللی پول به‌شمار می‌آید، و همین‌طور جدایی روزافزون فعالیت‌های بانک مرکزی و بودجه دولت، اهمیت مدیریت وجوه را بیش از پیش آشکار می‌سازد. ملاحظات مربوط به عملکرد نیز مدیریت بودجه را تحت تأثیر قرار می‌دهد. برخی از کشورها با به‌کارگیری ابزارهای لازم برای اطمینان از انضباط مالی، اصلاحاتی را به‌منظور وادار کردن دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه به مسئولیت‌پذیری بیشتر در قبال وجوه نقد، به انجام رسانیده‌اند.

#### پیرابند ۲۷

#### مدیریت وجوه در فیلیپین

تا سال ۱۹۸۵، هر سه ماه یک بار مجوز استفاده از وجوه نقد با انتشار سقف پرداخت نقدی برای واحدهای دولتی صادر می‌شد که حداکثر مبالغی را که دستگاه‌ها می‌توانستند از اداره خزانه<sup>۱</sup> برای پرداخت تعهدات‌شان برداشت کنند، مشخص می‌کرد. با ایجاد نظام جدید پرداخت در سال ۱۹۸۶، باز هم دستگاه‌ها برای صدور چک و حواله‌های خزانه به میزانی بیش از مبالغ تأمین شده تمایل نشان می‌دادند. در ماه مه ۱۹۹۰، نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی هم‌زمان به‌منظور بهبود هماهنگی بین بودجه، برنامه و دستگاه‌های درآمدی و نیز برای اطمینان از سازگاری طرح‌های بودجه با اهداف توسعه‌ای و وجوه در دسترس معرفی گردید. در سال بعد، اداره مدیریت و بودجه<sup>۲</sup> و وزارت دارایی برای برنامه‌ریزی وجوه نقد مبادرت به ایجاد کمیته‌ای بین دستگاه‌ها با ترکیبی از نمایندگان اداره مدیریت و بودجه، وزارت دارایی، اداره خزانه، و بانک مرکزی کردند. نشست‌های منظمی برای ارزیابی عملکرد مالی دولت در ماه گذشته و بررسی چشم‌انداز ماه‌های آتی نیز برگزار می‌گردید. سقف پرداخت را هم که مبنای صدور اعلامیه‌های تخصیص وجوه نقد<sup>۳</sup> بود، همین کمیته تعیین می‌کرد. نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی هم‌زمان، نتوانست کمکی به حل وضعیت بکند و

1. Bureau of the Treasury (BTr)
2. Department of Budget and Management (DBM)
3. Notices of Cash Allocation (NCAs)

مشکلات مربوط به سطح وجوه نقد و بهنگام بودن تخصیص وجوه نقد ادامه یافت. از این رو، در سال ۱۹۹۲، نظام پرداخت اصلاح شده‌ای بر مبنای محاسبات کوتاه‌مدت‌تر موجودی نقدی، و برای هماهنگی بیشتر بین اداره مدیریت و بودجه و وزارت دارایی در مورد وجوه تخصیصی، ایجاد گردید. دستگاه‌ها برای بهینه‌سازی استفاده از وجوه نقد در برنامه‌های اولویت‌دار خود، به اجرای حفظ میزان وجوه نقد پرداختند.

تحت نظام پرداخت اصلاح شده، اداره مدیریت و بودجه به تخصیص وجوه اختصاص یافته طبق قانون اعتبارات عمومی ادامه می‌داد. وزارت دارایی، ترتیبات لازم را با بانک‌های ارائه‌دهنده خدمات مهیا و برای هر واحد دولتی حداقل وجوه مورد نیاز را سپرده‌گذاری می‌کرد، و به‌طور منظم وجوهی را به این حساب‌ها واریز می‌کرد و مجدداً به سطح اولیه می‌رساند. حساب این سپرده‌ها به‌وسیله خزانه‌داری فیلپین نگهداری می‌شد و بهره متعلق به آنها به حساب وجوه عمومی واریز می‌گردید.

در صورتی که برآورد مانده وجوه نقد دولت به سطحی می‌رسید که امکان اجتناب از کاهش بودجه فراهم می‌آمد، اداره مدیریت و بودجه، تخصیص کاهش بودجه بین دستگاه‌ها را به اجرا در می‌آورد. به‌هر حال، دستگاه‌های دولتی به تعیین اولویت‌های مخارج با توجه به پرداخت‌های قبلی خدمات شخصی و هزینه‌های الزامی ادامه می‌دادند.

با آغاز سیاست‌های مشخص دولت به‌منظور تسریع و استانداردسازی تخصیص وجوه بین دستگاه‌ها، نظام تخصیص آسان وجه<sup>۱</sup> در سال ۱۹۹۵ به اجرا درآمد. تخصیص وجه در این نظام بین دستگاه‌های دولتی که در وضعیت یکسان قرار دارند، همگون و استاندارد شده است و برای استفاده از وجوه با توجه به محدودیت‌های در نظر گرفته شده به‌وسیله قانون، انعطاف لازم را مجاز می‌داند و فرایند آن را به‌نحوی ساده می‌سازد که باعث کاهش کاغذبازی و تسهیل نظارت بر امور تخصیص می‌گردد.

**Source:** Darlene Casiano, Department of Budget of Management, January 1999.

## ۸-۲-۱ کنترل جریان وجوه نقد<sup>(۵)</sup>

### ۸-۲-۱-۱ جریان‌های ورودی

فاصله بین زمان دریافت وجوه نقد و زمان در دسترس بودن آن برای اجرای برنامه‌های هزینه باید به حداقل کاهش یابد. درآمدهای جمع‌آوری شده باید به‌سرعت پردازش شوند و برای استفاده در اختیار قرار گیرند. هنگامی که جمع‌آوری مالیات به‌وسیله

1. Simplified Fund Release System (SFRS)

فصل هشتم مدیریت وجوه و وظایف خزانه‌داری ۳۴۷

ادارات مالیاتی (یا دفاتر خزانه) انجام می‌پذیرد، سازمان اداری این ادارات باید مورد بازنگری قرار گیرد و تجهیزات آنها روزآمد گردد.

بانک‌های تجاری، به سبب مزیت زیرساخت<sup>۱</sup> بخش بانکی نسبت به ادارات مالیاتی که درگیر مسائل مالیاتی هستند، کارایی بالاتری برای جمع‌آوری درآمدها دارند. هنگامی که درآمدها به وسیله بانک‌های تجاری جمع‌آوری می‌شوند، باید ترتیباتی برای ایجاد رقابت و اطمینان از انتقال سریع درآمدهای جمع‌آوری شده به حساب‌های دولتی، معرفی گردد. نظام‌های پاداش بانکی<sup>۲</sup> که از طریق اسناد در جریان این امکان را برای بانک‌ها فراهم می‌سازد که درآمدهای جمع‌آوری شده را برای چند روز نگهداری کنند، موجب بروز ناسازگاری‌هایی می‌گردند. قوانین سختی برای اطمینان از انتقال سریع باید به تصویب برسند. علاوه بر آن، پرداخت پاداش بانکی از طریق کارمزد<sup>۳</sup> دارای شفافیت بیشتری است و باعث رقابت در پیشنهاد می‌شود. وجود نظام جریمه مناسب<sup>۴</sup> برای مالیات‌دهندگان نیز می‌تواند عامل مهمی در جلوگیری از تأخیر در جمع‌آوری درآمد باشد.

#### ۸-۲-۱-۲ جریان‌های خروجی<sup>۵</sup>

کنترل جریان‌های خروجی وجوه نقد<sup>۶</sup> - که مستقیماً با ترتیبات سازمانی برای اجرای بودجه سروکار می‌یابد - می‌تواند مشکلات بیشتری را در قیاس با کنترل جریان‌های ورودی وجوه نقد<sup>۷</sup>، برای مدیریت وجوه به همراه داشته باشد. به هر حال، موضوع‌های مرتبط با مدیریت وجوه نباید با مسائل مربوط به توزیع مسئولیت‌های ممیزی حسابداری و اداره امور نظام پرداخت، اشتباه شود. هدف اصلی کنترل جریان‌های خروجی وجوه نقد، عبارت است از اطمینان از وجود وجوه نقد کافی تا هنگام سررسید پرداخت‌ها، به حداقل رساندن هزینه مبادلات و حفظ سازگاری جریان‌های خروجی وجوه نقد با

- 
1. Infrastructure
  2. System of bank remuneration
  3. Fees
  4. Appropriate system of penalties
  5. Out flows
  6. Cash out flows
  7. Cash in flows



جریان‌های ورودی وجوه نقد و همین‌طور با محدودیت‌های مالی. اولین شرط برای اطمینان از تطابق جریان‌های خروجی وجوه نقد با محدودیت‌های مالی، تدوین بودجه مناسب و اجرای بودجه به‌نحوی است که وجوه نقد و تعهدات را تحت پوشش قرار دهد. در هر حال، جریان‌های خروجی وجوه نقد در هنگام اجرای بودجه نیز باید با استفاده از برنامه‌های وجوه نقد برای هموار کردن جریان‌های خروجی وجوه نقد، تعدیل گردد.

### ۳-۱-۲-۸ روش‌های پرداخت

روش‌های پرداخت بر هزینه مبادلات جریان‌های خروجی وجوه نقد تأثیر می‌گذارد. با توجه به زیرساخت بانکی و ماهیت هزینه‌ها، روش‌های پرداخت متفاوتی را می‌توان مورد بررسی قرار داد (چک، وجه نقد، انتقال الکترونیکی<sup>۱</sup>، کارت اعتباری<sup>۲</sup> و جز اینها).<sup>(۶)</sup> روش‌های جدید پرداخت مانند پرداخت از طریق انتقال الکترونیکی به‌جای استفاده از چک یا پول نقد، برای دولت این امکان را فراهم می‌سازد که با دقت بیشتری جریان وجوه نقد خود را طراحی کند و ضمن تسریع پرداخت‌ها، به ساده‌سازی آیین‌نامه‌های اداری و حسابداری بپردازد. در هر حال، ترجیح هر سبک پرداخت به سبک‌های دیگر، به عوامل متعددی چون درجه توسعه اقتصادی کشور، شبکه بانکی، و وضعیت استفاده از رایانه بستگی دارد. برای پرداخت‌های درون دولت (هنگامی که دستگاهی دولتی، خدماتی را به دستگاه دیگر ارائه می‌دهد)، تعدادی از کشورها از چک‌های غیرقابل پرداخت<sup>۳</sup> استفاده می‌کنند، در حالی که سایر کشورها تعدیلات دفتری<sup>۴</sup> را در نظر می‌گیرند. مزیت استفاده از چک‌های غیرقابل پرداخت، اجتناب از تأخیر در تدارک حساب<sup>۵</sup> است. در برخی از کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی، چک‌های غیرقابل پرداخت برای پرداخت مالیات مربوط به واردات انجام شده با کمک خارجی مورد استفاده قرار می‌گیرند تا از روزه‌های

- 
1. Electronic Transfer
  2. Debit card
  3. Nonpayable checks
  4. Book adjustment
  5. Preparation of accounts

فصل هشتم مدیریت وجوه و وظایف خزانه‌داری ۳۴۹

موجود در نظام مالیاتی که با واردات معاف از مالیات ایجاد شده‌اند، اجتناب شود.

## ۸-۲-۲ متمرکزسازی مانده وجوه نقد<sup>۱</sup> و حساب‌های مستقل خزانه

### ۸-۲-۲-۱ متمرکزسازی مانده وجوه نقد

به‌منظور به حداقل ساختن هزینه‌های استقراض، یا به حداکثر رساندن سپرده‌های بهره‌دار، مانده وجوه نقد عملیاتی باید در پایین‌ترین سطح نگهداری شود. در کشورهایی که وجوه از طریق نظام تنخواه‌گردان<sup>۲</sup> در اختیار دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه قرار می‌گیرد، غالباً این وجوه در حساب‌های بانکی غیرفعال آنها انباشته می‌شود. این مانده‌های نقدی غیرفعال که در بعضی از موارد به‌صورت مازاد هستند، موجب افزایش نیاز دولت به استقراض برای تأمین مخارج سایر دستگاه‌ها می‌شوند.

در صورت نگهداری حساب‌های تنخواه‌گردان در بانک‌های تجاری، مانده حساب‌های غیرفعال می‌تواند موجب کاهش محدودیت‌های اعتباری شود، چرا که منابع بیشتری را برای اعتبار در اختیار بخش بانکی قرار می‌دهد.

در برخی از کشورها، نقل‌وانتقالات روزانه حساب‌ها در بانک‌های مختلف مشکل‌تر از تسویه حساب روزانه مجموعه‌ای از حساب‌ها در یک بانک (معمولاً بانک مرکزی) است. اما در بسیاری از کشورها، خزانه‌داری امکان تسویه حساب روزانه بین حساب‌های وزارتخانه‌های اجرایی<sup>۳</sup> را با بانک مرکزی فراهم نمی‌آورد. بنابراین، به‌رغم وجود تراز مثبت با بانک مرکزی، دولت مجبور به استقراض از بازارهای مالی است. از این‌رو، مادامی که حساب وزارتخانه‌های اجرایی در بانک مرکزی نگهداری می‌شود، تلفیق روزانه مانده وجوه نقد ضروری است. با حساب مستقل خزانه می‌توان مانده وجوه نقد را به‌صورتی کارا متمرکز ساخت. حساب مستقل خزانه، شامل یک حساب یا مجموعه‌ای از حساب‌های مرتبط است که دولت کلیه پرداخت‌ها را از طریق آن انجام می‌دهد.

سازمان‌دهی حساب مستقل خزانه استاندارد به شرحی است که در پی می‌آید:

- 
1. Cash balances
  2. Imprest system
  3. Line ministries

۱. وزارتخانه‌های اجرایی حساب‌هایی را در بانک مرکزی نگهداری می‌کنند که حساب‌های فرعی<sup>۱</sup> حساب خزانه‌اند.

۲. دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه متعلق به وزارتخانه‌های اجرایی حساب‌هایی را در بانک مرکزی یا برای سهولت امور بانکی در بانک‌های تجاری نگهداری می‌کنند، که در هر دو حالت، اجازه استفاده از حساب‌های مذکور با اداره خزانه‌داری است.

۳. حساب‌های بانکی دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه در واقع حساب‌های بدون مانده‌اند<sup>۲</sup> چرا که انتقال پول به این حساب‌ها با دستور پرداخت مصوب و مشخص همراه است.

۴. در صورتی که زیرساخت بانکی اجازه دهد، موجودی حساب دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه در پایان هر روز به‌طور خودکار تسویه<sup>۳</sup> (خالی از موجودی) می‌گردد.

۵. بانک مرکزی در پایان هر روز مانده تمام حساب‌های دولت را تلفیق می‌کند. در چارچوب مفهوم حساب مستقل خزانه، روش‌های متفاوتی برای متمرکز ساختن مبادلات و جریان وجوه نقد وجود دارد که می‌توان آنها را به دو گروه اصلی طبقه‌بندی کرد:

● **حساب مستقل خزانه و ممیزی‌های حسابداری متمرکز<sup>(۴)</sup>**: درخواست پرداخت برای رسیدگی و برنامه‌ریزی پرداخت به خزانه‌داری ارسال می‌شود. خزانه‌داری نیز پرداخت فاکتورهای واریز نشده را بررسی می‌کند. به‌نظر می‌رسد که این فرایند کارایی بیشتری برای مدیریت وجوه و کنترل هزینه داشته باشد. به‌هر حال، همان‌طور که در فصل هفتم خاطر نشان گردید، متمرکزسازی ممیزی‌های حسابداری و مدیریت مرکزی پرداخت ممکن است در برخی کشورها که اداره خزانه‌داری عرضه‌کنندگان خدمات را انتخاب می‌کند، منجر به عدم کارایی و حتی فساد گردد.

● **حساب مستقل خزانه تابع (پس از خرج)<sup>۴</sup>**: دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه، پرداخت‌ها را به‌طور مستقیم اما از طریق حساب مستقل خزانه انجام می‌دهند. محدودیت‌های نقدی به‌وسیله اداره خزانه یا برنامه اجرای بودجه، برای میزان کل مبادلات تعیین می‌گردد، اما اداره خزانه‌داری مبادلات را به‌طور انفرادی کنترل نمی‌کند. در عمل، حساب مستقل خزانه

- 
1. Subsidiary accounts
  2. Zero-balance accounts
  3. Swept
  4. Passive Treasury Single Account

شامل چندین حساب بانکی است. این حساب‌ها را می‌توان تنها در بانک مرکزی یا در بانک‌های دیگر (مانند بانک کشاورزی یا پست بانک) نگاهداری کرد. این حساب‌ها به‌طور روزانه تسویه می‌شوند و مانده آنها به حساب مرکزی خزانه منتقل می‌گردد. مزیت چنین کاری در این است که در کنار کنترل مرکزی وجوه نقد، دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه را پاسخ‌گوی مدیریت داخلی می‌کند. در این نظام ترتیبات گوناگون بانکی<sup>۱</sup> مجاز است اما ضروری نیست. پرداخت‌ها را می‌توان از طریق بانک‌های منتخب، در فضای رقابتی به انجام رسانید. بانک‌ها دستور پرداخت‌های ارسالی از طرف واحدهای استفاده‌کننده از بودجه را تا سقف مشخصی که خزانه‌داری یا برنامه اجرای بودجه<sup>۲</sup> تعیین کرده است می‌پذیرد و در پایان هر روز کاری به‌وسیله بانک مرکزی که نگهدارنده حساب مرکزی خزانه است تسویه می‌گردد.

متمرکزسازی مانده وجوه نقد باید بدون در نظر گرفتن ترتیبات نهادی، کلیه حساب‌های دولت (شامل حساب‌هایی که توسط صندوق‌ها مدیریت می‌شود)، که برای پرداخت مبادلات مورد استفاده قرار می‌گیرد، تحت پوشش قرار دهد.

از منظر مدیریت وجوه، این روش‌های متمرکزسازی مانده وجوه نقد دارای نتایج یکسان‌اند و عملی شدن اجرای آنها بستگی به سطح توسعه فنی بخش بانکی و دولت دارد. فناوری روز امکان ارتباط الکترونیکی را بین دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه، بانک مرکزی (یا بانک‌های تجاری)، و دفاتر خزانه فراهم می‌آورد. در واقع نظام معین عام<sup>۳</sup> که تمام مبادلات در آن ثبت می‌شود (برای بررسی بیشتر درباره نظام معین عام، ن.ک. فصل هفتم)، با نظام پردازش پرداخت<sup>۴</sup> و ممیزی‌های حسابداری متمرکز و غیرمتمرکز سازگار است. کشورهای دارای ممیزی متمرکز (مانند برزیل) همانند کشورهای بدون ممیزی مرکزی (نظیر آمریکا) دارای نظام معین عام هستند که نه تنها پرداخت مبادلات بلکه تعهدات نیز در آن ثبت می‌شود. نظام معین عام با نظام‌های حسابداری و مدیریت اطلاعات دستگاه‌ها نیز می‌تواند مرتبط باشد.

در برخی از کشورهای در حال توسعه، ضعف بانکداری و زیرساخت فناوری، مانع از

- 
1. Diversified banking arrangements
  2. Budget implementation plan
  3. General Ledger System
  4. Payment processing system

ترکیب متمرکزسازی مانده وجوه نقد با تمرکززدایی پردازش پرداخت است. اما بیشتر کشورها سهم بزرگ‌تری از وجوه نقدشان را برای مبادلات در سطح ملی (مانند پرداخت بدهی و هزینه‌های ادارات مرکزی وزارتخانه‌های اجرایی) یا برای پرداخت‌های دارای سررسید ثابت<sup>۱</sup> (مانند پرداخت حقوق و دستمزدها) مورد استفاده قرار می‌دهند. بنابراین، اولین گام در کارایی مدیریت وجوه می‌تواند بدین شرح باشد:

۱. متمرکزسازی روزانه مبادلات انجام شده در سطح ملی؛ و
۲. صدور دستورالعمل‌های انتقال وجوه نقد برای واحدهای غیرمتمرکز، که منطبق با توزیع ماهیانه هزینه‌ها باشند.

در کشورهایی با زیرساخت‌های بانکی توسعه نیافته، تسویه حساب روزانه حساب‌ها در بانک‌های مختلف دارای مشکلات بیشتری در مقایسه با تسویه روزانه بین مجموعه‌ای از حساب‌ها در بانک مرکزی است. بنابراین نگهداری تعداد زیادی از حساب‌ها ممکن است مانع از اجرای مناسب آیین‌نامه‌های تلفیقی و تسویه حساب‌ها باشد.

ثبت تمام مبادلات و طبقه‌بندی آنها برحسب وظایف<sup>۲</sup> و طبقه‌بندی‌های اقتصادی، برای مدیریت و تحلیل سیاست‌ها اهمیت دارد. از این رو، متمرکزسازی مانده وجوه نقد برای این هدف کافی نیست و اطلاعات مربوط به مبادلات نیز باید متمرکز گردند. پردازش مبادلات پرداخت درون خزانه‌داری می‌تواند باعث تسهیل در امور نظارت شود؛ اما تجربه نشان می‌دهد که این امر به‌طور خودکار رضایت‌بخش بودن بازبینی را تضمین نمی‌کند. به‌طور کلی در کشورهای در حال توسعه، اداره خزانه‌داری، مانده وجوه نقد داخلی خود و اطلاعات فراگیر در مورد جریان‌های خروجی و ورودی وجوه نقد را متمرکز می‌سازد؛ اما متمرکزسازی مبادلات پرداخت نظام‌مند نیست و یا اطلاعات به‌قدری کلی‌اند که امکان تحلیل صحیح بودجه را فراهم نمی‌آورند. علاوه بر آن، همان‌طور که در فصل پنجم اشاره شد، بازبینی جریان وجوه نقد برای کنترل اجرای بودجه کافی نیست. جزئیات مطالب مربوط به بازبینی و گزارش‌دهی در فصل هفتم مورد مطالعه قرار گرفت.

در برخی از کشورها هدف ضمنی از ترتیبات مدیریت وجوه، حمایت از بانک‌های

---

1. Fixed date  
2. Functional

فصل هشتم مدیریت وجوه و وظایف خزانه‌داری ۳۵۳

ضعیف است. تجدید ساختار سیستم بانکی در این کشورها امری ضروری است، اما اصلاح بانکی موضوعی سیاسی می‌باشد که باید از همان دیدگاه مورد بررسی قرار گیرد. پیش از بررسی هرگونه اصلاحی در مدیریت وجوه، می‌بایست تأثیر آن را بر نظام بانکی مورد ارزیابی قرار داد. از طرف دیگر، واگذاری مدیریت حساب‌های دولت به بانک‌های تجاری ممکن است موجب انتقال مشکلات وجوه نقدی دولت به آنها شود - به‌ویژه اگر خزانه‌داری توانایی برآوردن تعهدات خود را نداشته باشد.

برای اصلاح نظام مدیریت وجوه باید اثر احتمالی آن را بر مدیریت بودجه دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه در نظر گرفت، و دیگر اینکه اصلاحات مورد بحث باید مقرون به‌صرفه باشند. برای مثال، به‌طور کلی توصیه این است که نظام تنخواه‌گردان ادارات مرکزی وزارتخانه‌های اجرایی با نظامی که وجوه نقد را متمرکز می‌سازد جایگزین گردد؛ اما برای ادارات محلی، سازمان نظام پرداخت باید وضعیت کلی و زیرساخت‌های کشور را مورد نظر قرار دهد. کشورهای در حال توسعه برحسب مکان دستگاه استفاده‌کننده از بودجه، اغلب دارای مناسبات متفاوتی در نظام پرداخت خود هستند. این امر ممکن است به نوعی به‌مثابه گسستگی<sup>۱</sup> نظام تلقی شود، اما باید آن را ضروری دانست.

متمرکزسازی مانده‌های وجوه نقد درون یک حساب مستقل به معنای بهینه‌سازی<sup>۲</sup> مدیریت وجوه است. این امر سبب اجتناب از استقراض و پرداخت بهره اضافی برای تأمین مالی هزینه‌های برخی از دستگاه‌هاست، درحالی‌که برخی دیگر از واحدها دارای مانده حساب بانکی بدون استفاده هستند.

## ۲-۲-۸ ایجاد انگیزه

اگر کارایی مالی اصل کاری دولت باشد، باید ترتیبات مؤثری بین دولت و نظام بانکی ایجاد گردد. بر مبنای این اصل، دولت باید از تمام سپرده‌های خود بهره مطالبه کند؛ و در عوض، بهای خدمات بانکی را که دریافت می‌کند، بپردازد.<sup>(۸)</sup> اصلاحات به‌عمل آمده در نیوزیلند و اصلاحات در حال اجرا در تعدادی دیگر از

---

1. Fragmentation  
2. Optimize

کشورها،<sup>(۹)</sup> همسو با این امر است. در نیوزیلند، ادارات در مورد نیازهای نقدی سالیانه‌شان با خزانه‌داری به مذاکره می‌پردازند و در صورت پایان موجودی نقدی، بهره‌ای را به عنوان جریمه پرداخت تعیین می‌کنند و چنانچه موجودی مازاد داشته باشند، مطالبه بهره می‌کنند. دفتر مدیریت بدهی نیوزیلند<sup>۱</sup>، شعبه‌ای از خزانه‌داری که مسئول مدیریت وجوه نقد و بدهی است، حساب‌های بانکی ادارات را در پایان روز تخلیه می‌کند و وجوه مازاد را در طی شب در بازار پول سرمایه‌گذاری می‌کند. بدین ترتیب ادارات دارای مانده حساب بدون استفاده نیستند. ایجاد انگیزه در دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه با تسویه حساب‌های بانکی دولت و متمرکز کردن روزانه مانده وجوه نقد سازگار می‌شود. نظام جدید، در مقایسه با نظامی که در آن دستگاه‌ها دارای مانده حساب بانکی بدون استفاده‌اند، پس‌اندازی در حدود بیست میلیون دلار در سال ایجاد می‌کند.<sup>(۱۰)</sup>

در کشورهایی که مسئولیت پرداخت با دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه است، می‌توان ایجاد انگیزه برای مدیریت وجوه در سطح دستگاه استفاده‌کننده از بودجه را مورد بررسی قرار داد. اما در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، متمرکزسازی مانده‌های وجوه نقد باید اولین گزینه مورد بررسی باشد، چرا که بیشترین مزایای مشهود<sup>۲</sup> را دارد.

### پیرابند ۲۸

#### ایجاد انگیزه برای مدیریت خوب وجوه<sup>۳</sup> در سوئد

در کشور سوئد، به دلیل وجود مدیریت مالی کارا که ویژگی برجسته نظام سوئدی است، در زمان حاضر وجوه تخصیصی در حساب‌هایی که بهره به آن تعلق می‌گیرد، با نرخ یک‌دوازدهم در ماه سپرده‌گذاری می‌شود. اگر دستگاهی وجوه تخصیصی خود را با آهنگی ملایم به مصرف برساند، به مانده حساب آن بهره پرداخت می‌شود. به همین ترتیب، اگر دستگاهی وجوه تخصیصی را با سرعت بیشتری به مصرف برساند، در آن صورت باید بهره‌ای پرداخت کند که نشانگر هزینه استقراض دولت باشد. اگرچه توانایی دستگاه‌ها در زمان‌بندی دقیق مبادلات‌شان متفاوت است، اما

1. New Zealand Debt Management Office (NZDMO)
2. Tangible benefits
3. Good Cash Management

هدف این نظام افزایش هوشیاری<sup>۱</sup> دستگاه‌ها نسبت به وجوه نقد است. اجازه به دستگاه‌ها برای انتقال وجوه تخصیص‌یافته بدون استفاده به سال بعد، تدبیر دیگری برای بهبود مدیریت وجوه است. این تدبیر برای جلوگیری از هزینه‌های بی‌رویه انتهای سال که از مشکلات فرایند بودجه سالیانه است، برای افزایش انضباط مدیران با این دانش که هرگونه هزینه مازاد به سال آتی منتقل می‌شود، و برای افزایش کارایی دستگاه‌ها به میزانی فراتر از پیش‌بینی بودجه، طراحی گردید. تصور این است که مدیران، بدون گزینه انتقال وجوه به سال بعد، انگیزه کافی برای دستیابی به کارایی بیشتر نخواهند داشت.

**Source:** OECD, "Budgeting in Sweden", 1998.

### ۸-۳ مدیریت حساب‌های بانکی دولت

تشکیلات جمع‌آوری مالیات یا پرداخت هزینه، به هر ترتیب که باشد، خزانه‌داری مسئول نظارت بر کلیه حساب‌های بانکی دولت مرکزی و وجوه فرابودجه‌ای است. در صورتی که بانک‌های تجاری امور مربوط به جمع‌آوری درآمد و پرداخت هزینه را انجام دهند، خزانه‌داری باید در مورد ترتیبات بانکی به مذاکره و تنظیم قراردادهای لازم بپردازد. این امر دولت را قادر می‌سازد تا مناسبات بهتری را برای گفت‌وگو فراهم آورد و از اعمال مناسب شرایط لازم برای وجوه نقد و مدیریت بودجه اطمینان حاصل کند. خزانه‌داری علاوه بر استفاده از حساب‌های بانکی برای مدیریت بودجه، ممکن است دارای حساب‌های سپرده در بانک‌های تجاری نیز باشد که انتخاب این بانک‌ها باید در محیطی رقابتی برای کسب شرایط بهتر انجام پذیرد.

### ۸-۴ برنامه‌ریزی مالی<sup>۲</sup> و پیش‌بینی‌ها

برنامه‌ریزی مالی و پیش‌بینی جریان وجوه نقد برای اطمینان از سازگاری جریان‌های خروجی وجوه نقد و جریان‌های ورودی وجوه نقد و همین‌طور تدوین برنامه استقراض

---

1. Consciousness  
2. Financial planning



مورد نیازند. همان‌طور که در فصل پنجم خاطرنشان گردید، برنامه‌ریزی وجوه نقد باید از قبل انجام پذیرد و به اطلاع دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه رسیده باشد تا این دستگاه‌ها توان اجرای کارای بودجه‌شان را داشته باشند. علاوه بر آن، کاهش عدم اطمینان در مورد برنامه بدهی وام‌گیرنده معمولاً با کارمزد پایین‌تر استقراض جبران می‌شود. بنابراین، تهیه و اعلام برنامه‌های استقراض نیز باید از پیش انجام گیرد.<sup>(۱۱)</sup>

برنامه‌ریزی مالی شامل تدوین برنامه سالیانه وجوه نقد، برنامه اجرای بودجه، برنامه‌های ماهیانه وجوه نقد و پیش‌بینی‌های مربوط به هر ماه است.

#### ۱-۴-۸ برنامه اجرای بودجه و برنامه‌های وجوه نقد

برنامه سالیانه وجوه نقد باید از قبل تهیه شده و جریان‌های نقدی ورودی و خروجی ماهیانه و شرایط لازم استقراض را مشخص کند. این برنامه باید دربرگیرنده موارد زیر باشد:

۱. بهنگام‌سازی فصلی طرح‌ها برای کل سال مالی؛ و

۲. بهنگام‌سازی ماهیانه طرح‌ها برای ماه بعد.

تدوین برنامه وجوه نقد و به‌هنگام‌سازی آن مستلزم هماهنگی نزدیک اداره خزانه‌داری، اداره بودجه، و اداره مالیات است.

اداره خزانه‌داری برنامه اجرای بودجه و برنامه کلی وجوه نقد<sup>۱</sup> را اغلب بر مبنای نقدی محض<sup>۲</sup> تدوین می‌کند، اما در برخی از کشورها اداره بودجه، برنامه اجرای بودجه را که شامل متغیرهای روانه ناخالص<sup>۳</sup> (مانند حقوق و دستمزدها قبل از کسر مالیات) است، تهیه می‌کند و پس از آن اداره خزانه‌داری به تهیه برنامه وجوه نقد که جریان‌های نقدی را نمایش می‌دهد می‌پردازد. در تعدادی از کشورها، برنامه اجرای بودجه بیشتر نوعی الزام برای تعهدات یا تقاضا برای پرداخت است و نه روشی برای کنترل وجوه نقد.<sup>(۱۲)</sup> در سایر موارد، برنامه اجرای بودجه صرفاً ارقام تخصیص‌یافته را بر ۴ (برای پرداخت‌های فصلی) یا بر ۱۲ (برای پرداخت‌های ماهیانه) تقسیم می‌کند؛ اما در عمل بودجه از طریق تسهیم

- 
1. Overall cash plan
  2. Pure-cash basis
  3. Gross flows

فصل هشتم مدیریت وجوه و وظایف خزانه‌داری ۳۵۷

وجوه نقد اجرا می‌گردد. هنگام برنامه‌ریزی اجرای بودجه هماهنگی نزدیک بین اداره بودجه و اداره خزانه‌داری الزامی است. برنامه اجرای بودجه و برنامه وجوه نقد باید به‌طور کامل با یکدیگر سازگار باشند.

#### ۸-۴-۱-۱ برنامه اجرای بودجه

همان‌طور که در فصل هفتم گفته شد، برنامه اجرای بودجه باید با بودجه سازگار باشد، از قبل تدوین شده و به دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه نیز ابلاغ شده باشد. تهیه برنامه اجرای بودجه، به‌استثنای زمانی که تدوین بودجه به‌طور نامناسبی انجام گرفته است و یا کشور درگیر مشکلات مالی است، باید براساس امور بودجه‌ای - و نه به‌واسطه ملاحظات مدیریت وجوه - هدایت شود.

در برنامه اجرای بودجه باید زمان‌بندی پرداخت‌ها و تعهدات پرداخت مربوط به سال مالی در نظر گرفته شود. این برنامه جداول زمانی مخارج برای طرح‌های سرمایه‌گذاری را که به‌طور یکسان در ماه توزیع نشده‌اند به‌طور ویژه مورد بررسی قرار می‌دهد. سرانجام اینکه، برنامه باید هر سه ماه یک‌بار برای مشاهده تغییرات در شرایط اقتصاد کلان و پیشرفت در اجرای بودجه مورد بازبینی قرار گیرد؛ اما نباید از آن برای ایجاد تجدیدنظرهای غیرشفاف<sup>۱</sup> در بودجه استفاده شود.

#### ۸-۴-۱-۲ پیش‌بینی درآمد

پیش‌بینی‌های مربوط به توزیع درآمدها باید به‌صورت ماهیانه تهیه شوند. این پیش‌بینی‌ها باید به‌طور منظم، ترجیحاً هر ماه روزآمد و به‌نگام شوند، چرا که ممکن است تغییرات در شرایط اقتصاد کلان یا در نظام سازمان مالیاتی، جمع‌آوری درآمد را تحت تأثیر قرار دهد. تهیه پیش‌بینی‌های درآمد ماهیانه مستلزم مهارت‌های اقتصادی و مدیریتی برای در نظر گرفتن تغییرات در نظام سازمان مالیاتی است. این کار باید به‌وسیله ادارات مالیاتی و گمرکی و با همکاری نزدیک اداره خزانه‌داری و سایر ادارات مسئول در تحلیل اقتصاد

---

1. Nontransparent revisions

کلان انجام پذیرد. در تعدادی از کشورهای در حال توسعه پیش‌بینی‌های انجام گرفته به‌وسیله ادارات مالیاتی، بیشتر جنبه اجرایی دارد تا اقتصادی. این پیش‌بینی‌ها توزیع درآمدهای بودجه‌ای را در طی سال مالی نمایش می‌دهند، اما پیشرفت و توسعه اقتصادی و مالی پس از تدوین بودجه را در نظر نمی‌گیرند. از این‌رو اداره خزانه‌داری باید به تقویت ظرفیت‌های پیش‌بینی ادارات مالیاتی بپردازد.

وجود نظام خوب نظارت<sup>۱</sup>، پیش‌نیازی برای انجام پیش‌بینی است. بنابراین، جمع‌آوری درآمدها باید برحسب طبقه‌بندی‌های عمده مالیاتی مورد بازبینی قرار گیرد و برای بازتاب تغییر در مفروضات اساسی پیش‌بینی‌ها نیز تعدیل شود. پیش‌بینی‌های مربوط به درآمد هر سال باید بر مبنای ارزیابی درآمد<sup>۲</sup>، گزارش‌های جمع‌آوری مالیات، نتایج بررسی‌های اقتصادی و سایر موارد انجام گیرد. ابزارهای پیش‌بینی کوتاه‌مدت نظیر مدل‌های کوتاه‌مدت اقتصاد کلان و مدل‌های پیش‌بینی مالیاتی نیز در این زمینه مفید می‌باشند. پیش‌بینی درآمد باید شامل پیش‌بینی درآمدهای غیرمالیاتی نیز باشد که به‌وسیله اداره خزانه‌داری و با ایجاد همکاری نزدیک با دستگاه‌های مسئول مدیریت این درآمدها انجام می‌گیرد.

### ۳-۱-۴ برنامه‌های وجوه نقد

برنامه وجوه نقد، پیش‌بینی‌های مربوط به جریان‌های مالی را که شامل بازپرداخت وام‌ها یا اسناد بدهی دولت<sup>۳</sup>، بازپرداخت دیون معوق<sup>۴</sup>، و استفاده از وام‌هایی است که قرارداد آنها از پیش منعقد شده است<sup>۵</sup>، پیش از استقرار جدید نشان می‌دهد. این برنامه باید هر سه ماه مورد بازبینی قرار گیرد و طرح‌ریزی برنامه‌ها نیز هر ماه به‌طور نظام‌مند به‌نگام شود. پیش‌بینی‌های ماهیانه جریان‌های خروجی وجوه نقد باید از برنامه‌های اجرای بودجه استخراج شوند. اگرچه لزومی ندارد که برنامه اجرای بودجه - حتی در نظام بودجه نقدی<sup>۶</sup> - بر مبنای نقدی باشد، اما برنامه‌های وجوه نقد ماهیانه باید بر مبنای صرفاً نقدی طرح‌ریزی

1. Good monitoring system
2. Revenue assessment
3. Loans or bills due
4. Repayment of arrears
5. Loans already contracted
6. Cash budget system

فصل هشتم مدیریت وجوه و وظایف خزانه‌داری ۳۵۹

شوند. برنامه‌های وجوه نقد ماهیانه باید هر ماه روزآمد شوند. این روزآمد کردن باید مبنای تخصصی داشته باشد تا بتواند تغییرات در نرخ ارز و بهره، تغییرات در برنامه پرداخت طرح‌های سرمایه‌گذاری بزرگ، و همچنین تعهدات پرداخت نشده را منظور کند.

تهیه برنامه‌های جریان‌های خروجی وجوه نقد ماهیانه مستلزم بازبینی خوب پرداخت‌ها و تعهدات است. این برنامه‌های وجوه نقد ماهیانه برای تعیین میزان انتقالات نقدی ماهیانه در درون یک نظام تنخواه‌گردان و یا تعیین محدودیت‌های نقدی پرداخت در درون حساب مستقل خزانه مورد استفاده قرار می‌گیرند. این محدودیت‌ها، جز در شرایط خاص، باید با برنامه اجرای بودجه مطابقت داشته باشند. همان‌طور که در فصل پنجم خاطر نشان گردید، برنامه‌ریزی تعهدات بر مبنای ماهیانه توصیه نمی‌شود و از اداره کردن وجوه نقد با ایجاد هزینه‌های معوق نیز باید اجتناب کرد.

تهیه برنامه جریان‌های خروجی وجوه نقد ماهیانه، بیشتر مربوط به وظایف خزانه‌داری است تا وظایف بودجه‌ریزی؛ اما در مواقعی که عدول از برنامه اجرای بودجه ضروری باشد، اداره خزانه‌داری باید با اداره بودجه هماهنگی کند. برنامه‌های استقرار از پیش‌بینی‌های ماهیانه جریان‌های ورودی و خروجی وجوه نقد استخراج می‌شوند.

#### ۲-۴-۸ پیش‌بینی‌های ماهیانه

برآورد توزیع ماهیانه جریان‌های وجوه نقد، به‌منظور تعیین تاریخ مزایده‌ها<sup>۱</sup> و تعیین تاریخ انتقال وجوه به دستگاه‌ها در نظام‌های تنخواه‌گردان و جز آن است.

پیش‌بینی ماهیانه پرداخت وام‌ها و دستمزدها با مشکلات زیادی مواجه نیست، اما برای سایر هزینه‌ها ثبت مناسب تعهدات و هزینه‌ها مانند تاریخ سررسید پرداخت‌ها در مرحله رسیدگی ضروری است. در عمل، تنها دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه توان انجام این پیش‌بینی‌ها را دارند. در نظام متمرکز پرداخت<sup>۲</sup> که تعهدات و هزینه‌های تأیید شده<sup>۳</sup> به‌طور مناسبی پی گرفته نمی‌شوند، تمرکز اداره خزانه‌داری باید بر پیش‌بینی‌های

- 
1. Auction
  2. Centralized payment system
  3. Verified expenditure

مربوط به پرداخت‌های بسیار مهم (تعداد محدودی از طرح‌های سرمایه‌گذاری) و بر مبنای اطلاعات دریافتی از دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه باشد و پیش‌بینی‌های مربوط به سایر پرداخت‌ها نیز به برآوردهای تخمینی محدود می‌شوند. از آنجا که عوامل مرتبط با اداره امور مالیاتی یا رفتار مالیات‌دهندگان تأثیر عمده‌ای در توزیع ماهیانه درآمدها دارد، بهتر است تهیه پیش‌بینی‌های مربوط به درآمد ماهیانه، به‌جای اداره خزانه‌داری به‌وسیله ادارات اجرایی مالیاتی انجام پذیرد. پیش‌بینی‌های ماهیانه باید هر هفته مورد بررسی قرار گیرند و بهنگام شوند. برای این منظور تعدادی از کشورها دارای کمیته خزانه‌داری هستند که به‌طور هفتگی دیدار می‌کنند. وجود چنین مناسباتی باعث بهبود مدیریت وجوه می‌شود و از درگیر شدن روزانه در مدیریت بودجه یا از تعیین اولویت‌ها براساس صلاحیت‌های سیاسی<sup>۱</sup> جلوگیری می‌کند.

## ۸-۵ مدیریت بدهی

### ۸-۵-۱ مباحث عمومی

#### ۸-۵-۱-۱ ترتیبات بودجه‌ای و قانونی

به‌منظور اجتناب از لجام‌گسیختگی بدهی‌ها، تنها یک مقام دولتی<sup>۲</sup> باید مجاز به استقراض باشد. این مقام باید مسئول مدیریت مالی (مانند وزیر دارایی) باشد و برای این منظور، قوانین لازم نیز تدوین گردند.

میزان استقراض را نیز که باید منطبق با ارقام بودجه سالیانه باشد، مقررات تعیین می‌کنند.<sup>(۱۳)</sup> برنامه استقراض سالیانه باید بر مبنای بودجه سالیانه برنامه‌ریزی گردد.

قانون بدهی بخش عمومی<sup>۳</sup> نیز می‌تواند رهنمودهای لازم را در مورد انواع ابزارها و روش‌های فروش مورد استفاده دولت ارائه دهد. اما این قانون به‌منظور انطباق با توسعه بازارهای مالی و سطح مهارت‌های حرفه‌ای باید دارای انعطاف کافی باشد.

1. Political grounds  
2. Government authority  
3. Public debt act

## ۸-۵-۱-۲ شفافیت و پیش‌بینی‌پذیری

اهداف سیاست مدیریت بدهی باید به‌طور واضح تدوین شود و در اختیار عموم قرار گیرد. اهداف اصلی مدیریت بدهی عبارت‌اند از تأمین مالی کسری بودجه یا طرح‌های خاص (برای وام‌های پروژه‌های)، و به حداقل رساندن هزینه‌های استقراض. دولت‌ها نیز به دنبال اهداف دیگری در مدیریت بدهی، نظیر توسعه بازارهای مالی، تأمین سیاست‌های پولی و همچنین تشویق پس‌انداز هستند. ایجاد و توسعه بازارهای بزرگ و شفاف برای بدهی دولت، سبب‌ساز تسهیل مدیریت پولی و توسعه بازارهای مالی می‌شود.

همان‌طور که پیش از این اشاره گردید، کاهش عدم اطمینان در مورد برنامه بدهی وام‌گیرنده معمولاً با کارمزد پایین‌تر استقراض جبران می‌گردد. بسیاری از کشورها برنامه‌های استقراضشان را از قبل اعلام می‌کنند.<sup>(۱۴)</sup> با در نظر گرفتن درجه عدم اطمینان در جمع‌آوری درآمد، میزان مزایده‌های آتی را می‌توان در طرح‌های استقراض بخش عمومی با دامنه تغییرات ۱۰ الی ۲۰ درصد نمایش داد؛ و برای مثال، مشخصات دقیق مزایده‌ای مشخص را می‌توان در هفته پیش از آن اعلام کرد. نتایج قیمت‌گذاری و شرایط موضوع باید پس از گذشت مدت کوتاهی از مزایده منتشر شوند.

دولت موظف است که گزارش‌های تفصیلی و منظمی را در مورد بدهی‌ها و سیاست‌های مربوط به بدهی تسلیم مجلس کند، و دست به انتشار آمار وضعیت بدهی دولت که شامل ضمانت‌نامه‌ها<sup>۱</sup> نیز هست، بزند.

مدیریت بدهی دارای دو وجه اصلی است:

۱. عملیات استقراض بانک مرکزی به‌عنوان بخشی از سیاست پولی (برای مثال در پاکستان، بانک دولتی پاکستان<sup>۲</sup> مدیریت انتشار اوراق خزانه<sup>۳</sup> برای کنترل نقدینگی در نظام بانکی و رسیدن به اهداف پولی را برعهده دارد؛)<sup>(۱۵)</sup> و

۲. استقراض دولت برای تأمین مالی کسری‌ها. استفاده از اوراق بهادار دولتی<sup>۴</sup> به‌عنوان ابزار سیاست پولی را می‌توان محرکی برای توسعه بازارهای مالی در نظر گرفت.

---

1. Guarantees  
2. The State Bank of Pakistan  
3. Treasury bills  
4. Government securities

اما، این کار مستلزم تدارک ترتیبات مناسبی نظیر هماهنگی بین مقامات پولی و مالی از لحاظ میزان انتشار، حفاظت در برابر سیاست فروش بیش از نیاز اوراق بهادار<sup>۱</sup> در بودجه دولت برای اهداف مدیریت پولی و تسهیم هزینه‌های این فرایند است (برای مثال، در فیلیپین تعیین غرامت برای هزینه سپرده‌های مرتبط با فروش بیش از نیاز اوراق بهادار در جلسات منظمی که بین وزارت دارایی و بانک مرکزی برقرار می‌شود، تعیین می‌گردد).<sup>(۱۶)</sup>

### ۳-۱-۵-۸ سیاست بدهی و مسئولیت‌ها

نخستین گام در تدوین سیاست بدهی به‌منظور تأمین مالی کسری بودجه، تعیین اهداف استقراض منطبق با اهداف مالی است و گام بعدی نیز تعیین گزینه‌های راهبردی. در مقوله استقراض در بازارهای مالی (مباحث مرتبط با وام پروژه‌ای در پاراگراف بعدی مرور می‌گردد)، تنظیم سیاست بدهی شامل گزینه‌های سیاست راهبردی و تدبیری در زمینه انتخاب ابزار(ها)، پول رایج<sup>۲</sup>، بازارهای هدف، و مانند اینهاست.<sup>(۱۷)</sup> انتخاب ابزارها و ایجاد ترکیبی مناسب از آنها باید بر مبنای نیاز سرمایه‌گذاران، عوامل ریسک، اهداف افزایش نقدینگی<sup>۳</sup> و توسعه کلی بازار باشد. انتخاب سررسید، دارای اهمیت بسیار برای مواردی چون متوازن کردن وجوه بدهی، تعدیل نوسان بدهی، و بهره‌برداری از ترجیحات سرمایه‌گذار، است. با هدف قرار دادن بازار عمده‌فروشی داخلی ممکن است هزینه‌های بهره کاهش یابد، اما توسعه بازار خرده‌فروشی می‌تواند باعث افزایش پس‌انداز خانوار گردد.

در کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای در حال گذار، بررسی ابزارهایی که باعث افزایش تغییرپذیری<sup>۴</sup> در پرداخت وام‌ها (نظیر ابزار نرخ شاخص‌های به هم پیوسته و ابزار پول پرداخت)<sup>۵</sup> می‌شود، مستلزم هوشیاری فراوان است. اگرچه براساس پیشنهاد نظریه سبد

- 
1. Overfunding
  2. Currency
  3. Promoting the liquidity
  4. Volatility
  5. Index-linked rate instruments and currency linked instruments

فصل هشتم مدیریت وجوه و وظایف خزانه‌داری ۳۶۳

دارایی<sup>۱</sup>، استقراض در مجموعه‌ای گوناگون از واحدهای پولی باعث کاهش ریسک و هزینه استقراض می‌شود، اما استقراض به واحد پول خارجی بیانگر ریسک بالاتر و هزینه‌های بیشتر در اکثر کشورهای در حال توسعه است. استفاده از مشتقات مالی<sup>۲</sup> نیز مستلزم درجه بالاتری از تخصص است و معمولاً نباید در کشورهای در حال توسعه مورد استفاده قرار گیرد.

تنظیم سیاست بدهی به‌منظور تأمین کسری بودجه باید برعهده وزارت دارایی باشد، اما مستلزم همکاری نزدیک با بانک مرکزی است و در این میان سیاست پولی نیز باید مورد بررسی قرار گیرد. در کشورهای در حال توسعه، آگاهی بانک‌های مرکزی در مورد عملکرد بازارهای مالی بیشتر از وزارت دارایی است. توزیع مسئولیت برای اجرای سیاست بدهی باید براساس ظرفیت‌های فنی درون وزارت دارایی، درجه توسعه‌یافتگی بازارهای مالی و اهداف مورد نظر انجام پذیرد. در برخی از کشورهای در حال توسعه، مسئولیت اجرای سیاست بدهی و مدیریت اوراق بهادار با بانک مرکزی است. در زمان حاضر حرکت کشورهای توسعه‌یافته به سمت جایگزینی مدیریت بدهی، تحت مسئولیت کامل وزارت دارایی است، با این هدف که مانع تعارض بین مدیریت پولی و مدیریت بدهی شود.<sup>(۱۸)</sup>

#### ۴-۱-۵-۸ حسابداری

حتی در نظام بودجه نقدی، حسابداری دوطرفه باید: ۱. نظام ثبت دوطرفه دارای سمت بدهکار و سمت بستانکار برای ثبت مبادلات؛ و ۲. و بر مبنای تعهدی، باشد. در نظام حسابداری، اصل بازپرداخت‌ها باید از مقدار بهره متمایز شود و خطرهای مربوط به بدهی‌های مشروط هم مورد ارزیابی و شناسایی قرار گیرند.

#### ۴-۲-۵-۸ مدیریت بدهی میان‌مدت و بلندمدت خارجی

در کشورهای دارای درآمد متوسط، روند آزادی فزاینده بازارهای مالی موجب کاهش تفاوت‌های بدهی خارجی و بدهی داخلی گردیده است. نرخ‌گذاری بازار، اوراق قرضه و اسناد داخلی و خارجی را که به ارزشهای خارجی منتشر شده و به‌وسیله وام‌دهندگان

---

1. Portfolio theory  
2. Derivatives



خارجی نگهداری می‌شوند، تحت پوشش قرار می‌دهد. به‌هرحال، مدیریت پروژه و وام‌های برنامه‌ای باید دستورالعمل‌های خاصی داشته باشد. در کشورهای با درآمد پایین، وام‌های پروژه‌ای و وام‌های برنامه‌ای بخش عمده‌ای از بدهی خارجی را تشکیل می‌دهند. نظام‌ها و آیین‌نامه‌های مربوط به مدیریت بدهی خارجی میان‌مدت باید ویژگی‌ها و عملکردهایی از این دست را تحت پوشش قرار دهند:

وام‌های قراردادی<sup>۱</sup>، تنها یک مقام دولتی باید مسئولیت انعقاد قرارداد وام‌های خارجی و واگذاری ضمانت‌نامه‌ها را برعهده داشته باشد.

وام‌های برنامه‌ای<sup>۲</sup> (برای تأمین ترازپرداخت‌ها و/یا بودجه)، این وام‌ها باید در برنامه مالی ضمیمه بودجه منظور شوند. در برخی از کشورها انعقاد قرارداد این نوع وام‌ها منوط به تصویب مجلس است. اگرچه این امر موجب شفافیت می‌شود اما می‌تواند موجب تأخیر در امور گردد. با وجود آنکه ممکن است ترجیح با تفویض کلی برنامه‌های تأمین مالی باشد، لیکن چنین کاری بستگی به شرایط و ساختار حقوقی و قانونی کشور دارد.

وام‌های پروژه‌ای<sup>۳</sup>، چنین وام‌هایی تنها برای تأمین طرح‌های منظور شده در هزینه‌های چندساله یا برنامه سرمایه‌گذاری عمومی (در صورت تدوین برنامه سرمایه‌گذاری عمومی) می‌توانند مورد استفاده قرار گیرند. میزان کل وام‌های پروژه‌ای باید در این اسناد ارائه شود، هرچند که تعیین میزان دقیق وام تحت مذاکره<sup>۴</sup> امکان‌پذیر نیست. اگر هزینه‌های چندساله و یا برنامه سرمایه‌گذاری عمومی به شکل مناسبی تدوین نشده یا به اطلاع عموم نرسیده باشد، فهرستی از وام‌های پروژه‌ای باید به بودجه سالیانه ضمیمه گردند. در این فهرست باید میزان کل و مدت وام‌ها مشخص شود.

ثبت مبادلات<sup>۵</sup>، تمام مبادلات مربوط به وام‌ها، شامل وام‌های قراردادی و تضمینی، پرداخت هزینه‌ها، پرداخت‌های سررسید شده، پرداخت‌های با زمان‌بندی جدید<sup>۶</sup>، بخشودگی بدهی<sup>۷</sup>، تخفیف تتمه وام و تغییر در مدت وام، باید به ثبت برسند.

1. Contracting loans
2. Program loans
3. Project loans
4. Loan under negotiations
5. Recording transactions
6. Payments rescheduling
7. Debt remission

فصل هشتم مدیریت وجوه و وظایف خزانه‌داری ۳۶۵

به‌منظور تسهیل در عملیات حسابداری و تطبیقی، بهتر است که مبادلات به‌صورت انفرادی و نه به‌طور یکجا ثبت شوند. برای مثال، مقایسه میزان برداشت برحسب ارز خارجی با هزینه‌های واقعی برحسب واحد پول ملی، آسان‌تر از مقایسه اطلاعات کلان ماهیانه است. میانگین نرخ تبدیل ارز برای یک ماه معمولاً با نرخ موزون ارز برحسب برداشت‌های انجام شده در یک ماه برابر نیست.

جمع‌آوری اطلاعات، مشکلی مهم و اساسی به‌شمار می‌آید. در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، اطلاعات مربوط به برداشت‌ها به‌آسانی در دسترس نیست. در بیشتر اوقات دفتر مدیریت بدهی، پرداخت‌ها را براساس اطلاعات دریافتی از وام‌دهندگان ثبت می‌کند، اما موضوع این است که تمام وام‌دهندگان این اطلاعات را به‌موقع ارائه نمی‌کنند. در نتیجه، همان‌طور که ادارات حسابرسی ملی<sup>۱</sup> کشورهای مختلف تأکید نموده‌اند (برای مثال، در ترکیه و نپال)، چون اطلاعات بدهی را نمی‌توان با گزارش‌های اجرای بودجه مطابقت داد، لذا حساب‌برسان ملی قادر به اجرای رضایت‌بخش حسابرسی نیستند. انتشار اطلاعات میان وزارتخانه‌های اجرایی، مدیران طرح‌ها، و اداره مدیریت بدهی اغلب به‌طور مناسبی انجام نمی‌گیرد. اطلاعات مربوط به برداشت‌های انجام شده از وام‌های تضمین شده<sup>۲</sup> به‌طور منظم به اداره مدیریت بدهی گزارش نمی‌شود. به‌طور کلی، تحکیم و تقویت دستورالعمل‌های مربوط به انتشار اطلاعات باید در دستور کار قرار گیرد (مثلاً با ایجاد نظام گزارش‌دهی ماهیانه به‌وسیله مدیران طرح‌ها و طرف‌های ذی‌نفع ضمانت‌نامه‌ها به اداره مدیریت بدهی). اطلاعات دریافتی از وام‌دهندگان و استفاده‌کنندگان باید به‌صورت نظام‌مند مورد مقایسه قرار گیرد. این کار مستلزم دقت‌داری مناسب برای حساب مخصوص پروژه‌هایی است که به‌وسیله مؤسسات مالی بین‌المللی تأمین مالی می‌شوند و باید همراه با تأثیر تغییرات نرخ ارز در نظام حسابداری منظور گردد.

مدیریت بدهی، زمان‌بندی پرداخت‌های آتی و برداشت‌ها، و اثر عملیات زمان‌بندی مجدد باید تهیه و نگهداری گردد و به‌طور منظم روزآمد شود، تا مبنایی برای پیش‌بینی‌های اقتصاد کلان و سیاست بدهی باشد.

1. National Auditing Offices (NAOs)

2. Guaranteed loans

مبنای پیش‌بینی‌های پرداخت برحسب توافق‌های به‌عمل آمده است؛ اما تعیین دقیق میزان پرداخت‌های سررسید شده مستلزم اطلاعات بیشتری است. بسیاری از کشورها تنها بر اطلاعات دریافتی از وام‌دهندگان اتکا دارند. در بیشتر مواقع اداره مدیریت بدهی اطلاعاتی از چگونگی محاسبات پرداخت به‌وسیله وام‌دهندگان ندارد (برای مثال، هنگامی که میزان پرداخت‌ها به ارزش واحد پول‌های مختلف بستگی داشته باشد). بدین‌منظور لازم است که حسابداران بدهی تحت آموزش قرار گیرند و اطلاعات پایه در مورد روش‌های محاسبه پرداخت‌ها از وام‌دهندگان دریافت شود.

به همین ترتیب، برخی از ادارات مدیریت بدهی در کشورهای در حال توسعه کنترل کاملی بر زمان‌بندی پرداخت ندارند تا بتوانند توافق‌های لازم برای زمان‌بندی مجدد پرداخت‌ها را به انجام برسانند. برای پیش‌بینی زمان‌بندی مجدد، یک مدل ساده در نرم‌افزار صفحه گسترده کافی به‌نظر می‌رسد. برای مدیریت زمان‌بندی مجدد، برنامه زمان‌بندی پرداخت‌های مرتبط با توافقات زمان‌بندی مجدد باید با دقت محاسبه شود. در زمان حاضر این مشکل از طریق اجرای ترکیب نظام‌های مدیریت بدهی با مدیریت زمان‌بندی مجدد، در دست بررسی است.<sup>(۱۹)</sup> بیشتر مواقع، بدهی شرکت‌های دولتی و حتی بدهی مربوط به بخش خصوصی از طریق زمان‌بندی مجدد به دولت محول می‌شود. دولت باید مسئولیت این عملیات را برعهده گیرد و هزینه آن به‌وسیله واحدهای بهره‌مند از این‌گونه زمان‌بندی مجدد به دولت پرداخت شود. به‌طور طبیعی، منافع حاصل از معاهدات مربوط به زمان‌بندی مجدد تنها شامل حال دولت است و بنگاه‌ها باید براساس برنامه زمان‌بندی اولیه به دولت پرداخت کنند.

گزارش‌دهی<sup>۱</sup>، نظام گزارش‌دهی مبادلات بدهی باید متناسب با نیازهای تحلیل کلان، مذاکرات با وام‌دهندگان یا کشورها، تدوین برنامه‌های مالی، بازبینی بودجه، و نظایر اینها باشد. بدین‌منظور، وام‌دهندگان، کشورها و دیگران باید وام‌ها را به‌طور مناسب طبقه‌بندی کنند. نظام انتقال اطلاعات به بانک جهانی می‌تواند چارچوب گزارش‌دهی بدهی قرار گیرد، اما به‌منظور در نظر گرفته شدن سایر نیازهای مرتبط با

فصل هشتم مدیریت وجوه و وظایف خزانه‌داری ۳۶۷

بازبینی مالی و پیش‌بینی، به‌خصوص برای تدوین برنامه‌های مالی یا مذاکرات مربوط به بدهی، باید اضافات دیگری به آن الحاق شود.

حسابداری، کشورهای در حال توسعه دارای نظام حسابداری نقدی، به‌طور معمول تعهدات مربوط به پرداخت وام‌ها را نیز مورد بازبینی قرار می‌دهند؛ اما انجام این کار کافی نیست و وجود نوعی نظام حسابداری تعهدی دوطرفه<sup>۱</sup> ضروری است. پرداخت‌های دولت نه تنها به‌صورت نقدی از حساب‌های بانکی بلکه با عملیات ایجاد بدهی (زمان‌بندی مجدد، تخفیف بدهی و مانند اینها) نیز انجام می‌گیرند. افزایش در بدهی‌ها (مانند برداشت از وام‌های خارجی) ممکن است با افزایش در دارایی‌ها مرتبط باشد (با عملیات انتقال وام خارجی<sup>۲</sup>). خطرهای مرتبط با ضمانت‌نامه‌ها و انتقال وام خارجی دریافتی به یک نهاد داخلی باید به حساب منظور گردد و مورد ارزیابی قرار گیرد. نظام حسابداری باید بر مبنای استانداردهای حسابداری باشد، نه بر اساس سیاست بدهی. برای مثال، ممکن است برنامه زمان‌بندی مجدد فرضی، در یکی از برنامه‌های مالی در نظر گرفته شود، اما تنها هنگامی باید به حساب منظور گردد که دارای اثرگذاری باشد. عدم تطابق با استانداردهای حسابداری، درهم‌آمیختگی اطلاعات پیش‌بینی شده و یا اهداف سیاست‌گذاری با اطلاعات واقعی، و اختلاط بین عملیات جدید (مانند تخفیف بدهی) و تجدیدنظرهای انجام گرفته در اطلاعات واقعی، باعث بروز مشکلاتی در تفسیر بسیاری از گزارش‌های بدهی می‌گردد. روش‌های حسابداری مورد استفاده در موارد خاص نظیر تخفیف‌های بدهی، باید در گزارش‌های بدهی اشاره شوند.

در تعدادی از کشورها، ترتیبات سازمانی برای مدیریت بدهی خارجی به چند قسمت مجزا تفکیک گردیده است. وزارت دارایی، وزارت برنامه‌ریزی، ذی‌حسابی مالی، وزارت امور خارجه، و برخی دیگر ممکن است در امور مربوط به مدیریت بدهی درگیر باشند.<sup>(۲۰)</sup>

وزارت دارایی که مسئول مدیریت مالی است، باید مسئولیت مدیریت بدهی، تعیین سیاست بدهی، مرور توافق‌نامه‌ها، بررسی تطابق دوره زمانی وام با سیاست بدهی و نیز مطابقت هدف بدهی با سیاست بودجه‌ای، ارزیابی اثرات آتی بر بازپرداخت وام، هدایت

---

1. Double-entry accrual  
2. On-lending

مذاکرات مالی، و نگاهداری دفاتر و نظام ثبت بدهی را نیز عهده‌دار باشد. در تعدادی از کشورها، آمار موجود در مورد بدهی را بانک مرکزی نگهداری می‌کند. اگرچه دولت مسئول و پاسخ‌گوی مدیریت بدهی است، اما این ترتیبات سازمانی پذیرفته شده‌اند. از این طریق می‌توان به پوشش جامع‌تر مبادلات دست یافت، چرا که تمام پرداخت‌ها به‌وسیله بانک مرکزی انجام می‌پذیرد. به‌هرحال، زمانی که توزیع مسئولیت‌ها بدین‌گونه ترتیب داده می‌شود، واحد آمار بانک مرکزی باید وضعیت آمار را به وزارت دارایی که مسئول مدیریت و اجرای سیاست بدهی میان‌مدت خارجی است، گزارش کند. وجود دو واحد آماری جداگانه، یکی در بانک مرکزی و دیگری در وزارت دارایی، عموماً باعث اختلاط و سردرگمی می‌شود.

می‌بایست بین مفاهیم وظایف مرتبط با مدیریت بدهی، بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری<sup>۱</sup>، و مدیریت کمک‌تمایز قائل شد. بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری شامل اولویت‌بندی برنامه‌های هزینه‌ای است، و اداره مدیریت بدهی نباید در این جنبه از مدیریت هزینه عمومی دخالت کند. از یک طرف، وام‌های پروژه‌ای تنها باید تأمین‌کننده طرح‌های منظور شده در هزینه‌های چندساله یا برنامه سرمایه‌گذاری عمومی باشند، و از طرف دیگر، هر یک از وام‌ها باید برای رسیدگی به اداره مدیریت بدهی ارائه گردد. اگر بودجه‌ریزی و مسئولیت‌های مالی بین وزارت دارایی و وزارت برنامه‌ریزی تقسیم گردد، هیچ‌یک مجاز به استقراض برای پروژه‌های خارج از بودجه عمرانی، هزینه‌های چندساله یا برنامه سرمایه‌گذاری عمومی نیست.

مدیریت کمک، روابط بین کشور و وام‌دهندگان/ اهداکنندگان را تحت پوشش قرار می‌دهد. برای اجتناب از تعارض ظرفیت‌ها، این وظیفه باید برعهده وزارت دارایی، یا در صورت وجود نظام بودجه‌ریزی دوگانه، بین وزارت دارایی یا وزارت برنامه‌ریزی قرار داده شود. برخی از کشورها انواع دیگر ترتیبات نهادی را مانند ایجاد واحد مدیریت کمک درون وزارت امور خارجه، در پیش گرفته‌اند. در صورت ایجاد چنین ترتیباتی، واحد مدیریت کمک مجاز به دخالت در برنامه‌ریزی مالی و برنامه‌ریزی هزینه نخواهد بود.

---

## 1. Budgeting and Investment Programing

فصل هشتم مدیریت وجوه و وظایف خزانه‌داری ۳۶۹

واحد مسئول برای مدیریت کمک نباید در مورد وام‌های قراردادی یا ایجاد پروژه عمرانی تصمیم‌گیری کند و درعین حال نباید مسئول تدوین برنامه سرمایه‌گذاری عمومی باشد.

### ۳-۵-۸ بازبینی استقراض‌های دولت‌های محلی<sup>(۲۱)</sup>

در تعدادی از کشورهای توسعه‌یافته، دولت مرکزی کنترلی بر استقراض‌های انجام گرفته به وسیله دولت‌های محلی ندارد. کنترل استقراض دولت‌های محلی با اتکا بر نظم بازار و اطلاعات عمومی انجام می‌گیرد. بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته کنترل‌های قوی‌تری دارند. در کشورهای در حال توسعه یا اقتصادهای در حال گذار، درجه توسعه‌یافتگی بازارهای مالی و نقطه‌ضعف‌های موجود در نظام اطلاعاتی اجازه اتکا به نظم بازار را برای کنترل سیاست استقراض دولت‌های محلی به دولت مرکزی نمی‌دهد.

کنترل استقراض دولت محلی به وسیله دولت مرکزی در کشورهای در حال توسعه و در حال گذار، ضروری به نظر می‌رسد. همان‌طور که در فصل چهارم اشاره شد، اهداف مالی نظیر نیازهای کسر بودجه و خالص استقراض باید برای دولت عمومی تعیین گردد. دولت مرکزی قادر است کسری بودجه خود را به‌طور مستقیم از طریق کنترل هزینه مهار کند. از آنجاکه دولت‌های محلی بودجه مستقل دارند، دولت مرکزی باید کسری بودجه آنها را از طریق کنترل استقراض مهار کند. ماهیت و درجه پوشش این کنترل باید با توجه به مقررات و تجربه کشور انجام پذیرد.

کشورهای در حال توسعه در مواردی همانند کشورهای توسعه‌یافته برای کنترل استقراض، یا قانونی را به تصویب رسانده‌اند که در آن تصریح شده است میزان استقراض نباید از کسری بودجه جاری دولت محلی فزونی یابد،<sup>(۲۲)</sup> یا به‌طور کلی ایجاد کسری بودجه برای دولت‌های محلی را ممنوع کرده‌اند. به‌هر حال این قوانین سخت‌گیرانه می‌تواند دربردارنده اثرات نامطلوبی باشد، چرا که چه‌بسا بتوان با طبقه‌بندی نادرست هزینه‌ها<sup>۱</sup> یا ایجاد وجوهی خاص برای استقراض، این قوانین را خنثی کرد.<sup>(۲۳)</sup>

در تعدادی از کشورها، دولت مرکزی نظارت مستقیمی بر استقراض دارد. این نظارت‌ها ممکن است اشکال متفاوتی داشته باشند، همچون سقف استقراض سالیانه، دادن مجوزهای

---

1. Misclassification of expenditures

برنامه‌ریزی شده برای عملیات استقراض اختصاصی، یا متمرکزسازی کلیه وام‌های دریافتی دولت همراه با سازوکار انتقال وام خارجی برای تأمین مالی طرح‌های منطقه‌ای.<sup>(۲۴)</sup>

هنگام طراحی یا تجدیدنظر در آیین‌نامه‌های مربوط به کنترل استقراض دولت محلی، دو اصل را باید مورد توجه قرار داد. اول، هدف از افزایش تفویض اختیارات و کاهش آیین‌نامه‌های امور اداری، دست‌کم برای استقراض داخلی، در واقع ایجاد نظامی مبتنی بر قانون است و نه لزوماً کنترل پیش از وقوع عملیات انفرادی. دوم، طراحی قوانین باید به گونه‌ای انجام گیرد که از ایجاد سازوکارهای خلاف قانون جلوگیری کند. برای مثال، این قوانین را می‌توان براساس نسبت سطوح بدهی جاری و عمرانی به درآمدها طراحی کرد. در کشور کره، برای تعیین اینکه کدامیک از دولت‌های محلی مجاز به استقراض‌اند، ضوابط تفصیلی صلاحیت دریافت وام تدوین شده است.<sup>(۲۵)</sup> این ضوابط بر مبنای صحت سیاست‌های دولت محلی، و ماهیت پروژه‌های تأمین‌شدنی از طریق استقراض قرار دارند.

در استقراض خارجی، هماهنگی مرکزی سیاست بدهی خارجی امری الزامی است. تأثیر آن بر ترازپرداخت‌ها نیز باید در نظر گرفته شود. نزدیکی به بازارهای خارجی و مذاکرات با مؤسسات مالی بین‌المللی نیازمند هماهنگی مناسب است. علاوه بر آن، وام‌دهندگان خارجی، هنگام وام‌دهی به دولت‌های محلی، عموماً بر ضمانت صریح یا ضمنی از سوی دولت مرکزی حساب می‌کنند. بنابراین، عملیات وام‌دهی خارجی ایجاد شده به وسیله دولت‌های محلی باید با شرایط تعیین شده به وسیله مقامات مرکزی مطابقت داشته باشد.

#### ۸-۶ خزانه‌داری مدیریت کمک<sup>(۲۶)</sup>

کمک‌های خارجی در هر دو صورت نقدی یا غیرنقدی، باید در بودجه منظور شوند. استفاده از وجوه و اعتبارات تکمیلی<sup>۱</sup> حاصل از فروش کالاهای اهدایی باید بودجه‌ریزی و ثبت شوند و در حساب منظور گردند. از این‌رو، وجود نظامی مرکزی به منظور ثبت کمک‌های خارجی و مبادلات مربوط به آن ضروری است.

فصل هشتم مدیریت وجوه و وظایف خزانه‌داری ۳۷۱

به‌طور کلی، ترتیبات نهادی برحسب کشور یا نهاد اعطاکننده کمک، متغیر است. اما حداقل شرایط لازم برای مدیریت خوب کمک‌های خارجی بدین ترتیب است: ۱. هزینه‌هایی که از محل کمک‌های دریافتی تأمین وجه شده‌اند، مانند سایر هزینه‌ها و بدون در نظر گرفتن سازمان دریافت‌کننده کمک، باید مورد رسیدگی و اولویت‌بندی قرار گیرند؛ ۲. مبادلات مربوط به کمک‌های دریافتی باید به حساب منظور شوند و اطلاعات مرتبط با آن به‌صورت متمرکز جمع‌آوری و ثبت شوند؛ و ۳. حساب‌های مربوط به وجوه هم ارز باید مانند سایر حساب‌های دولت مورد رسیدگی و حسابرسی قرار گیرند.

به‌طور کلی پیشنهاد می‌شود که مدیریت وجوه هم‌ارز به خزانه‌داری واگذار گردد. ثبت متمرکز کمک‌های دریافتی باید به‌وسیله خزانه‌داری یا وزارت برنامه‌ریزی، که در کشورهای دارای نظام بودجه‌ریزی دوگانه دارای شبکه جمع‌آوری اطلاعات‌اند، انجام گیرد. همانند مدیریت بدهی، نمی‌بایست میان فعالیت‌های واحد فرضی مدیریت کمک که هماهنگ‌کننده روابط بین دولت و اهداکنندگان است، و برنامه‌ریزی هزینه‌ها و مدیریت آنها هم‌پوشانی وجود داشته باشد.

## ۸-۷ مدیریت دارایی‌های مالی دولت

دارایی‌های مالی دولت شامل سهام شرکت‌ها، وام‌های اعطایی دولت، پرداخت ضمانت‌نامه‌های رعایت نشده از سوی دریافت‌کنندگان و جز اینهاست. خزانه‌داری باید این دارایی‌ها را ثبت و در حساب‌ها منظور کند، و وام‌های اعطایی دولت را با تصویب مجوز پرداخت و پیگیری بازپرداخت‌ها مدیریت کند. به همین ترتیب، در مورد شرکت‌هایی که دولت در آنها سهام دارد، خزانه‌داری باید اطلاعات مالی لازم را کسب کند پرداخت سود سهام و جنبه‌های مالی خصوصی‌سازی را مورد بازبینی قرار دهد.

## ۸-۸ رابطه با بانک مرکزی در مدیریت هزینه عمومی

در بیشتر کشورها، بانک مرکزی بانکدار اصلی<sup>۱</sup> دولت است. حتی هنگامی که

---

1. Main cashier



دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه دارای حساب‌های بانکی در بانک‌های تجاری باشند، وجوه از طریق حساب خزانه در بانک مرکزی واگذار می‌شود. در حالت کلی‌تر، بانک‌های مرکزی در واقع کارگزاران مالی دولت<sup>۱</sup> هستند و فعالیت‌هایی را در زمینه‌هایی چون انتشار اوراق دولتی، مدیریت بدهی بخش عمومی، مداخله در بازار ثانویه اوراق بهادار دولتی و نظایر اینها، انجام می‌دهند.<sup>(۲۷)</sup>

در بسیاری از کشورها، بانک‌های مرکزی، دولت‌ها را با تسهیلات اعتباری مازاد<sup>۲</sup> پشتیبانی می‌کنند. در هر حال، برای اجتناب از واگذاری مسئولیت‌هایی که با تعهد بانک مرکزی برای تثبیت قیمت تعارض دارند، بیشتر کشورها محدودیت‌های سخت‌گیرانه‌ای را برای استقراض دولت از بانک مرکزی تعیین کرده‌اند و یا به‌طور کلی این کار را ممنوع ساخته‌اند. از نقطه‌نظر مدیریت وجوه، ممنوعیت استقراض از بانک مرکزی مستلزم سیاستی فعال برای انتشار اوراق بهادار دولتی در بازار سرمایه و همچنین مداخله در بازار ثانویه است. اگرچه این ممنوعیت ممکن است در کوتاه‌مدت برای کشورهای با بازارهای توسعه‌نیافته، غیرواقعی جلوه کند،<sup>(۲۸)</sup> اما برای تطابق با سیاست مالی و پولی باید به‌دقت تعدیل گردد.

به‌طور کلی در بیشتر کشورها، سود و زیان بانک مرکزی با روش‌های گوناگون به دولت منتقل می‌شود، اما زیان بانک مرکزی در بیشتر مواقع در حساب‌های دولت منظور نمی‌گردد (ن.ک. بحث مربوط به هزینه‌های شبه‌مالی در فصل دوم). برای تشویق دولت به بهینه‌سازی مدیریت وجوه<sup>۳</sup> و به‌منظور محدودسازی هزینه‌های غیرشفاف شبه‌مالی<sup>۴</sup>، شرایط تجاری باید بر تسهیلات اعتباری مازاد بانک مرکزی به دولت اعمال شود. برای شفافیت بیشتر، سود و زیان بانک مرکزی باید به‌عنوان درآمدها یا هزینه‌ها در بودجه منظور شود. از طرف دیگر، اعمال این قوانین مستلزم آن است که بانک مرکزی سپرده‌های خزانه‌داری را برحسب شرایط تجاری مسترد سازد.

- 
1. Fiscal agents of government
  2. Overdraft facilities
  3. Optimize cash management
  4. Nontransparent quasi-fiscal expenditures

## ۸-۹ نکات اصلی و توصیه‌هایی برای اصلاحات

### ۸-۹-۱ نکات اصلی

مدیریت وجوه دارای اهدافی از این دست است: کنترل کلی مخارج<sup>۱</sup>، اجرای کارای بودجه<sup>۲</sup>، حداقل‌سازی هزینه استقراض دولت، و به حداکثر رساندن هزینه فرصت منابع (بازده بهره).

• متمرکزسازی مانده وجوه نقد ضروری است. این متمرکزسازی باید از طریق حساب مستقل خزانه انجام پذیرد. این حساب خود می‌تواند حساب یا مجموعه‌ای از حساب‌های مرتبط باشد که از طریق آن تمام مبادلات پرداخت دولت انجام می‌گیرد و حداقل باید این سه ویژگی را در خود داشته باشد: ۱. متمرکزسازی روزانه مانده وجوه نقد (در صورت امکان)، ۲. حساب‌ها تحت مسئولیت خزانه‌داری افتتاح شوند، و ۳. مبادلات ثبت شده در این حساب‌ها دارای طبقه‌بندی یکسان باشد. می‌توان این الگو را با توجه به فناوری روز در هریک از مناسبات متمرکز و غیرمتمرکز در مدیریت هزینه عمومی به کار برد.

• برنامه‌ریزی وجوه نقد امری ضروری است که این موارد را دربرمی‌گیرد: ۱. تدوین برنامه اجرای بودجه سالیانه که می‌بایست هر سه ماه یک بار مورد بازبینی قرار گیرد، ۲. تدوین برنامه استقراض و وجوه نقد ماهیانه در درون برنامه اجرای بودجه سالیانه، و ۳. مرور هفتگی اجرای برنامه وجوه نقد ماهیانه. به‌منظور تدوین برنامه وجوه نقد ماهیانه، بازبینی تعهدات برای اجتناب از ایجاد هزینه‌های معوق یا تأخیر در پرداخت الزامی است.

• سیاست استقراض باید از پیش تدوین شود و برنامه استقراض در اختیار عموم قرار گیرد. استقراض از سوی دولت‌های محلی باید کنترل گردد و با اهداف مالی کلی سازگار باشد.

• ضمانت‌نامه‌ها، طرح‌های بیمه<sup>۳</sup> و سایر بدهی‌های مشروط دولت از لحاظ ریسک و هزینه‌های سیاسی، باید مورد ارزیابی قرار گیرند و برای جلوگیری از مختل شدن عملکرد مدیریت وجوه با خسارات پیش‌بینی نشده برای دولت، ذخایر می‌بایست به‌طور مناسب تعیین گردند.

تعهد بدهی خارجی میان‌مدت، باید منطبق با بودجه یا برنامه‌های چندساله هزینه باشد و حساب برداشت‌ها و وام‌ها به‌دقت مورد بازبینی قرار گیرد.

- 
1. Aggregate control of spending
  2. Efficient implementation of the budget
  3. Insurance schemes

## ۲-۹-۸ توصیه‌هایی برای اصلاحات

اولویت امور در بیشتر کشورها، مربوط به این حوزه‌هاست:

- باید از متمرکزسازی مانده وجوه نقد اطمینان یافت (همراه با متمرکزسازی بازبینی مبادلات). در کشورهایی که نظام پرداخت کارایی لازم را ندارد، احتمالاً باید از ابتدا نظام متمرکز خزانه‌داری را به اجرا درآورد. در سایر کشورها، ترتیبات بانکی و آیین‌نامه‌های مربوط انتقال وجوه به‌منظور اطمینان از کنترل بهتر وجوه نقد و اجتناب از مانده نقدی بدون استفاده، باید مورد بازنگری قرار گیرند. به این موارد نیز باید توجه داشت: ۱. محدودیت‌های ناشی از بومی‌سازی<sup>۱</sup> دستگاه‌های محلی و زیرساخت‌های کشور؛ و ۲. فناوری‌های روز.

- برنامه‌ریزی دقیق وجوه نقد<sup>۲</sup>، همراه با سایر معیارها همچون بهبود پیش‌بینی درآمد و ایجاد حسابداری تعهدی<sup>۳</sup>، باید منسوخ شوند.

- مدیریت بدهی باید تقویت شود.

با تمرکز جریان وجوه نقد، انگیزه برای مدیریت و پیش‌بینی جریان‌های نقدی به صورتی کارا تر می‌تواند مورد بررسی قرار گیرد، اما این فرایند در عمل تنها به تعداد اندکی از کشورهای در حال توسعه محدود می‌شود.

### پیرابند ۲۹

#### ایجاد یک نظام خزانه‌داری

در قرقیزستان، پس از فروپاشی اتحاد جماهیر شوروی، نظام پرداخت کارایی خود را از دست داد. از این رو، رهیافت دیگری بدین شرح در پیش گرفته شد:

ایجاد و توسعه خزانه‌داری با کمک فنی صندوق بین‌المللی پول، باعث تقویت کنترل دولت بر هزینه‌های بخش عمومی و مدیریت وجوه گردید. در زمان حاضر خزانه‌داری به‌طور جامع عملیات تأمین مالی دولت را در بودجه و فعالیت‌های فرابودجه‌ای، در سطح دولت‌های محلی و

1. Localization
2. Sound cash planning
3. Commitment accounting

فصل هشتم مدیریت وجوه و وظایف خزانه‌داری ۳۷۵ \_\_\_\_\_

مرکزی تحت پوشش قرار داده است. علاوه بر آن، نظام پرداخت جدید دولت معرفی شده و حساب مستقل خزانه در بانک مرکزی شامل ۵۰۰۰ حساب بانکی جداگانه نیز تاسیس گردیده است. گزارش‌های ماهیانه و سالیانه در مورد کلیه عملیات مالی را خزانه‌داری ارائه می‌کند.

**Source:** T.Abed, Fiscal Reforms in Low-income Countries. IMF, 1998.

### پی‌نوشت‌ها

۱. راهبرد دولت برای اداره وجوه در اختیار خود و حداکثر ساختن بازده مالی، بخشی مهم در مدیریت وجوه به‌شمار می‌آید. به‌هرحال، توجه این فصل بر کنترل جریان وجوه نقد و همچنین بر کارایی ترتیبات پرداخت، با حفظ اهمیت هزینه در کلیت کتاب است.

2. Teresa Ter-Minassian, Pedro P. Parente, and Pedro Martinez-Mendoza, *Setting up a Treasury in Economies in Transition*, IMF, 1995.

۳. ارتباط بین خزانه‌داری و بانک مرکزی در زمینه مدیریت وجوه و سایر موارد به‌طور مختصر در این فصل مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۴. به‌عنوان مثال، گزارش سالیانه اداره حسابرسی استرالیای غربی در سال ۱۹۹۷ نشان می‌دهد که اصلاح روش‌های پرداخت و رویه‌های حسابداری در اداره بزرگ‌راه‌های دولت استرالیای غربی صرفه‌جویی‌هایی را به همراه داشته است.

5. Herman R. de Zoysa, *Cash Management*, in Premchand (1990).

6. Premchand, *Effective Government Accounting*, IMF, 1995, Page 25 (table 1), and Page 27 (table 3).

۷. همانند نظام فرانسوی

8. Herma R. de Zoysa, *op. cit.*

۹. کشورهای آسیایی، سوئد، و استرالیا.

10. Graham S. Scott, *Government Reform in New Zealand*, IMF, 1996.

11. Montserrat Gerre Carrdeco and Peter Dattels, *Survey of Public Debt Management Frameworks in V. Sundarajan, Peter Dattels and Hans J. Blommstein, Coordinating Public Debt and Monetary Management*, IMF, 1997.

۱۲. برای مثال، در ترکیه اداره بودجه به تهیه برنامه اجرای بودجه می‌پردازد و مراحل اداری قبل از پرداخت را که *Tahakkuk* نامیده می‌شود مشخص می‌سازد، در حالی که اداره خزانه‌داری برنامه‌های وجوه نقد را تدوین می‌کند. رهیافت‌های مشابهی را ممکن است بتوان در سایر کشورهایی که دارای نظام بودجه‌ای مبتنی بر نظام فرانسوی هستند مشاهده کرد.

۱۳. در کانادا، هم‌زمان با تدوین و ارائه بودجه به مجلس، اسناد استقراض که سقف استقراض سالیانه را مشخص می‌کنند نیز تهیه می‌شوند. در تایلند استقراض خارجی برحسب قانون نمی‌تواند از ده درصد بودجه بیشتر باشد. ن.ک.

Robin Miller, *Canada: Debt Management, Policy and Operating Practices*, in V.

فصل هشتم مدیریت وجوه و وظایف خزانه‌داری ۳۷۷

Sundarajan, Peter Dattls and Hans J. Blommstein, Coordinating Public Debt and Monetary Management, IMF, 1997. Premchand, Public Expenditure Management, IMF, 1993.

۱۴. خزانه‌داری انگلستان در مدیریت بدهی سالیانه خود در هر سال مالی جزئیات مربوط به الزامات تأمین مالی، برنامه مزایده‌ها، و ساختار سررسید تعهدات را گزارش می‌دهد. در ترکیه برنامه‌های استقراض هر سه ماه یکبار اعلام می‌شود.

15. Monsterat in V.Sundarajan, Peter Dattels and Hanss. Blommstein Coordinating Public Debt and Monetary Management, IMF, 1997.

16. Marc Quintyn, Government Securities Versus Central Bank Securities, IMF, 1994.

۱۷. ن.ک. پی‌نوشت ۱۵.

18. See U.K. Treasury, The Future of UK Government Debt and Cash Management, 1998.

۱۹. در کشورهای مشترک‌المنافع بریتانیا، نظام‌های آنکتاد، و نظام‌های توسعه‌یافته در تعدادی از کشورها.

20. See Ishrat Husain, Organizing for Efficient Debt Management, in World Bank, Managing External Debt in developing countries, 1990.

21. See Teresa Ter-minassian, Fiscal Federalism in Theory and Practice, IMF, 1997.

۲۲. مانند آلمان.

۲۳. دولت‌های محلی در چین، قانوناً مجاز به مدیریت کسری بودجه و استقراض از بانک‌های دولتی چین نیستند. اما دولت‌های محلی، به‌طور غیرمستقیم و عمدتاً با ایجاد شرکت‌های مالی که برای تأمین مالی هزینه‌های دولتی محلی دست به استقراض می‌زنند، مبادرت به دریافت وام می‌کنند. برای اطلاعات بیشتر، ن.ک.

Ehtisham Ahmad, Chaina in Teresa Ter-nassian, Fiscal Federalism in Theory and Practice, IMF, 1997.

۲۴. در هندوستان براساس قانون اساسی تنها دولت مرکزی مجاز به استقراض خارجی است. در اصل تنها دولت‌های ایالتی مجاز به استقراض از منابع داخلی‌اند، اما در صورت وجود بدهی‌های پرداخت نشده به دولت مرکزی، آنها باید از دولت اجازه لازم را دریافت کنند. تمام دولت‌های محلی چنین بدهی‌هایی دارند و بنابراین نیازمند کسب مجوز برای استقراض هستند. به‌هرحال، گاهی اوقات دولت مرکزی کمک‌های ویژه‌ای را برای دولت‌های ایالتی فراهم می‌سازد تا بدهی‌های پرداخت نشده کوتاه‌مدت آنها را شفاف سازد. مجموع بدهی دولت‌های ایالتی در سال ۹۳-۱۹۹۲

حدود ۲۰ درصد تولید ناخالص داخلی بود که نزدیک به دوسوم آن را بدهی به دولت مرکزی تشکیل می‌داد. ن.ک.

Hemming, Mates and Potter, in Teresa Ter-minassian, Fiscal Federalism in theory and Practice, IMF, 1997, op. cit.

25. Ke-young Chu and John Norregaard, in Teresa Ter-minassian, Fiscal Federalism in Theory and practice, IMF, 1997.

۲۶. در این قسمت جنبه‌های متفاوتی از بحث مدیریت کمک فصل هفدهم، مورد بررسی قرار می‌گیرد.

27. See Hans J. Blommestein and Eva C.Thunhoml, Institutional and operational Arrangements for Coordinating Monetary, Fiscal and Public Debt Management in OECD countries, in V. Sundararajan, Peter Dattels and Hans J. Blommstein, Coordinating Public Debt and Monetary Management, IMF, 1997. Teresa Ter-minassian, Pedro P.Parente, and Pedro Martinez\_mendez, op. cit.

28. Teresa Ter-Minassian, Pedro P.Parente and Pedro Martinez-mendez op. cit. See also C.Cottarelli Limiting Central Bank Credit to the Government, IMF, 1993.

# فصل نهم

---

کنترل‌های مدیریتی،  
حسابرسی و ارزیابی





## ترجمه: مهدی ارایی

### حسن مشاری

کنترل‌های مدیریتی و حسابرسی و ارزیابی، در واقع سازوکارها و فرایندهایی هستند که به منظور اطمینان از پیوند بودجه‌ریزی با دنیای واقعی عملیات برنامه طراحی شده‌اند. بدون وجود این پیوندها، خطرهای بزرگی بروز خواهند کرد، که از آن جمله‌اند تصمیم‌های مبتنی بر اطلاعات ناقص، سوءمدیریت منابع و همچنین نادیده گرفتن تصمیم‌ها در سازمان اجرایی. از این رو، این فصل به بررسی راه‌هایی می‌پردازد که دولت‌ها از آن طریق و با کمک این سازوکارها، به موارد ویژگی‌هایی که در پی می‌آید، دست یابند:

- از اجرای امور بودجه‌ای و سایر تصمیم‌های سیاستگذاری اطمینان یابند؛
- از استفاده نامناسب وجوه جلوگیری کنند و به کشف و تصحیح چنین مواردی بپردازند؛
- کارایی عملیاتی را ارزیابی کنند و به جست‌وجوی راه‌هایی برای بهبود آن همت گمارند؛
- به گزارش‌دهی مالی اتکاشدنی و سایر اطلاعات مرتبط با اجرای تصمیم‌های بودجه‌ای دست یابند؛ و

• اطلاعات مربوط به عملیات برنامه و نتایج استفاده‌شدنی برای تعدیل سیاستگذاری‌ها و بودجه‌های آتی را گردآوری کنند.

مفاهیم مربوط به کنترل مدیریتی، حسابرسی داخلی، حسابرسی مستقل، ارزیابی و نظایر اینها مفاهیمی بدیهی نیستند و برای توضیح آنها باید به مفاهیم دیگری متوسل شد. در ابتدا برخی از ویژگی‌های مهم خاطرنشان می‌گردد. منظور از کنترل مدیریتی، تشریح تمام سیاست‌ها و روش‌های مورد استفاده دولت یا مدیران واحدهای گوناگون دولتی به منظور اطمینان از عملکرد مناسب و اثربخش کل دولت یا دستگاه‌های مشخص است. عبارت مترادفی که اغلب برای کنترل مدیریتی مورد استفاده قرار می‌گیرد، کنترل داخلی

است. حسابرسی داخلی وظیفه خطیر گزارش‌دهی عملکرد نظام‌های کنترل مدیریتی و توصیه راه‌های بهبود آن به مدیریت ارشد (وزیر، هیئت‌مدیره، یا رئیس دستگاه، و جز اینها) را دارد. حسابرسی مستقل در بیشتر کشورها به سازمانی مستقل و مرتبط با قوه مقننه (مجلس) یا در همان سطح واگذار می‌گردد. این سازمان‌ها، یعنی مؤسسات عالی حسابرسی مستقل از دولت‌اند و مجوز حسابرسی و بازرسی جنبه‌های مختلف فعالیت‌های دولتی و گزارش یافته‌ها به قوه مقننه - و در بیشتر مواقع به عموم مردم - را دارند.

### ۹-۱ کنترل مدیریتی

«ارزیابی» به معنای کوششی نظام‌مند برای شناسایی و سنجش آثار سیاست‌ها و برنامه‌های دولت است و به مفهوم استفاده از روش‌های علمی برای افزایش اعتبار یافته‌ها از طریق تفکیک نظام‌مند آثار برنامه یا سیاست‌ها از سایر اجزا و عواملی که باعث ایجاد و یا سهمی در آنها داشته‌اند، نیز هست.

#### ۹-۱-۱ اهداف کنترل مدیریتی

کنترل مدیریتی در واقع قلب بودجه<sup>۱</sup> و اجرای سیاست‌هاست. دیوان حساب‌رسان اروپا<sup>۲</sup> در نشریه‌شان به نام *راهنمای اجرای استانداردهای حسابرسی اروپا*<sup>۳</sup> در سال ۱۹۹۸، برای استانداردهای حسابرسی سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی<sup>۴</sup>، کنترل‌های مدیریتی را چنین تعریف کرده‌اند: به کلیه سیاست‌ها و آیین‌نامه‌های ارائه شده‌ای اطلاق می‌گردد که از سوی مدیریت دستگاه‌ها برای کسب اطمینان از موارد زیر اجرا می‌گردد:

- دستیابی اقتصادی، کارا و اثربخش به اهداف دستگاه؛
- تبعیت از قوانین خارجی (قانون و مقررات) و سیاست‌های مدیریت؛
- حفاظت از دارایی‌ها و اطلاعات؛

1. Heart of budget

2. European Court of Auditors

3. *European Implementing Guideline*

4. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)

- کشف اشتباه و اختلاس، همچنین پیشگیری از آن؛ و
- کیفیت اسناد حسابداری و تولید به‌موقع اطلاعات موثق مالی و مدیریتی.

کنترل مدیریتی شامل طیف گسترده‌ای از سازوکارهای طراحی شده به‌منظور اطمینان از اجرای مناسب تصمیم‌سازی‌های بودجه‌ای و سیاستگذاری، استفاده متناسب منابع، به حداقل رساندن اتلاف منابع و همچنین اختلاس و سوءمدیریت، و سرانجام کسب و حفظ و استفاده از اطلاعات معتبر و بهنگام برای تصمیم‌گیری است. اگرچه برخی از اجزا در بیشتر نظام‌های کنترل مدیریت مشترک‌اند، اما نمی‌توان برای همه دستگاه‌ها و همه شرایط مجموعه‌ای خاص از ابزارهای کنترلی را پیشنهاد کرد.

نقش کنترل‌های مدیریتی در مدیریت هر سازمان، صرف‌نظر از دولتی یا خصوصی، بسیار اساسی است. به‌عنوان مثال، در وزارتخانه‌ها یا دستگاه‌های دولتی، وضع قوانین یا مقررات، توسعه بودجه، یا بنا نهادن سیاست‌های اجرایی، در صورت عدم اطمینان از اجرای صحیح آنها، چندان سودمند نخواهد بود. برای مثال، کشور پادشاهی تونگا<sup>۱</sup>، به‌هنگام ارزیابی نظام‌مند کنترل‌های مدیریت دولتی متوجه مشکلات زیادی گردید که بایگانی ناقص و فقدان اسناد و مدارک، فقدان تفکیک وظایف، آموزش و نظارت نامناسب کارکنان از آن جمله بود.

مدیریت باید از عدم تعارض نظام‌های کنترلی با فلسفه کلی مدیریت دستگاه نیز اطمینان داشته باشد. برای مثال، در زمان حاضر در بسیاری از کشورها تأکید بیشتر بر افزایش اختیار مدیران و پاسخ‌گو بودن آنها در برابر نتایج کار است و نه تبعیت کامل از قوانین و آیین‌نامه‌ها. اما این رهیافت ممکن است به‌آسانی از طریق نظام‌های کنترل مدیریتی بی‌اثر گردد، چرا که این نظام‌ها اتکای بسیار زیادی بر حفظ جزئیات روش‌های امنیتی<sup>۲</sup> یا سطوح چندگانه نظارتی<sup>۳</sup> برای بررسی تصمیم‌ها دارند. از طرف مقابل، هنگامی که انضباط مالی و یا حفظ یکپارچگی دستگاه‌ها مهم‌ترین موضوع فلسفه مدیریت باشد، نظام‌های کنترل مدیریتی که اختیارات کامل به مدیران می‌دهد لیکن

---

1. Kingdown of Tonga  
 2. Precedural safeguards  
 3. Multiple levels of supervisory

آنها را به میزان کافی پاسخگو نمی‌سازد، می‌تواند مشکل‌ساز باشد. از این رو، به‌طور کلی در طراحی کنترل‌های مدیریت باید بسیار دقت داشت، خطرهای مربوط را در نظر گرفت و منافع و زیان‌های روش‌های امنیتی را بررسی کرد.

مدیریت باید قدرت تشخیص و شناسایی تغییر شرایط را نیز داشته باشد. کنترل‌های مورد نیاز و مؤثر در دوره‌ای، ممکن است با تغییر در ماهیت عملیات یا در محیط خارجی غیرضروری یا بی‌اثر شوند. بررسی دوره‌ای نظام‌های کنترل مدیریتی، اصلاح آنها به‌منظور اطمینان از اثربخشی و حذف یا تغییر مواردی که دیگر به آنها نیاز نباشد، از وظایف اساسی مدیریت است. برای کشورهای که در پی ایجاد یا تقویت کنترل‌های مدیریتی خود باشند (در این زمینه، بیشتر کشورهای در حال توسعه و در حال گذار اولویت بالایی دارند)، الزام قانونی سازمان‌های دولتی می‌تواند برای انجام ارزیابی دوره‌ای از نظام‌های کنترلی آنها و همچنین گزارش هرگونه کاستی مفید باشد. وجود حسابرسان داخلی و خارجی در انجام چنین ارزیابی‌هایی و نیز ارائه پیشنهاد راه‌های غلبه بر نقاط ضعف کشف شده، کمک بزرگی محسوب می‌شود.

ارزیابی مستمر کنترل‌های مدیریتی، می‌بایست برای واحد حسابرسی داخلی سازمان‌ها در زمره بالاترین اولویت‌ها باشد. حسابرسان خارجی نیز می‌توانند نقش مهمی در کمک به مدیریت برای ایجاد و حفظ نظام‌های مؤثر کنترل داشته باشند. ارائه هر نوع گزارش حسابرسی، با هدف اظهارنظر در مورد میزان اعتبار صورت‌های مالی یا سایر اسناد دستگاه‌ها، باید شامل ارزیابی نظام‌های کنترل باشد. در این گزارش‌ها، به کنترل‌های مثبت و پردازش اطلاعات موجود در صورت‌های مالی توجه ویژه‌ای می‌شود. به‌هرحال، در بسیاری از موارد، ارزیابی شامل کنترل‌هایی است که ابزارهایی برای اطمینان از تطابق با قوانین و مقررات اجرایی به‌شمار می‌آیند. حسابرس در این‌گونه ارزیابی‌ها نه تنها به بررسی خود کنترل‌ها می‌پردازد بلکه آزمون‌هایی نیز به‌منظور اطمینان از کارکرد صحیح آنها به‌عمل می‌آورد.

سایر حسابرسی‌ها هم می‌توانند برای تقویت کنترل‌های مدیریتی مفید باشند. مشاهده هر نوع بی‌نظمی در فرایند حسابرسی باید به‌عنوان مصداق نوعی کاستی احتمالی در نظام کنترلی مربوط در نظر گرفته شود. حسابرس و مدیریت می‌بایست به‌منظور تعیین مجوز تقویت کنترل‌ها، چنین بی‌نظمی‌هایی را به‌دقت مورد بررسی قرار دهند. برای مثال، نیوزلند

فصل نهم کنترل‌های مدیریتی، حسابرسی و ارزیابی ۳۸۵

تعهد راسخی به کنترل‌های اثربخش مدیریتی دارد. به‌عنوان نمونه، هر سال مدیران ارشد اجرایی و مالی واحدهای عملیاتی در این کشور تعهدنامه‌ای را که شامل کنترل‌های مدیریتی واحدهای‌شان است، به امضا می‌رسانند. باین‌حال هنوز مشکلاتی مانند ضعف مستندسازی خریده‌ها، عدم انضباط در استفاده از کارت‌های اعتباری، بی‌نظمی در به‌کارگیری مشاوران و قصور در بررسی تغییرات نظام‌های حسابداری پیش از اجرای آنها به چشم می‌خورد.

سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی، استانداردهایی را در چارچوب کنترل‌های مدیریتی برای استفاده کشورها در طراحی و توسعه نظام‌های کنترل مدیریتی‌شان، به‌عنوان راهنمای حسابرسان در ارزیابی آنها، تدوین کرده است. در نگارش این استانداردها به تبعیت از آیین حرفه حسابداری، از عبارت «کنترل‌های داخلی»<sup>۱</sup> استفاده می‌شود، اما در این فصل عبارت «کنترل مدیریت» - که توصیفی‌تر به‌نظر می‌رسد و احتمال برداشت اشتباه از سوی خوانندگان را کاهش می‌دهد - به‌کار می‌رود. از همین رو در ارائه استانداردها، عبارت مذکور اصلاح شده است.

استانداردهای کلی بدین شرح‌اند:

- وجود ساختارهای کنترل مدیریتی برای ایجاد اطمینان عقلانی<sup>۲</sup> از دستیابی به اهداف کلی سازمان است (با فرض مشخص بودن اهداف - که البته همیشه چنین نیست).
- مدیران و کارمندان همواره باید برخوردی مثبت و حمایت‌گونه با کنترل‌های مدیریتی داشته باشند (البته این امر تنها زمانی میسر است که در مورد کارایی و اثربخشی کنترل‌ها اتفاق نظر وجود داشته باشد).
- اهداف کنترلی ویژه‌ای برای هر یک از فعالیت‌های دستگاه<sup>۳</sup> / اداره<sup>۴</sup> / وزارتخانه باید شناسایی شوند یا شکل گیرند این اهداف باید متناسب و یکپارچه با اهداف کلی سازمان، و درعین‌حال جامع و معقول باشند.
- مدیران باید بر عملیات خود به‌طور مستمر نظارت داشته باشند و در مقابل کشف هرگونه عملیات بی‌قاعده، غیراقتصادی، ناکارا یا غیرمؤثر، سریعاً واکنش نشان دهند.

---

1. Internal controls  
2. Reasonable assurance  
3. Agency  
4. Department

استانداردهای تفصیلی بدین شرح‌اند:

- ساختار کنترل مدیریتی و کلیه مبادلات و افعال مهم مالی باید مستندات شفاف و واضح داشته باشند و دسترسی به مدارک نیز برای بررسی به‌سادگی میسر باشد.
- ثبت مبادلات و افعال مهم می‌بایست بدون تأخیر انجام گیرند و به‌درستی طبقه‌بندی گردند.
- مبادلات و افعال مهم باید از قبل به تصویب برسند و تنها به‌دست اشخاصی به اجرا درآیند که در محدوده اختیاراتشان باشد.
- در هر یک از حوزه‌های صدور مجوز، پردازش، ثبت و بررسی مبادلات و افعال نباید به هر فرد بیش از یک وظیفه و مسئولیت واگذار گردد.
- می‌بایست نظارت افراد شایسته برای کسب اطمینان از دستیابی به اهداف کنترل مدیریتی فراهم شود.
- دسترسی به منابع و اسناد باید محدود به افراد دارای مجوزی باشد که در برابر نگهداری یا استفاده از آن پاسخ‌گو هستند. به‌منظور اطمینان از پاسخ‌گویی، منابع باید به‌صورت منظم با ارقام ثبت شده مقایسه شوند تا صحت یکدیگر را تأیید کنند. میزان آسیب‌پذیری دارایی، تعیین‌کننده تناوب مقایسه است.

## ۹-۱-۲ پیش‌شرط‌هایی برای کنترل‌های مدیریتی مؤثر

- کنترل‌های مدیریتی، مسئولیت رهبری هر سازمان به‌شمار می‌آیند. از این‌رو به‌منظور ایجاد و حفظ کنترل‌های مدیریتی مؤثر، رهبری عالی سازمان پیش از هر چیز باید به مدیریت اثربخش دستگاه و ایجاد و استفاده مؤثر از سازوکارهایی که تضمین‌کننده قابلیت او در اجرای مسئولیت‌های مدیریتی است، متعهد باشد. رهبری باید صداقت شخصی و حرفه‌ای نیز داشته باشد. تنها در صورت وجود این الگو و تعهد است که امکان ایجاد و حفظ نظام مؤثر کنترل فراهم می‌گردد.
- به‌دلیل اهمیت کنترل‌های مدیریتی در تضمین کنترل مؤثر وجوه عمومی و اجرای صحیح بودجه، اداره بودجه مرکزی (مانند وزارت دارایی) در بسیاری از دولتها، نقش فعالی در تقویت کنترل‌های مدیریتی واحدهای عملیاتی ایفا می‌کند.
- در صورت تعهد رهبری سازمان به مدیریتی مؤثر، شرط بعدی همانا ارزیابی دقیق و

کامل خطرهای پیش‌روی سازمان و شناسایی کنترل‌های سودمند برای مدیریت آنهاست. در سازمان‌های بزرگ و پیچیده، این کار وظیفه‌ای دشوار قلمداد می‌شود و برای انجام آن رهبری دستگاه باید در پی یاری جستن از متخصصان باشد. منبع این قبیل کمک‌ها معمولاً حساب‌رسان داخلی و خارجی هستند. آنها می‌توانند خطرهایی را که مدیریت از آنها آگاهی ندارد شناسایی کنند و به پیشنهاد و دستورالعمل‌های کنترلی لازم برای حداقل‌سازی آنها پردازند. به‌رحال، فارغ از نوع کمک‌ها، رهبری دستگاه باید از کل فرایند کار و به‌خصوص تصمیم‌های مربوط به ترتیبات کنترلی و اجرای آنها آگاهی و اطلاع داشته باشد. کنترل‌های به اجرا گذاشته شده حتی اگر موجب بروز برخی مشکلات در عملیات روزانه شوند، برای استفاده مدیریت و کل دستگاه سودمند هستند. از این‌رو کنترل‌ها ضمن مقرون‌به‌صرفه بودن، نمی‌بایست به حدی تفصیلی و دشوار باشند که موجب سردرگمی سازمان گردند. دیگر اینکه هزینه نظام‌های کنترلی نباید بیش از خطرهایی باشد که به‌منظور اجتناب از آنها طراحی شده‌اند. نکته دارای اهمیت در طراحی نظام‌های کنترلی، دوری از دام است: «تشریفات اداری»<sup>۱</sup> خطری است همیشه حاضر و وسوسه معرفی کنترل‌های جدید نیز حتی در صورت عدم نیاز به آنها، همواره وجود دارد.

### ۳-۱-۹ انواع کنترل‌های مدیریتی

از آنجاکه طراحی کنترل‌های مدیریتی برای شرایط ویژه دستگاهی خاص انجام می‌گیرد، از این‌رو امکان ارائه فهرست کنترل‌های فراگیر وجود ندارد؛ اما می‌توان انواع طبقه‌بندی کنترل‌ها و شرایط مناسب به‌کارگیری آنها را بیان کرد.

● **گزارش‌دهی مالی:** کلیه سازمان‌ها باید در چارچوب بودجه عمل کنند. بودجه آنها ممکن است ثابت باشد، مانند بودجه تخصیصی از سوی مجلس؛ یا دارای انعطاف باشد، مانند بودجه فعالیت‌های تجاری که ایجاد درآمد می‌کنند. به هر حال، مدیریت باید به‌طور منظم اطلاعات معتبر و به‌هنگام را در مورد وضعیت مالی دریافت کند و زمانی که اطلاعات حسابداری انحراف عمده‌ای از بودجه را نشان دهد، به‌سرعت اقدامات اصلاحی



لازم را به‌عمل آورد. از این‌رو نظام حسابداری مالی بخش مهمی از ساختارهای کنترل مدیریتی را تشکیل می‌دهد. برای اطمینان از تولید اطلاعات معتبر و به‌هنگام به‌وسیله نظام حسابداری، مدیریت باید در فواصل زمانی معین، نظام را مورد حسابرسی قرار دهد.

● **نظارت بر عملکرد:** وجود سازمان‌ها برای انجام فعالیت‌های مشخص است. نخستین مسئولیت مدیریت، اطمینان از انجام آن فعالیت‌هاست. برای انجام این هدف، بررسی عملکرد سازمان در حیطه اهداف تعیین شده، امری ضروری از سوی مدیریت است. این کار مستلزم آن است که مدیریت اهداف سازمان را در قالب عبارات کمی (خدمات ارائه شده به مشتریان، مقدار تولید تحویل داده شده و نظایر اینها) بیان کند نظام گزارش‌دهی درخور اتکا و معتبری را به‌منظور آگاهی از میزان پیشرفت کار با توجه به اهداف تعیین شده برقرار سازد. برای کسب اطمینان از صحت اطلاعات، بهترین حالت این است که نظام گزارش‌دهی عملکرد با نظام حسابداری مالی مرتبط باشد و در فواصل زمانی منظم مورد حسابرسی (شامل انجام آزمون‌های مناسب برای تعیین صحت دستورالعمل‌های گزارش‌دهی) قرار گیرد. مدیریت باید عملکرد مورد انتظار خود را از لحاظ میزان ستانده نیز مشخص سازد و در صورتی که نتایج گزارش از نظر کمی حاکی از انحراف از مقادیر مورد انتظار باشد، به تصحیح آنها بپردازد.

● **ارتباطات مؤثر:** در سازمان‌های جدید و امروزی، مدیران بر این باورند که زیردستان و کارکنان اجرایی در صورت داشتن درکی روشن از رسالت و اهداف سازمان و خدماتی که از طریق فعالیت‌هایشان ارائه می‌دهند، عملکرد بهتری خواهند داشت. خطوط ارتباطی در این سازمان‌ها بخشی از نظام کنترل مدیریتی است. برای مثال، مدیران باید با زیردستانشان درباره عملکرد مورد انتظار خود گفت‌وگو کنند و آنها نیز انتظارات را برای عناصر دیگری که برای دستیابی به اهداف کلی سازمان مورد نیاز می‌باشند، تعریف کنند. وجود مسیر جریان این ارتباطات از پایین به بالا، به همان میزان بالا به پایین اهمیت دارد. هنگامی که مدیران اهداف و انتظارات روشن و واضحشان را تعیین می‌کنند، در بیشتر مواقع کارکنان راه‌های رسیدن به کارایی بیشتر را در دستیابی به این اهداف پیشنهاد می‌دهند. مدیریت می‌بایست با دقت به این پیشنهادها توجه کند، چرا که کارکنان اجرایی معمولاً از ناکارآمدی‌های روند کار - که از دید مدیران ارشد پنهان است - آگاهی دارند.

مدیران علاوه بر کسب اطمینان از دستیابی به اهداف تولیدی سازمان، مسئول تضمین حفاظت از منابع موجود در برابر استفاده نامناسب نیز هستند. برای این منظور، می‌توان کنترل‌های مدیریتی متنوعی را به کار گرفت.

● **کنترل‌های فیزیکی:** شامل آیین‌نامه‌های امنیتی، و هدف از آن کنترل دسترسی است. به‌عنوان مثال، می‌توان از کنترل دسترسی افراد به اقلام با ارزش یا اقلامی که به‌آسانی امکان اختلاس و فروش از موجودی انبار را به‌وجود می‌آورند، نام برد. کنترل دسترسی به اتاق‌ها یا ساختمان‌هایی که اسناد حسابداری و سایر مدارک در آنها نگهداری می‌شود نیز ضروری به‌نظر می‌رسد. این کار را می‌توان از طریق بستن درها، نگهداری کلیدها فقط در اختیار یا در دست اشخاص دارای مجوز یا حفاظت از آنها به‌طور تمام‌وقت از طرف نیروهای امنیتی، و یا اجازه ورود به افراد مجاز، انجام داد.

● **کنترل‌های حسابداری:** این نوع کنترل شامل آیین‌نامه‌هایی است که بر مبنای آنها تمام مبادلات باید در نظام حسابداری به ثبت برسند. برای مثال، ممکن است انتقال روزانه کلیه وجوه دریافتی به بانک الزامی باشد. دریافت‌کننده وجوه نقد باید رسید کتبی به پرداخت‌کننده بدهد و رونوشت آن را نیز به کارمند حسابداری تحویل دهد. فردی که وجوه نقد را به حساب بانکی منتقل می‌کند، باید رونوشت رسید بانک را تحویل حسابداری دهد. کنترل‌های حسابداری در عین حال شامل آیین‌نامه‌های داخلی نظام‌های حسابداری که هدف از آنها کشف و گزارش موارد غیرمعمول است نیز هست. در مثال اشاره شده باید از حسابداری درخواست شود که با مطابقت گزارش‌های جمع‌آوری وجوه نقد، موارد اختلاف را - در صورت وجود - گزارش دهد. نوع دیگری از کنترل حسابداری را می‌توان در مورد هزینه‌هایی که انطباق آنها با بودجه یا سایر مجوزهای کسب شده مدنظر است، اعمال کرد. فقط هزینه‌هایی که از الگوی مورد انتظار انحراف دارند گزارش می‌شوند، اما هزینه‌هایی که از حداکثر میزان مجاز تجاوز کنند مسدود می‌گردند.

● **کنترل‌های فرایندی:** آیین‌نامه‌هایی هستند که برای اطمینان از انجام عملیات براساس مجوزهای درست طراحی می‌شوند. به‌عنوان مثال، صدور سفارش خرید یا تصویب قرارداد، به‌خصوص اگر بیشتر از میزان حداقل باشد، ممکن است مستلزم ارائه مستندات از سوی مقام درخواست‌کننده، بررسی مدارک از سوی مأمور خرید، و نیز تصویب مقام

مافوق باشد. خریدهای بزرگ غیرمعمول ممکن است نیاز به کسب موافقت مقام ارشد داشته باشد. پرداخت به پیمانکاران نیازمند ارائه مستندات چگونگی سفارش اولیه خرید، اسناد هزینه پیمانکار شامل کالاها و خدمات ارائه شده، و گواهی دریافت واحد رسمی دریافت‌کننده کالاها و خدمات است. سایر پرداخت‌های بیش از میزان معین، باید مورد بررسی و تصویب مقام بالاتر قرار گیرند. در جمهوری خلق چین، استانداردهای پرسنلی بخش مهمی از نظام کنترل مدیریتی محسوب می‌شوند. داوطلبان هر مسند و مقام مورد آزمون‌های دقیق قرار می‌گیرند و پیش از دستیابی به آن، باید «گواهی‌نامه موقعیت شغلی»<sup>۱</sup> دریافت کنند.

- **کنترل‌های تدارکاتی:** پیش از این به تفصیل در مورد آن بحث شده است (ن.ک. فصل پنجم).
- **تفکیک وظایف:** این تفکیک، هم نوعی سنجش کنترلی و هم از اجزای لازم‌الاجرا در بسیاری از نظام‌های کنترلی است. برای به حداقل رساندن ریسک اقدامات نامناسب در مبادلات و افعال پرخطر، دست‌کم باید دو فرد در مبادلات درگیر باشند. در مثال قبلی، در مورد نحوه کارکرد دریافت‌های نقدی، اشاره شد که یک نفر وجوه نقد را جمع‌آوری و دیگری وجوه را به حساب بانکی واریز می‌کند و نفر سوم اسناد مربوط به رسید وجه را مورد مطابقت قرار می‌دهد و اطلاعات را در اسناد حسابداری وارد می‌کند. تفکیک وظایف از این طریق به‌درستی از مؤلفه‌های ضروری هر نظام کنترل مالی به‌شمار می‌آید اما ممکن است استفاده از آن از حد مجاز فراتر رود. در صورت افراط در تفکیک وظایف، کارایی سازمان به‌شدت تنزل می‌یابد و توانایی آن در انجام رسالت خود آسیب می‌بیند.
- **حسابرسی داخلی:** حسابرسی داخلی را می‌توان به‌عنوان فعالیت مستقل ارزیابی داخلی و در خدمت سازمان تعریف کرد. حسابرسی داخلی نوعی کنترل مدیریتی است که از طریق سنجش و ارزیابی اثربخشی سایر کنترل‌ها عمل می‌کند. هر سازمان دولتی باید دارای واحد حسابرسی داخلی باشد. حسابرسی داخلی سازمان و حسابرسی مستقل با وجود لزوم همکاری در مراحل مختلف، دارای وظایف بسیار متفاوتی هستند. حسابرس بیرونی مستقل از سازمان است و به اشخاص ثالث گزارش می‌دهد؛ اما حسابرس داخلی

---

1. Certificate for the post

بخشی از سازمان است و در مقابل مدیریت ارشد سازمان مسئولیت دارد، اگرچه در برخی شرایط خاص همچون فساد در سطوح بالای سازمان، حسابرس داخلی نیز باید گزارش واقعیت‌ها را به مقامات خارج از سازمان ارائه کند. مدیران باید از واحدهای حسابرسی داخلی خود اول برای اجرای ارزیابی مستمر نظام‌های کنترل و سپس به‌عنوان مرجع توصیه برای بهبود اثربخشی آن نظام‌ها، استفاده کنند. علاوه بر آن، واحد حسابرسی داخلی می‌تواند برای رسیدگی به بی‌نظمی‌های مشهود نیز به‌کارگرفته شود و یافته‌های آن علاوه بر شواهد مورد نیاز برای تقویت نظام‌های کنترل، به‌عنوان مبنایی برای تعیین اقدام مناسب در برابر عوامل بروز بی‌نظمی نیز مورد استفاده قرار گیرد.

انواع دیگری از کنترل‌های مدیریتی نیز وجود دارند که در نوشتارهای مربوط به موضوع مورد بحث قرار گرفته‌اند. کسانی که علاقه‌مند به مباحث جامع‌تر در این‌باره هستند، می‌توانند به «رهنمودهای اروپایی»<sup>۱</sup> - که پیش‌تر معرفی گردید - مراجعه کنند.

#### ۹-۱-۴ محدودیت‌های نظام‌های کنترل مدیریتی

هیچ‌یک از نظام‌های کنترلی نمی‌تواند به‌طور مطلق خطر بروز اشتباه‌های سهوی یا عمدی را از بین ببرد. اقدام هر نظام برای دستیابی به اهداف مشخص، به‌خصوص در سازمان‌های پیچیده، منجر به تحمیل هزینه‌هایی نامتناسب با خطرهای می‌شود و موجب بروز برخی انعطاف‌ناپذیری‌ها برای سازمان می‌گردد. از این‌رو هدف مناسب نظام کنترل باید فراهم آوردن «اطمینان منطقی» در مورد رخ ندادن اشتباه باشد و در صورت رخ دادن، آن را افشا کند و به مقام‌های مسئول گزارش دهد. با توجه به مطالب پیش‌گفته، هوشیاری مدیران در ایجاد و حفظ نظام‌های کنترل مدیریتی، امری ضروری است.

● **نواقص طراحی:** این موضوع همواره مورد تأکید بوده است که نظام‌های کنترل مدیریتی باید برای سازمان و عملیات و همچنین شرایط خاصی که در آن عمل می‌کنند، و پس از بررسی دقیق خطرهای مربوط به آن وضعیت ویژه، طراحی شوند. گاهی اوقات ممکن است تمایل مدیران به کوتاه کردن فرایند طراحی از طریق پذیرش نظام‌های کنترلی طراحی

شده برای سازمانی دیگر باشد. این کار می‌تواند خطرهایی را در پی داشته باشد. ممکن است طراحی ناقص احساس ایمنی را متبادر کند، لکن به‌رغم نمایش خطرها در بخشی از عملیات، نمی‌تواند منجر به بروز ناکارآمدی‌های غیرضروری در بخش دیگر آن نیز بشود.

● **اجرای ضعیف:**<sup>۱</sup> بهترین نظام‌های طراحی شده نیز تنها در صورت اجرای صحیح می‌توانند به اهداف خود دست می‌یابند. مدیران و ناظران در کلیه سطوح باید اطمینان لازم را از پذیرش آیین‌نامه‌های اجرایی کنترلی به‌وسیله کلیه افراد، به‌دست آورند. مهم‌تر از آن، این است که آیین‌نامه‌ها باید طوری تنظیم شوند که کارکنان همواره با آن احساس راحتی کنند و در زمان‌های فشار و تنش، یا هنگامی که آیین‌نامه‌ها ایجاد مشکل می‌کنند، به نادیده گرفتن آنها تمایل نیابند. نحوه برخورد با این ضابطه از نکات اصلی طراحی نظام‌های کنترل مؤثر به‌شمار می‌آید. مدیران همچنین باید از قبل ترتیبات جایگزینی را که در صورت وقوع حوادث پیش‌بینی نشده منجر به نادیده گرفتن آیین‌نامه‌های قانونی می‌شود، برنامه‌ریزی کنند.

● **واکنش ضعیف در برابر گزارش تخلفات:** نظام‌های کنترلی برای جلب توجه به رویدادهای انحرافی از انتظارات طبیعی طراحی شده‌اند. برای اثربخش ماندن نظام‌های کنترلی، ناظران و مدیران باید به شکلی مناسب به چنین هشدارهایی واکنش نشان دهند. برای تعیین وجود بی‌نظمی باید به‌سرعت رویداد حادث شده را مورد بررسی قرار داد. در صورت وجود بی‌نظمی، می‌بایست دست به اقدامات تصحیحی زد. قصور در واکنش مؤثر به گزارش تخلفات رخ داده، اثربخشی نظام کنترلی را به‌سرعت از بین می‌برد. در طراحی نظام‌های کنترلی باید عامل مذکور را نیز در نظر داشت. برای اجتناب از حساسیت غیرضروری نظام‌ها باید دقت لازم را به‌عمل آورد، چرا که این امر موجب بروز مکرر «اخطارهای اشتباه»<sup>۲</sup> می‌گردد. در صورت زیاد بودن اخطارها، چه بسا اخطارهای معتبر نیز نادیده گرفته شوند.

● **تبانی:** در صورت وجود تعدادی از افراد متخلف در موقعیت‌های محوری و اصلی، که در پی توطئه برای تقلب‌اند و توانایی مخدوش ساختن اسناد را نیز دارند، هر نظام کنترلی با خطر شکست مواجه می‌گردد. مجموعه پیچیده‌ای از کنترل‌ها قادر است گردآمدن تعداد

---

1. Poor implementation  
2. False alarms

فصل نهم کنترل‌های مدیریتی، حسابرسی و ارزیابی ۳۹۳

افراد مورد نیاز برای توطئه را با مشکل مواجه سازد، اما این کار هزینه بالقوه بالایی در ناکارآمدی سازمانی ایجاد می‌کند. توطئه‌هایی از این قبیل معمولاً هنگامی برملا می‌گردد که شخص ثالثی آنها را مشاهده (و گزارش) کند، یا اینکه مشاجره‌ای میان توطئه‌گران، درگیرد. این‌گونه خیانت‌ها چه بسا به هنگام حسابرسی‌های عادی نیز آشکار شوند؛ البته در صورتی که مقدار وجوه تقریباً زیاد باشد، یا اینکه توطئه‌گران دقت چندانی در سندسازی از خود نشان ندهند.

● **خطاکاری مدیران ارشد:** طراحی کنترل‌های مدیریتی از طرف مدیریت برای کمک به کنترل سازمان انجام می‌گیرد، نه برای کنترل خود مدیران ارشد. مدیران به راحتی می‌توانند نظام‌های کنترلی را، به طور مستقیم یا از طریق دستور و تفویض اختیار به دیگران، منحرف سازند. مثال‌های متعددی از مدیران ارشد متخلف وجود دارد که برای ارتکاب اشکال گوناگون سوءاستفاده و اختلاس، نظام‌های کنترلی را منحرف ساخته‌اند. به هر حال در سازمان‌های بزرگ، چنین فعالیت‌هایی معمولاً مورد توجه زبردستان قرار می‌گیرد. از این رو بهترین نوع حفاظت برای مقابله با تخلف مدیران ارشد، ایجاد فضای باز به گونه‌ای است که کارکنان بدون ترس از مجازات اتهام خیانت به مافوق، ترغیب شوند تا ناهنجاری‌ها را گزارش کنند. وجود چنین فضای بازی در سازمان، بخشی از محیط کنترلی محسوب می‌شود.

کنترل‌های مدیریتی بخش مهمی از ساختار و عملیات هر سازمان را تشکیل می‌دهند. هر چه سازمان و فعالیت‌های آن بزرگ‌تر و پیچیده‌تر باشد، باید دقت بیشتری برای طراحی نظام‌های کنترلی صرف شود. اما نظام‌های کنترلی تنها زمانی اثربخش خواهند بود که ایجاد و نگهداری و استفاده از آنها به دست مدیرانی با کفایت و دلسوز انجام گیرد. این نظام‌ها پشتیبان چنین مدیرانی خواهند بود اما نمی‌توانند جایگزین آنها گردند.

## ۹-۲ حسابرسی مستقل

بیانیه راهنمای نظام‌نامه حسابرسی لیما که از سوی سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی انتشار یافته است، با این عبارت شروع می‌شود:

### 1. Wrongdoing by top managens

«مفهوم و وجود حسابرسی جزء جدایی‌ناپذیر اداره امور مالی بخش عمومی است، چرا که مدیریت وجوه عمومی نمایانگر نوعی امانت است. حسابرسی خود هدف نیست بلکه بخش جدانشدنی نظام نظارتی است که هدف آن افشای به‌موقع انحراف از استانداردهای پذیرفته شده، تخطی از اصول قانونی، کارایی، اثربخشی و اقتصادی مدیریت مالی است تا به کمک آن بتوان اقدامات اصلاحی را در موارد خاص انجام داد، افراد مسئول را پاسخ‌گو ساخت و به جبران یا پیشگیری (یا دست‌کم معرفی) چنین تخلفاتی پرداخت.»

حسابرسی اثربخش از راه‌های مختلف تواند به مدیریت مالی دولت کمک کند، که از این دسته‌اند:

- کشف بی‌نظمی‌های مرتبط با سوءاستفاده از منابع مالی عمومی و شناسایی نقطه ضعف‌های کنترل‌های مدیریتی که ممکن است یکپارچگی سازمان و اجرای مؤثر بودجه و سایر تصمیم‌های مربوط به سیاستگذاری را به مخاطره اندازند؛
- تعیین اعتبار گزارش‌های اجرای بودجه و سایر اطلاعات مالی؛
- شناسایی موارد و الگوهای ناکارآمدی و اتلاف منابع، که بدین ترتیب در صورت تصحیح، امکان استفاده اقتصادی‌تر از منابع موجود بودجه فراهم می‌آید؛ و
- تأمین اطلاعات معتبر درباره نتایج برنامه به‌عنوان مبنای تعدیلات آتی در تخصیص بودجه.

این مبحث در مرحله اول نقش سازمان‌های مسئول حسابرسی دولت را مورد بررسی قرار می‌دهد. این سازمان‌ها اسامی متفاوتی دارند، اما معمولاً مؤسسات عالی حسابرسی<sup>۱</sup> نامیده می‌شوند. در بیشتر کشورهای انگلیسی‌زبان، کشورهای مشترک‌المنافع و کشورهای اسکاندیناوی مؤسسات عالی حسابرسی در واقع حسابرس ملی<sup>۲</sup> هستند که به‌وسیله حسابرس کل و مستقل هدایت می‌شوند. اداره حسابداری کل<sup>۳</sup> در ایالات متحد، اداره حسابرسی ملی در انگلستان، اداره ذی‌حسابی و حسابرس کل<sup>۴</sup> در هند و اداره

---

1. Supreme Audit Institutions  
 2. National Audit Offices  
 3. General Accounting Office  
 4. Office of the Comptroller and Auditor General

فصل نهم کنترل‌های مدیریتی، حسابرسی و ارزیابی ۳۹۵

حسابرسی ملی دانمارک<sup>۱</sup> در دانمارک نمونه‌هایی از مؤسسات عالی حسابرسی‌اند. در بیشتر کشورهای آمریکای لاتین، به مؤسسات عالی حسابرسی، دیوان حسابرسی<sup>۲</sup> (یا دیوان محاسبات<sup>۳</sup>) اطلاق می‌شود و هدایت آنها را اعضای دانشکده قضایی که به‌طور طبیعی مایل به ایفای نقش قاضی‌های سنتی هستند، برعهده دارند. دیوان حسابرسان مالی در فرانسه<sup>۴</sup> و ایتالیا<sup>۵</sup>، اداره حسابرسی ملی<sup>۶</sup> در اسپانیا و بیشتر مؤسسات عالی حسابرسی در آمریکای جنوبی نمونه‌هایی از این نوع مؤسسات هستند. به‌رحال چندین گونه از این دو الگوی متفاوت وجود دارند. دیوان حسابرسی آلمان، اتریش، هلند و اروپای شرقی و مرکزی، ترکیبی از ویژگی‌های هر دو الگو را در خود دارند. دیوان حسابرسان اروپا نیز براساس رهنمودهای پیش‌گفته تشکیل شده است.

با وجود تمرکز این بخش بر موضوع مربوط به مؤسسات عالی حسابرسی، بیشتر این مباحث امکان کاربرد در سایر سازمان‌های حسابرسی - نظیر واحدهای حسابرسی وزارتخانه‌های دولتی و حسابرسان غیردولتی حسابرس دستگاه‌های دولتی - را نیز دارند. در تمام این مباحث، خواننده باید در نظر داشته باشد که حتی سخت‌گیرانه‌ترین تدابیر حسابرسی نیز همیشه لزوماً اطمینان‌بخش و امنیت‌آفرین نیستند. برای مثال، قانون اساسی ژاپن پی‌ریزی نظام‌های کنترل مدیریتی دولت را از طریق الزام گزارش‌های حسابرسی سالیانه درآمدها و هزینه‌های دولت، فراهم کرده است. این کار با الزامات قانونی حاکم بر فعالیت‌های حسابداری وزارتخانه‌ها و دستگاه‌ها تقویت می‌گردد، و برای مثال از طریق تفکیک اجباری وظایف انعقاد قراردادها و پرداخت‌ها به اجرا درمی‌آید. باین حال هنوز امکان وقوع اشتباه وجود دارد. به‌عنوان مثال، سازمان حسابرسی ژاپن<sup>۷</sup> متوجه اضافه پرداخت‌های فراوانی در یارانه‌های بخش بهداشت شد، که این امر به عدم درک مقامات شهرداری از شرایط لازم یارانه بهداشت ارتباط می‌یافت.

- 
1. Rigsrevisionen
  2. Courts of Audit
  3. Courts of Accounts
  4. Cour Des Comptes
  5. Corte Dei Conti
  6. Tribunal De Cuentas
  7. Japans Board of Audit



### ۹-۲-۱ پیش‌شرط‌هایی برای حسابرسی مؤثر

سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی، استانداردهایی را برای حسابرسی عملیات سازمان‌های دولتی منتشر کرده است. این استانداردها، همراه با استانداردهای ملی که هم‌مرتب با آن یا سخت‌گیرانه‌تر از آن هستند، مورد پذیرش سازمان‌های حسابرسی دولتی در سراسر دنیا و از جمله کلیه مؤسسات عالی حسابرسی قرار گرفته‌اند. در صورت علاقه‌مندی به وظایف حسابرسی دولتی، می‌توان نسخه‌ای از این استانداردها را از دبیرخانه سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی در وین به‌دست آورد. مهم‌ترین این استانداردها عبارت‌اند از:

#### ۹-۲-۱-۱ استقلال

استقلال سازمان حسابرسی برای اطمینان از وجود نداشتن انحراف یا تورش<sup>۱</sup> به‌واسطه ارتباط احتمالی با دستگاه مورد حسابرسی، ضروری و لازم است. استقلال حسابرسی داخلی نیز امری ضروری است که به موجب آن واحد مسئول نباید بخشی از امور مالی یا خزانه‌داری وزارتخانه ذی‌ربط باشد، و باید گزارش‌ها را به‌طور مستقیم به مدیر ارشد ناظر بر مبادلات مالی ارائه کند. در بیانیه لیما، سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی در مورد استقلال مؤسسات عالی حسابرسی چنین آمده است:

«بخش پنجم. استقلال مؤسسات عالی حسابرسی»

۱. مؤسسات عالی حسابرسی تنها در صورت استقلال از دستگاه تحت حسابرسی و حفاظت در برابر نفوذ خارجی، قادر به اجرای وظایف خود به صورتی هدفمند و اثربخش هستند.
۲. اگرچه مؤسسات دولتی به دلیل تعلق به بدنه دولت نمی‌توانند استقلال کامل داشته باشند، اما مؤسسات عالی حسابرسی دارای استقلال سازمانی و کارکردی لازم برای انجام وظایفشان هستند.»

مؤسسات عالی حسابرسی به‌منظور حفظ استقلال باید به‌عنوان سازمانی جدا از دولت تأسیس گردند. این مؤسسات در بیشتر مواقع فقط در برابر مجلس قانونگذاری

---

1. Bias

فصل نهم کنترل‌های مدیریتی، حسابرسی و ارزیابی ۳۹۷

پاسخ‌گو هستند. چنین چیزی در انگلستان، بیشتر کشورهای مشترک‌المنافع، برخی از کشورهای اتحادیه اروپا، ایالات متحد، و تمام کشورهایی که مؤسسات عالی حسابرسی به مجلس گزارش می‌دهند، متداول است. راه دیگر حفظ استقلال از دستگاه مورد حسابرسی - یا دولت - این است که انتصاب حسابرس کل یا اعضای دیوان محاسبات نیازمند تصویب مجلس قانونگذاری باشد. انتصاب حسابرس کل معمولاً به وسیله مجلس - و یا به‌طور مشترک به وسیله مجلس و دولت - انجام می‌گیرد. اجرای این کار در سوئد و فنلاند استثنائاً برعهده قوه مجریه است. در برخی از کشورها مانند اسپانیا آلمان و هلند، انتصاب اعضای دیوان حسابرسی و/ یا رئیس دیوان حسابرسی از سوی مجلس یا با همراهی دولت صورت می‌گیرد. در سایر کشورها نظیر ایتالیا و فرانسه و پرتغال، انتصاب‌ها برعهده قوه مجریه است. در این موارد استقلال حسابرسان از طریق مصونیت اعضای دیوان تأمین می‌شود.

واقعی بودن استقلال نهادی مؤسسات عالی حسابرسی امری ضروری است. مبنای حقوقی و قانونی سازمان باید کاملاً مشخص باشد و مؤسسه عالی حسابرسی نیز بودجه اختصاصی داشته باشد. مؤسسه باید ضمن داشتن اختیار قانونی برای تعیین حوزه حسابرسی، و دسترسی به کلیه اسناد و مدارک مرتبط با حسابرسی، امکان قضاوت در مورد نتایج حسابرسی را در گزارش‌ها نیز داشته باشد.

حسابرسان می‌بایست علاوه بر دارا بودن استقلال سازمانی، در زمینه حسابرسی‌هایی که انجام می‌دهند نیز دارای استقلال باشند. این موضوع معمولاً از طریق مقررات منتشر شده از سوی مؤسسات عالی حسابرسی اعلام می‌شود، اما ممکن است در قوانین متعددی از جمله قوانین مربوط به خدمات کشوری نیز تحت پوشش قرار گیرد. به‌عنوان مثال، ممکن است براساس قوانین و مقررات، فرد حسابرس از سرمایه‌گذاری در هر یک از دستگاه‌هایی که احتمال دارد تحت تأثیر نتایج حسابرسی قرار داشته باشد، منع گردد. وجود این تعارض‌های بالقوه منافع، اغلب بیش از آن چیزی است که انتظار می‌رود. اگر مؤسسه عالی حسابرسی در حال حسابرسی عملیات نظام رایانه‌ای دولت باشد، حسابرسان آن حوزه نباید صاحب سهام هیچ‌یک از شرکت‌های رایانه‌ای که ممکن است از نتایج حسابرسی منتفع گردد، باشند. برای مثال، می‌توان به شرکتی اشاره کرد که در حال رقابت برای عرضه تجهیزات رایانه‌ای جایگزین است.

امکان تحمیل الزامات دیگری نیز برای اجتناب از احتمال نفوذ بی‌جا در کار حسابرسی، وجود دارد. حسابرسان ممکن است از مشارکت فعال در احزاب سیاسی منع شوند. درعین حال امکان دارد آنها از حسابرسی دستگاهی که یکی از نزدیکان سببی یا نسبی‌شان دارای مسئولیتی در آن هستند منع گردند. قوانین اجتناب از چنین تعارض‌هایی اغلب باعث بروز ناسازگاری<sup>۱</sup> می‌شود، اما استقلال حسابرس برای اعتبار مؤسسات عالی حسابرسی مهم امری است، به‌گونه‌ای که باید ناسازگاری‌ها را تحمل کرد.

### ۹-۲-۱-۲ مهارت‌های حرفه‌ای

حسابرسی درواقع حرفه‌ای است که گستره وسیعی از مهارت‌های فنی را که بازتاب انواع حسابرسی و واحدهای تحت حسابرسی است، دربرمی‌گیرد. تنها معدودی از حسابرسان همه مهارت‌های مورد نیاز مؤسسه‌های عالی حسابرسی را دارند. درهرحال برای هر حسابرسی، به‌طورکلی ضروری است که گروه حسابرسی دانش و مهارت‌های مورد نیاز برای آن مقوله خاص و مشخص را در خود داشته باشد. اگر مؤسسه عالی حسابرسی در حال رسیدگی به صورت‌های مالی یکی از دستگاه‌ها باشد، رهبری گروه حسابرسی باید به حسابرس مالی واجد کلیه شرایط محول شود. در بیشتر کشورها این توانایی از طریق دارا بودن گواهی‌نامه‌هایی که پس از طی دوره مطالعاتی و موفقیت در آزمون‌های مربوط به آن صادر می‌شود به اثبات می‌رسد. به همین ترتیب، گذراندن دوره تجربی نیز ممکن است ضرورت یابد. اگر مؤسسه عالی حسابرسی در حال رسیدگی به نظام رایانه دولتی (یا فعالیتی که وابستگی زیادی به رایانه دارد) باشد، گروه حسابرسی باید از افراد آگاه به رایانه و دارای تجربه در حسابرسی چنین نظام‌هایی تشکیل شود. این توانایی‌ها را با گواهی‌های ویژه صلاحیتی نیز می‌توان اثبات کرد.

مؤسسه عالی حسابرسی گاه ممکن است ملزم به اجرای نوعی از حسابرسی باشد که کارکنانش دانش و مهارت‌های لازم در آن زمینه را نداشته باشند. در چنین شرایطی مؤسسه باید توانایی به‌دست آوردن نیروی متخصص لازم از جای دیگر را دارا باشد. معمول‌ترین راه‌حل، استخدام مشاورانی است که بتوانند به برنامه‌ریزی و هدایت

فصل نهم کنترل‌های مدیریتی، حسابرسی و ارزیابی ۳۹۹

حسابرسی کمک‌کننده و توان تفسیر اطلاعات منتج از کار حسابرسی را نیز داشته باشند. در شرایط دیگر، ممکن است مؤسسه برای انجام تمام یا قسمتی از حسابرسی که فاقد منابع لازم یا تخصص‌های فنی در آن زمینه است، به بستن قرارداد با شرکتی خصوصی دست زند.

چنین مشاوران و پیمانکارانی می‌توانند مکمل مهمی برای کارکنان مؤسسه باشند، اما در به‌کارگیری آنها باید نهایت دقت را به‌کار برد. متخصص یا شرکت ثالث ممکن است کار را به انجام برساند اما مسئولیت نتایج کماکان با مؤسسه عالی حسابرسی است. از این‌رو مؤسسه باید متخصصان و پیمانکاران را به استفاده از همان استانداردهای بی‌طرفی و استقلال - مانند اجتناب از تعارض منافع که در مورد کادر خود اعمال می‌کرد - ملزم سازد. علاوه بر آن، مؤسسه باید نظارت کافی بر کار انجام شده به‌وسیله دیگران را داشته باشد، تا بتواند پیش از تصویب نتایج از اجرای صحیح آن اطمینان یابد. در برخی از موارد، برای ارزیابی کیفیت و اعتبار کار پیمانکاران، مؤسسه می‌تواند از مشاوره سایر متخصصان استفاده کند.

استفاده از کار دیگران به‌عنوان مبنایی برای دستیابی به نتایج حسابرسی، موجب شکل‌گیری مباحث متعددی میان حسابرسان شده است. دستورالعمل اروپایی این مطلب را با تفصیل بیشتری مورد توجه قرار داده است. مقوله مذکور درعین حال موضوع تحقیقی است که فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۱</sup> آن را در سال ۱۹۹۴ با عنوان «استفاده از کار سایر حسابرسان: دورنمای بخش عمومی» به چاپ رسانده است.

## ۹-۲-۲ انواع حسابرسی

فعالیت‌های متفاوت بسیاری تحت عنوان حسابرسی دسته‌بندی می‌شوند. بیشتر مؤسسات عالی حسابرسی مجاز به انجام این فعالیت‌ها هستند، اما ممکن است ملزم به انجام حسابرسی‌های مشخصی باشند. مؤسسات عالی حسابرسی باید دارای برنامه‌ای راهبردی باشند تا بر مبنای آن توان انجام هرگونه حسابرسی اجباری را داشته باشند و

---

1. International Federation of Accountants

در همان حال با استفاده از منابع موجود، انواع دیگر حسابرسی را به شکل مؤثری به اجرا درآورد.

### ۹-۲-۲-۱ حسابرسی پیش از وقوع

در این نوع حسابرسی که «پیش حسابرسی»<sup>۱</sup> یا «حسابرسی قیاسی»<sup>۲</sup> نیز نامیده می‌شود، هریک از مبادلات، پیش از اجرا به‌منظور تطابق با قواعد حسابداری مورد بررسی قرار می‌گیرند. این بدان معناست که هیچ‌گونه پرداختی تا پیش از بررسی مدارک ضمیمه و تصویب سند مربوط، به‌وسیله حسابرس انجام نمی‌پذیرد. مؤسسات عالی حسابرسی هنوز هم در بسیاری از واحدها حسابرسی متمرکز پیش از وقوع را اجرا می‌کنند. در برخی از کشورها چنین حسابرسی‌هایی به‌عنوان جزئی از ساختار کنترل مدیریتی در نظر گرفته می‌شوند و بنابراین در حیطه مسئولیت مدیریت قرار دارند و در زمره مسئولیت مؤسسات عالی حسابرسی قلمداد نمی‌گردند. در این کشورها، حسابرسی پیش از وقوع به‌وسیله مؤسسات عالی حسابرسی تا حد زیادی منسوخ شده است و به‌جای آن توجه عمدتاً بر تعیین اعتبار اقدامات انجام شده از سوی وزارتخانه‌ها متمرکز گشته است تا از پرداخت‌ها و سایر مبادلات نامناسب جلوگیری گردد.

### ۹-۲-۲-۲ حسابرسی‌های دوره‌ای

این نوع از حسابرسی‌های دولتی برای بررسی و کنترل مبادلات و پس از حادث شدن آنها به‌منظور کسب اطمینان از صحت مجوزهای لازم و وجود اسناد مربوط، انجام می‌پذیرد و رعایت مقررات در هریک از مبادلات مورد بررسی قرار می‌گیرد.

مؤسسه عالی حسابرسی‌ای که حسابرسی دوره‌ای فراوانی انجام می‌دهد، برای چنین کاری باید راهبرد خود را مشخص سازد. ممکن است تصمیم مؤسسه این باشد که مانند دیگران مسئولیت خود را به وزارتخانه‌ها محول کند. در هر حال، این کار در کشورهایی که کنترل‌های مدیریتی در دستگاه‌های دولتی ضعیف‌اند و چندان جای

1. Pre-audit

2. Apriori auditing

فصل نهم کنترل‌های مدیریتی، حسابرسی و ارزیابی ۴۰۱

اعتماد ندارند، راه‌حل عملی به‌شمار نمی‌آید. در چنین وضعیتی، ممکن است مؤسسه عالی حسابرسی تنها مؤسسه‌ای باشد که توان کشف و جلوگیری از تخلفات قانونی را دارد. در این صورت مؤسسه باید چگونگی استفاده از منابع حسابرسی دوره‌ای خود را با مقرون‌به‌صرفه‌ترین هزینه، مورد بررسی قرار دهد.

تنها معدودی از مؤسسات عالی حسابرسی دارای نیروی کار کافی برای بررسی هریک از مبادلات در هر واحد دولتی هستند. بهتر است که مؤسسات عالی حسابرسی، به‌جای تلاش بیپهوده برای کشف و تصحیح تخلفات احتمالی، منابع موجود حسابرسی‌شان را، ترجیحاً با همکاری وزارت دارایی و واحدهای حسابرسی داخلی سازمان‌های اجرایی، به‌عنوان بخشی از راهبرد هماهنگ برای تقویت کنترل‌های مدیریتی که می‌توانند از اتلاف منابع بودجه و بی‌نظمی‌ها جلوگیری کنند، به‌کار گیرند. مؤسسه عالی حسابرسی با استفاده راهبردی از حسابرسی دوره‌ای می‌تواند نقاط ضعف کنترل را که تخلفات قانونی را میسر می‌سازد، شناسایی کند و تبعات عدم تصحیح آن نقاط ضعف را نشان دهد. وزارت دارایی یا سایر دستگاه‌های مدیریت مرکزی با استفاده از این اطلاعات می‌توانند لزوم بهبود کنترل‌ها، و به‌ویژه تقویت واحدهای حسابرسی داخلی را که عامل مهمی در ایجاد و حفظ ساختارهای کنترل مؤثر به‌شمار می‌آیند، در دولت مورد تأکید قرار دهند.

روش‌های متعددی برای انجام چنین راهبردی وجود دارد. یکی از رهیافت‌ها، تمرکز بر حوزه‌هایی است که تخلفات بسیاری در آنها اتفاق می‌افتد. در برخی از کشورها، این مقوله دربرگیرنده موضوعاتی چون آیین‌نامه‌های تعیین حقوق و دستمزد یا پرداخت‌های نقدی برای خریدهای جاری است. تخلفات انفرادی در این حوزه‌ها ممکن است کوچک به‌نظر رسند، اما میزان کل آن می‌تواند زیاد باشد. علاوه‌بر آن، این‌گونه تخلفات ممکن است فضایی از اغماض<sup>۱</sup> را پدید آورند که با گذشت زمان می‌تواند منجر به تضعیف یکپارچگی کل سازمان گردد.

رهیافت دیگر، تمرکز بر حوزه‌های خاصی از فعالیت دولت است که در آن احتمال خطر تخلفات عمده بالاست. به‌عنوان مثال، در بسیاری از کشورها مؤسسات عالی

---

1. Tolerance

حسابرسی خطرهای مرتبط با تدارکات بزرگ<sup>۱</sup> را شناسایی کرده و منابع اصلی‌شان را در تلاش برای تقویت نظام تدارکات، بر حسابرسی چنین اموری، متمرکز ساخته‌اند. از این رو لزوم حسابرسی‌های فرایند<sup>۲</sup> (یا حسابرسی‌های مدیریت)، را که در بخش حسابرسی ارزش (کارایی مالی) مورد بررسی قرار می‌گیرند، می‌توان احساس کرد.

هدف واقعی رهیافت راهبردی<sup>۳</sup> در حسابرسی دوره‌ای، نه تنها کشف خطاهای گذشته بلکه تقویت نظام‌ها برای پیشگیری از تخلفات احتمالی در آینده است. بیشتر مؤسسات عالی حسابرسی به این نکته پی برده‌اند که حسابرسی عادی مبادلات برای رسیدن به مدیریت بهتر منابع دولتی، روش بسیار ناکارایی است. شناسایی اشتباهات و تخلفات انفرادی ممکن است منجر به تصحیح خطاهای خاصی شود - یا نشود - اما تجربه نشان می‌دهد که تنها در صورتی حسابرسی دوره‌ای مؤثر خواهد بود که بخشی از راهبرد وسیع‌تری برای غلبه بر منابع بی‌نظمی‌ها باشد. در غیر این صورت کشف تخلف، برای پیشگیری از بروز موارد مشابه در روز بعد یا سال بعد، نامحتمل می‌نماید.

### ۳-۲-۹ حسابرسی مالی<sup>۴</sup>

در این قسمت مفهوم «حسابرسی مالی» معنایی فراتر از حسابرسی دوره‌ای دارد. بسیاری از مؤسسات عالی حسابرسی، ملزم به انجام حسابرسی‌های سالیانه بودجه دولت یا سایر گزارش‌های مالی دولتی‌اند. هدف از این نوع حسابرسی تعیین میزان اعتبار اطلاعات موجود در گزارش‌هاست. به‌عنوان مثال، ممکن است پیش از پذیرش گزارش مالی از سوی قانونگذار، تکمیل گزارش حسابرسی الزامی باشد.

هدف ظاهری چنین حسابرسی‌هایی، اظهارنظر در مورد میزان اطمینان از صحت اطلاعات مندرج در گزارش یا صورت‌های مالی است. به‌رحال برای چنین اظهار نظری، حسابرس باید به محدوده‌ای فراتر از بررسی صورت‌های مالی و گزارش‌ها و یادداشت‌های ضمیمه صورت‌های مالی گام نهد. وی باید نظام حسابداری و سایر نظام‌های مورد

- 
1. Large procurements
  2. Process audits
  3. Strategic approach
  4. Financial audit

فصل نهم کنترل‌های مدیریتی، حسابرسی و ارزیابی ۴۰۳

استفاده برای تدوین اطلاعات و همین‌طور کنترل‌های حسابداری و سایر کنترل‌ها را با هدف اطمینان از اعتبار گزارش مبادلات، مورد بررسی قرار دهد. در بیشتر مواقع نمونه‌ای نسبتاً کوچک از هریک از انواع مختلف مبادلات، برای تعیین اثربخشی کنترل‌ها و نظام‌های حسابداری بررسی می‌شود. بنابراین هدف واقعی چنین حسابرسی‌هایی، بررسی اعتبار نظام‌ها و کنترل‌های مدیریتی مبنای صورت‌های مالی و گزارش‌هاست.

مؤسسات عالی حسابرسی رهیافت‌های متفاوتی را برای تأمین این الزامات به‌کار می‌برند، که برخی از آنها موفق‌تر عمل کرده‌اند. یکی از روش‌ها، بررسی تعدادی از مبادلات مندرج در گزارش است که براساس قضاوت حسابرس انتخاب می‌شوند. در صورت عدم مشاهده تخلف یا اشتباه در مبادلات منتخب، گزارش صحیح تلقی می‌شود و نتیجه در گزارش حسابرسی منعکس می‌گردد. این رهیافت را می‌توان در مورد ارزیابی کارایی و پذیرش سیاست‌های اتخاذ شده مبادلات غیرمالی نیز معتبر دانست.

کاربران اطلاعات مالی در وزارت دارایی و مجلس و جاهای دیگر باید به حسابرسی‌هایی از این نوع با تردید زیاد بنگرند. هیچ مبنای آماری معتبری برای فرض انتخاب نمونه از این نوع، که معرف جامعه مبادلات مندرج در گزارش مالی باشد وجود ندارد، حتی اگر آن نمونه را فرد حسابرس خبره‌ای انتخاب کرده باشد. بنابراین، نتایج حاصل از حسابرسی انتخاب نمونه مبادلات در گزارش، اعتبار چندانی ندارند.

یک راه دیگر، بررسی نمونه‌ای از مبادلاتی است که از نظر آماری نماینده جامعه مبادلات باشد. انجام این نوع حسابرسی نیازمند کمک آمارشناسان خبره‌ای<sup>۱</sup> است که با تفسیر نتایج نیز آشنا باشند. اگر حسابرسی نمونه‌ای به‌طوری مناسب انجام پذیرد، استفاده‌کننده می‌تواند اعتماد نسبتاً بالایی به نتایج داشته باشد.

در برخی از کشورها، حسابرسی گزارش‌های مالی دولت دارای رهیافتی کاملاً متفاوت‌اند و براساس روش‌های مورد استفاده در حسابرسی صورت‌های مالی مؤسسات تجاری طراحی شده‌اند. این نوع حسابرسی برای تقویت مدیریت منابع دولتی مفید است. برخی از مؤسسات عالی حسابرسی، به‌دلیل محدودیت منابع حسابرسی‌شان ممکن

---

1. Skilled statisticians



است برای حسابرسی صورتهای مالی نیازمند استفاده از نیروهای بیرون از سازمان باشند. به هر حال، هر مؤسسه باید بهترین راه را برای اجرای مسئولیت‌های خود در این حوزه تعیین کند. در مورد میزان به‌کارگیری نیروهای مورد نیاز بیرونی و چگونگی کسب اطمینان از رعایت استانداردهای اجرایی در صورت انجام کار به‌وسیله دیگران، مؤسسه باید قضاوتی راهبردی<sup>۱</sup> را درباره خود به انجام برساند. در هر صورت، مؤسسه عالی حسابرسی به‌منظور ارزیابی کیفیت کار این نوع حسابرسی‌ها، باید مجهز به کارکنان ماهر باشد - حتی اگر برای این انجام کار مجبور به استفاده از نیروهای بیرونی شود.

#### ۹-۲-۲-۴ حسابرسی ارزش (کارایی مالی)

این نوع حسابرسی به‌طور فزاینده‌ای میان مؤسسات عالی حسابرسی رواج یافته است. حسابرسی ارزش (کارایی مالی)، کل دستگاه یا فعالیت یا برنامه را به‌منظور ارائه پیشنهاد راه‌های بهبود کارایی عملیات آنها مورد بررسی قرار می‌دهد. وظیفه حسابرس ارزش جست‌وجوی حوزه‌های اتلاف منابع و سوءمدیریت‌هایی است که در صورت حذف آنها، می‌توان به اهداف مورد نظر با هزینه‌ای کمتر دست یافت و با استفاده متفاوت از همان منابع، ارزش بیشتری را با همان میزان هزینه تولید کرد. این نوع حسابرسی می‌تواند سهم زیادی در افزایش کارایی دولت داشته باشد. گزارش‌های حسابرسی همراه با ارائه توصیه‌های مفید در این حوزه، محبوبیت زیادی بین واحدهایی چون وزارت دارایی و کمیسیون‌های بودجه‌ای مجلس که درگیر مشکلات بودجه‌ای هستند، دارد. در هر حال حسابرسی ارزش (کارایی مالی) کاملاً متفاوت از حسابرسی‌های دوره‌ای و مالی است. انجام این نوع حسابرسی مستلزم دارا بودن توانایی تحلیل عملیات به سبک مشاور مدیر است و نه به سبک حسابرس سنتی. مؤسسات عالی حسابرسی علاقه‌مند به اجرای این نوع حسابرسی، باید درباره میزان آمادگی خود برای سرمایه‌گذاری به‌منظور تربیت و آماده‌سازی کادر مناسب در این حوزه، تصمیم‌های راهبردی بگیرند.

### ۹-۲-۲-۵ حسابرسی متفاوت<sup>۱</sup>

برخی از مؤسسات عالی حسابرسی، از حسابرسی ارزش (کارایی مالی) سنتی که بر روی کارایی و مدیریت منابع متمرکز است فراتر می‌روند و ارزیابی‌های برنامه را انجام می‌دهند. مرز بین حسابرسی ارزش (کارایی مالی) و ارزیابی برنامه نامشخص است. به‌طور کلی حسابرسی ارزش (کارایی مالی)، کارایی (هزینه هر واحد ستانده) را مورد توجه قرار می‌دهد، درحالی‌که ارزیابی برنامه بر ستانده‌ها (مقادیر تحقق‌یافته) یا دستاوردها (اثرات برنامه بر جامعه) تمرکز دارد. همان‌طور که در بخش بعدی این فصل خواهد آمد، ارزیابی برنامه با دقت کامل و بر مبنای روش‌های علمی، میزان پیشرفت واقعی یا اثرات برنامه را برحسب اهداف تعیین شده آن اندازه‌گیری می‌کند. مؤسسات عالی حسابرسی به دلایل گوناگون، به‌ندرت انواع پیشرفته ارزیابی‌های برنامه همچون تحقیقات اجتماعی را به اجرا درمی‌آورند. در هر حال ممکن است از آنها خواسته شود تا اعتبار این نوع ارزیابی‌ها را بررسی کند و در صورت دارا بودن مهارت‌های لازم، ارزیابی سری‌های زمانی و مطالعات موردی به آنها واگذار شود. در این حوزه نیز دارا بودن مهارت‌هایی کاملاً متفاوت از حسابرسی سنتی ضروری است. به‌عنوان مثال، ارزیابی‌های برنامه مؤثر اغلب مستلزم وجود کارکنانی با قابلیت انجام تحلیل‌های پیچیده آماری است. ایجاد کادری با این خصوصیات مستلزم سرمایه‌گذاری عمده در امر آموزش است.

با رشد شأن<sup>۲</sup> و اعتبار مؤسسه عالی حسابرسی، ممکن است انجام وظایف دیگری که خارج از حیطه حسابرسی سنتی‌اند، به آن محول شود. برای مثال ممکن است از مؤسسه عالی حسابرسی‌ای که دارای تشکیلات قوی است درخواست شود تا اطلاعات مربوط به مباحث عمده سیاستگذاری‌ها را بدون تجزیه و تحلیل گردآوری کند؛ یا اینکه به‌دلیل تجربه در ارزیابی مدیریت و عملیات سازمان‌ها، ممکن است برای مشاوره دولت در تجدید ساختار وزارتخانه‌ها و دستگاه‌ها مورد استفاده قرار گیرد. همچنین ممکن است به‌علت تجربه در حوزه خاصی از سیاستگذاری، در مورد مسائل سیاستگذاری که خارج از حیطه حسابرسی و ارزیابی است، طرف مشورت قرار گیرد. به‌نظر می‌رسد

---

1. Other work  
2. Stature

درخواست‌هایی از این قبیل در صورتی انجام می‌شود که مؤسسه عالی حسابرسی ارتباط کاری نزدیکی با دولت یا مجلس داشته باشد.

ارتباط‌هایی از این نوع دارای مطلوبیت بالایی است، چرا که راه ارزشمندی برای بررسی یافته‌ها و پیشنهادهای مهم - و به تبع آن دستیابی به راه‌حل‌های اصلاحی - برای مشکلاتی است که مؤسسه عالی حسابرسی به کشف آن نائل می‌شود. به‌هرحال، برای مدیریت چنین روابطی باید دقت زیادی مبذول داشت.

در صورت نزدیکی زیاد مؤسسه با مجلس، اعضای مجلس ممکن است آن را به‌عنوان دستگاه اداری تابع خود تلقی کنند، استقلال مؤسسه عالی حسابداری را نادیده بگیرند و اموری را به مؤسسه تحمیل کنند که ناخواسته موجب افزایش وظایف غیرحسابرسی آن شود و به اعتبار مؤسسه در حیطه مسئولیت‌های اصلی‌اش آسیب برساند. خطرهای مشابهی نیز در نحوه ارتباط با دولت و به‌خصوص وزارت دارایی وجود دارد. مؤسسه عالی حسابرسی و وزارت دارایی، هر جا که لازم باشد باید با یکدیگر همکاری کنند، چرا که وزارت دارایی نقش مهمی در اجرای دیدگاه‌های مؤسسه دارد. لیکن مؤسسه عالی حسابرسی باید با دقت استقلال خود را از وزارت دارایی حفظ کند و از قرار گرفتن به‌عنوان کارگزار یا جانشین آن اجتناب ورزد. نکته آخر اینکه، با وجود تمایل زیاد مؤسسه عالی حسابرسی برای ابراز عقیده درباره موضوع‌هایی که در آنها صاحب‌نظر است، باید از ارائه نظرها و رایزنی‌هایی که نتیجه مستقیم کارش نیست، بپرهیزد، چرا که به‌عنوان هم‌نوایی در مجادلات سیاسی<sup>۱</sup> تلقی خواهد شد.

به‌دلیل تنوع بالقوه وظایفی که مؤسسات عالی حسابرسی تقبل می‌کنند، تفکر دقیق برای اولویت‌های نسبی این وظایف امری ضروری است. بالاترین اولویت، به‌خصوص در مواردی که خطر فساد زیاد است، معمولاً ایجاد و حفظ یکپارچگی نظام‌های مالی بخش عمومی است. در کشورهایی مانند کشورهای در حال توسعه و در حال گذار، که کنترل‌های مدیریتی در آنها اعتبار محدودی دارند، این امر به مفهوم تأکید بر حسابرسی صورت‌های مالی و دوره‌ای به‌عنوان بخشی از تلاش راهبردی برای

---

1. Controversial policy

فصل نهم کنترل‌های مدیریتی، حسابرسی و ارزیابی ۴۰۷

تقویت کنترل‌هاست. حسابرسی‌های ارزش (کارایی مالی) و به‌ویژه ارزیابی‌های برنامه، به‌طور معمول تا هنگام غلبه بر مشکلات اساسی کنترل‌های مدیریتی و گزارش‌دهی مالی، دارای اولویت پایین‌تری هستند.

### ۳-۲-۹ گزارش‌دهی نتایج حسابرسی

شرایط لازم برای ارائه گزارش‌های حسابرسی اغلب در قوانین مربوط به برپایی مؤسسات عالی حسابرسی و تعیین حدود اختیارات و وظایف آنها مشخص گردیده است. در بسیاری از کشورها، نتایج تمام حسابرسی‌ها باید به مجلس گزارش شود. این گزارش‌ها ممکن است به‌صورت جداگانه یا به‌صورت خلاصه گزارش، در مقاطع مختلف زمانی یا سالیانه - و یا به هر دو شکل - ارائه گردند. گزارش‌های ارائه شده به مجلس اغلب به‌طور خودکار به کمیته‌ای مانند کمیته حساب‌های عمومی که مسئول نظارت بر نتیجه کار مؤسسه عالی حسابرسی است تحویل داده می‌شود. به‌هر حال به‌عنوان نمونه، چنین الزاماتی تنها بیانگر توزیع حداقل مجاز گزارش‌های حسابرسی‌اند. بیشتر مؤسسات عالی حسابرسی برای ارائه نسخه‌های دیگری از گزارش‌های خود احتیاط زیادی به‌کار می‌برند تا به حد مناسب برسند.

قاعده کلی برای توزیع گزارش‌های حسابرسی، ارائه نسخه‌هایی از گزارش به واحدهای مرتبط با موضوع و به‌ویژه آنهایی است که باید در حیطه یافته‌ها و پیشنهاد‌های مندرج در گزارش اقدام کنند. برای مثال، دستگاه مورد حسابرسی همیشه باید از نتایج مطلع شود و وزارت دارایی (یا سایر ادارات بودجه کل کشور) به‌صورت منظم در جریان گزارش‌های مربوط به تخصیص بودجه یا مدیریت منابع بودجه قرار بگیرد. اگر نتایج حسابرسی حاکی از لزوم تدوین قانون جدید یا تجدیدنظر در قانون فعلی باشد، مؤسسه باید این موضوع را به اطلاع کمیته‌های ذی‌ربط در مجلس و وزارتخانه مسئول برای ارائه طرح یا اجرای آن برساند.

مؤسسه عالی حسابرسی و سایر حسابرسان باید این موضوع را در نظر داشته باشند که در جوامع آزاد، حق مشروع<sup>۱</sup> مردم است که از نتایج حسابرسی دستگاه‌های دولتی و

---

1. Legitimate interest

مصرف وجوه عمومی آگاه شوند. در بسیاری از کشورها، کلیه گزارش‌های حسابرسی مؤسسه عالی در دسترس عموم قرار می‌گیرند، مگر اینکه به دلایل امنیت ملی انتشار آنها با محدودیت مواجه باشد. حسابرسان باید نقش رسانه‌های جمعی را در آگاه‌سازی مردم از عملیات دولت به رسمیت بشناسند و اقداماتی برای اطمینان از آگاهی نمایندگان رسانه‌ها از گزارش‌های مهم حسابرسی به‌عمل آورند. وجود رسانه‌های با کفایت و بازدارنده امری ضروری برای مدیریت اثربخش نتایج حسابرسی به‌شمار می‌آید، چرا که به‌نظر نمی‌رسد عموم مردم به تفسیر نتایج حسابرسی علاقه‌مند باشند یا به‌طور مستقیم صلاحیت تفسیر آنها را داشته باشند.

#### ۴-۲-۹ اقدام عملی در مورد نتایج حسابرسی

برخی از مؤسسات عالی حسابرسی، در صورت کشف موارد بی‌نظمی در هنگام حسابرسی، در برخی از موارد دارای اختیار صدور دستور برای اقدامات اصلاحی هستند. به‌عنوان مثال، هنگام کشف اضافه پرداخت، این مؤسسات می‌توانند دستوراتی اجرایی را برای وصول مازاد پرداخت صادر کنند. در هر صورت این اختیارات معمولاً محدود به امور مربوط به رعایت مقررات هستند و بسیاری از مؤسسات عالی حسابرسی حتی در این امور نیز اختیار لازم را ندارند.

در اکثر موارد، حسابرسان تنها مجاز به ارائه گزارش یافته‌های خود هستند و برای تصحیح مشکلات مندرج در گزارش باید به دیگران متوسل شوند. این موضوع به‌ویژه در حیطه‌اموری که حسابرسی روز بر آن تمرکز دارد - نظیر کفایت کنترل‌های مدیریتی<sup>۱</sup>، کارایی، اثربخشی و مدیریت منابع برنامه‌ها و عملیات - مصداق می‌یابد. برخی از مؤسسات عالی حسابرسی اختیار صدور احکام لازم‌الاجرا را دارند، اما این امر تنها به بازیابی وجوه اتلاف شده محدود می‌گردد. اگر موضوع پیچیده‌تر شود، حل آن ممکن است مستلزم اقدام مجلس، دولت، وزارتخانه یا دستگاه اجرایی باشد. حسابرس به‌طور نوعی توان انجام هیچ‌یک از این اقدامات را ندارد، اما مسئولیت سنگینی را برای

---

1. Adequacy of management controls

فصل نهم کنترل‌های مدیریتی، حسابرسی و ارزیابی ۴۰۹

پشتیبانی از واکنش مناسب در قبال یافته‌های حسابرسی و تسهیل اقدامات مورد نیاز اصلاحی بر دوش خود احساس می‌کند. حسابرس مسائل متعددی را برای انجام این مسئولیت باید به انجام برساند، که از آن جمله‌اند:

● **یافته‌های شفاف<sup>۱</sup>:** مشاهدات کلی نظیر اینکه «در برنامه الف اتلاف وجوه انجام گرفته»، چندان مفید نیست. حسابرسان باید تا حد امکان ماهیت مشکلات کشف شده و پیامدهای مربوط به آن مشکلات را به گونه‌ای واضح و مشخص بیان کنند. کدامیک از کنترل‌های مدیریتی موجود نبوده یا اشکال داشته است، و چه مقدار از وجوه اتلاف گردیده یا به‌طور نادرست تخصیص یافته است؟ چه سیاست‌ها یا رویه‌های خاصی علت ناکارآمدی‌های مشاهده شده هستند و اثر ناکارآمدی تا چه حد بوده است؟ مسئولیت حسابرس اطمینان از درک ماهیت مشکل از سوی خواننده گزارش و اهمیت اصلاح آن است.

● **شواهد متقاعدکننده<sup>۲</sup>:** شواهد تأییدکننده یافته‌ها باید مرتبط و معتبر باشند و به شکلی شفاف و قانع‌کننده در گزارش درج گردند.

● **توصیه راه‌های مقرون‌به‌صرفه:** در صورت شناسایی مشکل، حسابرس باید راه حلی منطقی برای رفع آن پیشنهاد کند. اظهارات کلی درباره راه‌حل‌ها همانند خود یافته‌ها، چندان مفید نیستند. اگر کنترل‌ها نقص داشته باشند، گزارش حسابرسی باید اقدامات مورد نیاز برای جلوگیری از وقوع مجدد آن را مشخص کند. اگر تغییر در قوانین و مقررات یا آیین‌نامه‌های اجرایی برای دستیابی به کارایی یا اثرگذاری بیشتر لازم باشد، باید با دقت کامل به تشریح آن پرداخت. اقدامات اصلاحی پیشنهادی نیز باید از نظر قانونی و اداری امکان‌پذیر باشند و هزینه اجرای آنها نیز با نوع مشکل تناسب داشته باشد. هدف باید اقناع خواننده از منطق اصلاح مشکل باشد.

● **راهبرد ارتباطات اثربخش<sup>۳</sup>:** بهترین گزارش حسابرسی نیز، در صورت عدم ارائه محتویات آن به افراد صاحب اختیار برای اقدام به آن یافته‌ها و توصیه‌ها، هیچ هدفی را برآورده نخواهد ساخت. حسابرس باید با دقت تمام در نظر داشته باشد که گزارش، مورد

- 
1. Clear findings
  2. Convincing evidence
  3. Effective communication strategy

نیاز چه افرادی است و چگونه می‌توان به بهترین وجه از توجه شایسته به آن اطمینان یافت. صرف ارسال گزارش به اشخاص کافی نیست. نمایندگان مجلس و مقامات دولتی مشغله‌ها و کارهای زیادی دارند و مطالب بسیاری را دریافت می‌کنند که وقت مطالعه آنها را ندارند. وجود خلاصه‌ای گویا به همراه گزارش، که بتوان آن را از طریق گفت‌وگو با مقامات یا نمایندگان پی گرفت، کمک بزرگی در این زمینه به‌شمار می‌آید. در بیشتر مواقع، همکاری با افرادی مانند مقامات وزارت دارایی که ممکن است از اقدام مناسب حمایت کنند، سودمند است. علاوه بر آن، در صورت توجه رسانه‌ها به گزارش خاصی، می‌توان از آن به‌عنوان محرکی مفید برای اقدامات اصلاحی استفاده کرد.

در بسیاری از موارد، واحدهای حسابرسی اقدام به انتشار «مشاهدات حسابرسی»<sup>۱</sup> می‌کنند که بر مبنای شواهد است و سازمان مورد حسابرسی را در زمینه اقدامات اصلاحی ضروری، با مشخص ساختن ماهیت اصلاحات، آگاه می‌سازد. از این‌رو فرصت انجام تغییرات لازم قبل از تحریر گزارش نهایی حسابرسی فراهم می‌آید. گزارش حسابرسی بعدی شامل اطلاعاتی در مورد مشاهدات حسابرسی و اقدامات انجام شده - یا نشده در مورد آنهاست. همان‌طور که در فصل اول در بحث پاسخ‌گویی مورد تأکید قرار گرفت، گفت‌وگو در بیشتر مواقع از خطایابی<sup>۲</sup> مؤثرتر است و برای ظرفیت‌سازی نهادی<sup>۳</sup> نیز نقشی بسیار سازنده دارد. در پیرابند ۳۰، انواع یافته‌های سودمند حسابرسی تشریح می‌گردد.

### پیرابند ۳۰

#### نمونه‌هایی واقعی از یافته‌های حسابرسی

حسابرسی نه تنها بی‌نظمی‌های مالی بلکه انحراف از موضوع‌های اجرایی و اساسی را هم افشا می‌سازد:

- حسابرسان ژاپنی متوجه انحرافات در برنامه وام خرید مسکن که برای تسهیل مالکیت خانه طراحی شده بود گردیدند. برخی از گیرندگان وام، خانه‌های خریداری شده را اجاره داده و شرایط برنامه را نقض کرده بودند. بیشتر وام‌هایی که مورد سوءاستفاده قرار گرفته بودند، مسترد شدند.

1. Audit observations
2. Faultfinding
3. Institutional capacity

- حسابرسان نیوزیلندی به هنگام بررسی آیین‌نامه‌های ممانعت و کشف پرداخت‌های نامناسب برای خدمات دارویی و پزشکی، دریافتند که آیین‌نامه‌های موجود نشان‌دهنده برخی تخلف‌ها و احتمالاً دیگر موارد تحذیری است. به‌رحال برخی مبادلات که به‌نظر می‌رسید به‌دلیل وجود احتمال زیاد تخلف در آنها نشان از ریسک بالا داشته باشند، به‌طور مناسبی تحت پوشش آیین‌نامه‌ها قرار نداشتند. از این‌رو حسابرسان بهبود آیین‌نامه‌ای را برای کاهش این خطر توصیه کردند.
- حسابرسان هندی دریافتند که ماشین‌آلات یک شرکت دولتی به قیمت بسیار بالایی خریداری شده‌اند، نصب دستگاه‌ها بعد از دوره ضمانت انجام گرفته است، و در نتیجه نواقص آنها افزایش یافته و در نتیجه آنها بدون استفاده مانده‌اند.
- حسابرسان چینی در هنگ‌کنگ، وضعیت اداره کل پست را که در مکانی گران‌بها در کنار دریا قرار داشت مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که با تغییر مکان اداره می‌توان به مقدار پس‌انداز فراوانی دست یافت. اما این تغییر مکان و استقرار در محل جدید به‌دلیل عدم هماهنگی، فقدان برنامه‌ریزی مناسب، و معیارهای غیرضروری محدودکننده، با تأخیر زیادی مواجه شد.
- حسابرسان استرالیایی در ارزیابی فرایند بررسی و تأیید داروهای جدید پی بردند که پیشرفت‌های بزرگی در تسریع تأیید درخواست‌های دارویی انجام گرفته است، اما درعین‌حال نیز می‌بایست اصلاحاتی در گزارش‌دهی واکنش‌های مخالف به داروها صورت می‌گرفت.
- حسابرسان جمهوری خلق چین در حسابرسی بودجه اجرایی کل کشور پی بردند که برخی از دستگاه‌ها استانداردها و قوانین مدیریت وجوه‌شان را نقض کرده‌اند، تعدادی از گزارش‌های مالی نادرست بوده‌اند و برخی از واحدهای دولتی در جمع‌آوری یا ارائه اطلاعات کوتاهی کرده‌اند.

### ۹-۲-۵ محدودیت‌های حسابرسی

**اطمینان عقلانی:** حرفه حسابرسی به‌رغم دارا بودن نقاط قوت، با محدودیت‌هایی نیز مواجه است. هیچ آیین‌نامه حسابرسی معقولی را نمی‌توان یافت که کشف تمام تخلف‌ها و اشتباهات را تضمین کند. جلوگیری از خطاها و تخلف‌ها و کشف آنها، اولین و مهم‌ترین مسئولیت مدیریت است و نه حسابرس. در صورت کشف مشکلات، حسابرس تنها در قبال انجام حسابرسی صحیح و منطبق با استانداردهای حسابرسی مسئول است. براساس ماهیت کار حسابرسی، برخی از اشتباه‌ها، آن هم اشتباه‌های کوچک – چه‌بسا از نظر حسابرس دور بمانند.

به‌عنوان مثال، در حسابرسی صورت‌های مالی دستگاه‌ها، حسابرس تنها می‌تواند «اطمینان عقلانی» از اعتبار صورت‌های مالی ارائه کند. حسابرس و خواننده گزارش



حسابرسی هیچ‌کدام نباید اطمینان مطلق<sup>۱</sup> از فقدان اشتباه در صورت‌های مالی را باور داشته باشند. محدودیت‌های بحث شده در بخش کنترل‌های مدیریتی، درباره حسابرسی نیز مصداق دارد. در صورت تبانی بین افراد دارای نقش‌های محوری یا تلاش عمدی تعدادی از مدیران ارشد دستگاه‌ها برای پنهان کردن واقعیت‌ها، ازسوی حسابرس هیچ‌گونه اطمینان مطلق برای کشف انحراف نمی‌تواند وجود داشته باشد. ازاین‌رو اصطلاح، «اطمینان عقلانی» از دیدگاه حسابرسی باید به‌طور جدی مدنظر خواننده قرار بگیرد و این وظیفه مؤسسه عالی حسابرسی است که این نکته را مورد تأکید قرار دهد. **دسترسی به اطلاعات و اسناد:** حسابرسان تنها می‌توانند به حسابرسی آن چیزی بپردازند، که قادر به مشاهده آن هستند. اگر مدیریت دستگاهی از ارائه اسناد مورد نیاز حسابرسی خودداری ورزد و آنها را محرمانه تلقی کند و مانع از دسترسی حسابرس به آن شود، در آن صورت حسابرسی فاقد اعتبار است و باید متوقف شود. در حسابرسی دولتی این موارد بارها و بارها در دستگاه‌های مرتبط با مسائل امنیت ملی پیش می‌آید. به‌هرحال حسابرسان ممکن است با مواردی مواجه گردند که برای اجتناب از افشای موارد غیرقانونی، فساد یا فعالیت‌های سیاسی، دسترسی آنها به اسناد و مدارک محدود یا ممنوع شود. حسابرسان در این شرایط باید واقعیت‌ها را به دیگران (مانند مجلس که ممکن است قادر به تسهیل دسترسی لازم به اطلاعات باشد) گزارش کنند یا اقدامات مناسب به‌عمل آورند.

### ۹-۳ ارزیابی

ارزیابی وظیفه مهمی است که گذشته را به آینده پیوند می‌دهد، و حاصل تجارب واقعی را برای اقدامات آتی در برنامه‌ریزی‌ها و تصمیم‌گیری‌ها به‌کار می‌گیرد. ارزیابی عنصری است تمام‌کننده<sup>۲</sup> که امکان پیشرفت را فراهم می‌سازد؛<sup>(۱)</sup> البته فقط عنصر ارزیابی چنین ویژگی‌ای دارد. به قول پتری:<sup>۳</sup>

«ارزیابی را نباید به‌عنوان بدیل یا جایگزینی برای سایر روش‌های افزایش کارایی

---

1. Absolute guarantee  
 2. Closes the circuit  
 3. Petrei, 1998, p. 393.

فصل نهم کنترل‌های مدیریتی، حسابرسی و ارزیابی ۴۱۳

تلقی کرد، بلکه می‌بایست آن را از جمله رویه‌های تکمیلی برشمرد که باید متقابلاً مورد تقویت قرار گیرد. ارزیابی هر برنامه یا پروژه مستلزم تطبیق نتایج با پیش‌بینی‌های برنامه است. اگر اهداف پروژه یا برنامه به صورتی شفاف مطرح شده باشند، امکان ارزیابی آنها بسیار آسان می‌گردد. به همین دلیل، شاخص‌های عملکردی به‌ویژه در عملیات ارزیابی مفید می‌نمایند. برنامه‌ای که به تابلوهای مشخص راهنمایی برای تعیین محدوده اهداف خود مجهز گردیده، بسیار بهتر مورد یک ارزیابی کامل قرار می‌گیرد، چرا که می‌توان از این تابلوهای راهنما برای توقف و بررسی جزئیات بیشتر راه پیموده شده، استفاده کرد. تفسیر مفاهیم اهداف، نشان‌دهنده مرزهای ارزیابی است.»

### ۱-۳-۹ اهداف ارزیابی

هدف از ارزیابی برنامه، بهبود فرایند تصمیم‌گیری و تخصیص منابع از طریق ارائه اطلاعات معتبر در مورد آثار سیاست‌ها و برنامه‌هاست. به همین دلیل، ارزیابی‌های باکیفیت می‌بایست تشویق شوند و از آنها قدردانی گردد، و افراد مسئول در مدیریت بودجه و دیگر فرایندهای سیاستگذاری نیز از آنها استفاده کنند.

تصمیم‌گیرندگان امور بودجه‌ای در برخی شرایط خواستار اطلاع از آثار برنامه‌های دولتی هستند. در صورت محدودیت منابع بودجه، پیش از تصمیم به اجرای تغییر سیاست‌های پرهزینه، بررسی آثار احتمالی آن، بسیار اهمیت دارد. به‌عنوان مثال، در کدام‌یک از این موارد احتمال بهبود وضعیت تحصیلی فرزندان خانواده‌های فقیر افزایش می‌یابد؟ آموزش پیش‌دبستانی، کلاس‌های کوچک‌تر، یا مدارس با دوره‌های تحصیلی بلندمدت‌تر؟

زمانی که برنامه‌ای برای چند دوره زمانی اجرا شده باشد، ممکن است سیاستگذاران خواهان اطلاع از تناسب آثار آن با هزینه‌های انجام شده باشند. مثال: آیا مشارکت در برنامه آموزش شغلی، باعث افزایش واقعی تعداد افراد جویای کار که پیش‌تر بیکار بوده‌اند، شده است؟ آیا درمانگاه یا بیمارستانی انتفاعی، خدمات خود را به صورتی کارآمدتر از بیمارستان‌های عمومی دولتی ارائه می‌دهد؟

هدف از ارزیابی برنامه، ارائه پاسخ‌های معتبر منطقی به پرسش‌هایی از این دست است.

### ۲-۳-۹ پیش‌شرط‌های ارزیابی مؤثر

ارزیابی تنها در محیطی که تصمیم‌گیری‌ها بر مبنای تحلیل باشد و نه بر مبنای ایدئولوژی، و اثربخشی هزینه نیز در آن هدفی مهم تلقی گردد، سودمند است. ممکن است چنین چیزی بدیهی به نظر رسد، اما در هر کشور موضوع‌هایی وجود دارند که در زمانی مشخص مستعد فرایند تصمیم‌گیری مبتنی بر راه‌حل‌های تحلیلی نیستند. این موضوع‌ها با مقوله‌های عقیدتی یا ایدئولوژیکی سروکار می‌یابند، و پرسش در این باره هر قدر هم منطقی و تحلیلی باشد، بیهوده می‌نماید.

از این رو، ارزیابی‌ها باید بخشی از چارچوب وسیع‌تر مدیریت اجرایی‌ای باشد که در آن جست‌وجوی نظام‌مندی برای راه‌های ایجاد برنامه‌های دولتی اثربخش و کارا، وجود داشته باشد.

برای اثربخش بودن ارزیابی‌ها، همکاری میان اعضای مهم درگیر در فرایند ارزیابی الزامی است. آنانی که متقاضی ارزیابی هستند، باید با افراد مجری ارزیابی و همچنین افرادی که از نتایج ارزیابی تأثیر می‌پذیرند به همکاری بپردازند.

متقاضی باید به‌روشنی، پرسشی را که خواهان پاسخ آن است و همچنین دوره زمانی مورد نیاز برای ارائه پاسخ را مشخص سازد. متقاضی ممکن است مجلس یا یکی از کمیته‌های آن، یکی از وزارتخانه‌ها، اداره بودجه، یا خود مدیران یکی از برنامه‌ها باشد. به هر حال، بسیاری از ارزیابی‌ها در واقع نه در پاسخ به درخواست، بلکه برای انجام تعهدی مدیریتی انجام می‌گیرند و ارزیاب باید در تعیین مورد ارزیابی به قضاوت خود تکیه کند.

ارزیاب باید به شکلی شفاف، فرایند و منابع مورد نیاز برای دستیابی به نتیجه را مشخص سازد و محدودیت‌های مربوط به توانایی خود را از نظر اطمینان از میزان اعتبار پاسخ، بر حسب محدودیت منابع و محدودیت زمانی اعمال شده به‌وسیله متقاضی، بیان کند. ارزیاب ممکن است جزء کارکنان تحلیل‌گر یکی از وزارتخانه‌ها، سازمان حسابرسی، یا پیمانکاری ثالث باشد. هر که عهده‌دار این نقش شود، باید مهارت‌های فنی و مدیریتی لازم را برای برنامه‌ریزی و اجرای موفقیت‌آمیز ارزیابی، داشته باشد. برای مثال، ارزیابی مرتبط با بررسی اطلاعات به‌وسیله کارکنانی در موقعیت‌های متفاوت، به‌منزله کار مدیریتی بزرگی قلمداد می‌شود، علاوه بر آن، ارزیابی برنامه‌های پیچیده، اغلب اتکای زیادی بر روش‌های پیچیده تحلیل آماری دارد که بدون آنها بسط یافته‌های موثق امکان‌پذیر نیست.

فصل نهم کنترل‌های مدیریتی، حسابرسی و ارزیابی ۴۱۵

کاربر نهایی ارزیابی (که ممکن است متقاضی، انتفاع‌گیرنده<sup>۱</sup>، هر دو، یا هیچ‌کدام باشد) به‌منظور اطمینان از مرتبط بودن نتایج با فرایند تصمیم‌گیری وی، باید در برنامه‌ریزی ارزیابی دخالت داشته باشد.

دیدگاه انتفاع‌گیرندگان (طرف‌های ذی‌نفع در نتیجه ارزیابی، نظیر افرادی که برنامه‌ای را مورد قرار می‌دهند) باید در تعریف سؤال و طرح ارزیابی در نظر گرفته شود، چرا که انتظار می‌رود آنها اطلاعات مورد نیاز ارزیاب را تأمین کنند و نقش عمده‌ای در تفسیر نتایج و اجرای توصیه‌های حاصل از ارزیابی داشته باشند. انتفاع‌گیرندگان اغلب بهترین درک را از «دنیای واقعی» برنامه دارند. در صورتی که از آنها به شکلی فعال در ارزیابی استفاده شود، می‌توانند کمک بزرگی برای برنامه‌ریزی و اجرای آن باشند. به‌رحال گاهی احساس انتفاع‌گیرندگان این است که منافعشان از طریق ارزیابی مورد تهدید قرار می‌گیرد و گاهی اوقات در صورت مخالفت فعال، می‌توانند در پروژه اختلال به‌وجود آورند. در صورتی که این‌گونه فعالان به توافق نرسند، انجام برنامه اثربخش ارزیابی گاه بسیار دشوار می‌شود.

### ۹-۳-۳ انواع ارزیابی

ارزیابان روش‌های گوناگونی را برای تقویم آثار برنامه به‌وجود آورده‌اند، که هریک دارای نقاط قوت و محدودیت‌هایی است. در واقع هیچ‌کدام کامل نیستند و درعین‌حال هیچ‌یک نیز برای تمام شرایط مناسب نیست. حال با توجه به اهداف این مبحث، می‌توان آنها را به سه گروه عمده تقسیم کرد، گو اینکه هر گروه خود دارای گونه‌های بسیاری است.

#### ۹-۳-۳-۱ طرح آزمایشی<sup>۲</sup>

طرح آزمایشی واقعی براساس کار دانشمندان آزمایشگاهی شکل می‌گیرد. در چنین آزمایشی دانشمند می‌کوشد تا همه عوامل دیگر را به‌استثنای یک متغیر، که موضوع آزمایش است، ثابت نگه دارد. در صورت طراحی صحیح آزمایش، آثار مشاهده شده را

---

1. Stakeholder  
2. Experimental design

می‌توان با اطمینان فراوان به نتیجه تغییر در متغیری مشخص نسبت داد. از این روش معمولاً در ارزیابی برنامه‌های رفاه اجتماعی استفاده می‌شود. در قوی‌ترین طرح‌ها، مردم به‌طور تصادفی به دو گروه تقسیم می‌شوند. هدف از این انتخاب تصادفی، یکسان‌سازی دو گروه از کلیه جهات تا حد ممکن است. یکی از گروه‌ها، با عنوان «گروه آزمایشی»<sup>۱</sup> یا «گروه تحت بررسی»<sup>۲</sup>، در برنامه مورد نظر مشارکت می‌کند و گروه دیگر با نام «گروه کنترل»<sup>۳</sup>، در برنامه سهیم نمی‌شود. در آزمونی با طراحی مناسب، تفاوت در نتایج دو گروه به آثار برنامه یا سیاستگذاری نسبت داده می‌شود.

از مزایای ارزیابی مبتنی بر طرح آزمایشی قوی همانا تولید نتایجی با درجه اطمینان زیاد است. متأسفانه در بیشتر مواقع کسب چنین نتایج معتبری بسیار دشوار است. قابلیت قیاس کامل گروه‌های کنترل و گروه‌های تحت بررسی تا حدی دشوار است و چه‌بسا این نتایج با ظهور تفاوت‌ها در آینده، مخدوش گردند. به‌عنوان مثال، ممکن است بعدها مشخص شود که گروهی، دارای نسبت بالاتری از افراد با ویژگی‌های بارز فرهنگی است، به‌نحوی که پاسخ گروه مذکور به آزمون متفاوت بوده است. مشکل دیگر درواقع چگونگی تصمیم‌گیری در مورد تعیین افراد در گروه تحت بررسی است.

علاوه بر آن، طرح تجربی واقعی از نظر منابع و زمان می‌تواند گران تمام شود. هنگامی که هر دو گروه نسبتاً بزرگ باشند، رهیافت تجربی دارای کارایی بهتری است، چرا که می‌توان تفاوت‌های کوچک آماری در نتایج را با اطمینان به برنامه نسبت داد و نه به اتفاق و تصادف؛ و هنگامی که بتوان دو گروه را در دوره زمانی طولانی مشاهده کرد، زمان کافی برای ظهور آثار تأخیری وجود خواهد داشت. در چنین شرایطی هزینه ارزیابی، به‌دلیل افزایش هزینه‌های مربوط به گروه تحت بررسی — مانند هزینه‌های گردآوری اطلاعات و مدیریت پروژه ارزیابی — بالا خواهد بود.

در کشورهای در حال توسعه، این ارزیابی‌ها باید در قالب پروژه بنا شوند و مسئولان پروژه در مورد ترکیب ارزیابی آزمایشی مورد نظر، تصمیم‌گیری کنند. اما این موضوع

- 
1. Experimental group
  2. Treatment group
  3. Control group

فصل نهم کنترل‌های مدیریتی، حسابرسی و ارزیابی ۴۱۷

اغلب به دلایلی چون کمبود زمان یا عدم علاقه یا نبود کنترل، تحقق نمی‌یابد. ارزیابی آزمایشی را نمی‌توان به اعتبار گذشته انجام داد. حتی ارزیابی پروژه در حال پیشرفت نیز دشوار است، چرا که ممکن است گروه‌های تحت بررسی به‌نحوی انتخاب شده باشند که نتوان به‌آسانی به ایجاد گروه کنترلی دست زد.

### ۲-۳-۳-۹ تحلیل سری‌های زمانی<sup>۱</sup>

در این روش از اطلاعات سری زمانی برای تحلیل تغییرات روندی مربوط به برنامه یا سیاست تحت بررسی استفاده می‌شود.

برای مثال، تأمین‌کنندگان یک درمانگاه بهداشتی عمومی، ممکن است در واکنش به محدودیت بودجه، طرحی برای افزایش نرخ خدماتشان ارائه کنند. مقامات وزارت بهداشت (یا وزارت دارایی) به‌دلیل حساسیت آشکار سیاسی چنین تغییری در بخش بهداشت، خواستار تعیین میزان تأثیر این افزایش‌اند. ارزیاب می‌تواند کار خود را با بررسی اطلاعات اداری تعداد دفعات مراجعه به درمانگاه، قبل و بعد از افزایش هزینه‌های درمانی آغاز کند. مشاهده این است که پس از افزایش هزینه‌های درمان، میانگین روزانه تعداد بیماران مراجعه‌کننده به درمانگاه با درصد زیادی کاهش یافته است. نتیجه‌گیری اولیه از لحاظ منطقی حاکی از کاهش تعداد مراجعه بیماران در اثر افزایش هزینه‌های درمان است.

علاوه بر آن، پرسش‌های مهم دیگری نیز پیش از تکمیل ارزیابی باید مورد بررسی قرار گیرند، همچون: آیا هم‌زمان با افزایش هزینه درمان، عوامل دیگری بر تعداد مراجعه به درمانگاه تأثیر گذاشته است؟ این کاوش دقیق برای سایر تفسیرهای محتمل، بخش مهم هر نوع ارزیابی محسوب می‌شود و بدون وجود آن، اطلاعات سری‌های زمانی، به‌عنوان مبنایی برای نتیجه‌گیری درباره آثار تغییرات، کاملاً بی‌اعتبار خواهد بود. صرف وقوع متوالی دو رویداد، ضرورتاً به معنای معلول بودن رویداد دوم و علت بودن رویداد اول نیست. نیل به این نتیجه، مستلزم وجود مبنایی منطقی برای فرض وجود ارتباط بین دو رویداد (در این مورد، اصل کهن اقتصاد<sup>۲</sup> که قیمت‌های بالا باعث کاهش مصرف

---

1. Time-series analysis  
2. Long-standing economic principle

می‌شود) و توانایی مردود ساختن سایر تفسیرهاست. بازخورد نظر افراد متأثر از تغییر می‌بایست به شکلی منطقی و اثربخش مورد کندوکاو شخص ارزیاب قرار گیرد. همان‌طور که پیش از این اشاره شد، این کار رویه‌ای معمول برای ارزیابی خوب به‌شمار می‌آید.

دومین پرسش مهمی که بیشتر ارزیابان خواهان پاسخ به آن‌اند، مربوط به افرادی است که به درمانگاه مراجعه نکرده‌اند. آیا این افراد اساساً از این خدمات استفاده نمی‌کنند؟ یا به‌دلیل عدم معالجه، بیماری آنها تشدید شده است؟ این پرسش ظاهراً دشوار را می‌توان در جوامع کوچک از طریق دریافت نظر مراکز بهداشت محلی، و در جوامع بزرگ‌تر با نمونه‌گیری تصادفی مناسب از کل جمعیت، پاسخ داد.

تحلیل خوب سری‌های زمانی بستگی زیادی به‌وجود اطلاعات اولیه معتبر دارد. این بدان‌معناست که فرد ارزیاب به‌منظور سنجش نتایج تغییری در برنامه یا سیاست، نیازمند اطلاعات کافی و مرتبط درمورد وضعیت قبل از تغییر است (برای بررسی بیشتر، ن.ک. فصل پانزدهم). این امر مستلزم برنامه‌ریزی و انجام ارزیابی پیش از اجرای تغییر درسیاست مورد نظر، است. بازسازی عناصر مهم و اولیه پس از شروع ارزیابی کاری دشوار - و گاه حتی غیرممکن - است.

### ۳-۳-۹ مطالعات موردی

این روش ارزیابی مستلزم بررسی نظام‌مند عملکردی به‌خصوص است، تا بتوان با آن علل مولد نتایج منسوب به آن عملکرد را شناسایی کرد. برای مثال، در کشوری تعداد زیادی اداره ارائه‌کننده خدمات رفاه اجتماعی وجود دارد، که ظاهراً از نظر پرسنل اداری و همچنین ارائه خدمات و موارد دیگر مشابه‌اند، اما تنها معدودی از آنها دارای کارایی عملیاتی بالاتر و مستمر یا ستانده بزرگ‌تر هستند. وزارتخانه مسئول (یا اداره بودجه مرکزی) به‌منظور صرفه‌جویی در منابع بودجه، خواهان پی بردن به‌علت برتری دفاتر مذکور است تا عملکرد آنها را در سایر دفاتر نیز شبیه‌سازی کند.

در این حالت، مؤثرترین رهیافت مقایسه یکی از ادارات برتر از طریق مطالعه موردی تفصیلی با یک یا چند اداره دیگر است. دشوارترین وظیفه هر ارزیابی تعیین علت نتایج برتر با درجه اطمینان بالاست، که خود به معنای تکاپو برای توضیحات ممکن یا رد آنها و

فصل نهم کنترل‌های مدیریتی، حسابرسی و ارزیابی ۴۱۹

یا توصیف منطقی چگونگی پیدایش آثار مشهود است. این امر در واقع چالشی ویژه برای مطالعات موردی محسوب می‌شود، چرا که بین موارد برتر و گروه کنترل تفاوت‌های نوعی بسیاری وجود دارد. جداسازی هریک از تفاوت‌ها از مجموعه کل تفاوت‌های مرتبط با نتایج ناسازگار، کار بسیار دشواری است. از این‌رو، اگرچه مطالعات موردی اغلب اطلاعاتی سودمند به‌ویژه در مورد راه‌های بهبود کارایی عملی ارائه می‌کنند، اما در نسبت نتایج به عوامل ویژه، سطح نسبتاً پایینی از اطمینان را به‌دست می‌دهند.

#### ۹-۳-۴ نتیجه‌گیری

هدف ارزیابی تأمین اطلاعات مورد نیاز تصمیم‌سازان برای تصمیم‌گیری درباره ادامه یا تغییر سیاست یا برنامه‌ای مشخص، از طریق سنجش آثار سیاست‌ها و برنامه‌های دولت و انتساب این آثار به سیاست یا برنامه تحت بررسی با درجه اطمینان بالاست. راه‌های متعددی برای پاسخ به پرسش‌های ارزیابی وجود دارد که هریک دارای نقاط قوت و محدودیت‌هایی است و انتخاب آنها نباید موضوعی صرفاً فنی تلقی شود. ارزیابی موفقیت‌آمیز مستلزم توافق میان طرف‌های تأثیرپذیر یا متأثر<sup>۱</sup>، به‌خصوص بین ارزیاب و متقاضی ارزیابی، درباره موضوع تحت بررسی و همچنین منابع (پولی و زمانی) موجود برای پاسخ‌دهی به پرسش‌ها، روش ارزیابی مورد استفاده با توجه به منابع موجود و سطح اطمینان مورد انتظار برای پاسخ است.

#### ۹-۴ نکات اصلی و توصیه‌هایی برای اصلاحات

##### ۹-۴-۱ نکات اصلی

کنترل‌های مدیریتی - که «کنترل‌های داخلی» نیز نامیده می‌شوند - همانا مجموعه سیاست‌ها و رویه‌های اتخاذ شده از سوی مدیران برای کسب اطمینان از عملکرد مناسب و اثربخش سازمان است. انواع متفاوتی از کنترل‌های مدیریتی وجود دارند. ایجاد نظام کنترلی اثربخش در ابتدا مستلزم ارزیابی دقیق خطرهای فراروی سازمان است. پس از آن

---

1. Affected parties



می‌توان سیاست‌ها و رویه‌های مورد نیاز را برای کنترل مؤثر آن خطرها، آن هم با هزینه‌هایی معقول، انتخاب کرد.

کنترل‌های مدیریتی در زمرهٔ مسئولیت‌های اصلی هر مدیر به‌شمار می‌آیند. نظام کنترل‌های مدیریتی، برای اثربخشی بیشتر باید حمایت کامل رهبری دستگاه را با خود به همراه داشته باشد. سیاست‌ها و رویه‌ها نیز می‌بایست به‌طور مستمر در کل سازمان مورد بررسی قرار گیرند، بی‌نظمی‌های کشف شده از طرف نظام کنترلی با اقدام سریع و مؤثر اصلاح شوند و برای اطمینان از استمرار اثربخشی، هم خطرهای فراروی سازمان به‌طور متناوب مورد تجدید ارزیابی قرار گیرند و هم خود نظام کنترلی.

هیچ‌یک از نظام‌های کنترلی قادر به تضمین کامل عدم وقوع اختلاس، استفاده بد، ناکارآمدی و خطای نیروی انسانی نیست. به‌هرحال، نظام کنترلی با طراحی مناسب می‌تواند اطمینان معقولی را نسبت به کشف بی‌نظمی‌های قابل توجه فراهم آورد؛ اما در اثر تبانی و به‌ویژه تبانی میان مدیران ارشد اجرایی که قدرت کافی برای خنثی‌سازی نظام کنترلی دارند، حتی کنترل‌های با طراحی مناسب نیز با شکست مواجه می‌شوند. همان‌طور که پیش‌تر نیز تأکید گردید، پاسخ‌گویی اثربخش مستلزم بازخورد بیرونی و «نظریات» مقتضی است.

حسابرسی داخلی بخشی از ساختار کنترل مدیریتی هر سازمان به‌شمار می‌آید که اجرای حسابرسی واحدهای سطوح پایین را از طرف مدیریت دستگاه برعهده دارد. برخی از مهم‌ترین وظایف آن، آزمودن کنترل‌های مدیریتی و کمک به مدیریت در ارزیابی خطرها و ایجاد کنترل‌های مؤثرتر و مقرون‌به‌صرفه‌تر است.

حسابرسی مستقل بخش دولت برعهده سازمانی مستقل – مانند مؤسسه عالی حسابرسی – است که معمولاً نتایج کار خود را به مجلس و/یا مردم و همچنین خود دستگاه مورد حسابرسی گزارش می‌کند. مؤسسات عالی حسابرسی می‌توانند اجراکننده انواع حسابرسی همچون حسابرسی‌های پیش از دوره مالی، حسابرسی‌های دوره‌ای/تطبیقی، حسابرسی‌های مالی (تضمینی) و حسابرسی‌های ارزش (کارایی مالی) باشند. تأکید بر نوع حسابرسی به شرایط خاص هر کشور بستگی دارد. فقدان کنترل‌های مدیریتی – یا کنترل‌های مدیریتی ضعیف – در سازمان‌های دولتی ممکن است مستلزم حسابرسی گسترده هر یک از مبادلات به روش‌های پیش از دوره مالی یا دوره‌ای/تطبیقی

فصل نهم کنترل‌های مدیریتی، حسابرسی و ارزیابی ۴۲۱

باشد. اما این کار نوعی استفاده ناکارآمد از منابع حسابرسی است. مؤسسه عالی حسابرسی در این شرایط باید با همکاری مجلس و وزارت دارایی راهبردی منسجم را به‌منظور ایجاد نظام‌های مؤثر کنترل مدیریتی به اجرا درآورد.

اعتبار حسابرسی مستقل مستلزم استقلال مؤسسه عالی حسابرسی و کارکنان آن از واحدهای دولتی مورد حسابرسی و نیز دسترسی نامحدود به اطلاعات مورد نیاز است. این استقلال به‌طور نوعی در مواد قانونی تأسیس مؤسسه عالی حسابرسی درج می‌گردد. مؤسسه نیز باید مشتاقانه این استقلال را پاس دارد، اما درعین حال میزان اثربخشی آن به حفظ رابطه حرفه‌ای و تشریک مساعی با مجلس و دولت و دستگاه‌های مورد حسابرسی بستگی دارد. الگوهای سازمانی متعددی برای تقویت استقلال و همچنین تأمین مدیریت مؤثر مؤسسه عالی حسابرسی به‌مثابه سازمان طراحی شده است. اکثر این الگوها یا الگوی اداری‌اند که در آن حسابرس کل به مجلس گزارش می‌دهد (مانند کشورهای مشترک‌المنافع)، یا الگوی دادگاهی هستند که در آن حسابرسان شرایط قضات دادگاه‌های قضایی را دارند (مانند فرانسه و ایتالیا). ترکیبی از این دو الگوی پایه نیز در برخی از کشورها مشاهده می‌شود.

کارکنان مؤسسه عالی حسابرسی می‌بایست به‌منظور اثربخشی بیشتر، دارای مهارت‌های تخصصی مورد نیاز حسابرسی در حال اجرا باشند. شرط پیشرفت مؤسسات عالی حسابرسی از حسابرسی‌های پیش از دوره مالی و دوره‌ای به‌سمت حسابرسی‌های تضمین مالی و ارزش (کارایی مالی)، آموزش گسترده یا استخدام نیروی متخصص جدید برای انجام این حسابرسی‌های پیچیده است.

مؤسسه عالی حسابرسی در تعقیب اهداف راهبردی همچون بهبود کنترل‌های مدیریتی یا تعهد انواع پیشرفته‌تر حسابرسی، نیازمند ابزار ارتباطی مؤثری برای ارائه نتایج حسابرسی و رهیافتی منطقی برای تقویت اقدام اصلاحی مناسب است.

هیچ‌یک از انواع حسابرسی نمی‌تواند تضمینی مطلق از کشف تمام تخلفات یا اشتباهات باشد. حسابرسی تنها می‌تواند تضمینی منطقی از کشف و گزارش خطاهای مهم به‌دست دهد. حتی این میزان ضمانت نیز تنها در صورتی تأمین‌شدنی است که حسابرسان به همه گزارش‌های لازم دسترسی داشته باشند و حسابرسی هم مطابق با استانداردهای پذیرفته شده انجام گیرد.

ارزیابی برنامه تلاشی نظام‌مند برای شناسایی و سنجش آثار سیاست‌ها و برنامه‌های دولت است. اشکال پیچیده‌تر ارزیابی، طرح آزمایشی و تحلیل سری‌های زمانی، مستلزم جمع‌آوری و تحلیل آماری حجم وسیعی از اطلاعات است تا بتوان با اطمینان آثار برنامه را از سایر عوامل ممکن در ایجاد این آثار تفکیک کرد («ارزیابی اثر»). مطالعات موردی اطلاعات کم اعتباری را در زمینه علت‌یابی ارائه می‌دهند، اما در عین حال سودمندی آنها در شناسایی راه‌های بهبود کارایی به اثبات رسیده است.

برای نتیجه‌بخشی ارزیابی، می‌بایست توافق صریحی در حیطه موضوع مورد بررسی و اطلاعات مورد نیاز برای ارائه پاسخ معتبر، به عمل آید. اجراکنندگان ارزیابی باید مهارت‌های تخصصی و منابع لازم را برای جمع‌آوری و تحلیل اطلاعات در اختیار داشته باشند. در بیشتر مواقع ارزیاب تا حد زیادی نیازمند همکاری واحدهای عملیاتی است تا بتواند اطلاعات مورد نیاز را جمع‌آوری کند. برنامه ارزیابی نیز مانند حسابرسی ارزش (کارایی مالی) باید در مقایسه با اصلاحات قابل شناسایی یا پیشرفت مورد انتظار، نمودی مقرون‌به‌صرفه‌تر داشته باشد.

#### ۲-۴-۹ توصیه‌هایی برای اصلاحات

عناصر سهیم در کارایی و اثربخشی و یکپارچگی سازمان‌های دولتی و برنامه‌ها باید از سوی دولت نهادینه شوند، و چنین نیست که صرف آرزو باعث ایجاد آنها گردد. برخی از ملاحظات مهم مرتبط با ایجاد کنترل‌های مدیریتی اثربخش، حسابرسی و ارزیابی برنامه به شرح زیر است:

دولتی که به‌ضرورت ایجاد و تقویت قابلیت‌های تحلیلی و کنترل خود متقاعد شده است، نیازمند تعیین راهبردی برای دستیابی به این اهداف و واگذاری مسئولیت اجرای آن است. در بیشتر کشورها، دو سازمان نقش مهمی در این فرایند دارند که عبارت‌اند از وزارت دارایی و مؤسسه عالی حسابرسی. به‌عنوان نمونه، وزارت دارایی به‌سبب دارا بودن موقعیت مرکزی در اداره امور مالی دولت و اختیار بودجه کشور، نفوذ ویژه‌ای بر وزارتخانه‌های اجرایی در حیطه ساختارهای کنترلی و به‌خصوص نظام‌های حسابداری و آیین‌نامه‌های آنها دارد. مؤسسه عالی حسابرسی نیز به‌دلیل مهارت ویژه در حسابرسی، معمولاً منبع قابل اعتمادی برای مشورت و ارائه کمک‌های فنی در تعیین اقدامات مورد

فصل نهم کنترل‌های مدیریتی، حسابرسی و ارزیابی ۴۲۳

نیاز به شمار می‌آید. به‌طور مطلوب، راهبرد باید نتیجه طبیعی مشاوره و همکاری بین این دو دستگاه باشد. اجرای راهبرد مربوط به اقدامات لازم به‌وسیله وزارتخانه‌های اجرایی، در حیطه مسئولیت وزیران و مسئولان ارشد وزارتخانه‌های مذکور و تحت رهبری وزارت دارایی و نظارت خارجی مؤسسه عالی حسابرسی قرار دارد.

ایجاد هم‌زمان کلیه مقررات و آیین‌نامه‌های ضروری میسر نیست و باید براساس اولویت‌بندی انجام پذیرد. تقریباً در همه کشورها و به‌خصوص در کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای در حال گذار، بالاترین اولویت باید به اطمینان از اعتبار نظام‌های مالی و یکپارچگی و امنیت کنترل مبادلات اختصاص یابد. این امر به مفهوم تأکید بر ایجاد ساختارهای کنترل مدیریتی قابل اعتماد و واحدهای حسابرسی داخلی مؤثر در وزارتخانه‌ها و اطمینان از اثربخشی مؤسسه عالی حسابرسی به‌عنوان حسابرس خارجی است. فقط هنگامی که این ساختارها در شرایط رضایت‌بخش معقولی قرار داشته باشند، تمرکز بر کارایی و اثربخشی عملیات ارزشمند است.

کشورها به‌منظور ایجاد کنترل‌های مدیریتی اثربخش، حسابرسی و ارزیابی برنامه، نمی‌بایست منحصرأ به دانش و تجربه‌شان وابسته باشند. کمک‌های فنی در تمام این حوزه‌ها از سوی مؤسسات چندجانبه، نهادهای اعطاکننده کمک و سازمان‌های تخصصی دست‌یافتنی است. کمک می‌تواند به شکل ارائه اسناد مرتبط، آموزش رسمی و اعزام موقت متخصصان خارجی و نیز حمایت مالی باشد. نهادهای اعطاکننده کمک، به‌صورت دوجانبه یا چندجانبه، معمولاً برای کمک به کشورهای در حال توسعه و در حال گذار برای ایجاد کنترل‌های مدیریتی و ظرفیت حسابرسی به‌عنوان روشی برای تضمین استفاده مؤثر از وجوه اعطایی متعهدند. مؤسسات عالی حسابرسی و وزارت دارایی کشورهای توسعه‌یافته به‌دلیل تعهد حرفه‌ای‌شان به اهمیت مدیریت مالی صحیح در همه کشورها، اغلب آماده ارائه مشورت و کمک فنی به همکارانشان در کشورهای در حال توسعه و در حال گذار هستند.<sup>(۱)</sup>

۴۲۴ مدیریت هزینه‌های عمومی

---

### پی‌نوشت

۱. تجربه استرالیا از کشورهای توسعه‌یافته و کاستاریکا از کشورهای در حال توسعه، به‌ویژه در این زمینه مثبت است.

# فصل دهم

---

## حسابداری



## ترجمه: محمدتقی فیاضی

### حسن مشاری

۱. نظام‌های حسابداری و گزارش‌دهی برای مباحثی چون مدیریت بودجه، پاسخ‌گویی مالی و سیاستگذاری، بسیار مهم‌اند. هدف حسابداری دولتی به‌طور مرسوم اطمینان از استفاده صحیح وجوه عمومی و تطبیق بودجه است. برای دستیابی به این هدف، بودجه نقدی<sup>۱</sup> و حسابداری نقدی و تعهدی<sup>۲</sup>، چارچوب مناسبی را فراهم می‌آورند.

۲. تجارب مربوط به بودجه‌ریزی عملیاتی در سال‌های ۱۹۶۰ تا ۱۹۷۰، نیازهای مرتبط با مدیریت فعالیت‌های تجاری دولت و تهیه حساب‌های ملی، تعدادی از کشورها را به سمت ایجاد نظام‌های حسابداری که شامل دارایی‌ها و بدهی‌ها باشد، هدایت کرد.<sup>(۱)</sup> استانداردهای مربوط به نظام حساب‌های ملی سازمان ملل برای بخش دولت بر مبنای تعهدی ایجاد گردید. باین حال در دهه ۱۹۸۰ نگرانی در مورد ثبات اقتصادی کشورها، موجب گردید که بیشتر آنها مجدداً به گزارش‌دهی نقدی و تعهدات روی آورند.

۳. در زمان حاضر حسابداری تعهدی<sup>۳</sup> در تعدادی از کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی اهمیت فراوانی دارد. این نظام‌های گزارش‌دهی مالی و حسابداری، دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه را، برای اطمینان از تطابق مالی و تضمین نتایج و کارایی عملیاتی، ملزم به گزارش کامل وضعیت مالی خود (شامل موجودی دارایی‌ها و میزان بدهی‌ها) و ارزیابی هزینه کل عملیات شامل مصرف دارایی‌ها، می‌سازند. در عین حال نگرانی در مورد تأثیر آتی سیاستگذاری‌ها (نظیر امور مربوط به بازنشستگی) موجب افزایش انگیزه دولت‌ها برای بهبود حسابداری بدهی‌ها

- 
1. Cash budget
  2. Cash and commitment accounting
  3. Accrual accounting



گردیده است. برخی از کشورها در سال‌های اخیر نظام حسابداری نقدی‌شان را با نظام حسابداری تعهدی کامل جایگزین ساخته‌اند.

## ۱-۱۰ نظام‌های حسابداری

### ۱-۱-۱۰ انواع نظام‌های حسابداری

۴. به‌طور کلی پایه نظام‌های حسابداری در ۴ دسته اصلی طبقه‌بندی می‌شوند: نقدی، نقدی تعدیل شده<sup>۱</sup>، تعهدی تعدیل شده<sup>۲</sup> و تعهدی کامل. این طبقه‌بندی براساس اصول حسابداری تعیین زمان شناسایی مبادلات یا افعال مالی برحسب اهداف گزارش‌دهی مالی است.

۵. با این حال طبقه‌بندی مذکور تا حدودی کلی است. برای مثال، در کشورهایی که نظام پایه نقدی رواج دارد، حسابداری دولتی به‌طور مرسوم دارای رهیافتی دوگانه است:<sup>(۲)</sup>

۱. حسابداری بودجه‌ای یا تخصیصی، که تخصیص‌ها یا مصرف آنها را در مراحل مختلف چرخه هزینه دنبال می‌کند؛ و ۲. حسابداری بر مبنای نقدی که تنها مبادله را هنگام دریافت و پرداخت وجوه، به رسمیت می‌شناسد. بنابراین حسابداری بر مبنای نقدی را در اینجا نباید حسابداری تعهدی برای نظارت بر مدیریت بودجه یا کنترل تطبیقی قلمداد کرد. در واقع، گاهی اوقات نظام‌های پایه نقدی، نظام‌های نقدی و تعهدات نامیده می‌شوند.<sup>(۳)</sup> نظام‌های پایه نقدی، علاوه بر تعهدات، توان شناسایی سایر مبادلات غیرنقدی را نیز - همچون دریافت کمک‌های خارجی و برخی دیون پرداخت نشده - دارند.

۶. حسابداری بودجه‌ای کامل<sup>۳</sup> (یا حسابداری تخصیص) باید فصل مشترک تمام نظام‌های حسابداری باشد. وظیفه این حسابداری، پی‌گرفتن تخصیص‌ها، برآوردهای متمم، انتقالات بین حساب‌ها، و مصرف تخصیص‌ها (آزادسازی وجوه<sup>۴</sup>، تعهدات، هزینه‌ها در مرحله تأیید و پرداخت‌ها) است.

- 
1. Modified cash
  2. Modified accrual
  3. Complete budgetary accounting
  4. Release funds

۷. انتخاب نوع حسابداری، به دستگاه‌ها و برنامه‌ها بستگی دارد. برای دستگاهی که به ارائه خدمات یا فعالیت‌های تجاری مشغول است، استفاده از نظام حسابداری تعهدی کامل ضروری است؛ در صورتی که برای سایر دستگاه‌ها نظام پایه نقدی و حسابداری بودجه‌ای می‌تواند رضایت‌مندی لازم را فراهم آورد.

۸. بنابراین طبقه‌بندی اصولی مبانی حسابداری، که در ادامه ارائه می‌شود، نباید به ساده‌سازی بیش از حد تحلیل نظام‌های حسابداری و پیشنهاد‌های اصلاحی منجر گردد.

#### ۱-۱-۱-۱ حسابداری نقدی

۹. حسابداری بر مبنای نقدی، جریان منابع نقدی را اندازه‌گیری می‌کند و مبادلات و افعال مالی را تنها به‌هنگام دریافت یا پرداخت وجوه به رسمیت می‌شناسد.<sup>(۴)</sup>

۱۰. صورت‌های مالی تهیه شده بر مبنای حسابداری بر مبنای نقدی، به‌گونه‌ای است که دریافت‌های نقدی، پرداخت‌های نقدی و مانده ابتدا و انتهای دوره وجوه نقد را تحت پوشش قرار می‌دهد. مزیت نظام حسابداری نقدی، ساده بودن آن است.<sup>(۵)</sup>

۱۱. همان‌طور که خاطر نشان گردید، نظام حسابداری بر مبنای نقدی در تعدادی از کشورها (با اجرای مراحل زیر) تکمیل می‌شود: ۱. ایجاد تعدادی حساب معلق یا «حساب‌های زیر خط»<sup>۱</sup> برای برخی بدهی‌ها؛ ۲. حسابداری تعهدی؛ و ۳. حسابداری بدهی بر مبنای تعهدی.

#### ۱-۱-۱-۲ حسابداری نقدی تعدیل شده

۱۲. حسابداری نقدی تعدیل شده، آن دسته از مبادلات و افعالی را به رسمیت می‌شناسد که تا پایان سال مالی وقوع یابند و پرداخت و/یا دریافت وجوه مربوط به آنها به‌طور طبیعی در طی دوره مشخصی پس از پایان سال مورد انتظار باشد.

۱۳. بنابراین دوره مالی شامل «دوره‌ای تکمیلی»<sup>۲</sup> (۳۰ یا ۶۰ روزه) پس از پایان سال مالی است. پرداخت‌های مربوط به مبادلات سال مالی گذشته که در دوره تکمیلی تحقق

1. Below-the-line accounts

2. Complementary period

یابند، به‌عنوان هزینه‌های همان سال گزارش می‌شوند. این کار معمولاً با باز نگاه داشتن حساب‌ها در دوره تکمیلی انجام می‌شود و هدف آن اطمینان از انطباق بیشتر تعهدات سالیانه انجام شده در طی سال مالی و پرداخت‌هایی که تحت عنوان «هزینه‌های بودجه‌ای»<sup>۱</sup> گزارش می‌شوند.<sup>(۶)</sup>

۱۴. در برخی از کشورها، دوره تکمیلی به درآمدها نیز ارتباط می‌یابد، اما این موضوع نباید حالت دستوری داشته باشد. درآمدها باید بر مبنای نقدی محض گزارش شوند.

۱۵. دولت‌ها مکرراً حسابداری نقدی تعدیل شده را به کار می‌گیرند (به‌ویژه در نظام‌های فرانسوی و اسپانیایی)؛ اما طبق بحث مطرح شده قسمت ۳-۱۰، این نظام موجب بروز ناسازگاری‌هایی در کشورهای در حال توسعه می‌شود.

۱۶. صورت‌های مالی تهیه شده در حسابداری بر مبنای نقدی، دریافت‌های نقدی<sup>۲</sup> به‌علاوه ارقام دریافتنی<sup>۳</sup> در یک دوره مشخص پس از پایان سال، و همین‌طور پرداخت‌های نقدی<sup>۴</sup> به‌علاوه ارقام پرداختنی را در دوره مشخصی پس از پایان سال مالی (دوره تکمیلی) تحت پوشش قرار می‌دهد. برخی از کشورها که حسابداری بر مبنای نقدی را برای عملیات بودجه مورد استفاده قرار می‌دهند نیز صورت‌های مالی را بر مبنای تعهدی تعدیل شده تهیه می‌کنند (مانند فرانسه و اسپانیا).

### ۳-۱-۱۰-۱۰ حسابداری تعهدی تعدیل شده

۱۷. حسابداری تعهدی تعدیل شده (که گاه «مبنای هزینه‌ای»<sup>۵</sup> نیز نامیده می‌شود)، مبادلات و افعال مالی را هنگام وقوع آنها و بدون توجه به زمان دریافت و پرداخت وجوه به رسمیت می‌شناسد. با این حال، هزینه‌هایی که در دوره‌های بعد مصرف خواهند شد نیز بدون تأخیر ثبت می‌شوند، و دارایی‌های ثابتی که در آینده خدماتشان را ارائه می‌دهند، در دوره‌ای که خریداری می‌گردند از حساب‌ها حذف (یا هزینه) خواهند شد.

- 
1. Budgetary expenditures
  2. Cash receipts
  3. Receivables
  4. Cash disbursements
  5. Expenditure basis

۱۸. حسابداری تعهدی کامل و تعهدی تعدیل شده دارای چارچوب حسابداری یکسانی هستند. تفاوت اصلی بین این دو، مربوط به زمان اکتساب کالاها و دارایی‌ها و زمان مصرف آنهاست. در حسابداری تعهدی تعدیل شده، به محض اکتساب ملزومات و دارایی‌ها، آنها مصرف شده تلقی می‌گردند و از حساب‌ها حذف می‌شوند؛ اما در حسابداری تعهدی کامل، تغییر در موجودی و استهلاک تدریجی دارایی‌ها برحسب عمر مفید آنها به رسمیت شناخته می‌شوند. یکی از اصول مهم حسابداری تعهدی کامل اصل تطابق است که به موجب آن، مخارج باید در دوره‌ای ثبت شوند که درآمدهای مربوط تحقق می‌یابند.

۱۹. نظام حسابداری تعهدی تعدیل شده در مقایسه با حسابداری نقدی، دارای مزیت شناسایی هزینه‌ها در مرحله تأیید است، و بنابراین چارچوب مناسبی را برای ارزیابی بدهی‌ها و دیون معوق مهیا می‌کند. نظام‌های حسابداری تعهدی تعدیل شده گوناگونی برحسب نوع ثبت مواردی چون تعهدات بازنشستگی، موجودی کالا، استهلاک (که ممکن است تنها برای برخی اقلام دارایی شناسایی شود، مانند اسپانیا)، و جز اینها، وجود دارند.

۲۰. صورت‌های مالی تهیه شده در نظام حسابداری تعهدی تعدیل شده، اقلامی چون درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌های مالی، بدهی‌ها، و خالص منابع مالی را تحت پوشش قرار می‌دهند.

#### ۴-۱-۱۰-۱ حسابداری تعهدی کامل<sup>(۷)</sup>

۲۱. «حسابداری تعهدی کامل نیز مانند نوع تعهدی تعدیل شده، مبادلات و افعال مالی را در هنگام وقوع آنها و صرف‌نظر از زمان دریافت و پرداخت وجه به رسمیت می‌شناسد. درآمدها در واقع بازتاب ارقامی هستند که در طی سال، صرف‌نظر از دریافت یا عدم دریافت آنها، تحقق یابند. مخارج نیز انعکاس میزان کالاها و خدمات مصرف شده در طی سال و بدون در نظر گرفتن پرداخت یا عدم پرداخت آنها در طی دوره‌اند. هزینه دارایی‌ها نیز با تأخیر و به هنگام استفاده از دارایی‌ها برای ارائه خدمات، شناسایی و ثبت می‌گردند»<sup>(۸)</sup> حسابداری تعهدی کامل مشابه نظام‌های حسابداری مؤسسات خصوصی (حسابداری تجاری) است.

۲۲. «مخارج» شناسایی شده به‌وسیله حسابداری تعهدی کامل، نباید با هزینه‌های واقعی

اشتباه شوند. مخارج همانا هزینه مصرف کالاها و خدمات در طی دوره، متناظر با هر نوع افزایش بدهی یا کاهش دارایی‌اند (برای مثال، شامل استهلاک و خسارت‌هایی هستند که بدون وجود مبادلات نیز وقوع آنها ممکن است). مفهوم مخارج در حسابداری تجاری مترادف مفهوم مصرف در نظام حساب‌های ملی است.

۲۳. صورت‌های مالی تهیه شده در نظام حسابداری تعهدی کامل، درآمدها، مخارج (شامل استهلاک)، دارایی‌ها (مالی و ثابت)، بدهی‌ها و خالص دارایی‌ها را تحت پوشش قرار می‌دهند. نظام‌های حسابداری تعهدی در قسمت‌های بعدی این فصل بررسی خواهند شد.

#### ۵-۱-۱۰-۱ اتفاق نظر تدریجی<sup>۱</sup>

۲۴. دیدگاه‌های متفاوتی در مورد سودمندی مبنای «واسطه»<sup>۲</sup> روش‌های نقدی تعدیل شده و تعهدی تعدیل شده وجود دارند. کمیته فرعی حسابداری مجمع بین‌المللی حسابداران<sup>۳</sup> در نشست ژانویه ۱۹۹۹، استاندارد واحدی را برای تحت پوشش قرار دادن حسابداری نقدی به‌وسیله استانداردهای حسابداری بر مبنای تعهدی پیشنهاد کرد. به‌هرحال، دولت‌هایی که در پی تبدیل مبنای نقدی به مبنای تعهدی هستند، می‌توانند در دوره‌گذار گزیده‌ای از اجزا و عناصر تعهدی را به‌کار گیرند. پیش از اتفاق نظر و توافق محکم، بحث‌های بسیاری در مورد این موضوعات ضرورت می‌یابند. ملاحظات مربوط به مالیه عمومی و سیاست اقتصادی نیز با این مباحث ارتباط دارند.

#### ۲-۱-۱۰-۲ تفاوت نظام‌های حسابداری

۲۵. مثالی که در پی می‌آید، تفاوت‌های عمده میان انواع متفاوت حسابداری را نشان می‌دهد.

- 
1. Evolving consensus
  2. Intermediate bases
  3. International Federation of Accountants (IFAC)

**جدول ۲ مقایسه نظام‌های حسابداری**

۱. هزینه‌های جاری				
دوره حسابداری ژانویه - دسامبر				
۱۱۰۰				تعهدات، اکتبر ۱۹۹۶ - سفارش ملزومات
۱۰۰۰				تحویل/ تأیید، نوامبر ۱۹۹۶
۸۰۰				پرداخت، دسامبر ۱۹۹۷:
۷۰۰				ملزومات مصرف شده در سال ۱۹۹۷:
۳۰۰				موجودی ملزومات، ۳۱ دسامبر ۱۹۹۷:
۱۳۷				استهلاک دارایی‌های سازمان در سال ۱۹۹۷:
تاریخ	بستکار	بدهکار	حساب	
<b>روش نقدی</b>				
				پرداخت
۱۹۹۶		۸۰۰	عملیات بودجه	
۱۹۹۶	۸۰۰		صندوق - بانک	
<b>روش تعهدی تعدیل شده</b>				
				مرحله تأیید
۱۹۹۶		۱۰۰۰	عملیات بودجه	
۱۹۹۶	۱۰۰۰		بدهی	
				پرداخت
۱۹۹۶		۸۰۰	بدهی	
۱۹۹۶	۸۰۰		صندوق - بانک	
<b>روش تعهدی کامل</b>				
				مرحله تأیید
۱۹۹۶		۱۰۰۰	عملیات بودجه	
۱۹۹۶	۱۰۰۰		بدهی	
				پرداخت
۱۹۹۶		۸۰۰	بدهی	
۱۹۹۶	۸۰۰		صندوق - بانک	
۱۹۹۷	۱۰۰۰		عملیات بودجه	مصرف ملزومات
۱۹۹۷		۷۰۰	مخارج	
۱۹۹۷	۳۰۰		موجودی ملزومات	

۱۹۹۷	۱۳۷		دارایی‌ها	استهلاک
۱۹۹۷		۱۳۷	مخارج	
تعهدات: ۱۱۰۰ (۱۹۹۷) (صرف‌نظر از نوع حسابداری ثبت می‌گردد)				
<b>۲. مقایسه تعهدی تعدیل شده و تعهدی کامل در مورد سرمایه‌گذاری</b>				
تحویل پل در سال ۱۹۹۸.				
مبلغ پروژه: ۲/۰۰۰/۰۰۰				
عمر مفید: ۵۰ سال				
تعهدی تعدیل شده:				
	۱/۰۰۰/۰۰۰		<b>هزینه</b>	سال ۱۹۹۸
حسابداری تعهدی کامل				
	۰		<b>مخارج</b>	سال ۱۹۹۸
	۱/۰۰۰/۰۰۰		دارایی‌ها	
	۲۰/۰۰۰ (استهلاک)		مخارج	سال ۱۹۹۹
	۹۸۰/۰۰۰		دارایی‌ها	
	۲۰/۰۰۰ (استهلاک)		مخارج	سال ۲۰۰۰
	۹۶۰/۰۰۰ و غیره		دارایی‌ها	

### ۳-۱۰ روابط بین نظام‌های حسابداری و نظام‌های بودجه‌ای

۲۶. نظام‌های بودجه‌ای در فصل سوم براساس ماهیت تخصیص‌ها طبقه‌بندی می‌شوند. به استثنای تعداد اندکی از بودجه‌های التزامی، انواع بودجه به دو دسته اصلی تفکیک می‌گردند:

- بودجه بر مبنای نقدی، هنگامی که بیشتر تخصیص‌ها دارای مجوز ایجاد تعهدات سالیانه و پرداخت هستند؛

- بودجه بر مبنای تعهدی، هنگامی که تخصیص‌های مربوط به هزینه‌های جاری و برخی اقلام دیگر، هزینه کل را که شامل استهلاک و دیگر موارد افزایش در بدهی است، تحت پوشش قرار می‌دهند.

۲۷. بین نظام‌های حسابداری و نظام‌های بودجه‌ای تناظر یک به یکی وجود ندارد. نظام‌های حسابداری بر مبنای نقدی همیشه با بودجه‌های بر مبنای نقدی همراهند، اما بودجه بر مبنای نقدی الزاماً نیازمند همراهی حسابداری نقدی نیست. از سوی دیگر،

فصل دهم حسابداری ۴۳۵ \_\_\_\_\_

بودجه‌ریزی تعهدی مستلزم حسابداری تعهدی کامل است، اما حسابداری تعهدی کامل نیازی به بودجه‌ریزی تعهدی ندارد.

۲۸. نظام‌های حسابداری و بودجه‌ای دارای ویژگی‌هایی هستند که طبقه‌بندی دقیق آنها را دشوار می‌سازد. با این حال در کشورهای گوناگون، روابط زیر میان نظام‌های حسابداری و نظام‌های بودجه مشخص شده است:

### ۱-۳-۱-۱۰ بودجه‌های برمبنای نقدی

کشورهای دارای بودجه برمبنای نقدی ممکن است از برخی نظام‌های حسابداری که در ادامه شرح داده می‌شوند، استفاده کنند:

- حسابداری نقدی (مانند نظام سنتی کشورهای مشترک‌المنافع بریتانیا)؛
- حسابداری نقدی تعدیل شده (مانند برخی کشورهای در حال توسعه که از نظام بودجه‌ریزی فرانسوی یا اسپانیایی تبعیت می‌کنند)؛
- حسابداری تعهدی تعدیل شده (نظیر کانادا، فرانسه، اسپانیا)؛
- حسابداری تعهدی، تا آنجا که استهلاک در حساب‌ها منظور شود، اگرچه اصول حسابداری مورد استفاده به‌طور دقیق همسو با «اصول پذیرفته شده حسابداری»<sup>(۹)</sup> تعریف نشده باشد (مانند اقتصادهای در حال گذار)؛
- حسابداری تعهدی کامل، (نظیر ایالات متحده آمریکا که اخیراً برای تمام مبادلات دولت فدرال نیز آن را به اجرا درآورده است).<sup>(۱۰)</sup>

### ۱-۳-۲-۱۰ بودجه برمبنای تعهدی

- حسابداری تعهدی کامل (مانند نیوزیلند)
- این تفاوت‌ها بیشتر به هزینه‌های بدون بهره<sup>۱</sup> مربوط می‌شوند. اغلب کشورها در امور مربوط به بدهی از حسابداری تعهدی استفاده می‌کنند.



#### ۱۰-۱-۴ نمودار حساب‌ها و معین عام<sup>۱</sup>

##### ۱۰-۱-۴-۱ نمودار حساب‌ها

۲۹. نمودار حساب‌ها، طبقه‌بندی مبادلات و افعال مالی (پرداخت‌ها، درآمدها، استهلاک، خسارت‌ها و جز اینها) براساس ماهیت اقتصادی، حقوقی، یا حسابداری آنها، و معرف سازمان دفاتر مالی حسابداران است. نمودار حساب‌ها برطبق تعریف مبادلات و افعالی مالی (مانند تعهد، بدهی، پرداخت، استهلاک) و برحسب طبقه‌بندی اداری (برای حساب‌هایی که عملیات داخلی را تحت پوشش قرار می‌دهند)، سازمان‌دهی می‌گردد. نظام طبقه‌بندی بودجه در فصل سوم، ساختار حساب‌ها و زیرحساب‌های نمودار حساب مربوط به عملیات بودجه‌ای را تعریف می‌کند.

۳۰. در نظام حسابداری نقدی، نمودار حساب‌ها اغلب محدود به حساب‌های بودجه‌ای پرداخت‌ها، برخی حساب‌های مرتبط با مبادلات مالی داخلی و تأمین مالی عملیات، و سرانجام حساب تعهدات (یا دفاتر کمکی تعهدات) است. در حسابداری تعهدی کامل یا تعدیل شده، مخارج در مرحله تأیید، تحت عنوان بدهی‌ها شناخته می‌شوند. از این‌رو، باید آنها را در دفتری ثبت کرد که دارای حساب دارایی‌ها، بدهی‌ها، هزینه‌ها/مخارج، درآمدها و نظایر اینها باشد.

۳۱. صورت‌های مالی همسو با طبقه‌بندی‌های تعیین شده در نمودار حساب‌ها تهیه می‌شوند. صورت‌های مالی تهیه شده در نظام حسابداری تعهدی (در قسمت ۳-۳-۱۰) تشریح می‌گردند. ضمناً باید در نظر داشت که آنها را نمی‌توان به‌عنوان جایگزین گزارش‌های بازبینی بودجه تلقی کرد.

۳۲. نمودار حساب‌ها و رابطه آن را با نظام طبقه‌بندی بودجه و نظام گزارش‌دهی می‌توان در قالب نمودار نمایش داد.

##### ۱۰-۱-۴-۲ دفاتر مالی

۳۳. به مجموعه دفاتر یا بانک‌های اطلاعاتی که تمام مبادلات را با توجه به نمودار حساب‌ها (شامل نظام طبقه‌بندی بودجه) به ثبت می‌رسانند، معین عام اطلاق می‌شود.

فصل دهم حسابداری ۴۳۷

۳۴. با در اختیار داشتن نظام یکپارچه مدیریت مالی رایانه‌ای، هریک از مبادلات و مشخصه‌های آن را می‌توان در نظام دفاتر مالی<sup>۱</sup> ثبت کرد. این مشخصه‌ها شامل طبقه‌بندی‌های بودجه‌ای (وظیفه، سازمان، و جز اینها) و سایر طبقه‌بندی‌های مندرج در نمودار حساب (بدهی‌ها، افزایش در دارایی‌ها و نظایر اینها) هستند. در نظام غیررایانه‌ای، تعهدات معمولاً در دفاتر کمکی که اغلب به شکل نامناسبی با دفاتر اصلی پیوند دارند، ثبت می‌شوند. در نظام دفاتر مالی رایانه‌ای، تنها یک مبنای اطلاعاتی، یا مجموعه‌ای از اطلاعات مرتبط وجود دارند که دفاتر مالی را برای امور حسابداری، و دفاتر کمکی را برای پی‌گرفتن مصرف تخصیص‌ها، تحت پوشش قرار می‌دهند.

۳۵. نظام دفاتر مالی رایانه‌ای، امکان گزارش‌دهی برحسب نیاز کاربران متفاوت را فراهم می‌آورد. این نظام قادر است کنترل‌های اجرایی بودجه، نظیر کنترل پرداخت‌ها و تعهدات غیرمنطبق با تخصیص‌ها را انجام دهد. این نظام، با نظام‌های بودجه‌ای دارای کنترل‌های متمرکز پیش از وقوع (مانند برزیل و فرانسه) و نظام‌های بودجه‌ای دارای کنترل‌های اجرایی در داخل دستگاه‌ها (مانند آمریکا) سازگار است. این کنترل‌ها مستقل از ماهیت ثبت مبادلات هستند و تنها به آیین‌نامه‌های ثبت مبادلات بستگی دارند.

۳۶. در نظام غیررایانه‌ای، تمرکززدایی در حسابداری موجب بروز ناسازگاری‌هایی در مورد انتشار اطلاعات خواهد شد. فناوری‌های روز امکان استفاده از روش‌های غیرمتمرکزتر را فراهم می‌سازند، چرا که می‌توان حساب‌ها را با حفظ نظام طبقه‌بندی آنها تلفیق کرد.

۳۷. از بعد نظری هریک از مبادلات در نظام معین عام ثبت می‌شوند. با این حال، براساس ترتیبات سازمانی، متمرکزسازی مبادلات تلفیقی به شرط آنکه تلفیق همسو با طبقه‌بندی‌های مندرج در نمودار حساب‌ها انجام پذیرد، می‌تواند کافی باشد.<sup>(۱۱)</sup> برای مثال، در صورت تمرکززدایی امور مربوط به پرداخت حقوق و دستمزد، ثبت کلی مخارج پرسنلی برحسب برنامه/ پروژه و هدف در نظام معین عام کافی است. همان‌طور که در فصل هشتم خاطر نشان گردید، این رهیافت تلفیقی به معنای عدم متمرکزسازی روزانه مانده وجوه نقد نیست.

## ۱۰-۲ حسابداری تعهدی

۳۸. کشورهای در حال توسعه باید از اصلاحات بلندپروازانه در حسابداری، که موجب ناکارآمدی می‌گردد، بپرهیزند. با این حال، بررسی چارچوب و روش‌های حسابداری تعهدی، رهنمودهایی را برای اصلاح حسابداری ارائه خواهد کرد.

۳۹. ارزیابی کامل بدهی‌ها در هر کشوری ارزشمند است. شناسایی هزینه‌ها در مرحله تأیید به‌عنوان بدهی و به تبع آن ارزیابی دقیق دیون معوق باید به صورتی نظام‌مند انجام پذیرد. مباحث مربوط به برخی از مخارج همچون تعهدات بازنشستگی<sup>۱</sup>، ثبت یارانه بهره<sup>۲</sup> و شناسایی زیان‌های مالی، مربوط به تمام کشورهاست. حسابداری تعهدی کامل و تعدیل شده، روش‌هایی را برای ارزیابی و شناسایی بدهی‌ها ارائه می‌کنند که می‌توان آنها را به تدریج به اجرا درآورد.

۴۰. اجرای حسابداری تعهدی کامل با توجه به دارایی‌ها و ارزیابی «هزینه کل» برای تمام دستگاه‌های دولتی را تنها در تعداد محدودی از کشورها می‌توان مورد بررسی قرار داد. با این حال، دستگاه‌هایی که خدمات تجاری ارائه می‌دهند، یا دستگاه‌هایی که میزان زیادی کالاهای سرمایه‌ای به مصرف می‌رسانند نیز باید هزینه کل خود را ارزیابی کنند و چارچوب حسابداری تعهدی کامل را، حداقل برای مدیریت داخلی، مورد بررسی قرار دهند. کشورهای در حال گذار که دارای برخی از اشکال نظام حسابداری تعهدی هستند، می‌توانند اجرای بهتر استانداردهای پذیرفته شده حسابداری را مورد بررسی قرار دهند؛ اما در زمان حال، تقویت گزارش‌دهی وجوه نقد و هزینه برای آنها دارای اولویت بالاتری است.

### ۱۰-۲-۱ درآمدها

۴۱. حسابداری بر مبنای تعهدی، نتیجه مبادلات و سایر افعال مالی را در دوره وقوع آنها، و بدون در نظر گرفتن زمان تبادل وجوه، به رسمیت می‌شناسد.

۴۲. در کشورهای صنعتی که نظام حسابداری تعهدی دارند، رویه‌های عملی متفاوتی به کار برده می‌شود (برای مثال، در ایالات متحد درآمدها بر مبنای نقدی شناسایی می‌شوند

---

1. Supernannuation liabilities  
2. Interest subsidies

و در نیوزیلند بیشتر محاسبات بر مبنای تعهدی انجام می‌گیرد). تعدادی از کشورهای در حال توسعه، بدهی‌های مالیاتی را بر اساس برآوردهای مالیاتی در حساب‌ها منظور می‌کنند. این امر گاهی تحت عنوان روش‌شناسی حسابداری تعهدی مرسوم<sup>۱</sup> بررسی می‌شود. باید در نظر داشت که به‌عنوان نتیجه‌ای نامطلوب، حساب‌ها اغلب شامل مالیاتی هستند که هرگز پرداخت نمی‌شوند. در واقع، بر اساس اصل حسابداری تعهدی، مالیات احتسابی تنها در صورتی باید به رسمیت شناخته شود که پرداخت آن دور از انتظار نباشد. در کشورهای در حال توسعه و در حال گذار، از برآورد احتمال پرداخت مالیات‌های احتسابی استفاده می‌شود. ثبت درآمدها بر اساس چنین برآوردهایی گمراه‌کننده خواهد بود.<sup>(۱۲)</sup> برای مثال، در کشور روسیه، جمع‌آوری مالیات مشکلی اصلی و متغیر است.

۴۳. در کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای در حال گذار، درآمدها باید بر مبنای نقدی شناسایی شوند (بدیهی است که برای شناسایی مؤدیان مالیاتی و مالیات‌های معوق، باید از بانک‌های اطلاعاتی و بدون ترکیب با حساب‌های دولتی استفاده شود).

۴۴. حسابداری تعهدی، کمک‌های غیرنقدی<sup>۲</sup> را به رسمیت می‌شناسد. در کشورهای در حال توسعه، صرف‌نظر از نوع نظام حسابداری آنها، ثبت کمک‌های غیرنقدی ضروری است. در حالی که در حسابداری نقدی و حسابداری تعهدی تعدیل شده فروش دارایی‌ها به‌عنوان درآمد تلقی می‌گردد، در حسابداری تعهدی کامل تنها زیان/سود حاصل از مقایسه با خالص ارزش دفتری<sup>۳</sup> به رسمیت شناخته می‌شود.

## ۲-۲-۱۰ مخارج در حسابداری تعهدی کامل

۴۵. نظام‌های حسابداری تعهدی کامل، مخارج را به‌جای هزینه‌ها به رسمیت می‌شناسند. اگرچه این دو عبارت در اصطلاح متعارف تقریباً مترادف‌اند، اما در حسابداری دارای معانی بسیار متفاوتی هستند. مخارج عبارت‌اند از مصرف منابع در طی دوره حسابداری (در مقابل هزینه‌ها که ارزش کالاها و خدمات اکتسابی در همان دوره هستند). مخارج اقلام زیر را تحت پوشش قرار می‌دهند:

1. Orthodox accrual accounting methodology
2. Grants-in-kind
3. Net book value

- هزینه‌های پرسنلی شامل تعهدات بازنشستگی؛
- هزینه کل تمام فعالیت‌های عملیاتی (شامل استهلاک)؛
- بهره و سایر هزینه‌های مالی؛
- مصرف دارایی‌های سرمایه‌ای (استهلاک و زیان خدمات بالقوه)<sup>۱</sup>، تغییر در ارزش دفتری دارایی‌های ثابت و خسارت‌های وارد شده؛
- تغییرات بهره انباشته در ارزش بازاری دارایی‌های مالی و خسارت‌های وارد شده و زیان تسعیر نرخ ارز؛
- پرداخت‌های انتقالی دولت<sup>۲</sup>.

#### ۱-۲-۲-۱۰ تعهدات بازنشستگی

۴۶. کارکنان شاغل در هر سال حقی برای منافع آینده خود به‌دست می‌آورند. در صورتی که دولت حقوق بازنشستگان را تحت نظام «پرداخت فوری»<sup>۳</sup> پرداخت کند، تغییر در هزینه کل حقوق آتی بازنشستگی که بر مبنای ارزش آماری پرداخت‌های آتی بازنشستگی است، به‌عنوان هزینه تلقی می‌گردد (تحت برخی مفروضات آماری و اقتصادی). اما چنانچه سهم حقوق بازنشستگی به صندوق بازنشستگی واریز شود و پرداخت‌ها برابر افزایش سالیانه در صندوق باشند، به این طرح «صندوق بازنشستگی متمرکز»<sup>۴</sup> اطلاق می‌شود. اگر پرداخت‌های انجام شده در این طرح از مخارج کمتر باشند، باید حسابداری تحت عنوان «بدهی تأمین مالی نشده» شناسایی و ایجاد گردد.

۴۷. ارزیابی تعهدات بازنشستگی برای تدوین سیاست‌گذاری‌ها بسیار مهم است. برای مثال، این ارزیابی مشخص می‌سازد که آیا می‌توان مشکل کسری مالی را به‌جای رفع آن به آینده منتقل ساخت یا خیر. برای دولت‌های تحت فشار، همواره وسوسه تأمین کوتاه‌مدت کسری وجوه از طریق ایجاد بدهی‌های بلندمدت وجود داشته است. برای

---

1. Service potential  
 2. Government transfers  
 3. Pay-as-you-go  
 4. Fully funded

مثال، گاهی در کشورهای توسعه یافته دولت‌ها وعده افزایش حقوق بازنشستگی را در قبال افزایش حقوق می‌دهند،<sup>(۱۳)</sup> یا از طریق شرکت‌های دولتی در ازای انتقال تعهدات بازنشستگی آنها به بودجه، کسب درآمد می‌کنند. بنابراین، شناسایی تعهدات بازنشستگی (و سایر بدهی‌ها) مزیت مهم حسابداری تعهدی به‌شمار می‌آید.

### ۲-۲-۲-۱۰ هزینه کل و مصرف دارایی‌های ثابت

۴۸. «هزینه کل» برنامه‌ها شامل هزینه کالاها و خدمات اکتساب شده و مصرف شده در طی دوره و همین‌طور مصرف موجودی‌ها و دارایی‌ها (استهلاک) است. برای ارزیابی هزینه کل، به عناصر زیر نیاز است: ۱. مدیریت دقیق دارایی‌های ثابت و موجودی‌ها؛ ۲. برآوردهای مربوط به استهلاک و ۳. نظام‌های اندازه‌گیری دقیق هزینه، چرا که مصرف سربار و تسهیم شده تجهیزات مربوط به فعالیت‌ها و برنامه‌های مختلف باید برای هر فعالیت/برنامه احتساب شود (اندازه‌گیری هزینه در قسمت ۲-۲-۱۰ مورد بررسی قرار می‌گیرد). پیرابند ۳۱ پرداخت‌های نقدی را با هزینه کل مقایسه می‌کند.

۴۹. هزینه‌های سرمایه‌ای در زمره مخارج محسوب نمی‌شوند. علاوه بر آن، از آنجاکه برنامه پرداخت امور عمرانی ارتباط نظام‌مندی با پیشرفت کار ندارد، افزایش در دارایی‌های ثابت ممکن است به میزان زیادی با هزینه‌های انجام شده در طی دوره اختلاف داشته باشد.

#### پیرابند ۳۱

##### مقایسه هزینه کل و پرداخت‌های نقدی یک برنامه

برای هزینه‌های جاری در دوره‌ای فرضی، به‌استثنای پرداخت هزینه‌های سرمایه‌ای

##### پرداخت‌های نقدی

- + استهلاک دارایی‌های ثابت در طی دوره
- + تغییر در بدهی‌ها در طی دوره
- + دیون معوق جدید در طی دوره

- دیون معوق در ابتدای دوره که در طی دوره پرداخت گردیدند - پیش‌پرداخت‌های صورت گرفته در طی دوره + ملزومات / کارهای تأمین مالی شده با پیش‌پرداخت‌های قبلی + تغییر در موجودی در طی دوره + موجودی مصرف شده و خسارت دیده - افزایش در موجودی + هزینه‌های خدمات ارائه شده از طریق سایر برنامه‌ها / مراکز هزینه - هزینه‌های خدمات ارائه شده به سایر برنامه‌ها / مراکز هزینه <b>هزینه کل</b>
---

### ۳-۲-۱۰ انتقال یارانه‌ای<sup>۱</sup>

۵۰. برای شناسایی هر انتقال، در ابتدا باید ارزیابی‌هایی از این دست صورت گیرد: آیا تعهدی برای انتقال وجود داشته است؟ آیا مجوز آن صادر شده است؟ آیا گروه بهره‌مند را می‌توان شناسایی کرد؟ و پرسش‌های دیگری از این قبیل تمام این موارد بخشی از موضوع ارزیابی هستند.

۵۱. وام‌های اعطایی دولت اغلب شامل یارانه بهره نیز هستند، و چه‌بسا بازپرداخت نشوند. در حسابداری تعهدی، یارانه بهره به حساب منظور می‌گردد و خطر عدم بازپرداخت بدهی بدهکاران نیز ارزیابی می‌شود. این روش، پیشنهاد مطرح شده در فصل دوم، شامل این قبیل وام‌های مندرج در بودجه را تکمیل می‌کند، اما نمی‌تواند جایگزین آن باشد. وام‌ها در همه حال باید به تصویب مجلس برسند.

### ۳-۲-۱۰ بدهی‌ها

۵۲. بدهی عبارت است از «جریان خروجی محتمل آتی یا دیگر موارد به‌کارگیری منابع در نتیجه مبادلات یا افعال مالی گذشته».<sup>(۱۴)</sup> بدهی‌ها عمدتاً شامل اینها هستند: ۱. حساب‌های پرداختنی؛ ۲. سایر دیون انباشته مانند تعهدات بازنشستگی و ۳. وام‌های معوق<sup>۲</sup>.

1. Transfers subsidies  
2. Debt outstanding

۵۳. همان‌طور که در فصل هفتم مورد بررسی قرار گرفت، به‌منظور مدیریت حساب‌های پرداختنی و در نظر گرفتن دقیق‌تر بدهی‌های تأمین مالی نشده در بودجه، وجود نظام‌ها و آیین‌نامه‌های مدیریتی مناسب امری ضروری است. مباحث مرتبط با مدیریت بدهی در فصل هشتم مورد بررسی قرار گرفت. سایر بدهی‌های تحت پوشش نظام حسابداری تعهدی، به‌طور عمده بدهی‌های مربوط به صندوق‌های بازنشستگی دولتی، شامل بدهی‌های پنهان مربوط به طرح‌های بازنشستگی مستقل است که در صورت عدم توانایی در انجام تعهدات، مورد حمایت دولت قرار خواهند گرفت.

۵۴. بدهی مشروط، بدهی بالقوه‌ای است که بستگی به رخداد آتی حاصل از مبادلات گذشته دارد. در حسابداری تعهدی، بدهی‌های مشروط در صورتی به‌عنوان بدهی‌های واقعی شناسایی می‌شوند، که ۱. پس از در نظر گرفتن احتمالات جبرانی، رویدادهای آتی تأییدکننده احتمال زیان دارایی یا تحمیل بدهی در تاریخ ترازنامه باشد و ۲. برآورد منطقی میزان زیان وارد شد شده نیز میسر باشد.

۵۵. این ارزیابی ممکن است دشوار باشد. همان‌طور که در فصل دوم توصیه شد، نخستین گام همانا انتشار فهرستی از وام‌های تضمینی است. پس از آن، تهیه گزارش کامل‌تر بدهی‌های مشروط باید مورد بررسی قرار گیرد. این گزارش‌ها شامل جدول زمانی پرداخت‌های مرتبط با بدهی‌های مشروط است و به نوعی احتمال وقوع زیان را نشان می‌دهد.

#### ۴-۲-۱۰ دارایی‌ها

۵۶. اصولاً حسابداری تعهدی کامل، این گروه دارایی‌ها را به رسمیت می‌شناسد:

- دارایی‌های مالی، نظیر وجوه نقد، درآمدهای دریافتی، وام‌ها و نظایر اینها؛
- دارایی‌های ثابت، مانند مستغلات، ماشین‌آلات و تجهیزات، دارایی‌های زیربنایی، سرمایه‌گذاری‌ها، دارایی‌های موروثی، دارایی‌های دفاعی یا نظامی و منابع طبیعی؛
- دارایی‌های نامشهود، مانند حق برداشت منابع معدنی یا ماهیگیری (دست‌کم از بعد نظری).

۵۷. حسابداری دارایی‌های ثابت و نامشهود، در صورت فراهم آمدن شرایط، موجب افزایش شفافیت مالی خواهند بود. فروش دارایی‌ها از طریق برنامه خصوصی‌سازی، فروش امکانات و فروش طلا، باعث کاهش ظاهری کمبود نقدینگی می‌گردد.<sup>(۱۵)</sup>



برخی از کشورهای در حال توسعه، فروش حق برداشت منابع معدنی راه آسانی برای موازنه بودجه است که موجب تحمیل زیان به نسل‌های آینده می‌شود. با این حال شناسایی سود و زیان‌های مربوط به دارایی‌های نامشهود موضوع ساده‌ای نیست.

۵۸. اطلاعات مربوط به دارایی‌ها و موجودی‌ها، برای تصمیم‌گیری‌های مرتبط با نگهداری و یا به دست آوردن تجهیزات و امکانات و ملزومات جدید ضروری است. نظام حسابداری تعهدی کامل با وجود فراهم ساختن چارچوب ثبت دارایی‌ها و موجودی‌ها نمی‌تواند به تنهایی مدیریت دارایی را بهبود بخشد. ثبت دارایی‌ها برای اثربخشی بیشتر باید روزآمد و به‌هنگام و در عین حال یکپارچه با نظام حسابداری و منطبق با ردیف‌های کنترلی باشد و به صورت دوره‌ای مورد مطابقت فیزیکی قرار گیرد. به دلیل کیفیت پایین ثبت دارایی‌ها در کشورهای در حال توسعه، منظور کردن آنها در حساب‌های در معرض خطر<sup>۱</sup>، تنها اقدامی اداری و تشریفاتی است.

۵۹. مباحث مرتبط با دارایی‌های ثابت برای اندازه‌گیری هزینه و عملکرد اهمیت خاصی می‌یابند. نظام‌های حسابداری تعهدی کامل دارای ویژگی‌های مجادله‌انگیزی، به خصوص در زمینه ارزش‌گذاری تجهیزات نظامی، پارک‌های ملی، موزه‌ها و سایر دارایی‌های موروثی‌اند. استدلال منتقدان آن است که برای این نوع دارایی‌ها بازاری وجود ندارد و بنا به تعریف، در هیچ حالتی نمی‌توان آنها را به فروش رساند. در چنین مباحثی، با توجه به ماهیت دارایی و کشور مورد نظر، استانداردها متفاوت‌اند.<sup>(۱۶)</sup>

۶۰. ارزیابی ارزش کل دارایی‌ها و ثبت آنها در حساب‌ها باعث بروز مشکلات عمده‌ای در اغلب کشورها می‌شود. با این حال، صرف‌نظر از نوع حسابداری، بیشتر کشورها باید مدیریت دارایی‌ها را اصلاح کنند. فهرست‌برداری دارایی باید از بخش‌ها یا انواع دارایی پراهمیت برای مدیریت دارایی‌ها (برای مثال، دستگاه‌های مسئول نگهداری جاده‌ها، کامپیوترها، ماشین‌ها) آغاز گردد و تداوم یابد. عملیات مربوط به فروش دارایی‌ها به منظور افزایش شفافیت، باید آشکار و علنی باشد و عملیاتی را که منحصر به فرد هستند باید در حساب‌ها و صورت‌های مالی از سایر مبادلات تفکیک کرد.

### ۵-۲-۱۰ کسری بودجه عملیاتی<sup>۱</sup>

۶۱. برطبق تعاریف قبلی، کسری بودجه عملیاتی در حسابداری تعهدی کامل عبارت است از تفاوت بین مخارج و درآمدها.<sup>(۱۷)</sup> بنابراین افزایش در بدهی‌های تأمین مالی نشده و مصرف دارایی‌ها، در [حساب‌های] بالای خط<sup>۲</sup> و در کسری بودجه عملیاتی قرار می‌گیرند، درحالی‌که هزینه‌های سرمایه‌گذاری در محاسبه کسری‌های عملیاتی به حساب منظور نمی‌شوند. همان‌طور که در فصل سوم خاطر نشان گردید، کسری بودجه بر مبنای نقدی در ارزیابی آثار پولی سیاست‌های بودجه و کسری بودجه بر مبنای تعهدی برای ارزیابی دیون معوق و آثار آنها بر نقدینگی اقتصادی و اعتبار دولت اهمیت دارد. کسری بودجه عملیاتی را می‌توان مکمل این نماگرها دانست، اما جایگزین آنها نخواهد بود.

۶۲. از منظر اقتصاد کلان، استدلال طرف‌داران حسابداری تعهدی این است که نماگر کسری بر مبنای نقدی، معرف تورش در سرمایه‌گذاری است، چرا که سرمایه‌گذاری‌ها و هزینه‌های مستمر را به یک روش در حساب‌ها منظور می‌کند، درحالی‌که سرمایه‌گذاری انجام شده طی دوره‌ای طولانی‌تر به مصرف می‌رسد. هنگامی که کاهش دارایی‌ها یا افزایش بدهی‌های دولت مبنای سیاست‌گذاری‌ها باشد، نظام‌های حسابداری نقدی طرف‌دار «رقم‌سازی»<sup>۳</sup> و «حسابداری خلاق»<sup>۴</sup> محسوب می‌شوند.<sup>(۱۸)</sup> با این حال، حسابداری تعهدی نیز از طریق حساب‌سازی برآوردهای مربوط به استهلاک، قوانین و مقررات، روش شناسایی زیان و سایر موارد، زمینه حضور حسابداری خلاق را فراهم می‌آورد.<sup>(۱۹)</sup>

۶۳. کسری بودجه در نظام حسابداری تعهدی تعدیل شده برابر کسری بودجه بر مبنای نقدی، به علاوه خالص افزایش در بدهی‌ها و رقمی نزدیک به «کسری بر مبنای تعهدی» است. به هر حال، با توجه به روش حسابداری مورد استفاده، ممکن است دو تفاوت عمده به وجود آید. از یک طرف، کسری بر مبنای تعهدی می‌تواند سفارش‌هایی را دربرگیرد که به‌رغم پرداخت‌های معوق هنوز تغییر نیافته و از طرف دیگر، بدهی‌های شناسایی شده

- 
1. Operating deficit
  2. Above the line
  3. Number cooking
  4. Creative accounting

به‌وسیله نظام حسابداری تعهدی تعدیل شده ممکن است شامل بدهی‌هایی جز دیون معوق باشد (برای مثال، تعهدات بازنشستگی).

### ۱۰-۲-۶ حسابداری تعهدی و مدیریت بودجه

۶۴. روابط میان چرخه هزینه و نظام‌های حسابداری را می‌توان در نموداری نمایش داد.  
۶۵. در حسابداری تعهدی تعدیل شده و حسابداری تعهدی کامل، برای ثبت مواردی از این دست می‌بایست صورت‌حساب‌ها تحلیل شوند: ۱. افزایش مربوط به دارایی‌های ثابت (که در نظام حسابداری تعدیل شده بی‌درنگ از حساب‌ها حذف می‌شوند) و ۲. سایر پرداخت‌های مربوط به قراردادهای (مانند پیش‌پرداخت‌ها).

صرف‌نظر از نوع نظام حسابداری، این رویه را به‌ویژه برای امور عمرانی باید به‌کار گرفت، چراکه جدول زمانی پرداخت قراردادهای به‌طور کلی متفاوت از جدول زمانی کارکرد پیمانکار است.

۶۶. همان‌طور که پیش از این خاطر نشان گردید، حسابداری تعهدی کامل نیازمند تحلیل تفصیلی هزینه کل است و انجام این کار به‌وجود نظام مدیریت مناسب نیاز دارد. حسابداری تعهدی نمی‌تواند تنها به مدیریت سنتی بودجه متکی باشد، و در واقع نیازمند نظام‌های مدیریتی مناسبی در برنامه یا در سطح دستگاه استفاده‌کننده از بودجه است.

### ۱۰-۲-۷ بودجه‌ریزی تعهدی

۶۷. بودجه تعهدی براساس استانداردهای حسابداری تعهدی کامل ارائه می‌شود. با این حال، همان‌طور که در مقایسه‌های انجام شده در قسمت ۱-۳-۱۰ نشان داده شد، حسابداری تعهدی کامل نباید با بودجه‌ریزی تعهدی اشتباه شود.

۶۸. چرخه اجرای بودجه در نظام بودجه‌ریزی تعهدی و نقدی، که در هر دو نوع از حسابداری تعهدی کامل استفاده شده است، را می‌توان با یکدیگر مقایسه کرد. استهلاك در نظام بودجه بر مبنای نقدی تنها یک قلم اطلاعاتی حسابداری محسوب می‌شود، اما در بودجه بر مبنای تعهدی تخصیص‌ها را در برمی‌گیرد. نظام‌های بودجه‌ریزی تعهدی در مقایسه با حسابداری تعهدی همراه با بودجه بر مبنای نقدی، این مزیت را دارند که در فرایند بودجه‌ای برای برآورد هزینه کل اهمیت بیشتری قائل‌اند؛ اما این امر منجر به

تغییر در قوانین سنتی تطبیق بودجه می‌شود، زیرا تخصیص‌هایی که شامل پیش‌بینی‌های استهلاک باشند دیگر دارای محدودیت نقدی نخواهند بود.

۶۹. در بودجه تعهدی، کنترل‌های وجوه نقد بر مبنای برنامه‌های نقدی جداگانه‌ای است که به‌طور مستقیم از تخصیص‌ها استخراج نمی‌شوند. این امر مستلزم انضباط خوب مالی و برآورد صحیح هزینه‌هاست تا از تبدیل استهلاک به دستاویزی برای اضافه مخارج اجتناب گردد. در نیوزیلند نقش بی‌طرف یا حتی مثبت بودجه‌ریزی تعهدی برای انضباط مالی به اثبات رسیده است، اما در سایر کشورها به‌کار نگرفتن کنترل مناسب وجوه می‌تواند آثار متضادی در پی داشته باشد.<sup>(۲۰)</sup>

۷۰. در بیشتر کشورهای در حال توسعه و در حال گذار، تغییر ماهیت تخصیص و قوانین تطبیقی، موجب کاهش انضباط مالی می‌شود. در کشورهایی که ضعف پاسخ‌گویی در آنها مشاهده می‌شود، این موضوع راه‌های جدید اختلاس و فساد را فراهم می‌سازد و دستاویزی برای کاهش پاسخ‌گویی به مجلس به‌شمار می‌آید. کشورهای در حال توسعه و در حال گذار، حتی در صورتی که قصد ایجاد نظام حسابداری تعهدی را داشته باشند، نباید اجرای نظام بودجه‌ریزی تعهدی را برای دولت مرکزی مورد بررسی قرار دهند. در این کشورها، اطمینان از کنترل و انضباط در مقایسه با تلاش برای برآورد ارزش‌های جاری‌ها و جداول استهلاک، دارای بازده بالاتر و خطرهای کمتری خواهد بود.

۷۱. این مشکلات مربوط به میزان «عدم ارتباط»<sup>۱</sup> بین تخصیص‌ها و مدیریت روزانه حساب‌های پرداختی است. اگر محدودیت‌های نقدی با همان درجه تفصیلی تخصیص‌های بر مبنای تعهدی به مجلس ارائه شوند (مانند ایسلند)، چنین مشکلاتی به‌وجود نخواهد آمد. اما این نوع بودجه‌ریزی تعهدی با بودجه نقدی که اطلاعات حسابداری تعهدی را به پیوست دارد، چندان متفاوت نیست.

۷۲. دولت‌های محلی برخی از کشورها (مالزی، فرانسه، ایتالیا و انگلستان)، اطلاعات را به‌صورت تعهدی در بودجه‌شان ارائه می‌دهند. آیین‌نامه‌های مدیریت بودجه و سازمان اداری دولت‌های محلی بسیار ساده‌تر از موارد مشابه دولت‌های مرکزی‌اند. وجود ذخیره

---

1. Degree of disconnect

استهلاک در بودجه دولت‌های محلی، موجب تغییر مقررات مدیریت بودجه نخواهد شد. در کشورهای توسعه‌یافته، ارائه بودجه دولت‌های محلی در قالب ترازنامه، اغلب با انتشار متون قانونی از سوی دولت مرکزی تصریح می‌گردد، چرا که از آن به‌عنوان ابزاری برای کنترل هزینه‌های جاری دولت‌های محلی استفاده می‌شود.<sup>(۲۱)</sup> بودجه تعهدی را می‌توان برای دولت محلی، و کشورهای در حال توسعه - به‌شرط دارا بودن مهارت کافی از سوی حسابداران - با نظر مثبت مورد بررسی قرار داد.

### ۳-۱۰ اصلاح نظام حسابداری

۷۳. برای اصلاح نظام حسابداری، در ابتدا باید نقاط ضعف عمده آن را تحلیل کرد. برای مثال، آیا دیون معوق به‌دقت مورد تأیید قرار گرفته‌اند، آیا پرداخت‌های انجام شده به صورتی شفاف گزارش شده‌اند، و آیا آیین‌نامه‌های حسابداری به‌صراحت تعریف گشته و به اجرا گذاشته شده‌اند و جز اینها؟ اولویت اصلاحات در حسابداری به‌منظور اجرای حسابداری صحیح باید بر تلفیق زیرساخت‌ها قرار داشته باشد. در بسیاری از کشورها، به نوع کامل‌تری از حسابداری بودجه‌ای و آشکارسازی بدهی‌ها نیاز است. ایجاد و توسعه تدریجی نظام حسابداری تعهدی تعدیل شده باید با نظر مثبت مورد بررسی قرار گیرد. برای کشورهایی که شرایط در آنها مناسب باشد، گام بعدی در اصلاح حسابداری می‌تواند اجرای تدریجی یا بخشی نظام حسابداری تعهدی کامل باشد و این اجرا باید از دستگاه‌هایی آغاز گردد که ارزیابی عملکرد در آنها سودمندی بیشتری خواهد داشت.

#### ۱-۳-۱۰ نقاط ضعف عمده نظام‌های حسابداری

##### ۱-۳-۱-۱ حسابداری بودجه‌ای نارسا<sup>۱</sup>

۷۴. بنا به دلایل اداری و مرسوم، در بسیاری از کشورها تفکیکی میان حسابداری تعهدی و سایر اجزای نظام حسابداری وجود دارد. در تعدادی از کشورهای مشترک‌المنافع بریتانیا، دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه دارای ثبت تعهدات هستند،

---

1. Insufficient budgetary accounting

که خود پیوندی نامتناسب با حساب‌های اداره خزانه‌داری دارد و از این‌رو وزارت دارایی از اطلاعات کافی برای نظارت بر اجرای بودجه بهره‌مند نیست.

۷۵. همین تفکیک را می‌توان در کشورهایی با نظام‌های متمرکزتر نیز مشاهده کرد. برای مثال، در کشورهای در حال توسعه دارای نظام فرانسوی، به‌سختی می‌توان اطلاعات دریافتی از ناظر مالی<sup>۱</sup> یا اداره بودجه را، که عهده‌دار ثبت و کنترل تعهدات و تقاضاهای پرداخت دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه‌اند، با اطلاعات دریافتی از خزانه‌داری - که عهده‌دار پرداخت‌هاست - مقایسه کرد.

۷۶. همکاری میان مجریان متفاوت حسابداری و مجریان ثبت عملیات بودجه باید از طریق اصلاح آیین‌نامه‌های انتشار اطلاعات و ایجاد چارچوبی جامع که کلیه ابعاد حسابداری دولت را پوشش دهد، مورد بررسی قرار گیرد. رایانه‌ای کردن چرخه هزینه به شرط به‌کار نرفتن رهیافتی جداگانه<sup>۲</sup> می‌تواند به این امر کمک کند.

۷۷. همان‌طور که در فصل هفتم نیز اشاره شد، هزینه باید در هر یک از مراحل چرخه آن مورد نظارت قرار گیرد و از این‌رو حسابداری تعهدی برای کنترل اجرای بودجه و مدیریت برنامه حیاتی است. مرحله تأیید و مرحله تعهد، در مورد ملزومات و هزینه‌های سرمایه‌گذاری مراحل متمایزی در چرخه هزینه‌اند و به همین دلیل باید هزینه‌ها را در هر دو مرحله ثبت کرد. حسابداری هزینه (در مرحله تأیید) برای مدیریت برنامه و پیمان، مدیریت اسناد پرداختنی و ارزیابی دیون معوق، ضروری است. در کشورهای مواجه با بدهی‌های معوق، نه تنها میان هزینه‌ها و پرداخت‌ها، بلکه میان هزینه‌ها و تعهدات نیز شکاف‌های عمده‌ای وجود دارد، چرا که عرضه‌کنندگان محتاط معمولاً پیش از تحویل سفارش‌های جدید، منتظر می‌مانند تا وجه محموله قبلی پرداخت گردد.

۷۸. مبادلاتی که قرار است به ثبت برسند، باید تعریف صریح و روشنی در مقررات مالی داشته باشند. همان‌طور که در فصل ششم بیان گردید، تعریف «تعهد» در مفهوم بودجه‌ای بیشتر در حوزه مدیریتی قرار دارد تا حوزه حقوقی، و این موضوع کاملاً هم روشن است. با این حال، همان‌گونه که پیش‌تر مطرح گردید، هر آنچه که مربوط به تعهد

---

1. Financial controller  
2. Fragmented approach

است باید آشکار و شفاف باشد. علاوه بر آن، حتی زمانی که تعهد در مفهوم بودجه‌ای منطبق با واگذاری یا ذخیره وجوه باشد، تعهدات از منظر حقوقی (قراردادها و سفارش‌ها) باید مورد نظارت دستگاه‌ها قرار گیرند.

۷۹. در برخی از کشورها، هزینه‌ها در مرحله حواله پرداخت - که متفاوت از مرحله تأیید یا مرحله پرداخت است - مورد نظارت قرار می‌گیرند. هزینه‌ها در مرحله تأیید، به محض تأیید تحویل باید به ثبت برسند (ن.ک. فصل پنجم).

۸۰. برآوردهای تکمیلی، انتقالات بین حساب‌ها/ پرداخت‌های انتقالی، توزیع اعتبارات، تخصیص‌ها و جز اینها، اغلب به صورتی از هم گسیخته پی گرفته می‌شوند. در تعدادی از کشورها، از آنجاکه برآوردهای تکمیلی و انتقالات بین حساب‌ها در سند واحدی گردآوری نمی‌شوند، تعیین اینکه کدام بودجه در حال اجراست دشوار می‌نماید.

۸۱. واحدهای استفاده‌کننده از بودجه اغلب مصرف تخصیص‌ها را دفاتر ثبت یک‌طرفه پیگیری می‌کنند، در حالی که جریان‌های نقدی ورودی و خروجی با دفاتر ثبت دوطرفه که اداره خزانه‌داری آنها را نگهداری می‌کند، منطبق‌اند. هنگامی که واحدهای استفاده‌کننده از بودجه تنها یک نوع عملیات را ثبت می‌کنند (پرداخت از حساب بانکی یا تقاضاهای ارسالی به خزانه‌داری)، دفترداری یک‌طرفه موجب بروز مشکل عمده‌ای نمی‌شود. با این حال ایجاد حلقه‌های ارتباطی بهتر بین اجزای مختلف نظام حسابداری، حسابداری جامع بودجه‌ای و ثبت نقل‌وانتقالات بین حساب‌های بودجه‌ای مستلزم دفترداری دوطرفه معمول است.

## ۲-۱-۳-۱۰ دیون معوق و بدهی‌ها

۸۲. مباحث مرتبط با دیون معوق در فصل هفتم مورد بررسی قرار گرفت. بسیاری از کشورهایی که از نظام حسابداری نقدی استفاده می‌کنند نیز در ثبت بدهی‌های معوق دارای حساب‌های معلق<sup>۱</sup> یا «اقلام زیرخط» هستند. حساب‌های «زیرخط» ممکن است دارایی‌های مالی نظیر پیش‌پرداخت‌ها، تنخواه‌گردان‌ها، و سرمایه‌گذاری‌های نقدی، و بدهی‌های مالی از قبیل سپرده‌های پیمانکاران و سایر دیون معوق را تحت پوشش قرار

دهند. این حساب‌های «زیر خط» تا حدی به‌خاطر فقدان نظارت مناسب بر هزینه‌ها (در مرحله تأیید) و بدهی‌ها ایجاد می‌شوند. به‌هر حال، این حساب‌ها کلیه بدهی‌ها را تحت پوشش قرار نمی‌دهند (به‌عنوان مثال، در نپال حساب‌های معلق تنها برای بدهی‌های پرسنلی استفاده می‌شوند). کلیه بدهی‌ها و فاکتورهای پرداخت نشده باید در حساب‌ها ثبت شوند. این امر مستلزم وضع نظام حسابداری بودجه‌ای مناسب، همراه با موارد پیشنهادی‌ای است که در ادامه به آنها اشاره می‌شود. ارزیابی دیون معوق از طریق ثبت موازی در دفاتر جداگانه، تنها راه‌حلی موقتی به‌شمار می‌آید.

### ۳-۱-۳-۱۰ گزارش‌دهی غیر شفاف پرداخت‌ها

۸۳. استفاده از حساب‌های زیر خط دارای شفافیت نظام‌مندی نیست، چرا که ممکن است مصارف غیر بودجه‌ای را دربرگیرد. این مشکل به نوع حسابداری ارتباط ندارد، اما در کشورهای در حال توسعه با حکمرانی ضعیف، که نظام‌های حسابداری آنها برمبنای نقدی محض قرار ندارند، بسیار مهم و حیاتی است.

۸۴. گزارش اجرای بودجه براساس تقاضاهای پرداخت ارسالی به خزانه‌داری تهیه می‌شود. از لحاظ نظری، این درخواست‌ها باید مطابق با هزینه‌ها در مرحله تأیید باشند؛ اما در عمل، از آنجاکه انباشت دیون معوق رویه‌ای دولتی است و به همین دلیل ارائه خدمات به‌وسیله عرضه‌کنندگان بخش خصوصی مستلزم پرداخت قبلی است، دستور پرداخت‌ها معمولاً مبتنی بر پیش‌فاکتورهاست. باین‌حال، ارقام مورد بحث در حساب بدهی ثبت می‌شوند و گاه تا ماه‌ها - و حتی سال‌ها - در آن باقی می‌مانند. فاکتورهای واقعی، پیش‌فاکتورها، حواله‌های قدیمی انتقالات به دستگاه‌های دولتی، و یارانه‌های مندرج در بودجه که هرگز پرداخت نشده‌اند، تماماً در این حساب ترکیب می‌شوند.

۸۵. گزارش‌های اجرای بودجه، درخواست پرداخت‌ها را با توجه به طبقه‌بندی بودجه نشان می‌دهند. از آنجاکه اسناد پرداخت هزینه به‌خوبی منطبق با تخصیص‌های بودجه‌اند، تطبیق قانونی بودجه تضمین می‌شود. اما اجرای بودجه واقعی در جای دیگر و شامل گزیده‌ای از اسناد هزینه در میان سایر اسناد در حساب بدهی است که باید پرداخت شوند. پرداخت‌های انجام شده از حساب بدهی از طبقه‌بندی بودجه تبعیت نمی‌کنند، چرا که ماه‌ها (یا سال‌ها) قبل به‌عنوان هزینه طبقه‌بندی شده‌اند. در



نتیجه، اجرای بودجه واقعی همراه با طبقه‌بندی بودجه کاملاً ناشناخته است. ۸۶. در نظام حسابداری نقدی محض و بودجه بر مبنای نقدی محض، حساب‌ها و بودجه در یک روز بسته می‌شوند. در نظام حسابداری نقدی تعدیل شده، همان‌گونه که پیش‌تر نیز بیان شد، دوره‌ای تکمیلی وجود دارد. چنین چیزی این مزیت را دارد که در آن، زمان بین تعهد و پرداخت در نظر گرفته می‌شود. با این حال باز نگره داشتن دفاتر حسابداری سال قبل موجب بروز تردیدهایی از قبیل اجرای هم‌زمان دو بودجه خواهد شد. بنابراین اطلاعات بودجه باید به ترتیب زمانی مرتب شوند، تا امکان مقایسه آمار مالی و پولی فراهم آید. در کشورهای در حال توسعه نظام حسابداری نقدی تعدیل شده دارای خطرهایی از نظر شفافیت و پاسخ‌گویی است.

۸۷. در کشورهای دارای دیون معوق انباشته، در صورتی که پرداخت‌ها بر اساس نظام طبقه‌بندی هزینه مورد نظارت قرار نگیرند، حسابداری تعهدی کامل یا تعدیل شده مشکلات مشابهی را به وجود می‌آورد. در نظام‌های حسابداری تعهدی، پرداخت‌ها در صورت حساب‌های جریان وجوه نقد<sup>۱</sup> گزارش می‌شوند. به هر حال، پرداخت‌ها به دو صورت انجام می‌گیرند: یکی از محل خود بودجه، و دیگری از حساب بدهی که شامل هزینه‌های انباشته پرداخت نشده سال قبل است. به طور کلی این حساب بدهی دارای طبقه‌بندی یکسانی با بودجه نیست. در کشورهایی که پرداخت‌ها به موقع انجام می‌شوند، این تفاوت فنی مشکل خاصی به شمار نمی‌آید. اما در کشورهایی که پاسخ‌گویی ضعیفی دارند و/یا با مشکل دیون معوق مواجه‌اند، موضوع فرق می‌کند.

۸۸. شفافیت، صرف‌نظر از نوع حسابداری، مستلزم گزارش کلیه پرداخت‌های انجام شده در طی دوره حسابداری و سال مالی منطبق با نظام طبقه‌بندی هزینه - از جمله پرداخت‌های مربوط به هزینه‌های انجام شده در دوره قبل - است.

#### ۴-۱-۳-۱۰ سایر نقاط ضعف

۸۹. پرداخت‌های داخلی (مانند انتقال وجوه بین دستگاه‌های دولتی) و پرداخت‌های

فصل دهم حسابداری ۴۵۳ \_\_\_\_\_

واقعی گاه با یکدیگر اشتباه می‌شوند. برای اجتناب از این امر، تلفیق ردیف به ردیف هزینه‌ها، دستگاه‌های مستقل، حساب‌های خاص و هزینه‌های تلفیقی یا بودجه‌ای، ضروری است. اگرچه ممکن است صندوق‌ها و دستگاه‌های مستقل دارای آیین‌نامه‌های مدیریتی ویژه باشند، اما گزارش آنها باید براساس طبقه‌بندی مشترک هزینه باشد (ن.ک. فصل سوم).

۹۰. در تعدادی از کشورهای در حال توسعه، فقدان آموزش حسابداران و همچنین فقدان آیین‌نامه‌های صریح حسابداری، باعث بروز مشکلاتی حتی برای حسابداری پرداخت‌های نقدی گردیده است. مغایرت‌گیری صورت‌حساب‌های بانکی معمولاً انجام نمی‌گیرد، برگه‌ها به‌صورت تخمینی کدبندی می‌شوند، و حساب‌های مختلف نیز با یکدیگر اشتباه می‌شوند. این مسائل که خاص کشورهای کوچک و فاقد منابع انسانی با مهارت‌های مناسب است، باید هنگام اصلاح نظام حسابداری در نظر گرفته شوند. آموزش مناسب و ایجاد آیین‌نامه‌های صریح حسابداری در چنین کشورهایی جزء اقدامات اولیه به‌شمار می‌آید.

۹۱. مدیریت دارایی‌ها در بیشتر کشورهای در حال توسعه ضعیف است. ایجاد دفاتر ثبت دارایی و به‌هنگام‌سازی آنها و شروع این کار از دستگاه‌های اولویت‌دار، ضروری و لازم است.

## ۲-۳-۱۰ حداقل شرایط لازم

۹۲. هر نظام حسابداری بدون در نظر گرفتن مبنای آن، باید دارای خصوصیتی از این دست باشد:

- آیین‌نامه‌های مناسب دفترداری، ثبت نظام‌مند مبادلات، امنیت کافی و مقایسه نظام‌مند صورت‌حساب‌های بانکی. در تعدادی از کشورها، پیگیری مبادلات در سطح دستگاه مستلزم تغییر دفترداری یک‌طرفه به نظام دفترداری دوطرفه است. در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، مغایرت‌گیری صورت‌حساب‌های بانکی به‌ندرت انجام می‌گیرد. برای اصلاح این وضعیت، نیازی به تغییر مبانی حسابداری نیست، بلکه مستلزم آموزش حسابداران و تجدیدنظر در رویه‌های جاری است. رایانه‌ای کردن حساب‌ها ممکن است باعث بهبود رویه‌های حسابداری شود، اما موضوع‌های مربوط به امنیت نیز باید مورد

بررسی قرار گیرند. برخی از کشورها «نظام رایانه‌ای ساده»<sup>۱</sup> را برای ارائه سریع گزارش‌های نظارتی به اجرا درآورده‌اند یا در حال اجرای آن هستند. اگرچه ممکن است چنین نظام‌هایی موجب بهبود انتشار اطلاعات شوند، اما در بیشتر مواقع امنیت اطلاعات به‌طور شایسته‌ای رعایت نمی‌گردد (روش‌های تهیه فایل‌های پشتیبان، کنترل دسترسی به اطلاعات و جز اینها). در چنین مواقعی، نظام‌های دستی را باید به‌طور کامل رها ساخت.

• ثبت تمام مبادلات مربوط به هزینه و درآمد در حساب‌ها براساس روشی یکسان، که این امر شامل وجوه مربوط به درآمدهای مشخص و وام‌های داخلی و خارجی و سایر موارد است (برای بحث مربوط به پوشش بودجه، ن.ک. فصل دوم).

• طبقه‌بندی عمومی هزینه‌ها همراه با طبقه‌بندی اقتصادی و وظیفه‌ای (ن.ک.

فصل سوم).

• آیین‌نامه‌های مستند و صریح حسابداری و تعریف واضح مفاهیم (برای مثال، همان‌طور که در فصل ششم اشاره شد، مفهوم تعهد به اشکال متفاوت تفسیر گردیده است).

• تهیه منظم صورت‌های مالی (ن.ک. گزارش‌دهی).

• تدارک نظام مناسب برای پیگیری مصرف تخصیص‌ها (حسابداری بودجه‌ای) در

هر مرحله از چرخه هزینه (تعهد، تأیید و پرداخت).

• گزارش‌دهی شفاف مبادلات انجام گرفته، از طریق حساب‌های زیر خط یا

حساب‌های بدهی.

### ۳-۱۰ حسابداری بودجه‌ای

۹۳. حسابداری بودجه‌ای صحیح مستلزم وجود نظام دفترداری دوطرفه برای ثبت نقل‌وانتقالات بین حساب‌های بودجه‌ای، یعنی حساب منابع بودجه‌ای (مانند تخصیص، واگذاری، و تسهیم اعتبار) و همچنین تعهدات و هزینه‌ها در مرحله تأیید و حساب پرداخت‌هاست.

۹۴. نظام دفترداری دوطرفه علاوه بر ساده بودن، برابری جریان‌های خروجی و جریان‌های ورودی را تضمین می‌کند. دستورالعمل حسابداری مبادلات همراه با چرخه هزینه بدین شرح است:

- هنگام یک سفارش، تعهد به صورت: ۱. افزایش در سفارش‌های تعهد شده/ تحویل نشده و ۲. کاهش در منابع بودجه‌ای، ثبت می‌شود؛
- در مرحله تحویل - تأیید، صورت حساب به صورت: ۱. افزایش در انباشت بدهی/ هزینه و ۲. کاهش در سفارش‌های تعهد شده/ تحویل نشده، ثبت می‌شود؛
- در مرحله پرداخت، سند پرداخت به صورت: ۱. کاهش در انباشت بدهی/ هزینه و ۲. کاهش در موجودی نقدی، ثبت می‌شود.
- ۹۵. در کشورهایی که فقط بر پرداخت‌ها نظارت می‌کنند، ثبت تعهدی و ایجاد دفاتر کمکی برای پرداخت‌های معوق را می‌توان به‌عنوان اقدامی سریع به اجرا درآورد. با این حال هدف نهایی باید اجرای نظام حسابداری بودجه‌ای جامع باشد.

#### ۴-۳-۱۰ آشکارسازی بدهی‌ها

۹۶. در بیشتر کشورها، اصلاحات حسابداری و گزارش‌دهی بدهی‌ها و بدهی‌های مشروط، امری لازم و ضروری است. در این حیطه، اجزای زیر باید تحت پوشش قرار گیرند:
- نظام حسابداری/ بازبینی بودجه، باید دیون معوق ناشی از اجرای بودجه را (که تفاوت بین هزینه‌ها در مرحله تأیید و مرحله پرداخت است) نشان دهد؛
  - پیگیری مبادلات انجام شده از محل دیون معوق مربوط به سال گذشته؛
  - حسابداری بدهی بر مبنای تعهدی. صرف نظر از نوع حسابداری، چنین کاری ضرورت دارد؛
  - حسابداری و گزارش‌دهی سایر بدهی‌ها، از قبیل بدهی‌های تأمین مالی نشده و بدهی‌های مشروط.

۹۷. حسابداری تعهدی تعدیل شده چارچوب مناسبی را برای حسابداری بدهی‌ها فراهم می‌آورد (علاوه بر آن، بدهی‌های مشروط باید در پیرایندهای متمم آشکار شوند). از جمله رهیافت‌های اجرایی، اصلاح تدریجی نظام حسابداری نقدی موجود، از طریق پوشش

جامع‌تر و آشکارسازی شفاف‌تر مبادلات انجام گرفته از طریق حساب‌های معلق، می‌باشد.

### ۵-۳-۱۰ احتیاط در اجرای حسابداری تعهدی کامل

۹۸. حسابداری تعهدی، استاندارد برای فعالیت‌های غیردولتی به‌شمار می‌آید و اعتبار آن در دولت‌ها نیز در حال افزایش است. با این حال پیش از بررسی اجرای نظام حسابداری تعهدی کامل، باید احتیاط لازم را در این زمینه به‌عمل آورد.

۹۹. حسابداری تعهدی کامل مستلزم ثبت کامل دارایی‌ها و نظام اندازه‌گیری دقیق هزینه است. اجرای چنین نظامی در سطح دولت به زمان نیاز دارد. در صورتی که استهلاک به‌وسیله اداره خزانه‌داری که حسابدار مرکزی است به‌طور یکجا و تقریبی برآورد گردد، حسابداری تعهدی کامل سهمی در توسعه رهیافت عملکردگرایی در سطح دستگاه نخواهد داشت. در زمان حاضر برخی از کشورها نمودار حساب‌ها را طبق اصول حسابداری تعهدی کامل و بدون در اختیار داشتن ابزارهای کافی برای اجرای ارزیابی هزینه کل و ثبت دارایی‌ها در سطح دستگاه اجرا می‌کنند. اگرچه این رویه تا اندازه‌ای چارچوبی مناسبی را برای اصلاحات بیشتر فراهم می‌آورد، اما اینکه از نظام حسابداری تعهدی تعدیل شده - که متمرکز بر بدهی‌ها و دارایی‌های مالی است - سودمندتر باشد، جای تردید دارد.

۱۰۰. اثربخشی سودمندی حسابداری تعهدی مستلزم تغییر از روش حسابداری اداری که مناسب با حسابداری بودجه‌ای است، به روش شناسایی واقعی و معقول مخارج است. به‌کارگیری صرف قوانین حسابداری متعارف موجب افزایش شفافیت نخواهد بود. از این رو اجرای حسابداری تعهدی نیازمند وجود حسابداران بسیار خبره در داخل و خارج از دولت است.

۱۰۱. تنها در صورت آگاهی و اطلاع عموم از مباحث یاد شده، حسابداری تعهدی به بهبود شفافیت منجر می‌گردد. صحت این موضوع در کشورهای توسعه‌یافته چندان مشهود نیست (رسانه‌ها و از جمله مطبوعات مالی گاه در این میان مورد سرزنش قرار می‌گیرند)<sup>(۲۲)</sup>، اما چنین چیزی به‌طور حتم در کشورهای در حال توسعه مصداق ندارد.

۱۰۲. با در نظر گرفتن این شرایط، برای اجرای حسابداری تعهدی باید رهیافتی

تدریجی را مورد بررسی قرار داد و اجرای آن باید از حوزه‌هایی آغاز شود که نیاز آنها برای ارزیابی دارایی‌های ثابت، استهلاک و هزینه کل مشهود باشد (مانند برآورد هزینه کل که برای ارزیابی هزینه‌های کاربری مورد نیاز است). در بسیاری از کشورها سازمان‌های دولتی از حسابداری نقدی استفاده می‌کنند، درحالی‌که برخی از نهادهای مستقل و دستگاه‌هایی که به فعالیت‌های تجاری مشغول هستند حسابداری تعهدی را به کار می‌برند. بنابراین بهتر است دولت کنترل مدیریت این دستگاه‌ها را در دست داشته باشد، چرا که نهادهای اعطاکننده کمک اغلب خواهان نظام حسابداری تعهدی برای پروژه‌های‌شان هستند.

### ۶-۳-۱۰ سازمان اداری نظام حسابداری

۱۰۳. دو الگوی «سنتی و تلفیقی» را می‌توان برای سازمان حسابداری دولت مورد بررسی قرار داد.

• **الگوی سنتی:** حساب‌ها در «مرکز» و به‌وسیله خزانه‌داری یا اداره مرکزی حسابداری تهیه می‌گردند. این الگوی سازمانی باعث بروز مشکلاتی در نظام حسابداری تعهدی کامل می‌شود، چرا که استهلاک و همچنین ارزش دارایی و بررسی صورت‌حساب را در سطح دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه بهتر می‌توان مورد ارزیابی قرار داد. حتی گزارش‌دهی هزینه‌ها و تعهدات نیز با اشکال مواجه می‌شوند، زیرا دستگاه‌ها در بیشتر مواقع تنها زمانی تعهدات و بدهی‌ها را گزارش می‌کنند که تقاضای پرداخت داشته باشند. از این‌رو درحالی‌که حسابداری باید ابزاری برای مدیریت برنامه باشد، به روندی آیین‌نامه‌ای و تشریفاتی تبدیل می‌شود.

• **الگوی تلفیقی:** دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه حساب‌های‌شان را برای تلفیق در «مرکز» تهیه می‌کنند. این تلفیق را در صورت وجود رایانه، می‌توان از طریق اجرای نظام‌های مدیریتی مشابه با شرکت‌های تجاری تسهیل کرد.

۱۰۴. مباحث مرتبط با سازمان حسابداری، کنترل‌های اجرای بودجه، حسابداری بودجه‌ای و مدیریت وجوه باید با یکدیگر ارتباط یابند و هم‌زمان با اجرای نظام اطلاعاتی مورد بازبینی قرار گیرند.

## ۱۰-۴ مباحث ویژه

### ۱۰-۴-۱ حسابداری نسلی<sup>۱</sup>

۱۰۵. ارزش ویژه همانا تفاوت بین دارایی‌ها و بدهی‌های دولت است. استدلال برخی از اقتصاددانان، به تبعیت از رهیافت پولی مرسوم این است که درآمد دائمی کشور - که بستگی به ارزش ویژه دولت دارد - می‌بایست در تثبیت اقتصاد کلان مورد توجه قرار گیرد. با این حال، در این زمینه تحقیقات اقتصادی بیشتری نیاز است.<sup>(۲۳)</sup>

۱۰۶. ابزارهای متفاوتی برای ارزیابی آثار بلندمدت سیاست‌های جاری در مورد ارزش ویژه دولت شکل گرفته و به وجود آمده‌اند (که به عنوان مثال، می‌توان به اندازه‌گیری بدهی‌های مشروط<sup>(۲۴)</sup> و نیز حسابداری زیست‌محیطی اشاره کرد). اصولاً میزان این آثار، از طریق تراز آماري جریان درآمدها، پرداخت‌ها، استهلاک دارایی‌ها و نظایر اینها تحت فروض متفاوت و با نرخ تنزیل مشخص برآورد می‌شود.

۱۰۷. حسابداری نسلی ارزش حال مصرف عمومی، مالیات‌ها، انتقالات بدهی و بین نسلی (مانند حقوق‌های بازنشستگی) را با مجموعه‌ای از مفروضات آماري و رشدی و با نرخ تنزیل مشخص، برای دوره‌ای طولانی محاسبه می‌کند.<sup>(۲۵)</sup> این نوع حسابداری، درآمدها و مخارج دولت را با اضافه کردن خالص ارزش حال دریافت‌ها و پرداخت‌های مربوط به یک نسل که دولت انتظار دارد آن را در طی عمر مفید آن نسل جمع‌آوری کند، به حساب منظور می‌کند.<sup>(۲۶)</sup> حسابداری نسلی ابزار مهمی برای تشریح چگونگی تأثیر بودجه دولت بر توزیع بین نسلی و معیاری اساسی برای اندازه‌گیری بار تحمیلی سیاست‌های بودجه‌ای جاری و آتی بر نسل‌های فعلی و آینده، و همین‌طور ناگر مهمی برای نمایش تأثیر بودجه بر پس‌انداز ملی و به تبع آن سرمایه‌گذاری و نیز نرخ‌های بهره و رشد به‌شمار می‌آید.

۱۰۸. به وجود آوردن حسابداری نسلی در ابتدا آن را به عنوان جایگزینی برای روش سنتی حسابداری درآمدها و مخارج دولت در نظر گرفته بودند. استدلال آنها این بود که رویه مرسوم تنها بر دوره‌های بسیار کوتاه متمرکز است و در نتیجه موجب تورش در سیاست مالی می‌شود و نمی‌تواند کارکرد آتی سیاست‌های دولت را بررسی کند. آنها

1 . Generational accounting

عقیده داشتند که چارچوب مفاهیم اساسی روش سنتی حسابداری برای درآمدها و مخارج دولت دیگر کاربردی ندارد و دیگر اینکه طبقه‌بندی‌ها «بی‌ضابطه» اند<sup>۱</sup> و در بیشتر مواقع تحت نفوذ اهداف سیاسی قرار دارند.<sup>(۲۷)</sup>

۱۰۹. عدالت بین نسلی مستلزم آن است که این جریان‌ها به‌منظور اجتناب از ایجاد بار برای نسل‌های آینده، متوازن گردند. چنین محاسباتی در چندین کشور صورت گرفته است. ایالات متحد آمریکا اولین کشور عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی بود که به استفاده از حسابداری نسلی با ارائه چنین حساب‌هایی در بودجه سال مالی ۱۹۹۸، اقدام کرد. تعدادی از دیگر کشورهای عضو نیز مانند آلمان، ایتالیا، نیوزیلند، نروژ، سوئد و هلند، از این اقدام تبعیت کرده‌اند.

۱۱۰. نتیجه مطالعات صندوق بین‌المللی پول و سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، بیانگر آن است که با توجه به خطرهای بالقوه و نقاط ضعف حساب‌های نسلی، به‌عنوان ابزار سنجش چگونگی تأثیر بودجه دولت بر توزیع بین نسلی و پس‌اندازها، در استفاده و تفسیر نتایج آن باید احتیاط زیادی به خرج داد. در صورتی که بررسی صریح مفاهیم بین نسلی برنامه مصرف دولت انجام نپذیرد، و نیز در صورت فقدان دلایل قانع‌کننده حاکی از اینکه الگوی طول عمر، رفتار مصرف خصوصی را به‌طور مناسبی مشخص می‌کند، و همچنین فقدان الگوی تفصیلی کامل تعادل عمومی که بازتاب سیاست بودجه‌ای باشد، در مجموع نتایج مورد انتظار از حسابداری نسلی ممکن است گمراه‌کننده باشد. حسابداری نسلی تنها به‌عنوان ابزاری تحلیلی به‌منظور تشریح روند سیاست‌های دولت مورد استفاده قرار می‌گیرد.<sup>(۲۸)</sup> همان‌گونه که پریم چاند متذکر می‌شود، حساب‌های نسلی به‌دلیل ماهیت کلی تحلیل و ویژگی‌های اشاره شده، در بهترین حالت تنها می‌توانند به‌عنوان اطلاعات تحلیلی به‌کار روند.<sup>(۲۹)</sup> علاوه بر آن، با فرض اینکه حسابداری نسلی تأثیر عمده‌ای بر سیاست‌های واقعی داشته باشد، سیاست‌مداران (و عموم) در سراسر جهان نیازمند چشم‌انداز زمانی بیشتری در قیاس با وضع معمول خواهند بود. اما همان‌طور که جان مینارد کینز پیش از این اظهار داشته است: «در بلندمدت همه ما مرده‌ایم».



۱۱۱. باین حال باید تأکید شود حسابداری نسلی روش بسیار جدیدی است که در بسیاری موارد در حال تقویت است. برای مثال، نیوزیلند هزینه‌های آموزشی را علاوه بر هزینه‌های مراقبت‌های بهداشتی در حساب‌های نسلی اخیر خود وارد کرده است. در مواردی که ایجاد رابطه‌ای مستقیم بین گروه‌های سنی و هزینه‌ها دشوار باشد، برخی از هزینه‌ها را می‌توان برای جوانان و سالمندان گروه‌بندی کرد و مبنای سرانه را برای توزیع آنها مورد استفاده قرار داد. گذشته از آن، حساب‌های نسلی را می‌توان از طریق تقسیم طبقات هزینه‌ای بالاتر در میان نسل‌ها و با به‌کارگیری افق زمانی معطوف به گذشته تقویت کرد که به موجب آن مزایا و مالیات‌ها، نه تنها برای تنه طول عمر هر نسل بلکه میزان پرداخت مالیات و دریافت مزایا در سال‌های گذشته نیز محاسبه می‌شود. این امر شرایط بهتری را برای مقایسه بین نسل‌ها فراهم خواهد آورد.<sup>(۳۰)</sup>

## ۲-۴-۱۰ اندازه‌گیری هزینه

### ۱-۲-۴-۱۰ اهداف

۱۱۲. تجربه مربوط به اندازه‌گیری هزینه‌های دولت مرکزی در مقیاس وسیع، از سال ۱۹۴۹ یعنی از زمان اجرای جامع بودجه‌ریزی عملیاتی در آمریکا و به تبعیت از توصیه‌های کمیسیون هوور، آغاز گردید. همان‌طور که در فصل سوم مورد بحث قرار گرفت، این تجربه موفقیت‌آمیز نبود.<sup>(۳۱)</sup> در ارتباط با اندازه‌گیری هزینه، مشکلات از مسائل فنی و این واقعیت که دولت بیشتر نگران ارائه خدمات است تا ترمیم هزینه‌ها، ناشی می‌شد.<sup>(۳۲)</sup> در تعدادی از کشورها اخیراً انگیزه تازه‌ای برای اندازه‌گیری هزینه با هدف ایجاد ابزارهایی به‌منظور بهبود عملکرد خدمات دولت، به‌وجود آمده است.

۱۱۳. اطلاعات هزینه‌ای را می‌توان در حوزه‌های زیر مورد استفاده قرار داد:<sup>(۳۳)</sup>

- **کنترل هزینه و بودجه‌ریزی:** اطلاعات مربوط به هزینه فعالیت‌های برنامه‌ای را می‌توان در تهیه و بررسی بودجه‌ها به‌عنوان مبنایی برای برآورد هزینه‌های آتی به‌کار برد. پس از تصویب و اجرای بودجه‌ها، اطلاعات هزینه‌ای به‌عنوان بازخوردی برای بودجه‌های آتی سودمند هستند.

- **سنجش عملکرد:** اندازه‌گیری هزینه‌ها بخش جدانشدنی اندازه‌گیری کارایی و اثربخشی

فصل دهم حسابداری ۴۶۱ \_\_\_\_\_

عملکرد است. کارایی برحسب هزینه هر واحد ستانده اندازه‌گیری می‌شود. اثربخشی نیز از طریق نتیجه یا میزان موفقیت در دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده، اندازه‌گیری می‌شود (برای اطلاعات کامل، ن.ک. فصل پانزدهم).

• **تعیین بازپرداخت‌ها و وضع نرخ‌ها و عوارض:** وضع نرخ‌ها در بخش‌های اجتماعی ممکن است موضوعی سیاستی باشد، اما ارزیابی هزینه‌های گزینه‌های سیاستی مستلزم اندازه‌گیری خوب هزینه خدمات ارائه شده است.

• **ارزیابی برنامه:** اطلاعات هزینه‌های برنامه مبنایی برای بررسی‌های مربوط به هزینه - فایده است.

• **بازارآزمایی:** همان‌طور که در فصل ششم بیان شد، بازارآزمایی نیازمند مقایسه هزینه‌ها از میان گزینه‌های مختلف است.

#### ۲-۲-۴-۱۰ نظام‌های اندازه‌گیری هزینه

۱۱۴. هزینه‌های کل شامل این موارد است: ۱. هزینه‌های مستقیم یا متغیری که می‌توان به محصولی چون مواد خام تخصیص داد و ۲. هزینه‌های غیرمستقیم یا ثابت (سربار)<sup>۱</sup> که میان چند محصول تقسیم می‌شوند. در سازمان‌های دولتی، مشکل تخصیص هزینه‌های سربار به محصول اهمیت ویژه‌ای دارد، چرا که به‌طور کلی سهم منابع تخصیص نیافتنی به ستانده‌ای خاص، بالاست. این نوع تخصیص اغلب بدون ضابطه، دارای اریب یا تورش، یا ناشی از نسبتی ساده مانند هزینه مستقیم نیروی کار به ستانده صورت می‌گیرد. استفاده از روش‌های بی‌ضابطه به میزان زیادی مطلوبیت اندازه‌گیری هزینه را برای مدیریت یا تصمیم‌سازی کاهش می‌دهد.

۱۱۵. روش‌های برآورد هزینه از اجزای مهم نظام‌های مدیریت به‌شمار می‌آیند<sup>(۳۴)</sup> و مشکلات مربوط به تخصیص هزینه‌های سربار را کاملاً و مشخصاً هدف قرار می‌دهند. برآورد هزینه بر مبنای فعالیت<sup>۲</sup>، در صنایع تولیدی و خدماتی به‌طور گسترده‌ای پذیرفته شده است و در برخی دولت‌ها گاه همراه با سایر روش‌های برآورد هزینه مورد استفاده قرار می‌گیرد.<sup>(۳۵)</sup>

---

1. Indirect or fixed costs (overhead)

2. Activity-based costing (ABC)

۱۱۶. نظام‌های برآورد هزینه بر مبنای فعالیت، هزینه‌های منفرد را در فعالیت‌های اصلی ردیابی می‌کنند. این رهیافت شامل مراحل ذیل است: <sup>(۳۶)</sup> ۱. شناسایی فعالیت‌ها در واحد سازمانی یا پروژه؛ ۲. تخصیص منابع لازم برای فعالیت‌ها (منابع را می‌توان از طریق ردیابی مستقیم یا برآورد به فعالیت‌ها اختصاص داد. برای مثال، از طریق برآوردها و تحقیقات آماری)، ۳. شناسایی ستانده فعالیت‌ها (ستانده‌ها می‌توانند محصولات یا خدمات ارائه شده باشند) و ۴. تخصیص هزینه‌های فعالیتی به ستانده‌ها، از طریق شاخص‌های هزینه‌ای.

شاخص می‌تواند تعداد دفعات اجرای یک فعالیت در تولید نوع به خصوصی از ستانده، مدت زمان اجرای فعالیتی مشخص و نظایر اینها باشد. ۱۱۷. اگرچه روش‌های برآورد هزینه ابزارهایی را برای تحلیل هزینه‌ها فراهم می‌آورند، اما عملیات و فعالیت‌های انجام شده در سازمان باید به صورت تفصیلی تحلیل گردد، نظام‌های اطلاعاتی و حسابداری مناسبی ایجاد شوند، و اطلاعات به طور منظم به‌هنگام شوند، و جز اینها. تخصیص هزینه‌ها صرفاً دانشی عینی نیست و به‌کارگیری موفقیت‌آمیز برآورد هزینه بر مبنای فعالیت، مستلزم مشارکت فعال مدیریت و کارکنان است و ارزش طرح آن بستگی به ملاحظات خاص هر کشور دارد.

### پیرابند ۳۲

#### مثالی از برآورد هزینه بر مبنای فعالیت

**هزینه واحد پردازش یک چک مربوط به مزایای کهنه سربازان، بابت جبران خدمات و**

**حقوق بازنشستگی (C&P) به وسیله اداره امور مالی**

- نیروی کار مستقیم به‌کار گرفته شده به وسیله اداره امور مالی برای پردازش ۷۰۰/۰۰۰ مورد چک مربوط به C&P ۷۰۰/۰۰۰ دلار.
- مواد و ملزومات مستقیم به‌کار رفته به وسیله اداره امور مالی برای پردازش ۷۰۰/۰۰۰ مورد چک مربوط به C&P ۲۰/۰۰۰ دلار.
- تخصیص مواد و ملزومات غیرمستقیم به C&P براساس سهم C&P از کل چک‌های پردازش شده به وسیله اداره امور مالی تعیین می‌گردد. فرض کنید اداره امور مالی یک میلیون چک را در طی

سال مالی پردازش کند، که ۷۰۰/۰۰۰ آن متعلق به (C&P) است و کل مخارج غیرمستقیم به بار آمده به‌وسیله سازمان مالی در طی سال مالی جاری به میزان ۵۰۰/۰۰۰ دلار باشد. بنابراین تخصیص هزینه‌های غیرمستقیم (C&P) به میزان ۳۵۰/۰۰۰ دلار خواهد بود. کل مخارج تخصیص داده شده به (C&P) برای پردازش ۷۰۰/۰۰۰ چک، برابر است با تقسیم ۱/۰۷۰/۰۰۰ دلار بر ۷۰۰/۰۰۰ چک پردازش شده C&P که این رقم برابر با واحد هزینه پردازش یک چک - یعنی ۱/۵۳ دلار - خواهد بود.

در حسابداری سنتی فدرال، هزینه‌ها برحسب گروه‌های موضوعی از قبیل حقوق و مزایا، مواد و ملزومات اداری، مسافرت‌ها و تجهیزات انباشته می‌شوند. با روش برآورد هزینه بر مبنای فعالیت هزینه‌ها برحسب فعالیت یا پردازش مواردی چون اجرای بررسی‌های دو سالیانه عوارض کاربر، یا سیاست حسابداری اسناد هزینه محاسبه می‌شوند.

**Source:** U.S. Government, Managerial Cost Accounting Implementation Guide, 1998.

### ۳-۲-۴-۱۰ رابطه اندازه‌گیری هزینه

۱۱۸. در زمان حاضر تنها معدودی از کشورهای توسعه‌یافته اندازه‌گیری هزینه در مقیاس وسیع را اجرا می‌کنند. در نیوزیلند، بودجه‌ریزی ستانده مبین ارتباط مستقیم بین اندازه‌گیری هزینه و بودجه‌ریزی است، اما شکل‌گیری نظام‌های اندازه‌گیری، به زمان نیاز دارد. در ایالات متحد، رابطه بین اندازه‌گیری هزینه و بودجه‌ریزی، غیرمستقیم است. اندازه‌گیری هزینه به‌عنوان ابزاری برای بهبود عملکرد در نظر گرفته می‌شود تا به تصمیم‌گیری‌های بودجه‌ای یاری برساند و بازخوردها را نیز ارائه کند؛ اما تخصیص‌های مربوط به هزینه جاری دستگاه‌ها مبتنی بر روش نقدی است.

۱۱۹. در کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای در حال گذار، اجرای اندازه‌گیری هزینه باید تنها برای دستگاه‌ها یا برنامه‌های خاص، و به‌ویژه دستگاه‌هایی که به بازیابی هزینه‌ها از کاربران و پروژه‌های عمرانی مهم می‌پردازند (به‌عنوان مثال، یک پروژه بزرگ عمران کشاورزی)، مورد بررسی قرار گیرد. به‌هر حال تعیین میزان اندازه‌گیری هزینه می‌تواند در درون دولت انجام پذیرد و اثربخشی هزینه انجام این کار نیز باید مورد ارزیابی قرار گیرد.

### ۳-۴-۱۰ اجرت کالاهای سرمایه‌ای<sup>۱</sup>

۱۲۰. به منظور محاسبه هزینه کل دارایی‌های سرمایه‌ای استفاده شده در تهیه کالاها و خدمات، باید: اول استهلاک، و دوم بهره (دستمزد) سرمایه به‌کار گرفته شده، در حساب‌ها در نظر گرفته شوند. تنها معدودی از کشورها اجرت کالاهای سرمایه‌ای را به‌طور صریح به‌عنوان یکی از اقلام هزینه‌ای در بودجه دستگاه‌ها و نهادها منظور کرده‌اند.<sup>(۳۷)</sup> اجرت کالاهای سرمایه‌ای از طریق به‌کارگیری نرخ هزینه به دارایی‌های دستگاه یا سازمان محاسبه می‌شود.

۱۲۱. در نیوزیلند هزینه استفاده از سرمایه در سال ۱۹۹۱ تعریف گردید. نرخ هزینه ۱۳ درصدی برای دارایی‌های سازمان‌ها و دستگاه‌ها اعمال گردید و پرداخت هزینه‌ها در بودجه نیز مورد احتساب قرار گرفت (پس از آن تعدادی از دستگاه‌ها در مورد نرخ‌های ویژه با خزانه‌داری مذاکره کردند).<sup>(۳۸)</sup>

۱۲۲. مطرح کردن هزینه سرمایه‌ای در دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه می‌تواند باعث ایجاد انگیزه برای استفاده کارتر و بهبود برآوردهای هزینه، که برای بازیابی هزینه مورد نیازند، گردد. با این حال اگر چنین چیزی بدون تغییر در مدیریت اعمال شود، این خطر وجود دارد که اجرت کالاهای سرمایه‌ای به رویه‌ای تشریفاتی تبدیل شود و از طریق افزایش معادل آن در تخصیص بودجه جبران گردد. اجرای این امر مستلزم وجود نظام‌های مناسب ثبت دارایی‌ها، و تعیین صریح سازمان مسئول اکتساب و واگذاری دارایی‌هاست. اجرت کالاهای سرمایه‌ای باید با مدیریت مناسب هزینه و نظام‌های اندازه‌گیری هزینه یکپارچه گردد. این امر تنها یکی از اجزای متعدد مورد نیاز برای اصلاح مدیریت و آگاهی هزینه‌ای است.

۱۲۳. از لحاظ نظری، از اجرت کالاهای سرمایه‌ای می‌توان به‌عنوان ابزاری برای تخصیص منابع استفاده کرد. به‌عنوان مثال، می‌توان به توزیع کمک‌ها در میان دولت‌های محلی یا واحدهای استفاده‌کننده از بودجه که فعالیت‌های یکسانی را انجام می‌دهند، اشاره کرد. به‌رحال فرض اینکه گزینه‌های سیاسی به‌طور ذاتی متمایل به راه‌حل‌های فنی هستند، توهمی فن‌سالارانه بود که در دهه ۱۹۳۰ منسوخ شد.<sup>(۳۹)</sup>

### پی‌نوشت‌ها

۱. اولین اقدام برای تهیه چارچوب حسابداری تعهدی تعدیل شده در آفریقا، به‌وسیله اتحادیه اقتصادی و گمرکی آفریقای مرکزی<sup>۱</sup> در دهه ۱۹۷۰ انجام شد.

2. See Premchand, 1993, page 267.

۳. به‌عنوان مثال، ن.ک.

Peter Dean, Government Accounting in Developing Countries in Naomi Caiden, Public Budgeting and Financial Administration, Jai Press, 1996.

۴. مجمع بین‌المللی حسابداران، جامعه‌ای از مؤسسات حسابداری حرفه‌ای از ۸۴ کشور جهان است که در پی یافتن و توصیه استانداردهای یکپارچه حسابداری است. کمیته بخش عمومی آن اختصاص به معرفی استانداردهایی برای دستگاه‌های دولتی و بخش عمومی دارد.

۵. «آمار مبتنی بر پرداخت برای هزینه و درآمد کل با اندازه‌گیری اثر کل آن بر حساب‌های پولی و سایر حساب‌های اقتصادی ترجیح دارند. آمار پرداخت‌ها ارائه دهنده بهترین تخمین حاضر برای جریان وجوه نقد و منابع به‌شمار می‌آید؛ آنها از مشکلات ارزش‌گذاری جریان منابع اجتناب می‌کنند و بیشترین ارتباط را با سایر آمارها دارند و مبنایی برای نگهداری حساب‌های دولتی، هستند. صندوق بین‌المللی پول، دستورالعمل آمار مالی دولت ۱۹۸۶، صفحه ۳۱؛ همان‌طور که در فصل دوم بیان شد، دستورالعمل آمار مالی دولت در فرایند اصلاح اجزای حسابداری تعهدی قرار دارد.

۶. در کنار این، پرداخت‌های انجام شده در دوره تکمیلی به‌عنوان نقل‌وانتقالات مانده وجوه نقد سال وقوع آنها و بدهکار حساب «هزینه‌های بودجه‌ای سال قبل» گزارش می‌شوند.

۷. یا حسابداری تعهدی ساده‌تر. در این مجموعه، صفت «کل» برای اجتناب از اشتباه با اصلاحات حسابداری تعهدی تعدیل شده یا حسابداری هزینه‌ها (در مرحله تأیید) که اغلب با حسابداری تعهدی اشتباه می‌شود، اضافه گردیده است.

8. IFAC, 1991.

۹. اصول پذیرفته شده حسابداری اصول تعریف شده از سوی سازمان‌های حرفه‌ای حسابداران است (ن.ک. کتاب مرجع).

---

1. Union Douanière et Économique de l'Afrique Centrale (UDEAC) /Central African Customs and Economic Union (CACEU)

۱۰. در ایالات متحد، بودجه عمدتاً مبتنی بر روش نقدی است. اما تخصیص‌ها برای وام‌دهی دولت مبتنی بر مبنای تعهدی است و برای سایر برنامه‌ها بر روش تعهدی استوار است. حسابداری تعهدی کامل برای دارایی‌های عملیاتی و بدهی‌ها ایجاد شده است و نه برای منابع موروثی (دارایی‌های نظامی، پارک ملی و جز اینها)، که برای آنها صورت‌های جداگانه‌ای بر مبنای تعهدی کامل تهیه می‌گردد.

۱۱. نظام استرالیایی که تا سال ۱۹۹۸ مبادلات را متمرکز می‌ساخت، در فرایند پذیرش رهیافتی تلفیقی برای حسابداری قرار دارد («نظام مدیریت اطلاعات تعهدی<sup>۱</sup>، اطلاعات مبادلاتی مربوط به دریافت‌ها و پرداخت‌های دستگاه را ثبت نمی‌کند. دستگاه‌ها خلاصه‌ای از اطلاعات ماهیانه واقعی را برای نظام مرکزی و به منظور اهداف گزارش‌دهی تلفیقی فراهم می‌کنند». ن.ک.

Presentation of the AIMS system, Department of Finance and Administration, Australia, 1998.

۱۲. در مورد کشورهایی که دارای مالیات‌های معوق انباشته بدون احتمال پرداخت‌اند، در نظام حساب‌های ملی چنین مقرر شده است: از نظر تحلیلی و اهداف سیاست‌گذاری بهتر است از بدهی‌های مالیاتی پرداخت نشده چشم‌پوشی گردد و برآورد مالیات در درون نظام به مالیات‌های پرداخت شده واقعی محدود گردد. ن.ک.

SNA, 1993, page 192.

13. See Glenn Ross and John j Kelly, From Cash to Accrual: the Canadian Experience in IFAC Perspectives on Accrual Accounting, 1997.

14. FASAB Accounting for liabilities of the Federal Government, 1995.

۱۵. بسیاری از این ابزارها به وسیله برخی از اعضای کشورهای اتحادیه اروپا تا قبل از سال ۱۹۹۸ به کار گرفته می‌شد تا شرایط کسری بودجه برای پول مشترک اروپایی - یعنی یورو - برطرف گردد.

۱۶. به عنوان مثال، تجهیزات نظامی در نظام حساب‌های ملی به عنوان مصرف در نظر گرفته می‌شوند و در نیوزیلند به عنوان دارایی. ایالات متحد وضعیت میان‌های را پذیرفته است.

۱۷. نباید با کسری عملیاتی که در «فصل چهارم»، ۱-۴-۴، تعریف شد اشتباه شود.

18. See Builteer, Measurement of the Public Sector Deficit and Its Implications for Policy Evaluation and Design, Mario Blejet and Adrienne Cheasty, how to

Measure the Fiscal Deficit, IMF, 1993.

۱۹. [حوزه حسابداری خلاق] بزرگ‌ترین حوزه‌ای است که در آن بازرگانی، حسابداری تعهدی و ابهام در قوانین وجود دارد. این حسابداری حداقلی از حسابداری نقدی و قوانین صریح است. با داشتن حساب‌هایی با شکل تجاری و بازرگانی، فشارهای بیشتری وجود دارد که بازتاب احتمالات حسابداری خلاق را برای بخش خصوصی نشان می‌دهد.<sup>۱</sup>

۲۰. براساس برخی از انتقادات مطرح شده به بودجه‌ریزی تعهدی، حتی در کشوری مانند بریتانیا با سابقه انضباط مالی و وجود حسابداران ماهر فراوان، بودجه‌ریزی تعهدی ممکن است موجب تضعیف تطبیق و افزایش تشریفات زائد گردد. بودجه‌ریزی حسابداری منابع [یعنی بودجه‌ریزی تعهدی] می‌تواند باعث تضعیف کنترل هزینه‌های عمومی گردد و توجه‌ها را از مسائل کنترل‌شدنی مربوط به درآمدهای به‌دست آمده و وجوه صرف شده در یک سال خاص به موضوعات نظری مربوط به ستانده‌ها و نتایج به‌دست آمده در دوره‌ای طولانی‌تر، و هزینه کل و منافع عملیات - که تماماً جای مناقشه دارند - منحرف کند. این نظام، موازنه را بیشتر به نفع طرفداران مخارج در قبال ناظران تغییر می‌دهد و باعث فشارهای توری می‌گردد. بودجه‌ریزی حسابداری منابع اقدامی پرهزینه است و متمرکزسازی بیشتر را در دولت‌های متمرکز تشویق می‌کند. دولت مرکزی باید کارکنان بیشتری را در بودجه مرکزی به کار گیرد. بودجه‌ریزی حسابداران منابع ممکن است فرایند بررسی را با انحراف توجه از مسایل حسابرسی همانند بند تطابق با محدودیت‌های مصرف، خراب کند.

George Jones, London School of Economics, "Resource Accounting and Budgeting: Another false Trail?", in IFAC Perspectives on Accrual Accounting, 1996.

۲۱. به‌عنوان مثال، در فرانسه قرار دادن ذخیره استهلاک و سایر ذخایر در بودجه دولت‌های محلی اجباری است. این امر همراه با محدودیت قاعده طلایی به‌عنوان ابزاری برای تحت کنترل نگه داشتن بودجه دولت محلی است. ن.ک.

Jean-Franc Cope and François Werner, Finance locales, Economica, 1997.

۲۲. چرا زمانی که گزارش صورت‌های مالی تلفیقی منتشر شد، وال استریت ژورنال مقاله‌ای منتشر نکرد؟ هنگام تحت پوشش قرار گرفتن گزارش حسابرسی، نویسندگان گزارش‌های سیاسی به‌جای نویسندگان بخش‌های اقتصادی به این موضوع پرداختند. ن.ک.

Edwards, Accounting Systems in Newly-independent nations, Internal consortium on Government Financial Management, February 1998.

---

1. See Liekerman



23. This Issue is Discussed in William Buiter, Measurement of the Public Sector Deficit and Its Implication for Policy Design; Mario I. Blejer and Adrienne Cheasty, The Deficit as an Indicator of Government Solvency: Changes in Public Sector Net Worth, in Blejer and Cheasty.
24. Christopher M. Towe in how to Measure the Fiscal Deficit, Bleger and Cheasty.
25. IMF, Generational Accounts Aggregate Saving and Intergeneration, July 1996.
۲۶. هر نسل به‌مثابه افرادی که در یک سال متولد می‌شوند تعریف می‌شود و به زن و مرد تفکیک می‌گردد. این تمایز الگوهای متفاوت طول عمر را از نظر پرداخت مالیات و دریافت بهره‌مندی‌ها برای دو گروه شناسایی می‌کند. برای بحث بیشتر، ن.ک.
- Generational Accounts. Aggregate Saving and Intergenerational Distribution, Willem H. Buiter, July 1996.
27. See pp. 14-15 of Budgeting for the Future, OECD Working Paper Vol. 5 for a More Detailed Discussion.
28. Robert Hageman and C. John, the Fiscal Stance in Sweden: A Generational Accounting Perspective, IMF, 1995.
29. Premchand, Effective Government Accounting, 1995;.
- تحلیلی از شرایط اعتبار روش‌شناسی حسابداری نسلی را می‌توان در حساب‌های نسلی صندوق بین‌المللی پول مشاهده کرد. ن.ک.
- IMF Generational Accounts, Aggregate Savings and Intergenerational Distribution, July 1996.
30. See pp. 16-18 of “Budgeting for the Future“.
31. See GAO, Performance Budgeting: Past Initiatives offer Insight for GPRA Implementation, and Premchand, 1983.
32. Premchand, Effective Government Accounting, IMF, 1993.
33. See Office of Management and Budget, Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for the Federal government, Statement of Recommended Accounting Standards Number 4, 1995.
۳۴. مباحث مرتبط با نظام‌های مدیریت هزینه و کاربرد آنها در دولت، در مطالب پریم چاند (۱۹۹۳)، مورد بررسی قرار گرفته است.
۳۵. مانند آمریکا و نیوزیلند.
36. OMB, op. cit.
۳۷. نیوزیلند برای تمام سازمان‌ها و بریتانیا برای واحدهای تجاری و خدمات بهداشت ملی.
38. Graham C. Scott, op cit.

فصل دهم حسابداری ۴۶۹ \_\_\_\_\_

۳۹. این امر با صندوق عمومی دانشگاه‌های نیوزیلند نشان داده می‌شود که بیشترین تلاش‌ها به توسعه اجرت کالاهای سرمایه‌ای بدون ضمانت اجرای کافی تخصیص یافته است. در واقع، آنچه مانع این فرایند شده، مسئله‌ای فنی نبوده است بلکه تخصیص وجوه میان دانشگاه‌ها بوده است. ممکن است خواننده بریتانیایی تأمل کند که چنانچه اجرت کالاهای سرمایه‌ای پیشنهادی در این کشور که قرار بود دانشگاه خاصی را ایجاد کند، به دانشگاه بزرگ‌تری اختصاص می‌یافت، چه اتفاقی رخ می‌داد، ن.ک.

David Heald and Alison Dowdall, Capital Charging as an Efficiency Mechanism in Central Government, a Paper presented to the Public Sector Management Conference for the Next Century, Manchester, 1997.



# فصل یازدهم

---

## گزارش دهی



ترجمه: حسن ورمزیار

حسن مشاری

## ۱۱-۱ گزارش‌دهی

### ۱۱-۱-۱ اهداف گزارش‌دهی<sup>(۱)</sup>

به‌طور مرسوم هدف از گزارش‌دهی نمایش تطبیق بودجه است. اگرچه این وظیفه در کشورهایی با سابقه پارلمانی و ظرفیت حسابرسی مناسب به انجام می‌رسد، اما در سایر کشورها اصلاح تطبیق بودجه کماکان چالش اصلی به‌شمار می‌آید. با این حال مباحث شفافیت و پاسخ‌گویی حوزه وسیع‌تری از گزارش‌دهی را ایجاب می‌کنند.

نظام گزارش‌دهی بودجه، ابزاری برای ارزیابی نحوه عملکرد دولت است و از این‌رو

باید بتواند به‌نحوی مطلوب به پرسش‌هایی از این دست پاسخ دهد:

- **یکپارچگی بودجه:** آیا استفاده از منابع با مجوزهای قانونی و شرایط الزامی مطابقت دارد؟ وضعیت منابع و هزینه‌ها (مانده‌های غیرتعهدی و تعهدات پرداخت نشده) چگونه است؟
- **کارکرد عملیاتی:** هزینه برنامه‌ها به چه میزان است و نحوه تأمین مالی آنها چگونه است؟ دستاوردها چیستند و اجرای آنها چه بدهی‌هایی را ایجاد می‌کند؟ چگونه دولت به مدیریت و کنترل دارایی‌هایش می‌پردازد؟
- **نظارت بر مخارج:** آیا شرایط مالی دولت بهبود پیدا کرده، یا وخیم‌تر شده است؟ برای آینده چه تمهیداتی در نظر گرفته شده است؟
- **نظام‌ها و کنترل:** آیا نظام‌هایی برای اطمینان از تطبیق اثربخش، مدیریت صحیح دارایی‌ها و عملکرد مناسب وجود دارند؟

---

1. Budgetary integrity  
2. Operating performance

گزارش‌ها ابزارهای مهمی برای برنامه‌ریزی و تدوین سیاست‌ها محسوب می‌شوند. به همین خاطر، باید بتوانند اطلاعات مربوط به برنامه‌های در حال اجرا و اهداف اصلی دستگاه‌های دولتی را ارائه کنند. گزارش‌ها می‌توانند برای روابط عمومی نیز مورد استفاده قرار گیرند و منبع آمار و ارقام باشند. آنها فرصت ارائه دستاوردها و تأمین اطلاعات را برای اهداف متعدد هر سازمان فراهم می‌آورند.

گزارش‌دهی باید نیاز گروه‌های مختلف کاربران را که شامل اینهاست، در نظر داشته باشد: ۱. هیئت وزیران، وزارتخانه‌های اصلی، وزارتخانه‌های اجرایی، دستگاه‌ها و مدیران برنامه؛ ۲. مجلس و ۳. کاربران خارج از دولت، شهروندان، رسانه‌های جمعی، شرکت‌ها، دانشگاه‌ها، گروه‌های ذی‌نفع، سرمایه‌گذاران و وام‌دهندگان.

براساس بررسی‌ها و تحقیقات انجام شده در تعدادی از کشورهای توسعه‌یافته،<sup>(۲)</sup> کلیه کاربران به اطلاعات جامع و به‌هنگام در مورد بودجه نیاز دارند. شاخه اجرایی دولت نیازمند اطلاعات دوره‌ای درباره وضعیت منابع بودجه‌ای برای کسب اطمینان از اجرای کارای بودجه و ارزیابی تطبیقی هزینه برنامه‌های مختلف است. شهروندان و نمایندگان مجلس نیازمند اطلاعات هزینه‌ها و عملکرد برنامه‌های مؤثر بر حوزه انتخابیه‌شان هستند. بازارهای مالی نیز به اطلاعات پایه نقدی احتیاج دارند و الی آخر.

## ۲-۱-۱۱ اصول گزارش‌دهی<sup>(۳)</sup>

- اصول زیر بر گزارش‌های تهیه شده از طرف دولت برای استفاده داخلی و خارجی حاکم‌اند:
- **تمامیت**<sup>۱</sup>: به‌طور کلی مقیاس‌ها باید تمام جنبه‌های گزارش‌دهی رسالت دستگاه را پوشش دهند.
  - **مشروعیت**<sup>۲</sup>: گزارش‌ها باید متناسب با نیازهای کاربران مورد نظر، و شکل و محتوای‌شان نیز مطابق با استانداردهای پذیرفته شده باشد.
  - **سهولت استفاده**<sup>۳</sup>: گزارش‌ها باید برای کاربران ذی‌نفع و مطلع قابل فهم باشند و درک

---

1. Completeness  
2. Legitimacy  
3. User friendliness

سریع و ارتباط آسان را میسر سازند و شامل توضیحات و تفسیرهایی برای قانونگذاران و شهروندان ناآشنا با اصطلاحات بودجه‌ریزی و مباحث روش‌شناسی باشند. صورت‌های مالی برای افراد غیرحسابدار می‌تواند دشوار باشد و باید تا آنجا که ممکن است برای بهبود قابلیت درک آن، نمودارها و توضیحات اضافی ارائه گردد. البته، در گزارش‌ها نباید اطلاعات اساسی را تنها به‌خاطر دشواری درک، یا اینکه ترجیح برخی از کاربران استفاده نکردن از آنهاست، حذف کرد.

• **قابلیت اطمینان<sup>۱</sup>**: اطلاعات ارائه شده در گزارش باید تأییدپذیر و بدون تورش باشد و هدفی را که برای ارائه آن تهیه شده است، با صداقت نشان دهد. قابلیت اطمینان به مفهوم دقت یا قطعیت نیست. برای برخی از اقلام، برآوردی مناسب مسلماً می‌تواند اطلاعات مفیدتری را در قیاس با عدم برآورد، ارائه کند (به‌عنوان مثال، هزینه‌های مالیاتی، بدهی‌های مشروط یا تعهدات بازنشستگی).

• **مرتبط بودن<sup>۲</sup>**: اطلاعات در پاسخ به نیازی مشخص ارائه می‌شوند. کارکرد سنتی گزارش‌های پایان سال برای شناخت قانونگذاران از نحوه اجرای بودجه است. اهداف گسترده‌تر گزارش‌دهی مالی مستلزم آن است که در گزارش‌ها نیازهای مختلف کاربران متعدد در نظر گرفته شود. انتقادی که به کرات از گزارش‌های مالی دولت می‌شود، حجم زیاد و غیرکاربردی بودن آنهاست.

• **ثبات رویه<sup>۳</sup>**: ثبات رویه نه تنها در داخل سازمان بلکه در زمان نیز لازم است؛ به این مفهوم که در صورت پذیرش رویه‌ای مشخص برای حسابداری یا گزارش‌دهی، باید برای تمام مبادلات مشابه نیز مورد استفاده قرار گیرد، مگر اینکه دلیل موجهی برای تغییر آن وجود داشته باشد. در صورت تغییر روش‌ها یا درجه پوشش گزارش‌ها و یا دگرگونی واحد گزارش‌دهی مالی، تأثیر این تغییر باید در گزارش‌ها نشان داده شود.

• **به‌هنگام بودن<sup>۴</sup>**: با گذشت زمان به‌طور معمول سودمندی اطلاعات نیز کاهش می‌یابد و بنابراین برآورد به‌موقع بسیار مفیدتر از اطلاعات دقیقی است که تولید آنها زمان

- 
1. Reliability
  2. Relevance
  3. Consistency
  4. Timeliness



بیشتری طول می‌کشد. با این حال، ارزش به‌موقع بودن، نباید مانع تهیه و بررسی اطلاعات حتی پس از انتشار گزارش‌های مقدماتی باشد.

• **قابلیت مقایسه**<sup>۱</sup>: گزارش‌دهی مالی باید به کاربران گزارش کمک کند تا مقایسه‌های مرتبطی، همچون مقایسه هزینه‌های وظایف یا فعالیت‌های مشخص، میان واحدهای گزارش‌دهی مشابه به‌عمل آورند.

• **سودمندی**<sup>۲</sup>: برای آنکه گزارش‌ها در داخل و خارج از دستگاه مفید باشند، باید به درک فعالیت‌های جاری و آتی دستگاه، منابع و مصارف وجوه و تلاش به‌کار رفته در استفاده از وجوه کمک کنند.

### ۱۱-۱-۳ گزارش‌های اختصاصی و عمومی

تمایز بین گزارش‌های اختصاصی که برای نیازهای مشخصی تهیه می‌شوند، و گزارش‌های مالی عمومی<sup>(۴)</sup> که برای عام مهیا می‌گردند، می‌تواند به تعریف و نیز ارائه و روش انتشار گزارش‌ها کمک کند. به‌عنوان مثال، گزارش‌های نظارت بر اجرای بودجه، گزارش‌های اختصاصی‌اند، درحالی‌که صورت‌های مالی به‌عنوان گزارش‌های عمومی تلقی می‌شوند. با این حال، این تمایز تا حدی اختیاری است و به شرایط کشور بستگی دارد. بسیاری از دولت‌ها برای گزارش‌دهی دارای شرایط خاصی هستند. برای مثال، گزارش‌دهی زیست‌محیطی (حاصل حسابرسی‌های محیط زیست) یا گزارش‌دهی صندوق بازنشستگی (برای سیاست‌های بازنشستگی) و مواردی از این قبیل. این نوع گزارش‌دهی به‌دلیل مواجه شدن دولت‌ها با ضرورت پاسخ‌گویی و تحت فشارهای گوناگون گروه‌های ذی‌نفع، در حال افزایش است.

### ۱۱-۱-۴ گزارش‌های اجرای بودجه

#### ۱۱-۱-۴-۱ مدیریت اجرای بودجه

برای مدیریت اجرای بودجه به گزارش‌های زیر نیاز است:

1. Comparability
2. Usefulness

فصل یازدهم گزارش‌دهی ۴۷۷

- گزارش‌های روزانه جریان وجوه نقد: این گزارش‌ها باید بین جریان‌های ورودی و خروجی تمایز قائل شوند؛ اما برای پیش‌بینی جریان وجوه نقد، بهتر است هزینه و درآمد بر حسب طبقه‌بندی‌های اقتصادی اصلی تفکیک شوند (حداقل به صورت هفتگی).
- گزارش‌های ماهیانه اجرای بودجه بر مبنای نظام طبقه‌بندی بودجه: این گزارش‌ها باید مشخص‌کننده موارد زیر باشد:

- تخصیص اولیه؛
- تخصیص مجدد (در صورت وجود)؛
- میزان تخصیص یافته؛
- تعهدات، هزینه‌ها در مرحله تأیید، پرداخت‌ها یا (حداقل) دیون و پرداخت‌های معوق.

#### ۲-۴-۱۱ حساب تخصیص

در بیشتر کشورها، عموماً گزارشی از تخصیص سالیانه (یا گزارش تنفیذ بودجه<sup>۱</sup>) تسلیم اداره حسابرسی و مجلس می‌شود. ارائه این گزارش ضروری است، اما برای تأمین اطلاعات پایداری مالی و عملکرد کافی نیست و باید تنها یکی از عناصر نظام گزارش‌دهی باشد. در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، تولید و انتشار گزارش سالیانه حداقل یک سال به طول می‌انجامد و آن را برای کاربران خارجی غیرسودمند می‌سازد. علاوه بر آن، با در نظر گرفتن زمان مورد نیاز برای حسابرسی این حساب‌ها، اطلاعات مقدماتی در مورد اجرای بودجه باید کمتر از دو ماه پس از پایان دوره بودجه منتشر و در دسترس قرار گیرد.

#### ۵-۱-۱۱ گزارش‌دهی مالی

بنا بر تعریف، صورت‌های مالی با نظام حسابداری تعهدی بهتر از نظام حسابداری نقدی تناسب دارند. با این حال، صرف‌نظر از نوع نظام حسابداری، حداقل شرایط لازم گزارش‌دهی باید در هر کشور رعایت شود. جداول نمونه گزارش‌های مورد بحث زیر در پیوست ۱۰ نشان داده می‌شوند.

### ۱-۵-۱۱ حداقل شرایط لازم گزارش‌دهی مالی

صرف‌نظر از نظام حسابداری، هدف در واقع تولید گزارش‌های زیر است و برای آن باید دفاتر مناسب حسابداری یا دفاتر کمکی نگهداری شوند:

۱. **حساب‌های تلفیقی:** دولت باید گزارشی تحلیلی از عملیات مالی تلفیقی خود را منتشر سازد. این گزارش باید مطابق با استانداردهای آمار مالی دولت تهیه شود و با اطلاعات تعهدی تهیه شده در مورد بدهی، هزینه‌ها در مرحله تأیید و بدهی‌های معوق تکمیل گردد. این گزارش شامل سه جدول است که عملیات مالی دولت را برای: ۱. دولت مرکزی، ۲. دولت‌های محلی و ۳. دولت عمومی، نشان می‌دهد. اطلاعات مالی «صندوق‌ها»<sup>۱</sup> باید با حساب‌های هم‌ارز در سطح دولت تلفیق گردد. گزارش باید حداقل دو سال مالی را با هدف مقایسه پوشش دهد. پیرابند ۳۳ اجزای اصلی حساب‌های تلفیقی دولت را نشان می‌دهد.

#### پیرابند ۳۳

#### اجزای لازم در حساب‌های تلفیقی دولت

##### مبنای نقدی

- درآمدها، به تفکیک گروه‌های اصلی؛
- کمک‌های دریافتی، شامل کمک‌های غیرنقدی و بخشودگی بدهی؛
- هزینه‌ها (بدون هزینه بهره)؛
- بهره؛
- هزینه‌های سرمایه‌ای به تفکیک منبع تأمین مالی (مانند وام‌های داخلی، وام‌های پروژه‌ای و کمک‌های دریافتی)؛
- خالص وام‌دهی؛ ترجیحاً به ناخالص وام‌دهی، بازپرداخت‌ها، عدم فروش دارایی‌ها تفکیک گردد تا اینکه به صورت خالص وام‌دهی نشان داده شود؛
- کسری بر مبنای نقدی؛
- تأمین مالی خارجی (وام‌های پروژه‌ای، سایر وام‌ها، اصل و بهره وام‌ها، تجدید زمان‌بندی بدهی)؛

• تأمین مالی داخلی (وام از بانک مرکزی، بانک‌های تجاری و وام‌های غیربانکی).

#### مبنای تعهدی

- حقوق و دستمزدها؛
- سایر کالاها و خدمات، ترجیحاً در مرحله تأیید؛
- هزینه‌های سرمایه‌ای، ترجیحاً در مرحله تأیید؛
- بهره بر مبنای تعهدی؛
- کسری بر مبنای تعهدی؛
- جریان بدهی‌های معوق (داخلی و خارجی) شامل سفارش‌های تحویل نشده، در ردیفی جداگانه؛
- تعدیل وام‌های پروژه‌ای (برداشت‌ها منهای هزینه‌ها).

#### در جداول یا به‌عنوان پیرابند همراه، در صورت امکان:

- تفکیک هزینه‌ها به هزینه‌های سرمایه‌ای واقعی و هزینه‌های جاری.
- تقسیم هزینه‌ها به بودجه مستمر، بودجه سرمایه‌ای و وجوه.

برخی از کشورهای در حال توسعه حساب‌های تلفیقی دولت را بر مبنای ثبات رویه در حسابداری تهیه نمی‌کنند و هنگام تدوین برنامه‌های مالی مرتبط با صندوق بین‌المللی پول، اطلاعاتشان را از گزارش‌های بازبینی بودجه، بانک مرکزی، اطلاعات فرابودجه‌ای و مانند اینها، گردآوری می‌کنند. جریان‌های ورودی و خروجی برآوردی با این روش موازنه شدنی نیستند و در نتیجه بدین ترتیب شکافی در حساب‌های تلفیقی به‌وجود خواهد آمد که اغلب تحت سرفصل دیون معوق پنهان می‌گردد.

این اطلاعات باید از حساب‌های دولت استخراج شوند. هنگامی که عناصر غیرحسابداری در جدول تلفیقی مطرح گردند، باید از قانون ثبت دوطرفه پیروی کنند. برای مثال، اگر دیون معوق برای مصرف رفاہ عمومی از اطلاعاتی که در حساب‌های دولت ثبت نگردیده برآورد شوند، هم باید به‌عنوان هزینه ثبت شوند و هم به‌عنوان بدهی‌های معوق.

۲. صورت انباشت<sup>۱</sup> و جریان‌های دیون معوق داخلی: در این گزارش بدهی‌های معوق به

بخش خصوصی، دستگاه‌های دولت محلی و بخش عمومی غیردولتی از حساب دیون معوق تفکیک می‌گردند.

۳. خلاصه گزارش اجرای برنامه هزینه‌های دولت: این گزارش هزینه‌های مربوط به بودجه و وجوه را برحسب عملکرد اصلی و برنامه‌ها (در صورت وجود) مورد پوشش قرار می‌دهد و هزینه‌های جاری را از هزینه‌های سرمایه‌ای متمایز می‌کند، و ارقام سال‌های گذشته را برای مقایسه و برآوردهای سال آتی - در صورتی که برآوردهای چندساله در کشور انجام شود - مهیا می‌سازد. این گزارش باید حداقل دو سال مالی را به‌منظور امکان مقایسه به‌وسیله کاربر دربرگیرد و شامل صورت تشریحی سیاست هزینه‌ای دولت باشد.

گزارش تلفیقی باید برای ۱. دولت مرکزی، ۲. دولت‌های محلی، و ۳. دولت عمومی تهیه شود. کلیه جداول یا پیرایندهای لازم برای مقایسه با گزارش بودجه سالیانه و سایر گزارش‌ها (مانند بودجه اجرایی دولت محلی و گزارش‌های وجوه مالی) باید به این گزارش ضمیمه شوند.

در کشورهای مواجه با مشکل دیون معوق، این خلاصه گزارش باید برای پرداخت‌های نقدی و هزینه‌ها در مرحله تأیید تهیه گردد.

۴. گزارش بدهی خارجی میان‌مدت: این گزارش باید حاوی صورتهای زیر باشد:

• وام‌های معوق و هزینه شده<sup>۱</sup> برای بدهی خارجی میان‌مدت بخش عمومی بدین صورت طبقه‌بندی می‌شوند:

- وام‌های معوق و هزینه شده بدون دیرکرد، با دیرکرد بهره، و با دیرکرد اصل وام،
- بدهی مربوط به قراردادهای و ضمانت‌نامه‌ها،
- گروه‌های اصلی بستانکاران (به‌عنوان مثال، مؤسسات چندجانبه، بستانکاران تجاری)،
- گروه‌های اصلی طرف‌های ذی‌نفع ضمانت‌نامه‌ها (مانند شرکت‌های صنعتی دولتی، مؤسسات کشاورزی)،
- ابزارهای بدهی (وام‌ها و سایر تعهدات).

• اقلام تأدیه اقساط بدهی بخش عمومی برای پنج تا ده سال آینده به تفکیک:

- وام‌های قراردادی و وام‌های تضمینی، برحسب گروه‌های اصلی بستانکار،
  - برنامه زمان‌بندی مجدد بدهی بر مبنای تعهدی و بر مبنای نقدی،
  - استقراض‌های جدید،
  - زمان‌بندی مجدد در طی دوره.
۵. گزارش استقراض کوتاه‌مدت: شکل این گزارش به سطح توسعه بازارهای مالی هر کشور بستگی دارد و می‌توان آن را با توجه به ترکیب بدهی و ترتیبات سازمانی کشور مورد نظر، به‌طور جداگانه یا به‌صورت تلفیقی با گزارش بدهی میان‌مدت تهیه کرد.
۶. گزارش کمک‌های بلاعوض: این نوع گزارش نشان‌دهنده تعهدات اعطاکنندگان، پرداخت‌ها (از دیدگاه اعطاکنندگان)، و برآورد دریافتی‌هاست (ن.ک. بحثی که در ادامه می‌آید).
۷. گزارش وام‌دهی و انتقال وام خارجی: این گزارش وام‌های قراردادی، پرداخت‌های اصل و فرع وام در طی دوره و حساب انباشت و جریان دریافت و پرداخت‌های دیون معوق را برحسب گروه‌های اصلی ذی‌نفع نشان می‌دهد.
۸. صورت تعهدات پرداخت‌های آتی: گزارش تعهدات پرداخت‌های آتی (چندساله) به‌منظور پاسخ‌گویی به مجلس، باید گویای تعهدات آتی و طرح زمان‌بندی پرداخت برحسب وظیفه/ برنامه و وزارتخانه/ دستگاه اجرایی باشد.
۹. صورت جریان وجوه نقد: این صورت همانند گزارش ماهیانه بانک‌های تجاری عادی، جریان درآمدها و پرداخت‌های نقدی و مانده وجوه نقد را در ابتدا و انتهای دوره نشان می‌دهد و تمام حساب‌های بانکی و وجوه نقد دولت را پوشش می‌دهد، و معمولاً هم به‌طور مستقیم از حساب‌های دولت استخراج می‌شود.
۱۰. صورت هزینه‌های مالیاتی: ارائه برآورد هزینه‌های مالیاتی برحسب بخش/وظیفه و نوع تخفیف مالیاتی<sup>۱</sup>، دارای ارزش بسیار است.
۱۱. صورت سایر بدهی‌ها و دیگر بدهی‌های مشروط: علاوه بر گزارش‌های بدهی، این صورت را نیز می‌توان برای نشان دادن سایر بدهی‌ها و دیگر بدهی‌های مشروط، نظیر تعهدات بازنشستگی و پیشامدهای احتمالی بیمه‌ای<sup>۲</sup> تدوین کرد.

---

1. Tax concession  
2. Insurance contingencies

۱۲. صورت دارایی‌های ثابت و سرمایه‌گذاری‌ها در بخش‌ها/ برنامه‌های منتخب: برای بخش‌های زیربنایی، تهیه صورت‌هایی که نشان‌دهنده دارایی‌های مهم، سرمایه‌گذاری انجام شده بر مبنای تعهدی (برای مثال، افزایش در دارایی‌هایی ثابت می‌تواند بسیار متفاوت از هزینه‌ها باشد) و هزینه‌های نگهداری شامل هزینه‌های معوق است، می‌تواند بسیار مفید باشد. این صورت را می‌توان در گزارش هزینه‌های عمرانی که در بخش ششم می‌آید، جای داد. سایر صورت‌های عمومی‌ها معمولاً یا مربوط به مدیریت داخلی دستگاه‌ها هستند و یا به‌عنوان اطلاعات در تهیه شاخص‌های عملکرد، مورد استفاده قرار می‌گیرند.

#### ۲-۵-۱۱-۵ صورت‌های مالی در نظام حسابداری تعهدی<sup>(۵)</sup>

در نظام‌های حسابداری تعهدی تهیه صورت‌ها با نگرشی کامل‌تر با وضعیت مالی دولت همراه است و چارچوبی جامع و سازگار برای تدوین گزارش‌های ذکر شده در قسمت پیشین دارد. علاوه بر آن، گزارش‌های مالی تهیه شده از سوی وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های دولتی بر مبنای حسابداری کامل تعهدی را می‌توان در ارزیابی عملکرد آنها مورد استفاده قرار داد.

در نظام حسابداری تعهدی معمولاً صورت‌های مالی زیر تهیه می‌شود:

- **صورت وضعیت مالی<sup>۱</sup> (یا ترازنامه)<sup>۲</sup>:** صورت وضعیت مالی شامل جزئیات تمام دارایی‌ها و بدهی‌های شناسایی شده است. تفاوت دارایی‌ها و بدهی‌ها نیز ارزش ویژه نام دارد.
- **صورت عملکرد مالی (یا گزارش عملیاتی):** در حسابداری تعهدی کامل، صورت عملکرد مالی شامل جزئیات کل درآمدها و مخارج شناسایی شده و کسری عملیاتی است. مقایسه کسری بر مبنای تعهدی برای اجتناب از اشتباه با کسری بر مبنای نقدی ضروری است. به‌منظور پیشگیری از ارزیابی گمراه‌کننده<sup>۳</sup> وضعیت اقتصادی، باید هشدار لازم در مورد این موضوع مهم به کاربران گزارش شود.
- **صورت تغییرات در ارزش ویژه:** این گزارش، صورت عملکرد مالی را به‌صورت وضعیت مالی مرتبط می‌سازد و تغییرات در ترازهای افتتاحیه و اختتامیه را تشریح می‌کند.

---

1. Financial position statement  
2. Balance sheet  
3. Misleading assessment

فصل یازدهم گزارش‌دهی ۴۸۳

• **صورت جریان وجوه نقد:** (ن.ک. قسمت ۱-۴-۱۱).

پیرایندهای پیوست صورتهای مالی باید تا حد ممکن جزئیات مورد نیاز برای تفسیر صحیح صورتهای را تأمین کند و گزارش رویه‌های حسابداری نیز باید ضمیمه صورتهای مالی باشد.

این صورتهای باید با گزارش‌های پیش‌گفته برای حوزه‌هایی که تحت پوشش قرار ندارند یا دارای جزئیات کافی نیستند کامل شوند (همچون تعهدات، بدهی‌های احتمالی، هزینه‌های مالیاتی، جزئیات بدهی و استقراض).

۳-۵-۱۱ پوشش گزارش‌های مالی در دولت<sup>(۶)</sup>

گزارش‌های مالی باید تمام دستگاه‌های دولتی را تحت پوشش قرار دهند. حسابداری وجوه در بسیاری از کشورها به صورت نوعی مشکل پدیدار گردیده است. همان‌طور که در فصل دوم توضیح داده شد، این وجوه شامل وجوه مستقل و حساب‌های ویژه‌ای هستند که به وسیله وزارت دارایی یا خزانه‌داری اداره می‌شوند. هنگامی که حسابداری وجوه ردیف به ردیف تلفیق نگردد، درآمدها و هزینه‌های دولت به دلیل مبادلات بین وجوه متورم می‌شود، درحالی‌که این مبادلات انتقالاتی ساده در درون بخش دولتی بودند. علاوه بر آن، در حسابداری تعهدی، زمانی که درآمدهای اختصاصی صندوقی بیشتر از هزینه‌های آن باشد، مازاد درآمد به‌عنوان بدهی در دفاتر دولت درج می‌گردد، درحالی‌که هرگونه مازاد کسری هزینه به‌عنوان دارایی پدیدار می‌شود.<sup>(۷)</sup> اگر این وجوه در مجموع دارای عدم توازن زیادی باشد، می‌تواند موجب صدمه جدی به وضعیت مالی دولت گردد. صرف‌نظر از توجیه‌پذیری وجوه فرابودجه‌ای در هر کشور، دلیلی برای معافیت آنها از الزامات حسابداری و گزارش‌دهی که کلیه دستگاه‌های دولتی دیگر تابع آن هستند، وجود ندارد. تمام وجوه و حساب‌های کلیه دستگاه‌های دولتی باید تلفیق شوند. برای امکان‌پذیر ساختن این موضوع، نمودار حساب‌های دستگاه‌های دولتی و طبقه‌بندی وظیفه‌ای و اقتصادی بودجه آنها باید با مجموعه حساب‌ها و طبقه‌بندی‌های تعیین شده در سطح مرکزی تطابق داشته باشد (معین عام پیش از این مورد بحث قرار گرفت).

پاسخ‌گویی مستلزم گزارش‌دهی مالی خوب است. با این حال تخصیص منابع از طریق فرایند بودجه صورت می‌گیرد و اجرای نظام گزارش‌دهی دقیق مالی برای وجوه



فرابودجه‌ای موجود به‌هیچ‌وجه دلیلی برای تقویت و حفظ آنها نخواهد بود.

#### ۴-۵-۱۱ دستگاه‌های عمومی غیردولتی

درحالی‌که بنا به تعریف فصل دوم، حوزه بودجه محدود به دولت است، برای گزارش‌دهی مالی باید دامنه وسیع‌تری را در نظر گرفت. دستگاه‌های تحت کنترل و مالکیت دولت باید گزارش‌های مالی منظمی را تهیه کنند. حساب دستگاه‌هایی که به فعالیت‌های تجاری اشتغال دارند باید بر مبنای تعهدی کامل، صورت‌های مالی آنها مطابق با حسابداری تعهدی باشد. این حساب‌ها را می‌بایست دولت تلفیق و منتشر کند. چنین اطلاعاتی، و به‌ویژه اطلاعات مربوط به یارانه‌ها، تأمین مالی هزینه‌های سرمایه‌ای شرکت‌های دولتی، انتقال وام‌های خارجی و نظایر آن، مورد نیاز عموم و سیاست‌گذاران است.

برخی از کشورها راهکار «نهاد گزارش‌دهی مالی دولت»<sup>۱</sup> مانند مجموعه دستگاه‌ها، مبادلات و فعالیت‌هایی را که در محدوده پاسخ‌گویی دولت‌اند و باید در گزارش‌های مالی دولت تحت پوشش قرار گیرند، اتخاذ کرده‌اند.<sup>(۸)</sup> معیار تعریف مرزهای نهاد عبارت‌اند از تأمین مالی، مالکیت و کنترل. کنترل استاندارد است که سازگاری بیشتری با هدف گزارش‌دهی مالی دارد، چرا که دولت باید بدون توجه به تأمین مالی دولتی یا میزان مالکیت، برای منابع و دستگاه‌هایی که تحت کنترل دارد، پاسخ‌گو باشد. باین‌حال این ضابطه مستلزم عنصر قضاوت ذهنی<sup>۲</sup> است.

قوانین مربوط به شناسایی دستگاه‌های دولتی ملزم به تهیه صورت‌های مالی، از طریق قانونگذاری (مانند بنگلادش، تایوان، فرانسه و ایتالیا) یا از طریق اصول حسابداری نظیر مفهوم کنترل و وجود کاربرانی که اطلاعات برای آنها مفید است، تعیین می‌گردد (مانند استرالیا و نیوزیلند).

#### ۶-۱-۱۱ گزارش‌های اداری<sup>(۹)</sup>

گزارش‌های اداری، نشان‌دهنده فعالیت‌های مربوط به وزارتخانه‌های اجرایی و

1. Government financial reporting entity

2. Subjective judgment

دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه‌اند و اطلاعات مهمی را برای تصمیم‌گیری در مورد تخصیص بین‌بخشی منابع به‌دست می‌دهند. اگر پیش از تدوین بودجه در دسترس باشند (که مطلوب است)، در تهیه سقف بودجه اولیه مفید خواهند بود. در برخی از کشورها، این گزارش‌ها در کمیته‌های قانونگذاری به بحث نهاده می‌شوند و در اختیار عموم قرار می‌گیرند.

گزارش اداری دارای استاندارد خاصی نیست؛ اما از نظر آرمانی باید شامل عناصر زیر باشد:

- مباحث عمده در بخش؛
- اهداف اداره و سیاست‌های مورد نظر؛
- برنامه‌ها و فعالیت‌های اداره؛
- عملکرد و صورت‌های مالی؛
- هزینه‌های برآورد شده برای سال‌های آینده؛
- شاخص‌های عملکرد؛
- سایر اطلاعات مرتبط نظیر مخارج مالیاتی بخش.

#### ۷-۱۱ گزارش هزینه‌های عمرانی / سرمایه‌گذاری

نظام گزارش‌دهی در مورد هزینه‌های سرمایه‌گذاری به ترتیبات سازمانی بستگی دارد. با این حال، ارائه هزینه‌های سرمایه‌گذاری در گزارشی یکپارچه یا به‌عنوان بخش مستقلی از یک گزارش اداری به‌طور نظام‌مندی در کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی و به‌طور کلی در سایر کشورها ارزشمند است. گزارش هزینه‌های عمرانی - سرمایه‌گذاری باید موارد زیر را برحسب برنامه/ پروژه نشان دهد:

- هزینه‌های واقعی (نه تنها پرداخت‌های نقدی) در مرحله تأیید طی سال مالی؛
  - هزینه‌های واقعی سال مالی گذشته؛
  - هزینه‌های برآوردی برنامه‌ها / پروژه‌های جاری برای سه یا چهار سال اول.
- در کشورهای کوچک، هزینه‌های سرمایه‌گذاری برحسب پروژه تهیه می‌شوند اما در کشورهای بزرگ، این گزارش باید برحسب برنامه ارائه گردد. با این حال، پروژه‌های جاری نسبتاً بزرگ و دارای اهمیت ملی باید مورد شناسایی قرار گیرند. در گزارش هر پروژه، باید موارد زیر خاطر نشان گردند: ۱. هزینه‌های سالیانه پروژه در دوره سه تا چهارساله،

۲. هزینه‌های کل، و ۳. وجوه لازم برای تکمیل پروژه پس از دوره سه تا چهارساله. علاوه بر آن، اطلاعات مبتنی بر روش تعهدی در مورد پیشرفت پروژه‌ها به‌خصوص در حمل‌ونقل، ارتباطات، انرژی و امور عمومی که جداول زمانی پرداخت ضرورتاً با اجرای فیزیکی منطبق نیست، اهمیت می‌یابد. برای پروژه‌های بزرگ زیربنایی، افزایش در ارزش دارایی می‌تواند به همراه شاخص‌های پیشرفت فیزیکی ارائه گردد. شاخص‌های عملکرد برنامه‌ها را، به‌ویژه در بخش‌های اجتماعی و کشاورزی، می‌توان به‌خوبی اندازه‌گیری کرد (مباحث مرتبط با سنجش عملکرد در فصل پانزدهم مورد بحث قرار می‌گیرند).

اطلاعات مربوط به پروژه‌هایی که از طریق وام‌های خارجی تأمین می‌شوند باید در مرحله تأیید ارائه شوند. اطلاعات ارائه شده مربوط به تأمین مالی در حساب دولت براساس پرداخت هزینه‌هاست. صرف‌نظر از میزان کارایی نظام جمع‌آوری اطلاعات در داخل کشور، همواره میان برداشت از وام‌ها و هزینه‌های تأیید شده فاصله‌ای زمانی وجود دارد، که میزان این وقفه تا حد زیادی به دستورالعمل‌های وام‌دهنده بستگی می‌یابد. به‌دلیل امکان وجود تفاوت عمده بین برداشت‌ها و هزینه‌ها، این اطلاعات برای توضیح تفاوت‌ها باید مورد مقایسه قرار گیرند. انجام این کار در مورد برداشت‌ها و هزینه‌های مربوط به وجوه خاص نیز ضروری است.

کمک‌های غیرنقدی را اصولاً باید به‌هنگام دریافت آنها گزارش کرد و مغایرت‌های موجود با اطلاعات دریافتی از نهادهای اعطاکنده کمک باید شناسایی و تشریح گردند. لیکن در عمل، بسیاری از کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی برای برآورد هزینه‌های تأمین شده با کمک‌های غیرنقدی به اطلاعات نهادهای اعطاکنده کمک اتکا دارند. این امر اغلب منجر به اختلاط اطلاعات پایه نقدی دریافتی از برخی نهادهای اعطاکنده کمک با تعهدات یا وعده‌های سایر نهادهای اعطاکنده کمک می‌گردد. در بیشتر کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی، می‌بایست نظارت بهتری بر کمک‌ها انجام پذیرد. به‌استثنای مواردی که دستورالعمل‌های ویژه‌ای برای پرداخت هزینه‌ها اتخاذ شده باشد، این نظارت را باید در سطح پروژه انجام داد، چرا که تنها سطحی است که در آن می‌توان هزینه‌های تأمین شده از طریق کمک‌ها را به میزان قابل اعتمادی برآورد کرد. حتی در این صورت نیز باید اطلاعات لازم را از نهادهای اعطاکنده کمک دریافت کرد و با اطلاعات دریافتی از پروژه‌ها مورد مقایسه قرار داد.

## ۱۱-۲ نکات اصلی و توصیه‌هایی برای اصلاحات

### ۱۱-۲-۱ نکات اصلی

#### ۱۱-۲-۱-۱ نظام‌های حسابداری

نظام‌های حسابداری و گزارش‌دهی برای مدیریت بودجه، پاسخ‌گویی و سیاستگذاری اهمیت فراوان دارد.

نظام‌های حسابداری، به‌منظور گزارش‌دهی مالی، به گروه‌های زیر طبقه‌بندی می‌شوند:

- حسابداری نقدی، جریان‌های نقدی و مانده‌های نقدی را مورد توجه قرار می‌دهد. حسابداری نقدی در صورتی که با نظامی مناسب برای ثبت تعهدات و گزارش‌دهی دیون معوق کامل گردد، می‌تواند مناسب نیازهای مربوط به کنترل هزینه باشد.
- حسابداری نقدی تعدیل شده، شامل دوره‌ای تکمیلی برای شناسایی پرداخت‌های پایان سال است.

- حسابداری تعهدی تعدیل شده، بدهی‌ها و دارایی‌های مالی را تحت پوشش قرار می‌دهد و چارچوب کاملی را برای ثبت بدهی‌ها و هزینه‌ها ارائه می‌کند.
- حسابداری تعهدی کامل، مشابه نظام‌های حسابداری شرکت‌های تجاری است. حسابداری تعهدی چارچوب مناسبی را برای ارزیابی هزینه کل و عملکرد و همچنین برای ثبت کلیه دارایی‌ها و بدهی‌ها فراهم می‌آورد، و باین‌حال دارای شرایط اجرایی دشواری است.

#### ۱۱-۲-۱-۲ حسابداری، و حداقل شرایط لازم آن

نظام حسابداری صرف‌نظر از مبنای آن باید دارای ویژگی‌هایی از این دست باشد:

- آیین‌نامه مناسب دفترداری، ثبت نظام‌مند مبادلات، امنیت کافی و مقایسه نظام‌مند با صورت‌های بانکی؛

- ثبت تمام مبادلات مربوط به درآمد و هزینه در حساب‌ها، براساس روش‌های یکسان، و به‌خصوص هزینه‌های تأمین شده از صندوق‌ها و دستگاه‌های مستقل و کمک‌های مالی خارجی (ن.ک. فصل سوم)؛

- مجموعه طبقه‌بندی‌های عمومی هزینه برحسب طبقه‌بندی‌های اقتصادی و وظیفه‌ای (ن.ک. فصل دوم)؛
- آیین‌نامه‌های صریح و مستند حسابداری؛
- تهیه منظم صورت‌های مالی (ن.ک. بخش گزارش‌دهی)؛
- نظام پیگیری مصرف تخصیص‌ها (حسابداری بودجه‌ای) در هر مرحله از چرخه هزینه (تعهد، تأیید، پرداخت)؛
- آیین‌نامه‌های صریح و افشای کامل عملیات انجام شده در حساب‌های زیر خط، یا از طریق حساب‌های بدهی.

### ۱۱-۲-۱-۳ نظام گزارش‌دهی

- نظام گزارش‌دهی باید متناسب با نیاز کاربران مختلف (عموم، مدیران بودجه، سیاستگذاران و جز اینان) طراحی شود. حداقل شرایط لازم گزارش‌دهی عبارت‌اند از:
- گزارش‌های مدیریت بودجه که تمام نقل‌وانتقال‌های مربوط به تخصیص‌ها و ردیف‌ها (واگذاری‌ها، برآوردهای متمم، انتقال‌های بین حساب‌ها و سایر موارد) را نشان می‌دهد؛
  - گزارش‌های پاسخ‌گویی به مجلس؛
  - گزارش‌های مالی: حساب‌های تلفیقی دولت عمومی، صورت دیون معوق، گزارش بدهی و بدهی‌های مشروط و گزارش وام‌دهی؛
  - گزارش‌های ارزیابی سیاست بودجه؛
  - گزارش‌های اداری.

### ۱۱-۲-۲ توصیه‌هایی برای اصلاحات

#### ۱۱-۲-۲-۱ اقدامات ضروری

- در بیشتر کشورهای در حال توسعه در ابتدا باید موارد زیر را مورد توجه قرار داد:
- اجرای ثبت تعهدات و حساب معین پرداخت‌های معوق در کشورهایی که تنها بر پرداخت‌ها نظارت می‌کنند، و به‌طور کلی اجرای نظام حسابداری بودجه‌ای جامع و ثبت هزینه‌ها در هر مرحله از چرخه هزینه. گزارش‌های اجرای بودجه باید هزینه‌ها را در هر مرحله از چرخه نشان دهند؛

- ایجاد نظام حسابداری تعهدی در صورت فقدان، و تهیه گزارش‌های جامع بدهی؛
- تلفیق عملیات وجوه (در صورت وجود) و اطمینان از ارائه گزارش تمام دستگاه‌های دولتی بر مبنای طبقه‌بندی یکسان؛
- ثبت بدهی‌های مشروط، و تهیه و انتشار صورت آنها.

## ۲-۲-۱۱ اصلاحات دیگر

مراحل دیگر عبارت‌اند از:

- اجرای نظام حسابداری تعهدی تعدیل شده، به منظور در اختیار داشتن چارچوب جامعی برای گزارش‌دهی بدهی‌ها و ثبت نظام‌مند بدهی‌های مشروط؛
- انتشار صورت‌های مالی؛
- اجرای ثبت دارایی، حداقل برای گروهی از دارایی‌ها که باید به‌دقت مورد نظارت قرار گیرند.

### پیرابند ۳۴

#### جوایز کانادا برای برترین گزارش‌دهی سالیانه شرکت‌های عمومی

در سال ۱۹۹۳، حسابرس کل کانادا برنامه پنج‌سال‌های را برای دادن جایزه به گزارش‌دهی برتر سالیانه شرکت‌های دولتی اعلام کرد. هدف از این جایزه شناسایی شرکت‌هایی بود که گزارش‌های سالیانه نمونه‌ای را به‌عنوان اسناد پاسخ‌گویی تهیه کرده بودند، و همچنین تشویق و هدایت شرکت‌های دولتی برای بهبود گزارش‌دهی سازمانی آنها. این اقدام پاسخی به شناسایی روبه‌رشد اهمیت اطلاعات بیشتر در مورد عملکرد سازمانی برای پیشبرد پاسخ‌گویی در بخش‌های عمومی و خصوصی کانادا و سایر کشورهاست. گزارش‌دهی اصلاح عملکرد، به‌خصوص در مورد مؤسسات عمومی تحت مالکیت کامل شرکت‌های دولتی دارای اهمیت است، چرا که در آنها ترکیبی از سیاست‌های عمومی و اهداف تجاری ارائه می‌گردد.

به هنگام بروز محدودیت مالی و کسر بودجه، گزارش‌دهی عملکرد اهمیت بیشتری می‌یابد. اطلاعات نتایج مالی به تنهایی نمی‌تواند آن‌گونه که بایسته است، کل حوزه منافع سهام‌داران و اطلاعات مورد نیاز آنها را پوشش دهد. درعین حال که شرکت‌های دولتی واحدهای حقوقی مستقلی به‌شمار می‌آیند، اما از طریق وزارتخانه مسئول به مجلس پاسخ‌گو هستند. برای تأمین

وجوه از طریق مجلس باید مقایسه‌پذیری و سازگاری بیشتری را در تأمین اطلاعات ضروری مورد توجه قرار داد. برقراری جایزه سالیانه برای شرکت‌های دولتی موجب تشویق پاسخ‌گویی بیشتر به مجلس از طریق بهبود گزارش‌دهی خواهد بود.

جوایز حسابرس کل برای گزارش‌دهی برتر سالیانه شرکت‌های دولتی بر مبنای چهار عامل اصلی اهدا می‌شود: برتری گزارش‌دهی مالی و کارکرد عملیاتی، تأمین شفافیت، مرتبط بودن، و اهداف معناداری که با تأکید بر شرایط سازمانی و خطرهای نهفته در عملیات و همچنین خط‌مشی‌ها و برنامه‌های آتی، به‌عنوان شاخص‌های اندازه‌گیری و گزارش‌دهی، مورد استفاده قرار می‌گیرند.

در طول سال، ارزیابی‌ای به‌منظور تعیین تأثیر مطلوب اعطای جوایز بر گزارش‌دهی عملکرد شرکت و تعیین ارزش ادامه این برنامه انجام گرفت. خلاصه برنامه و گزارش‌های سالیانه شرکتی تعدادی از شرکت‌های دولتی برای سال‌های اول و چهارم به‌منظور تعیین میزان بهبود نحوه گزارش‌دهی آنها مورد مقایسه قرار گرفت و در این زمینه از شرکت‌های دولتی برای تعیین میزان تأثیر مثبت برنامه بر عملکرد آنها نظرخواهی شد. حدود ۸۰ درصد شرکت‌های نمونه‌گیری شده، عملکرد گزارش‌دهی‌شان را بهبود بخشیده بودند.

بیشتر پاسخ‌دهندگان این بررسی همچنین اعتقاد داشتند که برنامه باید توسعه یابد و سایر دستگاه‌ها و شرکت‌ها و ادارات را نیز دربرگیرد. برنامه اعطای جایزه موجب افزایش حس مباحثات و روحیه رقابتی در این شرکت‌ها و نیز توجه بیشتر به کیفیت گزارش‌دهی شده است. تفسیر یکی از پاسخ‌گویان چنین بود: «اگرچه ما این شانس را پیدا کردیم که در سال‌های ۱۹۹۵-۱۹۹۴ برنده جایزه باشیم، اما این امر ما را از ادامه تلاش سالیانه برای بهبود و امیدواری به تصاحب مجدد جایزه باز نداشت.»

Source: William Radburn.

### ۳-۲-۱۱ حسابداری تعهدی

اگر - و تنها اگر - اقداماتی در گذشته انجام گرفته باشد، آن‌گاه دولت قادر به بررسی اجرای نظام حسابداری تعهدی کامل و گزارش‌دهی مالی مبتنی بر حسابداری تعهدی خواهد بود. با در نظر گرفتن شرایط لازم اجرایی، نظام را می‌توان به‌طور تدریجی به اجرا درآورد و این کار را از دستگاه‌هایی آغاز کرد که نیاز بیشتری برای ارزیابی هزینه کل دارند. نظام‌های اندازه‌گیری هزینه نیز برای نیل به این هدف باید شکل گیرند و توسعه یابند.

### پی‌نوشت‌ها

۱. استخراج شده از اداره مدیریت و بودجه، تحت عنوان:  
Objectives of Federal Financial Reporting Statement of Federal Financial Accounting Concepts, Statements no. 1 and no. 2, 1993; and Liekerman, What are the Rules for Financial Reporting?, in D. Henley & Liekerman, et. al., Public Accounting and Financial Control, Chapman and Hall, 1993.
2. See Premchand, 1993.
3. Drawn from Premchand, OMB, and Liekerman, op. cit.
4. See OMB, op. cit.
5. See PSC of IFAC, "Financial Reporting", and Premchand, op. cit.
۶. کلمه دولت در این پاراگراف به معنای هر نوع اختیار دولتی است (که می‌تواند دولت محلی یا مرکزی باشد).
7. IFAC, From cash to Accrual: the Canadian Experience in Perspectives on Accrual Accounting.
8. See "The Government Financial Reporting Entity", IFAC.
9. See Premchand and Liekerman, op. cit.





# فصل دوازدهم

---

برنامه‌ریزی برای  
سرمایه‌گذاری عمومی و  
مدیریت کمک



## ترجمه: شراره براتی

### حسین یعقوبی میاب

تاکنون در کل این مجموعه، رهنمودهای بودجه‌ای وابسته به کمک خارجی که مشخصه کشورهای در حال توسعه است، مورد توجه قرار گرفته است. اکنون زمان آن است که رهنمودهای اصلی بررسی شوند. اول، بخش اعظم منابع مالی کمک‌های خارجی ورودی، به برنامه‌ریزی دقیقی از سوی کشور دریافت‌کننده کمک نیاز دارد. به دلیل اینکه بیشترین کمک‌های خارجی با اهداف سرمایه‌گذاری صورت می‌گیرد، در بسیاری از کشورهای در حال توسعه برنامه سرمایه‌گذاری عمومی با هدف متناسب کردن منابع با هزینه‌های کل عمومی و طرح‌های عمرانی تهیه شده و به اجرا درآمده است. دوم، مدیریت مؤثر کمک‌های خارجی، به معیارهای سازمانی متعددی نیاز دارد که باید برخی از آنها فراهم گردند. اولین قسمت از این فصل، به بیان برنامه سرمایه‌گذاری عمومی و همچنین مصارف و محدودیت‌های آن می‌پردازد و بخش دوم درس‌های حاصل از تجارب مدیریت کمک را به اختصار بیان می‌کند<sup>(۱)</sup> (در فصل بعدی جنبه‌های فنی چارچوب مخارج میان‌مدت مورد بررسی قرار گرفته است، که برنامه سرمایه‌گذاری عمومی خوب تهیه شده در مقایسه با آن، مرحله‌ای واسطه تلقی می‌شود).

## ۱۲-۱ برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری عمومی

### ۱۲-۱-۱ برنامه سرمایه‌گذاری عمومی چیست؟

در دهه ۱۹۷۰، اکثر کشورهای در حال توسعه برنامه توسعه چهار تا شش سال‌های را برای تعریف و اجرای اهداف اجتماعی و اقتصادی میان‌مدتشان به اجرا گذاشتند. اما، برنامه‌هایی که با افق زمانی ثابت و به صورت ادواری طراحی شده باشند، اغلب غیرواقعی‌اند و مشخص شده است که انعطاف کافی نیز برای در نظر گرفتن تغییرات

شرایط اقتصادی ندارند. در برخی از کشورها، برنامه‌های ثابت در اصل در دوره‌هایی که قیمت کالاها بالا بودند یا کمک‌های خارجی متعدد مالیه عمومی را بدون هیچ‌گونه تأثیر مثبتی بر روی رشد اقتصادی بی‌ثبات ساخته بودند، طراحی شدند. چنین برنامه‌ریزی‌های میان‌مدت و غیرمنعطفی امروزه کمتر رواج دارند، اما هنوز هم برخی از کشورها در آسیا برنامه‌های میان‌مدت را تهیه می‌کنند.<sup>(۲)</sup>

صرف‌نظر از موضوع نامناسب و غیرواقعی بودن سیاست این کشورها، مشکلات اصلی برنامه‌های توسعه میان‌مدت عبارت‌اند از: ۱. فقدان انعطاف‌پذیری و تطابق؛ ۲. عدم هماهنگی کافی با فرایند بودجه که در آن تصمیم‌های عملی درباره هزینه‌ها گرفته می‌شود و ۳. نگرش مبتنی بر «نیاز» که معمولاً به برنامه‌های غیرواقعی منجر می‌گردد.

در نتیجه، در دهه ۱۹۸۰ برنامه‌های سرمایه‌گذاری عمومی به‌طور کلی با تشویق و توصیه‌های بانک جهانی در بسیاری از کشورهای در حال توسعه به جریان افتاد. این طرح‌های سرمایه‌گذاری منعطف معمولاً برنامه‌های سرمایه‌گذاری عمومی نامیده می‌شوند. آنها به‌طور گسترده‌ای در کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی مورد استفاده قرار می‌گیرند، چرا که یکی از هدف‌های این برنامه‌ها بهبود هماهنگی در کمک است که در کشورهای با درآمد متوسط، شیوع کمتری دارد. اخیراً با کمک بانک جهانی و اتحادیه اروپا، برنامه‌های سرمایه‌گذاری عمومی در تعدادی از کشورهای در حال گذار معرفی شده‌اند.

در بعضی از کشورهای در حال توسعه، برنامه سرمایه‌گذاری عمومی به فهرستی از نیازهای ساده تبدیل شد، که برای جلب کمک خارجی از سوی نهادهای اعطاکننده کمک و مؤسسات مالی بین‌المللی، یا حتی انجام یک شرط تشریفاتی گروه‌های مشاوره و سایر مجامع اهداکننده کمک، مورد استفاده قرار گرفت. اغلب این فهرست نیازها برای جوامع مذکور، به‌طور شتاب‌زده و با کمک مشاوران خارجی و بدون دخالت متخصصان داخلی تهیه می‌شود. نقش این فهرست نیازهای پروژه در تهیه و تدوین بودجه، ضعیف یا به‌طور کلی هیچ است. بدتر از این، چون این برنامه‌های سرمایه‌گذاری عمومی بیشتر فهرست خرید هستند تا ابزارهای برنامه‌ریزی، بدون استثنا تعدادی پروژه پیشنهادی ضعیف و نامناسب یا غیرمستند را دربرمی‌گیرند. حتی فایده‌نهایی<sup>۱</sup> این نوع برنامه‌های

---

1. Marginal usefulness

فصل دوازدهم برنامه‌ریزی برای سرمایه‌گذاری عمومی و مدیریت کمک ۴۹۷

سرمایه‌گذاری عمومی به‌عنوان سندی برای مجامع کمک‌کنندگان، به‌دلیل خطر تأمین مالی پروژه‌های نامناسب، انتقال ضمنی کنترل برنامه‌های توسعه از دولت به کمک‌کنندگان خارجی و فقدان اعتبار عمومی فرایند برنامه‌ریزی، از بین می‌رود. بدین ترتیب در واقع چنانچه آن برنامه‌ها اصلاً تهیه نمی‌شدند - یا به‌صورت خارجی درخواست می‌شدند - بهتر هم بود.

در هر حال هیچ‌کس نمی‌تواند هریک از ابزارهای برنامه‌ریزی اقتصادی را به‌دلیل به‌کارگیری نادرست یا سوءاستفاده در عمل رد کند. مبحثی که در ادامه می‌آید، فایده‌مندی برنامه‌های سرمایه‌گذاری عمومی را به‌هنگامی که آنها به‌طور واقعی برنامه‌های میان‌مدت سودمندی برای سرمایه‌گذاری به‌شمار می‌آیند، را مورد بررسی قرار می‌دهد. اگر نتیجه گرفته شود که این ابزار برای کشوری خاص مناسب است، در آن صورت ضروری است که با طراحی و استفاده مناسب از آن اطمینان حاصل شود. در هر حال، منابع مالی نسبتاً بزرگ کمک‌دهندگان، یا به‌طور مناسب با توجه به اولویت‌های سیاسی کشور دریافت‌کننده طراحی می‌شود، یا بدون توجه به هر نوع بررسی جامع کیفیت پروژه، سازگاری با سیاست‌ها یا هماهنگی با بودجه‌ریزی منابع داخلی، توزیع می‌گردد.<sup>(۳)</sup> هدف برنامه سرمایه‌گذاری عمومی خوب، اطمینان یافتن از پنج وظیفه مختلف (همچنین مرتبط) است:<sup>(۴)</sup>

- بهبود مدیریت اقتصادی برای کسب اطمینان از انتقال راهبردهای بخش کلان اقتصادی به برنامه‌ها و پروژه‌ها؛
- بهبود هماهنگی در کمک و هدایت منابع خارجی به حوزه‌های دارای اولویت؛
- تقویت توانایی مذاکره دولت در گفت‌وگو با کمک‌کنندگان خارجی؛
- کمک به مدیریت مالی عمومی از طریق تراز (بخشی) تعهدات و منابع طی چارچوب چندساله؛
- تقویت چرخه پروژه از طریق تهیه چارچوبی که پروژه در آن تهیه و اجرا می‌شود و تحت نظارت قرار می‌گیرد.

چه‌بسا مهم‌ترین مزیتی که کشورهای در حال توسعه وابسته به کمک از برنامه‌های سرمایه‌گذاری عمومی خوب کسب می‌کنند، آن است که خود فرایند آماده‌سازی برنامه سرمایه‌گذاری عمومی فرصتی را برای بررسی و سپس ادغام هزینه‌های تأمین مالی شده از

محل کمک - که قبلاً غیربودجه‌ای بودند - در بودجه فراهم می‌سازد (همچنان که در فصل دوم مورد تأکید قرار گرفت، بودجه باید بدون توجه به نحوه تأمین مالی هزینه‌های دولت جامع باشد و کلیه هزینه‌های دولت را دربرگیرد). رویه‌های برنامه سرمایه‌گذاری عمومی به گسترش افق برنامه‌ریزی مالی و برنامه‌ریزی فراتر از بودجه سالیانه و فراتر از چشم‌انداز سیاستگذاران و به روش واقعی‌تر از برنامه‌های پنج‌ساله قبلی، کمک می‌کند. سرانجام اینکه، اگر این فرایند به‌طور دقیق و با مشارکت کامل محلی صورت گیرد، می‌تواند به ابزار ظرفیت‌سازی‌های ارزشمند<sup>۱</sup> و روشی برای معرفی انضباط مالی و آگاهی از هزینه فرصت در قواعد غیررسمی کاغذبازی محلی تبدیل گردد. سرانجام اینکه فرایند برنامه سرمایه‌گذاری عمومی خوب می‌تواند مرحله‌ای برای برنامه‌ریزی میان‌مدت بعدی کل هزینه‌ها، که روش اختیاری در اتخاذ چشم‌انداز چندساله مورد نیاز در فرایند بودجه است، باشد.

## ۱۲-۱-۲ پوشش برنامه سرمایه‌گذاری عمومی و بودجه‌های سرمایه‌گذاری

### ۱۲-۱-۲-۱ بودجه‌های سرمایه‌گذاری نامتجانس<sup>۲</sup>

اکثر کشورهای در حال توسعه «نگرشی مدیریتی» را برای حذف محدودیت‌های بودجه سرمایه‌گذاری (و برنامه سرمایه‌گذاری عمومی در جاهایی که تهیه می‌شود) اتخاذ کرده‌اند. بودجه سرمایه‌گذاری علاوه بر هزینه‌های سرمایه‌گذاری مناسب، شامل هزینه‌های جاری نیز هست که در پروژه‌های سرمایه‌گذاری کنترل می‌شوند، به‌جای آنکه از طریق تقسیم‌های اداری مورد توجه قرار گیرند.<sup>(۵)</sup> روش‌های اجرای بودجه مستمر به‌طور کلی برای کنترل برخی از اقلام هزینه، به‌ویژه هزینه‌های تأمین مالی شده از محل منابع خارجی، مناسب نیست. به‌طور کلی قواعد اجرای بودجه سرمایه‌گذاری از قواعد بودجه مستمر منعطف‌تر است. از این‌رو در عمل ملاحظات مدیریتی، مؤثرتر از ملاحظات اقتصادی در این‌باره است که مخارج معینی در بودجه جاری یا سرمایه‌گذاری گنجانده شود. در نتیجه، بودجه مستمر معمولاً هزینه‌های سرمایه‌گذاری گوناگونی را دربرمی‌گیرد، درحالی‌که بودجه سرمایه‌گذاری تقریباً به‌طور ثابت دربرگیرنده اجزای مهم مخارج جاری است.

1. Valuable capacity-building

2. Hybrid investment budgets

فصل دوازدهم برنامه‌ریزی برای سرمایه‌گذاری عمومی و مدیریت کمک ۴۹۹

خصلت غیرمتجانس بودجه‌های سرمایه‌گذاری راه‌های گریزی را به وجود می‌آورد. برخی از وزارتخانه‌ها ممکن است برای تأمین مخارج مستمرشان و همچنین دریافت منابع مالی اضافی پروژه‌های فرضی را در بودجه سرمایه‌گذاری خود بگنجانند؛ یا پروژه‌هایی را که قبلاً از طریق منابع خارجی تأمین مالی شده‌اند، ممکن است حتی پس از اتمام تاریخ تعهدات به‌طور تصنعی برای اجتناب از افزایش منظم هزینه‌های پرسنلی یا اخراج پرسنل پروژه ناتمام، کماکان ناتمام اعلام کنند.<sup>(۶)</sup>

نگرش اتخاذ شده در کشورهای در حال گذر به‌طور کلی از نگرش مدیریتی پیش‌گفته اقتصادی‌تر است. در این کشورها، برنامه سرمایه‌گذاری سالیانه و سنتی دولتی پوشش دقیق‌تری از بودجه سرمایه‌گذاری کشورهای در حال توسعه دارد. این برنامه اغلب فقط سرمایه‌گذاری خالص را پوشش می‌دهد (به‌عنوان مثال، ایجاد ظرفیت‌های جدید). سرمایه‌گذاری‌های تأمین مالی شده تحت برنامه سرمایه‌گذاری سالیانه دولتی در اقلام «هزینه‌های سرمایه‌ای» بودجه قرار می‌گیرد.

## ۲-۱-۱۲ آیا طبقه‌بندی مجدد مطلوب است؟

تبدیل اغلب بودجه‌های «سرمایه‌گذاری» به بودجه‌های سرمایه‌ای واقعی مستلزم طبقه‌بندی مجدد هزینه‌هاست. در کشورهایی که سرمایه‌گذاری‌های عمدتاً از منابع داخلی تأمین مالی می‌شود، این کار به‌طور نظام‌مند انجام می‌گیرد و موجب تسهیل بودجه و حذف روزه‌های گریز پیش‌گفته می‌گردد. در هر حال، بهبود رویه‌های بودجه مستمر و منعطف‌پذیرتر ساختن آن (همچنان که در فصل ششم بحث شد) ممکن است پیش‌شرط برقراری چارچوبی متجانس‌تر برای هریک از دو بودجه شود یا بودجه‌ها را با هم ادغام کند.

در کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی، برای تفکیک هزینه‌های سرمایه‌گذاری واقعی لازم است آنها به زیرپروژه‌هایی با دو بودجه مجزا تقسیم شوند. این کار موجب بروز مشکلاتی برای مدیریت پروژه و به‌خصوص برای پروژه‌های تأمین مالی شده از محل کمک‌های خارجی - که معمولاً دارای سهم بالایی از هزینه‌های جاری هستند - می‌شود. به‌علت اینکه کمک‌های خارجی به‌طور معمول از طریق پروژه‌ها جریان می‌یابد، تنها راه



رضایت‌بخش شناسایی جزء واقعی سرمایه، اجرای طبقه‌بندی اقتصادی برای بودجه‌های جاری و سرمایه‌ای همراه با توصیه‌های پیشنهاد شده در فصل سوم است. اگر بخواهیم از اثر برنامه تعدیل بر ترکیب هزینه‌ها مطمئن شویم، مقایسه کشورها به‌ویژه در قبل و بعد از اجرای برنامه‌های تعدیل ساختاری مناسب است. معمولاً برخی از هزینه‌های جاری از برنامه‌های صرفه‌جویی<sup>۱</sup> محفوظ می‌مانند، چون آنها با رضایت یا بدون رضایت کمک‌کنندگان خارجی، در بودجه سرمایه‌گذاری پنهان می‌شوند یا به‌طور فرصت‌طلبانه‌ای به داخل بودجه سرمایه‌گذاری انتقال داده می‌شوند. بدین ترتیب، کاهش هزینه‌های جاری از طریق برنامه تعدیل بیش از حد برآورد می‌شود و سرمایه‌گذاری عمومی در واقع کمتر از آن چیزی خواهد بود که آمارها نشان می‌دهند. همچنان که پیش‌تر اشاره شد، به‌علت اینکه آمارها کاهش دخالت دولت در کشورهای تحت اجرای برنامه تعدیل ساختاری را نشان می‌دهند، کاهش سرمایه‌گذاری عمومی حتی تحت برنامه سرمایه‌گذاری عمومی خوب نیز دارای اهمیت زیادی است.

### ۳-۱-۱۲ تهیه برنامه سرمایه‌گذاری عمومی خوب

#### ۱-۳-۱۲ ویژگی‌های عمومی

- سازمان‌دهی برنامه سرمایه‌گذاری عمومی از روش‌های زیر بیشتر مرسوم است:
  - برنامه سرمایه‌گذاری عمومی شامل دوره‌ای سه یا چهارساله است که در آن هزینه‌های سالیانه پروژه به همراه تراز منابع مالی برای تکمیل آنها و همچنین کل هزینه‌های هر پروژه نشان داده می‌شود.
  - برای مقابله با تغییرات دائمی اقتصاد و شرایط مالی، برنامه سرمایه‌گذاری عمومی بر پایه‌ای منعطف تهیه می‌گردد. برای برنامه سرمایه‌گذاری عمومی سه‌ساله، در سال  $t$  برنامه  $t+1$  تا  $t+3$ ، تهیه می‌گردد، در سال  $t+1$ ، برنامه سرمایه‌گذاری عمومی برای  $t+2$  تا  $t+4$  آماده می‌شود، و جز اینها.
  - درحالی‌که برنامه سرمایه‌گذاری عمومی تنها در سال اول شامل پروژه‌هایی می‌شود

---

1. Austerity

فصل دوازدهم برنامه‌ریزی برای سرمایه‌گذاری عمومی و مدیریت کمک ۵۰۱

که اجرایشان قطعیت یافته است، سال‌های بعد نشان‌دهنده برآوردهای هزینه و فهرست پروژه‌های اضافه شده هستند. البته هزینه پروژه‌های کنونی و فهرست قبلی پروژه‌های جدید در زمان تهیه برنامه سرمایه‌گذاری عمومی بعدی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

- بودجه سرمایه‌گذاری - که بودجه سرمایه‌ای یا بودجه عمرانی هم نامیده می‌شود - شامل هزینه پروژه‌ها در سال اول اجرای برنامه سرمایه‌گذاری عمومی است که از سوی دولت مرکزی و از منابع خارجی یا داخلی تأمین مالی می‌شود.
- در کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی، نگرشی که در ادامه تشریح می‌گردد حاکم است:

۱. سال اول برنامه سرمایه‌گذاری عمومی تنها شامل پروژه‌هایی می‌شود که قبلاً برای‌شان کمک دریافت شده یا مذاکرات در مورد آنها پیشرفت خوبی داشته است، تا آنجا که تأمین مالی خارجی آن بخش از برنامه سرمایه‌گذاری عمومی برای در نظر گرفته شدن در بودجه سرمایه‌ای تضمین شده است.

۲. سال دوم شامل پروژه‌هایی می‌شود که تأمین مالی آنها آشکارا و مشخصاً شناسایی شده است.

۳. سال سوم شامل پروژه‌هایی است که تأمین مالی‌شان محتمل است، اما منبع آن هنوز مشخص نیست. همچنان که در ادامه بحث می‌شود، نگرش محدودکننده‌تر برای سال دوم و سوم ارجح به نظر می‌رسد.

- سال اول برنامه سرمایه‌گذاری عمومی باید با بودجه سازگار باشد. تهیه منابع داخلی کافی و هزینه‌های تأمین مالی شده از منابع خارجی هر دو باید در بودجه گنجانده شوند. برای سال‌های بعدی لازم است منابع داخلی با چارچوب مالی میان‌مدت مطابقت داشته باشد؛ با برنامه سرمایه‌گذاری عمومی یا بدون آن برآوردهای مناسب از هزینه‌های مصوب پروژه‌ها و نیازهای منابع داخلی برای برنامه‌ریزی مالی لازم است. این برآوردها آسان نیستند، اما ضرورت دارند.

- برنامه سرمایه‌گذاری عمومی، سرمایه‌گذاری‌های دولت مرکزی و دستگاه‌های عمومی را که به‌طور کامل یا بخشی از آن را دولت مرکزی انجام می‌دهد، دربرمی‌گیرد. همچنین برنامه‌های سرمایه‌گذاری عمومی در برخی از کشورها، سرمایه‌گذاری‌های دستگاه‌های عمومی یا دولت‌های محلی را نیز که از طرف دولت مرکزی تأمین مالی نمی‌شوند،

در برمی‌گیرد. چنین کاری پرسش برانگیز است، چرا که این دستگاه‌ها مدیریت مستقلی دارند (یا باید داشته باشند). در هر حال نشان دادن این نوع هزینه‌ها در برنامه سرمایه‌گذاری عمومی نگرش جامع‌تری را در قیاس با سرمایه‌گذاری بخش عمومی به دست می‌دهد.

• به‌طور آرمانی، تنها پروژه‌هایی که از نظر اقتصادی مناسب ارزیابی می‌شوند می‌توانند در برنامه سرمایه‌گذاری عمومی گنجانده شوند. تحلیل اقتصادی پروژه‌ها با هدف تأمین مالی برای سال اول برنامه‌ریزی، باید به‌صورت اجباری و متقاعدکننده‌ای تکمیل گردد. برای سال‌های بعد لازم است پروژه‌هایی که حداقل دو معیار «اجماع عمومی» و «توسعه‌ای بودن»<sup>۱</sup> را برآورد نمی‌کنند، از هم جدا نگه داشته شوند. نباید به پروژه‌هایی که به‌طور کامل مطالعه نشده‌اند تعهدی داشت. زمان مبارزه با ایده‌های بد، همانا به هنگام ارائه آنهاست. این بدان جهت است که وجود کاغذبازی اداری (و وجود منافع داخلی و خارجی) ممکن است موجب تأمین مالی پروژه‌های نامناسب و اجرای آنها شود. از شکار و از بین بردن فیل‌های سفید هرگز نباید منصرف شد، اما بهتر است که آنها در هیچ جایی متولد نشوند.

• گاهی اوقات دو نوع برنامه سرمایه‌گذاری عمومی اصلی و غیراصولی تهیه می‌شوند. البته چنین کاری اصلاً توصیه نمی‌شود، چرا که موجب می‌گردد تا گزینه‌های سخت به حاشیه رانده شوند و خطر پذیرش پروژه‌های بد افزایش پیدا کند (درواقع، چنین چیزی گاه دقیقاً انگیزه عمل است). اگر پروژه‌ای خوب باشد باید در برنامه سرمایه‌گذاری عمومی اصلی آورده شود و اگر مناسب نیست یا چندان که ضرورت دارد مورد آزمون قرار نگرفته است، نباید در هیچ برنامه‌ای آورده شود. در اغلب مواقع، برنامه سرمایه‌گذاری عمومی دوگانه ذاتاً برنامه سرمایه‌گذاری عمومی بدی است.

به‌علت ناپایداری کمک‌ها، اگر دولت پروژه خاصی را در هر حالت به اجرا درآورد، کمک کسب شده برای آن، منابع دولت را برای تأمین مالی «پروژه‌ای حاشیه‌ای که کمک‌کننده در مورد آن چیزی نمی‌داند» آزاد می‌کند. در اصل کمک گرفته شده موجب تأمین مالی پروژه دومی می‌شود و دریافت کمک، توهمی بیش نیست. از این رو، اگر کیفیت اداره یا مدیریت بخش عمومی به‌طور جدی ناکارآمد باشد، کنترل کمک‌کننده

فصل دوازدهم برنامه‌ریزی برای سرمایه‌گذاری عمومی و مدیریت کمک ۵۰۳

بر کل برنامه سرمایه‌گذاری تنها راهی است که وجوه کمکی اثر توسعه‌ای مثبتی به همراه داشته باشد (در حال کمک یا پافشاری بر بهبود مدیریت و کنترل در مرحله اول می‌تواند نتایج بهتری را به بار آورد). در اکثر کشورهای در حال توسعه، تأمین مالی از طریق کمک برای پروژه‌های که دولت برای آن اولیوی قائل نیست، می‌تواند موجب انحراف تخصیص منابع شود و سایر مشکلات انگیزشی سوء و خطر فریب‌کاری<sup>۱</sup> که آثار مستقیم خود کمک را خنثی می‌سازد، به بار آورد. از این رو، هماهنگی قوی و هم‌جهت بودن با دولت دریافت‌کننده، در مورد اثر توسعه‌ای کمک ضروری است. رهنمودهای مربوط به ناپایدار بودن کمک‌ها برای برنامه سرمایه‌گذاری تحت فروض و شرایط مختلف از دیرباز مورد بررسی قرار گرفته بود<sup>(۷)</sup> و اخیراً مجدداً بدان توجه شده است.

## ۲-۳-۱-۱۲ سایر الزامات کلی و عام

نخست، همچنان که بیان شد، برنامه سرمایه‌گذاری عمومی خوب باید شامل پروژه‌های مناسب باشد و بهبود آماده‌سازی و غربال پروژه در سطح بخشی به‌طور کلی امری لازم است. در کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی، تعداد زیادی از پروژه‌ها با کمک طرف‌های کمک‌کننده غربال می‌شوند و به تصویب می‌رسند. این امر موجب می‌گردد که ضعف موجود ظرفیت محلی برای تصویب پروژه‌ها از بین برود؛ اما در بلندمدت، اتکای بیش از حد به متخصصان خارجی موجب بهبود توانایی داخلی که برای توسعه اقتصادی اهمیت دارد، نخواهد شد. در واقع، تخصیص ناکارایی منابع و وجود محدودیت‌های مالی برای برنامه سرمایه‌گذاری عمومی بد نسبت به خود ضعف محلی، خطرهای مهم‌تری تلقی می‌گردند. معمولاً تخصیص منابع و ارتباطات بین پروژه‌ها و همچنین سیاست دولت به‌طور نظام‌مندی مورد توجه قرار نمی‌گیرند. تقسیم بودجه به پروژه‌های تأمین مالی شده به وسیله کمک‌کنندگان و دارای دستور کار سیاسی متفاوت تهدیدی برای تخصیص مناسب منابع به‌شمار می‌آید. حتی بدون در نظر گرفتن «برنامه‌های سرمایه‌گذاری عمومی صوری» که چیزی ورای بیان فهرستی از خواسته‌ها نیستند، در چنین برنامه

---

1. Moral Hazard

سرمایه‌گذاری عمومی ضعیفی کل هزینه‌های پروژه طی دوره برنامه‌ریزی اغلب از توانایی‌های دولت برای تأمین مالی این پروژه‌ها تجاوز می‌کند. مسائل جانبی تأمین مالی گریزناپذیر است و منابع محدود بودجه به بودجه‌هایی تخصیص می‌یابد که کمک‌کننده مالی بانفوذتری دارد (یا بدتر از این دارای مزایای سالیانه یا رشوه‌های غیرقانونی است) و لزوماً پروژه‌هایی نیستند که برای توسعه کشور ارزش بیشتری دارند.

توجه به کاهش محدودیت‌های مالی به‌خصوص از سال‌های دوم و سوم برنامه، به هنگام مواجهه با درخواست‌های وزارت برنامه‌ریزی نوعی راهبرد گریز از واقعیت است که به‌گونه‌ای نظام‌مند دربرگیرنده پروژه‌های ضعیف در سال‌های دوم و سوم برنامه سرمایه‌گذاری عمومی و با هدف نهایی ناتمام گذاشتن آنهاست.

از این‌رو سال‌های خارج از برنامه سرمایه‌گذاری عمومی فهرست ساده خواسته‌هاست که هیچ‌کس بدان توجهی نمی‌کند (به‌طور جایگزین و بدتر از همه، برخی از پروژه‌های نامناسب ممکن است در واقع تأمین مالی شوند و به اجرا درآیند). چنین چیزی تنها به کشورهای در حال توسعه مربوط نمی‌شود. برعکس، اجتناب از انحراف هزینه‌های سالیانه، چالش مهم هر نظام هزینه چندساله<sup>(۸)</sup> است.

در آماده‌سازی برنامه سرمایه‌گذاری عمومی برای هر سالی از دوره برنامه، که میزان محدودیت آن با توجه به شرایط مالی و اقتصاد کلان به‌دست می‌آید، لازم است چارچوب دقیقی برای برنامه سرمایه‌گذاری عمومی هر سال مالی تهیه شود تا برنامه سرمایه‌گذاری عمومی از این حد مشخص تجاوز نکند. البته سال‌های آتی برنامه‌های سرمایه‌گذاری عمومی برای برآورد هزینه و فهرست پروژه‌های مورد شمول، نقشی تعیین‌کننده دارد. به‌طور طبیعی برآوردهای هزینه‌ای خارج از سال مالی تنها می‌تواند جنبه ارشادی داشته باشد. در هر حال، توجه به پروژه‌های مورد شمول برنامه‌های سرمایه‌گذاری عمومی برای سال دوم نگرش دقیق‌تری است و سال سوم به‌دلیل دربرگرفتن پروژه‌هایی که تصمیم قطعی در موردشان گرفته شده و دارای منابع مالی معینی است (یا حداقل دارای احتمال بالایی است) اولویت دارد. در نتیجه پروژه‌های مورد شمول به‌طور کلی کیفیت بهتری دارند و برنامه سرمایه‌گذاری عمومی در اصل تنها سیاست‌های جاری را براساس برآوردهای هزینه‌ای چندساله<sup>۱</sup>

فصل دوازدهم برنامه‌ریزی برای سرمایه‌گذاری عمومی و مدیریت کمک ۵۰۵

در برمی‌گیرد (ن.ک. فصل‌های چهارم و سیزدهم). به‌عنوان مثال در سریلانکا نگرش محتاطانه‌ای در قبال گنجاندن پروژه‌ها در برنامه سرمایه‌گذاری عمومی اتخاذ شده است. برنامه سرمایه‌گذاری عمومی تنها شامل پروژه‌های تأمین مالی شده می‌گردد، به این معنی که پروژه‌هایی که در نخستین سال هستند و پروژه‌هایی که منابع مالی خارجی‌شان پیش‌تر تأمین شده است، در بودجه آورده می‌شوند. از این‌رو، کل هزینه‌های پروژه‌های گنجانده شده در برنامه سرمایه‌گذاری عمومی به تدریج در پایان دوره برنامه‌ریزی کاهش می‌یابد. به‌علاوه، این پروژه‌های تأمین مالی شده برنامه سرمایه‌گذاری عمومی شامل برخی «طرح‌های اضافی قابل شناسایی» نیز هستند، که هدف از این امر تأکید بر کل منابع مالی‌ای است که دولت قصد دارد طی دوره موردنظر سرمایه‌گذاری کند.

این اقدام آخر، ممکن است نقش برنامه سرمایه‌گذاری عمومی را به‌عنوان ابزاری به‌منظور مذاکره در مورد دریافت کمک‌های اضافی برای پروژه‌ها کاهش دهد. در هر حال، در عمل برنامه‌های سرمایه‌گذاری عمومی بیش از حد برآورد شده برای مذاکرات موفق خارجی چندان مفید نیستند. ممکن است چنین ترفندی یک بار مؤثر باشد لیکن تکرار آن عملی نیست. تنها ارائه هزینه‌های برنامه‌ها و پروژه‌هایی که قبلاً در موردشان تصمیم گرفته شده است، می‌تواند ارزیابی از حاشیه مانور پروژه‌های جدید را تسهیل کند. وجود تضاد بین نیازهای اسنادی گروه مشاوره و الزامات برنامه‌ریزی مالی مناسب طبیعی است، اما این تضاد را می‌توان از طریق تهیه سندی اضافی برای برنامه سرمایه‌گذاری عمومی که در آن دلایل راهبردی و روش‌های توسعه بیشتر عملیات در نظر گرفته شده باشد، از بین برد.<sup>(۹)</sup> علاوه بر این، تشویق به سمت برنامه‌ریزی بهتر کشوری و درعین حال کسب اطمینان نسبت به همسویی و همراهی نهادهای اعطاکننده کمک با منافع توسعه‌ای کشور دریافت‌کننده کمک از مسئولیت‌های نهادهای اعطاکننده کمک است.

تهیه برنامه سرمایه‌گذاری عمومی شامل دو فرایند اصلی است:

- انتخاب پروژه و برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری کلی؛
- تهیه و تصویب پروژه.

چرخه و مراحل پروژه شامل شناسایی، آماده‌سازی و تصویب است. شناسایی پروژه معمولاً از سوی وزارتخانه‌ها صورت می‌گیرد و بر فرایند برنامه سرمایه‌گذاری عمومی تقدم دارد. همچنان که ذکر شد، مهم است که پروژه‌های نامناسب از همان ابتدای برنامه‌ریزی

شناسایی شوند و کنار گذاشته شوند. انتخاب و رد پروژه‌های پیشنهادی وزارتخانه‌ها و عمومی ساختن آنها می‌تواند در تشویق آنها در ارائه ایده پروژه‌های مناسب در آینده مفید باشد.

این دو فرایند وابستگی متقابل دارند. در مراحل مختلف فرایند بررسی پروژه، باید بین پروژه‌ها انتخاب به عمل آید (هنگام شروع مطالعات پروژه‌های شناخته شده، هنگام ارزیابی کردن و در زمان تصمیم‌گیری نهایی در مورد به اجرا درآمدن یا نیامدن). باین حال، این دو نوع فرایند نباید با هم اشتباه شوند. برنامه‌های سرمایه‌گذاری مناسب مستلزم پروژه‌های مناسب‌اند، و آماده‌سازی پروژه‌های مناسب برنامه‌های سرمایه‌گذاری مناسبی را می‌طلبد؛ اما برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری باید در چارچوب وسیع‌تری از تمرکز سیاسی نسبت به پروژه‌های مستقل قرار گیرد. برنامه سرمایه‌گذاری عمومی خوب، چیزی فراتر از تثبیت پروژه‌هاست (حتی اگر آنها پروژه‌های خوبی باشند) که به صورت مستقل مورد بررسی قرار می‌گیرد.

### ۳-۱-۱۲ اولویت‌بندی راهبردی

پروژه‌ها بخشی از راهبرد کلی توسعه‌اند که باید با آن راهبرد تطابق پیدا کنند. دولت باید منابع موجود را بین بخش‌ها و برنامه‌های رقیب تخصیص دهد. تجزیه و تحلیل‌های پروژه‌ای مفید است، اما نمی‌توان برای رسیدن به توازن بهینه‌ای از اهداف به آن اعتماد کرد.<sup>(۱۰)</sup> به هنگام تصمیم‌گیری درباره برنامه سرمایه‌گذاری عمومی، به معیار دیگری جز کیفیت پروژه‌ها نیاز است. به عنوان مثال، آیا توازن بین بخش‌ها و زیربخش‌ها با راهبرد دولت هماهنگی دارد؟ آیا برنامه سرمایه‌گذاری با شرایط اجتماعی و اقتصادی تناسب دارد؟ آیا با چارچوب کلان اقتصادی مطابقت دارد؟ آیا متغیرهای برون‌زا به‌طور مناسب به حساب آورده شده‌اند؟

نگرش راهبردی به برنامه سرمایه‌گذاری باید سه عامل را دربرگیرد:

۱. تعریف هدف‌ها؛
  ۲. تعیین منابع موجود؛
  ۳. تشخیص روش‌های دیگر استفاده از منابع برای رسیدن به اهداف ذکر شده.
- از این رو، فرایند برنامه‌ریزی باید به‌منظور کسب اطمینان از سیاست‌های منتج از برنامه‌ها برای اینکه برنامه‌ها پروژه‌ها را به پیش ببرند و کاراترین پروژه‌ها برای اجرای

فصل دوازدهم برنامه‌ریزی برای سرمایه‌گذاری عمومی و مدیریت کمک ۵۰۷

برنامه‌های انتخاب شده به کار گرفته شود، صورت بگیرد. این البته حالت آرمانی قضیه است، اما رهنمودی است که باید به کار گرفته شود و نظیر همه فرایندهای اقتصادی و سیاسی برنامه سرمایه‌گذاری عمومی راهبردی نیز تکراری است. به عنوان مثال، مشکلات آماده‌سازی پروژه‌های «صحیح» باید با رتبه‌بندی برنامه‌های مرتبط و اهداف (یا جذب مقدار کمتری از منابع) بازخورد داشته باشد. با اهمیتی مشابه، پروژه‌های مناسب جدید (یعنی مناسب از نظر اقتصادی، سازگار با اهداف سیاسی و با تأمین مالی خارجی مناسب) باید توجیه‌کننده تلاش برای بسیج منابع داخلی اضافی باشد.

نقطه شروع مناسب، مشخصاً دارای اهمیت بسیاری است و آن نقطه شروع عبارت از تعریف اهداف و منابع موجود است. در هر حال عصاره فرایند برنامه‌ریزی خوب، سهولت انتقال اطلاعات مرتبط در زنجیره تصمیم‌گیری، با توجه به تقابل اهداف و همچنین ابزارها و فعالیت‌هاست. از این رو ظرفیت‌سازی برای برنامه سرمایه‌گذاری (درواقع برای مدیریت بخش عمومی به طور کلی) باید تقویت ارتباطات بین اجزا (و بخش‌ها) را برای بهبود تعریف هدف یا پیش‌بینی منابع یا آماده‌سازی پروژه برای آن موضوع مورد توجه قرار دهد.

حال باید روشن شده باشد که فرایند تهیه برنامه سرمایه‌گذاری عمومی خوب با فرایند پیش‌بینی‌های چندساله و آماده‌سازی بودجه مشابهت دارد و ترکیبی است از: ۱. تعریف بالا به پایین پیشنهادهای مالی در تطابق با راهبرد دولت و هماهنگ با هدف‌های مالی؛ ۲. نگرش پایین به بالا در وزارتخانه‌های اجرایی در تقدیم و ارائه بودجه‌های سرمایه‌گذاری‌شان و ۳. تکرار پی‌پی و مبادله اطلاعات تا تبدیل آن به برنامه‌ای که به صورت عمودی و افقی با اهداف سیاسی و مالی سازگاری داشته باشد.

از این رو توزیع نهادی مسئولیت‌ها در تهیه بودجه جاری، در بودجه سرمایه‌گذاری و برنامه سرمایه‌گذاری عمومی، هر چه که باشد، باید این سه فرایند با برنامه زمانی تهیه بودجه شامل مراحل صریح و دستوری و انگیزه‌های اداری با هدف کسب اطمینان از عملی شدن این هماهنگی، ادغام گردد یا دست‌کم سازگارتر شود.

#### ۴-۳-۱-۱۲ غربال پروژه‌ها

تحلیل اقتصادی پروژه‌ها و انتخاب مقرون به صرفه‌ترین آنها برای پروژه‌هایی که تحلیل هزینه - فایده در مورد آنها کاربرد دارد، الزامی است. علاوه بر این، هر پروژه بزرگی باید



برای تشخیص سازگاری آن با ترجیحات دولت، اثر مستقیم و غیرمستقیم، پایداری و جز اینها، غربال گردد. اصلی‌ترین معیارهای غربال کردن بدین شرح است:<sup>(۱۱)</sup>

- آیا پروژه با نقش دولت در اقتصاد سازگاری دارد؟
- آیا پروژه با راهبرد بخشی سازگار است؟
- آیا پروژه انتخاب شده مقرون به صرفه‌ترین پروژه است و (زمانی که مزایای اصلی تحقق پیدا کند) نرخ بازده پروژه پذیرفتنی است و به خصوص آیا پروژه موجب افزایش ظرفیت بدهی خارجی بیش از میزان تأمین مالی آن خواهد شد و بدهی خارجی را افزایش خواهد داد؟
- آیا پروژه جایگزین مناسبی برای تجدید و بازسازی امکانات موجود است؟
- آیا هزینه‌های مستمر به‌طور واقعی برآورد شده است؟
- آیا کل هزینه‌های مستمر با پیش‌بینی بودجه - به خصوص در بخش‌های بهداشت و آموزش - مطابقت دارد؟
- آیا پروژه از لحاظ مالی و نهادی پایدار است؟
- آثار برون‌زای منفی (مثلاً زیست‌محیطی) یا مثبت (مثلاً ایجاد سرمایه اجتماعی) پروژه چیستند؟

برای پروژه‌های کوچک، غربال می‌تواند شامل قضاوت کیفی و سریعی براساس معیار پیش‌گفته و مبتنی بر واقعیت و عقل سلیم باشد. برای پروژه‌های بزرگ به روش‌های رسمی‌تری نیاز است. در هر حال، غربال خوب بیشتر برای حذف پروژه‌ها از برنامه سرمایه‌گذاری عمومی ضرورت می‌یابد، و نه اضافه کردن آنها. معمولاً، جمع پروژه‌های خوب مستلزم وجوه مالی مازاد بر منابع موجود است. زمانی که بسیج بیشتر منابع به‌طور مناسب مورد توجه قرار نگیرد، می‌بایست گزینش کیفی دشواری صورت گیرد. از این رو، اصل عملیاتی اصولی این است که بار اثبات بر دوش کسانی است که خواهان اضافه کردن پروژه‌ای در برنامه سرمایه‌گذاری عمومی‌اند و نه آن‌هایی که به حذف پروژه اعتقاد دارند. گاهی روش‌های رتبه‌بندی پروژه‌ها<sup>۱</sup> پیشنهاد می‌شود. در دهه ۱۹۷۰ اغلب گفته

فصل دوازدهم برنامه‌ریزی برای سرمایه‌گذاری عمومی و مدیریت کمک ۵۰۹

می‌شد که پروژه‌ها را می‌توان از طریق نرخ بازده‌شان رتبه‌بندی کرد و بدین ترتیب، پروژه‌ها با توجه به بالاترین بازدهی تا سقف مالی پیش‌بینی شده رتبه‌بندی می‌شدند. این نگرش در تعدادی از کشورها با عدم موفقیت مواجه شده است. مقایسه پروژه‌های بخش‌های مختلف براساس معیار کمی همواره مخاطره‌آمیز و درواقع ناممکن است. علاوه بر این رتبه‌بندی مجموعه‌ای از پروژه‌ها به کل منابع مالی تخصیص داده شده به پروژه‌ها بستگی دارد و عکس آن صادق نیست.<sup>(۱۲)</sup> مجدداً تکرار می‌شود که: انتخاب منابع سرمایه‌گذاری بین بخش‌ها نمی‌تواند تنها مبتنی بر تحلیل پروژه‌های مستقل سرمایه‌گذاری منفرد باشد.

#### ۴-۱-۱۲ برنامه‌های سرمایه‌گذاری بخشی<sup>۱</sup>

برنامه‌های سرمایه‌گذاری بخشی اخیراً دیدگاه‌ها را به‌خود جلب کرده‌اند.<sup>۲</sup> آنها ابزاری را برای اجرای نگرش «کل - بخشی» که مورد علاقه نهادهای اعطاکننده کمک است، ارائه می‌کنند. براساس توصیه بانک جهانی، «برنامه سرمایه‌گذاری بخشی از تمایز بین هزینه‌های مستمر و سرمایه‌ای پرهیز و کل هزینه‌ها را مورد توجه قرار می‌دهد».<sup>(۱۳)</sup> هدف برنامه سرمایه‌گذاری بخشی توجه به نقاط ضعف عملکرد کمک‌های توسعه‌ای است. برنامه سرمایه‌گذاری بخشی، برنامه یکپارچه‌ای است که در آن بین کمک‌کنندگان و استراتژی مورد نظر دولت، برنامه مخارج سرمایه‌گذاری دولت، رویه‌های اجرایی توافق شده دوجانبه و ترتیبات تأمین مالی توافق به‌عمل می‌آید. برنامه سرمایه‌گذاری بخشی دارای شش ویژگی تعریفی است: چشم‌انداز بخشی، راهبرد واضح بخشی، مدیریت ملی، مشارکت کمک‌کنندگان اصلی، اجرای مشترک توافق‌ها و ترجیح استفاده از ظرفیت‌های محلی به‌جای خارجی. برنامه‌های سرمایه‌گذاری بخشی سعی در تصحیح مسائل جنبی کمک‌های خارجی نظیر دستورالعمل‌های طرف‌های کمک‌کننده، از طرف منابع مالی به فعالیت‌های خارج از اهداف کمک‌کنندگان، کاهش مدیریت دولتی بر کمک و مسائل

1. Sector investment programs

2. Harrold et. al., Jones, 1997.

عمومی کشورهای در حال توسعه نظیر ضعف عملکرد بخشی، ضعف مدیریت هزینه‌های عمومی و فقدان ارتباط بین هزینه‌های سرمایه‌ای و هزینه‌های مستمر آن دارند.<sup>۱</sup> براساس نگرش مثبت، برنامه‌های سرمایه‌گذاری بخشی می‌توانند شکاف بین پروژه‌های منفرد خوب و برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری اقتصاد کلان را پر کنند. همچنین فرایند تدوین برنامه سرمایه‌گذاری بخشی در قالب مسئله اصلی تشخیص داده شده پیش گفته، مثلاً هماهنگی بین وزارتخانه‌ها می‌تواند مفید باشد. البته تا آنجا که کمک‌کنندگان آماده کمک به بخش‌ها از طریق حمایت بودجه عمومی باشند، برنامه سرمایه‌گذاری بخشی می‌تواند برخی از آثار منفی پروژه‌های مبتنی بر کمک را کاهش دهد. در هر حال، حمایت بودجه عمومی غیروابسته به مدیریت خوب هزینه‌های عمومی و بخش‌های خاص، می‌تواند در این میان ترجیح داشته باشد. از این رو شخص می‌تواند برنامه‌های سرمایه‌گذاری بخشی خوب را به‌عنوان گامی در جهت چارچوب جامع میان‌مدت هزینه‌ها که در فصل سیزدهم مورد بحث قرار می‌گیرد، تلقی کند. در هر حال، احتمال دارد که هیچ‌یک از اینها روی ندهد، مگر اینکه دولت دریافت‌کننده کمک، کنترل خود را بر تخصیص و مدیریت کمک اعمال کند.

## ۱۲-۲ مدیریت کمک

### ۱۲-۲-۱ زمینه و شرایط داخلی

در فصل هفدهم نگرش‌های «هسته‌ای کارا»<sup>۲</sup> و «تقویت ارتباطات» برای بهبود مدیریت هزینه‌های عمومی بحث خواهد شد. این نگرش‌ها درباره مدیریت کمک نیز کاربرد دارند، چرا که اغلب چنین کمکی تنها درجه‌ای از آزادی مالی را برای کشورهای در حال توسعه تحت فشار شدید که هم‌زمان با رشد آهسته درآمد داخلی مجبور به کنترل هزینه‌ها هستند، فراهم می‌کند. در مقابل، این بدان مفهوم است که ترتیبات سازمانی کارا در این حوزه به‌طور خاصی رؤیت‌پذیر و به‌احتمال زیاد منبع آثار مثبتی است.

1. Jones, 1997.

2. Efficient nucleus

فصل دوازدهم برنامه‌ریزی برای سرمایه‌گذاری عمومی و مدیریت کمک ۵۱۱

ثبت مدیریت کمک به پیچیدگی ثبت برنامه‌های سرمایه‌گذاری عمومی است. در اکثر کشورهای در حال توسعه چارچوب سازمانی مدیریت کمک در عمل ضعیف یا بی‌اثر است و کمک‌کنندگان، اولویت هزینه‌ها را بالفعل تعیین می‌کنند. این امر زمانی که فرایند برنامه سرمایه‌گذاری عمومی ضعیف باشد یا به‌طور محض به شکل ظاهری و صوری باشد، کاملاً صادق است. همچنان که پیش‌تر توضیح داده شد، یکی از مزیت‌های اصلی برنامه سرمایه‌گذاری عمومی خوب اعمال میزانی از کنترل دولتی بر تخصیص منابع مالی کمک است. نظارت مؤثر دولت بر فرایند کمک برای کسب اطمینان از همسویی منابع داخلی در جهت سیاست مالی ملی ضروری است.

بسیج و استفاده مؤثر از منابع خارجی تا حد زیادی به ایجاد مؤسسات و ظرفیت‌سازی سازمانی برای هماهنگی داخلی و مدیریت انواع مختلف کمک نیاز دارد. ترتیبات سازمانی مدیریت کمک باید ویژگی‌ها و مشخصه‌های هر کشور را داشته باشد (شامل مسئله اصلی وضعیت نهادی<sup>۱</sup>). اما عملکردهای قبلی کشورها و تجربه‌های اخیر نشانگر برآورده شدن حداقلی از معیارهای معین است. این «بایدها»ی مدیریت کمک، همچنین مبتنی بر اقتصاد نهادی جدید و درس‌های به‌دست آمده از تغییر نهادی حوزه‌های اصلی بخش عمومی است که در فصل اول در موردشان بحث شد. به همین دلیل، معیارهای اصلی با حداقل توضیح در ادامه آورده می‌شوند. به‌وضوح، بسیاری از این معیارها نباید موجب گمراهی خواننده شوند و خواننده بپندارد که آنها به‌طور معمول عملی‌اند.

## ۲-۲-۱۲ ده دستورالعمل برای مدیریت کمک

توصیه‌های زیر توصیه‌های آرمانی نیستند. اگرچه آنها به‌طور مؤثر در تعداد کمی از کشورهای در حال توسعه (مثل سریلانکا) دنبال می‌شوند، اما درعین حال مستلزم منابع زیاد یا گزینه‌های مدیریتی سخت نیستند. آنها از تجربه واقعی کشورهای در حال توسعه طی دوره زمانی بلندمدت به‌دست آمده‌اند.

---

1. Institutional location

۱. مسئولیت مدیریت منابع خارجی برعهده دولت دریافت‌کننده است. کمک‌کنندگان خارجی اغلب بر انتخاب پروژه و تخصیص کمک نفوذی ناروا دارند. این حکم اولیه به مفهوم حذف شرایط و مفید بودن مشارکت طرف کمک‌کننده به نظارت بر استفاده از منابع مالی کمک و اعمال فعالیت‌های تأمین مالی کمک به‌خصوص در زمان وجود فساد نیست.

۲. کمک از منظر حفظ استقلال. دلیل اصلی آنکه چرا کمک باید از جانب دولت دریافت‌کننده مدیریت شود، آن است که منابع خارجی باید با کل منابع مورد استفاده دیگر یکی شود و در مسیر سیاست اقتصاد ملی قرار گیرد. برای دولت‌ها، تعیین سیاست اقتصادی منسجم موقعی که تصمیم در مورد تخصیص بخش اصلی منابع در جای دیگری اتخاذ شود، مشخصاً ناممکن است.

۳. در سطح دولت مرکزی باید مدیریت کمک واحدی برای پوشش کل کمک‌های خارجی - شامل کمک‌های فنی - وجود داشته باشد. تنها استثنای ممکن کمک‌های اضطراری و بعضی از کمک‌های انسان‌دوستانه است؛ اگرچه هنوز وجود ارتباط بین این کمک‌ها و فرایند بودجه امری لازم است.<sup>(۱۴)</sup> از لحاظ نظری، هماهنگی مناسب بین وزارتخانه‌هایی که دارای مسئولیت‌های متفاوت مدیریت کمک هستند، امکان‌پذیر است. در عمل چنین نظامی معمولاً مؤثر نبوده است. ثابت شده است که تقسیم مسئولیت‌های مدیریتی محصولی غیر از سردرگمی و اتلاف منابع و تضاد ندارد. تقسیم معمولی وظایف بین سازمان برنامه و وزارت اقتصاد چه‌بسا خود به کفایت پرسش برانگیز باشد (برای بحث درباره بودجه‌ریزی دوگانه، ن.ک. فصل سوم). تقسیم وظایف سه‌گانه، که در آن وزیر امور خارجه هم نقش دارد، احتمالاً اداره کمک‌ها را ناممکن می‌سازد. نتیجه عملی تقسیم مسئولیت‌های مدیریت کمک آن است که دولت اعمال کنترل یکجا را از دست می‌دهد و تصمیم‌گیری‌های نهایی ازسوی دستورالعمل‌های رقیب مربوط به کمک با مشکل مواجه می‌شود.<sup>(۱۵)</sup>

۴. به‌طور معمول واحد مدیریت کمک باید دفتری در وزارتخانه مرکزی<sup>۱</sup> باشد.

فصل دوازدهم برنامه‌ریزی برای سرمایه‌گذاری عمومی و مدیریت کمک ۵۱۳

مدیریت کمک به این علت که جزء وظایف ثابت و اصلی دولت است، باید در اصل به وسیله ارکان ثابت دولت اعمال شود. در اینجا وزارت دارایی به خاطر مسئولیت تهیه بودجه منسجم که کلیه منابع مالی موجود را پوشش می‌دهد، ارجحیت دارد. در اقتصادهای در حال گذار می‌توان دستگاه مدیریت کمک را در خارج از ساختار معمول دولت در نظر گرفت، با این شرط که بتواند نقش خود را به‌طور اطمینان‌بخشی انجام دهد و به ساختار معمولی دولت، نظیر نخست‌وزیر یا بدنه‌ای از وزارتخانه‌هایی که دستورالعمل‌های هدایت سیاست مالی به‌طور قانونی از ناحیه آن صادر می‌شود، گزارش دهد. اما توسعه نهادی بلندمدت مستلزم آن است که دستگاه مستقل و گذرا باشد و شرط انحلال خود را بپذیرد. تا جایی که زمان و ظرفیت سازمانی اجازه می‌دهد وظیفه مدیریت کمک باید برعهده وزارت دارایی گذاشته شود.

۵. سازمان‌دهی مدیریت کمک باید همراه با اهداف و نیات کمک‌کننده باشد (نظیر برنامه بانک توسعه آسیایی، بانک جهانی، اتحادیه اروپا و سازمان ملل) تا تجربه‌ای در زمینه الزامات ادواری کمک‌کنندگان معمولی به‌دست آید و شرایط مختلف پروژه‌های متفاوت مورد مقایسه قرار گیرد و به طرف‌های کمک‌کننده یاری برساند تا همگی در قالب واحدی قرار گیرند و با سازمان واحد دولتی، همگام با یکدیگر به همکاری بپردازند. گزینه سازمان‌دهی مدیریت کمک همراه با اهداف بخشی (مثلاً اهداف بخش اجتماعی) در عمل کارایی نداشته است. علت اصلی این امر نیز فقدان ظرفیت محلی برای مذاکره مؤثر با کمک‌کنندگان مختلف است. در هر حال، واحد مدیریت کمک می‌تواند به‌عنوان واحد هماهنگ‌کننده با انواع کمک‌ها عمل کند که در آن پروژه‌های سرمایه‌گذاری و کمک‌های فنی می‌توانند به‌نحو مؤثرتری در بین بخش‌ها یکسان شوند و از این طریق هماهنگی بین وزارتخانه‌های اجرایی تسهیل گردد.

۶. واحد مدیریت کمک باید برای تماس با کمک‌کنندگان برنامه‌های مختلف، واحد مستقلی باشد و به‌طور نظام‌مندی از فعالیت‌های جاری کمک‌کنندگان و استفاده‌کنندگان نهایی آگاهی داشته باشد. این به‌هیچ‌وجه به مفهوم تمرکز تصمیم‌گیری و انحصار اطلاعات و ارتباطات نیست. برعکس، همچنان که چهار معیار قبلی نشان می‌دهد، هدف از داشتن مدیریت مستقل کمک، حمایت است و نه جانشینی فرایند تصمیم‌گیری در وزارتخانه‌های بخشی.

۷. واحد مدیریت کمک باید روابط بین کمک‌کنندگان و وزارتخانه‌های اجرایی را تسهیل کند و تبدیل به مانعی برای این روابط نشود. این واحد باید دسترسی به موقع و کامل به اطلاعات مربوط به کمک را تضمین کند و در تسهیل و جریان اعزام هیئت‌های نمایندگی به نفع همه طرف‌ها مؤثر باشد. از این‌رو، در حالی که واحد مدیریت کمک باید از هیئت‌های اعزامی کمک‌کنندگان و وزارتخانه‌های درخواست‌کننده آگاهی داشته باشد، لازم نیست قدرت لغو سفر هیئت‌های اعزامی کمک‌کنندگان را نیز داشته باشد.

۸. وجود واحد مرکزی مدیریت کمک به معنای حذف سازوکارهای هماهنگی بخشی نیست. برعکس، اثربخشی واحد مرکزی تا حد زیادی به تصمیم‌گیری مناسب هر وزارتخانه بستگی دارد که این هم به‌نوبه‌خود مستلزم ظرفیت هماهنگ‌سازی خاص برای بخش مورد نظر است. این کار برای هماهنگی مؤثر مورد نیاز است، همان‌طور که در طی تمامی فصل‌های پیشین مورد تأکید بوده است. از طرف دیگر، برای اطمینان یافتن از این موضوع که دستگاه مرکزی مدیریت کمک در جهت تسهیل و هماهنگی - و نه مانع‌تراشی یا از میدان به در کردن طرف مقابل - عمل می‌کند، باید محدودیت‌های دقیقی در مورد نقش آن اعمال شده و نحوه پاسخ‌گویی و شفافیت عملکرد آن مشخص شود. در عین حال، لازم است ترتیباتی در پیش گرفته شود تا از دور زدن دستگاه مرکزی از سوی بخش‌هایی از وزارتخانه جلوگیری به‌عمل آید و از همکاری و حمایت آنها از دستگاه مرکزی مدیریت کمک اطمینان حاصل شود.

۹. به‌طور مشابه، واحد مدیریت کمک نباید در پیشنهادهای بودجه و انتخاب پروژه دخالت داشته باشد؛ بلکه لازم است که آگاهی از چنین تصمیم‌گیری‌هایی به‌طور منظم وجود داشته باشد و دارای اختیار جلب توجه کمک‌کننده صالح<sup>۱</sup> برای تأمین مالی پروژه‌های متفاوت بوده و به‌طور منظم در تصمیم‌گیری‌های بودجه به‌منظور کمک در جهت کسب اطمینان از ارائه تأمین مالی محلی به‌منظور تکمیل منابع کمک مشارکت داشته باشد (نکته اخیر، دلیل اصلی برای قرار دادن واحد مدیریت کمک در وزارت دارایی است). اما پیشنهادهای بخشی بودجه و انتخاب تصمیم‌ها در حوزه مسئولیت

فصل دوازدهم برنامه‌ریزی برای سرمایه‌گذاری عمومی و مدیریت کمک ۵۱۵

وزارتخانه اجرایی قرار می‌گیرد که باید در چارچوب اولویت‌های برنامه‌ریزی کشور، برنامه سرمایه‌گذاری کلی وزارتخانه اصلی رقیب (معمولاً وزارت اقتصاد یا برنامه‌ریزی) و تدوین بودجه (که در زمره مسئولیت‌های وزارت دارایی است) قرار داشته باشد.

۱۰. نکته آخر اینکه، واحد مدیریت کمک باید در جهت تقویت ارتباط با سایر دستگاه‌های دولتی عمل کند و به ساختن برنامه‌ریزی مالی و ظرفیت هماهنگ‌سازی در وزارتخانه‌های بخشی یاری برساند. بدون داشتن چنین ظرفیت‌بخشی، مانند آن است که مدیریت مرکزی کمک بر روی شن بنا شده باشد و اصلاحات نیز در این میان صرفاً جعبه‌ها و عناوینی هستند که به این‌سو و آن‌سو کشانده می‌شوند و اولویت‌های کمک‌کننده در تخصیص منابع کمکی حاکم می‌گردد.

### ۳-۲-۱۲ معماری سازمان

ساختار واقعی سازمان معمولاً به شرایط و ظرفیت‌های خاص هر کشور بستگی دارد. ارتباط با سایر دستگاه‌های دولتی بخشی از سازمان واحد مدیریت کمک به‌شمار نمی‌آید. درهرحال لازم است مجدداً تأکید شود که ارتباطات بین دستگاهی از اجزای اصلی وظیفه مدیریت کمک محسوب می‌شود و باید در چارچوب سیاست اقتصادی منسجم و برنامه سرمایه‌گذاری عمومی عملی گردد. اما تمرکز بر مدیریت کمک بدون تعریف و اجرای هم‌زمان قوانین (نهاد) مدیریت کمک، که بر تعامل آن با سایر دستگاه‌های دولتی حاکم است، امری است بی‌فایده.

### ۴-۲-۱۲ حساسیت، گزینش، توانایی و ستاد

توافق‌های مدیریت کمک کشور دریافت‌کننده با طرف مقابل کمک‌کننده، هرچه که باشد، بدون داشتن معیاری برای همکاری با کمک‌کنندگان خارجی غیرعملی است. علاوه بر تعامل درونی ترتیبات سازمانی برای مدیریت کمک کشور دریافت‌کننده، کمک‌کنندگان باید از چهار قاعده کلی که در ادامه شرح داده می‌شوند پیروی کنند: نخست، حساسیت (درک شرایط سایر طرف‌ها، احترام متقابل و ذهن باز) نسبت به «مالکیت» تغییر نهادی، بااهمیت‌تر از گفت‌وگوی کلی در مورد سیاست اقتصادی است.



به‌خصوص باید مفهوم واقعی پیغام، نه آن‌گونه که مخابره شده بلکه آن‌گونه که دریافت گردیده است، مورد توجه قرار گیرد. این نکته به پیشنهاد عملی منجر می‌شود که براساس آن از دریافت‌کننده توصیه فنی درخواست می‌گردد تا تفسیر خود را از پیام دریافتی بیان کند. این خود روش ساده و مؤثری برای اطمینان یافتن از عدم وقوع برداشت نادرست است.

دوم، توصیه و کمک‌ها باید به‌طور منتخب در حوزه‌هایی باشد که بتوانند تغییری ایجاد کنند. سه معیار اصلی برای این کار عبارت‌اند از: اهمیت حوزه، امکان تغییر گسترده و تشخیص‌پذیر در قوانین یا سازمان، و دارا بودن قابلیت بالقوه تعمیم تغییرات برای سایر بخش‌های نظام مدیریت هزینه‌های عمومی (در بخش آخر فصل هفدهم، اعمال ترجیحی برای تقویت مدیریت هزینه‌های عمومی پیشنهاد شده است).

سوم، تغییرات نهادی به‌طور ذاتی بسیار کند هستند و ظرفیت سازمانی همراه با آنها تنها به‌مرور زمان رشد می‌یابد (ن.ک. فصل اول). در نتیجه، کمک به مدیریت هزینه‌های عمومی باید به‌عنوان نوعی سرمایه‌گذاری بلندمدت زمانی، بلندپروازانه و سرمایه‌ای در نظر گرفته شود. ویژگی بلندمدت بودن توسعه نهادی مستلزم تعهدات متناسب و بنیه کافی برای باقی ماندن در این فرایند است. به‌طورکلی این در مورد مداخله‌های کمک‌کنندگان خارجی یا دستگاه‌های اصلی دولت و سایر دستگاه‌های عمومی صادق است. درحالی‌که بهبودهای سریع و خاص گاهی اوقات امکان‌پذیرند، لیکن نگرش تثبیتی سریع با مشکل مواجه می‌شود. درهرحال می‌توان کمک خارجی را به‌عنوان عامل تسهیل‌کننده‌ای (در مفهوم اصلی رایج این اصطلاح) در نظر گرفت که فرایند داخلی و بالقوه ویژگی اتکا به‌خود را تقویت یا متلاشی می‌کند.

نکته آخر اینکه، منظور از ستاد در اینجا منابع است که به‌استثنای تأکید بر همبستگی معکوس بین منابع مورد نیاز برای اجرا و نظارت نیاز چندانی به توضیح ندارد. به‌ویژه ساده نگاه داشتن اصلاحات مدیریت هزینه‌های عمومی نیاز به اعزام مشاوران را کاهش می‌دهد و بر امکان و فرصت پایداری اصلاحات می‌افزاید. بهترین سازوکارهای کمکی طراحی شده، برای عملی شدن کماکان به منابع مادی و انسانی نیاز دارند. کمک‌های خارجی می‌تواند هم از جنبه مادی و هم از جنبه نیروی انسانی با تدارک

فصل دوازدهم برنامه‌ریزی برای سرمایه‌گذاری عمومی و مدیریت کمک ۵۱۷

مشاوران کاردانی که مسئولیت اصلی خود را تربیت هم‌تاهای محلی‌شان بدانند، مفید باشد. در هر حال کمک خارجی نمی‌تواند ستاد اصلی اجرایی و تسهیل فرایند یا چارچوب انگیزه‌ای لازم برای اثربخشی را به دست دهد و برخلاف تصور غلطی که وجود دارد، کمک خارجی به دنبال تغییراتی که به‌طور فراینده پیچیده‌اند و یا برای شرایط محلی نامناسب می‌نمایند، ممکن است به درستی ظرفیت اداری و مدیریتی را کاهش دهد.

### ۱۲-۳ نکات اصلی و توصیه‌هایی برای اصلاحات

#### ۱۲-۳-۱ نکات اصلی

نگرش اخیر معمولاً در مورد سرمایه‌گذاری کاربرد دارد و در کشورهای در حال توسعه متکی به کمک تحت عنوان برنامه سرمایه‌گذاری عمومی طبقه‌بندی می‌شود. برنامه‌های سرمایه‌گذاری عمومی در اوایل دهه ۱۹۸۰ در واکنش به انعطاف نداشتن «برنامه‌ریزی توسعه» دهه ۱۹۷۰ و به‌عنوان ابزاری برای بهبود برنامه‌ریزی کمک‌های خارجی که اغلب دارای اهداف سرمایه‌گذاری است، پدید آمد. برنامه‌های سرمایه‌گذاری عمومی بر مبنایی منعطف قرار دارند و دوره ۳-۴ سال‌های را پوشش می‌دهند. موقعی که برنامه‌های سرمایه‌گذاری عمومی به‌صورت نامناسبی تهیه شوند و به اجرا درآیند، به‌صورت فهرستی از پروژه‌های مورد آرزو یا لیست خرید برای پول‌های کمک‌کنندگان درمی‌آیند و می‌توانند به مدیریت مخارج صدمه بزنند، اما چنانچه برنامه سرمایه‌گذاری عمومی که خوب تهیه شده باشد، نظیر برنامه هزینه بخشی<sup>۱</sup> خوب، می‌تواند موجب بهبود فرایند مدیریت شود و کنترل کشور دریافت‌کننده را تقویت کند. به‌طور آرمانی برنامه سرمایه‌گذاری عمومی قوی باید:

- تنها شامل پروژه‌های اقتصادی مناسبی شود که مشخصاً با سیاست دولت مرتبط است (برای سال‌های خارج از دوره برنامه، ارزیابی پروژه‌ها ممکن است خوب باشد، اما پروژه‌ها همیشه باید دو معیار مهم «توسعه‌ای بودن» و «اجماع عمومی» را پیش از گنجانده شدن در هر فرم و برای هر سالی برآورد کنند).

---

1. Sector Expenditure Program (SEP)

- کل سرمایه‌گذاری دولت مرکزی و سرمایه‌گذاری‌های سایر دستگاه‌هایی را که دولت مرکزی آنها را تأمین مالی می‌کند، پوشش دهد.
  - به‌طور دقیق، بر مبنای سقف تعیین شده برای چارچوب کلان اقتصادی شکل گرفته باشد (اما به‌خاطر داشته باشید که به‌دلیل ویژگی ادواری بودن برنامه‌ریزی کلان اقتصادی، سرمایه‌گذاری عمومی هرگز نباید صرفاً به‌عنوان پسماند، و به نوعی از سایر اهداف حاصل آید).
  - در سال اول تنها پروژه‌هایی آورده شوند که تأمین مالی‌شان قطعی است.
  - اطمینان لازم از گنجانده شدن تأمین مالی محلی و تکمیلی کافی در بودجه سالیانه به‌دست آید. مشکلات تأمین مالی تکمیلی در هر حالت وجود دارند، اما در صورت ناکافی بودن پیش‌بینی سرمایه‌گذاری در بودجه کلی<sup>۱</sup>، وقوع آن امری حتمی است.
  - در سال‌های بعدی تنها پروژه‌هایی که تصمیم قاطعی در موردشان گرفته شده و احتمال تأمین مالی آنها بسیار بالاست آورده می‌شود (از این‌رو برنامه سرمایه‌گذاری عمومی عملاً تنها «سیاست‌های جاری» را که به‌طور کلی برای برنامه‌ریزی چندساله توصیه می‌شود، در برمی‌گیرد).
  - از اعتماد بیش از حد به متخصصان خارجی خودداری گردد و بهبودهای نظام‌مند در ظرفیت محلی تسریع شود. این ممکن است مهم‌ترین الزام باشد. تخصص خارجی امری مورد نیاز است. در هر حال اگر فرایند برنامه سرمایه‌گذاری عمومی به‌طور سهوی تبدیل به نظامی شود که در آن متخصصان خارجی جایگزین نیروهای متخصص داخلی گردند، نه تنها موجب بهبود فرایند بودجه نمی‌شود، بلکه کمکی هم به افزایش ظرفیت محلی نمی‌کند، و در نتیجه به نگرش جامع‌تری نسبت به برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها نیز منجر نمی‌شود. البته این خطر در کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی، و بدون توجه بودن یا نبودن فرایند برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری عمومی در این کشورها، وجود دارد.
- هر سه هدف مدیریت هزینه‌های عمومی به این نیاز دارد که دولت دریافت‌کننده کمک، و نه کمک‌کنندگان عمل تخصیص و استفاده از منابع مالی کمکی را، البته به

فصل دوازدهم برنامه‌ریزی برای سرمایه‌گذاری عمومی و مدیریت کمک ۵۱۹

لحاظ الزامات رویه‌ای و امانت‌داری مورد نظر کمک‌کنندگان به‌جا آورند. تجربه جهانی نشانگر آن است که برای مدیریت قوی کمک، ده شرط اصلی وجود دارد که در میان آنها، شرایطی که در ادامه ذکر می‌گردند اهمیت بیشتری دارند:

- منابع خارجی باید با کل منابع قابل استفاده تلفیق گردد و در بودجه آورده شود؛
- تنها باید یک - و فقط یک - دستگاه مدیریت کمک وجود داشته باشد (به‌طور ترجیحی، وزارت دارایی) که کل کمک خارجی و از جمله کمک‌های فنی را پوشش دهد؛
- مدیریت کمک باید با اهداف کمک‌کننده (نظیر اهداف بانک توسعه آسیایی، بانک جهانی و جز اینها) سازمان‌دهی شود و نه اهداف بخشی (به‌عنوان مثال، اهداف کمک‌های بهداشتی)؛
- مدیریت کمک باید در جهت تسهیل - و نه مانع‌تراشی - عمل کند و از دخالت در بودجه‌های پیشنهادی یا انتخاب پروژه بپرهیزد.

## ۲-۳-۱۲ توصیه‌هایی برای اصلاحات

اهداف گسترده برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری عمومی اینها هستند:

۱. افزایش کارایی سرمایه‌گذاری از طریق بهبود کیفیت پروژه؛
  ۲. تخصیص سرمایه‌گذاری مطابق با سیاست‌ها و ترجیحات کشوری؛
  ۳. کسب اطمینان از هماهنگی بین برنامه‌های سرمایه‌گذاری و تأمین مالی موجود در چارچوبی مناسب؛
  ۴. حرکت به‌سوی چارچوب هزینه‌های چندساله جامع‌تر در طی زمان.
- همه این اهداف مستلزم کنترل کافی دولت دریافت‌کننده کمک در مورد انتخاب پروژه و تخصیص راهبردی وجوه حاصل از کمک، با فرض وجود میزان معقولی یکپارچگی و کارایی در حکمرانی کشوری و مدیریت عمومی است. به‌طور معکوس، برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری عمومی خوب اغلب بهترین روش عملی است که دولت کشور دریافت‌کننده می‌تواند در جایگاه هدایت بنشیند و کنترل را به‌دست گیرد.
- جهت‌ها و مراحل اصلاحات در برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری عمومی و مدیریت کمک به‌طور مستقیم از آن چهار هدف حاصل می‌شود. به‌منظور دستیابی به کیفیت بهتر پروژه و کارایی سرمایه‌گذاری باید:

• نخستین اولویت طراحی رویه‌های سفت و سختی در برابر ایجاد پروژه‌های «فیل سفید» باشد. زمانی که پروژه‌ای با حجم عظیم بر روی میز طراحی قرار گیرد، تحرک سازمانی کمک‌کننده و دریافت‌کننده کمک توقف آن را بسیار دشوار می‌سازند. در میان این رویه‌ها، دخالت سیاستگذاران سطح بالا (و برای پروژه‌های بسیار بزرگ کابینه) باید در مراحل اولیه صورت گیرد.

• ارزیابی اقتصادی بودن پروژه‌ها نیز در این میان ضروری است. به‌علت نیاز به صرفه‌جویی کردن<sup>۱</sup> در منابع کمیاب (و حداقل ساختن تکیه بر متخصصان خارجی) در کشورهای در حال توسعه روش‌های ساده ارزیابی ترجیح دارند و ضروری است که انتخاب از میان آنها صورت گیرد. تنها پروژه‌های بسیار بزرگ‌تر باید به‌طور مفصل تجزیه و تحلیل شوند و پروژه‌های کوچک‌تر باید در مجموعه‌ای جای گرفته و تمامی این طرح‌های کوچک با توجه به سیاست‌های بخشی کلی و نیز از بعد عقلانی ارزیابی شوند.

• در فرایند سریع اصلاح، حداقل‌سازی فرصت‌های فساد مالی و نظارت فیزیکی مؤثر بر اجرای پروژه و تکمیل آن، ضرورت دارد. در این بین تقویت کارکرد حسابرسی و کسب بازخورد نظام‌مند از سوی دستگاه‌های محلی می‌تواند بسیار مفید باشد.

برای سه هدف دیگر برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری عمومی:

• مهم است روشی برای تصمیم‌گیری اولیه در مورد ارتباط تخصیص سرمایه‌گذاری با سیاست‌های بخشی و کلی به‌عمل آید و تعریف اولیه از هزینه‌های بخشی ارائه شود.

• همچنین برای مدیریت مناسب کمک و هماهنگی بین کمک‌کنندگان، به مقرراتی برای ارزیابی احتمال تأمین مالی پروژه‌های متعدد نیاز است و مقررات سفت و سختی باید برای اطمینان از گنجانده شدن پروژه‌هایی که تأمین مالی‌شان قطعیت یافته است، به اجرا گذاشته شود.

• نکته آخر اینکه اتخاذ رویه‌ای واقع‌گرا و ظرفیتی حداقل برای برآورد کل هزینه پروژه‌های سرمایه‌گذاری و هزینه‌های مستمر، نوعی ضرورت است. سخن در مورد این موضوع، فراوان به میان می‌آید ولی کمتر بدان عمل می‌شود. در هر حال فقدان این نوع

فصل دوازدهم برنامه‌ریزی برای سرمایه‌گذاری عمومی و مدیریت کمک ۵۲۱ \_\_\_\_\_

برآوردها به خودی خود برای پنهان کردن عدم کارایی و یکپارچگی فرایند برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری عمومی کافی است. به‌طور عکس، تجربه حاصل از این برآوردهای آینده‌نگر می‌تواند برای حرکت نهایی به‌سوی نگرش جامع هزینه‌های چندساله بسیار پرارزش باشد.

### پی‌نوشت‌ها

۱. در اینجا اصطلاح مدیریت کمک به‌جای «هماهنگی» مورد استفاده قرار گرفته است، تا با موضوع تفکیک‌پذیر هماهنگی بین اعطاکنندگان کمک اشتباه نشود. بخش دوم عمدتاً برگرفته شده است از: Schiavo-Campo, 1994.
2. See "The Control and Management of Government Expenditure", ESCAP, 1993.
۳. به این دلیل اساسی است که کشورهایی نظیر شیلی با وجود اینکه نقش دولت را در دو دهه گذشته کاهش داده‌اند، اما انواع ابزارهای برنامه سرمایه‌گذاری عمومی را حفظ کرده‌اند. ن.ک. Petrei, 1998, pp. 259
4. See Bird and Stevens, 1991.
۵. سهم هزینه‌های جاری بودجه توسعه‌ای در نپال و بنگلادش ۲۰ درصد تا ۳۰ درصدی تخمین زده می‌شود. ن.ک. ESCAP, 1993.
۶. در کشورهای آسیای جنوبی مجوز قانونی برای درآمد و نیز بودجه سرمایه‌ای عمرانی داده می‌شود. تمایز بین اجزای جاری و سرمایه‌ای این نوع بودجه به‌طور کامل برعهده فن‌سالاران است تا قانونگذاران، و بدون داشتن تحصیلات مرتبط تمایز بین این دو نوع بودجه ممکن نیست و قانونگذاران این کشورها به میزان واقعی اجزای عمرانی مجوزهای بودجه‌شان علاقه‌ای ندارند.
7. See Schiavo-Campo and Singer, 1970.
۸. به‌عنوان مثال، انحراف‌هایی در بودجه چندساله تهیه شده برای انگلستان در دهه ۱۹۷۰ به‌وقوع پیوست. تجربه نشان می‌دهد که هزینه‌ها حالت موجی و قوسی شکل دارند، به این معنی که هزینه‌ها در سال‌های اولیه سال مالی بیشتر می‌شوند و در سال‌های بعدی کمتر. واحدهای استفاده‌کننده از بودجه در سال‌های آینده برای حفظ مقادیر ارزش حال، هزینه‌های‌شان را کاهش می‌دهند. ن.ک. Premchand, 1983.
۹. اگر این سند، لیستی از پروژه را دربرگیرد، می‌تواند مشابه برنامه سرمایه‌گذاری عمومی فرعی باشد که پیش‌تر مورد نقد قرار گرفت. از این رو لیست پروژه (در صورت وجود) باید شامل بانک اطلاعاتی مختص به‌خود باشد و پروژه‌های آن نباید به‌صورت خودکار در برنامه سرمایه‌گذاری عمومی و بودجه آورده شود. در هر حال، به‌صورت معمول به‌خاطر وجود ریسک بالای تبدیل این

فصل دوازدهم برنامه‌ریزی برای سرمایه‌گذاری عمومی و مدیریت کمک ۵۲۳

فرایند به لیست خواست‌ها باید از لیست کردن پروژه‌ها در سند اضافی خودداری کرد.

۱۰. به‌عنوان مثال، آیا می‌توان نتیجه گرفت پروژه‌ای که برای مدیریت زباله‌های شهری دارای نرخ بازده ۲۰ درصد است بر پروژه حمل‌ونقل روستایی که دارای نرخ بازده ۱۵ درصد است ارجحیت دارد؟ به‌رحال مشخصاً باید معیارهای دیگری را هم در نظر گرفت.

11. See also, "Poland: Strategic Investment Review", World Bank, 1992.

۱۲. موضوع رتبه‌بندی ... مفهومی مبهم است. برای بودجه سرمایه‌گذاری مشخص، پروژه‌ها یا پذیرفتنی‌اند و باید در برنامه سرمایه‌گذاری گنجانده شوند، یا پذیرفتنی نیستند و باید حذف گردند ... تنها مسئله رتبه‌بندی در این مثال انتخاب بین قبول و رد است ... هیچ رتبه‌بندی دیگری از پروژه‌ها برای اضافه یا حذف شدن از برنامه مطابق با تغییرات اندازه آن وجود ندارد. تغییرات در بودجه سرمایه‌گذاری متمایل به اثرگذاری بر ترکیب کلی - و نه صرفاً پروژه‌های حاشیه‌ای - است. ن.ک.

Squire and Van der Tak, 1975.

13. Public Expenditure Management Handbook, World Bank, 1998.

۱۴. صندوق بین‌المللی پول در مجموعه دستورالعمل‌های شفافیت مالی پیشنهاد می‌کند که کمک‌های اعطایی باید مورد شناسایی قرار گیرند، گزارش شوند و در فرایند بودجه و به روشی مناسب در نظر گرفته شوند.

۱۵. هرچند وزارت امور خارجه نقش مهمی در چارچوب گفت‌وگوی توافق‌ها با کمک‌کنندگان براساس جنبه‌های حاکم بر روابط دیپلماتیک دارد.





## فصل سیزدهم

---

روش‌های برنامه‌ریزی  
چندساله هزینه‌ها



## ترجمه: حسن ورمزیار

### شاهین جوادی

اهمیت نگرش چندساله برای بودجه‌ریزی، در فصل چهارم به تفصیل توضیح داده شد. در آن فصل روش‌هایی - یا دست‌کم بخشی از روش‌هایی - که باید در هر کشور برای قرار دادن فرایند تهیه بودجه سالیانه در چارچوب چنین نگرشی مورد توجه قرار گیرند، ارائه شد. نگرش مذکور عبارت است از تهیه چارچوب اقتصاد کلان که با برآورد کل هزینه‌ها و مرور هزینه‌های آینده برنامه‌ها تکمیل می‌گردد. مسائل و موضوع‌های خاص مناسب با برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری و پروژه‌های تأمین مالی شده از طریق کمک‌های خارجی، در فصل پیشین (دوازدهم) مورد بررسی قرار گرفت.

هدف نظام‌های پیش‌بینی و برنامه‌ریزی هزینه‌ها،<sup>(۱)</sup> گسترش کاربرد ابزارهای جامع‌تر و رسمی‌تری است که به قرار گرفتن بودجه در چشم‌اندازی چندساله کمک می‌کنند. پیش‌بینی صرفاً عبارت است از پیشگویی آینده، درحالی‌که برنامه‌ریزی به مفهوم تدوین اهداف و نیز ابزارهای رسیدن به آن است. برنامه‌ریزی هزینه‌ها نباید با برنامه‌ریزی توسعه‌ای که در دهه ۱۹۷۰ در کشورهای در حال توسعه رایج بود و هنوز هم در تعدادی از کشورهای آسیایی به اجرا درمی‌آید، اشتباه گرفته شود. «تمایز بین برنامه توسعه و برنامه‌ریزی منظم هزینه‌ها آن است که اولی بیانگر نگرشی سازمان‌یافته به آینده در زمانی خاص است، درحالی‌که دومی فرایند مستمر پیش‌بینی و ارزیابی صحت آن در حین پیشرفت اجرای آن است».<sup>(۲)</sup>

همچنان که دیده خواهد شد، استفاده از اصطلاحات مشابه برای ارجاع به این دو دیدگاه متفاوت سردرگمی بزرگی را ایجاد کرده است. ازاین‌رو، در تمام این فصل به‌طور کلی از عبارت «برنامه‌ریزی هزینه‌ها» با هدف تمایز آن از «برنامه‌ریزی توسعه» استفاده شده است. همچنین لازم است تمایز آشکاری بین هدف عمومی معرفی

چشم‌انداز چندساله و نوع خاصی از این هدف که اخیراً به‌عنوان «چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها» شناخته شده است، به‌عمل آید.<sup>(۳)</sup> بنابراین، عبارت «چارچوب» در اینجا برای چارچوب میان‌مدت کامل هزینه‌ها استفاده می‌شود و در مقابل، از عبارت «رهیافت» برای ارجاع به گونه‌های دیگری از «برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها» به‌کار می‌رود.

اخیراً بانک جهانی نگرش «چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها» را وضع کرده است. تعدادی از کشورهای در حال توسعه و در حال گذار اخیراً چارچوب‌های میان‌مدت هزینه‌ها را اجرا کرده و برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها را در این چارچوب آماده ساخته‌اند. در این فصل مفهوم بودجه چندساله (یا آینده‌نگر) و نگرش چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها بررسی می‌شود و میزان ارتباط و مفید بودن بودجه‌ریزی چندساله و ابزارهای برنامه‌ریزی هزینه‌ها برای کشورهای در حال توسعه و در حال گذار مورد بحث قرار می‌گیرد.

### ۱-۱۳ بودجه‌ریزی چندساله

#### ۱-۱-۱۳ بودجه چندساله چیست؟

اکثر کشورهای صنعتی بودجه‌های چندسال‌های را تهیه کرده‌اند<sup>(۴)</sup> که (به‌جای تفاوت در نگرش‌های موجود) بسته به انتخاب کشور مورد نظر نام‌گذاری می‌شود: «بودجه چندساله»، «بودجه آینده‌نگر<sup>۱</sup>»، «بازبینی هزینه‌ها»، «برآوردهای چندساله»، «برآوردهای آینده‌نگر<sup>۲</sup>» و جز اینها. گاهی وقت‌ها این اصطلاحات بیانگر چارچوب‌های گسترده سیاست‌گذاری هزینه‌ها یا برآوردهای کلان هستند. در این فصل، «بودجه چندساله» (یا بودجه آینده‌نگر) به‌عنوان سند تفصیلی بودجه، یا حداقل برای نشان دادن برآوردهای آینده‌نگر تفصیلی برحسب برنامه و دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه، تعریف می‌شود. از این رو تا حد زیادی با برآوردهای کلان مورد بحث در فصل چهارم که باید ضمیمه چارچوب کلان اقتصادی باشد، متفاوت است. اصطلاح «چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها» به‌طور معمول در کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای در حال گذار برای طراحی

1. Forward budget  
2. Forward estimates

فصل سیزدهم روش‌های برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها ۵۲۹

برخی از اشکال بودجه چندساله یا برآوردهای کلی‌تر مورد استفاده قرار می‌گیرد. این اصطلاح در این فصل برای توضیح نگرش چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها، که بانک جهانی (ن.ک. قسمت ۲-۱۳) وضع کرده است و نه به‌عنوان ابزاری برای طراحی خاص، مورد استفاده قرار گرفته است.

به‌طور کلی، بودجه‌های چندساله هر سال مورد تجدیدنظر قرار می‌گیرند. هر سال تغییرات سیاستی مشخص می‌شود. اگر کل منابع بیشتر از هزینه‌های سیاست‌های مستمر باشد، منابع مازاد براساس اولویت‌های هزینه‌ها طی دوره تحت پوشش چارچوب مورد نظر توزیع می‌گردد. ازسوی دیگر، اگر هزینه‌ها بیشتر از منابع باشند، در آن صورت برنامه‌های با اولویت کمتر متوقف می‌گردند. البته چنانچه منابع کل و مصارف تا حد زیادی از هم انحراف پیدا کنند، درآمدها باید تا حد ممکن تعدیل گردند. معمولاً دوره برنامه‌ریزی شامل سه دوره پنج‌ساله است.

اخیراً انگلستان بودجه کامل سه‌سال‌های<sup>۱</sup> را به اجرا گذاشته است. چنین ابزاری کاملاً متفاوت با بودجه منعطف است. این بودجه‌ریزی برای کشورهای در حال توسعه یا در حال گذار که باید در بودجه سالیانه خود عدم اطمینان وضعیت اقتصادی‌شان را هم به حساب آورند، مناسب نیست. اجرای بودجه سه‌ساله کامل متضمن مشکلات و خطرهای بیشتری در مقایسه با یک بودجه منعطف و آینده‌نگر است و بیش از این در فصل حاضر به بحث در این باره پرداخته نمی‌شود. برآوردهای سال اول بودجه‌های منعطف چندساله با بودجه سالیانه سازگاری کامل دارند، درحالی‌که برای سال‌های بعد معمولاً دارای حالت ارشادی‌اند (تعهدات چندساله حداقل برای پرداخت‌ها در تعدادی از کشورها مانند ایتالیا و استرالیا، بر برآوردهای آینده‌نگر مبتنی‌اند). نقش بودجه چندساله می‌تواند تا حد زیادی در نظام‌های مختلف بودجه، متفاوت باشد. درحالی‌که در برخی از کشورهای توسعه‌یافته بودجه‌ریزی چندساله به‌مثابه بخش مهمی از تهیه و تدوین بودجه سالیانه به‌شمار می‌آید و به‌عنوان ابزار اصلی کنترل هزینه‌ها محسوب می‌شود. در سایر کشورها برآوردهای آینده‌نگر تنها زمینه تصمیم‌گیری‌های سیاستی را فراهم می‌آورند.<sup>(۵)</sup>

بودجه چندساله مطلوب نشان‌دهنده مواردی از این دست است:<sup>(۶)</sup>

#### 1. Outright Three-year budget

۱. سطح فعلی هزینه‌ها؛

۲. هزینه‌های اضافی برای ارائه سطح یکسانی از خدمات در آینده، مثلاً حفظ

نسبت دانش‌آموز به معلم در مؤسسات آموزشی؛

۳. هزینه‌های اضافی برای ارائه خدمات جدید.

موارد ۱ و ۲ می‌توانند به‌عنوان سیاست جاری و مستمر توصیف شوند، درحالی‌که مورد

۳ می‌تواند به‌عنوان سیاست جدیدی تعریف گردد. در هر حال، در عالم واقع ممکن است تمایز

بین سیاست‌های موجود و جدید واضح نباشند و بسته به ماهیت بخش مورد نظر و اطلاعات

آماری در دسترس مخدوش شوند. مبنای تعریف اینکه چه چیز سیاست جدیدی است،

می‌تواند سطح خدمت و تغییرات سیاسی نشان‌دهنده افزایش یا کاهش ارائه خدمات باشد.

## ۲-۱-۱۳ مسائل و مشکلات تجربه‌های گذشته

بودجه‌ریزی چندساله در دهه ۱۹۷۰ عمدتاً به‌عنوان ابزاری برای تشخیص برنامه‌های

جدید و تخصیص منابع برای آنها در بودجه‌های آینده تلقی می‌شد. براساس یافته‌های

سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی<sup>(۷)</sup> در آماده‌سازی بودجه‌های چندساله طی

دهه‌های ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ دو مشکل عمده مشاهده شد:

۱. تمایل به تخمین بیش از حد رشد اقتصادی و منابع موجود در دوره آینده؛

۲. تمایل دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه به در نظر گرفتن هزینه‌های

پیش‌بینی شده‌شان به‌عنوان پرداخت‌های موظف. چنین چیزی موجب می‌شود که

تجدیدنظر برای کاهش بعدی هزینه‌ها، حتی زمانی که مشخص می‌شود فروض اقتصادی

بیش از حد خوش‌بینانه بوده‌اند (که در اغلب موارد این‌گونه‌اند)، دشوار شود.

در انگلستان برنامه‌های چندساله هزینه‌ها تا سال ۱۹۸۲ برحسب مقادیر واقعی - و

نه اسمی - بیان می‌شدند. با کاهش رشد اقتصادی و افزایش سریع تورم، پیش‌بینی

هزینه‌ها به‌صورت خودکار تعدیل می‌شد. این امر موجب می‌گشت تا فشار بیشتری بر

منابع عمومی<sup>۱</sup> وارد آید. از این رو در سال ۱۹۷۶ محدودیت‌های نقدی بر بودجه سالیانه

فصل سیزدهم روش‌های برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها ۵۳۱

اعمال گردید و به‌موازات برنامه هزینه<sup>۱</sup> و با استفاده از قیمت‌های ثابت تا ۱۹۸۲ به اجرا درآمد. از سال ۱۹۸۲ برنامه‌ریزی برحسب قیمت‌های واقعی کنار گذاشته شد و برآوردهای هزینه‌ها برای اطمینان از سازگاری آن با بودجه به قیمت‌های اسمی بیان شد<sup>(۸)</sup> (ن.ک. پیرابند ۳۸). انگلستان نظام پیش‌بینی هزینه‌ها را در سال ۱۹۹۵ ملغی ساخت و در سال ۱۹۹۸ به‌سوی بودجه یکنواخت سه‌ساله حرکت کرد.

دولت استرالیا از سال ۱۹۷۳ برآوردهای آینده‌نگر را تهیه کرده است،<sup>(۹)</sup> اما این برآوردها ارتباط چندانی با تهیه بودجه سالیانه ندارند و در آنها به برآوردهای سال‌های بعد توجهی نشده است. در آغاز تهیه بودجه، از دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه درخواست می‌شد تا برآوردهایشان را از سطوح هزینه‌های مورد نیاز برای تأمین مالی برنامه‌های جاری طی سه سال آینده به وزارت دارایی ارائه کنند. اگرچه انتظار نمی‌رفت این برآوردها برنامه‌های جدید را پوشش دهند، یا گسترش عمده‌ای در برنامه‌های موجود به‌وجود آورند، اما در عمل به فهرستی از آرزوهای شناخته شده تبدیل شدند. تفسیرهای متفاوت از اینکه چه چیزی سیاست مستمر است و هزینه‌های مرتبط بر آن کدام‌اند، به مذاکرات طولانی منجر می‌شد و مناقشات به ناچار به کابینه کشیده می‌شدند. همچنان که در ادامه بحث می‌شوند، این مسائل از سال ۱۹۸۶ مورد توجه قرار گرفته است.

نظام مدیریت هزینه و سیاستگذاری<sup>۲</sup> که در اوایل دهه ۱۹۸۰ در کانادا به اجرا درآمد، شامل تهیه برنامه مالی پنج‌ساله منعطف با وضع محدودیت‌های شفاف و روشن در مصارف و معیارهایی برای تقویت سازگاری بین تصمیم‌گیری سیاستی و بودجه‌ریزی بود.<sup>(۱۰)</sup> برنامه‌های هزینه دولت فدرال تحت نظام مدیریت هزینه‌ها و سیاستگذاری در نه تا ده حوزه سیاستگذاری گروه‌بندی شد و چهار کمیته سیاسی برای مدیریت آنها در محدوده چارچوب مالی تشکیل گردید. کمیته‌های سیاستی طرح‌های سیاستگذاری جدید پیشنهادی را با در نظر گرفتن اولویت‌های دولت و محدودیت‌های مالی تعریف شده در حوزه سیاستگذاری مورد ارزیابی قرار می‌داد. نظام مدیریت هزینه‌ها و سیاستگذاری کانادا از جنبه‌های فنی و عملیاتی موفق بوده است، اما در پیشبرد

1. Expenditure program

2. Policy and Expenditure Management System (PEMS)



انتخاب‌های سیاسی سازگار با محدودیت‌های شفافیت مالی، ناموفق قلمداد می‌شود. یکی از دلایل شکست نظام مدیریت هزینه‌ها و سیاستگذاری کانادا، در نظر گرفتن «ذخیره برنامه‌ریزی»<sup>۱</sup> در برآوردهای چندساله بود که برای مقابله با نیازهای پیش‌بینی نشده در نظر گرفته شده بود. اگرچه ذخیره احتیاطی به‌هرحال در مواجهه با عدم اطمینان آینده مفید است (ن.ک. ۲-۵-۱-۱۳)، وزارتخانه‌ها تصور می‌کردند که دولت تمایل دارد بیشتر از تعهدات بخشی موجود خرج کند و از این‌رو به ارائه پیشنهادهای هزینه به کمیته‌های سیاسی مربوط تشویق می‌شدند تا سهم خود را از منابع موجود دریافت کنند. «کار دیوان‌سالاری پشتیبان تحت نظام مدیریت هزینه‌ها و سیاستگذاری به‌جای آنکه تخصیصی باشد، مبادلاتی شد که محرک آن پیشنهادهای هزینه‌ای جدید بود».<sup>(۱۱)</sup> نظام حوزه‌های سیاستگذاری در سال ۱۹۸۹ حذف شد و از آن زمان کمیته‌های سیاستی به‌جای مدیریت حوزه‌های مالی عمومی و تصمیم‌گیری در مورد مصارف عمومی بر مسائل و موضوع‌های سیاستگذاری متمرکز شدند.

در سایر کشورها که برآوردهای آینده‌نگر اسناد پشتیبان سند بودجه هستند، ارزیابی منافع دشوار است. در ایالات متحد، اشکالی از برآوردهای آینده‌نگر از اوایل دهه ۱۹۶۰ تهیه شدند که در سال ۱۹۷۹ به بخشی رسمی از فرایند بودجه بدل گشتند. مؤثر نبودن این کار برای کنترل هزینه‌ها در دهه ۱۹۸۰ به اثبات رسید. احتمالاً پیشرفت‌های فنون بودجه‌ریزی چندساله در سال ۱۹۹۰ تا حدی در دستاوردهای اخیر مؤثر بوده‌اند.

در معدودی از کشورهای در حال توسعه که بودجه آینده‌نگر را در دهه ۱۹۷۰ یا اوایل دهه ۱۹۸۰ تهیه می‌کردند، نتایج یکسان نیستند. برنامه هزینه‌های عمومی ملی<sup>۲</sup> که در اواخر دهه ۱۹۷۰ و اوایل ۱۹۸۰ در گینه‌نو تهیه می‌شد، از ابزارهای مؤثر سیاستگذاری کلان اقتصادی محسوب می‌شود که رشد هزینه‌ها را کاهش می‌داد، اما آن هم در واقع تا حد زیادی نوعی اجرای بودجه سالیانه به‌شمار می‌آمد. دو ضعف اصلی این

1. Programming reserve

2. National Public Expenditure Plan (NPEP)

فصل سیزدهم روش‌های برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها ۵۳۳

نظام، عبارت بودند از ارتباط آشکار آن با اهداف سیاسی (که البته متغیر بودند)، و ناتوانی در برقراری برنامه‌های بخشی که تا حد زیادی از بودجه سالیانه فراتر می‌رفت.<sup>(۱۲)</sup> بودجه آینده‌نگر در کنیا در سال ۱۹۷۳ ارائه گردید، اما به‌رغم تقویت فرایند بودجه‌ریزی آینده‌نگر در سال ۱۹۸۵، کاهش هزینه‌ها در واکنش به کمبود منابع بدون رعایت اولویت‌ها صورت می‌گرفت. این‌گونه بود که سهم دستمزد از بودجه بدون تناسب افزایش پیدا کرد و هزینه‌های سرمایه‌ای، تعمیر و نگهداری و عملیاتی کاهش یافت. محدودیت‌های هزینه‌ها که در بودجه‌های آینده‌نگر تعیین می‌شدند به‌جای اینکه محدودیتی برای هزینه‌ها باشند، در عمل به کف هزینه‌ها و مبنایی برای مذاکره و چانه‌زنی برای منابع بیشتر تبدیل شدند.<sup>(۱۳)</sup> نظام بودجه‌ریزی آینده‌نگر در زمان حاضر در این کشور صرفاً جنبه صوری دارد اما در حال تقویت شدن است. صرف‌نظر از کاستی‌های فنی که در نظام برنامه‌ریزی هزینه‌ها وجود داشت، عدم تعهد برخی از دولت‌ها به انضباط مالی، توضیح‌دهنده آن است که چرا برنامه‌ریزی چندساله در دهه ۱۹۸۰ به نتایج پیش‌بینی شده آن منجر نشد. «قصور در عملکرد سریع و قاطع را نمی‌توان به پای نظام‌های تصمیم‌گیری گذاشت».<sup>(۱۴)</sup> در سال ۱۹۹۲ مطالعه‌ای در مورد اتحادیه اروپا، این نتیجه را به دنبال داشت که عملکرد مالی بیشتر به مسائل نهادی همچون توزیع قدرت در بودجه‌ریزی بستگی دارد تا به کاربرد محدودیت‌های مالی بلندمدت.<sup>(۱۵)</sup>

### ۳-۱-۱۳ رهیافت اخیر در کشورهای توسعه‌یافته

#### ۱-۳-۱۳-۱ هدف‌های کنترل هزینه‌ها

از اواسط دهه ۱۹۸۰، با در نظر گرفتن مشکلات گذشته و نیاز به حفظ هزینه‌ها تحت هدف‌های کنترلی، نظام‌های بودجه‌ریزی چندساله از ابزاری برای تشخیص برنامه‌های جدید به ابزاری برای کنترل هزینه‌ها و تخصیص منابع تبدیل شدند. به‌عنوان مثال، ویلیام آلن<sup>۱</sup> این دو هدف اصلی را برای پیش‌بینی و برنامه‌ریزی هزینه‌ها مشخص می‌کند:<sup>(۱۶)</sup>

1. William Allan

• تهیه اطلاعات بهتر در مورد هزینه‌های میان‌مدت سیاست‌های هزینه‌های جاری<sup>۱</sup>، و از این طریق ارائه چشم‌انداز بهتری برای شروع تغییراتی در سیاست بودجه‌ای که اجرای آنها بیش از یک سال طول خواهد کشید؛

• آشکارسازی ارتباطات بین هزینه‌های سرمایه‌ای و هزینه‌های مستمر آینده و از این طریق آسان ساختن تحلیل اثر سرمایه‌گذاری‌های عمومی بر بودجه در میان‌مدت. «تعدادی از دولت‌های کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی بودجه‌های چندساله خود را از برنامه‌ها به پیش‌بینی‌ها و از ابزارهای گسترش برنامه‌ها به محدودیت‌های مصارف آینده تغییر داده‌اند. این موضوع (در تعدادی از کشورها) در قوانینی منعکس شد که مبتنی بودن پیش‌بینی‌ها را بر سیاستی ثابت ملزم می‌سازد. این بدان مفهوم است که آنها فقط هزینه آینده برنامه‌های موجود را برآورد می‌کردند»<sup>(۱۷)</sup>. این برآوردهای آینده‌نگر خطوط اصلی شروع کار روی بودجه را ارائه می‌کنند. حتی موقعی که بودجه آینده‌نگر تنها حکم سند پشتیبان را دارد، این خطوط اصلی می‌توانند بیانگر پیامی قوی باشند: سیاست‌های کنونی، تقریباً - یا تحقیقاً - تمام منابع آینده را به خود اختصاص داده‌اند و برای طرح‌های جدید هزینه‌بر حاشیه‌ای<sup>۲</sup> وجود ندارد، مگر اینکه تعهد سیاسی قدرتمندی برای تحت کنترل درآوردن هزینه‌ها وجود داشته باشد.

روش‌های بین‌المللی متناسب با چارچوب‌های میان‌مدت هزینه‌ها، حتی در بین کشورهای توسعه‌یافته نیز تا حد زیادی متفاوت است. در جدول زیر روش برنامه‌ریزی هزینه‌ها در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی خلاصه شده است.<sup>(۱۸)</sup> تقریباً نیمی از کشورها بودجه‌ریزی چندساله ندارند و بقیه دارای ترکیبی از روش‌ها با دوره‌های زمانی متفاوت‌اند.

---

1. Current expenditure policies  
2. Margin

فصل سیزدهم روش‌های برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها ۵۳۵

**جدول ۳** روش بودجه‌ریزی چندساله در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی

نام کشور	آیا عمل شده است؟ (بلی / خیر)	دوره (سال‌ها)	توضیح
استرالیا	بلی	۱ به‌اضافه ۳	برآوردهای آینده‌نگر
اتریش	بلی	۱ به‌اضافه ۳	برآورد بودجه میان‌مدت
بلژیک	خیر		
کانادا	بلی	۱ به‌اضافه ۲	نظام برنامه‌ریزی عملیاتی چندساله
دانمارک	بلی	۱ به‌اضافه ۳	برآوردهای چندساله
فنلاند	بلی	۱ به‌اضافه ۳	برآوردهای چندساله و سقف‌ها (ی هزینه‌ها)
فرانسه	خیر		
آلمان	بلی	۱ به‌اضافه ۳	برنامه مالی میان‌مدت
یونان	خیر		
ایرلند	خیر		(در مرحله تصویب)
ایتالیا	بلی	۱ به‌اضافه ۳	برآوردهای چندساله
ژاپن	خیر		
هلند	بلی	۱ به‌اضافه ۴	پیش‌بینی‌های چندساله
نیوزیلند	خیر		پیش‌بینی‌های سه‌ساله برای وزرا تهیه می‌شوند
نروژ	خیر		
پرتغال	خیر		تنها برای هزینه‌های سرمایه‌گذاری و توسعه
اسپانیا	بلی	۱ به‌اضافه ۳	برنامه‌ریزی طرح‌های چندساله
سوئد	بلی	۱ به‌اضافه ۳	برآوردهای چندساله
سوئیس	بلی	۱ به‌اضافه ۲	برنامه مالی
ترکیه	خیر		برنامه ۵ ساله
انگلستان	خیر	۱ به‌اضافه ۲	از زمان انتشار قواعد و روش‌های مذکور به‌وسیله سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی در سال ۱۹۹۵، انگلستان به‌طور موقت طرح هزینه‌های عمومی را کنار گذاشت.
آمریکا	بلی	۱ به‌اضافه ۴	پیش‌بینی خطوط اصلی دریافتی‌ها، هزینه‌ها و کسری‌ها

Source: OECD, Budgeting for Results: Perspectives of Public Expenditure Management, 1995.

### ۲-۳-۱۳ رهیافت‌های بسیار منضبط<sup>۱</sup>

بعضی از کشورهای توسعه‌یافته (مانند کشورهای اسکاندیناوی و استرالیا) روشی شدیداً انضباطی و سازگار را برای بودجه‌ریزی چندساله و کسب اطمینان از ارتباط متناسب آن با بودجه گسترش داده‌اند. در این کشورها بودجه‌های چندساله ابزار مناسبی برای کنترل هزینه‌ها و تخصیص منابع محسوب می‌شوند. همچنین این روش ابزاری برای بهبود کارایی عملیاتی، از طریق افزایش پیش‌بینی‌پذیری و پاسخ‌گویی مدیران در آماده‌سازی برنامه‌های خود تحت محدودیت‌های شدید است.

به‌عنوان مثال، مشکلات و مسائل موجود در استرالیا از سال ۱۹۸۶ مورد توجه قرار گرفتند. برآوردهای چندساله برای نشان دادن شدت تعهد دولت به انضباط مالی و جلوگیری از رشد کل هزینه‌ها در چهار سال آینده، به اطلاع عموم رسانده شد. سپس، برآوردهای چندساله با بودجه ادغام گردیدند و مسئولیت مدیریت نظام برآوردهای چندساله برعهده وزارت دارایی گذاشته شد. تهیه بودجه سالیانه با به‌هنگام کردن برآوردهای هزینه برنامه‌های جاری که حاشیه مانوری را برای اجرای برنامه‌های جدید در نظر می‌گیرد، آغاز می‌شود. برآوردهای آینده‌نگر چندساله از نظر فنی با توجه به در نظر گرفتن تغییرات شاخص‌های مختلف اقتصادی همچون تورم و جز آن، به‌هنگام می‌شوند. از آنجاکه هیئت وزیران فعالیت‌های جاری را از پیش به تصویب می‌رساند، این فعالیت‌ها طی فرایند آماده‌سازی بودجه مجدداً مورد بحث قرار نمی‌گیرند. این کار نوعی ساده‌سازی اجرایی بس پراهمیت است که درعین حال تمرکز و توجه مناسب به پیشنهادها سیاسی جدید را ممکن می‌سازد. وزارت دارایی مسئول کنترل برآوردهای آینده‌نگر است و برای تصمیم‌گیری در مورد هر نوع تعدیلات درخواستی از سوی دستگاه مورد نظر و قضاوت در مورد اینکه آیا سیاست‌های تلویحی جدید تحت پوشش فعالیت‌های جاری قرار می‌گیرند یا نه، اختیار تام دارد.<sup>(۱۹)</sup>

### ۴-۱-۱۳ الگوی مرجع دست‌یافتنی

با توجه به درس‌های فراگرفته از تجربه اخیر برخی از کشورهای عضو سازمان توسعه و

1. Highly disciplined approaches

فصل سیزدهم روش‌های برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها ۵۳۷

همکاری‌های اقتصادی، نظام بودجه‌ای آینده‌نگر جامع و منضبط، در شکل مطلوب آن باید دارای چنین ویژگی‌هایی باشد:

**تهیه برآوردهای آینده‌نگر:** در تهیه بودجه آینده‌نگر دو مرحله وجود دارد. اول، مرحله‌ای فنی است (که می‌توان آن را مرحله پیش‌بینی نامید) و در آن الزام‌های هزینه میان‌مدت سیاست‌های جاری پیش‌بینی می‌شوند. در مرحله دوم (که می‌توان آن را مرحله برنامه‌ریزی نام نهاد) نتایج هزینه‌ای تغییر در سیاست‌ها (تعدیل هزینه‌ها در جهت افزایش یا کاهش) باید به پیش‌بینی‌های فنی اضافه شوند. از این‌رو، فرایند مذکور بدین صورت سازمان‌دهی می‌شود:

- برآورد هزینه برنامه‌های جاری پیش از شروع فرایند تهیه بودجه سالیانه انجام شده (مرحله پیش‌بینی) و از این طریق، تعیین حاشیه موجود برای برنامه‌های جدید در بودجه سالیانه.

- همانند بودجه سالیانه، در اینجا نیز نگرشی از بالا به پایین در آغاز فرایند، ضرورت دارد، تا: ۱. صرفه‌جویی‌های لازم در خصوص برنامه‌های موجود و نیز، ۲. اعتبارات تخصیص داده شده برای تأمین مالی برنامه‌های جدید طی دوره‌ای چندساله تعیین شود (از فصل چهارم به‌خاطر داشته باشید که محدودیت‌های شدیدی باید بر روی هر دستگاه استفاده‌کننده از بودجه در شروع فرایند بودجه اعمال شود).

**تمرکز بر تغییرات سیاست‌ها:** پیش‌بینی‌های مربوط به سال‌های قبل از طرف «وزارت دارایی»، روزآمد یا به‌هنگام می‌شود، اما تنها تغییرات عوامل فنی و شاخص‌های اقتصادی در آن منظور می‌گردد. از آنجاکه دولت مجموعه پیش‌بینی‌های قبلی را تصویب کرده است، در تهیه بودجه این امکان وجود دارد که تمرکز لازم با آزادی بیشتری بر تغییرات سیاسی صورت گیرد.

**نگرش محافظه‌کارانه:** بودجه آینده‌نگر اجرای سیاست‌های جدید فراتر از سال اول را در نظر نمی‌گیرد. این بودجه ممکن است ذخیره‌ای را برای هزینه اجرای سیاست‌های جدید در سال‌های بعدی در نظر بگیرد، اما برآورد آن باید به‌صورت محتاطانه صورت پذیرد. این ذخیره نباید موجب ایجاد تکالیف جدید برای انجام هزینه‌ها و یا اتخاذ سیاست‌های جدید باشد و همچنین نباید از درصد بسیار کوچکی از کل برآوردها فراتر رود.<sup>(۲۰)</sup>

**فرایندهای سازگار:** تهیه بودجه آینده‌نگر به شکلی تنگاتنگ با فرایندهای تدوین بودجه

سالیانه تلفیق می‌شود و سال اول بودجه آینده‌نگر باید به‌طور کامل مطابق با بودجه سالیانه باشد. در واقع، تهیه بودجه آینده‌نگر و بودجه سالیانه باید در فرایند واحدی با هم ادغام گردند. آماده شدن بودجه آینده‌نگر مدت‌ها قبل از آن خواهد بود که بودجه سالیانه بتواند در نتیجه تغییرات نامنتظره در وضعیت اقتصاد کلان (که به تجدیدنظر در جهت کاهش هزینه‌های بودجه منجر می‌شوند) منبع سردرگمی یا مجادلات بین دستگاه‌های مرکزی<sup>۱</sup> و دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه گردد. برآوردهای چندساله که پس از بودجه سالیانه تهیه می‌شوند، می‌توانند اطلاعات مفیدی را که در آنهاست به دست دهند، اما خود نمی‌توانند نقش چندانی در فرایند بودجه داشته باشند و در واقع فقط پیش‌بینی‌هایی از هزینه‌ها هستند.

**وضعیت بودجه آینده‌نگر:** برآوردهای آینده‌نگر برای دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه حقی را ایجاد نمی‌کند، اما باید از توانایی پیش‌بینی آن اطمینان یافت و به همین خاطر به‌منظور اجتناب از تغییرات مخرب آینده در برنامه‌های هزینه، برآوردها باید بر فرض‌های محافظه‌کارانه مبتنی باشند. در هر حال این برآوردها در واقع ابزاری برای برنامه‌ریزی تعهدات چندسال‌هاند. به‌خاطر متعهد کردن دولت است که بودجه آینده‌نگر منتشر می‌شود.

**معیارهای افزایش کارایی عملیاتی:** برای اطمینان از پیش‌بینی‌پذیری، بودجه‌های آینده‌نگر باید به‌اندازه بودجه سالیانه تفصیلی باشند، یا دست‌کم برحسب برنامه یا دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه تفکیک شده باشند. در عین حال، ارائه وجوه شاخص<sup>۲</sup> در سطح دستگاه یا برنامه، این مزیت مهم و عمده را دارد که دستگاه‌ها را به تطبیق دادن برنامه‌هایشان با سقف هزینه‌ها تشویق می‌کند. وزارتخانه‌ها در تخصیص مجدد منابعشان تحت محدودیت شدید بودجه‌ای، آزاد هستند.

**نقش قدرتمند وزارت دارایی:** دستگاه‌های مرکزی (به‌خصوص وزارت دارایی) نقش قدرتمندی در فرایند بودجه دارند، که دربرگیرنده طیفی است از تهیه و تدوین محدودیت‌های سالیانه، تا کسب اطمینان از اینکه اهداف مالی و به‌هنگام کردن هزینه

---

1. Core agencies  
2. Indicative funding

فصل سیزدهم روش‌های برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها ۵۳۹

سالیانه برنامه‌های جاری و برآورد هزینه برنامه‌های جدید براساس روش فنی مناسب صورت می‌گیرد. برای اینکه نقش پیش‌بینی برآوردهای آینده‌نگر در تهیه و تدوین بودجه مؤثر باشد، دستگاہی که وظیفه هماهنگی در تهیه بودجه آینده‌نگر را برعهده دارد، درعین حال باید مسئول تهیه بودجه سالیانه نیز باشد.

**برآوردهای هزینه‌ای مناسب:** برآوردهای صریح و واقعی از هزینه‌ها به‌منظور گنجاندن طرح‌های جدید ضروری است.

چنین نیست که این روش به‌طور نظام‌مند در کشورهای توسعه‌یافته به‌کار می‌رود. بودجه‌ریزی چندساله در تعدادی از کشورها تنها به‌صورت سند پشتیبان<sup>۱</sup> باقی می‌ماند. ایجاد و توسعه چنین نظامی شرایط اجرایی زیادی را می‌طلبد و نمی‌تواند به‌عنوان توصیه‌ای کلی و عام برای همه کشورهای در حال توسعه تلقی شود. اما این طرح کلی نشان می‌دهد که بودجه‌ریزی آینده‌نگر در چه جهتی می‌تواند پیشرفت اجرایی داشته باشد. این طرح حلقه‌هایی را که در نظام‌های بودجه‌ریزی آینده‌نگر برخی از کشورهای در حال توسعه مغفول مانده‌اند و نیز اجزایی را که از نظر برنامه‌ریزی و طراحی<sup>۲</sup> بیشتر جاه‌طلبانه‌اند، آشکار می‌سازد، اما هیچ نوع نظامی را در برنامه‌ریزی ایجاد نمی‌کند.

## ۱۳-۱-۵ مسائل و مقوله‌های فنی

### ۱۳-۱-۵-۱ طراحی ابزار

با اینکه تعهد سیاسی در بودجه‌ریزی آینده‌نگر دارای اهمیت اساسی است، اما این نظام باید به‌درستی طراحی شده باشد. شکل و پوشش بودجه چندساله در عملکرد آن اهمیت دارد و به اهداف مدنظر در بودجه‌ریزی چندساله بستگی می‌یابد. جنبه‌های بسیار مهم ابزارهای برنامه‌ریزی بدین شرح‌اند:

- پوشش: از نظر ساختار ظاهری<sup>۲</sup>، می‌توان سه نوع بودجه آینده‌نگر را تشخیص داد:
  ۱. بودجه‌های چندساله که صرفاً شامل پیش‌بینی برنامه‌های جاری می‌شوند؛

---

1. Background document  
2. Programming/planning  
3. Schematically



۲. بودجه‌های چندساله که ابزاری برای مدیریت و کنترل تغییرات سیاسی به‌شمار می‌آیند، اما سیاست‌های جدیدی را برای سال‌های بعد طراحی نمی‌کنند؛

۳. بودجه‌های آینده‌نگری که سیاست‌های جدیدی را برای سال‌های خارج از برنامه طراحی می‌کنند.

• **طول دوره:** دوره‌ای است در بودجه چندساله پوشش داده می‌شود و در آن برنامه‌های جدید می‌توانند طراحی شوند. در برخی از کشورها، دوره تحت پوشش بودجه چندساله، خود از دو دوره تشکیل می‌شود: «دوره برنامه‌ریزی» که می‌تواند شامل برنامه‌های جدید باشد، و به دنبال آن «دوره پیش‌بینی» که تنها نشان‌دهنده هزینه‌های برنامه‌ریزی شده پروژه در طی دوره برنامه‌ریزی است (به‌عنوان مثال، در ایالات متحد در دهه ۱۹۸۰ افق برنامه‌ریزی سه‌ساله، خود درون بودجه آینده‌نگر پنج‌ساله بود).

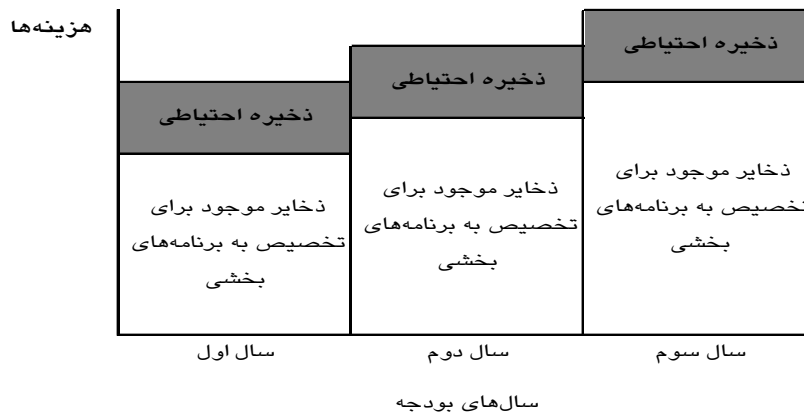
• **شکل ظاهری:** شکل ظاهری ابزارهای برنامه‌ریزی چندساله عامل مهمی در طراحی محسوب می‌شود. مباحث این بخش به‌طور کلی معطوف به بودجه چندسال‌های است که با همان تفصیل بودجه یا برحسب دستگاه استفاده‌کننده از بودجه و برنامه ارائه می‌شود. اما تهیه برآوردهای کلی‌تر هزینه‌ها می‌تواند اولین گام به‌سوی نوعی از بودجه‌ریزی چندساله باشد (ن.ک. قسمت ۳-۱۳).

• **نقش و جایگاه:** بودجه چندساله می‌تواند صرفاً چونان سندی پشتیبان برای بودجه باشد، و یا ضمیمه‌ای تهیه شده بر مبنای بودجه، یا ابزاری که از طریق آن تصمیم‌های سیاسی صورت می‌گیرد. این سند می‌تواند فقط سندی اطلاعاتی یا سندی فنی یا سندی رسمی باشد که برای تصویب، در اختیار هیئت وزیران و پارلمان قرار می‌گیرد. این جنبه‌های اصلی طراحی ابزارهای برنامه‌ریزی چندساله در قسمت ۳-۱۳ به‌هنگام بررسی مسائل اجرایی مورد بحث قرار می‌گیرد (قسمت ۲-۱۳ به کشورهای در حال توسعه توجه دارد، اما این جنبه‌ها برای هر کشور دارای اهمیت حیاتی‌اند). سایر مسائل و موضوعات مهم، شامل «ذخیره احتیاطی» و مبنای قیمت‌ها، در ادامه مورد بحث قرار می‌گیرند.

فصل سیزدهم روش‌های برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها ۵۴۱

### ۲-۵-۱۳ ذخیره احتیاطی<sup>۱</sup>

اگرچه بودجه چندساله به‌خودی‌خود نمی‌تواند مشکل عمومی فقدان پیش‌بینی‌پذیری را جبران کند، اما به‌هر حال راه‌هایی برای تطبیق طرح چارچوب میان‌مدت هزینه برای سازگاری با شرایطی که کمتر پیش‌بینی‌شدنی‌اند وجود دارد. یکی از راه‌های ساده، ذخیره بخشی از کل هزینه‌ها به‌عنوان اندوخته احتیاطی و افزایش آن برای سال‌های دورتر است.



شکل ۱ ذخیره احتیاطی

دو نوع ذخیره را می‌توان تشخیص داد:

۱. ذخیره احتیاطی فنی که در آن تغییر شاخص‌های اقتصادی (مانند تورم) و اجرای برنامه‌ها (نظیر افزایش هزینه‌های غیرانتظاری پروژه ساخت‌وساز) به‌حساب آورده می‌شود.
۲. ذخیره سیاستگذاری برای برنامه‌های جدید آتی، که در بودجه چندساله چندان به‌صراحت تعریف نشده است. ذخیره سیاستگذاری بسته به نحوه تعریف آن می‌تواند دولت را به تخصیص این منابع ملزم سازد (ن.ک. مرور تجربه کانادا در قسمت ۲-۱۳)،

1. Contingency

یا تنها پیش‌بینی ارشادی و بدون دلالتی در مورد هزینه‌های آینده باشد. ماهیت دقیق یک برنامه چندساله (برنامه جامع هزینه‌ها یا تنها برآوردهایی از سیاست‌های جاری) تا حد زیادی به سطح این ذخایر سیاستی و نقشی که آنها در تخصیص منابع برعهده دارند، بستگی می‌یابد.

شکل ۱ نشان‌دهنده الگویی ساده و استاندارد برای تجویز ذخایر احتیاطی است. برای عملی کردن این الگوی ساده، لازم است سیاست‌های موجود و سیاست‌های جدید از هم تفکیک گردند و هزینه آنها به‌طور جدا آورده شود.

واضح است که هزینه‌های سیاست‌های جاری با تغییر شرایط تغییر می‌کند. به‌عنوان مثال، هزینه آموزش ابتدایی رایگان را نمی‌توان بدون شناخت شاخص‌های مربوط و همچنین تعداد افراد در گروه‌های سنی مربوط و یا نرخ مشارکت و استانداردهای آموزش تعیین کرد. از این‌رو ممکن است مرزبندی بین ذخایر احتیاطی فنی و ذخایر احتیاطی سیاستی مشکل باشد. برای اجتناب از مشاجرات بعدی، ذخایر احتیاطی فنی باید به مجموعه دقیقی از فعالیت‌ها اشاره کند، نه به سیاست‌ها که می‌توانند به‌صورت‌های متفاوت تفسیر شوند. روش جایگزین دیگر این است که سطح فعلی هزینه‌ها به‌عنوان هزینه سیاست‌های موجود تلقی گردند. در این صورت می‌توان افزایش هزینه را تا تغییرات در میزان نهاده‌های لازم ردیابی کرد و آن را به‌عنوان هزینه سیاست‌های جدید برشمرد. چنین چیزی با قاعده بودجه‌ریزی سنتی که در آن هزینه‌های جدید باید به‌صورت مستقل توضیح داده شود، مطابقت دارد.

### ۳-۵-۱-۱۳ قیمت‌های جاری در برابر قیمت‌های ثابت

در کشوری که با تورم بالا مواجه است، تهیه برآوردهای چندساله به قیمت واقعی معنادارتر از قیمت‌های جاری است. اما وقتی تورم از هدف اولیه بیشتر می‌شود، کاهش بیشتر هزینه‌ها به قیمت‌های واقعی ضرورت می‌یابد؛ اما اگر برآوردها به قیمت‌های ثابت بیان گردند، دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه بهتر توان مقاومت در برابر کاهش‌های واقعی مورد نیاز را دارند. درس‌های حاصل از تجربه انگلستان در دهه ۱۹۷۰ نشان می‌دهد که بودجه‌ریزی چندساله در فضای تورمی موجب فشار به بودجه می‌شود. هنگامی که برآورد چندساله به قیمت‌های ثابت تهیه می‌شود، وزارت دارایی باید قواعد

فصل سیزدهم روش‌های برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها ۵۴۳

روشنی را برای به‌هنگام کردن پیش‌بینی قیمت ارائه کند. برعکس، برآوردهایی که به قیمت‌های اسمی تهیه می‌شوند، انگیزه اضافی برای مدیریت محتاطانه ایجاد می‌کنند و از این طریق ممکن است به‌طور غیرمستقیم در پایین نگه داشتن تورم مؤثر باشند. در هر حال، معلوم نیست که برآوردهای چندساله بتوانند در کشوری که فاقد حداقل انضباط مالی و پیش‌بینی‌پذیری است، مفید باشد. این شرایط به‌طور معمول در کشورهای با تورم بالا، وجود دارد.

## ۲-۱۳ رهیافت چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها<sup>(۲۱)</sup>

راهنمای<sup>۱</sup> مدیریت هزینه‌های عمومی بانک جهانی رهیافت چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها را که هدف از آن ایجاد ارتباط بین سیاست‌گذاری و برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی، در عین اجتناب از نتایج منفی بسیاری از تجارب گذشته در برنامه‌ریزی هزینه‌هاست، تعریف می‌کند.

این راهنما بر اهمیت سازوکارهای نهادی در تسهیل تصمیم‌گیری تأکید می‌کند. این راهنما در کنار جنبه‌های فنی نظام بودجه‌ریزی آینده‌نگر، که پیش‌تر مورد بحث قرار گرفت، به درس‌های کسب شده از تجربه استرالیا توجه دارد، که اینها هستند: «کلید تعدیل تغییر سیاست است (نه تغییر در تأمین وجوه که از گذشته معمول بوده است و هم اکنون نیز در اغلب کشورها ادامه دارد)؛ محدودیت بودجه‌ای کلان، شدید و از بالا به پایین دارای نقش اساسی است؛ برآورد هزینه سیاست‌ها و برنامه‌های دولت فراتر از سال بودجه ضروری است؛ سازوکارهای نهادی در مرکز دولت لازم است تا آن را توانمند سازد و از آن بخواهد اولویت‌هایش را مجدداً مشخص کند و منابع خود را بر پایه اولویت‌های جدید مجدداً تخصیص دهد و پیش‌بینی‌پذیری بیشتر منابع به بهبود عملکرد عملیاتی کمک می‌کند».

چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها به‌صورت «سیاست راهبردی و چارچوب هزینه‌ها برای کل دولت بین وزرا تعریف می‌شود که در آن به وزرای اجرایی مسئولیت بیشتر برای تصمیم‌گیری در مورد تخصیص منابع و نحوه استفاده از آنها اعطا می‌شود. چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها شامل پوشش از بالا به پایین منابع، برآورد از پایین به بالای

هزینه‌های جاری و میان‌مدت سیاست‌های فعلی، و در نهایت تطبیق این هزینه‌ها با منابع موجود می‌گردد. تطبیق هزینه‌ها باید به‌طور معمول در چارچوب فرایند بودجه سالیانه که باید بر نیاز به تغییر در سیاست‌ها برای انعکاس شرایط متغیر کلان اقتصادی و همچنین تغییرات در اولویت‌های راهبردی دولت تمرکز کند، رخ دهد.<sup>(۲۲)</sup>

برای آنکه چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها چارچوب مناسبی برای تخصیص منابع باشد، باید همه بخش‌ها و همه گروه‌های هزینه‌ای را دربرگیرد.

اهداف چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها عبارت‌اند از:

- بهبود توازن اقتصاد کلان از طریق گسترش چارچوبی واقعی و سازگار برای منابع؛
- بهبود تخصیص منابع براساس اولویت‌های راهبردی بین بخش‌ها و درون بخش‌ها؛
- افزایش تعهد پیش‌بینی‌پذیری سیاست و تأمین منابع به‌نحوی که وزیران دارای نقش اصلی باشند و برنامه‌ها نیز تداوم یابند؛

• ایجاد محدودیت‌های شدید برای دستگاه‌های اجرایی و افزایش اختیار آنها (درون این محدودیت‌ها) و از این طریق افزایش انگیزه برای استفاده کارا و مؤثر از منابع مالی. آماده‌سازی و اجرای چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها از طریق یک فرایند برنامه‌ریزی راهبردی از پایین به بالا یا از بالا به پایین که در چارچوب اقتصاد کلان شکل می‌گیرد، انجام می‌پذیرد. ویژگی‌های عمده رهیافت چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها عبارت‌اند از: بررسی و مرور بخش‌های راهبردی، گسترش چارچوب هزینه‌ها و تصویب سیاست‌ها و پوشش منابع بخشی به‌وسیله هیئت وزیران.

بررسی و مرور راهبردی بخش‌ها شامل سه مرحله است:

۱. تعیین نقش دولت در هر بخش، توافق بر سر اهداف و نتایج مورد نظر و ارزیابی فعالیت‌هایی که باید برای رسیدن به این اهداف و دستیابی به این نتایج انجام شود؛
۲. بررسی یا گسترش برنامه‌ها و زیربرنامه‌های توافق شده؛
۳. تعیین هزینه برنامه‌ها.

این بازبینی‌های بخشی باید کلیه فعالیت‌ها و سازمان‌های هر بخش را پوشش دهد و کل هزینه‌ها نیز در مرکز توجه آن باشد.

وزارت دارایی چارچوب میان‌مدت (سه تا پنج‌ساله) را تهیه می‌کند، که این چارچوب باید به‌طور شفاف موارد ذیل را دربرگیرد: اهداف عمومی سیاست‌ها و نقش

فصل سیزدهم روش‌های برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها ۵۴۵

دولت در اقتصاد؛ نیاز به وجود انضباط در مدیریت اقتصاد کلان؛ اهداف کلی مورد نظر در ارقام کلان درآمدی و هزینه‌ای بخش عمومی؛ رویه‌های برقراری و بازبینی در چارچوب هزینه‌ها و مسئولیت‌های وزارتخانه‌های اصلی.

تخصیص منابع بخشی براساس منابع مالی در دسترس و اولویت‌های بین‌بخشی که به وسیله بدنه اصلی تصمیم‌گیری دولت (هیئت وزیران) تعیین می‌شود، صورت می‌گیرد. این از مراحل بسیار اساسی فرایند چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها محسوب می‌شود. به دلیل جنبه‌های سیاسی تخصیص منابع، توافق بر سر معیارهایی که برای تخصیص منابع به کار می‌روند، منطقی است (برای بهبود هزینه و هزینه‌های مستمر پروژه‌های سرمایه‌گذاری چه فعالیت‌هایی در این مرحله باید متوقف شوند، و جز اینها).

همان‌گونه که در راهنمای بانک جهانی بیان شده است، رهیافت مورد نیاز برای ایجاد چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها به شرایط خاص هر کشور بستگی دارد و «گسترش هر شکلی از چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها سال‌ها به طول می‌انجامد، چرا که نیاز است چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها بر تمامی هزینه‌ها احاطه داشته باشد»<sup>(۲۳)</sup>.

ماهیت دقیق چارچوب‌های میان‌مدت هزینه که در حال اجرا هستند، یا مراحل اجرایی شدن را می‌گذرانند، در کشورهای مختلف متفاوت است (مجموعه رویه‌های تقویت نظام بودجه‌ریزی چندساله که از قبل وجود داشته‌اند، بودجه چندساله شامل برنامه‌های جدید سال‌های بعد، برآورد کل هزینه‌ها و جز اینها). در برخی از کشورها گسترش رهیافت راهبردی بخشی<sup>۱</sup> مورد تأکید قرار گرفته است و به بخش‌هایی که خدمات عمومی را ارائه می‌کنند، ارجحیت داده می‌شود. نظام بودجه‌ریزی آینده‌نگر منضبط که در قسمت ۱-۱۳ تشریح شد با نگرش چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها تطابق دارد، اما به ابزارهای کمتری نیازمند است.

از عوامل مهم در توسعه رهیافت چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها، غیر از تعریف دقیق اینکه چه چیزی ابزار است (به‌عنوان مثال، بودجه چندساله یا برآورد کل هزینه‌ها)، همانا اطمینان یافتن از همکاری مؤثر با فرایند بودجه است. دوره بازبینی بخشی دوره‌ای

---

1. Strategic sectoral approach

نامحدود نیست و نباید هم باشد و می‌بایست محدودیت‌های شدیدی بر این بازبینی‌های بخشی اعمال شود. در برخی از کشورها ارتباط بازبینی بخشی و فرایند تهیه بودجه از طریق آماده‌سازی «فرم‌های مشخصات برنامه»<sup>۱</sup> که در آن برنامه‌های اصلی هر بخش برحسب وزارتخانه مربوط بیان می‌شود، طراحی می‌گردد. این فرم‌ها شامل مواردی از این دست است: ۱. اظهارنامه‌ای موجز و مختصر؛ ۲. برخی از «شاخص‌های عملکرد» برحسب برنامه و ۳. هزینه‌های پیش‌بینی شده طی دوره برنامه‌ریزی.

چنین فرم‌هایی می‌توانند به بررسی دقیق بودجه کمک کنند. برای تشویق وزارتخانه‌ها به اولویت‌بندی برنامه‌هایشان، باید قبل از تهیه «فرم‌های مشخصات برنامه» درخصوص پوشش‌های مالی اولیه با وزارتخانه‌های اجرایی تبادل نظر شود. این فرایند باید به‌صورت ادواری باشد، اما زمان مورد نیاز برای مرور و برنامه‌ریزی بخشی نباید درهرحال منجر به تأخیر در ابلاغ سقف اولیه در فرایند تهیه بودجه یا بودجه آینده‌نگر شود. از آنجاکه فرایندهای چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها منعطف‌اند و تا حدی هم ماندگار، این موضوع نباید مشکلات عمده‌ای را به‌وجود آورد، به این شرط که زمان‌بندی مناسب برقرار شود و با توصیه‌های فصل چهارم نیز برای تهیه بودجه مطابقت داشته باشد.

رهیافت نگرش چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها مباحث مطرح شده در این کتاب را در چارچوبی چندساله گرد می‌آورد (مباحثی از قبیل اعمال محدودیت‌های مطلق در بودجه، کسب اطمینان از سیاست بودجه‌ای قوی و ایجاد رهیافت راهبردی کلی و بخشی، تعهد بیشتر به پیش‌بینی‌پذیری و مسئولیت بیشتر وزارتخانه‌های اجرایی). برعکس، مباحث قسمت ۳-۱۳ جنبه‌های فنی ابزارهای برنامه‌ریزی هزینه‌های عمومی را در مرکز توجه قرار می‌دهد. به‌هرحال، اهداف رهیافت چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها که پیش‌تر تشریح شد، باید در به‌کارگیری ابزارها برای قرار دادن رسمی بودجه در چارچوب چندساله، مدنظر قرار گیرد.

### ۳-۱۳ اجرای برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها

در برخی از کشورهای در حال توسعه و در حال گذار، اجرای رهیافت چارچوب

فصل سیزدهم روش‌های برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها ۵۴۷

میان‌مدت هزینه‌ها یا اجرای مرحله اول آن شامل تهیه برآورد کل هزینه‌ها برحسب بخش‌های اصلی، تهیه اسناد راهبردی و اجرای برنامه هزینه‌های بخشی در تعدادی از بخش‌های اصلی است. چنین رهیافتی می‌تواند به بهبود مؤثر بودجه‌ریزی و سیاست‌سازی کمک کند.

اما در سایر کشورها، اجرای چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها می‌تواند موجب احیای رهیافت قدیمی برنامه‌ریزی هزینه‌ها، با نامی جدید شود. چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها در این کشورها به‌عنوان بودجه چندساله تعریف می‌شود که شامل برنامه‌های جدید برای سال‌های بعد نیز هست. به‌رغم این واقعیت که رهیافت چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها نمی‌تواند به‌صورت مکانیکی به اجرا درآید، شواهد چندانی از تلاش این کشورها در طراحی ابزارهای برنامه‌ریزی هزینه‌ها برای خودشان وجود ندارد که از همان ابتدا با شرایط آنها سازگاری داشته باشد. آموزه‌ها از تجربه گذشته کشور یا سایر کشورها در برنامه‌ریزی هزینه‌ها معمولاً مورد توجه قرار نمی‌گیرند. درعوض، این نگرش وجود دارد که چنین کاری مجدداً صورت پذیرد و سپس ابزارشان را در روشنای این تجربه تغییر دهند. روش کم‌هزینه‌تر آن است که در ابتدای کار تحلیل دقیق‌تری صورت گیرد و محصولی ایجاد شود که تطابق بهتری با شرایط خاص داشته باشد.

همان‌گونه که پیش‌تر نیز بیان شد امکان برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها زمانی که شرایط آینده پیش‌بینی‌شدنی‌تر باشد، بیشتر است. با فرض برابری در سایر ویژگی‌ها، شرایط آینده زمانی پیش‌بینی‌پذیرتر است که اقتصاد، ۱. بزرگ‌تر باشد و ۲. توسعه‌یافته‌تر و کمترین پیش‌بینی‌پذیری را نیز کشورهای کوچک در حال توسعه دارند. با این حال، در واقع نیاز به چشم‌اندازی چندساله در کشورهای در حال توسعه بیشتر است، چرا که در این کشورها تخصیص منابع برای توسعه مستلزم تغییرات مکرر و بزرگ‌تر است. با توجه به این مسئله مزمن، اجرای روش جزء‌به‌جزء<sup>۱</sup> برای کشورهای در حال توسعه توصیه می‌شود. عزم دولت و انضباط سخت‌گیرانه مالی از شرایط موفقیت روش جزء‌به‌جزء برای برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها تلقی می‌گردد.

---

## 1. Building-block approach



### ۱-۳-۱۳ شرایط برنامه‌ریزی مؤثر چندساله

درواقع هر برنامه تثبیت تحت حمایت صندوق بین‌المللی پول شامل چارچوب میان‌مدت بودجه‌ای است. این در حالی است که فرایندها و الزامات برای برنامه‌ریزی هزینه‌ها کاملاً با فرایندها و الزامات برای برآوردهای اقتصاد کلان یا برآوردهای هزینه در سطح کلان متفاوت است. اغلب یادآوری می‌شود که محیط کشورهای در حال توسعه «پیشبرد برنامه‌ریزی میان‌مدت هزینه‌ها را به‌عنوان ابزار عملی اصلاح بودجه‌ریزی بسیار دشوار می‌سازد... برنامه‌های همکاری فنی برای کمک به موفقیت در اصلاحات نتایج متفاوتی داشته‌اند»<sup>(۲۴)</sup> شرایط سیاسی و آماری و اجرایی باید برای تبدیل آنها به ابزاری مؤثر برای برنامه‌ریزی هزینه‌ها و بودجه‌ریزی مناسب باشد.

#### ۱-۳-۱-۱ اندکی ثبات

اجرای برنامه‌ریزی میان‌مدت هزینه‌ها در شرایط اقتصادی بی‌ثبات دشوار است.<sup>(۲۵)</sup> برخی موافق‌اند که برنامه‌ریزی چندساله می‌تواند خود ابزار افزایش ثبات هزینه‌ها باشد. در هر حال، کایدن<sup>۱</sup> و وایلدافسکی اثر تسهیل‌کننده ثبات بر بودجه‌ریزی چندساله را مورد تأکید قرار دادند، ولی این را که برنامه‌ریزی بتواند اطمینان بیشتری برای کشورهایی که دچار عدم ثبات ساختاری هستند ایجاد کند، رد کردند. «تناقض اساسی در مورد برنامه‌ریزی آن است که انتظار می‌رود شرایط مناسب را برای موفقیت خود به‌وجود آورد».

کشورهایی که فضای اقتصادی بی‌ثبات دارند، حتی بیشتر از سایر کشورها به برنامه اقتصاد کلان بی‌نقص، ارزیابی پایداری و آسیب‌پذیری مالی و نیز برآورد هزینه‌های آتی برنامه‌هایشان نیازمند هستند. در هر حال آنها باید از تعهدات سیاستی که در آینده و در صورت وقوع بحران‌های اقتصادی برآورده نمی‌گردند، خودداری ورزند.

همان‌گونه که در فصل چهارم بحث شد، نظام‌های مناسب پیش‌بینی درآمد شرط لازم بودجه‌ریزی بی‌نقص به‌شمار می‌آیند. آنها در عین حال لازمه برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها هستند؛ لیکن برای کشوری که با عدم اطمینان مواجه است، تهیه پیش‌بینی

فصل سیزدهم روش‌های برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها ۵۴۹

درآمد میان‌مدت مشخصاً برای آن امری بسیار دشوار به نظر می‌رسد. در کشورهایی که درآمد آنها تا حد زیادی به قیمت کالاها بستگی دارد، برنامه هزینه‌ای که در ابتدا واقعی به نظر می‌رسد می‌تواند تنها چند ماه پس از تهیه، غیرواقعی گردد. بودجه‌ریزی آینده‌نگر در این کشورها مستلزم انضباط مالی در حد عالی است.

### ۱۳-۳-۱-۲ اطلاعات خوب

برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها مستلزم برآوردهای اقتصاد کلان قابل اعتماد مناسب با اهداف مالی در دسترس در سطح کلان و بنابراین پیش‌بینی خوب منابع آینده است. همان‌گونه که پیش‌تر هم بحث شد، تفکیک سیاست‌های جدید یا تغییرات سیاستی از سیاست‌های مستمر مستلزم وجود ظرفیت فنی تحلیل برنامه‌ها و تصمیم‌گیری سیاستی منضبط است.

سایر اطلاعات مورد نیاز براساس طرح تفصیلی هزینه‌ها، طی دوره‌ای زمانی است که به مفهوم طبقه‌بندی مناسب بودجه‌ای و حسابداری به‌موقع و دقیق است. تمام این مسائل به تفصیل و در جای دیگری از این کتاب آورده شده است.

### ۱۳-۳-۱-۳ انضباط بودجه‌ای

همچنان که به کرات تأکید می‌شود، بودجه سالیانه به تنهایی برای انتقال منابع از مصارفی با ارجحیت کمتر به مصارفی با ارجحیت بیشتر، سازوکار ضعیفی است. گرایش معمول، پخش منابع به‌طور همگانی<sup>۱</sup> از طریق برخی تعدیل‌های فزاینده است، به‌جای انتقال منابع نسبت به تغییرات عمده در سیاست‌ها. همان‌طور که در فصل چهارم بحث شد، بودجه برای اجتناب از روش افزایشی محض باید در چشم‌انداز چندساله تنظیم شود. برنامه چندساله هزینه‌ها می‌تواند سازوکاری رسمی را برای تنظیم بودجه‌ها با سیاست‌ها به‌وجود آورد. اما زمانی که فقدان انضباط بودجه‌ای موجب انحراف‌های بزرگ بین آنچه که در بودجه آمده است و آنچه که خرج شده است می‌گردد، در سودمندی برنامه‌ریزی چندساله

---

1. Across-the-board

تشکیک و تردید می‌شود. به‌عنوان مثال، اگر ۲۵ درصد کاهش در هزینه‌های نظامی سه سال طول بکشد، درحالی‌که در اجرای هر بودجه سالیانه هزینه‌های نظامی از مقدار بودجه‌ریزی شده تجاوز کند، آنگاه بودجه میان‌مدت بی‌ربط شده است.

#### ۴-۱-۳-۱۳ پشتیبانی نهادی

بودجه‌ریزی آینده‌نگر در حالت آرمانی‌اش باید ابزار اصلی تخصیص منابع باشد؛ اما در اکثر کشورها پذیرش چنین نگرشی از سوی تصمیم‌گیرندگان سیاسی بعید است. نباید به طرف‌های ذی‌نفع اجازه داد فرایند بودجه را از طریق بازی‌های سیاسی معنی‌دار سست کنند. معمولاً در زمان تهیه بودجه سالیانه، راهبردهای انحرافی نیز گسترش می‌یابند. برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها مزیت لزوم بررسی اثر مالی آینده تصمیم‌های سیاستی جاری را دارد و بنابراین برخی از این راهبردهای انحرافی را محدود می‌کند. اما برنامه چندساله هزینه‌ها درعین‌حال می‌تواند بهانه‌ای برای ایجاد راهبردهای انحرافی از طریق فشار به هزینه‌ها در سال‌های آینده باشد. چنین شرایطی منجر به درخواست وزارتخانه‌های اجرایی<sup>۱</sup> برای افزایش هزینه‌ها می‌شود، زیرا برنامه‌های جدید به‌محض گنجانده شدن در برآوردها به‌سادگی تبدیل به «پرداخت‌های موظف» می‌شوند. برنامه‌ریزی میان‌مدت هزینه‌ها، در برابر چند چیز آسیب‌پذیر است: مزیت قابلیت اندازه‌گیری (به مسائل و مقوله‌های اندازه‌گیری شدنی اهمیت بیشتری داده می‌شود تا آنچه که ناشدنی است. ن.ک. فصل چهارم)؛ سلطه نظام‌های رسمی (به نظام‌ها و فرایندهای رسمی اهمیت بیشتری داده می‌شود تا فرایندهای غیررسمی)؛ پاداش به بهترین ارائه‌کنندگان (ارائه خوب بودجه به‌خودی‌خود به‌مثابه نوعی پایان تلقی می‌شود، که اگر برنامه‌ریزی میان‌مدت هزینه‌ها به‌مثابه مبنایی انتخابی فقط برای برخی از برنامه‌ها معرفی شود، ممکن است مشکلاتی را به بار آورد) و بی‌طرف نبودن، در صورتی‌که طراحان و کنترل‌کنندگان فرایند از آن به‌صورت ابزاری برای تنظیم مجدد هزینه‌ها برطبق گرایش‌هایشان استفاده کنند.

---

1. Line ministries

## ۲-۳-۱۳ آماده‌سازی ابزارهای برنامه‌ریزی چندساله

در نوشتارهای مربوط به بودجه‌ریزی، حکایت‌های پندآموزی درباره اجرای نظام‌های بودجه‌ریزی نسخه‌برداری شده وجود دارد (نظیر نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی، و بودجه‌ریزی بر مبنای صفر و نظایر اینها که در فصل سوم مورد بحث قرار گرفت). در آغاز تعریف بیش از حدی از این مفاهیم به دست داده شد، اما بعدها که معلوم گردید از طریق آنها نمی‌توان به اهداف مورد نظر دست یافت، از اعتبار افتادند. از این رو، پیش از انجام بودجه‌ریزی چندساله، ارزیابی انتقادی واقع‌بینانه ضرورت می‌یابد. به پرسش‌هایی که در پی می‌آیند باید جواب‌های قانع‌کننده‌ای داده شود:

- آیا کشور آمادگی چنین عملی را دارد، به این مفهوم که آیا فرایندهای حمایتی مناسب وجود دارد، همچون نظام مؤثر پیش‌بینی درآمد؛ رویه‌های پیش‌بینی هزینه‌های آینده برنامه‌ها و ارزیابی درستی آنها؛ سازوکارهای هماهنگ مناسب برای تهیه بودجه شامل بازبینی نظام‌مند و مشترک اجزای جاری و سرمایه‌ای بودجه؛ انضباط بودجه‌ای خوب و جز اینها؟

- در صورت مؤثر بودن کارکرد فرایندهای پشتیبان، چه رهیافتی مقرون‌به‌صرفه‌تر است؛ همچنین بهترین ترکیب اقدامات برای دستیابی به اهداف مدیریت هزینه‌های عمومی - که در فصل اول بحث شد - کدام است؟

- در صورت کارکرد نامناسب فرایندهای پشتیبان چه اقداماتی اولویت دارند؟ آیا آنها باید قبل از اجرای برخی از اجزای برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها انجام شوند؛ نیز آنها اقدامات جنبی هستند؟

هر کشوری باید نظام بودجه‌ای‌اش را با برآورده ساختن سه هدف اصلی ذکر شده در فصل اول بهبود بخشد (انضباط مالی و کنترل کل هزینه‌ها؛ کارایی در تخصیص و کارایی عملیاتی). این هدف‌ها از درون با یکدیگر متناسب‌اند؛ اما نقشی که اصلاح یا ابزاری خاص می‌تواند در دستیابی به این اهداف ایفا کند، به شرایط کشور و آن ابزار بستگی دارد. به‌عنوان مثال، در کشورهایی که نظام بودجه‌ریزی نقدی در آنها حاکم است و وزارت دارایی بیش از اندازه در مدیریت بودجه وزارتخانه‌های اجرایی مداخله می‌کند، اقدامات اولویت‌دار به‌منظور افزایش پیش‌بینی‌پذیری و کارایی عملیاتی،

بودجه‌ریزی آینده‌نگر نیست. این می‌تواند در طراحی ابزارهای برنامه‌ریزی چندساله اهمیت یابد، زیرا انتظار افزایش پیش‌بینی‌پذیری از آنها قبل از انجام سایر اصلاحات بودجه‌ریزی نابخاست.

### ۱-۲-۳-۱۳ برآوردهای کلان یا تفصیلی؟

هدف پیش‌بینی‌پذیری مستلزم تفصیل مناسب برنامه‌های چندساله هزینه‌ها برحسب برنامه، طرح‌ها و واحدهای استفاده‌کننده از بودجه است. اما ممکن است این امر با هدف انضباط مالی تضاد داشته باشد. ارائه در سطح کلان‌تر نه تنها مقرون‌به‌صرفه‌تر است، بلکه درعین حال دستگاه‌ها را از ادعای مالکیت بر سطوح منابع مالی آینده در صورت بازبینی کاهشی منع می‌کند. از این رو در یک رهیافت تدریجی، گام اول معطوف به محدود نمودن برآوردها در حد تهیه برآورد کل هزینه‌هاست (همچنان که در فصل چهارم آورده شده است). تهیه برآوردهای کلان نباید منجر به متوقف کردن برنامه‌ریزی خاص و بررسی موضوع‌های بسیار مهم شود. برآوردهای آینده برای برنامه‌های گسترده باید با اطلاعات مناسب پشتیبانی شوند. در غیر این صورت، این کار می‌تواند ابزاری برای پنهان کردن فیل سفید در دست ساخت یا برنامه‌هایی برای افزایش جذب نیرو در کشوری باشد که دستگاه اداری آن پیشاپیش کارکنان اضافی در خود داشته است.

برآوردهای کلان را می‌توان همراه با سایر پیشرفت‌ها در نظام‌های تصمیم‌سازی و بودجه به‌طور تفصیلی‌تر تهیه کرد. دستورالعمل‌های تفصیلی کردن تدریجی برآورد کل هزینه‌ها به شرایط کشور مورد نظر بستگی دارد. در کشورهایی که با مسئله دیرکرد پرداخت دستمزدها یا سایر اقلام ضروری هزینه‌ها مواجه‌اند، برنامه هزینه‌ها باید به‌طور روشن هدف‌ها - سقف‌های معوق این حوزه‌ها را به‌منظور هدایت دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه در شناسایی اقدامات لازم برای حل آنها مشخص کند. سایر کشورها ممکن است اول نیازمند اجرای برنامه‌های چندساله با پوشش جزئی باشند (ن.ک. قسمت ۴-۱۳).

### ۲-۲-۳-۱۳ برنامه‌ریزی برنامه‌های جدید؟

برای کسب اطمینان از ارتباط قوی بین تدوین سیاست‌ها و برنامه‌ریزی هزینه‌ها می‌توان

\_\_\_\_\_ فصل سیزدهم روش‌های برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها ۵۵۳

برنامه چندساله را طوری طراحی کرد که همه برنامه‌های مورد نظر را طی دوره برنامه‌ریزی پوشش دهد. این خود می‌تواند علاوه بر برنامه‌های بودجه سالیانه، شامل برنامه‌های جدید برای سال‌های بعدی نیز باشد. چنین رهیافتی امکان شناسایی تغییر ترکیب برنامه هزینه‌ها را به وجود می‌آورد و مذاکره با کمک‌دهندگان را تسهیل می‌کند.

اما همان‌طور که در فصل چهارم بحث شد، کاستی اصلی معمول در بودجه‌ریزی دیدگاه «نیاز» است که منجر به برنامه‌های هزینه‌ای می‌شود که با محدودیت‌های مالی تناسبی ندارد و فاقد ارتباط مناسب بین تدوین سیاست‌ها و برنامه‌ریزی هزینه‌هاست، و موجب چانه‌زنی بیش از حد و گسترش راهبرد انحرافی نیز می‌شود. این مشکلات در زمان تهیه بودجه چندساله شکلی شدیدتر می‌یابند، زیرا به برنامه‌ریزی فراتر از سال مالی بودجه در مقایسه با بودجه سالیانه با الزام کمتری نگریده می‌شود و پذیرش وسوسه تهیه فهرست آرزوها به جای تقاضاهای معقول ساده‌تر است. از این رو برنامه‌ریزی چندساله مبدل به عملی ساده ولی خطرناک می‌گردد. در کشورهای با انضباط مالی ضعیف یا انسجام ضعیف دولت، تدوین بودجه‌های آینده‌نگر در چارچوب اقتصاد کلان برای اجتناب از این نتایج نامطلوب کافی نیست. تجربه اولیه برخی از کشورهای سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی که در قسمت ۲-۱۳ مورد بررسی قرار گرفت، نشان می‌دهد که چنین مشکلاتی حتی ممکن است در کشورهای توسعه‌یافته نیز روی بدهد. خطر اصلی در اجرای بودجه آینده‌نگر، این امر است که صرفاً به‌عنوان برنامه توسعه پنج‌ساله تلقی گردد و نه نظام برنامه‌ریزی هزینه‌ها تحت محدودیت‌های شدید بودجه‌ای.

تمرکز بر تصمیم‌های جاری، به جای در پیش گرفتن رهیافت کامل بودجه‌ریزی آینده‌نگر، خطر آثار انحرافی را محدود می‌کند. در بودجه چندساله علاوه بر برنامه‌های جاری، برنامه‌های جدید بودجه سالیانه نیز می‌آید و برای کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی برنامه‌هایی را هم که تأمین مالی خارجی برای‌شان موجود است، در برمی‌گیرد. مازاد پیش‌بینی‌های درآمدی و کل هزینه‌های سالیانه این برنامه‌ها نباید تخصیص پیدا کند. این رقم می‌تواند در سندهای برنامه‌ریزی صرفاً به‌عنوان ذخیره‌ای کاملاً احتمالی نشان داده شود. این رهیافت تا حد زیادی مشابه رهیافت در پیش گرفته شده در کشورهای سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی است که در زمان تهیه برآوردهای

چندساله بر «سیاست‌های مستمر» تمرکز کردند. همچنین شبیه رهیافت سخت برنامه سرمایه‌گذاری عمومی است که در فصل دوازدهم برای کشورهای متکی به کمک مورد توجه قرار گرفته است.

اما به‌طور قطع به‌کارگیری چنین رهیافت سخت‌گیرانه‌ای می‌تواند در کشورهای در حال توسعه مشکل باشد. اصطلاح «سیاست‌های مستمر» که اغلب کشورهای توسعه‌یافته آن را پذیرفته‌اند، می‌تواند منجر به چانه‌زنی‌هایی گردد. از این‌رو به‌جای آن اصطلاح، طرح‌ها یا برنامه‌های جاری ترجیح دارد. مشکل نگران‌کننده‌تر آن است که در کشورهای در حال توسعه تمایل عمومی به اهمیت دادن به برنامه‌ریزی تصمیم‌های آینده، به‌جای بررسی اثر آینده تصمیم‌ها در زمان تهیه بودجه سالیانه، وجود دارد. بخشی از این موضوع به رهیافت سنتی برنامه‌ریزی مربوط می‌شود، اما کشورهای کمک‌کننده نیز که فهرست پروژه‌ها و سیاست‌های آینده را برای مطابقت با دستورالعملشان طلب می‌کنند، در این میان نقش دارند.

در هر حال، حتی اگر این رهیافت سخت‌گیرانه پذیرفتنی نباشد، برآوردهای چندساله باید به‌منظور اجتناب از تغییرات مخرب آینده براساس فروض محافظه‌کارانه قرار داشته باشند. برنامه‌ریزی چندساله در صورتی معتبر خواهد بود که برآوردهای تهیه شده سال قبل در زمان تهیه بودجه سالیانه به‌طور مرتب به بازنگری کاهشی نیاز داشته باشند. در عمل، برآوردهای هزینه‌ها باید مساوی با پیش‌بینی‌های بودجه‌ای برای سال اول، و کمتر از سطح هزینه‌های برآوردی در سناریو اقتصاد کلان برای سال‌های بعد باشد.

### ۳-۲-۳ طول دوره برنامه‌ریزی

«در برنامه‌ریزی هزینه‌ها، همانند هر موضوع دیگری، نوعی بده - بستان اساسی بین قطعیت و مناسبت وجود دارد. هرچه دوره مورد پوشش کوتاه‌تر باشد، اقدامات اقتصادی ویژگی و قابلیت اجرایی بیشتری خواهند داشت، اما هرچه دوره تحت پوشش طولانی‌تر باشد، اقدامات بیشتری مناسبت می‌یابند. به‌عنوان مثال، بودجه‌ای یک هفته‌ای قطعیت بیشتری دارد، اما به‌عنوان ابزار سیاست‌گذاری استفاده‌شدنی نیست، درحالی‌که بودجه‌ای ۱۰ ساله برای تغییرات سیاست‌گذاری مناسب‌تر است، اما کاملاً در مورد آن عدم اطمینان

فصل سیزدهم روش‌های برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها ۵۵۵

وجود دارد. از این رو با فرض ثابت بودن سایر شرایط، امکان رهیافت چندساله هزینه‌ها به‌طور مستقیم با پیش‌بینی‌پذیری شرایط آینده مناسب است».<sup>(۲۶)</sup>

طول دوره‌ای که برنامه‌های جدید برای آن طراحی شده است، یک ویژگی مهم طراحی ابزار برنامه‌ریزی هزینه‌ها به‌شمار می‌آید. در اصل، طول دوره باید در کشورهای که با عدم اطمینان‌های عمده مواجه‌اند، کوتاه‌تر باشد. به‌طور کلی، برنامه‌های چندساله هزینه‌ها، سه یا چهار سال را پوشش می‌دهند. عدم اطمینان می‌تواند قدم اول بودجه‌ریزی چندساله را تنها به دو سال محدود کند.

اما دوره دوساله برای ارزیابی معنی‌دار جهت‌های سیاستی و تعدیل‌های مناسب و ارزیابی هزینه‌های مستمر سرمایه‌گذاری بسیار محدود است. همچنین کشورهای در حال توسعه برای ارائه تصمیم‌ها در مورد طرح‌هایی که با کمک‌های خارجی تأمین مالی می‌شوند، به زمان طولانی‌تری نیاز دارند و لازم است که زمان مورد نیاز برای آماده‌سازی طرح و نیز مذاکره و تدارکات را مدنظر قرار دهند.

برای تطبیق این دو شرط متضاد، کشورهایی که با اوضاع بی‌ثبات اقتصادی مواجه‌اند باید تمایز واضحی بین «دوره برنامه‌ریزی» که برنامه‌های جدید و تصمیم‌های سیاستی برای آن طراحی شده است، و «دوره پیش‌بینی» که صرفاً هزینه‌های آینده برنامه‌ها را نشان می‌دهد، قائل گردند. به‌عنوان مثال آنها می‌توانند دارای برنامه چندسال‌های باشند که در آن سال اول (یا دو سال اول) شامل برنامه‌های جدید (دوره برنامه‌ریزی) باشد و در سال‌های بعدی صرفاً هزینه‌های آینده برنامه‌ها (دوره پیش‌بینی) نشان داده شود. اصطلاح برنامه‌های «جدید یا جاری» باید در چنین مواردی به‌صورت محدود مورد تفسیر قرار گیرد (برعکس سیاست مستمر). اما در کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی لازم است دوره برنامه‌ریزی برای طرح‌های تأمین مالی شده از طریق کمک طولانی‌تر از یک یا دو سال باشد. این مسئله خاص در فصل دوازدهم (رهیافت دشوار برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری) مورد بحث قرار گرفته است.

همچنین فعالیت‌های برنامه‌ریزی هزینه‌ها نباید به تولید برآوردهای بودجه آینده محدود گردد. برای اهداف فنی نیز پیش‌بینی بلندمدت‌تر ممکن است مورد نیاز باشد (مثلاً برای ارزیابی اثر بدهی یا سیاست بازنشستگی). در برخی از بخش‌ها ممکن است



هزینه مستمر سرمایه‌گذاری‌ها به مطالعات خاصی نیاز داشته باشد. به‌طور کلی تأمین مالی برنامه‌های سرمایه‌گذاری فراتر از پایان دوره یک بودجه اهمیت بیشتری از خود دوره مورد نظر دارد (به‌عنوان مثال، آثار جالب توجه‌تر مالی حفظ و نگهداری دوره‌ای یک برنامه جاده‌سازی تنها چند سال بعد از تکمیل آن اتفاق می‌افتد). در این میان انواع مختلفی از اسناد پیش‌بینی و برنامه‌ریزی برای بودجه‌ریزی و تدوین سیاست ضرورت می‌یابند، که آنها نیز باید شرایط رسمی بودجه را درخور باشند.

#### ۴-۲-۳-۱۳ پوشش جزئی؟

تعدادی از کشورها برنامه‌های چندساله‌ای را تهیه می‌کنند که در آن تنها چند بخش یا زیربخش‌هایی از طبقه‌بندی هزینه‌ها نظیر برنامه سرمایه‌گذاری عمومی، برنامه سرمایه‌گذاری بخشی، برنامه‌های هزینه بخشی، قوانین برنامه خاص و نظایر اینها مورد توجه قرار می‌گیرد.

این رهیافت‌ها امکان بده - بستان بین بخش‌ها یا طبقات هزینه‌ها را به روشی سازگار فراهم نمی‌سازد. در زمانی که چارچوب کلان اقتصادی‌ای به‌طور جدی برنامه‌های چندساله «جزئی» هزینه‌ها را شکل نداده باشد، برنامه‌های چندساله «جزئی» هزینه‌ها مانع انضباط مالی می‌شوند. برنامه‌های هزینه عمومی یا برنامه‌های سرمایه‌گذاری بخشی در چندین کشور در حال توسعه تهیه شده‌اند.<sup>(۲۷)</sup> اغلب، این برنامه‌های بخشی نیازهای وزارتخانه‌های اجرایی را برای هزینه‌های مستمر و سرمایه‌گذاری نشان می‌دهند که با محدودیت بودجه برای سال اول اما غالباً بدون محدودیت‌های شفاف مالی برای سال‌های آتی تهیه شده‌اند. وزارتخانه‌های اجرایی می‌توانند از این برنامه‌ها برای تدوین سیاست بخشی‌ای یا چانه‌زنی با وزارت دارایی یا مذاکره با کشورهای کمک‌کننده استفاده کنند، اما به‌هرحال برای اطمینان از سازگاری بین اهداف مالی و سیاستی کافی نیستند. البته، در مجموع چنین برنامه‌های بخشی و رای سال جاری ارزش چندانی ندارند. در فصل دوازدهم ارزیابی مشابهی از فهرست آرمانی طرح‌های سرمایه‌گذاری آماده شده برای نشست‌های کمک‌کنندگان در تعدادی از کشورهای در حال توسعه به‌عمل آمده است. برنامه‌های هزینه که کل ارقام هزینه‌ها را پوشش می‌دهد، اغلب مغایر یا متضاد با

فصل سیزدهم روش‌های برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها ۵۵۷

برنامه‌هایی است که تنها سرمایه‌گذاری را پوشش می‌دهد (نظیر برنامه سرمایه‌گذاری عمومی که در فصل دوازدهم توضیح داده شد). چنانچه این مبحث مربوط به سازوکارهای تدوین سیاست باشد، این تضاد امری مناسب به‌شمار می‌آید. تخصیص راهبردی منابع نمی‌تواند به بررسی برنامه سرمایه‌گذاری محدود گردد. اما از نظر فنی، در زمان ارزیابی تأثیر مالی آینده برنامه‌های جاری باید به طرح‌های سرمایه‌گذاری توجه خاصی مبذول شود، زیرا این طرح‌ها به‌طور کلی چندساله‌اند. علاوه بر این، در کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی نیز باید به همکار داخلی طرح‌هایی که با منابع خارجی تأمین مالی شده‌اند، توجه ویژه‌ای مبذول شود. چارچوب کلان اقتصادی مناسب که با برآورد کل هزینه‌ها تکمیل شده است، برای چارچوب‌بندی برنامه سرمایه‌گذاری عمومی لازم است. اما از سوی دیگر برآورد کل هزینه‌ها باید با سند برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری کامل شوند تا حداقل هزینه‌های آتی طرح‌های بزرگ را نشان دهند.

برنامه‌های چندساله جزئی دارای این مزیت‌اند که تمرکز بر حوزه‌هایی دارند که برنامه‌ریزی چندساله برای آنها بسیار بیشتر مورد نیاز است. اغلب کشورهایی که برنامه‌ریزی چندساله انجام می‌دهند توجه‌شان را به چانه‌زنی بر سر طرح‌های کوچک معطوف می‌دارند، در حالی که برنامه‌های خیلی مهم تنها به‌طور تقریبی برآورد می‌شوند و مورد بحث قرار نمی‌گیرد (به‌خصوص زمانی که این طرح‌ها سیاسی باشند). در چنین شرایطی بهتر است در حوزه‌هایی که در آن برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها دارای نقش حیاتی است، تمرکز صورت گیرد. بودجه‌های تفصیلی آینده‌نگر یا برنامه سرمایه‌گذاری عمومی همراه با صدها پروژه اغلب ابزارهای غیرمؤثری برای انتخاب‌های سیاست‌سازی هستند. حوزه‌های دارای اولویت برای برنامه‌ریزی چندساله تفصیلی هزینه‌ها به شرایط و اولویت‌های سیاستی هر کشور بستگی دارد. به‌عنوان مثال، به‌طور کلی تهیه برنامه چندساله برای جاده‌سازی و حفظ و نگهداری آن در مقایسه با وزارتخانه‌های اداری اهمیت بیشتری دارد. همان‌طور که پیش‌تر هم اشاره شد، در کشورهایی که وابسته به کمک هستند، برنامه‌ریزی طرح‌هایی که با کمک‌های خارجی تأمین مالی می‌شوند، دارای اهمیت زیادی است. کشورهایی که باید کارکنان اداری‌شان را بسیار کاهش دهند، ممکن است نخست نیازمند تمرکز بر برنامه‌های هزینه پرسنلی و نظایر اینها باشند.

بنابراین برنامه‌های چندساله جزئی می‌توانند برای بودجه‌ریزی و تصمیم‌سازی مفید باشد؛ لیکن همان‌گونه که مکرراً در این مجموعه بر آن تأکید شده است، برای شناخت جهت‌های سیاستی عمده، اجتناب از گسیختگی برنامه‌ریزی هزینه‌ها و وعده‌های تحقق‌نیافته، چارچوب کلان اقتصادی‌ای که با برآوردهای هزینه‌ها در سطح کلان برحسب عملکرد اصلی تکمیل شده باشد، باید حتماً آنها را چارچوب‌بندی کند.

#### ۵-۲-۳-۱۳ ارائه برنامه‌های چندساله

همان‌گونه که در فصل سوم بحث شد، بودجه باید خط‌مشی‌های پاسخ‌گویی و مسئولیت‌پذیری همراه باشد. چنین توصیه‌هایی را می‌توان در مورد برنامه‌های چندساله نیز به کار برد. برآوردهای کلان اغلب تنها برحسب عملکرد اصلی یا بخشی صورت می‌گیرند، اما آنها در قدم دوم باید به‌طور تفصیلی برحسب وزارتخانه و دستگاه تهیه شوند. تهیه گزارش بخشی یا برنامه‌ریزی راهبردی، بخش مهمی از رهیافت چارچوب میان‌مدت هزینه‌هاست. برنامه‌های بخشی باید به‌طور کامل تعریف شوند. ارائه برنامه‌ها برحسب بخش، تهیه فرم‌های پیش‌نویس برنامه‌ها و نظایر اینها می‌تواند تدوین بودجه بخشی و برنامه چندساله را بهبود بخشد؛ اما نباید به‌عمل بودجه‌ریزی - برنامه‌ای، به همان مفهوم تلاش‌های شکست خورده در دهه ۶۰ که تلاش شد تا ترتیبات اداری و مسئولیتی را نادیده انگارد، منجر شود (ن.ک. مباحث فصل سوم).

#### ۶-۲-۳-۱۳ شرایط ابزار

برای آنکه برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها ابزار مؤثری در سیاست‌سازی باشد، باید به‌صورت سندی دولتی و ترجیحاً همراه با بودجه به مجلس ارائه شود. شفافیت و انتشار تعهدات هزینه‌ها برای پاسخ‌گویی و پیش‌بینی‌پذیری مهم است.

اما متعهد ساختن دولت براساس برآوردهای تقریبی مانع تحقق اهداف مالی می‌شود. در عمل، شرایط و نقش سند برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها می‌بایست به کیفیت آن بستگی داشته باشد. به همین جهت در تعدادی از کشورهای در حال توسعه، نخستین قدم باید تهیه سند برنامه‌ریزی چندساله داخلی تنها برای کسب اطلاعات

فصل سیزدهم روش‌های برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها ۵۵۹

باشد. چنین سندهایی هدف‌های محدودی دارند، اما می‌توانند به توسعه تدریجی رهیافت برنامه‌ریزی چندساله کمک کنند.

### ۳-۳-۱۳ اجرای بودجه‌های چندساله: چند نمونه

اجرای بودجه‌های جامع چندساله زمانی مؤثر است که شرایط و امکانات مهیا باشند. در غیر این صورت، چنین کاری غیر از تلف کردن منابع و زمان نیست و ممکن است موجب انحراف توجه از نیازهای فوری بهبود فرایند بودجه سالیانه گردد. پیرایندهای ۳۳، ۳۴، ۳۵ و ۳۶ تجربه‌های مختلف چند کشور را در اجرای بودجه‌های چندساله - که گاه «چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها» نامیده می‌شوند - نشان می‌دهند؛ هرچند چندان مشخص نیست که همه آنها رهیافت چارچوب میان‌مدت هزینه‌های بیان شده در قسمت ۲-۱۳ را به‌کار بسته باشند.

### ۴-۱۳ نکات اصلی و توصیه‌هایی برای اصلاحات

#### ۱-۴-۱۳ نکات اصلی

تعدادی از کشورها از دهه ۱۹۶۰ بودجه‌های چندساله منعطف را تهیه می‌کنند. هدف اولیه از تهیه بودجه چندساله، ارائه چارچوبی بود که در آن برنامه‌ها و سیاست‌های جدید شناسایی شوند و برنامه‌ریزی گردند. نتایج نامتوازن و نیاز به تقویت کنترل هزینه‌ها، منجر به تمرکز بودجه‌های چندساله بر سیاست‌های مستمر و تغییرات سیاستی جاری و اجتناب از برنامه‌ریزی سیاست‌های جدید برای آینده شد. بودجه‌ریزی چندساله در برخی از کشورهای توسعه‌یافته صرفاً به‌منظور ترسیم خط مبنا<sup>۱</sup> برای بودجه انجام می‌گیرد. این خط مبنا محدودیت‌های فعلی را طی دوره چندساله نشان می‌دهد. در سایر کشورها، بودجه‌ریزی چندساله و بودجه‌ریزی سالیانه هماهنگی بیشتری دارند. فرایندهای بودجه‌ریزی چندساله تصمیم‌سازی را به‌طور مؤثر چارچوب‌بندی می‌کنند و تمرکز بر تغییرات سیاستی را در تهیه بودجه امکان‌پذیر می‌سازند.

بودجه‌های چندساله باید حتماً با استفاده از چارچوب اقتصاد کلان تدوین شده باشند. تهیه آنها مشابه تهیه بودجه و شامل ترکیبی از رهیافت‌های از پایین به بالا و از بالا به پایین تحت محدودیت‌های شدید مالی است (ن.ک. فصل چهارم). تحت چنین شرایطی بودجه چندساله می‌تواند ابزاری مؤثر برای تدوین سیاست و تخصیص منابع باشد. بدین ترتیب بررسی نظام‌مند اثر آتی تصمیم‌های سیاستی و نظارت بر اجرای آنها طی دوره‌های چندساله را ممکن می‌سازد و چارچوبی منظم و مناسب را برای قرار گرفتن بودجه در چشم‌انداز چندساله فراهم می‌آورد که در هر صورت باید به انجام برسد (ن.ک. فصل چهارم). فرایندهای نظام‌مند بودجه‌ریزی چندساله می‌توانند موجب افزایش پیش‌بینی‌پذیری و از این طریق کارایی عملیاتی گردند.

اخیراً بانک جهانی رهیافت چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها را با هدف کسب اطمینان از انضباط مالی بهتر و تخصیص راهبردی منابع از طریق به‌کارگیری برنامه‌ریزی راهبردی در دو سطح دولت و زیربخش‌های آن و کارایی عملیاتی از طریق افزایش پیش‌بینی‌پذیری و افزایش مسئولیت‌های وزارتخانه‌های اجرایی، به‌وجود آورده و تدوین کرده است.

در بسیاری از کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای در حال گذار، عدم اطمینان و عدم ثبات، فرایند تصمیم‌سازی با انضباط نه‌چندان زیاد و کمبود فرایندهای پشتیبان فنی، برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها را دشوار ساخته است.

رهیافت برنامه‌ریزی چندساله باید براساس شرایط هر کشور طراحی گردد این رهیافت دربرگیرنده مواردی است از قبیل محدود کردن طول دوره برنامه‌ریزی شامل برنامه‌ها و طرح‌های جدید، اجرای برآورد کل هزینه‌ها و نیز تفصیلی کردن تدریجی آنها، و اجرای برآوردهای کلان و برنامه‌های جزئی (برنامه بخشی در حوزه‌های اولویت‌دار، برنامه سرمایه‌گذاری و نظایر اینها).

## ۲-۴-۱۳ توصیه‌هایی برای اصلاحات

### ۱-۲-۴-۱۳ حداقل شرایط

هر کشوری حداقل باید به برآورد هزینه آینده اقلام عمده هزینه‌های خود بپردازد و

فصل سیزدهم روش‌های برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها ۵۶۱

بودجه را براساس چارچوب کلان اقتصادی واقع‌نگرانه که در آن شناسایی گزینه‌های سیاستی عمده ممکن باشد، تدوین کند (ن.ک. فصل چهارم). هیچ ابتکار بزرگ جدیدی، تا زمانی که چارچوب آینده آن به‌طور واقع‌نگرانه ارزیابی نشده باشد، نباید برای تأمین مالی در نظر گرفته شود.

## ۲-۲-۴-۱۳ گام‌های بعدی

گام‌های بعدی را می‌توان به‌عنوان شرطی کلی در نظر گرفت:

- ماهیت برنامه‌ریزی اسناد چندساله باید به‌طور روشن و مناسب مشخص شده باشد. هر کشوری باید متوجه باشد که تغییرات سیاست مستمر و سیاست جاری در فرایند بودجه سالیانه تصمیم‌گیری شود. برنامه‌ریزی سیاست‌های جدید در سال‌های خارج از برنامه چندساله توصیه نمی‌گردد.
- هر برنامه چندساله هزینه‌ها با هر مشخصاتی باید در چارچوب اقتصاد کلان شکل گرفته باشد.

برای آنکه برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها با شرایط و وضعیت کشور متناسب و هماهنگ گردد، ویژگی‌های ابزارهای برنامه‌ریزی باید به‌دقت طراحی شوند:

- **شکل:** اگر هدف افزایش پیش‌بینی‌پذیری باشد، در ارائه پیش‌بینی‌های چندساله به میزان مناسبی از تفصیل نیاز است، اما برآوردهای تفصیلی آینده می‌توانند موجب افزایش درخواست‌های دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه شوند. کشورهایی که دارای ظرفیت‌های فنی محدود یا انضباط مالی ضعیف هستند باید به این موارد توجه کنند: ۱. برآورد کل هزینه‌ها؛ ۲. تهیه تفصیلی برنامه‌های چندساله جزئی، تنها برای حوزه‌های اولویت‌دار.
- **طول دوره برنامه‌ریزی:** نشان دادن هزینه‌های آینده برنامه‌های جاری طی دوره‌ای چندساله دارای اهمیت است، اما کشورهای دارای انضباط مالی ناکافی یا مواجه با عدم اطمینان باید از برنامه‌ریزی طرح‌ها و برنامه‌های جدید در سال‌های خارج از برنامه‌های هزینه‌ای‌شان، حتی زمانی که این برنامه‌های جدید مربوط به سیاست‌های جاری باشند، بپرهیزند. اما استثناهایی نیز به‌ویژه برای مواجهه با پروژه‌های تأمین مالی شده از طریق کمک‌های خارجی، لازم‌اند (ن.ک. فصل دوازدهم).

• برنامه‌های جزئی با تمرکز بر حوزه‌ها یا بخش‌های اولویت‌دار (نظیر سرمایه‌گذاری) می‌توانند رهیافت کارای هزینه باشند. دامنه برنامه در کشورهای مختلف متفاوت است. برنامه‌های هزینه با پوشش جزئی باید حتماً با استفاده از برآورد کل هزینه‌ها چارچوب‌بندی شوند.

• برنامه‌های چندساله تفصیلی هزینه‌ها باید با توجه به پاسخ‌گویی و مسئولیت‌پذیری ارائه شوند.

• **کیفیت ابزار:** تصریح و انتشار تعهدات هزینه‌ها برای پاسخ‌گویی و پیش‌بینی‌پذیری مهم است، اما متعهد ساختن دولت بر پایه برآوردهایی که به‌طور تقریبی تهیه شده‌اند می‌تواند مانع از دستیابی به اهداف مالی گردد. اگر هنوز در مورد کیفیت ابزار اطمینان وجود ندارد، سند برنامه‌ریزی هزینه‌ها باید به‌مثابه نوعی سند کاری تلقی شود. کشورهای با شرایط مناسب (مانند وضعیت پایدار اقتصاد کلان، انضباط مالی و ظرفیت‌های فنی مناسب) می‌توانند آن را به‌طور تدریجی از طریق ایجاد ابزارهای جزئی یا به یک‌باره با بودجه‌ریزی آینده‌نگر جامع اجرا کنند. نظام بودجه‌ریزی آینده‌نگر و نظام بودجه‌ریزی سالیانه باید به‌طور کامل با همدیگر هماهنگی داشته باشند.

### پیرابند ۳۳

#### موزامبیک: چارچوب میان‌مدت هزینه زودهنگام؟

در پی گزارش بانک جهانی در سال ۱۹۹۶ مبنی بر دعوت کشورها به بهبود مدیریت مالی‌شان، دولت موزامبیک برنامه‌ای اصلاحی را آماده ساخت<sup>۱</sup> که شامل برنامه جامعی برای اصلاح مدیریت هزینه‌ها و چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها بود. استراتژی مورد نظر شامل بهبود در چند فرایند اصلی می‌شد: قانون بودجه، طبقه‌بندی و پوشش بودجه، حسابداری و نظارت، مدیریت وجوه نقد، مدیریت بدهی و حسابرسی. به‌عنوان بخشی از این راهبرد، اخیراً قانون چارچوب بودجه به تصویب رسیده و نظام جدید طبقه‌بندی بودجه معرفی شده است. اما اگر قرار باشد نظام‌های مالی عمومی به‌طور مناسب به ایفای نقش بپردازند، کماکان باید اقدامات بسیاری انجام شود، زیرا نقطه شروع

1. Republica de Moçambique, 1997.

اصلاحات بسیار مقدماتی است: حساب‌های ثبت یک‌طرفه (اغلب به‌صورت دستی)، کثرت حساب‌های بانکی برای اداره امور دولت، مشکلات جدی جریان وجوه نقد، رعایت نشدن تقویم بودجه، اتکای بیش از حد به تأمین مالی از طریق کمک‌های خارجی (که بیش از همه موجب ازهم‌گسیختگی بودجه می‌شود)، روال‌های کاملاً مستقل (شامل بودجه‌ریزی و حسابداری) برای هزینه‌های مستمر و سرمایه‌گذاری، و نیز کنترل‌های ضعیف.

اخیراً با پایان جنگ داخلی مشخص شده است که این کشور نیازمند تعدیلات مالی فراوانی است و حتی با وجود بخشش بدهی به‌دلیل آنکه کمک‌های خارجی در حال کاهش است، کسری بودجه باید کاهش یابد. چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها طرح جذابی است، اما به‌علت فقدان نظام‌های پشتیبان به‌خصوص در زمینه منابع انسانی مشکلات بالقوه‌ای می‌تواند به دنبال اجرای آن پیش آید. کمبود شدید نیروی انسانی متخصص مورد نیاز برای اصلاحات بودجه‌ریزی وجود دارد. این مشکلات شامل فقدان مهارت‌های پایه، فقدان کادر با شایستگی‌های بالاتر، رفتن کارکنان به بخش خصوصی، اختلاف حقوق بسیار زیاد بین بخش‌های دولتی و خصوصی، و داشتن شغل دوم برای تکمیل دستمزدهای ناکافی است. گفته می‌شود وزارت دارایی و برنامه‌ریزی از لحاظ مهارت کارکنان یکی از ضعیف‌ترین دستگاه‌هاست.

باین‌حال، دولت چارچوب میان‌مدت پنج‌ساله انعطاف‌پذیر هزینه‌ها را ارائه کرده است که با تهیه بودجه سال ۱۹۹۹ شروع می‌شود. چالش‌های کنونی عبارت‌اند از: مناسب ساختن کار بخشی با واقعیت‌های اقتصاد کلان (تعریف منابع در دسترس در سطح کلان) و اطمینان از تهیه بودجه ۱۹۹۹ براساس چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها (تعریف تخصیص‌های بخشی و نظارت بر رعایت آن در اجرا).

روشن است که اجزای اصلی چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها هنوز در جای خود قرار نگرفته‌اند. این عقیده که «موزامبیک دارای این مزیت است که هنوز برخی اصلاحات به اجرا درآمده در برخی از دیگر کشورها را شروع نکرده است و لذا می‌تواند از تجربه آنها منتفع گردد»، باید با توجه به مشکلات اجرای چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها در شرایط کنونی سنجیده شود. جدول زمانی اثربخشی این برنامه‌ها سال‌ها به طول می‌انجامد و با توجه به ضعف بودجه‌ریزی و نظام‌های مناسب با آن، در پیش گرفتن چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها آسان‌تر که به‌دقت برای نیازهای کنونی موزامبیک طراحی شده باشد، واقع‌نگران‌تر است. به‌علاوه، چارچوب میان‌مدت پنج‌ساله هزینه‌ها به‌خصوص با توجه به فقدان دستیابی واقعی به آمار دو و سه‌ساله هزینه‌ها در شرایط پیش‌بینی‌ناشدنی، بیش از حد بلندپروازانه است.



### پیرابند ۳۴

#### آفریقای جنوبی: چارچوب میان‌مدت هزینه کامل؟

با تقدیم بودجه سال ۱۹۹۸ پذیرش چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها اعلام گردید و چنین توصیف شد: «چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها برنامه‌ای عملیاتی است که ما به‌وسیله آن تلاش‌های بازسازی و توسعه خود را استحکام می‌بخشیم». هدف‌های این برنامه بدین شرح است:

۱. تقویت تصمیم‌سازی سیاسی در فرایند بودجه؛
  ۲. قادر ساختن هیئت دولت برای مرتبط ساختن تخصیص‌های بودجه و خدمات؛
  ۳. تقویت حاکمیت و تصمیم‌سازی مشارکتی؛
  ۴. ارائه خدمات بهتر؛
  ۵. ایجاد فضای میان‌مدت برای برنامه‌ریزی بخش عمومی و
  ۶. دستیابی به شفافیت بیشتر و صداقت در سیاست‌سازی بودجه.
- چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها فرایند منعطف سه‌سال‌های است که در آن هزینه‌ها به قیمت‌های جاری برآوردی بیان می‌شوند. چنین چیزی، هم برای دولت ملی به‌کار گرفته می‌شود و هم برای دولت محلی و اولویت‌های اقتصادی و اجتماعی دولت و تعهدات بازسازی و توسعه کشور را منعکس می‌کند. انتظار می‌رود اجرای چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها به تخصیص کارای منابع در حوزه‌های اولویت‌دار و برنامه‌ریزی و مدیریت کاراتر منابع بیانجامد. این درواقع چارچوبی است که از طریق آن می‌توان پیشنهادهای سیاستی را ارزیابی کرد و شفافیت دولت را نیز بیشتر ساخت و تجدید تعهدات (تعهدات هزینه‌ای سال‌های قبلی) را کاهش داد.
- چارچوب میان‌مدت هزینه‌های آفریقای جنوبی جامع است و کلیه اجزای لازم برای اجرای موفقیت‌آمیز را دربرمی‌گیرد: چارچوب اقتصاد کلان، سیاست مالی، پیش‌بینی هزینه‌های میان‌مدت برای سه سال، فرایند بودجه سالیانه مرتبط با چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها و پیش‌نویس برنامه‌های بخشی. این اجزا با یکدیگر مرتبط‌اند و کل فرایند نیز حمایت سیاسی قدرتمندی را با خود به همراه دارد. چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها هنوز در مرحله اولیه است اما دستاوردهای عمده‌ای داشته است. کار جالب توجهی در مورد برنامه‌های بخشی، با ایجاد تیم‌های بخشی در ماه اوت ۱۹۹۷ صورت پذیرفته است.

نسخه آفریقای جنوبی چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها، دارای ارتباطات اضافی است که به‌منظور افزایش ارتباط و امکان موفقیت آن طراحی شده‌اند. اول آنکه بر تمرکززدایی مالی، تبدیل اهداف سیاستی به ارائه خدمات، افزایش کارایی و شفافیت و همکاری بین بخش‌های عمومی و خصوصی تأکید کرده است. دوم، اصلاح بودجه وابسته به مدیریت مالی است که براساس برنامه چارچوب میان‌مدت

هزینه‌ها وجوه مالی مضاعف و خاصی را دریافت می‌کند. سوم، در برنامه چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها میزان هزینه و شرایط اشتغال بخش عمومی مسائل مهمی تلقی می‌گردند. در این برنامه به‌طور خاصی مدیریت کارکنان، قوانین خدمات عمومی، بودجه‌ریزی برای هزینه‌های پرسنلی و تمرکززدایی از تصمیم‌سازی در مورد کارکنان مورد توجه قرار گرفته است. این امر موجب برقراری رابطه‌ای قوی بین مدیریت هزینه و مسائل کارکنان می‌گردد که در برنامه‌های اصلاحی بخش عمومی موضوع نادری است. این برنامه به‌دلیل برنامه‌ریزی مناسب و توجه به مسائل درست، شایسته موفقیت است. امکان موفقیت آن نیز به‌دلیل تعهد قوی دولت، البته در صورتی که با انرژی و قاطعیت دنبال شود، بالاست و چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها در آفریقای جنوبی همه امکانات دستیابی به اهداف اصلی خود را دارد.

### پیرابند ۳۵

#### تانزانیا: نظام بودجه‌ریزی شکست خورده؟

برنامه چهارساله منعطف و بودجه آینده‌نگر تانزانیا ناامیدکننده بوده است. وضعیت آن نیز در اواخر ۱۹۹۷ نامشخص بود: کار تحلیلی برای دوره سه‌ساله ۱۹۹۹-۱۹۹۸ انجام گرفته ولی منتشر نشده بود و استمرار برنامه منعطف و بودجه آینده‌نگر نامشخص بود. مسائل روزمره مدیریت وجوه نقد بر مدیریت بودجه تفوق داشت و تردید در مورد امکان برنامه‌ریزی میان‌مدت هزینه‌ها را تقویت می‌کرد. بانک جهانی، در تانزانیا به این نکات توجه کرده است: هزینه‌ها تحت برنامه منعطف و بودجه آینده‌نگر همواره از مسیر طراحی شده انحراف داشتند و طرح‌های سال‌های آتی جدی تلقی نمی‌شد. اگرچه وزارتخانه‌های اجرایی و وظایفشان را در مورد برآوردهای توسعه‌ای و مستمر آماده و ارائه می‌کردند، در عمل وظایف مستمر و توسعه‌ای به‌طور مستقل از سوی وزارت دارایی و برنامه‌ریزی مورد بررسی قرار می‌گرفت. بخش بزرگی از جریان کمک‌ها به‌طور مناسب در بودجه و حساب‌های دولت گزارش نمی‌شد. تا به حال دلایل متعددی در مورد علت ناتوانی برنامه منعطف و بودجه آینده‌نگر در مورد عملی ساختن کامل چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها وجود داشته است. طرح‌های بودجه بیش از حد خوش‌بینانه بودند و از این‌رو دستیابی به بودجه واقعی ناممکن می‌گردید. تعهد سیاسی دولت به ارقام بودجه ضعیف بود و به همین خاطر تخصیص‌های مجدد اولیه در بودجه صورت می‌پذیرفت. انضباط کلی هزینه‌ها ضعیف داشت و بودجه نیز به‌دلیل معوق‌های هزینه که باید در آینده انجام می‌گرفت، کنار گذاشته می‌شد. ضعف در برآورد، نظارت و حسابداری منبع دیگری از عدم اطمینان‌هاست. در جای دیگر از گزارش، چنین ذکر شده است: «تجربه برنامه منعطف و بودجه آینده‌نگر به‌خاطر انحراف سریع از فروض اصلی اقتصاد کلان در برنامه تضعیف شد. شواهدی وجود ندارد که چارچوب اقتصاد کلان

پیشنهادی در واقع با حفظ ثبات کلان اقتصاد سازگار بوده است.» «بودجه توسعه بخش ناچیزی از بودجه ثبت شده (۱۰ درصد) و حتی نسبت کوچک‌تری از پرداختی بودجه را تشکیل می‌دهد.» «تعداد طرح‌ها به طرز کنترل ناشدنی زیاد بود و پروژه‌ها به شدت کمتر از حد تأمین مالی می‌شدند.» «تجزیه برنامه‌ریزی هزینه‌ها به بودجه‌های مستمر و عمرانی مانع نگرش جامع به نیازها شده بود.» «برنامه منعطف و بودجه آینده‌نگر به دلیل ضرورت تهیه بودجه سالیانه کنار گذاشته شده و حتی برآوردهای هزینه سالیانه به دلیل فقدان نظم و ناتوانی در پیش‌بینی و کنترل مؤثر تعهدات به سرعت از مسیر اصلی خود خارج گشته است.»

علاوه بر این، در همان گزارش چنین آمده است: «بیش از ۸۰ درصد وجوه کمک‌کنندگان در بودجه ثبت نشده، وزارتخانه‌ها تعهدات هزینه‌ای فراوانی خارج از محدودیت‌های بودجه ایجاد کرده‌اند و در نتیجه پرداخت‌های معوق عمده به سال‌های بعد منتقل شده است و انحراف بودجه در طی سال بالاست. تنها بخشی از بودجه عمرانی طی سال تخصیص یافته و دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه کنترل‌های نظارتی ضعیفی دارند و هیچ اقدام انضباطی برای اضافه هزینه ندارند. تسویه حساب خزانه دو سال به تعویق افتاده است و در نتیجه حساب‌های نهایی وجود ندارند.»

به‌رغم این نواقص، بازبینی هزینه‌های عمومی به وسیله بانک جهانی در سال‌های ۱۹۸۹ و ۱۹۹۴ هنوز رهیافت برنامه منعطف و بودجه آینده‌نگر را توصیه می‌کند. در آخرین تحلیل بانک جهانی چنین نتیجه‌گیری شده است: «اصول و هدف‌های رهیافت برنامه منعطف و بودجه آینده‌نگر با یکدیگر تناسب دارند. با توجه به جدیت دولت کنونی اگر برنامه منعطف و بودجه آینده‌نگر به صورت مناسبی اصلاح شود، هنوز می‌تواند ابزار مؤثری تلقی شود.» با مقایسه این وضعیت با شرایط مناسب معرفی موفقیت‌آمیز چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها (همچنان که در پیوست ۳ فهرست شده است) احتمال اجرای موفقیت‌آمیز چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها در تانزانیا بسیار پایین است.

### پیرابند ۳۶

#### یادگیری از کامیابی‌ها: گزارش هزینه‌های عمومی<sup>۱</sup> در بریتانیا

این پیرابند مشکلات گزارش هزینه‌های عمومی انگلیس را در سال‌های ابتدایی این طرح با قدمت ۳۴ ساله مورد بررسی قرار داده و در آن اقدامات اتخاذ شده برای غلبه بر این مشکلات مورد بحث قرار گرفته است.

در سال ۱۹۶۳ به‌عنوان گزارش آینده‌نگر پنج‌ساله هزینه‌های عمومی (بودجه سال جاری و چهار سال آینده) آغاز گشت و به قیمت‌های ثابت ارائه شد. در اواسط دهه ۷۰ اقتصاد انگلستان باید نسبت به شوک شدید افزایش قیمت نفت تعدیل می‌شد. با اقتصاد کساد، چشم‌انداز پنج‌ساله هزینه‌های عمومی به قیمت‌های ثابت دیگر مناسب نبود. هزینه‌های عمومی سریع‌تر از درآمد ملی در حال افزایش بودند. فشار اقتصادی به‌صورت نامساوی قسمت می‌شد و بخش عمومی از زیر این فشار شانه خالی می‌کرد. هزینه‌های تحقق‌یافته به‌ناچار از مسیر برنامه‌ریزی شده‌شان انحراف پیدا می‌کردند و آمار نامربوط هویدا می‌شدند. کمیته منتخب هزینه‌ها در آن زمان نتیجه‌گیری کرد که «روش‌های فعلی خزانه‌داری برای کنترل هزینه‌های عمومی نامناسب‌اند، چرا که بعد از تصمیم‌گیری در مورد سیاست‌های مرتبط، منابع پولی را می‌توان تا اندازه‌ای که در نظر نبود هزینه کرد».\* به‌طور خلاصه، برنامه پنج‌ساله ارتباط چندانی با آنچه که خرج می‌شد، نداشت.

بازبینی اساسی، ضعف‌های متعددی را آشکار ساخت. افزایش ثبات مخارج عمومی در واقع نوعی توهم بود، زیرا هزینه‌های عمومی را نمی‌توان از مدیریت کوتاه‌مدت اقتصادی تفکیک کرد. اتخاذ مبنای قیمت ثابت موجب سطوح هزینه عمومی تحقق‌ناپذیر طی دوران رکود و رشد غیرمطلوب در سایر دوره‌ها شد. علاوه بر این، مقایسه آمارها با بودجه سالیانه بسیار دشوار گردید. برنامه پنج‌ساله بیش از حد طولانی بود، چرا که اطلاعات هزینه‌ها در دو سال آخر اتکا ناشدنی و بنابراین بسیار نامرتب می‌گردید. خزانه‌داری فاقد آمار اتکا شدنی بود و از این‌رو توان نظارت دقیق بر هزینه‌ها را در مقابل برنامه‌ها نداشت. حساب‌ها ابزارهای کنترلی نامناسب بودند، زیرا آنها برای انطباق هزینه‌های وزارتخانه‌ها با خواسته‌های خزانه‌داری دیگر به‌کار نمی‌آمدند. از این نظر، کنترل دقیق برنامه یا هزینه‌های عمومی امکان‌پذیر نبود و همین خود اقدامات اصلاحی فوری را طلب می‌کرد. از سال ۱۹۷۵ به بعد رویه‌های خزانه‌داری برای جمع‌آوری، به‌هنگام کردن و بررسی اطلاعات مالی مورد تجدیدنظر قرار گرفت و نوعی نظام اطلاعات مالی طراحی شد و برقرار گردید. محدودیت‌های نقدینگی در سال ۱۹۷۶ شروع شد و بر مبنای قیمت ثابت در سال ۱۹۸۲ رها گردید و طول مدت به‌تدریج از پنج سال به سه سال کاهش پیدا کرد. گزارش هزینه‌های عمومی تجدیدنظر شده که به‌طور گسترده‌ای برنامه‌ریزی نقدی را به‌کار گرفته، کنترل بهتر هزینه‌های عمومی در سطح کلان را ممکن ساخته، ارتباط بهتری بین بودجه سالیانه برقرار کرده و چارچوب بهتری را برای مدیریت هزینه‌های بخش عمومی و همچنین اهرمی را برای افزایش منافع کارایی دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه فراهم آورده است.

تجربه انگلستان راهنمای مفیدی برای رسیدن به انتظارات واقع‌بینانه است. موفقیت بودجه‌ریزی آینده‌نگر با شناخت مشکلات و نحوه انجام تعدیلات برای غلبه بر آنها آغاز می‌شود. گزارش هزینه‌های عمومی در ۱۹۷۳ به پختگی کامل خود رسید و «مهم‌ترین ابداع در این زمینه بین ملل غرب تلقی گردید».

\* Thain and Wright, p. 43.

### پی‌نوشت‌ها

1. See Premchand, 1983, Chapter 7, Expenditure Programming and Forecasting, William Allan, "Public Expenditure Programming and Forecasting", in Caiden, 1996.
2. Premchand, 1993.
3. Public Expenditure Management Handbook, The World Bank, 1998.
۴. در سال ۱۹۹۵ سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی شامل کشورهای استرالیا، اتریش، کانادا، دانمارک، فنلاند، آلمان، ایتالیا، هلند، نیوزیلند، اسپانیا، سوئد، انگلستان و ایالات متحد آمریکا بود.  
ن.ک. OECD, 1995.
5. See Premchand, "Expenditure Controls: Institutional and Operational Issues", in Premchand, "Government Financial Management: Issues and Country Studies", IMF, 1990.
6. Premchand, 1983, page 218.
7. Budgeting for the Future, OECD, 1997.
8. See "Government Accounting in the United Kingdom", in Premchand, 1990.
9. See M. Keating and D. Rosalky, "Rolling Expenditure Programs: Australian Experience and Prognosis", in Premchand, 1990.
۱۰. تعاریف و تفسیرهای مربوط به نظام مدیریت هزینه‌ها و سیاستگذاری از منبع زیر استخراج شده است:
- H. Sims, "Policy and Budgetary Disharmony: Canada's Experience Since the 1960's", in OECD, 1996.
11. H. Sims, op, cit.
12. See Lacey, 1989, and William Allan, "Public Expenditure Programming and Forecasting", in Caiden, 1996.
13. Lacey, 1989, and Allan op.cit.
14. H. Sims, op. cit.
15. See Allan op.cit, and von Hagen, Budgeting Procedures and Fiscal Performance in the European Communities, Commission of the European Communities, 1992.
16. Allan op.cit.
17. OECD, 1995.
۱۸. شامل کشورهای استرالیا، اتریش، بلژیک، دانمارک، فنلاند، فرانسه، آلمان، یونان، ایرلند، ایتالیا، ژاپن، هلند، نیوزیلند، نروژ، پرتغال، اسپانیا، سوئد، سوئیس، ترکیه، انگلستان، ایالات متحد آمریکا

فصل سیزدهم روش‌های برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها ۵۶۹ \_\_\_\_\_

(OECD, 1995). در زمان اجرای طرح، کره و مکزیک هنوز جزء اعضای سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی نبودند.

19. See Michael Keating and David Rosalky, "Rolling Expenditure Plans: Australian experience and Prognosis", in Premchand, "Government Financial Management Issues and Country Studies", IMF, 1990.

۲۰. برآوردهای آینده‌نگر در استرالیا، ذخایر را در برنمی‌گیرد.

۲۱. توضیحات چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها ارائه شده در این بخش از راهنمای مدیریت هزینه‌های عمومی، بانک جهانی، ص ۳۱-۵۲ برگرفته شده است.

22. Public Expenditure Management Handbook, World Bank, 1998, pp. 46.

23. Ibid, pp. 40.

24. Allan, op. cit.

۲۵. تجربه دشوار انگلستان در اوایل بحران نفتی ۱۹۷۳ در این زمینه ذکر شدنی است. ن.ک. Thain and Wright, 1995

۲۶. در فصل پانزدهم بده - بستان مشابهی برای پاسخ‌گویی مطرح شده است که در آن پاسخ‌گویی برای عملکرد می‌تواند سخت‌گیرانه ولی محدود یا گسترده اما رها باشد. از این رو امکان‌پذیری یک رهیافت برنامه‌ریزی چندساله به‌طور مستقیم با پیش‌بینی‌پذیری شرایط آینده مرتبط است.

۲۷. به‌عنوان مثال، در کامرون، ماداگاسکار و برخی دیگر.



## فصل چهاردهم

---

فناوری اطلاعات و  
ارتباطات در مدیریت  
هزینه‌های عمومی





ترجمه: یوسف جمسی

علی طرزعلی

این فصل خلاصه‌ای از فرصت‌ها، مسائل و موضوع‌های ناشی از فناوری اطلاعات و ارتباطات در مدیریت بخش عمومی، و از جمله مدیریت هزینه‌های عمومی است. این فصل با پیوست ۱۰، که به بیان کامل و دقیق نظام اطلاعات مدیریت مالی<sup>۱</sup> کاملاً یکپارچه می‌پردازد، تکمیل می‌شود. از آنجاکه چنین نظامی در اکثر کشورهای در حال توسعه دست‌یافتنی نیست - یا به‌طور واقعی وجود ندارد - و از طرفی چون پیچیدگی‌های فنی زیادی دارد، لذا در این فصل آورده نشده است. پیوست ۱۰ نیز ضمن بررسی امکان‌پذیری، هدف نهایی مناسب در این زمینه را ارائه می‌کند. بنابراین تکرار مجدد ملاحظات اساسی مطرح شده در فصل اول اهمیت می‌یابد.

نکته اول، فناوری اطلاعات و ارتباطات نوعی ابزار است، آن هم ابزاری بسیار قدرتمند که اساساً چندان متفاوت از دستگاه فتوکپی یا اتومبیل نیست. این بدان معناست که نیازها و الزامات مصرف‌کننده باید در اولویت قرار گیرد و تعیین کند که چگونه باید از ابزار فناوری اطلاعات و ارتباطات استفاده کرد. مواد و کاغذ، تلفن، ملاقات حضوری یا مراجعه به کتابخانه برای وظایف و اهداف خاص، مؤثرتر از استفاده از رایانه و اینترنت است. این موضوع بدیهی باید مورد تأکید قرار گیرد، زیرا دولت‌ها یا مشاوران و یا نهادهای اعطاکننده کمک اغلب به هر دلیلی رایانه‌ای کردن کارها را تشویق می‌کنند. هزینه‌های تغییر فناوری اطلاعات و ارتباطات باید به شکل واقع‌بینانه مورد ارزیابی قرار گیرد و با مزایای واقعی و مورد انتظار از این تغییر و تحول مقایسه شود.

نکته بعدی این است که تکنیسین فناوری اطلاعات و ارتباطات و مدیر دولتی

---

1. Financial management information system

هیچ‌کدام نباید مستقل از یکدیگر فعالیت کنند. همان‌گونه که ذکر شد، افزایش اثربخشی استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات تا حد زیادی ناشی از قوانین و روش‌های مناسب‌تر در بخش مربوط به آن است. به‌منظور به‌کارگیری فناوری اطلاعات و ارتباطات پیشرفته‌تر به‌جای قوانین منسوخ یا ناکارآمد و ابزارهای پردازش، باید به‌طور مؤثر این عدم‌کارایی‌ها را از بین برد و آنها را رایانه‌ای کرد.

پرشتاب شدن ناکارآمدی‌ها بهبود نیست. از طرف دیگر، فقدان دانش فناوری اطلاعات و ارتباطات مرتبط موجب بروز خطر اشتباه‌های پرهزینه و از دست دادن فرصت‌ها به‌منظور بهبود نمایشی در خدمات می‌شود.

به‌ویژه در حیطه مدیریت هزینه‌های عمومی، فناوری اطلاعات و ارتباطات نمی‌تواند جانشینی برای مدیریت خوب و کنترل‌های داخلی باشد. در واقع، معرفی رایانه می‌تواند تصور غلطی برای کنترل‌های شدیدتر هزینه‌ها باشد، و چنین چیزی در جایی رخ می‌دهد که بخش بزرگی از هزینه‌ها به‌طور موازی خارج از نظام رایانه‌ای روی دهد.

همچنین نظام مدیریت اطلاعات منسجم و روان مالی عمومی<sup>۱</sup> به همان نسبت حاوی خطرهای بالقوه بیشتری برای صحت و یکپارچگی داده‌هاست و در صورتی که این مدیریت بدون توجه به کنترل‌ها، نظارت‌ها، امنیت و توجه به ویروس‌های رایانه‌ای شکل گیرد، حتی می‌تواند کل نظام مدیریت مالی را به خطر اندازد.<sup>(۱)</sup>

در مجموع به‌منظور اختیار کردن فناوری اطلاعات و ارتباطات پیشرفته‌تر، باید از قواعد و ملاک‌های زیر تبعیت کرد:

۱. متناسب بودن با نیازهای کاربر و اهداف واقعی فعالیت‌ها؛
۲. هدف قرار دادن راهبرد جامع و اجتناب از رویکردهای تدریجی (که می‌تواند با نیازهای خاص متناسب باشد، اما آن را در شرایط ناپایداری قرار دهد و حتی ممکن است سیستم پرخطری را ایجاد کند)<sup>(۲)</sup>؛
۳. اطمینان یافتن از فناوری اطلاعات و ارتباطات پیشرفته‌تر با کمک قواعد و رویه‌های متری‌تر.

فصل چهاردهم فناوری اطلاعات و ارتباطات در مدیریت هزینه‌های عمومی ۵۷۵

ادعا می‌شود که فناوری اطلاعات و ارتباطات دارای ظرفیت فوق‌العاده‌ای برای افزایش پاسخ‌گویی، شفافیت و مشارکت دولت است، و در عین حال کارایی و اثربخشی اقدامات بخش عمومی را هم بهبود می‌بخشد. از دیگر ویژگی‌های فناوری اطلاعات و ارتباطات، دسترسی گسترده به خدمات عمومی، انتشار اطلاعات در جامعه و ایجاد تعامل با ذی‌نفعان و کاربران خدمات است. فناوری اطلاعات و ارتباطات در میان سایر موارد و با توجه خاص به مدیریت هزینه‌های عمومی از طریق تهیه داده‌های مربوط و موجود در کل سطوح دولت، می‌تواند به حل مشکل تمرکزگرای یا تمرکززدایی کمک کند. به علاوه، تا اندازه زیادی تحلیل بودجه و برنامه‌ریزی را آسان می‌سازد و زمان‌بندی بودجه را بهبود می‌بخشد. دلیل این امر شاید پیشرفت‌هایی باشد که تا حد زیادی به کشورهای توسعه‌یافته مربوط می‌شود. اگرچه در اکثر کشورها عملاً کاربردهای فناوری اطلاعات و ارتباطات در کنار محصولات تکنولوژی به کشورهای توسعه‌یافته تعلق دارد، باین حال ظرفیت فراوانی حتی برای کشورهای فقیر در حال توسعه نیز وجود دارد (به‌عنوان مثال، ن.ک. پیرابند ۳۷). بنابراین یک خط تلفن می‌تواند روستای دورافتاده‌ای را مستقیماً با اطلاعات ارزشمندی ارتباط دهد و علاوه‌بر آن به ساکنان روستا اجازه می‌دهد که در دولت خود «حق رأی» داشته باشند.

## ۱۴-۱ حکمرانی و خدمات عمومی در عصر اطلاعات

### ۱۴-۱-۱ نقش فناوری اطلاعات و ارتباطات در کارایی حکمرانی

در طی پنج سال گذشته تعدادی از دولت‌ها، طرح‌های بلندپروازانه‌ای را برای تجدید ساختار دولت به کمک فناوری اطلاعات و ارتباطات اجرا کرده‌اند. ویژگی مهم برنامه‌ها برای دولت الکترونیکی<sup>۱</sup> این است که دائماً در طرح‌های جامعه اطلاعاتی و همایش‌های بین‌المللی همچون جامعه اطلاعات اروپا<sup>۲</sup> و کشورهای صنعتی گروه هفت<sup>۳</sup> مطرح می‌شوند. درحالی‌که این ابتکارات از لحاظ قلمرو و اهمیت بسیار متفاوت‌اند، اما بیانگر اجماعی وسیع از امکانات فناوری اطلاعات و ارتباطات نیز هستند. هم‌کوشی فزاینده بین فناوری

---

1. Online Government  
 2. European Information Society  
 3. G7 Group of Industrial Nations

اطلاعات و ارتباطات، دولت‌ها را قادر خواهد ساخت که در راه به‌دست آوردن اطلاعات و بهره‌برداری از آن، انعطاف‌پذیری بیشتری از خود نشان دهند. بدین ترتیب این انعطاف‌پذیری‌های جدید، فرصت‌های تازه و مهمی را برای طراحی فرایندهای کسب‌وکار و شکل‌گیری سازمان‌ها فراهم می‌سازد که این خود بر پایه امکانات شکل گرفته برای ارتباط انسان‌ها قرار دارد. به‌ویژه عواملی مانند زمان، جغرافیا، محدودیت‌های سازمانی و قضاوت‌های ملی در هدایت امور انسانی اهمیت کمتری خواهند داشت.

راه‌های جدید اداره و ارتباط اطلاعات می‌تواند دولت‌ها را در مواجهه با معمای کاهش هزینه‌ها و افزایش کیفیت از طریق «کار بهتر و هزینه‌های کمتر» یاری کند. مهم‌تر آنکه، راه‌های تعاملی جدیدی بین دولت‌ها و شهروندان گشوده می‌شود و به افزایش شفافیت و پاسخ‌گویی منجر می‌گردد و تا حدود زیادی شکل‌های جدید مشارکت آزاد را در دسترس دولت‌ها قرار می‌دهد.<sup>(۳)</sup>

طی دهه ۱۹۶۰ بخش دولتی، اکثر شرکت‌های خصوصی را در استفاده از رایانه برای پشتیبانی از وظایف اجرایی و اداری پایه - شامل مدیریت نظام‌های اطلاعاتی، فرایند پرداخت حقوق کارمندان و فرم‌های درخواست حسابداری - هدایت و رهبری می‌کرد. در نتیجه، دولت‌ها تمایل داشتند که پشت سر صنایع خصوصی در بخش نظام ارائه خدمات الکترونیکی<sup>۱</sup>، که دسترسی مستقیم به اطلاعات و خدمات داشتند، قرار بگیرند.

اما اخیراً اکثر دستگاه‌های دولتی و محلی به‌طور ابتکاری در سراسر جهان، نظام فناوری اطلاعات و ارتباطات را برای پاسخ به رشد فراوان بخش عمومی به‌کار گرفته‌اند. اهداف پروژه‌های ارائه خدمات الکترونیکی بر دو نوع است:

- به‌کارگیری پیشرفت‌های عمده در عکس‌العمل‌های سریع، کارایی و دسترسی به خدمات دولتی؛

- نزدیک‌تر کردن دولت به شهروندان.

منافع اطلاعات جدید و ظرفیت‌های ارتباطاتی برای خدمات ارائه شده به‌وسیله دستگاه‌های دولتی عبارت‌اند از:<sup>(۴)</sup>

---

1. Electronic Service Delivery (ESD)

فصل چهاردهم فناوری اطلاعات و ارتباطات در مدیریت هزینه‌های عمومی ۵۷۷

الف) کاهش هزینه‌های اداری، توزیع و هدایت پس‌اندازها به‌سوی حمایت از امور اولویت‌دار. فناوری اطلاعات و ارتباطات موجب کاهش فراوان هزینه‌های انتقال اطلاعات و هزینه‌های هماهنگی و سازگاری اطلاعات می‌شود. به‌ویژه فناوری اطلاعات و ارتباطات قادر است داده‌های بیشتری را (به‌عنوان مثال، آمار تولد یا تغییر در نشانی‌ها) بین سیستم‌های مختلف اطلاعاتی توزیع کند و بدین‌وسیله موجب کاهش زمان صرف شده به‌منظور جمع‌آوری اطلاعات شود.

ب) واکنش‌ها و پاسخ‌های سریع و مناسب به درخواست‌ها و پرسش‌ها از جمله ارائه خدمات خارج از ساعات اداری. در این زمینه فناوری اطلاعات و ارتباطات می‌تواند دسترسی مستقیم به معاملات یا حساب‌های مشتری را که در بخش‌های مختلف دولتی نگهداری می‌شوند (به‌ویژه خدمات عمومی همگانی<sup>۱</sup>) فراهم کند. بنابراین مواردی که به فرد مربوط می‌شوند، می‌توانند سریع‌تر به فرایند بدل گردند و پردازش شوند.

ج) دسترسی به کل دستگاه‌ها و سطوح دولت در هر نقطه و مکان. فناوری اطلاعات و ارتباطات از ایجاد روش‌های مناسب و انعطاف‌پذیرتر برای شهروندان به‌منظور دستیابی به خدمات عمومی حمایت می‌کند. به‌عنوان مثال، دولت‌ها تسهیلات ۲۴ ساعته در دسترس را برای اجرای کسب و کار از قبیل مسائل رفاهی، ارزیابی مالیاتی، درخواست ویزا و تجدید گواهی‌نامه رانندگی، به‌وجود می‌آورند و گسترش می‌دهند. استفاده از کارت‌های هوشمند نیز فزونی گرفته است تا بتوان به خدمات دولتی بیشتری دست یافت (نوعی خرید الکترونیکی). این امر می‌تواند مانع کلاهبرداری یا سوءاستفاده از خدمات دولتی و مزایای آن به‌دلیل افزایش اطمینان عمومی به خدمات رفاهی و مالیاتی شود.

د) توانایی حکمرانی بهتر. فناوری اطلاعات و ارتباطات دولت‌ها را قادر می‌سازد که داده‌های بیشتری از نظام‌های عملیاتی تهیه کنند و بدین‌ترتیب کیفیت بازخورد به سطوح مدیریتی و سیاستی افزایش می‌یابد. دولت‌ها نیز قادر خواهند بود که اطلاعات بیشتری را برای شهروندان فراهم سازند و از انواع جدید ارتباطات در دسترس بین سیاستگذاران، نمایندگان منتخب، شهروندان و گروه‌های ذی‌نفع سازمان‌یافته حمایت کنند. فناوری

---

1. Street-level public services

اطلاعات و ارتباطات می‌تواند توانمندی‌های حکمرانی مدرن را افزایش دهد. (ه) کمک به اقتصادهای ملی و محلی از طریق تسهیل ارتباط بین دولت و تجارت. این امر می‌تواند منجر به ارائه خدمات پیشرفته و توسعه‌یافته به مناطق روستایی دورافتاده و افزایش خدمات فوری و فوق‌العاده شود.

### پیرابند ۳۷

#### فناوری اطلاعات در منطقه اقیانوسیه

در منطقه اقیانوسیه قابلیت‌های جدید فناوری اطلاعات و ارتباطات در موارد ذیل مؤثر و سودمند بوده است:

• **ساده‌سازی تشریفات اداری دولتی:** به‌عنوان مثال، نشست مجازی ژانویه گذشته سازمان ملل از طریق یک شبکه اینترنتی<sup>۱</sup> دولت‌ها و سازمان‌های غیردولتی در ۱۰ کشور را با یکدیگر مرتبط کرد. تغییر مکان مؤثر، ضمن صرفه‌جویی ۲۵ هزار دلاری در هزینه‌های مسافرتی، موجب حذف زمان سفر تلف شده برای کارمندان پرمشغله گردید.

• **حذف موانع بین حوزه‌های عملیاتی:** کمیسیون خدمات عمومی فیجی<sup>۲</sup> به‌منظور تسهیل اثربخشی بیشتر آموزش و نظارت بر عملکرد شرکت‌کنندگان در سازمان تازه تأسیس شده موسوم به «سازمان اجرایی ارشد»<sup>۳</sup>، نظام مدیریت پرسنلی را ارائه کرده است.

• **ممکن کردن تغییر جهت خدمات عمومی به سمت حل مسائل و مشکلات ارباب رجوع:** ایالات متحد میکرونزی<sup>۴</sup> به‌منظور مشورت در زمینه موارد حاد پزشکی از طریق نظام اینترنتی با هاوایی<sup>۵</sup> ارتباط دارد. شبکه اینترنتی بیش از صد پزشک را در منطقه اقیانوسیه به هم ارتباط می‌دهد و به‌عنوان نوعی نظام هشداردهنده اولیه به هنگام شیوع امراض و بیماری‌ها عمل می‌کند.

• **آزاد کردن دولت (از قیود کاغذبازی):** موجب شفافیت و پاسخ‌گویی بیشتر دولت می‌شود. اخیراً جزایر سالمون<sup>۶</sup> به‌منظور کمک به ارزیابی تجربه‌های قبلی پیشنهاد قیمت پیمانکاران بین‌المللی روی قراردادهای دولتی مربوط به بازرسی قبل از حمل محموله‌های صادراتی الوار، از نظام اینترنتی

1. Listserv
2. Fiji Public Service Commission
3. Senior Executive Service (SES)
4. Federated States of Micronesia
5. Hawaii
6. Solomon Islands

استفاده کرد. قبلاً قراردادها با شرکت‌های فاقد صلاحیت منعقد می‌شدند. در ونوتو<sup>۱</sup> اداره بازرسی ویژه<sup>۲</sup> شبکه‌ای اینترنتی به‌منظور گرفتن مشورت‌های حقوقی برای دفاع از خودش در دادگاه عالی<sup>۳</sup> در برابر دعوی<sup>۴</sup> هیئت وزیران که خواهان انحلال دفتر بازرسی ویژه بود، ایجاد کرد. اگرچه این اداره در دفاع قانونی خود موفق شد، اما بعداً فعالیت اداره بازرسی ویژه به‌وسیله مجلس لغو گردید.

● **ایجاد و گسترش اشکال جدید مشارکت شهروندان:** سایت‌های گفت‌وگوی اینترنتی از قبیل Niugini.Com, Tonga Kava Bowl، دسترسی به مباحث سیاسی را که چاپ قانونی آنها در رسانه‌ها دشوار بوده، ساده و راحت کرده است. این سایت‌ها حضور جنبش‌ها و نهضت‌ها را در آمریکا، استرالیا و نیوزیلند امکان‌پذیر ساخته‌اند تا از این طریق در بحث‌های سیاسی کشورشان مشارکت کنند.

**Source:** Clay Wescott, Personal Communication, 1998.

## ۲-۱-۱۴ تجارت اطلاعات به‌عنوان خدمت عمومی

بی‌گمان، دولت‌ها بزرگ‌ترین جمع‌آوری‌کننده و همچنین تولیدکننده منفرد اطلاعات به‌شمار می‌آیند. روش دولت در مدیریت اطلاعات دارای تبعات بسیار گسترده‌ای است. ارتباط بین دولت و مردم از طریق انتشار گسترده اطلاعات دولتی، ارتقا می‌یابد. برای بخش تجاری، قابلیت دسترسی اثربخش به اطلاعات دولتی می‌تواند منجر به بهبود رشد اطلاعات مرتبط یا فعالیت‌های تجاری شود.

استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات در دولت، دستگاه‌های دولتی را قادر می‌سازد که به انسجام اطلاعاتی میان خود دست یابند. بنابراین دستگاه‌ها می‌توانند داده‌های بیشتری را از نظام عملیاتی و با کاهش فراوان هزینه اداره کردن اطلاعات به‌دست آورند. اگر دولت به ارزشمند بودن اطلاعات جمع‌آوری شده وقوف یابد، آنگاه از آن به‌عنوان کالایی تجاری استفاده خواهد کرد. در این حالت فناوری اطلاعات و ارتباطات به‌عنوان ابزاری برای انتقال اطلاعات از منابع به استفاده‌کنندگان یا بازار عمل خواهد کرد.

1. Vanuatu
2. High Court
3. Ombudsman's Office
4. Suit



ریچارد هیکز<sup>(۵)</sup> خطوط کلی دیدگاه‌های مختلفی را که دولت‌های متفاوت درباره ماهیت اطلاعات در پیش گرفته‌اند، به تصویر می‌کشد:

• **اطلاعات یک دارایی عمومی است:** اطلاعات بخش دولتی متعلق به همه است، زیرا در واقع به اجبار از افراد تهیه شده است و درباره آنهاست. بنابراین اطلاعات به‌طور کلی باید به‌طور رایگان در دسترس باشد، زیرا این امر می‌تواند به توسعه دموکراسی و اقتصادی کمک کند. اطلاعات یا باید به‌طور رایگان تهیه شود، یا هزینه آن به‌اندازه‌ای باشد که هزینه خروجی داده‌ها و انتقال آنها را پوشش دهد. به‌استثنای موارد خاص، افراد حق مشاهده و بررسی اطلاعاتی را که دولت نگهداری می‌کند، دارند.

• **اطلاعات یک دارایی خصوصی است:** اطلاعات بخش دولتی متعلق به دستگاهی است که اطلاعات را در اختیار دارد. از آنجاکه بخش دولتی در تولید اطلاعات که غالباً ارزش تجاری دارد سرمایه‌گذاری کرده است، لذا اطلاعات را در بخشی از بازار به فروش خواهد رساند تا درآمد فراوانی را کسب کند. افراد به‌شرطی می‌توانند اطلاعاتشان را مشاهده کنند که هزینه آن را پرداخته باشند یا بپردازند.

• **اطلاعات دارایی نیست:** دلیل قانع‌کننده و چندان مهمی وجود ندارد که ملاحظات مربوط به مالکیت، ارزش و بهای اطلاعات را در نظر گرفت. عملاً اطلاعات دارایی شخصی کارکنان هر بخش خاص دولتی است. اطلاعات معمولاً در دسترس قرار ندارد و افراد نیز حق دستیابی به آن را ندارند، مگر آنکه از طریق پرداخت‌های «زیرمیزی»<sup>۱</sup> به آن دست یابند. تحقیقات اخیر<sup>(۶)</sup> نشان می‌دهد که دستگاه‌های دولتی بیش از پیش به دنبال تجاری کردن اطلاعات و کسب درآمد از طریق فروش آن هستند. همچنین بخش خصوصی مشارکت در زمینه برنامه‌های بازاریابی اطلاعات دولت را که می‌تواند جایگزینی برای دستگاه‌های دولتی به‌منظور ارتقای رشد صنعت اطلاعات به‌شمار آید افزایش داده است. پیامد تجارت اطلاعات دولتی ممکن است چشم‌انداز جدیدی در مدیریت اطلاعات دولت باشد.

در مورد طرز کار تجارت اطلاعات دولتی، مطالعات نشان می‌دهد که دستگاه‌های دولتی اطلاعات را به‌عنوان کالایی ارزشمند و معامله‌شدنی تلقی می‌کنند. اطلاعات براساس ارزش تجاری، بخش‌های منتخب و ارائه به بازار تجاری، ارزیابی و ارزش‌گذاری می‌شوند.

---

1. Under the counter payments

دستگاه‌های دولتی ممکن است به‌طور مستقیم اطلاعات را با کاربران و استفاده‌کنندگان مبادله کنند یا از طریق شرکت‌های بازاریابی یا کارگزاران اطلاعات دست به مبادله بزنند. در انگلستان به‌منظور کارآمد ساختن دستگاه‌های دولتی درگیر با مقولهٔ عرضه اطلاعات به شرکت‌های خصوصی، سلسله رهنمودهایی به اجرا درآمده است. دستگاه‌های دولتی، به عرضه اطلاعات خام به کارگزاران اطلاعات، که به پردازش و فروش مجدد آن به کاربران می‌پردازند، تشویق می‌شوند. بعضی از دستگاه‌ها برای فروش اطلاعات به بازار با تعدادی از کارگزاران قرارداد دارند. قرارداد منوط به این است که کارگزاران به‌طور منظم اطلاعات بسته‌بندی شده را دریافت کنند و با افزودن به ارزش اطلاعات (ایجاد ارزش افزوده)، خدمات مناسبی برای استفاده‌کنندگان نهایی فراهم سازند. کارگزاران اطلاعات، طبق جدول پرداخت یا نرخ‌های توافق شده، که بستگی به حجم اطلاعات و ارزش کل فروش دارد، هزینه اطلاعات را به دستگاه‌های دولتی پرداخت خواهند کرد. افزایش تمایل دولت‌ها به استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات به‌منظور فروش اطلاعات به کاربران، پرسش‌هایی را به‌وجود آورده است. موضوع مالکیت داده‌ها به‌محض فروش آن نیازمند ارائه رهنمودهای روشن و مشخصی از سوی دولت است. از آنجاکه بعضی از گروه‌ها و احزاب ممکن است از اطلاعات منتشر شدهٔ دولت سوءاستفاده زیادی کنند، لذا باید کنترل‌هایی به‌منظور قانون‌مند ساختن استفاده از این اطلاعات فراهم شود. از آنجاکه دولت‌ها مهم‌ترین عرضه‌کنندگان اطلاعات در بازار هستند، به این دلیل باید به رقابت با شرکت‌های خصوصی بپردازند و روشی که در آن اطلاعات لزوماً در بازار مبادله می‌شود نیز باید از طریق رهنمودهای دقیقاً تعریف شده به اجرا درآید و اداره شود. بنابراین سیاست روشن دولت برای ایجاد یا وضع کردن مدیریت تجاری اطلاعات دولت، بس اهمیت دارد.

### ۳-۱-۱۴ موانع نوآوری‌ها در فناوری اطلاعات و ارتباطات

شکست سیاست‌های دولت غالباً یکی از دلایل اتلاف منافع بخش دولتی ناشی از فناوری اطلاعات و ارتباطات است. اداره بررسی فناوری آمریکا<sup>۱</sup> مشکلات عمده‌ای از این دست را شناسایی کرده است:

---

1. U.S. Office of Technology Assessment (OTA)

توجه نامناسب و ناکافی به عامل انسانی در ایجاد نظام‌ها، فقدان اولویت‌بندی مناسب نیازها برحسب قدرت خرید متقاضیان، در دسترس بودن و کاربری آسان، افزایش شکاف بین تحصیل‌کردگان و شهروندان ماهر و فنی و همچنین بین افرادی که چندان از مزایای تحصیل بهره‌مند نبوده‌اند، و سرانجام شکست در مشارکت مؤثر و پیش‌گام بین نهادهای دولتی و بخش خصوصی. در میان موانع موجود بر سر راه نوآوری‌های مربوط به ارائه خدمات عمومی، می‌توان به این موارد اشاره کرد:<sup>(۷)</sup>

الف) دفاع از حدود وظایف سازمانی به‌وسیله بالاترین مقام هر دستگاه؛

ب) پراکندگی به هنگامی که دستگاه‌ها یا سازمان‌ها انحصاراً نظامشان را برای ارباب رجوعشان شکل می‌دهند، ادغام وظایف متعدد و بین دستگاهی خود فرایندی گام‌به‌گام و بالقوه بلندمدت است؛

ج) محدودیت‌ها و بی‌انگیزگی‌های پذیرفته شده به‌وسیله پیش‌گامان نوآوری در فرهنگ‌های دیوان‌سالارانه خطرگریز، که بسیاری از شرکت‌های دولتی نمونه‌های مشخص آن به‌شمار می‌آیند؛

د) تمرکزگرایی بیش از حد دولت که موجب تضعیف دولت‌های محلی و کاهش فرصت برای نوآوری‌های محلی می‌شود؛

ه) نگرانی در میان کارمندان به‌دلیل ترس از دست دادن شغل، سازمان‌دهی و توزیع جغرافیایی مجدد شغل؛

و) تلقی اکثر کارمندان و شهروندان مبنی بر اینکه کاهش هزینه‌ها هدف نخست و مهم ابتکارات فناوری اطلاعات و ارتباطات است. آنها بر این باورند که بهبود خدمات در اصل دارای نقشی مصنوعی و ظاهری است؛

ز) عدم توجه به «مسئله تجاری» در سرمایه‌گذاری فناوری اطلاعات و ارتباطات، موجب نادیده گرفتن شناسایی آن به‌عنوان یکی از انواع منافع اصلی اولویت‌دار - که حوزه وسیعی برای حمایت از ارائه مستمر و استفاده کاربردهای جدید آن فراهم خواهد کرد - می‌شود؛

ح) واکنش منفی شهروندانی که نمی‌خواهند تنها چونان مشتری یا ارباب رجوع باشند، و کسانی که فناوری اطلاعات و ارتباطات را به‌عنوان ابزاری برای عرضه روش‌های تجارت نامناسب در بخش عمومی در نظر می‌گیرند؛

فصل چهاردهم فناوری اطلاعات و ارتباطات در مدیریت هزینه‌های عمومی ۵۸۳

ط) تجربه‌های شکست‌های گذشته فناوری اطلاعات و ارتباطات، که کاربران و استفاده‌کنندگان را به شرکت در ماجراجویی‌های جدید بی‌میل می‌سازد؛  
 ی) مشکلات مربوط به ایجاد و گسترش نظام‌های بزرگ‌تر عملیاتی از طرح‌های آزمایش کوچک؛

ک) ناهماهنگی در عمل، هنگامی که بین نظام‌ها در دستگاه‌های مختلف، مقام‌های محلی، سطوح دولت و شرکت‌های خصوصی ارتباط برقرار می‌شود؛

ل) ممانعت از انعطاف‌پذیری، استفاده‌های چندمنظوره از داده‌ها از طریق عرضه مقررات خصوصی به‌منظور کاهش ترس مردم از استفاده اطلاعات شخصی که به‌وسیله نظام‌های ارائه خدمات الکترونیکی نگهداری می‌شوند.

اکثر موانع ایجاد و توسعه مدیریت هزینه‌های عمومی فناوری اطلاعات و ارتباطات در ویژگی‌های خاص قابل سازمان‌دهی هستند. غلبه بر این موانع مستلزم به‌وجود آمدن این آگاهی میان کلیه افراد ذی‌نفع است که روش‌های جدید ارائه خدمات تنها در صورتی می‌تواند به‌طور موفقیت‌آمیزی اجرا شود، که سازمان‌های حامی این خدمات، این روش‌ها را به‌کار گیرند.

باید تشخیص داده شود که بهینه‌سازی نوآوری‌های تکنولوژی‌بر، مانند سیستم ارائه خدمات الکترونیکی، به‌منظور حمایت و حفظ و اجرای موفقیت‌آمیز در نوآوری‌های خدمات، نیازمند تحولات سازمانی است. در واقع منظور عمدتاً تغییری همه‌جانبه است که مبتنی بر ارتباط درونی برون‌دادهای سازمانی<sup>۱</sup> - خدمات فراهم شده - و خود سازمانی است. از آنجاکه نوآوری‌ها به‌منظور اجرا طراحی و تهیه شده‌اند، لذا باید تغییرات سازمانی نیز به‌منظور حمایت از آنها روی دهد.

در اکثر کشورهای اقیانوسیه<sup>۲</sup>، مهم‌ترین موانع بر سر راه پیشرفت فناوری اطلاعات و ارتباطات، هزینه بالای آن و فقدان مهارت‌های لازم در منطقه، و به‌ویژه هزینه‌های بسیار بالای دسترسی به اینترنت است.

در فیجی یک مدار ۶۴k اینترنت در هر ماه ۱۰،۱۰۰ دلار آمریکا هزینه دارد، که

1. Organizational output  
 2. Pacific Island

این در مقایسه با مدار مشابه در جامائیکا<sup>۱</sup> تقریباً ۹ برابر است. از دلایل این امر، انحصاری بودن شرکت فراهم‌کننده خدمات اینترنت<sup>۲</sup> داخلی است، هرچند که دولت قول رقابتی شدن آن را برای سال بعد داده است. سایر شرکت‌های منطقه‌ای ارتباطات راه دور که نگران وضعیت انحصاری خود هستند، مانع نصب اینترنت دانشگاه اقیانوسیه جنوب<sup>۳</sup> با کشورهای خود شده‌اند. این مسئله مانع گسترش استفاده دانشجویان از کتابخانه‌های در دسترس<sup>۴</sup> و موجود متعلق به دانشگاه اقیانوسیه جنوب شده است.<sup>۵</sup>

در پاسخ به نیاز ایجاد و توسعه مهارت‌های فناوری اطلاعات و ارتباطات در میان تکنیسین‌ها، سیاستگذاران و کاربران، برنامه توسعه اطلاعات آسیا و اقیانوسیه<sup>۶</sup>، سمینارهایی بسیار تخصصی را به منظور هماهنگی سازی نیازهای خاص و بیان مسائل مهمی از قبیل موارد ذیل، برگزار کرده است: سیاست‌های مرتبط با فناوری اطلاعات، ساختار زیربنایی و مسائل بخشی مانند نقش فناوری اطلاعات در بهداشت، آموزش، محیط زیست، امنیت، دولت الکترونیکی و کار از راه دور<sup>۷</sup>. به علاوه، سمینارهایی نیز در کوالالامپور مالزی برای مقامات رسمی کشورهای در حال توسعه برگزار خواهد شد، که هدف از آنها کمک به تشکیل چارچوب جامع فناوری اطلاعات و توانمندسازی سیاست‌ها به منظور تجهیز بالقوه فناوری اطلاعات و حمایت از توسعه ملی از منظر اهداف اجتماعی و اقتصادی و فرهنگی است.

در صورتی که منابع دست‌یافتنی به حداکثر رسیده و هزینه‌ها کاهش یافته باشند، آنگاه این موضوع برای دستیابی به رشد بهینه فناوری اطلاعات در سطح ملی همانند نوعی کاتالیزور عمل خواهد کرد.

- 
1. Jamaica
  2. Internet Service Provider (ISP)
  3. University of the South Pacific
  4. Online library
  5. Clay Wescott, 1998.
  6. Asia -pacific Development Information Programme (APDIP)
  7. Teleworking

### پیرابند ۳۸

#### برنامه توسعه اطلاعات آسیا و اقیانوسیه

برنامه توسعه اطلاعات آسیا و اقیانوسیه، برنامه‌ای ابتکاری و پیش‌روست که بودجه آن را برنامه توسعه سازمان ملل متحد<sup>۱</sup> تأمین کرده است. مرکز آن در کوالالامپور مالزی است که ۴۲ کشور منطقه از طریق ۲۴ نمایندگی برنامه توسعه سازمان ملل متحد را پوشش می‌دهند و به‌وسیله شعبه‌های سازمان ملل پروژه‌های خدماتی به اجرا درمی‌آیند. هدف برنامه توسعه اطلاعات آسیا و اقیانوسیه کمک به کشورهای عضو در استفاده از فناوری اطلاعات به‌منظور دستیابی به توسعه اقتصادی و اجتماعی است. برنامه یاد شده دارای چند هدف مرتبط به یکدیگر است:

- آموزش و آگاهی دادن به مقامات دولتی و سازمان‌های غیردولتی و هم‌تاهایشان در منطقه در زمینه منافع فناوری اطلاعات و نسبت سیاست و قانون با توسعه منطقی زیرساخت‌های فناوری اطلاعات در کشورهای در حال توسعه؛

- پشتیبانی از ابداعات فناوری اطلاعات در کشورهای مشارکت‌کننده؛ و

- همکاری در ارزیابی، و نیز طراحی و اجرای سیستم فناوری اطلاعات در سطح منطقه‌ای.

برنامه توسعه اطلاعات آسیا و اقیانوسیه به‌سرعت به‌عنوان ابزاری مطمئن و راه‌حلی فنی و متناسب با نیازمندی‌های فناوری اطلاعات مبتنی‌بر نظام‌های توزیعی و راهبردی اینترنت - اینترانت<sup>۲</sup>، در حال شکل‌گیری است. در سطح منطقه‌ای برنامه توسعه اطلاعات آسیا و اقیانوسیه مجموعه‌ای از مهارت‌های فنی را برای سازمان‌ها، نهادهای سازمان ملل، برنامه‌ها و دیگر ارگان‌های منطقه‌ای فراهم می‌کند. مهم‌ترین سازمان‌های مورد حمایت عبارت‌اند از: انجمن کشورهای آسیای جنوب شرقی<sup>۳</sup> و سازمان همکاری‌های اقتصادی<sup>۴</sup> که به فکر توسعه ارتباطات و توسعه اینترانتهی به‌منظور ترویج و اشاعه دانش و علم در میان دیگر اعضا هستند.

دیگر فعالیت‌ها نیز شامل برنامه ارائه خدمات مربوط به اطلاعات منطقه‌ای است که خدمات کشورهای ارائه دهنده را برای برنامه‌های منطقه‌ای فراهم می‌آورد و آنها را قادر می‌سازد که به‌منظور حمایت و پشتیبانی از فعالیت‌هایشان، از خدمات اینترنتی از قبیل وب سایت‌ها، پست‌های الکترونیکی (E-mail) و گروه‌های خبری استفاده کنند.

کمک‌های برنامه توسعه اطلاعات آسیا و اقیانوسیه در سطوح ملی بر این موارد متمرکز است:

1. United Nations Development Program (UNDP)
2. Internet/Intranet
3. Association of Southeast Asian Nations (ASEAN)
4. Economic Cooperation Organization (ECO)

**• برگزاری سمینارهای آموزشی برای مقامات دولتی، سیاستگذاران و استفاده‌کنندگان بالقوه از فناوری اطلاعات:** این سمینارها به معرفی مزایای استفاده از فناوری اطلاعات در جهت حمایت از طیف گسترده فعالیت‌های توسعه‌ای می‌پردازد. به‌خصوص شرکت‌کنندگان در این سمینارها در استفاده از فناوری اطلاعات بینشی در سه سطح متمایز پیدا می‌کنند: در سطح سازمانی (اینترنت)؛ در سطح کشوری (شبکه ملی)؛ و در سطح بین‌الملل (اینترنت). سایر سمینارها متناسب با پیامدهای خاص در سطح ملی یا منطقه‌ای تهیه می‌شوند.

**• یاری و همکاری در تهیه طرح‌های اولیه فناوری اطلاعات:** در این زمینه، برنامه توسعه اطلاعات آسیا و اقیانوسیه سیاستگذاران و شرکای اصلی را نه تنها در درک استفاده بالقوه از فناوری اطلاعات به‌عنوان ابزاری توانا برای توسعه فعالیت‌ها در کشورهاشان یاری می‌رساند، بلکه در تدوین و برنامه‌ریزی طرح‌های اولیه فناوری اطلاعات از طریق دستیابی به بهترین اقدامات و مشاوره‌ها در زمینه نیازهای مالی و تحرک منابع نیز مساعدت می‌کند.

**• پشتیبانی فنی:** برنامه توسعه اطلاعات آسیا و اقیانوسیه در اجرای نوآوری‌های خاص فناوری اطلاعات، به‌ویژه در کشورهایی که جامعه اطلاعاتی و زیرساخت‌ها محدود هستند یا خدمات تنها به مراکز خاصی ارائه می‌شود، کمک می‌کند.

**• مساعدت در قانونگذاری و ارائه راهکارها:** در زمان حاضر تعدادی از دولت‌ها با موضوع بروز پیامدهای جدید در فعالیت‌هایشان به‌منظور تعیین سیاست‌های فناوری اطلاعات و اجرای آن مواجه‌اند.

**Source:** APDIP Web Site, 1998.

#### ۴-۱-۱۴ فناوری اطلاعات و ارتباطات و فساد مالی<sup>(۸)</sup>

در زمان حاضر تصور بر این است که معرفی فناوری اطلاعات و ارتباطات پیشرفته به‌طور فزاینده‌ای موجب کاهش رشوه‌خواری و فساد مالی می‌شود؛ اما واقعیت به‌هرحال پیچیده‌تر از اینهاست. درعین حال که فناوری اطلاعات گاه در شناسایی فساد مالی و حذف آن مؤثر است، اما می‌تواند بدون اثر هم باشد یا حتی فرصت‌های رشوه‌خواری جدیدی را نیز فراهم سازد. رایانه‌ای کردن سیستم در بیشتر جنبه‌های مرتبط که در ادامه ذکر می‌شوند، می‌تواند تغییر و تحولاتی را موجب گردد:

**• مهارت‌ها:** رایانه‌ای کردن امور، اغلب با افزایش مهارت‌های فساد و رشوه‌خواری همراه می‌شود و فرصت‌های جدید رشوه‌خواری را برای آنها می‌سازد که در فناوری اطلاعات مهارت دارند، فراهم می‌سازد و درعین حال می‌تواند منجر به حذف فرصت‌ها برای افرادی شود که در فناوری اطلاعات مهارت ندارند.

فصل چهاردهم فناوری اطلاعات و ارتباطات در مدیریت هزینه‌های عمومی ۵۸۷

● **اعتماد:** با نظام‌های رایانه‌ای که به‌عنوان هدف در نظر گرفته می‌شوند و به کمک آنها تمامی حرکات افراد تحت کنترل درمی‌آید، اعتماد افراد رشوه‌گیر از دست می‌رود و این خود مانعی برای رشوه‌خواری آنها می‌شود.

● **دسترسی:** رایانه‌ای کردن اسناد اغلب موجب کاهش دسترسی برخی از کارکنان به اطلاعات می‌شود، اما دسترسی سایر افرادی را که ارتباط مستقیم با فناوری اطلاعات دارند آسان‌تر می‌کند. با توجه به انسجام نسبی اسناد، فساد ممکن است افزایش یابد یا کاهش پیدا کند.

● **نظارت:** کیفیت داده‌ها و قدرت مطلق رایانه این تصور را در مدیران ایجاد می‌کند که فناوری اطلاعات می‌تواند فرصت رشوه‌خواری و فساد را از بین ببرد، و بدین ترتیب ممکن است نظارت بر نظام‌های رایانه‌ای را کاهش دهند. مورد اخیر می‌تواند گرایش بسیار خطرناکی باشد، زیرا کاملاً بدیهی است که فقدان نظارت برای کسانی که در موقعیت استفاده از آن هستند می‌تواند خطرهایی را در پی داشته باشد.

فساد در تمامی موارد، حاصل ترکیب دو دسته عوامل با یکدیگر است. در سطح خرد شامل افراد، شرایط فردی، نیازها، مهارت‌ها، دسترسی، اعتماد، خودمختاری و استقلال است؛ و در سطح کلان دربرگیرنده نظام‌های مدیریتی و سازمانی کشور و همچنین موضوعات سیاسی و فرهنگی. تصمیم‌های مدیریتی درباره نظام‌های اطلاعات رایانه‌ای ممکن است مواردی از قبیل مهارت‌ها، دسترسی، اعتماد و استقلال را تحت تأثیر قرار دهد، اما بسیار بعید است که بر عوامل شخصیتی یا محیطی در پشت مسئله فساد تأثیر بگذارد.

نظام‌های مبتنی بر فناوری اطلاعات، به‌جای علل نظام فساد، نشانه‌های آن را تحت تأثیر قرار می‌دهد و برطرف می‌کنند. فساد پدیده‌ای است که ریشه در عوامل و شرایط فرهنگی و سیاسی و اقتصادی افراد مبتلا به آن دارد. فناوری اطلاعات چندان توجهی به علل و ریشه‌های این معضل ندارد و صرفاً نظارت بالقوه‌ای بر آن اعمال می‌کند و به همین خاطر فناوری اطلاعات به تنهایی توان برچیدن فساد را از مدیریت هزینه‌های عمومی نخواهد داشت. به‌طور خلاصه می‌توان گفت که فناوری اطلاعات دارای نقشی بالقوه است، اما باین‌حال چنین نقشی محدود است و تنها بخشی از تصویری بزرگ را شکل می‌دهد.



## ۲-۱۴ نظام ارائه خدمات الکترونیکی

در اوایل دهه ۱۹۹۰ کاربردهای مختلف نظام ارائه خدمات الکترونیکی در سطح وسیعی به اجرا درآمدند که در جدولی که در پی می‌آید، به آنها اشاره می‌شود:

### جدول ۴ انواع کاربردها و موارد استفاده نظام ارائه خدمات الکترونیکی

وظایف فناوری اطلاعات و ارتباطات	نمونه‌ای از کاربردها	سیستم‌های احتمالی
انتشار و پخش دقیق اطلاعات	جلسات هزینه‌های عمومی، آموزش، به‌هنگام کردن اطلاعات (از جمله اطلاعات چندزبانه).	شبکه‌های کابلی و ماهواره‌ای، اینترنت، ایستگاه‌های چندرسانه‌ای، لوح‌های فشرده، بولتن‌ها و فیلم‌های آموزشی
مبادلات	مشاوره در زمینه مزایای رفاه اجتماعی، مزایای انتقال الکترونیکی، پرداخت بابت خدمات، حمل‌ونقل و نظایر اینها. رأی‌گیری به شکل همه‌پرسی، دریافت رأی مردم، نظارت بر آزادی مشروط زندانی‌ها، اظهارنامه‌های مالیاتی الکترونیکی و نظام عوارض جاده‌ها.	ایستگاه‌های چندرسانه‌ای، سیستم‌های هوشمند، کارت‌های هوشمند، تلفن گویا، پرداخت و انتقال وجوه به شکل الکترونیکی.
بازیابی اطلاعات	دسترسی به اطلاعات دولتی، پاسخ به پرسش‌ها، پشتیبانی اطلاعاتی.	اینترنت، پایگاه اطلاعاتی در دسترس و دست‌یافتنی، پاسخ تلفنی، پست الکترونیکی، خدمات اجرایی اطلاعات، سیستم‌های هوشمند و پست الکترونیکی.
ارتباط راه دور	گردهمایی در زمینه هزینه‌های عمومی، کمک به گروه‌های حرفه‌ای و داوطلب، شکایت‌های شهروندان، درخواست‌ها و	اینترنت، کنفرانس‌های رایانه‌ای، آگاهی‌نامه، دسترسی کم‌هزینه به شبکه‌های فناوری اطلاعات و ارتباطات اینترنت، ایستگاه‌های

**جدول ۴** انواع کاربردها و موارد استفاده نظام ارائه خدمات الکترونیکی

سیستم‌های احتمالی	نمونه‌ای از کاربردها	وظایف فناوری اطلاعات و ارتباطات
الکترونیکی، پست صوتی، کنفرانس‌های سمعی و بصری، تلفن‌های تصویری و شبکه‌های کابلی و پست صوتی داخلی.	حمایت‌های لازم از جلسات بین گروه‌های اجتماعی، مشاوره با رأی‌دهندگان با تعامل بین والدین و معلمان.	

Source: William Dutton, Information and Communication Technologies, 1996.

استفاده از نوآوری‌های نظام ارائه خدمات الکترونیکی تقریباً سرآغاز تغییر و تحول روشی است که دولت در پاسخ به این دستورهای سازنده به کار می‌گیرد.<sup>(۹)</sup> همان‌گونه که پیش‌تر هم اشاره شد، این نوآوری‌ها نه تنها برای کشورهای توسعه‌یافته مناسب‌اند، بلکه برای کشورهای در حال توسعه نیز مفید هستند.

یک خط تلفن می‌تواند خود به تنهایی مردم روستا را به اینترنت وصل کند، به طوری که بدین طریق به اطلاعات مربوط به نوآوری‌ها در زمینه امور فنی مرتبط با انواع محصولات کشاورزی محلی، درختان، میوه‌ها و سبزیجات و جز اینها دست یابند. شبکه‌های فعال با انرژی خورشیدی و باتری نیز می‌توانند دسترسی به این دانش را آزادانه فراهم سازند. استفاده دولت از اینترنت می‌تواند به ارائه بهتر خدمات دولتی کمک کند. همان‌گونه که در اسناد شبکه پای‌پر<sup>۱</sup> ذکر شده است، «هنگامی که دولت اطلاعات را ارائه می‌دهد، در اکثر موارد خود به عرضه خدمات می‌پردازد. این از ابزارهای جدید هم‌کنشی است که اندازه‌گیر خودکار و حلقه‌های بازخوردی نیز دارد و به دولت اجازه می‌دهد با هریک از رأی‌دهندگان فردی، با عمق و فرکانس جدید ارتباط برقرار کند. این وسیله می‌تواند کاملاً یک بعد جدید ارتباط دولتی را برای ذی‌نفعان فراهم کند».<sup>۲</sup>

اینترنت می‌تواند به‌عنوان فضایی عمومی برای شهروندان مورد استفاده قرار گیرد تا افراد نظارت بیشتری بر برنامه‌های کاری دولت اعمال کنند. شبکه اجتماعات اینترنتی

1. PIPER Letter  
2. Lydia de Conti, 1998.

بریتانیا<sup>۱</sup>، جزیره برابانت شمالی<sup>۲</sup> که از مشاوره دولت هلند استفاده می‌کند، و نظرخواهی اینترنتی دولت انگلیس از عموم مردم در زمینه لایحه آزادی اطلاعات<sup>۳</sup> (حق دانستن)<sup>۴</sup>، از جمله نمونه‌ها و مثال‌هایی در این زمینه هستند.<sup>(۱۰)</sup> این خود می‌تواند موانع زبانی، دانشی و محلی‌گرایی را حل کند. بدین ترتیب کشاورزان زین‌پس دیگر مجبور نخواهند بود که تنها از طریق افراد محلی یا فرم‌های متنی آموزش ببینند یا با افراد هم‌سطح خودشان صحبت کنند. فناوری چندرسانه‌ای به مردم کمک می‌کند تا به همدیگر نزدیک‌تر شوند. پایگاه اطلاعاتی نوآوری‌ها به همراه نام و نشانی مبتکران و ارتباط‌دهندگان می‌تواند نگهداری گردد و به اشتراک گذاشته شود. در میان امکانات فراوان دیگر، ممکن است گروه‌های بحث و گفت‌وگو، زبانی محلی وضع کنند که نوآوری‌های خاص یا شکایت‌های مربوط به نوآوری‌های جمعی از نظر طرح و قلمرو و خواست‌های مبتکران علاوه بر خواست‌های هم‌سطح خود برای به‌کارگیری در یادگیری‌های دقیق، مطرح شود. چنین نظامی می‌تواند برای فراهم کردن بازخورد سازمان‌دهی شده در زمینه کیفیت خدمات دولتی و پروژه‌های سرمایه‌گذاری مورد استفاده قرار گیرد.

### ۳-۱۴ تشریح برنامه‌های دولت در زمینه فناوری اطلاعات و ارتباطات

#### ۳-۱۴-۱ طرح دولت الکترونیک کشورهای گروه هفت<sup>(۱۱)</sup>

طرح دولت الکترونیک کشورهای گروه هفت، یکی از هفت پروژه آزمایشی جامعه اطلاعاتی است که به‌دست وزیران کشورهای گروه هفت در فوریه ۱۹۹۵ راه‌اندازی شد. ریاست این طرح را سازمان رایانه مرکزی و ارتباطات تلفنی<sup>۵</sup> انگلستان و نیز اداره خزانه‌داری کانادا مشترکاً برعهده دارند و هدف آن تشویق مشارکت ارتباطات و علوم رایانه‌ای در درون دولت است. این پروژه به دنبال تشویق مبادله و انتقال تجارب و بهترین اقدامات در زمینه تحولات درون دولت به‌سمت شرکت‌های تجاری و بهبود قابلیت دسترسی به اطلاعات و خدمات عمومی است.

1. U.K. Communities Online
2. North Brabant
3. Freedom of Information White Paper
4. Right to Know
5. G7 Government On-line (GOL) Project
6. Central Computer and Telecommunications Agency (CCTA)

فصل چهاردهم فناوری اطلاعات و ارتباطات در مدیریت هزینه‌های عمومی ۵۹۱

کشورهای عضو گروه هفت از طریق پروژه‌های مشترک و گروهی، فرصت بسیار خوبی برای تبادل کوشش‌ها و تجربه‌هایشان خواهند داشت. با استمرار «دولت الکترونیک» کشورهای مشارکت‌کننده می‌توانند فناوری‌های موجود را به کار گیرند و از چگونگی رسیدن به اهداف ذیل آگاه شوند:

- دسترسی گسترده به اطلاعات عمومی؛

- خدمات عمومی بهتر؛

- کاهش کاغذبازی در امور دولتی؛ و

- مبادله آزاد اطلاعات در میان دولت‌ها.

از پروژه انتظار می‌رود که هزینه تولید خدمات دولتی را کاهش دهد و در نتیجه موجب کاهش بار مالیاتی مؤدیان شود. عرضه‌کنندگان فناوری اطلاعات بخش خصوصی و تهیه‌کنندگان خدمات نیاز به تهیه زیرساخت لازم برای تسهیل ارائه خدمات الکترونیکی خواهند داشت.

## ۲-۳-۱۴ کشورهای نمونه

بعضی از برنامه‌های فناوری اطلاعات و ارتباطات که کشورهای مختلف راه‌اندازی کرده‌اند، بدین شرح است:

### ۱-۲-۳-۱۴ اصلاح نظام قدیم اطلاعاتی هند<sup>(۱۲)</sup>

رایانه‌ای کردن شبکه تعیین جای مسافران راه‌آهن هند<sup>۱</sup> می‌تواند به‌عنوان یکی از موارد موفق در نظر گرفته شود این طرح نه تنها به افزایش فراوان کارایی فرایند تعیین جا انجامیده است، بلکه از سوی دیگر فساد را نیز کاهش داده (اگرچه به‌طور کامل آن را از بین نبرده) است و از طرفی هم موجب افزایش روحیه کارکنان و بهبود کیفیت ارائه خدمات به مشتریان را شده است.

این امر، افزون بر اینها، انگاره‌های بس تازه‌ای به راه‌آهن هند (و تا حد زیادی خود کشور

---

1. Indian Railways' Passenger Reservation System

هند) داده و ظرفیت‌هایی را در عصر اطلاعات برای این کشور ایجاد کرده است؛ هرچند باید گفت که متأسفانه این مورد در واقع تنها نمونه موفق در این کشور به‌شمار می‌آید.<sup>۱</sup> در هند تقریباً به فراوانی نظام‌های اطلاعاتی، موارد زیادی هم برای شکست وجود دارد. مقامات دولتی در مرکز اصلاح نظام کهنه اطلاعات قرار دارند و لذا می‌توانند رویکردهای مختلفی را جهت درک ظرفیت اطلاعات و فناوری اطلاعات در پیش بگیرند. عامل بسیاری مهمی که شکل گرفته، نگرش مقامات ارشد دولتی اعم از سیاست‌مداران و مدیران به این مسئله است.<sup>(۱۳)</sup> برنامه اصلاح اطلاعات در هند می‌تواند براساس مدل «4I»<sup>۲</sup> بدین شرح توضیح داده شود:

- **غفلت و بی‌خبری:** مقامات دولتی در زمینه فناوری اطلاعات و نظام‌های اطلاعاتی کاملاً بی‌سواد و بدون اطلاع‌اند و به همین خاطر آنها را در برنامه‌های اصلاحی‌شان وارد نمی‌کنند. این مسئله در اکثر سازمان‌های بخش عمومی هند مشاهده شده است که در آن رایانه‌ها بدون استفاده مانده‌اند و فقط به‌عنوان شیئی نمایشی و تزئینی عمل می‌کنند.
- **منزوی بودن:** مقامات دولتی در زمینه رایانه کاملاً بی‌اطلاع و فاقد درک لازم از نقش اطلاعات در حکمرانی‌اند. سرمایه‌گذاری در فناوری اطلاعات در برنامه اصلاحات گنجانده شده، اما به‌عنوان یک مسئولیت جدا از «متخصصان رایانه» به آن توجه شده است. سال‌های اولیه طرح مالیات بر درآمد هند<sup>۳</sup> را می‌توان نمونه‌ای از رویکرد منزوی بودن نام برد. معرفی رایانه‌ها به‌جای اینکه خط فکری مدیران باشد، به‌عنوان مسئولیت پرسنل فنی در نظر گرفته شده بود. از این‌رو سرمایه‌گذاری‌های عظیم (در صورت وجود داشتن) ساخته شده سهم بس ناچیزی در برنامه‌های اصلاح سازمان‌های بخش عمومی هند داشته‌اند.
- **بت ساختن<sup>۴</sup>:** مقامات دولتی که در زمینه فناوری اطلاعات کم‌سوادند، اعتقاد دارند که در صورت شروع طرح سطح بالای فناوری اطلاعات می‌توان فعالیت‌های دولت را دچار تغییر و تحول کرد. ایالات آندرا پرادش<sup>۵</sup> در سال ۱۹۹۷ خبر از راه‌اندازی پروژه‌ای سطح

1. Bhatnagar, 1997.

2. Four Is (Ignore, Isolate, Idolize, Integrate)

3. Indian Income Tax Project

4. Idolize

5. Andhra Pradesh

فصل چهاردهم فناوری اطلاعات و ارتباطات در مدیریت هزینه‌های عمومی ۵۹۳

بالا (طرح ابتکاری LEAP21) داد که هدف از اجرای آن استفاده از فناوری اطلاعات به‌عنوان نوعی اهرم در ایجاد دولت بهتر در این ایالت است.

● **تلفیق:** مقامات دولتی، اطلاعات را منبع اصلی مقابل وظایف دولتی می‌شناسند. فناوری اطلاعات کاملاً با فرایند تحولات سازمانی تلفیق و تکمیل می‌شود و از طریق است که اهداف اصلاحی به پیش می‌روند. رایانه‌ای کردن موفق تعیین جای مسافران در راه‌آهن هند می‌تواند در این راه به‌عنوان نمونه‌ای موفق در نظر گرفته شود. با همه اینها، نمونه دیگری که بیانگر رویکرد تلفیقی در هند باشد، وجود ندارد. رویکردها و ترتیبات زمانی به شکل نامنظمی در هند توزیع شده‌اند. اما بهات‌ناگار<sup>۱</sup> اکثر بخش‌های دولتی را هنوز در مرحله تلاش و فاصله گرفتن از مرحله «غفلت و فراموشی» می‌داند.

به‌رغم ظرفیت‌های موجود برای اصلاح نظام کهنه اطلاعات، مشکلات عمده‌ای نیز برای مدیریت هزینه‌های عمومی هند در ورود به عصر اطلاعات وجود دارد. از آنجاکه دستورالعملی جادویی برای اطمینان از استفاده گسترده از رویکرد تلفیقی وجود ندارد، مسلماً آموزش و کسب مهارت می‌تواند بخش عمده‌ای از کار را شکل دهد. مدیران دولتی هند نیاز به در پیش گرفتن رویکردی راهبردی‌تر در برابر تحولات دارند. این تغییر و تحولات می‌توانند نیازهای فناوری را از نیازهای اطلاعات اقتباس کنند و نیازهای اطلاعاتی نیز خود حاصل اهداف اصلاحات‌اند. شاید رویکرد «مرکز - پیرامون»<sup>۲</sup> به‌خاطر موازنه نیازهای محلی و مرکزی و همچنین فنی و استراتژیک، واقع‌بینانه‌تر باشد.<sup>۳</sup>

## ۲-۲-۳-۱۴ تارنمای توزیع بودجه فیلیپین<sup>(۱۴)</sup>

در فیلیپین سازمان مدیریت و بودجه، اقدام به ثبت اطلاعات مربوط به بودجه‌های تخصیص یافته به مؤسسات دولتی بر روی اینترنت کرده است، تا امور انجام شده برای عموم مردم شفاف‌تر و روشن‌تر باشد. این تارنما شامل حساب‌های پرداختی دولتی و وجوه تخصیص داده شده به‌وسیله سازمان مدیریت و بودجه بابت این حساب‌هاست. از

---

1. Bhatnagar, 1997.  
2. Core-periphery  
3. Heeks, 1997.

طریق این برنامه پیمانکاران خصوصی می‌توانند صحت یا سقم اظهارات مقامات را در مقابل توزیع بودجه به‌وسیله سازمان مدیریت و بودجه کنترل کنند. جزئیات تمام حساب‌های پرداختی و تخصیص‌های داده شده به هریک از مؤسسات دولتی، هر ماه بر روی تارنما ثبت می‌شود و علاوه بر آن نام پیمانکاران و وجوهی که فرض می‌شود ماهیانه دریافت می‌کنند نیز به همین‌گونه ثبت می‌شود.

همچنین سازمان مدیریت و بودجه قصد دارد بودجه سال ۱۹۹۹ را بلافاصله بعد از آنکه به تصویب کنگره رسید و رئیس‌جمهور نیز آن را تأکید کرد، بر روی شبکه اینترنت قرار دهد. ایجاد تارنما از جمله اقدامات اصلاحی است که سازمان مدیریت و بودجه به اجرا آورده است.

### ۳-۲-۳-۱۴ ابتکار جدید در سیاست جامعه اطلاعاتی فنلاند

ایجاد جامعه اطلاعاتی از جمله مهم‌ترین اهداف دولت فنلاند به‌شمار می‌رود. در سال‌های آتی بخش عمومی خدمات خود را به‌صورت گسترده بر روی اینترنت قرار خواهد داد. عنصر مهم در این میان، امکان ارتباط سریع است که امروزه مشابهت زیادی با استفاده از تلویزیون دارد. بسیاری از مؤسسات دولتی قبلاً خدمات خود را بر روی شبکه‌های اطلاع‌رسانی قرار داده‌اند. هدف از این کار، ارائه خدمات از طریق رایانه است.<sup>۱</sup> از اهداف دیگر، توزیع اسناد و خدمات اطلاع‌رسانی از قبیل گزارش‌ها و اظهارنامه‌های مالیاتی به شکل الکترونیکی است. هدف بلندمدت نیز ارتقا و توسعه کار از راه دور (کار کردن در خانه و ایجاد ارتباط با دیگران به‌وسیله رایانه) است.

ابتکار و هدف اخیر سیاست جامعه اطلاعاتی فنلاند، آموزش کاربردی رایانه به تمام شهروندان است. تا به حال دولت فنلاند سرمایه‌گذاری‌هایی را در مدارس و برنامه‌های آموزش جامعه اطلاعاتی شروع کرده است. اگرچه این خطر وجود دارد که شهروندان به دو دسته شهروند درجه یک و شهروند درجه دو تقسیم شوند، اما وقتی خدمات شبکه اینترنتی به‌صورت گسترده در کتابخانه‌ها و اماکن عمومی در دسترس باشد، بسیاری از

---

1. Front-office services from one window

فصل چهاردهم فناوری اطلاعات و ارتباطات در مدیریت هزینه‌های عمومی ۵۹۵

مردم قادر خواهند بود از شبکه‌های اطلاع‌رسانی بهره‌مند شوند. خدمات جالبی که اخیراً با قابلیت ایجاد ارتباط سریع و آسان ارائه می‌گردند، باعث افزایش تقاضا برای شبکه‌های اطلاع‌رسانی می‌شود.<sup>(۱۵)</sup>

#### ۴-۲-۳-۱۴ مستندسازی الکترونیکی<sup>۱</sup> در شبکه اداری ایتالیا

پارلمان ایتالیا در نظر دارد قانونی را تصویب کند که دربردارنده اصول و روش‌هایی برای تأیید اسناد الکترونیکی است. پیشنهاد این کار به‌وسیله «مرجع اطلاع‌رسانی در امور دولتی»<sup>۲</sup> ارائه شده است که شامل قوانین جدید برای مبادلات خصوصی، ثبت اسناد و امضاهای الکترونیکی با کلیدهای نامتقارن<sup>۳</sup> است. این قوانین نه تنها تأثیر عمده‌ای بر نوسازی امور داری ایتالیا برای دستیابی به کارایی و شفافیت دارد، بلکه چنان آزمایشگاهی برای کشورهای اروپایی در ایجاد «شبکه امور دولتی اروپایی»<sup>۴</sup> به‌شمار می‌روند.

#### ۵-۲-۳-۱۴ جامعه اطلاعاتی ۲۰۰۰: راهبرد دانمارک برای جامعه اطلاعاتی

جامعه اطلاعاتی ۲۰۰۰، راهبردی است که می‌تواند دانمارک را به آستانه پیشرفت به‌سمت جامعه اطلاعاتی سوق دهد. راهبرد مذکور بر مبنای مدل دانمارکی<sup>۵</sup> بنا خواهد شد که مستلزم به‌کارگیری نیروهای بازار است. این راهبرد باید مواردی از این دست را تضمین کند:

- ایجاد دسترسی آزاد به اطلاعات و تبادل اطلاعات؛
- حمایت از دمکراسی و دسترسی فردی به نفوذ؛
- کمک به پیشرفت‌های فردی، به‌عنوان مثال از طریق حمایت از کارهایی که به‌صورت فردی و در زمان فراغت انجام می‌شود؛
- باز کردن بخش دولتی، شفاف‌تر ساختن آن و تسهیل در ارائه خدمات بهتر؛

---

1. Digital documentation  
 2. Authority for Informatics in the Public Administration (AIPA)  
 3. Asymmetric keys  
 4. Trans-European Public Administration Network  
 5. Danish model



- حمایت از بخش‌های ضعیف‌تر جامعه؛
- تقویت رقابت بین‌المللی شرکت‌های دانمارکی به‌عنوان زیربنای نظام رفاهی دانمارک.

#### ۶-۲-۳-۱۴ ابتکارات دسترسی به اطلاعات در ایالات متحد آمریکا

زیربنای اطلاعات ملی<sup>۱</sup> یا طرح شاهراه اطلاعاتی<sup>۲</sup> که در سال ۱۹۹۶ آغاز شد، با تلاش‌های بسیار زیادی همراه بود، زیرا مقامات دولت مرکزی به‌عنوان نیروی هدایت‌گر در استفاده از فناوری اطلاعات در قانونگذاری و طرح‌های خاص عمل کردند. به‌عنوان مثال، استفاده‌کنندگان از اینترنت، اکنون می‌توانند فرم‌های اداره تأمین اجتماعی<sup>۳</sup> را به‌صورت الکترونیکی دریافت و مستقیماً به اداره تأمین اجتماعی ارسال کنند. آنگاه گزارشی قابل چاپ به شکل الکترونیکی برای شخص استفاده‌کننده پست می‌شود. تقاضای گذرنامه را نیز می‌توان از طریق همان سایت دریافت کرد. افرادی که از سایت استفاده می‌کنند، حتی می‌توانند برای مشاغل دولتی هم اقدام کنند. از طرف دیگر، هدف انتقال کمک هزینه (مزایای) الکترونیک<sup>۴</sup> تحویل کمک هزینه (مزایای) دولتی به‌صورت الکترونیکی است؛ بدین‌صورت که با استفاده از کارت پلاستیکی ساده‌ای می‌توان از طریق خودپردازها<sup>۵</sup> و پایانه‌های فروش به کمک هزینه‌های نقدی و غذایی دسترسی پیدا کرد. انتقال کمک هزینه الکترونیکی علاوه بر آسایش فزاینده و حفظ احترام افراد ذی‌نفع باعث کاهش دزدی و تقلب و سوءاستفاده در تحویل کمک هزینه‌های افراد خواهد شد؛ زیرا مراحل کمتری می‌بایست در این فرایند طی شوند و روش‌های سوءاستفاده به‌صورت الکترونیک کشف می‌گردند.

در سال ۱۹۹۵ اداره چاپ دولت آمریکا<sup>۶</sup> اعلام کرد که جایزه برندگانش استفاده رایگان از خدمات الکترونیکی موجود در اداره چاپ دولت آمریکاست. اکنون تمام

- 
1. National Information Infrastructure
  2. Information Super Highway
  3. Social Security Administration (SSA)
  4. Electronic Benefits Transfer (EBT)
  5. Automated Teller Machine (ATM)
  6. U.S. Government Printing Office

فصل چهاردهم فناوری اطلاعات و ارتباطات در مدیریت هزینه‌های عمومی ۵۹۷

استفاده‌کنندگان حضوری یا اینترنتی می‌توانند به‌صورت الکترونیکی و بدون هیچ هزینه‌ای اسناد مربوط به کنگره<sup>۱</sup>، اسناد دولت فدرال<sup>۲</sup>، لوایح کنگره<sup>۳</sup> و دیگر اسناد مهم دولتی را در همان روز انتشار، دریافت کنند.

#### ۴-۱۴ سیاست‌هایی برای توسعه موفقیت‌آمیز نوآوری‌ها<sup>(۱۶)</sup>

##### ۴-۱۴-۱ محیط سیاسی حامی خطرپذیری

برای اینکه نوآوری با موفقیت همراه گردد باید تمایل به خطر وجود داشته باشد، اما فرهنگ سنتی خدمات عمومی در واقع خطرگریزی است. بخشی از این خطرگریزی به این مربوط می‌شود که وجوه عمومی کمیاب در معرض خطر هستند. گرچه تجارب مختلف فناوری اطلاعات و ارتباطات در دهه ۱۹۹۰ نشان می‌دهد که در سازمان‌های عمومی مبتکران و کارآفرینان زیادی وجود دارند، ولی در صورتی تغییرات و تحولات حادث می‌شود که فضایی سیاسی به‌وجود آید تا از خطرپذیری حمایت کند و آن را مورد تشویق قرار دهد. تشویق‌های سطح بالا در ایجاد این محیط و در مشروعیت بخشیدن به ایده‌های ابتکاری نقش مهمی دارند.

به‌عنوان مثال، در سال ۱۹۹۳ ایالات متحد ایجاد نظامی استاندارد در سطح ملی را برای انتقال کمک هزینه دولتی به‌صورت الکترونیکی آغاز کرد.

##### ۴-۱۴-۲ تشویق ابتکارات محلی

همچنین در سطوح محلی باید از خطرپذیری حمایت شود. سازمان‌های محلی به‌آسانی می‌توانند ابداعات مربوط به جامعه خود را رشد و پرورش دهند؛ زیرا آنها به مردم، گروه‌های اجتماعی و کسب و کارها نزدیک‌ترند. علاوه‌بر این، تعداد زیاد و تنوع دولت‌های محلی در بسیاری از کشورها می‌توانند باعث تسهیل در ظهور و پیدایش ایده‌های ابتکاری شود، به‌شرط آنکه فضایی سیاسی و ترتیباتی سازمانی به‌وجود آید که

---

1. Congressional Record  
2. Federal Register  
3. Congressional bills

این ایده‌ها را پرورش دهد. علاوه بر این، سازمان‌دهی مجدد ساختارهای دولت محلی می‌تواند فرصتی را برای مقامات ایجاد کند که دوباره بیندیشند و تغییراتی را در روش انجام امور به وجود آورند، به خصوص در این مورد که چگونه می‌توانند فناوری اطلاعات و ارتباطات را وارد میدان سازند.

مشکلی که اغلب مانع نوآوری محلی می‌شود، محدودیت‌های بودجه‌ای است، بدین معنی که منابع موجود برای حمایت از سرمایه‌گذاری در برنامه‌های نوآوری‌های بلندمدت بسیار ناچیزند. یکی از روش‌های حل این مشکل، افزایش سرمایه‌گذاری‌های مشترک<sup>۱</sup> و منابع چندگانه تأمین وجوه است که مستلزم ایجاد ترکیبی از سازمان‌های عمومی در سطح محلی و ملی و بین‌المللی (مثل اتحادیه اروپا) و سرمایه‌گذاری خصوصی است. همچنین می‌توان مجموعه‌ای از وجوه دولتی را برای افزایش نوآوری تعیین کرد.

### ۳-۴-۱۴ ایجاد کسب و کار خدمات عمومی

گرچه اهداف مالی برای خدمات عمومی باید به گونه‌ای باشد که از پول مالیات‌دهندگان مراقبت کافی به عمل آید، اما تمرکز ارزیابی‌های استفاده از ارائه خدمات الکترونیکی در بخش عمومی باید به گونه‌ای افزایش یابد که اولویت واقعی به معرفی و برآورده ساختن نیازهای استفاده‌کنندگان و سهام‌داران داده شود. در بخش عمومی، این تفکر باید تقویت شود که تمرکز طرح‌های فناوری اطلاعات و ارتباطات را از «حمایت اداری پشت پرده»<sup>۲</sup> به پیشرفت‌های مستقیم در کیفیت خدمات «ردیف اول»<sup>۳</sup> و ارائه شده به مشتریان معطوف کند.

دیدگاه جدید در توجیه سرمایه‌گذاری بخش عمومی، ترکیب معیار ارزشیابی سنتی معطوف به ملاحظات مالی با نیاز به افزایش کیفیت خدمات، شامل فراهم کردن و ارائه راه‌حل‌های ملموس و مشخصی برای مشکلات شهروندان است. به‌عنوان مثال، حمایت

- 
1. Joint ventures
  2. Backroom administrative support
  3. Front-line

فصل چهاردهم فناوری اطلاعات و ارتباطات در مدیریت هزینه‌های عمومی ۵۹۹

الکترونیکی برای خدمات یک مرحله‌ای در اداره مزایای رفاهی<sup>۱</sup>، نه تنها ظرفیت آن در ایجاد صرفه‌جویی در هزینه‌های مدیریت داخلی مرتبط با نگهداری پرونده‌های مشتری باید مورد ارزیابی قرار گیرد، بلکه موارد کیفی نامشهود مرتبط با نوسازی خدمات مشتری نیز می‌بایست ارزیابی شوند.

#### ۴-۴-۱۴ توسعه نهادی

تغییر در نظام‌های مدیریت هزینه‌های عمومی زمانی موفق‌تر خواهد بود که به تغییرات به‌عنوان فرایندی بلندمدت نگاه شود. باید از فناوری اطلاعات و ارتباطات به‌منظور ایجاد آمادگی برای نوآوری‌های سازمانی استفاده شود که این امر از طریق افزایش منابع اطلاعات و به روش‌هایی که به نیازهای اطلاعاتی کارکنان توجه داشته باشد انجام گیرد. در عوض کارکنان خدمات عمومی باید به‌گونه‌ای آموزش داده شوند که ماهیت خدمات جدیدی را که ارائه می‌دهند و منطق تغییرات سازمانی را که برای حمایت از آنها ایجاد شده است، درک کنند. پیرابند ۳۹، تلاش‌های ابتدایی کشور مغولستان را برای استفاده از فناوری اطلاعات در بخش عمومی نشان می‌دهد.

#### پیرابند ۳۹

#### سمینار فناوری اطلاعات برای مغولستان

سمینار برنامه توسعه اطلاعات آسیا - اقیانوسیه<sup>۲</sup> در مورد سیاست‌های فناوری اطلاعات زیربنایی مغولستان در شهر کوالالامپور<sup>۳</sup> در روزهای ۲۳-۲۶ ماه مارس ۱۹۹۸ برگزار شد. این برنامه آموزشی برای پاسخ به نیازهای مشخص مقامات دولتی مغولستان به‌منظور ایجاد تخصص‌های حرفه‌ای برای پیشرفت سیاست‌های فناوری اطلاعات در کشورشان طراحی شده بود. این سمینار موارد وسیعی را ارائه کرد که باید در تعیین سیاست‌های فناوری اطلاعات به‌کارگیری آنها از این موارد استفاده شود. موارد مهم سمینار، چارچوب‌های مشخص جهانی فناوری اطلاعات، تأسیس زیربناها، اطلاعات

1. Welfare benefits administration
2. Asia-Pacific Development Information Programme (APDIP)
3. Kuala Lumpur

زیربنها، اطلاعات و خدمات ملی، کیفیت خدمات، سازوکارهای مالی، مالیات‌ها و قوانین و مقررات مربوط به اینترنت بود. همچنین کاربردهای عملی اینترنت مانند دولت الکترونیک، تجارت الکترونیک، دارو و درمان از راه دور، آموزش از راه دور و کار در خانه از طریق اتصال رایانه‌ای با اداره محل کار، از جمله مواردی بودند که برای تشویق و توسعه فعالیت‌های آنها مورد تأکید قرار گرفتند.

اینترنت دولتی به‌عنوان نمونه‌ای برای توسعه و پیشرفت توزیع و ارسال اطلاعات اداری در بین سازمان‌ها مطرح گردید و پیشنهاد شد.

مثال‌های روشنی در این سمینار در مورد آثار اطلاع‌رسانی از طریق شبکه کشوری در توسعه و پیشرفت کشور ارائه شد. شبکه کشوری سطح عمومی فعالیت‌ها و سازمان‌های هر کشور را به هم مرتبط می‌کند.

تسهیل در امر خواندن نوار قلبی از طریق شبکه نظام اطلاعاتی به‌عنوان یکی از کاربردهای فناوری اطلاعات به‌منظور نشان دادن اهمیت استفاده پزشکی از راه دور برای انتقال مراقبت‌های پزشکی تخصصی (که معمولاً در شهرها متمرکز است) به مناطق کمتر توسعه‌یافته کشور ارائه شد. «گابریل آکاسینا»<sup>۱</sup> مدیر برنامه توسعه اطلاعات آسیا و اقیانوسیه چند روش را برای ارتقای حکمرانی عنوان کرد. او نشان داد که چگونه شهروندان می‌توانند از طریق تقاضای الکترونیکی اطلاعات، مانند قوانین جاری در مورد حقوق زنان و حق نفقه زنان در فیجی، قدرت و اقتدارشان خود را افزایش دهند. «آکاسینا» مزایای ارائه اطلاعات مرتبط و به‌هنگام را برای تجارت مطرح ساخت و مثالی در مورد چگونگی رشد صنعت گردشگری در مغولستان از طریق اینترنت ارائه کرد.

نتیجه این سمینار پیشنهاد انجام دو عمل در مغولستان بود: اول، حیطة فناوری اطلاعات ملی با هدایت نخست‌وزیر تشکیل شود و دوم اینکه، برای افزایش آگاهی مردم از مزایای فناوری اطلاعات برای کشور، تصویری روشن و شفاف از مزایای فناوری اطلاعات به مردم داده شود.

**Source:** APDIP Web site, 1998.

#### ۵-۴-۱۴ کسب حمایت بخش خصوصی

بخش خصوصی اثر زیادی بر انتقال الکترونیکی خدمات عمومی دارد، به‌طوری‌که اقدام به ایجاد همکاری نزدیک با توانایی‌های مشابه در زندگی روزمره می‌کند. تجارب روزمره

1. Gabriel Accascina

\_\_\_\_\_ فصل چهاردهم فناوری اطلاعات و ارتباطات در مدیریت هزینه‌های عمومی ۶۰۱

در مورد خدمات الکترونیکی معیارهایی را به وجود می‌آورد که در مقابل آن شهروندان می‌توانند در مورد ارائه خدمات الکترونیکی بخش عمومی قضاوت کنند. علاوه بر این، معرفی خدمات عمومی در زمینه پیشنهادهای رقابتی، خصوصی‌سازی، و تأمین منابع از خارج، بدین معناست که دانش عملی فناوری اطلاعات و ارتباطات به‌طور مستقیم در مورد خدمات عمومی به کار می‌رود.

#### ۶-۴-۱۴ سیاست‌های عمومی راهبردی

به‌منظور اطمینان از اینکه توانایی‌های مختلف فناوری اطلاعات و ارتباطات به‌طور مؤثری تحت کنترل اند، اتخاذ راهبردی واضح و روشن ضرورت دارد. این چارچوب راهبردی، سیاست‌های فناوری اطلاعات و ارتباطات را با حوزه‌های مرتبط نظیر منطقه‌گرایی<sup>۱</sup> (سیاست عدم تمرکز)، توسعه صنعتی، اشتغال، امور خصوصی، حفاظت داده‌ها و مقررات رسانه‌های جمعی هماهنگ می‌کند. به‌عنوان مثال، سیاست‌هایی که شهروندان را قادر می‌سازد به امکانات ضروری برای کسب نوآوری‌های فناوری اطلاعات و ارتباطات دسترسی پیدا کنند، بس اهمیت دارند. این چارچوب همچنین در جست‌وجوی ایجاد و توسعه سیاست مطالبات استفاده‌کنندگان و اقدامات لازم برای خدمات یارانه‌ای است. علاوه بر این، قوانین و مقررات مناسب در مواردی همچون نظارت‌های سردبیرانه در مورد اطلاعات شبکه‌ای، دسترسی عموم به اطلاعات، امور خصوصی حفاظت داده‌ها و حقوق مالکیت اندیشوران<sup>۲</sup> مورد نیاز است.

سرانجام اینکه راهبرد فناوری اطلاعات و ارتباطات باید بین فراهم‌کنندگان زیربنای فناوری اطلاعات و ارتباطات و عرضه‌کنندگان اطلاعات و خدمات تمایز قائل شود.

---

1. Regionalism  
2. Intellectual property rights

### پیرابند ۴۰

#### تقویت فناوری اطلاعات در مالزی

وزارت آموزش<sup>۱</sup> مالزی در حرکتی جدید برای تقویت دانش فناوری اطلاعات این کشور برنامه‌های پیشنهادی خود را به‌منظور تضمین تجهیز رایانه‌ای کردن تمامی مدارس مالزی اعلام کرده است. بنابراین مالزی امیدوار است که در زمینه دارا بودن رایانه و استفاده‌های چندمنظوره از آن، به پای سایر کشورهای دنیا برسد. هرچند هنوز بودجه‌ای برای این پیشنهاد در نظر گرفته نشده است، اما وزیر آموزش<sup>۲</sup> این کشور تأکید کرده است که این وظیفه بزرگ باید تا پایان برنامه هفتم مالزی<sup>۳</sup> (که از آوریل ۱۹۹۸ آغاز شده است) به انجام برسد.

او همچنین به شرکت‌های داخلی تولیدکننده رایانه اخطار کرده است که رایانه‌هایی باکیفیت و به کمترین قیمت تولید کنند، به‌طوری‌که بتوان به هدفی چون «دست‌کم یک رایانه شخصی برای هر ۱۳ دانش‌آموز» دسترسی پیدا کرد. اگر این هدف برآورده شود، احتمال دارد که مالزی با رشد عمده‌ای در تعداد رایانه‌های شخصی خریداری شده برای استفاده داخلی مواجه شود.

وزیر آموزش همچنین به اهمیت دسترسی به نرم‌افزارهای کافی و مناسب در قالب بسته‌های آموزش ریاضی، زبان انگلیسی و زبان مالزیایی اشاره کرده است. مدارس ابتدایی مالزی، اولین استفاده‌کننده چنین نرم‌افزارهایی خواهند بود؛ البته این در صورتی است که شبکه رایانه‌ای به‌طور کامل تشکیل شود. اخیراً در هر ایالتی یک دبیرستان به امکانات شبکه‌ای مجهز شده است، که این شبکه آنها را به بخش آموزش فناوری وزارتخانه متصل می‌سازند. به‌علاوه، خدمات پست الکترونیکی و اینترنت نیز در این شبکه دست‌یافتنی‌اند. این شبکه را شرکت ارتباطات مالزی<sup>۴</sup> با هزینه‌ای معادل ۳/۸ میلیون دلار مالزی تأسیس کرده است.

این پیشنهاد باید به‌عنوان نقطه شروعی برای ایجاد فرصت‌های بیشتر در سفارش ساخت ابزارهای آموزشی به‌منظور استفاده در چارچوبی مشخص و برای مدارس خاص تلقی شود. هنوز در مورد اینکه کدام‌یک از دو روش توسعه نرم‌افزارها یا تولید رایانه‌های ارزان‌تر، فرصت بهتر و بزرگ‌تری را ایجاد می‌کند، اختلاف نظر وجود دارد.

1. Editorial Ministry
2. Datuk Seri Najib Tun Razak
3. Seventh Malaysia Plan
4. Telekom Malaysia

فصل چهاردهم فناوری اطلاعات و ارتباطات در مدیریت هزینه‌های عمومی ۶۰۳

**Source:** The Ethos Home page, Internet, December 1998.

#### ۷-۴-۱۴ مشارکت توده مردم

عنصر محوری و تعیین کننده کلیدی در مدیریت مؤثر هزینه‌های عمومی طرح‌های فناوری اطلاعات و ارتباطات، افزایش امور مشارکتی در بین شهروندان، گروه‌های اجتماعی، مؤسسات تجاری، فروشندگان فناوری اطلاعات و ارتباطات و سازمان‌های عمومی در تمام سطوح و دارای هر نوع وظیفه است. این مورد به‌ویژه در ایالات متحد که در آن سازمان‌های محلی نقش قدرتمندی در هدایت و رهبری نوآوری‌ها دارند، آشکار شده است. دفتر ارزش‌یابی و سنجش فناوری راهنمایی‌های<sup>(۱۷)</sup> مهمی را براساس تجاربی که به ایجاد درک عمیق از چگونگی شکل‌گیری فضای سیاسی کمک می‌کند و باعث تشویق مشارکت مؤثر مردمی می‌شود، بدین شرح معرفی کرده است:

(الف) مشارکت مردم در امور داخلی که شامل شهروندان محلی، گروه‌های اجتماعی و دیگر سازمان‌های غیرانتفاعی، سازمان‌های دولتی ملی و محلی، مؤسسات تجاری و تمام افراد دیگری است که تحت تأثیر گسترده نوآوری‌های فناوری اطلاعات و ارتباطات قرار دارند؛

(ب) توسعه زیربنای اجتماعی به‌منظور تسهیل استفاده از امکانات الکترونیکی جدید شامل ارائه آموزش‌های کافی و حمایت‌های اجرایی، مثلاً از طریق مدارس، کتابخانه‌ها، مراکز اجتماعی و سالن اجتماعات شهر، و نظایر اینها؛

(ج) تعیین و به‌کارگیری نیروی برنامه‌ریزی و اکتشاف ایده‌ها و امکانات جایگزین با استفاده از روش‌هایی شبیه کارگاه‌های آموزشی اجتماعی و نشان دادن طرز کار فناوری؛  
(د) در مرحله قبل از عملیات همکاری‌ها باید تضمین شود و مقوله‌های اصلی مانند چگونگی تقسیم هزینه‌ها و خطرها، باید مشخص گردند و حل شوند. طرح‌های آزمایشی و نشان دادن طرز کار نیز در این مرحله بس اهمیت دارند.

(ه) در مرحله عملیاتی باید منابع را وسعت داد و نقش و مسئولیت سازمان‌ها و شرکت‌کنندگان اصلی را مشخص کرد.

(و) تهیه دفترچه راهنما و دیگر اطلاعات در مورد سازمان‌های عمومی ذی‌ربط و خدمات عمومی الکترونیکی.



ز) اطمینان از تخصیص کامل بودجه‌های خاص برای حمایت از فعالیت‌های پیش‌گفته، اما در عمل جلب مشارکت‌ها برطبق این راهکارها می‌تواند با مشکل همراه باشد. ممکن است برخی از ایده‌های مردم با اهداف سیاستگذاران ارشد همخوانی و مطابقت نداشته باشد؛ البته عکس این قضیه هم ممکن است. اگر به اهداف اولیه دسترسی پیدا نکنیم ممکن است به دنبال آن مشکلاتی ایجاد شود. لذا این نکته مهمی است که مدیر ارشد با تمام رأی‌دهندگان (مردم) به صورت بی‌واسطه ارتباط برقرار کنند تا به آنها اطمینان دهد که اهداف و تعهداتی پیش‌بینی شده با موفقیت به دست آمده و هزینه‌های عمومی که صرف توسعه فناوری اطلاعات و ارتباطات شده، نتیجه داده است.

#### ۵-۱۴ نکات اصلی

دولت‌ها به تدریج از مزایای بالقوه‌ای که فناوری اطلاعات و ارتباطات برای مدیریت بخش عمومی به همراه می‌آورند، آگاه می‌شوند. فناوری اطلاعات و ارتباطات فرصت‌های یکسانی را برای ارتقای اطلاع‌رسانی و گزارش‌دهی مدیریت مالی فراهم می‌سازد، کارایی انتقال خدمات دولتی و ارتباط با شهروندان را افزایش می‌دهد، و به عنوان واسطه‌ای برای قدرت بخشیدن به شهروندان برای تعامل با دولت عمل می‌کند. یکی از مفاهیم مهم نوآوری‌های اخیر، اشتراک اطلاعات در مورد پیشرفت‌های ایجاد شده در تقویت و تجدید فعالیت‌های دولتی است. نوآوری‌ها و ابتکارات موفق به موقع و در زمینه‌های مناسب محلی باعث ایجاد تحول در روش انجام و ارائه خدمات به وسیله دولت می‌شود.

با افزایش تقاضا برای اطلاعات و افزایش درک دولت از اطلاعات به عنوان منبعی گران‌بها، تجارت اطلاعات به زمینه سودآوری در مدیریت هزینه‌های عمومی تبدیل شده است. لازم است سیاست‌های شفاف دولتی برای ایجاد روش‌های مناسب در مبادله اطلاعات به وسیله دولت اتخاذ شود.

به‌رغم دامنه وسیع خدماتی که فناوری اطلاعات و ارتباطات می‌تواند فراهم سازد، اما نباید تصور کرد که می‌تواند جای همه چیز را پر کند. فناوری اطلاعات و ارتباطات نمی‌تواند جایگزین مدیریت خوب و کنترل‌های داخلی شود. همچنین نظام‌های اطلاعاتی مدیریت مالی عمومی سریع‌تر و منسجم‌تر، متقابلاً خطرهای بالقوه بیشتری را

\_\_\_\_\_ فصل چهاردهم فناوری اطلاعات و ارتباطات در مدیریت هزینه‌های عمومی ۶۰۵

در انسجام و یکپارچگی داده‌ها ایجاد می‌کنند. بنابراین فناوری اطلاعات و ارتباطات باید:

- با نیازهای استفاده‌کننده و اهداف فعالیت تطابق داشته باشد؛

- به سمت راهبردی منسجم حرکت کند؛

- تضمین کند که روش‌های پیشرفته‌تر به صورت دست‌به‌دست با قوانین و

فرایندهای پیشرفته‌تر حرکت می‌کنند (خود را با قوانین و فرایندهای پیشرفته‌تر تطبیق

دهند). گرچه فناوری اطلاعات می‌تواند از برخی از موارد فسادانگیز جلوگیری کند، اما

درعین حال می‌تواند راه‌های فساد جدیدی را برای افرادی که به دست‌کاری کردن

فناوری جدید آگاهی دارند، باز کند. ضرورتاً اثر نهایی فساد در فناوری اطلاعات در

تصمیم‌های مدیریت در مورد آن اطلاعات ظاهر خواهد شد.

### پی‌نوشت‌ها

۱. درحقیقت اولین توصیه برای حرکت دولت از دستورالعمل حسابداری عمومی و نظام ثبت داده‌ها به نظام ماشینی، این است که دفاتر راهنما به همراه نظام جدید تحول یابند، به نحوی که کارکرد خوب و صحیح نظام جدید قطعی شود و اطمینان لازم به آن به دست آید و از خطرهای دوری شود.
۲. باید توجه داشت که روش منسجمی برای همراهی و هماهنگی مورد نیاز است، اما ضرورتاً نه نظام مستقل و نه روش هم‌زمان در تمام زمینه‌ها.
۳. برگرفته از سخنرانی افتتاحیه  
Chris Bellamy during the E-onference on Governance and Public Services In the Information Age, Internet, 1998.
4. See William H. Dutton, ed., 1996.
۵. مدرس ارشد در اطلاع‌رسانی، مؤسسه مدیریت و سیاست توسعه، دانشگاه منچستر، ۱۹۹۹.
6. Neil McBride, Department of Information Systems, De Montfort University, The Gateway, Eicester, LE1 9BH, 1999.
7. Dutton, 1996.
8. See Heeks, September 1998.
9. Taken from issues of Honey Bee Newsletter, June-september 1998.
10. Coleman, 1998.
11. The Government On-Line (GOL) Web site, 1998.
12. Richard Heeks, Information Age Reform of the Public Sector: The Potential and Problems of IT for India, Working Paper No. 6, 1998.
13. Gupta, 1996; Bhatnagar, 1997; and Peterson, 1998 in Dutton, 1996.
۱۴. برگرفته از روزنامه‌های فیلیپین، نوامبر ۱۹۹۸.
۱۵. نوآوری‌های بعدی برگرفته از سایت Ethos، ۱۹۹۸.
۱۶. این موضوع را داتون، بیشتر مورد بحث قرار داده است، ۱۹۹۶.
17. Derived from OTA (1993a: 105\_32), as published in Chapter 5 of Dutton et. al.

## فصل پانزدهم

---

تقویت «عملکرد» مدیریت  
هزینه‌های عمومی



## ترجمه: زهرا طباطبایی قمی

### علی پناهی

«مردی زیر چراغ خیابان به دنبال کیف شده‌اش می‌گشت و می‌گفت که ته  
کوچه که کیفش را در آنجا گم کرده تاریک است و نمی‌تواند آنجا دنبالش بگردد».

## ۱۵-۱ بحث کلی

### ۱-۱-۱۵ چه نیازی به سنجش عملکرد در بخش عمومی است؟

از نظر فنی، استفاده از رویه و روش‌شناسی‌های بخش خصوصی در بخش عمومی، چه از نظر تحلیلی و چه از نظر عملی، نادرست است. ارزش هر فعالیت تولیدی بخش خصوصی در بازار رقابتی - یا کلاً برای شرکت - را می‌توان به راحتی از طریق قیمتی که خریدار حاضر به پرداخت آن است سنجید. خالص مطلوبیت اجتماعی<sup>۱</sup> تولیدکننده را می‌توان از طریق سود به دست آمده طی مدت معین، که همان «نتیجه نهایی»<sup>۲</sup> است، تخمین زد و زیان مستمر شرکت را از کار و کسب استخراج کرد.<sup>(۱)</sup> البته این امر فقط در صورتی صادق است که خریدار کلیه منافع به دست آمده از تولید را نصیب خود کند و تمامی هزینه‌های آن را (از جمله غیرمستقیم) هم بپردازد. در مواردی که امکان تفکیک اثرات وجود ندارد یا اثرات خارجی (مثبت یا منفی مانند آلودگی آب) وجود دارد، یا در مواردی مثل کالاهای عمومی که برای آن نمی‌توان بازار رقابتی داشت، تعریف «نتیجه نهایی» چندان آسان نیست و آن فعالیت به بخش عمومی واگذار می‌شود. از این رو سنجش فعالیت بخش عمومی مبحث عمده و پیچیده‌ای است.<sup>(۲)</sup>

---

1. Net social utility

2. Bottom line

از طرف دیگر، محدود کردن مفهوم «عملکرد» بخش عمومی به صرف تبعیت از تخصیص‌های بودجه‌ای<sup>۱</sup>، یا رعایت موبه‌موی قانون و مقررات، با گذشت زمان هدف واقعی از صرف وجوه عمومی را به فراموشی می‌سپارد. در نهایت، این امر منجر به ایجاد «فرهنگ» ابزار<sup>۲</sup> به جای نتیجه، بی‌توجهی به مردم و همچنین باعث ایجاد ذهنیت مشهور دیوان‌سالارانه‌ای<sup>۳</sup> می‌شود که تدوین کنترل‌های سازگار درونی و شدید را موفقیت تلقی می‌کند، بدون توجه به اینکه آیا این کنترل‌ها در اجرای وظایفی که از سوی مردم به دولت واگذار شده است، ضروری - یا حتی مفید - هستند یا نه؟<sup>(۳)</sup>

از این رو، تا حدی به خاطر استیصال فزاینده حاصل از دیوان‌سالاری‌های گسترده و تا حدی به علت منطق «مدیریت امروزی امور عمومی» که در اقتصادهای پیشرفته انگلوساکسون<sup>۴</sup> طی دهه اخیر پدید آمده است (پیوست ۵)، چندین کشور توسعه‌یافته و بعضی از کشورهای در حال توسعه از مفاهیم «عملکرد» و «شاخص‌های نتیجه»<sup>۵</sup> در رویه‌های مدیریتی‌شان و همچنین در تدوین و اجرای هزینه‌های عمومی بسیار استفاده برده‌اند.<sup>(۴)</sup> در برخی موارد، دشواری‌های سنجش عملکرد در بخش عمومی شناسایی شده است و آنگاه با ابهام‌های به وجود آمده موجود یا کنار آمده‌اند یا آنها را رفع کرده‌اند. در موارد دیگر، مانند مرد و کیف گم شده‌اش، مفاهیم ناقص یا گمراه‌کننده عملکرد را صرفاً به خاطر اندازه‌گیری آسان آن، پذیرفته‌اند.

طرح این مسئله که بحث عملکرد پیچیدگی زیاد دارد ضروری است؛ با این وجود هم به علت اهمیت درک بهتر عملکردگرایی<sup>۶</sup> است و هم به این دلیل که گاهی از معرفی آن به عنوان موضوعی بسیار ساده و بدیهی حمایت می‌شود. در فصول پیش، به سردرگمی و اشتباه‌های سیاستگذاری ناشی از کاربرد اصطلاحات متعارض اشاره شد. این امر به ویژه در مورد دو اصطلاح «عملکرد» و «نتیجه» صدق می‌کند. نظام‌های رسمی «بودجه‌ریزی عملیاتی» در فصل سوم مورد بررسی قرار گرفتند. این فصل با بررسی معنی عملکرد شروع می‌شود و

- 
1. Budgetary appropriation
  2. Culture of means
  3. Bureaucratic
  4. Anglo-saxon
  5. Results indicators
  6. Performance orientation

\_\_\_\_\_ فصل پانزدهم تقویت «عملکرد» مدیریت هزینه‌های عمومی ۶۱۱

سپس به ترتیب به مطالعه مشکلات روش‌شناختی سنجش و نظارت و رهیافت‌های بدیل به‌منظور بهبود عملکردگرایی فرایند بودجه می‌پردازد. در اینجا نیز به مانند بقیه قسمت‌های این کتاب، تأکید هم بر منافع و هم بر هزینه‌ها، خطرها و مقتضیات اجرا، با ارجاع به رویه بین‌المللی و همچنین قابلیت کاربرد آن در کشورهای در حال توسعه است.

## ۲-۱-۱۵ معنانشناسی «عملکرد»

لازم است که بحث با تأکید بر تفاوت بین عملکردگرایی، شاخص‌های عملکرد، ارزیابی عملکرد (کارکنان) و بودجه‌ریزی عملیاتی (یا برنامه‌ای) شروع شود. هیچ‌کدام از اینها الزاماً متضمن دیگری نیست. باین‌حال، اینها در عمل اغلب با همدیگر اشتباه گرفته می‌شوند که این امر نتایج مخربی به بار آورده است.

تأکید بر تفاوت بین کلمات «دقیق» و «کمی» نیز اهمیت دارد. البته مقیاس‌های مبهم عملکرد هم مشکل‌آفرین‌اند. اما لازم نیست که شاخص‌ها برای اینکه دقیق باشند، حتماً کمی نیز باشند. اول اینکه سنج‌های<sup>۱</sup> کیفی را می‌توان به‌وسیله نظرسنجی‌ها، بازخوردهای نظام‌مند و سایر روش‌های ارزیابی دیدگاه‌های کاربران، کمی کرد. مسائل آماري بغيرنج‌اند، اما اصولاً امکانات و مزایایی هم دارند (به‌عنوان مثال، کیفیت آموزش را می‌توان تا حدی با اندازه‌گیری درصد والدینی که از مدرسه فرزندانشان کاملاً راضی‌اند، اندازه گرفت). دوم، همان‌گونه که قانون‌نویسی<sup>۲</sup> نشان می‌دهد، می‌توان با استفاده از بیان دقیق به درجه بالایی از دقت دست یافت. هدف کمی‌سازی نیست بلکه پاسخ‌گویی است و می‌توان با استفاده از شاخص‌هایی که معانی روشن و بدون ابهام دارند، هم برای ارزیابی‌کننده و هم برای شخص یا گروهی که ارزیابی می‌شود به این هدف دست یافت.

## ۱-۲-۱۵ مفهوم «عملکرد» نسبی است

تعریف فرهنگ لغت از «عملکرد»، دربرگیرنده اصطلاحاتی است چون «دستیابی»<sup>۳</sup>

- 
1. Measures
  2. Lawmaking
  3. Accomplishment



«نیل»<sup>۱</sup>، «تحقق»<sup>۲</sup> و «انجام»<sup>۳</sup>. بسیاری از این اصطلاحات به تأثیر عینی فعالیت‌های عمومی مربوط می‌شوند. اما بعضی دیگر به مفهوم ذهنی رضایت حاصل از نتیجه اعمال شخص مربوط می‌شوند. به‌طور طبیعی، در نوشتارهای اقتصادی و مدیریت بخش عمومی بر مفهوم اولی تأکید شده است. این امر صرفاً به‌خاطر دلالت‌های مفهوم اول بر جمعیت نیست، بلکه بدین‌خاطر است که اندازه‌گیری رضایت ذهنی بی‌نهایت مشکل است و جمع کردن آن هم غیرممکن.

بنابر آنچه گفته شد، عملکرد را می‌توان برحسب «تلاش» یا برحسب «نتیجه» تعریف کرد. غفلت کامل از بعد ذهنی عملکرد اشتباه است، چون بعد ذهنی عامل تعیین‌کننده مهمی در کارایی خارجی به‌شمار می‌آید. تصور کنید چه اتفاقی می‌افتد اگر بعد «تلاش» مورد غفلت قرار گیرد و انگیزه‌ها منحصرأً به نتایج عینی وابسته باشند. در این صورت به کوتاهی‌کنندگان توان‌تر پاداش داده خواهد شد، اما آنانی که توانایی کمتری دارند اما سخت‌کوشیده‌اند، پاداشی دریافت نخواهند کرد. بنابراین آن اولی این پیام را درمی‌یابد که سخت‌کوشی پاداشی دربر ندارد و چون هر دو موجودات معقول و منطقی هستند، سطح تلاش هر دو کاهش می‌یابد و در نتیجه از سطح تلاش کل سازمان کاسته می‌شود.

تشخیص و درک تلاش صادقانه افراد (حتی اگر پاداش هم داده نشود) برای روحیه افراد بسیار خوب است و برای دیگران نیز گواه خوبی به‌شمار می‌آید که باعث کارایی واحد سازمانی هم می‌شود. اصولاً بیشتر افراد «احساس موفقیت» را مستقل از حقوق و مزایا، تنبیه یا دیگر انگیزه‌های مادی، انگیزه‌ای قوی برای عمل برمی‌شمارند. بنابراین، اگر برنامه‌های اصلاح بخش عمومی، ندانسته و غیرعمدی این انگیزه را از بین برند، در شرایطی که دیگر عوامل یکسان باشند، کارآمدی پرسنل عمومی کاهش می‌یابد و به همراه آن از کارایی عمل عمومی نیز کاسته می‌شود.<sup>(۵)</sup> اما این امر فقط در کشورهایی صادق است که تحت تأثیر خلیات خدمت‌گزاری به عموم هستند. این خود دارایی مهمی

- 
1. Achievement
  2. Realization
  3. Fulfillment

\_\_\_\_\_ فصل پانزدهم تقویت «عملکرد» مدیریت هزینه‌های عمومی ۶۱۳

است که اهمیت آن از دارایی‌های فیزیکی کمتر نیست و برطبق معیارهای خود، احتیاج به حفظ و مراقبت صحیح دارد. درعوض در جاهایی که رضایت از اعمال کنترل عمومی حاصل می‌شود، تأکید بر نتایج خارجی می‌تواند باعث کاهش دخالت غیرموجه دولت در فعالیت‌های اقتصادی گردد و درعین حال می‌تواند کارآمدی بخش عمومی را نیز افزایش دهد. این نظر که سلائق طبیعی انسان باید مهار شود تا کاری درست انجام دهد،<sup>(۶)</sup> کماکان درست است؛ اما این سلائق و انگیزه نباید مورد بی‌اعتنایی قرار گیرند یا ناچیز شمرده شوند (مطمئناً از این سلائق در شرکت‌های خصوصی کارآمدتر قدردانی می‌شود). منظور از گفتن همه این حرف‌ها صرفاً این است که عوامل مذکور را همیشه می‌بایست در نظر داشت. برای داشتن عملکردگرایی قوی‌تر، از جمله در امر مدیریت هزینه‌های عمومی، در بیشتر موارد توصیه می‌شود که بر نتایج تکیه شود. یکی از جمله دلایل، این است که «تلاش» اندازه‌گیری شدنی نیست و بهانه بسیار خوبی برای فقدان توجیه عدم دستیابی به «نتیجه» است.

در هر صورت تشخیص اینکه مفهوم «عملکرد» ابزاری است و به نفسه هدف نیست و درعین حال نسبی است، بسیار مهم و حیاتی است؛ نسبی یعنی نسبت به نظام اقتصادی، نسبت به وسعت کشور، نسبت به نقش دولت، نسبت به کیفیت حکمرانی، نسبت به فرهنگ غالب و البته نسبت به بخش اقتصادی مورد نظر. اینکه انسان در عمل با این برداشت و تلقی چگونه رفتار کند، موضوع دیگری است؛ اما صرفاً با انتقال مفاهیم و تعاریف عملکرد به محیط اقتصادی و اجتماعی متفاوت، احتمال چندانی وجود ندارد که نتایج مطلوب حاصل شود. در واقع، درک واقع‌بینانه نهادهای محلی (رسمی و غیررسمی) پیش‌فرضی برای معرفی و ارائه مؤثر ملاحظات عملکردی در حوزه عمومی غیراجرایی است.

## ۲-۲-۱-۱۵ «نتایج»: خروجی، فرایند، نتیجه، اثر

سنجش عملکرد «عینی» بستگی به ورودی‌ها؛ یا به یک یا چند نتیجه از نتایج ذیل دارد.<sup>(۷)</sup> از مثال خدمات بهداشتی و سلامت کودکان استفاده می‌کنیم.

• ورودی‌ها یا نهاده‌ها همان منابع مورد استفاده امثال پزشکان، پرستاران، تجهیزات بیمارستان و دارو برای ارائه خدمات هستند. ارزش اجتماعی ورودی‌ها را

براساس هزینه‌شان اندازه می‌گیرند. معیار عملکرد بودجه متناظر با ورودی‌ها همان «تبعیت» است، که به صورت پیروی دقیق از سقف بودجه و تخصیص‌های پیش‌بینی شده و همچنین فرایند تدارکات سالم اما سریع، تعریف می‌شود.<sup>(۸)</sup>

● خروجی همان خدمات ارائه شده است، که به‌عنوان مثال، می‌توان به تعداد واکسیناسیون کودکان اشاره کرد. ارزش اجتماعی خروجی را از روی ارزش بازاری همان خدمات یا نزدیک‌ترین خدمات معادل آن (و در صورت فقدان چنین چیزی، از روی هزینه کل واحد) تخمین می‌زنند. معیار عملکرد متناظر با خروجی کارآمدی است، یعنی به حداقل رساندن هزینه کل ورودی‌ها در هر واحد خروجی (یا به حداکثر رساندن مقدار خروجی نسبت به هزینه کل نهاده‌های ورودی).

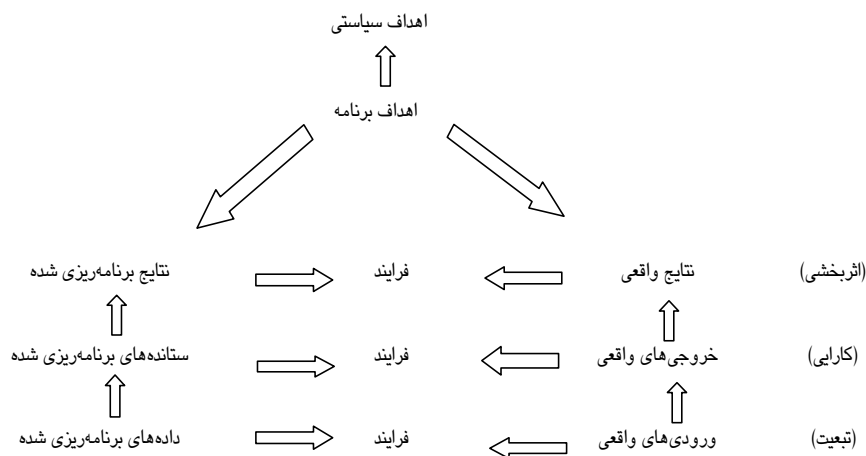
● نتیجه همان هدفی است که از ارائه خدمات حاصل می‌شود. به‌عنوان مثال، کاهش مرگ‌ومیر و امراض کودکان ارزش اجتماعی نتیجه‌ای ذهنی و قراردادی است، مگر اینکه از طریق واکنش عموم در صحنه‌های سیاسی آشکار شود. معیار عملکرد متناظر با نتیجه کارایی است، یعنی به حداکثر رساندن نتیجه با توجه به خروجی‌های حاصل شده.

● اثر را که اغلب به صورت مترادف نتیجه مورد استفاده قرار می‌گیرد، به‌عنوان ارزش افزوده فعالیت یعنی نتیجه «ناخالص» منهای مشارکت دیگر دستگاه‌ها یا فعالیت‌ها تعریف می‌کنند. این مفهوم از این نظر مهم است که شرایط مطلوب یا نامطلوبی را هم که ورای کنترل مسئولان است - مثلاً جمعیت کودکان فقیرتر - مدنظر قرار می‌دهد. اگرچه سنجش اثر (به مفهوم ارزش افزوده) تقریباً ناممکن است و در این فصل بیش از این بدان پرداخته نمی‌شود.

● فرایند روشی است که طی آن ورودی‌ها تهیه می‌شوند، و همچنین خروجی‌ها تولید یا نتایج حاصل می‌گردند. ارزش فرایند درست مورد توجه قرار نگرفته است. برای ورودی‌ها، فرایند خوب تبعیت هوشمندانه از قواعد تحصیل، استفاده و همچنین انسجام است. در برخی از حوزه‌های فعالیت عمومی، مانند حقوق یا سیاست، فرایند مناسب اعتبار و ارزش مستقل خود را دارد و رکن مهمی در حکمرانی خوب محسوب می‌شود (به‌عنوان مثال، افزایش دستگیری‌هایی را که همراه با تجاوز به حقوق مدنی بوده است، به‌عنوان

«عملکرد خوب» به‌شمار نمی‌آورند). در حوزه‌های دیگر که خروجی (بیشتر) یا نتایج را نمی‌توان به‌روشنی تعریف کرد، شاخص‌های فرایند نماگرهای مفیدی برای عملکرد محسوب می‌شوند (روش‌ها و امکانات جانبی<sup>۱</sup> در خدمات پزشکی، «قوانین بحث آزاد» در تدوین سیاست و نظایر اینها همه مثال‌هایی از شاخص‌های فرایند قلمداد می‌گردند) شاخص‌های فرایند را می‌توان به‌صورت کمی نیز بیان کرد (مثلاً درصد وقت کلاس که به پرسش‌های دانش‌آموزان اختصاص داده شده است)، اما به‌رحال معمولاً کیفی‌اند. همان‌طور که پیش‌تر نیز اشاره شد، حتی در این صورت هم با استفاده از بازخورد خود کاربران می‌توان اغلب آنها را به‌صورت شاخص‌های کمی بیان کرد: رضایت بیماران بیمارستان را می‌توان از طریق نظرسنجی از بیماران به‌صورت عددی مورد ارزیابی قرار داد.<sup>(۹)</sup>

قسمت ۲-۱۵ نمونه‌هایی از ستانده، نتیجه یا شاخص‌های فرایند را در بخش‌های مختلف به‌دست می‌دهد. شکل ۲،<sup>(۱۰)</sup> تصویر ساده‌ای از ارتباط بین شاخص‌هاست که برای فرایند بودجه - که بعداً در این فصل مورد بحث قرار می‌گیرد - نیز کاربرد مفیدی دارد.



شکل ۲ سلسله‌مراتب معیار عملکرد و شاخص‌ها

### ۳-۱-۱۵ پاسخ‌گویی

سلسله‌مراتب تعاریف در بخش «ب» گروهی از وظایف تولیدی پیچیده خدمات عمومی را نشان می‌دهد که طبق آن نتایج هر مرحله، خروجی مرحله بعد به‌شمار می‌رود. به همین ترتیب در فعالیت‌های «پایین‌دستی» نزدیک به کاربر نهایی (مثلاً حمل‌ونقل شهری) رابطه خروجی - نتیجه روشن است و آن قدری که باید، بی‌واسطه و مستقیم هست تا استفاده از شاخص‌های نتیجه را به‌عنوان نماگر مناسبی برای نتایج امکان‌پذیر کند. در فعالیت‌های «بالادستی» این امر صادق نیست (مثلاً در قانونگذاری «به حداکثر رساندن» قوانین عمومی را نمی‌توان مقیاس مطلوبی برای عملکرد عمومی انگاشت).

«موازنه پاسخ‌گویی» که در فصل اول بدان اشاره شد، بیان می‌کند که پاسخ‌گویی روشن‌تر و مستقیم‌تر، برحسب تعریف پاسخ‌گویی معین‌تر است و برعکس، هرچه نتایج معنادارتر و کلی‌تر باشند، رابطه بین عمل و نتایج مبهم‌تر می‌شود. بنابراین، برای کارهای پیچیده (مثلاً سلامت روان) کنترل از طریق خروجی کمتر از همه عملی است، ولی برای فرایندهای ساده‌تر (مثل جمع‌آوری زباله) مناسب‌تر است.<sup>(۱۱)</sup>

آنچه پیش‌تر ذکر شد، اشاره به زنجیره پاسخ‌گویی دارد، که به موجب آن با استفاده از معین‌ترین معیار عملکرد (مثلاً تبعیت از تخصیص‌هایی به خروجی)، پاسخ‌گویی روشن‌ترین و بی‌واسطه‌ترین حالت را دارد و با استفاده از کلی‌ترین معیار عملکرد (یعنی اثر خالص)، پاسخ‌گویی دارای مبهم‌ترین و گنگ‌ترین حالت است.<sup>(۱۲)</sup> به‌عنوان مثال، اینکه منحصراً پرستاران روستا به‌عنوان مسئول خروجی واکسیناسیون تلقی گردند و برطبق آن پرستاران پاداش شوند یا تنبیه گردند نسبتاً راحت است، اما اینکه آنها مسئول سلامت کودکان روستا شمرده شوند، بسیار سخت است. باین‌حال، دخالت مثبت پرستاران در وضعیت بهداشت و سلامت خانوار یا تغذیه یا دیگر عوامل بهداشتی، اثر بیشتری بر نتیجه بهبود سلامت کودکان دارد تا تعداد زیادتر واکسیناسیون. اما نظام انگیزشی که صرفاً بر خروجی تأکید می‌کند، چنین دخالت مثبتی را تشویق نخواهد کرد.

علاوه‌بر این، در صورت عدم نظارت دقیق، مشکل بتوان از ایمن‌سازی با مقدار واکسن کمتر از حد توصیه شده جلوگیری کرد (واکسن‌های باقی‌مانده از نظام توزیع بهداشت و سلامت دزدیده می‌شود). بنابراین، وانهادن کنترل ورودی‌ها و کنترل کیفیت

فصل پانزدهم تقویت «عملکرد» مدیریت هزینه‌های عمومی ۶۱۷

به نفع شاخص‌های خروجی می‌تواند خطر عملی زیادی در برداشته باشد (می‌توان به راحتی با حفظ کنترل ورودی‌ها و کنترل کیفیت به همراه شاخص‌های خروجی، تا هروقت که برای رفع خرابی از نظام نتیجه‌گرا<sup>۱</sup> لازم باشد، این امر را تضمین کرد).

منظور از این ملاحظات این نیست که گفته شود شاخص‌های نتیجه بهتر از شاخص‌های خروجی‌اند، یا برعکس. در صورتی که کلیه عوامل دیگر یکسان باشند، شاخص‌های خروجی به نتایج مورد نظر نزدیک‌ترند و بنابراین هرچه فعالیت به کاربر نهایی نزدیک‌تر باشد، واقع‌بینانه‌تر است. هرچند می‌دانیم که پاسخ‌گویی یا کلی است یا جزئی و دقیق، لیکن نمی‌تواند هم کلی باشد و هم دقیق. تصریح بیشتر شاخص‌های خروجی می‌تواند به از دست رفتن ارتباطها منجر شود، و برعکس. مشکل می‌توان خدمت‌گزاران عمومی را در قبال نتایج کاملاً پاسخ‌گو دانست.

انتخاب شاخص‌های خروجی یا نتیجه (در مواردی ارائه شاخص‌های عملکرد متفاوت با ورودی‌ها هم برای شروع مناسب است) به شدت تحت تأثیر فناوری اطلاعات و قابلیت دسترسی به ورودی‌هاست. اول اینکه، ورودی‌های مناسب و نظارت خوب تعریف بهتری را از خروجی‌ها ممکن می‌کنند و در نتیجه تکیه بیشتر بر آنها به عنوان مقیاس عملکرد توجیه‌پذیر می‌شود. برعکس، وقتی اطلاعاتی وجود نداشته باشد یا نتوان بر آنها اتکا کرد (یا نظارت ضعیف باشد)، اندازه‌گیری عملکرد براساس خروجی فقط باعث خودفریبی است.

در چنین مواردی باید اولویت این باشد که قبل از ارائه ارکان عملکرد نتیجه‌گرا، تبعیت در جایگاه استواری قرار داشته باشد و علاوه بر بهبود کیفیت اطلاعات مربوط، قابلیت نظارت نیز بهبود یابند.<sup>(۱۳)</sup>

علاوه بر این، هزینه‌های جمع‌آوری اطلاعات و به‌طور اعم هزینه ارائه نظام‌مند شاخص‌های عملکرد هنگامت خواهد بود. این هزینه‌ها را باید واقع‌بینانه مورد ارزیابی قرار داد و با منافع مورد انتظار سنجید و ارزیابی کرد. اشتباه است که بحث در اینجا محدود گردد به اینکه آیا شاخص‌های عملکرد صرفاً به‌خاطر منافع حاصل از آن ارائه گردد یا نه.

عرضه شاخص‌های عملکرد استثنای این قاعده اصلی اقتصاد که می‌گوید «هر چقدر پول بدهی آش می‌خوری»<sup>۱</sup>، نیست.

بنابراین، پیش از همه شخص هرگز نباید اهداف را با ابزارها اشتباه بگیرد؛ و باید تمایز روشنی بین هدف عملکردگرایی بیشتر در مدیریت هزینه‌های عمومی و روش‌هایی برای انجام آن قائل شد. توجه بیشتر به عملکرد را می‌توان از روش‌های زیادی جز استفاده از شاخص عملکرد واقعی تشویق کرد - یعنی با اقناع معنوی، پرسش دوره‌ای، افشای عمومی، فشار همتایان و نظایر اینها. دوم اینکه، همان‌طور که پیش‌تر هم بدان اشاره شد، انتخاب صحیح شاخص‌های عملکرد برای کشورها، زمان‌ها و بخش‌های مختلف متفاوت است. برطبق این امر، تنها قاعده عمومی معتبر این است که هرگاه سنجش عملکرد صحیح و مقرون‌به‌صرفه باشد، عملکرد باید براساس ترکیبی از شاخص‌های خروجی و نتیجه و فرایند ارزیابی شود، که هم واقع‌بینانه باشد و هم برای آن فعالیت یا بخش یا کشور خاص مناسب باشد.

#### ۴-۱-۱۵ مراقب «قانون نتایج ناخواسته»<sup>۲</sup> باشید

عرضه روش‌های جدید ارزیابی نتایج اعمال انسانی همیشه منتهی به تغییر رفتار می‌شود. البته شاخص‌های عملکرد دقیقاً به‌منظور ایجاد تغییر در رفتار خدمت‌گزاران عموم - به‌سمت اهداف و نه ابزارها - به‌وجود آمده‌اند. اگرچه «قانون نتایج ناخواسته» معروف بیان می‌دارد که هر تلاشی به‌منظور تصحیح رفتار ممکن است رفتارهای ناخواسته‌ای را ایجاد کند که چه‌بسا با هدف اصلی تضاد داشته باشد، یا حتی موجب بر باد دادن هدف و برتر ساختن موقعیت نخست شود. هرچه غفلت از قوانین غیررسمی حاکم بر رفتار واقعی در جامعه میزبان (فرق نمی‌کند بخش خصوصی باشد یا عمومی) بیشتر باشد، خطر نتایج پیش‌بینی نشده نیز بالاتر است. برگردیم به تشبیه‌مان که بنابر آن قسمت اعظم قانون‌های غیررسمی زیر سطح پنهان شده است، مثل آن کوه یخی که تایتانیک را غرق کرد.<sup>(۱۴)</sup>

1. There is free lunch
2. Law of unintended consequences

چند مثال که همه از زندگی روزمره گرفته شده است، در ادامه ذکر می‌گردد:

- هرگاه عملکرد پلیس با رجوع به تعداد افسران پلیس «حاضر در حوزه نگهبانی» سنجیده شود، از عملکردهای مهم تحلیلی و آماری غفلت خواهد شد، که این امر تأثیر نامطلوبی بر نظم و قانون خواهد گذاشت. اگر مقیاس همانا درصد یا نرخ کلی جنایت باشد، پلیس انگیزه پیدا می‌کند تا تمامی جرائم را گزارش نکند. اگر عملکرد برحسب گروه خاصی از جرائم باشد، احتمال می‌رود که کلاً همه آن جنایات گزارش نشود و در نتیجه جلوگیری از جنایت مورد غفلت قرار گیرد.
- اگر یارانه بیمارستان‌ها براساس طول فهرست بیماران در انتظار باشد، مدیران و پزشکان بیمارستان موارد غیرحاد را تا حد مقدور در انتظار نگه خواهند داشت، زمان زیادی را صرف بعضی از بیماران خواهند کرد، مراقبت بیش از حد برای بعضی بیماران و هیچ‌گونه مراقبت برای دیگر بیماران روی خواهد داد، و اگر درعوض عملکرد از طریق تعداد بیماران معالجه شده ارزیابی شود کیفیت مراقبت‌ها لطمه خواهد دید.<sup>۱</sup>
- زمانی که به قبیله‌ای بومی در استرالیا اطلاع داده شد که بهداشت و دیگر یارانه‌ها به عملکرد آنها در تمیز نگه داشتن امکانات بهداشتی بستگی خواهد داشت، آنها این کار را به مؤثرترین نحو ممکن انجام دادند و توالت‌ها را تمیز کردند و در آنها را به روی عموم مردم بستند.

نکته در این است که دقت و مراقبت، عقل سلیم و دانش مستقیم مربوط به بخش ذی‌ربط که لازمه عرضه موفقیت‌آمیز شاخص‌های عملکرد است، به‌وضوح نشان داده شود. درواقع، اغلب عرضه نسنجیده شاخص‌های عملکرد باعث ایجاد نتایج ناخواسته جدی شده است که خود موجب برانگیختن واکنش عمومی در برابر هر نوع اندازه‌گیری عملکرد گشته است (این امر این تناقض آشکار را توضیح می‌دهد که چرا آنانی که حاضرند از توجه جدی و پویا به عملکرد متضرر شوند، معمولاً به معرفی شاخص‌های عملکردی ساده‌انگارانه اعتراض نمی‌کنند). بخش بعد به تفصیل به بحث راجع به مشکلات تعریف و سنجش انواع مختلف شاخص‌های عملکرد در بخش‌های مختلف می‌پردازد.

1. Williams, 1996.



## ۱۵-۲ تدوین و تنظیم شاخص‌های عملکرد

می‌توان برای نقش بستن در ذهن، با رجوع به قاعده معروف مشاوره مدیریت<sup>۱</sup> که می‌گوید «هر چیزی که اندازه‌گیری بشود، به انجام می‌رسد»، ماهیت موضوع را توضیح داد. برای اینکه این قاعده معتبر باشد، سه شرط باید برقرار شود: ۱. چیزی را باید اندازه گرفت که درست است؛ ۲. باید آن را به‌درستی اندازه گرفت؛ و ۳. اگر آن چیز به انجام نرسد پیامدهایی به همراه خواهد داشت. برآوردن هیچ‌کدام از این سه شرط آسان نیست. پیامد منطقی مشخص این قانون پیچیدگی بیشتری دارد: آنچه که اندازه‌گیری نمی‌شود، به انجام نمی‌رسد. در بخش عمومی، فعالیت‌هایی که کمترین قابلیت اندازه‌گیری را دارند ممکن است جزء مهم‌ترین فعالیت‌ها باشند. در آخر همان‌گونه اشاره شد، باید به‌خاطر سپرد که تغییر قانون مستلزم تغییر رفتار است. این امر ممکن است در درازمدت بسته به کیفیت و بی‌طرفی نظام ارزیابی عملکرد، مفید یا مخراب باشد. ارزیابی کوتاه‌مدت پیامدهای تغییر در سازمان یا تغییر در انگیزه‌ها هرگز کافی نیست (البته، محدود کردن توجه به منافع مورد انتظار بدون در نظر گرفتن هزینه‌ها نیز کفایت نمی‌کند).

### ۱۵-۲-۱ مثال‌هایی از شاخص‌های عملکرد<sup>(۱۵)</sup>

شاخص‌های عملکرد در جدول ۵ فقط مثال هستند، اما باید روشن کنند که کدام شاخص‌های ویژه به‌عنوان معیار «عملکرد»، در آن بخش خاص دارای مفهوم و معناست. هرچند خواننده ممکن است نمونه‌هایی سراغ داشته باشد که در واقع از این معیار عملکردها استفاده می‌شود و برای کارمندان دولت که در این امر دخیل هستند منجر به پاداش شغلی هم شده باشد.

خوشبختانه، همان‌گونه که پیش‌تر هم اشاره شد، هرگاه اطلاعات در دسترس باشند و ملاحظات عملی اجازه دهند، می‌توان با استفاده از ترکیبی از شاخص‌ها به درک کامل‌تر عملکرد نائل شد.

**جدول ۵** مثال‌هایی از شاخص‌های عملکرد

بخش	نوع شاخص		
	ورودی	خروجی	نتیجه
اجرایی	تعداد کارمندان	تعداد برگه‌های بیمه‌نامه	باز بودن بحث
آموزش و پرورش	نسبت دانش‌آموز به معلم	نرخ یادسپاری	تشویق دانش‌آموزان به ابراز وجود
نظام قضایی	بودجه	موارد دادرسی شده	کمک به متهمان تهیدست
پلیس	تعداد اتومبیل‌های پلیس	تعداد دستگیری‌ها	احترام به حقوق
اصلاح و تأدیپ	هزینه / زندانی	تعداد زندانیان	میزان اعتیاد به ارتکاب جرم
بهداشت و درمان	پرستاران / جمعیت	تعداد واکسیناسیون	بیماری کمتر
رفاه اجتماعی	مددکاران اجتماعی	افراد باری شده	خروج از نظام حمایتی

**۲-۲-۱۵ مسئله سنجش**
**۱-۲-۲-۱۵ زمینه**

هرگونه سنجش عملکرد، تاحدی سنجش جانشین (نماینده) به‌شمار می‌آید. به‌عنوان مثال، عملکرد نظام اقتصادی را باید برحسب رفاه بشر اندازه گرفت.<sup>(۱۶)</sup> چون این امر امکان‌پذیر نیست، برحسب کالا و خدمات تولید شده اندازه‌گیری می‌شود و چون اینها را نمی‌توان از لحاظ فیزیکی انباشت - یا به عبارتی جمع کرد - از ارزش بازاری آن به‌عنوان مقیاس عملکرد اقتصادی استفاده می‌شود. بنابراین، تولید ناخالص داخلی واقعی صرفاً شاخصی ثانویه و جانشین (نماینده) برای نتایج واقعی است. مشکل اندازه‌گیری به‌موازات حرکت شخص از سنجش ورودی به شاخص‌های فرایند پیچیده‌تر می‌شود. اگرچه موضوع کیفیت

همیشه مطرح است، در تعریف و سنجش خروجی مشکل روش‌شناختی چندانی وجود ندارد. در مورد ورودی که دشواری خیلی کمتر است، مشکل در واقع ربط آنهاست. به همین ترتیب نیز تعبیر و تفسیر نتیجه معمولاً مورد تردید قرار نمی‌گیرد. موضوع مهم این است که آیا آنها قادرند باعث عملکرد بهتر شوند یا نه. تقریباً همیشه شاخص‌های نتیجه بی‌معنی‌ترند و شاخص‌های خروجی امکان‌پذیرتر. با ترکیب این دو عامل، شاخص‌های عملکرد بیش از همه برای بخش‌هایی مناسب دارند که در آن بخش‌ها رابطه مستقیم و بی‌واسطه‌ای بین ورودی‌های بنگاه دولتی و نتایج مطلوب به چشم می‌خورد.

### ۲-۲-۱۵ ویژگی‌های عملکرد خوب<sup>۱</sup>

با در نظر گرفتن نکته پیش‌گفته، شاخص عملکرد خوب باید دارای صفاتی از این دست باشد:

- شفاف - یعنی دقیق و بی‌ابهام (الزاماً نباید کمی باشد)؛
  - مرتبط - یعنی برای هدف مورد نظر مناسب باشد (و صرفاً به‌خاطر سهل‌الوصول بودن به کار نرود)؛
  - مقرون‌به‌صرفه - اطلاعات مورد نظر با هزینه معقولی در دسترس باشند؛
  - کافی - مقیاس باید به تنهایی یا در ترکیب با دیگر سنج‌ها، بتواند مبنای مناسبی برای ارزیابی عملکرد باشد؛ و
  - نظارت‌پذیر - شاخص علاوه‌بر روشنی و در دسترس بودن اطلاعات، باید پذیرای بررسی و موشکافی مستقل باشد.<sup>(۱۷)</sup>
- اگر هر کدام از این پنج معیار برآورده نشود، شاخص‌های عملکرد نباید ارائه گردند، و در واقع به دیگر روش‌های ارزیابی و انگیزش عملکرد خوب نیاز است. از جمله این روش‌ها، روش قدیمی گفت‌وگوی علنی با مدیران توانا و صادق است. البته، در عین حال، باید به‌منظور پرهیز از ویژگی‌های پیش‌گفته تلاش کرد تا در آینده معیار عملکرد خوب امکان‌پذیر شود. در کشورهای در حال توسعه، شرایط عمده‌تأ بر ضد ارائه

۱. معیار CREAM (Clear, Relevant, Economic, Adequate, Monitorable)

فصل پانزدهم تقویت «عملکرد» مدیریت هزینه‌های عمومی ۶۲۳

شاخص‌های عملکرد نتیجه‌گرا هستند. هرچند، باز هم ممکن است که عملکرد را در توزیع خدمات اجتماعی پایه با استفاده از نظرسنجی و دیگر ابزارهای بازخورد از آنانی که بهتر از همه شرایط را می‌شناسند - یعنی کاربران آن خدمات - ارزیابی کرد.

### ۳-۲-۱۵ اندازه‌گیری نتایج

اسمیت<sup>۱</sup> نتیجه را چنین تعریف می‌کند: ارزیابی شخصی از خروجی تنظیم شده براساس کیفیت که مطابق رابطه برابری زیر بیان می‌شود:

نتیجه = ارزیابی (خروجی × کیفیت). این فرمول از آن رو مفید است که توجه را نه تنها به عامل کیفیت (که اغلب در خیز به سوی نتایج کمی فراموش می‌شود) جلب می‌کند، بلکه درعین حال اذهان را متوجه این مقوله دشوار می‌سازد که از ارزیابی چه کسی باید استفاده شود. حتی اگر پرسیدن نظر افراد ذی‌نفع میسر باشد، این مسئله مفهومی همچنان باقی می‌ماند که چگونه باید ارزش‌گذاری‌های ذهنی نتایج را که افراد مختلف انجام داده‌اند، با هم جمع کرد. این مسئله مربوط به روش نیز کماکان باقی می‌ماند که چگونه توزیع متفاوت منافع در «میانگین» نتیجه در نظر گرفته می‌شود. دلیل آخر اینکه، در مورد بعضی از خدمات عمومی مانند مراقبت‌های پزشکی، ارزیابی نتیجه براساس صرف توانایی افراد برای پرداخت وجه پذیرفتنی نیست. بحث مفصل‌تر، ما را از هدف‌مان دور می‌کند،<sup>(۱۸)</sup> اما باید روشن شود که اندازه‌گیری صحیح نتیجه کار آسانی نیست. البته چیزی که از اندازه‌گیری صحیح نتیجه دشوارتر می‌نماید، استفاده از آن شاخص‌ها برای ارزیابی عملکرد است. این امر به‌علت تعدد عوامل مؤثر بر نتیجه است که خارج از کنترل کارمندان دولت یا سازمان‌های دولتی هستند.

### ۴-۲-۱۵ تعیین اهداف عملکردی مناسب

هرگاه شاخص‌های صحیح انتخاب شوند، باید سطح خاص مورد نظر برای دستیابی نیز تعیین گردد. اصل کلی به‌منظور تعیین هرگونه هدف عملکردی، این است که باید

---

1. Smith, 1996.

برجسته و دورنگر اما دست‌یافتنی باشد. چه اهداف بسیار جاه‌طلبانه باشد و چه بسیار آسان، در هر دو حالت منجر به عدم موفقیت می‌شود. اغلب از محک‌زنی<sup>۱</sup> و جدول گروهی استفاده می‌شود، تا در تعریف اهداف مناسب کمک کنند.

### ۳-۱۵ نقش محک‌زنی در اندازه‌گیری عملکرد<sup>(۱۹)</sup>

محمک‌زنی و سنجش عملکرد ارتباط تنگاتنگی با هم دارند. سنجش عملکرد اولین گام در بهبود عملکرد سازمان‌های بخش عمومی به‌شمار می‌آید و اگر نظام انگیزشی مناسب پشتیبان سنجش عملکرد باشد، سنجش عملکرد می‌تواند توجه سازمانی را از نهاده به خروجی و نتیجه متوجه کند و در نتیجه باعث بهبود اثربخشی و کارایی شود. البته، منافع واقعی در استفاده از سنجش‌ها به‌عنوان پایه مقایسه‌های درونی و برونی با هدف بهبود عملکرد سازمان حاصل می‌شود. به این امر محک‌زنی گفته می‌شود. محک‌زنی روش مقایسه رویه‌های کاری و سطوح عملکرد بین سازمان‌ها به‌منظور تعیین فرصت‌های بهبود در اقتصاد و همچنین کارایی و اثربخشی فعالیت‌های سازمان است.

دو رویکرد اصلی به محک‌زنی وجود دارد: محک‌زنی متریک، و محک‌زنی فرایند. در محک‌زنی متریک توجه به محاسبه عددی شاخص‌های عملکرد مانند هزینه واحد، زمان واکنش و تعداد شکایت مشتریان معطوف می‌شود، که این شاخص‌ها را می‌توان با شاخص‌های مشابه از دیگر سازمان‌هایی که در همان زمینه کاری فعالیت می‌کنند، مقایسه کرد. محک‌زنی متریک ابزار شناختی مفیدی است، چرا که به سازمان‌ها کمک می‌کند تا حوزه‌هایی را که اثربخشی پایینی دارند، شناسایی و هدف‌هایی را به‌منظور دستیابی در آن حوزه‌ها تعیین کنند. به‌طور کلی، بیشتر مردم محک‌زنی را مرتبط با تعیین اهداف برای دستیابی می‌دانند، اما این فقط قسمتی از محک‌زنی است، چون نظام متریک نمی‌گوید که چه پیشرفت‌هایی می‌توان به‌دست آورد و چگونه. برای این منظور فرد باید به محک‌زنی فرایند رجوع کند که به مقایسه فرایندها و فعالیت‌هایی تأکید می‌ورزد که زیربنای عملکرد وظایف به‌شمار می‌روند. بنابراین رویکرد متریک به

شناسایی حوزه‌های مشکل‌آفرین کمک می‌کند، در حالی که محک‌زنی فرایند به یافتن راه‌هایی برای پرداختن به مشکلات.

اولین گام در شیوه محک‌زنی فرایند آماده‌سازی طرح‌های فرایند و فعالیت‌های حوزه مورد نظر، از یک سو جمع‌آوری اطلاعات در مورد منابعی است که صرف فعالیت‌ها می‌شوند، و از سوی دیگر تجزیه و تحلیل رویه‌ها و روش‌های کار است که تعیین‌کننده عملکرد آن فعالیت‌ها به‌شمار می‌رود. به‌طور کلی در این مرحله بسیاری از ناکارآمدی‌های آشکار در فرایندهای موجود معلوم می‌شوند که حذف آنها می‌تواند بهبود بسیاری در عملکرد به بار آورد. مرحله بعدی به‌دست آوردن «داده مقایسه‌گر»<sup>۱</sup>، مقایسه فرایندها، تهیه رهنمود و ایجاد تغییر است. بعد از اعمال تغییر، ارزش‌های جدید شاخص‌های عملکرد مقیاسی از پیشرفت‌های به‌دست آمده را ارائه می‌کنند و خود پایه‌ای برای دور بعدی محک‌زنی می‌شوند. بدین خاطر است که در نوشتارها این روش، محک‌زنی و بهبود مداوم نام گرفته است.

برای چنین مقاصدی، مقایسه‌گرها می‌توانند داخلی یا خارجی باشند. مقایسه‌گر داخلی به وضعیتی اشاره دارد که در آن، مقایسه بین بخش‌های مختلف سازمان مورد نظر انجام می‌شود و در این بخش‌ها فرایندهای مشابهی جریان دارند (مثلاً سازمان‌های چندمکانه همچون وزارتخانه‌های مالیات، بهداشت و آموزش و پرورش می‌توانند عملکرد ادارات، بیمارستان‌ها یا مدارس شهرهای مختلف را با هم مقایسه کنند). می‌توان رقیبان مستقیم را (یعنی سازمان‌هایی که محصول یا خدمات مشابهی را ارائه می‌کنند) به‌عنوان مقایسه‌گر خارجی تلقی کرد. مثلاً بخش عمومی می‌تواند مدارس و بیمارستان‌هایی را که تحت نظر این بخش اداره می‌شود، با بیمارستان‌ها و مدرسی که تحت مدیریت بخش خصوصی یا سازمان‌های غیردولتی در همان حوزه است، مقایسه کند؛ یا اینکه می‌تواند به مقایسه دیگر مجموعه‌های مربوط به بخش عمومی، که مانند آژانس‌های زمین و وسایط نقلیه مشغول انجام امور مشابه‌اند، پردازد. دیگر اینکه بخش عمومی می‌تواند همین بخش را با بهترین سازمان - چه خصوصی و چه عمومی - در صورت انجام فرایند کاری مشابه همچون حسابداری، نظام اطلاعات، تدارکات، پرداخت حقوق و

خدمات مشتریان و حقوق‌بگیران، مقایسه کند. البته بهتر است با محک‌زنی داخلی شروع کرد. منظور از محک‌زنی داخلی مقایسه سنجه‌های عملکرد بین ادارات مختلف و شناخت فرایند روش‌هایی است که تفاوت سنجه‌ها را تبیین می‌کنند و می‌گویند که قبل از هرگونه اقدام برای مقایسه‌گر خارجی بهترین رویه داخلی چیست.

محک‌زنی با ایجاد نوعی رقابت می‌تواند منابع اضافی در بخش عمومی ایجاد کند. اگر نتایج به آگاهی عموم برسد و وجهه و شهرت عمومی، ترفیع‌ها و فرصت‌های شغلی مدیران بخش عمومی به محک‌زنی عملکرد نسبی ادارات، بخش‌ها و وزارتخانه‌هایشان وابسته باشد، محک‌زنی می‌تواند نیروی مؤثری در بخش عمومی به‌شمار آید. البته، بسیاری بر این باورند که رویکرد جدول گروهی<sup>۱</sup> کسانی را که در ته گروه هستند دلسرد می‌کند. گفته می‌شود که انگیزه با عطف توجه به شکاف بین هر واحد و بهترین واحدها، سطح پیشرفت و افزایش صدک‌ها تقویت می‌شود. محک‌زنی، افزون‌بر اینها، سازمان‌های بخش عمومی را قادر می‌سازد اهداف عملکردی معنادار و واقع‌بینانه‌ای تعیین کنند. اگر این سنجه‌ها درست طراحی شوند، به افزایش مشتری‌گرایی سازمان کمک خواهند کرد؛ و دست آخر اینکه، محک‌زنی فرایند، کار گروهی و یادگیری با کارکرد متقابل<sup>۲</sup> را برمی‌انگیزاند.

بعضی از مشکلات موجود در کاربرد روش محک‌زنی الزاماً همان مشکلاتی هستند که در مورد سنجش عملکرد وجود دارد؛ یعنی ثبت ویژگی‌های مهم محصول مورد نظر، توافق بر سر اینکه چه چیزی و چگونه باید سنجیده شود و قابلیت مقایسه عملکرد بین سازمان‌ها. علاوه‌بر این، محک‌زنی روشی منبع‌گراست و لازم است که دامنه هر عمل محک‌زنی به حوزه‌های مهم محدود گردد. این حوزه‌های مهم آنهایی هستند که بزرگ‌ترین اقلام هزینه‌ها را تشکیل می‌دهند یا این حوزه‌ها در جاهایی هستند که بیشترین شکاف عملکردی را دارد. اجتناب از جزئیات تفصیلی در جمع‌آوری اطلاعات یا ترسیم فرایند نیز مهم است، چرا که این امر می‌تواند تلاش را از هدف اولیه محک‌زنی - یعنی شناسایی رویه‌های بهتر و درس‌هایی که می‌دهد - منحرف کند. سرانجام، عامل موفقیت مهم در محک‌زنی تعهد مدیریت ارشد به بهبود عملکرد سازمان است.

---

1. League table approach  
2. Cross-functional

### پیرابند ۴۱

#### محک‌زنی در هنگ‌کنگ: مزیت‌های «شرکت حمل‌ونقل ریلی مس» در مطالعات جهانی صنعت حمل‌ونقل ریلی

«شرکت حمل‌ونقل ریلی مس» روزانه حدود ۲/۴ میلیون مسافر را در سراسر هنگ‌کنگ جابه‌جا می‌کند. این سازمان پیوسته به یکی از بهترین ارائه‌کنندگان خدمات به مشتریان و با کمترین هزینه در بین کلیه شرکت‌های حمل‌ونقل هنگ‌کنگ تبدیل شده است. باین حال شرکت مس برای پنج سال گذشته از محک‌زنی فرایند برای اطمینان از اتکالپذیرترین نظام حمل‌ونقل در جهان استفاده کرده است.

#### محک‌زنی عملکرد در شرکت حمل‌ونقل ریلی مس

شرکت مس محک‌زنی عملکرد را سالیانه از طریق طرح محک‌زنی اجتماعی مترو با سه سال قدمت، هدایت می‌کند. گروه محک‌زنی زمان فراوانی را صرف تعیین ۱۸ شاخص اصلی عملکردی برای مقایسه بهتر متروها با یکدیگر می‌کند. برحسب گروه‌های عملکردی به‌عنوان بهترین گروه به‌شمار می‌آید اما از نظر کارایی پرسنلی و مدیریت ایستگاه‌ها در گروه ضعیفی قرار می‌گیرد. در شرکت مس برای بهبود این عقب‌ماندگی‌ها گروه‌های کاری ویژه‌ای به‌طور منظم جلسه دارند. همچنین سایتی برای معرفی بهترین عمل‌کننده راه‌اندازی شده است. به‌هرحال به نظر می‌رسد مشکلاتی در راه بهبودی کامل و دستیابی به نتایج مورد انتظار وجود دارند و عواملی مانند نظام اجتماعی، فرهنگ و قدرت خرید، پذیرش نتایج و دستاوردهای این مطالعه را مشکل می‌سازد.

رتبه MTRC	نمره MTRC	بهترین مشخصه	شاخص‌های اصلی عملکردی	گروه‌ها
۲	۰/۴۲	۰/۱۶	۱. نسبت کل هزینه به مسافر	عملکرد مالی (تصریح شده در واحد نظارت اصلی)
۲	۰/۲۴	۰/۰۹	۲. نسبت هزینه‌های عملیاتی به مسافر	
۵	۱/۳۰	۰/۵۹	۳. نسبت هزینه تعمیر و نگهداری به درآمد ماشین در هر کیلومتر	
۴	۰/۶۱	۱/۱۵	۴. نسبت درآمد کرایه به مسافر	



## ۶۲۸ مدیریت هزینه‌های عمومی

۱	۶/۱۹	۶/۱۹	۵. نسبت کل درآمد بازرگانی به هزینه عملیات (شامل هزینه نگهداری)	
۳	۱/۰۵	۰/۲۰	۶. نسبت هزینه‌های عملیاتی به درآمد ماشین در هر کیلومتر	
۲	۴/۱۲	۰/۷۷	۷. نسبت کل هزینه به درآمد ماشین در هر کیلومتر	
۲	۶۲	۶۴	۸. نسبت سفرهای مسافران به مجموع کل کارمندان و ساعات قرارداد	کارایی
۲	۱،۹۶۰	۲،۲۵۳	۹. نسبت ظرفیت درآمد در هر کیلومتر به مجموع کل کارمندان و ساعات قرارداد	
۷	۶	۱۴	۱۰. نسبت درآمد ماشین در هر کیلومتر به کل ساعات کار کارمندان	
۳	%۲۳/۶۴	%۳۴/۰۷	۱۱. نسبت مسافر در هر کیلومتر به ظرفیت در هر کیلومتر	مطلوبیت حال از دارایی
۱	۵۹۶،۵۸۳،۷۵۰	۵۹۶،۵۸۳،۷۵۰	۱۲. نسبت ظرفیت در هر کیلومتر به خط آهن در هر کیلومتر	
۱	۱۲،۰۷۴	۱۲،۰۷۴	۱۳. ساعات درآمدی فعالیت ماشین در بین ایستگاه‌ها	قابلیت اتکا
۱	۵۰،۹۷۸	۵۰،۹۷۸	۱۴. نسبت ساعات فعالیت ماشین به کل ساعات تأخیر	
۱	%۹۹/۷۹	%۹۹/۷۹	۱۵. نسبت قطارهای بدون تأخیر به کل قطارها	
۱	۳۶۱،۷۱۸	۳۶۱،۷۱۸	۱۶. نسبت درآمد فعالیت	

			ماشین در هر کیلومتر به کل ایستگاه‌ها	
۱	۲/۳۸ دقیقه	۲/۳۸ دقیقه	۱۷. نسبت کل ساعات تأخیر برای مسافران به مسافرت هزار نفر	کیفیت خدمات
۱	٪۹۹/۸	٪۹۹/۸	۱۸. نسبت مسافرت بدون تأخیر برای مسافران به کل سفرهای مسافران	

#### فرایند محک‌زنی در عمل

در سال ۱۹۹۵، شرکت مس و ۹ سازمان اصلی برای بحث در مورد راه‌های اساسی و عمومی برای تأمین منافع اکثر اعضا و توافق دوجانبه بر سر روش‌های فروش یا ارائه ملزومات گرد هم آمدند. شرکت مس براساس یافته‌های محک‌زنی مطالعات فروشندگان، معیار انتخاب فروشندگان خود را وضع کرد و یک نظام خرید به‌منظور ماشینی کردن سفارش‌های خرید و فروش نیز به‌وجود آورد. این تغییرات عرضه‌کنندگان ملزومات را تا ۴۰ درصد (۱۰۰۰۰ به ۶۰۰۰) در مقایسه سال ۱۹۹۶ کاهش داد و به ۳۰ درصد صرفه‌جویی در هزینه ملزومات راه‌آهن و ۲۰ درصد صرفه‌جویی در تهیه یونیفورم دست یافت. همچنین شرکت مس نرخ خسارت یا کسری یا عدم پذیرش را ظرف دو سال گذشته تا ۴۹ درصد کاهش و به بهترین قیمت‌گذاری با تخفیف‌های مقداری و بهترین ترتیبات و مقررات حمل‌ونقل دست یافت.

**Source:** Benchmarking in Practice, Issue 11, American Productivity and Quality Center, Internet Edition, 1998, by Vicki J. Powers

#### ۴-۱۵ مقاطعه‌کاری: آیا به مقاطعه دادن دنباله منطقی عملکردگرای است؟

احتمال از دست دادن مشتری، محرک معروف و قدرتمندی برای عملکرد در مؤسسه بخش خصوصی است. اما به‌رغم فقدان انگیزه سود در بخش عمومی، این انگیزه می‌تواند سازمان بخش عمومی را وادار سازد تا بهتر عمل کند. علاوه‌بر این، به مقاطعه دادن خدمات اجتماعی به بخش خصوصی، اگر به‌درستی و تحت شرایط خاصی انجام شود، خودبه‌خود منجر به افزایش کارآمدی می‌شود. بنابراین، احتمال مقاطعه دادن برخی از

خدمات یا وظایف بخش عمومی باید در صدر فهرست پرسش‌هایی قرار گیرد که قرار است به‌طور متناوب از سازمان‌های دولتی پرسیده شود. البته، به‌مقاصد دادن فقط یکی از سازوکارهای بازاری برای بهبود اثربخشی و کارایی است. به‌خاطر نیاز به شناخت مصارف و محدودیت‌های این سازوکار از نظر افزایش فراوانی استفاده از آن در کشورهای در حال توسعه، در اینجا به تفصیل به این موضوع پرداخته می‌شود.

#### ۱-۴-۱۵ مقاطعه‌کاری چیست؟

مقاطعه‌کاری، انتقال اجرای فعالیت‌هایی است که دولت در آنها سرمایه‌گذاری می‌کند و در گذشته دولت دست‌اندرکار انجام آن بوده است. این رویه اخیراً رواج دوباره یافته است (ن.ک. مدیریت امروزین امور عمومی، پیوست ۵)، هرچند در قدیم نیز رایج بوده است. به‌عنوان مثال، تیول‌داری در چین قدیم و یونان و رم<sup>(۲۰)</sup> و اخیراً هم در تایلند که تا سال ۱۸۷۵ سازمانی دولتی برای جمع‌آوری مالیات نداشت، امری بسیار رایج و متداول بود.

به‌طور کلی برطبق روال مقاطعه‌کاری، فعالیت‌های واگذار شده به بخش خصوصی همچنان از سوی دولت تأمین مالی می‌شود. تفکیک تأمین مالی از ارائه خدمات، خریداران دولتی را قادر می‌کند تا از میان تولیدکنندگان مختلف یکی را برگزینند و استانداردهای کیفیت و هزینه را کنترل کنند، بدون اینکه مجبور باشند علایق ویژه کارکنانشان را مدنظر قرار دهند. هدف از مقاطعه دادن، درواقع بهبود کارایی و کاستن از هزینه‌ها از طریق ایجاد رقابت یا تعیین دقیق‌تر هزینه‌هاست. به‌عنوان مثال، اداره حسابرسی در نیوزیلند بعضی از فعالیت‌هایش را به مقاطعه می‌دهد<sup>(۲۱)</sup> و در بریتانیا در مواردی که فرایند مناقصه به‌علت توسعه‌نیافتگی بازار خدمات و صلاحیت‌های خاص مقاطعه‌کاران رقابتی نیست، از شراکت استفاده می‌شود.<sup>(۲۲)</sup> لازمه تصمیم احتمالی راجع به مقاطعه‌کاری، رویکرد «بازارآزمایی» است که بدین‌وسیله دولت تعیین می‌کند که آیا بخش خصوصی خدمات مورد نظر را بهتر انجام می‌دهد یا نه.<sup>(۲۳)</sup>

روش‌های «ساخت - بهره‌برداری - انتقال» یا «ساخت - اجاره - انتقال»<sup>۱</sup> برای تأمین

---

1. Build-lease-transfer (BLT)

فصل پانزدهم تقویت «عملکرد» مدیریت هزینه‌های عمومی ۶۳۱

مالی سرمایه‌گذاری‌های عمومی به وسیله بخش خصوصی است. در روش «ساخت - بهره‌برداری - انتقال» بخش خصوصی سرمایه‌گذاری اولیه را انجام می‌دهد، سرمایه را از طریق سود حاصل از امتیاز استفاده از پروژه در طول دوره معینی بازمی‌گرداند و در انتهای دوره امتیاز، دارایی‌ها را به دولت برمی‌گرداند. طرح‌های «ساخت - بهره‌برداری - انتقال» به‌عنوان ابزارهای جذب سرمایه خصوصی و خارجی تلقی می‌شوند.<sup>(۲۴)</sup> سال‌هاست که از طرح‌های «ساخت - بهره‌برداری - انتقال» در بعضی از کشورهای توسعه‌یافته (که مشهورترین طرح‌ها، تونل تنگه انگلیس - فرانسه است) استفاده می‌شود.<sup>(۲۵)</sup> آسیا پروژه‌های گوناگون «ساخت - بهره‌برداری - انتقال» دارد که پل و فرودگاه در هنگ‌کنگ، برق و راه‌آهن در چین، بزرگ‌راه‌ها و فرودگاه در مالزی، مخابرات راه دور در تایلند، حمل‌ونقل عمومی و برق در فیلیپین از آن جمله‌اند. پروژه ۱/۸ میلیون دلاری آمریکا در رودخانه هاب<sup>۱</sup> برای ایجاد انرژی گرمایی در پاکستان بعد از پروژه تونل تنگه انگلیس - فرانسه از لحاظ اندازه و پیچیدگی بزرگ‌ترین پروژه به‌شمار می‌رود.<sup>(۲۶)</sup>

بعضی از قراردادهای «ساخت - بهره‌برداری - انتقال» در مقابل زبان‌های وارد شده طی عملیات بهره‌برداری، نوعی تضمین به مقاطعه‌کار می‌دهند (مثلاً در مورد جاده‌های مشمول عوارض، اگر ترافیک کمتر از حد پیش‌بینی شده باشد، دولت می‌تواند اقدام به قرارداد تأدیه اصل و فرع قرض کند). در سایر قراردادهای «ساخت - بهره‌برداری - انتقال» مقاطعه‌کار رسماً مسئول موفقیت یا شکست پروژه است. هرچند، اگر مقاطعه‌کار ورشکست شود، در بسیاری از موارد دولت باید به بهره‌برداری از پروژه ادامه دهد و یارانه آن را نیز بپردازد (برای دیدن بحث مربوط به بدهی‌های مشروط، ن.ک. فصل دوم).

## ۲-۴-۱۵ مدیریت فرایند مقاطعه‌کاری

قرارداد فعالیت‌های دولت را نمی‌توان صرفاً براساس مدیریت قرارداد استاندارد منعقد کرد، بلکه این امر احتیاج به ارزیابی خاص دارد.<sup>(۲۷)</sup> اول اینکه، لازم است نیازهای کاری

---

1. Hub River

به‌روشنی تعریف شوند و فعالیت‌هایی که قرار است به مقاطعه داده شود، دقیق‌تر مورد شناسایی قرار گیرند. لازم است که احتمال تغییر شرایط ارزیابی شود (مثلاً افزایش خدمات و نیازهای سرمایه‌گذاری)، مسائل و موضوع‌های مربوط به هماهنگی بین فعالیت‌هایی که قرار است به مقاطعه گذاشته شوند و همچنین دیگر فعالیت‌های دولتی مرتبط، بررسی شوند و معلوم شود که آیا دیگر فعالیت‌های دولتی در دیگر سازمان‌ها را نیز می‌توان به‌منظور افزایش کارایی به این پروژه ملحق کرد یا نه. لازم است مقاطعه دادن براساس رابطه خریدار - کارپرداز<sup>۱</sup> بین بنگاه دولتی و مقاطعه‌کار سازمان‌دهی شود. از این‌رو، کیفیت مدیریت مقاطعه‌کار و ماهیت ارتباط، بس اهمیت دارد. دوم اینکه، در مورد نوع قرارداد باید گزینه‌های گوناگونی را مدنظر قرار داد، که از آن جمله‌اند: قرارداد قیمت مقطوع، قرارداد بهای هر واحد، درآمد مشترک و نظایر اینها؛ و همچنین هدف (یعنی صرفاً کاهش هزینه یا بهبود خدمات) و دیگر موارد از این قبیل. هزینه‌های پروژه را باید - هرگاه ممکن باشد - براساس تجربه پروژه‌های مشابه یا مطالعات ویژه ارزیابی کرد. باید استانداردهای عملکرد در قرارداد به‌روشنی تصریح شده باشند و قرارداد نیز می‌بایست متضمن شرایط قصور در عملکرد ازسوی مقاطعه‌کار، و نیز سازوکارهای رفع اختلاف باشد.

به مقاطعه دادن فعالیت‌ها، سازمان‌های دولتی را از مسئولیت در قبال خدمات رها نمی‌کند. سازمان مربوط وظیفه دارد که بر کارهای مقاطعه‌کار نظارت کند، تا این اطمینان را به‌دست آورد که استانداردها رعایت می‌شوند و قرارداد نیز به اجرا درمی‌آید. ارزیابی و مدیریت خطر از جنبه‌های مهم مدیریت قرارداد به‌شمار می‌آید. سازمان ذی‌ربط باید دانش فنی خود را در مورد خدمات افزایش دهد تا بتواند بر عملکرد مقاطعه‌کار نظارت کند و درعین‌حال توان حساسی اطلاعات ارائه شده ازسوی مقاطعه‌کار را نیز از نظر عملکرد داشته باشد.

## پیرابند ۴۲

### خطرها و فرصت‌ها در مقاطعه‌کاری

در مالزی دولت امتیاز جدید و بلندپروازانه‌ای را به مدت ۲۸ سال به کنسرسیومی خصوصی واگذار کرد که به موجب آن کل شبکه فاضلاب کشور را بهبود بخشد، مرمت کند و گسترش دهد. اگرچه این قرارداد ۲/۸ میلیون دلاری (دلار آمریکا) در سال ۱۹۹۳ منعقد شد، لیکن پیشرفت آن کند بود. دلیل این امر واکنش گسترده عمومی و تجاری ناشی از افزایش دریافت تعرفه‌ها بوده است. تجربه مالزی به مقوله توزیع خطر خاص<sup>۱</sup> که با ارائه خرده خدمات زهکشی فاضلاب توسط بخش خصوصی ایجاد می‌شود (در جایی که پیش‌تر هیچ‌گاه این خدمات به نحو متمرکز ارائه نشده بود، و هیچ حقی برای قطع خدمات مربوط به علت عدم پرداخت وجود نداشت و صورت حساب خدمات آب و فاضلاب نیز جداگانه فرستاده می‌شد) اشاره دارد.

در آرژانتین، مدیریت و مسئولیت سرمایه‌گذاری آب و نظام بهداشتی بوئنوس آیرس به کنسرسیومی خصوصی واگذار شد. مطابق شرایط امتیاز سی‌ساله، کنسرسیوم مذکور باید ۴ میلیارد دلار آمریکا را صرف بهبود و مرمت و گسترش سامانه‌ها می‌کرد. طی سه سال، کنسرسیوم توانست پیشرفت‌های مالی و عملیاتی گسترده‌ای از طریق کاهش «آب‌های به حساب نیامده»<sup>۲</sup> و نرخ بالاتر جمع‌آوری صورت حساب‌ها حاصل کند. این موفقیت را می‌توان به اقدام مهم دولت آرژانتین به منظور اطمینان یافتن از کارایی مالی حق امتیاز منتسب کرد. از این دست بودند افزایش تعرفه‌ها پیش از خصوصی‌سازی، پذیرفتن بدهی‌های شرکت‌های آب دولتی، تأمین مالی برنامه بازنشستگی داوطلبانه، تضمین دادن در این مورد که شرکت دارنده حق امتیاز در صورت عدم پرداخت، تعرفه‌های خدمات خود را قطع کند، و ایجاد مرجع منظمی که از سیاسی شدن امتیاز جلوگیری کند. باین حال، بلافاصله بعد از اعطای امتیاز، تعرفه‌ها باید جلوتر از برنامه افزایش می‌یافت، زیرا دولت با این نظر متصدی‌ذی‌ربط موافق بود که وضعیت فیزیکی سیستم‌ها بدتر از حد معمول پیش‌بینی شده بود.

Source: Finance and Development, March 1997.

1. Unique risk
2. Unaccounted for Water (UFW)

### پیرابند ۴۳

#### چرا در نیوزیلند برق قطع می‌شود؟

بعد از مقررات‌زدایی<sup>۱</sup> در صنعت برق نیوزیلند که تحت قانون ۱۹۹۲ شرکت‌های انرژی صورت گرفت، شرکت انرژی مرکوری<sup>۲</sup> با مسئولیت محدود در اکتبر ۱۹۹۲ به‌عنوان جانشین هیئت‌مدیره انرژی برق اوکلند<sup>۳</sup> تأسیس شد. قانون شرکت‌های انرژی ۱۹۹۲ کلیه هیئت‌های نیرو را ملزم کرد تا به طرح واحدی برسند و شرکت‌هایشان را سودآور سازند تا بدین‌وسیله فرایند حذف نظارت دولت را به جریان اندازند. طرح شرکت انرژی مرکوری که مورد پذیرش قرار گرفت، مبنی بر ایجاد سهام و دادن آنها به تراست تازه تأسیس مصرف‌کننده انرژی اوکلند<sup>۴</sup> بود. این طرح، تراست مصرف‌کننده انرژی اوکلند را به سهام‌دار اصلی شرکت انرژی مرکوری بدل کرد. هرساله شرکت انرژی مرکوری به تراست مصرف‌کنندگان برق اوکلند سود سهم حداقل به‌اندازه ۵۰ درصد سود پس از کسر مالیات می‌دهد. تراست مصرف‌کننده انرژی اوکلند هم بعد از کسر هزینه‌های عملیاتی‌اش، مازاد باقی‌مانده را بین مشتریان شرکت انرژی مرکوری توزیع می‌کند.

فعالیت‌های مرکوری، هم شامل توزیع برق است و هم توزیع برق فشار قوی. توزیع یا خطوط انتقال مستلزم بهره‌برداری یا نگهداری شبکه منطقه‌ای است که شهر اوکلند را دربرمی‌گیرد. در زمان حاضر حدود ۶۸ درصد نظام توزیع شرکت انرژی مرکوری از کابل‌های زیرزمینی استفاده می‌کند. این شرکت تقریباً ۲۵۰,۰۰۰ مشتری دارد که در این میان ۵۰ مشتری جزء ۲۰۰ مصرف‌کنندگان بزرگ کشورند، ۲۱۷,۰۰۰ مشتریان مسکونی‌اند.

در ۲۰ فوریه ۱۹۹۸، صدمه دیدن چهار کابل از کابل‌های اصلی که منطقه تجاری مرکزی را تغذیه می‌کرد، اوکلند را دچار بحران انرژی ساخت. کارشناسان بین‌المللی که با شرکت انرژی مرکوری کار می‌کردند، چهار علت ممکن را برای عدم موفقیت کابل‌ها یافته بودند: هوا که به طرزی استثنایی گرم و خشک بود؛ مشکلات مربوط به پر کردن کانال‌ها و زمینی که کابل‌ها در آن نصب شده بودند؛ شیب‌های لغزان واقع در پایین که بعضی از قسمت‌های کابل در آنجا قرار داده شده بود؛ و لرزه‌های ناشی از ترافیک راه‌آهن و جاده‌ها و قطع کابل‌های کنترل از سوی مقاطعه‌کاران. چه علت قطع برق تحت کنترل شرکت انرژی مرکوری باشد یا نباشد، توان شرکت و همچنین استاندارد و روش‌های آن به‌عنوان تولیدکننده اصلی انرژی اوکلند مورد تردید قرار گرفته

1. Deregulation
2. Mercury
3. Auckland Eleckland Electric Power Board (AEPB)
4. Auckland Energy Consumer Trust (AECT)

بود. تحقیق و تفحص وزارتخانه در مورد این حادثه، تقصیر را متوجه شرکت انرژی مرکوری و سلف آن یعنی هیئت‌مدیره انرژی برق اوکلند دانست، زیرا هر دو از آثار و شواهد مربوط به نامطمئنی کابل‌هایی که منطقه تجاری اصلی اوکلند را تغذیه می‌کرد، غفلت ورزیده بودند. البته شرکت انرژی مرکوری تقصیر بیشتری داشت، زیرا همان‌گونه که از نتایج تحقیق و تفحص برمی‌آید، این شرکت خطر قطع برق را به‌علت بار فزاینده بر کابل‌های نامطمئن فشار قوی به‌درستی ارزیابی نکرده بود. علاوه بر این، گزارش تحقیق و تفحص به این نتیجه رسید که ماهیت غیرمستقیم مالکیت تراست شرکت انرژی مرکوری به‌علت «عدم پاسخ‌گویی روشن هیئت مذکور از طریق سهام‌دار مؤثر یا نظم‌بازار - که این امر در صنعت شبکه با ویژگی انحصاری هدفی ضروری است - بر این حادثه تأثیر داشته است». علاوه بر این، قراردادهای مرکوری با مشتریانش به‌روشنی تعریف نمی‌کند که چه ریسک‌هایی در راه تأمین انرژی وجود دارد و اگر موارد خارج از شمول و محدودیت‌ها آزادانه و منصفانه بین مشتری و تولیدکننده مورد بحث و مذاکره واقع نشود، تولیدکننده باید تعهد باقی‌مانده را به عهده گیرد.

**Sources:** The Age, Melbourne Online, Various Issues, 1998; and Rob Laking, Director of Master of Public Management, Victoria University of Wellington, 1998.

### ۳-۴-۱۵ لزوم احتیاط

همان‌گونه که ذکر شد، به مقاطعه دادن می‌تواند ابزاری برای ارتقای اثربخشی و بهبود انجام بعضی از خدمات عمومی باشد. باید به هنگام تهیه بودجه، امکان به مقاطعه گذاشتن بررسی گردد. توصیه می‌شود که همیشه به هنگام تهیه و بررسی درخواست‌های بودجه‌ای وزارتخانه‌ها پرسیده شود که آیا راه‌حل مقرون‌به‌صرفه‌تری که بخش خصوصی آن را انجام دهد، وجود دارد یا نه. در صورتی که پاسخ مثبت باشد، می‌بایست برای مقاطعه دادن اقدام شود. البته مقاطعه‌کاری جانشین تجدید ساختار صحیح بخش عمومی نیست، یا در صورتی که خدمات مورد نظر متعلق به بخش عمومی نباشند، مقاطعه‌کاری نباید جانشین خصوصی‌سازی شود. همچنین باید دانست که مقاطعه دادن درمان همه دردها نیست. در واقع مقاطعه‌کاری در صورتی که درست طراحی و نظارت نشده باشد، خطر در حکمرانی، خطر مالی و خطر کارآمدی را به دنبال دارد. از این رو تعیین شرایط بازار و شرایط قرارداد که بدان وسیله بتوان راه‌حل‌های خصوصی ممکن را اجرا کرد، همواره لازم است.



#### پیرابند ۴۴

### چرا ساکنان سیدنی مجبور شدند آب را بجوشانند؟

تا سال ۱۹۹۵، اداره آب سیدنی - که شرکتی دولتی بود - مسئولیت آب سیدنی را برعهده داشت. چون دستورالعمل‌های مربوط به کیفیت آب سخت‌گیرانه شد، آب خام (تصفیه نشده) سیدنی تحت فشار بسیار قرار گرفت و «هیئت‌مدیره آب سیدنی» تصمیم گرفت که برای تصفیه آب تحت نظام ساخت - مالکیت و بهره‌برداری<sup>۱</sup> با شرکتی خصوصی قرارداد ببندد. هیئت‌مدیره آب سیدنی برای ارتقا و گسترش ظرفیت تصفیه فاضلاب با هزینه تأسیساتی خیلی زیادی مواجه بود و قرار بود که شرکتی شود و در نتیجه بخش خصوصی را نیز مشارکت دهد و کاملاً به فناوری بین‌المللی دسترسی یابد. علاوه بر این، رقابت فزاینده باعث شد که هیئت به بی‌تجربگی نسبی خود در نظام‌های تصفیه پی ببرد. در سال ۱۹۹۳، برای کارخانه‌های تصفیه آب با دو کنسرسیوم قرارداد بسته شد: کنسرسیوم خدمات آب استرالیا و کنسرسیوم شمال - غرب ترنس فیلد<sup>۲</sup>. یک سال بعد، قراردادی دیگر به کنسرسیوم دیگری به نام کنسرسیوم آب و یونا<sup>۳</sup> داده شد. تا آخر قرن، آب مصرفی سیدنی در سه کارخانه تصفیه خواهد شد.

در ۳۱ ژوئیه ۱۹۹۸، به ساکنان سیدنی هشدار داده شد که در پی کشف آلودگی انگلی که بر کل پایتخت تأثیر گذاشته بود، آب لوله را بجوشانند. اداره آب سیدنی تصدیق کرد که منبع آلودگی دستگاه تصفیه آب بوده است که کنسرسیوم خدمات آب استرالیا از آن بهره‌برداری می‌کرد. قرارداد اداره آب سیدنی با دستگاه‌های تصفیه خصوصی که برای مالیات‌دهندگان ۳ میلیون دلار آمریکا هزینه دربرداشت، ضرورتی در توجه به کیست جیاردیا<sup>۴</sup> و کریپتوسپوردیم<sup>۵</sup> نمی‌دید. این دو موجوداتی هستند که به ذخیره آب آشامیدنی حمله می‌کنند.

چند سال قبل اداره آب سیدنی دست از تمیز کردن شبکه آب خود برداشت و این حرکتی بود که می‌توانست هرچهار کارخانه تصفیه را که با آنها قرارداد بسته شده بود، از کار بیندازد. علاوه بر این، بیش از دو سال طول کشید که اداره آب سیدنی یادداشت تفاهمی را نهایی کند که به موجب آن وزارتخانه بهداشت و درمان تنظیم مسائل بهداشتی آب را عهده‌دار شود. این در حالی است که دو سال قبل، وزارت برنامه‌ریزی و امور شهری به اداره آب توصیه چنین کاری را داده بود.

1. Built-Owned-and Operated (BOO)
2. North-west Transfield
3. Wyuna Water
4. Giardia Cysts
5. Cryptosporidium

بنابراین، به نظر می‌رسد که مسئولیت این مشکل را باید تقسیم کرد. این حادثه بار دیگر نیاز به تمامیت و توجه به کنترل کیفیت به هنگام مقاطعه دادن خدمات اجتماعی پایه را نشان می‌دهد.

**Source:** The Sydney Morning Herald, The Herald Sun, and The Courier, Various Issues.

در هر صورت، احتیاط امری ضروری است. تجربه کار با قراردادهای قیمت مقطوع و شراکت شبیه تجربه کار با قراردادهای مدیریتی برای مؤسسات عمومی است که بسیاری از کشورهای در حال توسعه در دهه ۸۰، در پیش گرفته‌اند.<sup>(۲۸)</sup> به‌طور کلی، این قراردادها کمکی به تقویت شرکت‌های ضعیف یا افزایش ارتقای اثربخشی این شرکت‌ها نکرده است و در بسیاری از موارد منجر به دزدی دارایی‌ها و «غارت سود و منافع» از سوی مدیران شده است (از زمانی که قراردادهای مدیریتی با سرمایه‌گذاری کلان مدیران جدید در سهام شرکت همراه گردید، بسیاری از این مشکلات مرتفع شد).

به‌طور کلی برای سود بردن از مقاطعه‌کاری، به فضای رقابتی نیاز است. دونا هو<sup>۱</sup> بعد از بررسی چندین نظرسنجی از تجارب مربوط به قراردادها در ایالات متحد که حاکی از نتایج متفاوت بود، به نتیجه‌ای که در ادامه ذکر می‌گردد، رسید:

نخست، یک شرکت خصوصی انتفاعی، بالقوه مؤسسه‌ای با توانایی تولید کارا به‌شمار می‌آید. دوم، ظرفیت تولیدی را فقط می‌توان تحت شرایط خاصی مورد بهره‌برداری قرار داد. تقابل بخش عمومی و بخشی خصوصی مهم است، اما مهم‌تر از آن، تقابل عرصه رقابتی با عرصه غیررقابتی است. وجود نظام نیمه‌بازاری - کسب سود بدون ویژگی‌های معنی‌دار یا انضباط رقابتی - می‌تواند بسیار بدتر از فقدان کلیه عوامل بازار باشد.<sup>(۲۹)</sup>

به‌خصوص در کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای در حال گذار، سود حاصل از مقاطعه‌کاری بستگی به پیشرفت اصلاحات در جهت ساخت محیط رقابتی دارد. مؤسسات عمومی که قرارداد به آنها واگذار می‌شود، باید شرکتی شوند و نقش دولت به‌عنوان «کارفرما»<sup>۲</sup> نیز می‌بایست از وظایف مدیریت به‌عنوان «کارگزار» تفکیک گردد.<sup>(۳۰)</sup>

---

1. Donahue  
2. Principal

باید فاصله بین دولت و مقاطعه‌کار خصوصی یا مقاطعه‌کار عمومی حفظ شود و چارچوب قانونی بازار - محور در رأس کار باشد.

به مقاطعه‌داران گاه راهی برای فرار از محدودیت‌های بودجه‌ای است و نه انتخابی آگاهانه به خاطر موضوع‌ها و مسائل مربوط به اثربخشی. از بعد نظری خطر مالی را باید به مقاطعه‌کار منتقل کرد، اما اغلب قراردادهای شامل ضمانت‌نامه‌های آشکار یا ضمنی دولت هستند. به خاطر اهمیت ارائه خدمات به عموم، هرگاه مقاطعه‌کاری نتواند خدمت محول شده را به درستی انجام دهد یا ورشکست شود، دولت هیچ راه عملی دیگری ندارد جز اینکه به دخالت بپردازد و فعالیتی را که قبلاً به مقاطعه‌دار داده شده بود، تأمین مالی کند. بنابراین، بعضی از مقاطعه‌کاران از توافق‌های مقاطعه‌کاری استفاده می‌کنند تا قرارداد را به چنگ آورند، بدون اینکه قصد داشته باشند که بعد از آن به نظم بازار تن دهند. به مقاطعه‌داران ممکن است شفافیت را نیز کم کنند، چرا که مقاطعه‌کاری «ارزاداری تجاری» را جانشین پاسخ‌گویی می‌کند و بنابراین از کنترل قانونی می‌گریزد.

هرگاه دولت مجبور به پشتیبانی از پروژه ضعیفی باشد که تحت قرارداد «ساخت - بهره‌برداری - انتقال» اجرا می‌شود، ممکن است هزینه مالی بسیار بالا رود - مانند تجربه مکزیکی‌ها که در پیرامون ۴۵ آورده شده است. این امر مستلزم تجزیه و تحلیل دقیق جنبه‌های قانونی و اقتصادی ترتیبات «ساخت - بهره‌برداری - انتقال» است. باید همان تحلیل هزینه - فایده معمول که در مورد پروژه‌ها به کار می‌رود، در مورد پروژه‌های «ساخت - بهره‌برداری - انتقال» نیز به کار رود. اما ارزیابی خطر، نوع پروژه‌ها و نظایر اینها هم ضروری است. مذاکرات قانونی ممکن است سال‌ها به درازا بیانجامند. ترتیبات «ساخت - بهره‌برداری - انتقال» هرگز نباید بهانه‌ای شود تا پروژه‌های بی‌فایده به انجام درآیند. باید راه‌حل خصوصی واقعی مدنظر قرار گیرد. هرگاه دولت نتوانست راه‌حل واقعی خصوصی بیابد، اغلب علت این است که پروژه پابرجا و ماندنی نیست. خطر فساد ترتیبات «ساخت - بهره‌برداری - انتقال» دغدغه خاصی را برمی‌انگیزد. در مقایسه با مناقصه‌های معمولی، پیچیدگی ترتیبات «ساخت - بهره‌برداری - انتقال» فرصت‌های فراوان تری را برای فساد فراهم می‌آورد. به عنوان مثال، در کشوری چون فرانسه که فساد

فصل پانزدهم تقویت «عملکرد» مدیریت هزینه‌های عمومی ۶۳۹

در نظام اداری آن وجود ندارد، اخیراً چندین دادخواهی قضایی فساد مقامات محلی را که در قراردادهای «ساخت - بهره‌برداری - انتقال» دست داشتند، آشکار ساخت.

#### پیرابند ۴۵

##### مقاطعہ کاری ای که نتیجه نداد: ۲ نمونه

در دهه ۸۰، مقامات محلی بریتانیای کبیر که با تنگنای پولی مواجه شده بودند، برای فرار از کنترل هزینه‌های عمومی متوسل به رشته‌ای از تأمین مالی خصوصی وسایط نقلیه شدند. این ابزار غیرمعارف تأمین مالی که اشخاص خصوصی را به کار می‌گرفت، به‌عنوان «ابزار اجتناب» شناخته شد. به‌عنوان مثال، بسیاری از مقامات محلی به ترتیبات فروش و اجاره موقت دارایی‌های موجود متوسل شدند، که در بعضی از موارد از طریق فروش و اجاره مجدد اسباب و اثاث خیابان - مانند پارکومترها و چراغ‌های برق - به منتها درجه تحقق نقدینگی رسیدند.

در سال ۱۹۸۷ مکزیک مبادرت به انجام برنامه بلندپروازانه‌ای برای مقاطعه دادن ساخت و بهره‌برداری جاده‌ها تحت ترتیبات ساخت - بهره‌برداری - انتقال کرد. در ابتدا به‌نظر می‌رسید که توافق‌ها به‌گونه‌ای موفق عمل می‌کنند و در این میان بیش از ۵۱۰۰ کیلومتر جاده جدید با عوارض ساخته شدند. البته، تخصیص منابع نامناسب بود و به‌زودی تمام شد. معلوم گردید که دوره ساخت ۵۵ درصد طولانی‌تر از دوره مورد توافق مقاطعه‌کاران شده بود. آمد و رفت وسایط نقلیه ۳۷ درصد پایین‌تر از حد پیش‌بینی شده بود و سرمایه‌گذاری هم ۲۹ درصد بالاتر از حد توافق شده بود. بحران اقتصادی سال ۱۹۹۵، وضعیت مالی جاده‌های عوارض‌دار را که در امتیاز شرکت‌های خصوصی بود، بدتر کرد و دولت را واداشت تا برنامه حمایت اضطراری را با ۲/۲ میلیون دلار آمریکا پیاده کند. در نتیجه مشارکت بخش عمومی تا ۴۰ درصد سهام سرمایه شرکت‌های دارنده امتیاز افزایش یافت و شرایط امتیاز گسترش پیدا کرد و به سرمایه‌گذاران بخش خصوصی فرصت زیادتری داد تا سرمایه‌شان را باز یافت کنند.

**Sources:** David Heald "Privately Financed Capital in Public Services", The Manchester School, 1997; and Robert Barrera, "Contracting Out Highway Development and Operations in Mexico", in Contracting out Government Services, OECD, 1997.

## ۱۵-۵ نکات اصلی و توصیه‌هایی برای اصلاحات

### ۱-۵-۱۵ نکات اصلی

نیل به عملکردگرایی در مدیریت هزینه‌های عمومی عمدتاً هدف است و نباید آن را با هیچ‌کدام از ابزارهای خاص به‌منظور تشویق برای رسیدن به آن اشتباه گرفت. به‌ویژه، عملکرد بهتر در ۷ بودجه‌ریزی را هرگز نباید با «بودجه‌ریزی عملیاتی» اشتباه گرفت، چرا که بودجه‌ریزی عملیاتی بسته به شرایط ممکن است منجر به عملکرد بهتر یا (اغلب) بدتر شود. عملکرد مفهومی نسبی است که می‌توان آن را برحسب نتیجه یا تلاش تعریف کرد. هرگز نباید از بعد ذهنی عملکرد غفلت ورزید. تلاش صادقانه را هم باید منظور کرد و گرنه دیگر چنین تلاشی صورت نمی‌پذیرد. البته، در بیشتر موارد توصیه می‌شود که عملکرد را برحسب سنج‌های عینی تعریف کرد.

شاخص‌های عینی عملکرد را می‌توان به موارد زیر مربوط دانست:

- ورودی - منابع مورد استفاده برای ارائه خدمات (مثلاً پزشکان)؛
- خروجی - خود آن خدمات (مثلاً تعداد واکسیناسیون)؛
- نتیجه - هدفی که با ارائه خدمات به آن دست یافته‌ایم (مثلاً بیماری کمتر)؛
- فرایند - روشی که مطابق آن ورودی‌ها تهیه می‌شوند، خروجی‌ها حاصل می‌شوند یا نتیجه‌ها به بار می‌آیند (مثلاً امکانات جانبی).

خروجی هر مرحله نتیجه مرحله پیشین است و ورودی مرحله بعد نیز به‌شمار می‌رود. بنابراین، در فعالیت‌های نزدیک به کاربر نهایی، خروجی‌ها روش خوبی برای عقد قرارداد با فراهم‌آوردندگان خدمات به‌شمار می‌آید. درعوض در فعالیت‌های بالادستی (مثلاً تحقیقات پزشکی) اندازه‌گیری عملکرد بسیار مبهم‌تر است. چیزی به اسم «موازنه پاسخ‌گویی»، وجود دارد که با توجه به آن، پاسخ‌گویی یا عمیق است یا کلی؛ لیکن در عین حال نمی‌تواند هم کلی باشد و هم عمیق. در هر صورت، کیفیت خدمات احتیاج به نظارت آشکار دارد و گرنه شاخص‌های عملکرد ناخواسته منجر به کیفیت پایین می‌شود. از این‌رو، انتخاب شاخص‌های صحیح عملکرد، هم به ماهیت آن خدمات بستگی دارد و هم به شرایط کشور مورد نظر. تنها قاعده کلی در مواردی که صحیح و مقرون‌به‌صرفه بودن سنجش عملکرد معلوم شده، این است که عملکرد را باید براساس ترکیبی از

\_\_\_\_\_ فصل پانزدهم تقویت «عملکرد» مدیریت هزینه‌های عمومی ۶۴۱

شاخص‌های ورودی، خروجی، نتیجه و فرایند سنجید که واقع‌بینانه و مقرون‌به‌صرفه و نیز مناسب آن کشور یا بخش یا فعالیت خاص باشد.

از بین احتیاط‌های لازم، خطر رفتار ضدمولد در مرتبه بالایی قرار دارد. لازم است به‌دقت در مورد اثر استفاده از هرگونه شاخص «عملکرد» بر رفتار واقعی تأمل شود. به‌عنوان مثال، هنگامی که به قبیله‌ای بومی در استرالیا گفته شد که یارانه‌شان بستگی به تمیز نگه داشتن امکانات بهداشتی‌شان دارد، آنها این کار را به بهترین و کارآمدترین نحو ممکن انجام دادند: توالت‌ها را کاملاً تمیز کردند و در آنها را بر روی عموم بستند. با در نظر گرفتن این هشدارها، باید دانست که شاخص‌های خوب عملکرد باید پنج معیار شفاف، مرتبط، مقرون‌به‌صرفه، کافی و نظارت‌پذیر را داشته باشند. اگر هرکدام از این معیارها برآورده نشود، نباید از آن شاخص استفاده کرد. وقتی از شاخص‌ها استفاده می‌شود، پرسش بعدی مربوط به تعیین هدف است. قاعده کلی این است که هدف باید آرمانی لیکن درعین حال دست‌یافتنی باشد.

به مقاطعه دادن - انتقال انجام فعالیت‌هایی است که دولت قبلاً آن را انجام می‌داد به بخش خصوصی، که دنباله منطقی عملکردگرایی به‌شمار می‌رود (و نیز متعلق به قلمرو هدف سوم مدیریت هزینه‌های عمومی، یعنی مدیریت خوب عملیاتی محسوب می‌شود). مقاطعه‌کاری، واگذاری ارائه خدمات دولتی (و نه تأمین هزینه آن) از بخش دولتی به بخش خصوصی است. مقاطعه‌کاری، واگذاری ارتقای اثربخشی هم در امر ارائه خدمات مورد مقاطعه و هم در امر ارائه سایر خدمات دولتی از طریق اثر «بازار آزمایشی» را دارد. البته، به مقاطعه دادن مستلزم احتیاط فراوان است و از جمله به عواملی که در پی ذکر می‌شوند نیازمند است:

- محیط رقابتی؛
- تعریف نیاز تجاری و فعالیت‌هایی که باید به مقاطعه داده شوند؛
- هماهنگی با سایر فعالیت‌های مرتبط دولتی؛
- توجه دقیق به کیفیت مدیریت خصوصی؛
- حمایت از شفافیت و کیفیت خدمات؛
- تعیین استانداردهای عملکرد ( که معیار موسوم به «CREAM» را برآورده سازند)

و نیز تعیین تبعات قصور در عملکرد؛ و

● نظارت دقیق بر عملکرد مقاطعه کار.

خطرهای همراه با مقاطعه دادن به بخش خصوصی در مورد ترتیبات «ساخت - بهره‌برداری - انتقال» زیاد است. به موجب قرارداد «ساخت - بهره‌برداری - انتقال» بخش خصوصی با تأمین مالی تأسیسات را می‌سازد، سپس از طریق امتیاز انحصاری برای بهره‌برداری از آنها سرمایه‌اش را باز پس می‌گیرد، آنگاه تأسیسات را به دولت باز می‌گرداند. اول اینکه، پیچیدگی چنین ترتیباتی فرصت بیشتری را برای فساد فراهم می‌آورد؛ دوم اینکه، ارزیابی خطر ضروری است، زیرا ممکن است دولت نیز در صورت ورشکستگی یا عدم ایفای قرارداد مجبور باشد پای صورت حساب را امضا کند. تلاش به منظور هرچه مختصر کردن توصیه‌های مربوط به اصلاحات عام، ساده‌انگاری ناموجهی خواهد بود، که در این زمینه خواننده به فصل هفدهم ارجاع می‌شود. درواقع، تجویزهای کلی برای اصلاحات موفق همان‌هایی هستند که موضوع کلی این کتاب را تشکیل می‌دهند:

۱. هرگز بدون ارزیابی اثرات و مقتضیات و در صورت لزوم تغییرات مناسب، نباید اقدام به تقلید از اصلاحات اقتصادی و اجتماعی - که در جای دیگر ارائه شده است - کرد؛
  ۲. هرگز نمی‌بایست از مبانی و مقدمات فراتر رفت، مگر اینکه اطمینان حاصل گردد که به درستی تعیین شده باشند؛
  ۳. هرگز نباید انتظار راه‌حل فنی سریع و آسان مشکلات پا برجا و پیچیده فرایند بودجه را داشت؛ و بالاتر از همه اینکه
  ۴. هرگز نباید پنداشت که همیشه حق با کارشناسان است.
- رقابت و رقابت‌پذیری، همان‌گونه که در حذف محصول بد مؤثر است، در حذف و کنار گذاشتن ایده‌های بد نیز تأثیر دارد. بنابراین باید پرسید و پرسید و باز هم بیشتر پرسید. اگر رهنمود به دست آمده خوب باشد و نظر کارشناسان نیز درست باشد، پاسخ آنها همه را راضی خواهد کرد. مهم‌تر اینکه، در این صورت مقامات محلی قادر خواهند بود اصلاحات را با مشاوره خارجی که جنبه پشتیبانی داشته باشد - و نه کنترل‌کننده - اجرا کنند.

۲-۵-۱۵ توصیه‌هایی برای اصلاحات

وارد کردن عناصر رسمی و جدید مربوط به عملکرد فرایند بودجه، هم به‌خاطر اینکه

فصل پانزدهم تقویت «عملکرد» مدیریت هزینه‌های عمومی ۶۴۳

عملکردگرایی بهتر برای بهبود مدیریت هزینه‌های عمومی حیاتی است و هم به‌خاطر اینکه راه‌های اشتباه انجام این کار زیاد است و راه‌های درست انجام این کار کم و معدود است، مستلزم دقت فراوان است. اصولاً درس‌های فراگرفته از تجربه‌های بین‌المللی در مورد فرایند اصلاحات در این حوزه اینها هستند:

- هرگز نباید هدف عملکردگرایی بهتر را با هیچ‌کدام از ابزارهای خاص برای دستیابی به آن اشتباه گرفت. راه‌های زیادی برای تقویت عملکرد بدون اعمال تغییرات رسمی در نظام بودجه‌ریزی وجود دارد.

- اگر نظام مدیریت هزینه‌های عمومی نسبتاً خوب عمل می‌کند، باید به این خطر اندیشید که تغییرات ممکن است وضعیت را بدتر کند (برعکس، اگر فرایند بودجه بی‌نهایت ضعیف و پر اشتباه است، چه‌بسا تغییرات بنیادی تنها راه بهبود آن باشد).

- اثر احتمالی بر رفتار افراد را، به‌خصوص در جوامع چندقومی یا اقتصادهای خیلی کوچک، می‌بایست به‌دقت مدنظر قرار داد.

- باید متوجه استفاده‌های متفاوت و محدودیت‌های شاخص‌های ورودی، خروجی، نتیجه و فرایند بود و استفاده از هرکدام را مطابق بخش خاص و مقوله مورد نظر تغییر داد و متناسب ساخت. هرگاه ممکن باشد، بهتر است برای ارزیابی عملکرد از استفاده فقط یک شاخص اجتناب کرد.

- می‌بایست از نظارت پویا بر عملکرد که دارای تبعات سریع و پیش‌بینی شدنی باشد، اطمینان یافت.

- برای ارزیابی نظام‌مند عملکرد «خود نظام عملکرد» تعبیه شروطی در آن ضروری است. اینکه خود نظام هم در معرض آزمون اعتبار واقع شود و در معرض آزمایش‌های ادواری قرار گیرد تا معلوم شود که منافع آن از هزینه‌ها بیشتر است، امری ذاتی در منطق نظام است.

- بعد از دانستن این هشدارها، هر امکانی را که «آگاهی خدمت»<sup>۱</sup> مجریان دولتی را افزایش دهد باید مغتنم شمرد. باید به‌زای عملکرد خوب پاداش داد (نه الزاماً پاداش



پولی)، و به‌ازای عملکرد نامطلوب نیز تنبیه کرد و دائماً امکان استفاده از ابزارهای گوناگون را برای اندازه‌گیری و نظارت بر عملکرد مورد بررسی قرار داد. در انجام کلیه این وظایف، بازخورد نظام‌مند از کاربران خدمات و به‌طور کلی از مردم بسیار ارزشمند است. بازخورد نظام‌مند از رسانه‌های آزاد، منتقد و مطلع نیز به همان اندازه ارزشمند است.

● فرایند می‌تواند شامل اینها باشد: انتخاب یک یا دو دستگاه دولتی که به‌طور مستقیم به مردم خدمت ارائه می‌کنند، ارائه سنجه‌های عملکرد ساده در هزینه‌ای معقول و منطقی (شامل هزینه مبادله)، کنترل دقیق عملکرد اثر سنجها، عیب‌زایی از سنجها و تعدیل آنها متناسب با نیازها، گسترش کاربرد ابزارهای عملکرد به دیگر حوزه‌های دولتی در وقت مناسب و توقف به هنگامی که دیدگاه‌های منفی دریافت می‌شود، باشد. شاخص‌های عملکرد می‌توانند بی‌هیچ ملاحظه‌ای در مذاکرات تهیه و تدوین بودجه استفاده شوند، اما باید از ارتباط مستقیم و ماشینی آنها به تخصیص‌های بودجه‌ای خودداری ورزید.

## پی‌نوشت‌ها

۱. برای واحدهای درون بنگاه‌های خصوصی ممکن است مشکل اندازه‌گیری عملکرد حتی ساده‌تر از بخش عمومی نباشد. به‌ویژه این موضوع برای بنگاه‌های بزرگ مصداق دارد که نشان می‌دهد «اندازه» ممکن است متغیر مهم ماهیت فعالیت بخش خصوصی یا عمومی باشد.
۲. برای بنگاه‌های خصوصی موفقیت می‌تواند برحسب معیارهای کمی مرتبط، متفاوت ارزیابی شود. از این دسته‌اند قیمت سهام، سود، توزیع سهام، گردش معاملات، سهم بازار و جز اینها. هیچ‌یک از این شاخص‌ها برای فعالیت دولتی کاربرد ندارند. از این رو از جمله روش‌های مدیریت خصوصی (مدیریت برحسب اهداف و جز آن) می‌توانند خطوط راهنمای مفیدی باشند، اما در بخش عمومی کاربرد ندارند.
۳. همان‌گونه که در داستان هلر<sup>۱</sup>، در قسمت ۲۲، فرمانده کل بر روش بمباران شدید پافشاری می‌کند، و اینکه چه به هدف اصابت بکند و چه نکند، خلبانی که هدف معین را تخریب می‌کند، اما بمباران او به روش بمباران شدید نیست، مجازات می‌شود.
۴. به‌طور عمده آمریکا، بریتانیا، استرالیا و نیوزیلند، در این مسیر در مقایسه با کشورهای دیگر جلوتر رفته‌اند.<sup>۲</sup> در آمریکا که طولانی‌ترین مواجهه را در ناکامی‌های مربوط به بودجه‌ریزی «عملیاتی» یا «برنامه‌ای» داشته است، هم‌اکنون عملکردگرایی در فرایند بودجه به‌واسطه «قانون نتایج و عملکرد دولت»<sup>۳</sup> در سال ۱۹۹۶ کمتر به‌طور مکانیکی دنبال می‌شود.
۵. بنابر مثلی قدیمی، «مرد بدون نان زندگی نمی‌کند» از منظر کاهش‌گرایانه<sup>۴</sup> خطرهای طبیعت انسانی<sup>۵</sup>، به‌مرور زمان کارایی بخش عمومی به‌شدت در حال کاهش است و خطر افزایش فساد به‌طور بالقوه در حال افزایش.
۶. آنچه که تورستین ویبلن<sup>۶</sup> تحت عنوان «غریزه کار انسانی»<sup>۷</sup> نامید.
۷. این معیارها در منابع گوناگون مورد بحث قرار گرفته‌اند، که به‌عنوان مثال می‌توان به کمیسیون

---

1. Heller  
 2. See OECD, 1997.  
 3. Government Performance and Results Act (GPRA)  
 4. Reductionist  
 5. Human nature risks  
 6. Thorstein Veblen  
 7. Instinct of workmanship

حسابرسی بریتانیا اشاره کرد،

Federation des Experts Comptables European, 1991; Beeton, 1996

۸. همان‌گونه که در فصل اول گفته شد، «صرفه‌جویی» یعنی تهیه ورودی‌ها با کمترین هزینه، که غالباً به‌عنوان شاخص عملکرد مورد استفاده قرار می‌گیرد، گو اینکه این کلمه از نظر اجرا به مفهوم راه صحیح و مناسب است، همچنان که به وظیفه تدارکات نیز ارتباط پیدا می‌کند، اما در واقع حاصل جمعی فرعی از کارایی است و به همین خاطر به‌طور مستقل برای تحلیل یا سیاستگذاری مفید نیست.

۹. باید توجه داشت که کلیه اطلاعات مفید مربوط به خدمات عمومی الزاماً شاخص‌های عملکرد نیستند. به‌عنوان مثال، درصد اموال توقیفی از شکایت‌های مستقیم شهروندان آمار مناسبی برای اجرای قانون است، اما راجع به عملکرد دستگاه اجرای قانون چیزی نمی‌گوید.

۱۰. این تصویر برگرفته از دیوید شاندا<sup>۱</sup> (۱۹۹۸) است که او نیز از بویل<sup>۲</sup> (۱۹۸۹)، جکسون<sup>۳</sup> (۱۹۹۱) و سازمان توسعه و همکاری اقتصادی (۱۹۹۴) اقتباس کرده است.

11. Perrow, 1986, quoted in Robert Laking's "Don't try this at home: A New Zealand Approach to Public Management Reform in Mongolia", paper presented at an ADB Training Event, Nov. 1998.

۱۲. پاسخ‌گویی برای شاخص‌های فرایند بسته به ماهیت فعالیت بخش عمومی می‌تواند قوی‌تر یا ضعیف‌تر باشد.

۱۳. سازگار با نیاز به «به‌دست آوردن حقوق پایه». این اصل مشابه نتایج فصول برنامه‌ریزی و حسابداری است: نظام‌های مبتنی بر روش نقدی باید قوی و فراگیر باشند، قبل از آنکه حرکت به سمت بودجه‌ریزی برنامه‌ای یا حسابداری تعهدی مورد نظر باشد.

۱۴. به‌منظور تفکیک صحیح و دقیق مؤسسات رسمی از مؤسسات غیررسمی و مفهوم وابستگی مسیر<sup>۴</sup> ن.ک. نورث، ۱۹۹۱.

۱۵. تعداد زیادی از شاخص‌ها برای اغلب بخش‌ها را می‌توان در:

UK Audit Commission, 1986b, and 1993; Carter et. al., 1992; and OECD, 1997. For education, see Johnes, 1992, and Reynolds, 1992; for Health, Wilkin et.

1. David Shand

2. Boyle

3. Jackson

4. Path dependence

فصل پانزدهم تقویت «عملکرد» مدیریت هزینه‌های عمومی ۶۴۷

al., 1992, and Williams, 1995; for law Enforcement, Fowles, 1996 (in Smith, 1996); for public Housing, Bines et. al., 1993; for Social Security, Deleeck et. al., 1991.

۱۶. «درآمد واقعی» با تعریف ایروینگ فیشر<sup>۱</sup>.

۱۷. شانده، (۱۹۹۷)، فهرست‌های بسیار بیشتری از الزامات را برای شاخص‌های عملکرد ارائه می‌کند؛ اما معدودی از آنها مناسب و غیراجباری‌اند و بقیه در حقیقت ابعاد متفاوتی از ۵ الزام پیش‌گفته دارند.

۱۸. ن.ک. اسمیت (۱۹۹۶) و برای بخش بهداشت، ن.ک. تحلیل اقلام معوقه نوشته ویلیامز (۱۹۹۶).

۱۹. برای این بخش مدیون نوید حمید<sup>۲</sup> و جی ویلارنل<sup>۳</sup> هستیم.

20. See John Brewer, The sinews of power: war, money and the English state. Knopf, 1989, quoted in Premchand (1993).

21. Contracting out government Services, OECD, 1997.

22. "Strategic partnering in government", CPU guideline no 57. U.K. Treasury.

23. The British Council, Governance: Public sector reform, Glossary of terms.

۲۴. حداقل در کشورهای در حال توسعه. در کشورهای توسعه‌یافته با بازارهای باز مالی، مزیت طرح‌های «ساخت - بهره‌برداری - انتقال» پرسش برانگیز است.

۲۵. در حدود ۴۰ سال در فرانسه برای عوارض جاده‌ها و عرضه آب تحت نام «انحصار خدمات عمومی»، ن.ک.

D. Heald, "An evaluation of French Concession Accounting", The European Accounting Review, 1995.

26. James Leigland, "Privatization of Public Enterprise in Asia: Current patterns and emerging issues", in Naomi Caiden, "Public Budgeting and Financial Administration in Developing countries", Jai Press, 1996.

27. See U.K. Treasury, "Contract management"; Central Unit for Procurement, Guidelines, no 61, 1998.

۲۸. قرارداد مدیریت با مقاطعه‌کار خصوصی است، قرارداد عملکرد (که پیش‌گام آن برنامه قرارداد فرانسه است) بین دولت و مدیران بنگاه دولتی منعقد می‌شود.

---

1. Irving Fisher  
2. Naved Hamid  
3. Gie Villareal

29. John D. Donahue, The privatization Decision, Basic Books, 1989.

۳۰. برای بحث در مورد قلمرو شرکت‌ها در اقتصادهای در حال گذار، ن.ک.

Dominique Pannier and Salvatore Schiavo-Campo, "Corporate Governance of Public Enterprises", World Bank, 1995.

## فصل شانزدهم

---

اصلاحات بودجه‌ریزی در  
کشورهای عضو سازمان  
توسعه و همکاری‌های  
اقتصادی



ترجمه: دکتر محمد قاسمی

لیلا بندری

### مقدمه

کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی در عین حال که از نظر ابعاد مشکلات بودجه‌ای که با آن مواجه هستند و زمان‌بندی و درجه جامعیت راه‌حل‌هایی که برای رفع مشکلات خود به کار بسته‌اند با یکدیگر تفاوت‌های فراوانی دارند، ولی دولت‌های عضو به‌طور روزافزون به این امر واقف شده‌اند که ساختار فرایند بودجه و نهادها تأثیر تعیین‌کننده‌ای بر نتایج بودجه دارند. از این رو انجام اصلاحات نهادی امروزه شرط لازم برای دستیابی به شرایط پایدار و باثبات در بودجه به‌شمار می‌آید. این تغییر نگرش در شرایط فعلی به‌هیچ‌وجه جای شگفتی ندارد، زیرا این ایده امروزه در حوزه تحلیل‌های اقتصادی و نهادی کاملاً به رسمیت شناخته شده است که قاعده بازی<sup>۱</sup> تا حدود زیادی تعیین‌کننده ماهیت تصمیم‌هایی است که گرفته می‌شوند. بدین معنی، با اداره کردن نهادهای کنترل و مدیریت بودجه، عملاً می‌توان قواعد بازی را شکل داد و از این طریق بر نتیجه بازی تأثیر گذاشت. شایان توجه است که جامع‌ترین اصلاحات بودجه‌ریزی در کشورهایی مشاهده شده است که در خلال رکود اقتصادی نخستین سال‌های دهه ۱۹۹۰ با سنگین‌ترین کسری بودجه مواجه بوده‌اند. این کشورها پیش‌گام اصلاحات بودجه‌ریزی در کشورهای سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی محسوب می‌شوند و نتایج امیدوارکننده‌ای که در روند اصلاحات خود به‌دست آورده‌اند، سایر اعضا را نیز به حرکت در همین مسیر واداشته است. در واقع بیشتر اصلاحات مدرن در ماهیت نظام‌های بودجه‌ای کنونی معطوف به تغییر در «قواعد بازی» به‌منظور کاهش احتمال

---

1. Rules of the game



بروز انحراف‌های نظام‌مند - که منجر به عملکرد ضعیف بودجه می‌شوند - بوده است. این مقاله با بررسی اجمالی مشکلات رایج در حوزه مدیریت کل هزینه‌های دولت و مدیریت بخش عمومی در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی آغاز می‌شود. مطلب در ادامه به مروری بر تحولات اخیر در نظام‌های مدیریت بودجه کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی می‌پردازد و در این بررسی، به‌ویژه بر تحولات عمده ذیل متمرکز خواهد شد:

- الزامات نهادی برای مسئولیت‌های بودجه‌ریزی؛
- گرایش فزاینده به دیدگاه چندساله (میان‌مدت) در بودجه‌بندی؛
- فنون بودجه‌ریزی از بالا به پایین؛
- کم‌رنگ شدن کنترل ورودی‌ها؛
- استفاده از خروجی‌ها براساس رژیم‌های پاسخ‌گویی؛ و
- معرفی نظام‌های حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی.

سرانجام این مقاله با گفتاری درباره تاریخچه اصلاحات بودجه‌ریزی در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی و ارتباط آن با اصلاحات کنونی پایان می‌یابد. اما در ابتدای مقاله ضروری است بر دو نکته مهم تأکید گردد. اول اینکه، اصلاحات بودجه‌ریزی در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی با هدف کمک به رفع مسائل و مشکلات خاص این کشورها طراحی شده است و به‌هیچ‌وجه نباید عیناً آنها را در کشورهای در حال توسعه یا اقتصادهای در حال گذار به کار برد. دوم اینکه، حتی در مواردی که به‌نظر می‌رسد کشوری در حال توسعه با مشکلی مشابه کشورهای توسعه‌یافته روبه‌روست، تقلید از اصلاحات اشاره شده توصیه نمی‌شود، زیرا اغلب کشورهای در حال توسعه فاقد ظرفیت‌های سازمانی و اداری و سایر پیش‌شرط‌های لازم برای اجرای مؤثر این اصلاحات‌اند.

### ۱-۱۶ مشکلات مدیریت کلان بودجه

مقالات و سخنرانی‌های فراوان و متعددی در این باره وجود دارد که چگونه مشخصه‌های نهادی فرایند تصمیم‌گیری در مورد بودجه منجر به افزایش ناخواسته مخارج دولت

\_\_\_\_\_ فصل شانزدهم اصلاحات بودجه‌ریزی در کشورهای عضو سازمان توسعه ... ۶۵۳

می‌شود. این نوشته‌ها و گفتارها را می‌توان در مجموع «تراژدی عمومی»<sup>۱</sup> نامید. در چنین حالتی، تلاش دست‌اندرکاران بودجه برای تأمین منافع (شخصی یا گروهی) موجب افزایش برنامه‌ریزی نشدهٔ مخارج کل به زیان همه می‌شود، که البته نتیجه آن با گذشت زمان آشکار می‌گردد.<sup>(۱)</sup> مسئله این است که هیچ‌کس به تنهایی از ایجاد محدودیت برای خود سود نمی‌برد. در حوزه مدیریت هزینه‌های دولتی، این بدان معنی خواهد بود که بخش‌های اقتصادی یا افراد (یا گروه‌های خاص) می‌توانند منافع سیاسی و اقتصادی‌شان را در بودجه، بدون اینکه نگران وضعیت کلان آن باشند، به پیش ببرند. تنها وزارت دارایی است که به‌حسب وظیفه به وضعیت کلان هزینه‌ها و کنترل آن می‌اندیشد؛ حال آنکه این هدف ممکن است ارزشی برای نخست‌وزیر یا رأی‌دهندگان نداشته باشد؛ و بدین ترتیب مجال مساعدی برای رفتار فرصت‌طلبانه وجود خواهد داشت.

شواهد قانع‌کننده‌ای وجود دارد که نشان می‌دهد رفتار کنشگران عرصه اقتصادی در ارزیابی سودوزیان با پیچیدگی‌ها و ابهام‌های عجیبی همراه است. مثلاً ناخشنودی افراد از اینکه مقدار معینی پول یا منافع اقتصادی را از دست بدهند، بیشتر خشنودی ایشان از به‌دست آوردن همان میزان پول یا منفعت اقتصادی است. با وارد کردن همین خصلت در فرایند تصمیم‌گیری جمعی، می‌توان دید که چرا به هنگام تصمیم‌گیری در مورد هزینه‌ها همواره فشاری رو به بالا بر مخارج کل (و فشاری رو به پایین به مالیات‌ها) وارد می‌شود. در واقع دست‌اندرکاران تصمیم‌گیری در مورد هزینه‌های دولت هرگز بر سر کاهش هزینه‌ها به توافق نمی‌رسند، ولی توافق بر سر افزایش هزینه‌ها همواره به‌آسانی به‌دست می‌آید.<sup>(۲)</sup> نظام‌های سنتی مدیریت هزینه‌های عمومی معمولاً نه تنها کمک چندانی به حل این مسئله نمی‌کنند، بلکه خود مزید بر علت می‌شوند و فشار رو به بالا را بر هزینه‌ها تشدید می‌کنند. ویژگی‌های نامطلوب نظام‌های مدیریت هزینه‌ها را از این دیدگاه می‌توان بدین شرح بیان کرد:

● شکل نگرفتن یا شکل گرفتن ناقص بازار خدمات عمومی که در نتیجه آن دولت به عرضه‌کننده انحصاری بدل شده است و برای عرضه آن اجباراً از مردم مالیات گرفته می‌شود؛

---

1. Tragedy of the common

- فقدان بازارهای کنترل‌کننده، که در نتیجه آن عرضه خدمات ازسوی دولت مصون از هرگونه نظارت بازار و فشار ازسوی مصرف‌کنندگان است؛
  - اهداف پیچیده، ناسازگار، یا حتی بیان نشده که تخصیص هزینه‌ها را بی‌نهایت دشوار می‌سازد؛ که مشخص نبودن مسئولیت پاسخ‌گویی پس از تخصیص هزینه‌ها را نیز باید به این مشکل افزود؛
  - واگذار نشدن اختیارات کافی به وزارتخانه‌های اجرایی که اطلاعات کامل‌تری در مورد نیازها دارند؛ و
  - دسترسی نابرابر به اطلاعات، که تصمیم‌گیری در سطوح عالی را در مقایسه با تصمیم‌گیری در سطوح پایین‌تر در وضعیت نامساعدتری قرار می‌دهد.
- کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی طی دهه اخیر اصلاحات گسترده‌ای را، هر یک به سبک و سیاق خود، برای حل تمام یا بخشی از مسائل و مشکلات پیش‌گفته به اجرا گذاشته‌اند. این اصلاحات از جنبه‌های برجسته و مهم حکمرانی کشورهای توسعه‌یافته در نیمه دوم قرن بیستم به‌شمار می‌آیند و امروزه به‌طور روزافزونی می‌توان بروز علایق فراملی را به این موضوع‌ها مشاهده کرد.
- آزادسازی تجارت در سراسر جهان و نقل‌وانتقال آزادانه سرمایه بین کشورها، امروزه فشارهای مضاعفی را بر نظام‌های حکمرانی عمومی وارد می‌سازد. تجارب اخیر نشانگر آن است که کیفیت نهادهای دولتی و میزان اعتماد کنشگران عرصه اقتصاد به این نهادها، اثرات عمده‌ای بر کارکرد بازارهای بین‌المللی کالا و سرمایه دارد. اگر نظام مدیریت بخش دولتی مورد اعتماد کنشگران اقتصادی کشور نباشد، نه تنها هزینه‌هایی اضافی را بر اقتصاد ملی بلکه بر اقتصاد منطقه‌ای و جهانی نیز (با پایین آوردن نرخ رشد اقتصادی جهانی) وارد می‌کند.
- هرچند ماهیت و ویژگی‌های اصلاحات لازم برای از سر گذراندن مشکلات به‌جا مانده از بحران مالی آسیا (در سال‌های ۱۹۹۷ و ۱۹۹۸) از حیثه این بحث خارج است، ولی می‌توان دید که بخش عمده این اصلاحات همسو و هم‌نوا با روند کنونی اصلاحات در نظام‌های بودجه‌ریزی و مدیریت بودجه در کشورهای توسعه‌یافته، و همچنین برخی از کشورهای تازه صنعتی شده ثروتمند و رشد‌یابنده آسیایی است. این تحولات عموماً کارایی نظام بودجه و مدیریت بودجه را در سه سطح مخاطب قرار داده است:

\_\_\_\_\_ فصل شانزدهم اصلاحات بودجه‌ریزی در کشورهای عضو سازمان توسعه ... ۶۵۵

- ادعای عام و کلی بخش عمومی بر سر استفاده از منابع (کارایی تخصیصی در سطح کلان)؛
- توانایی نظام بودجه در هدایت منابع به‌سوی مفیدترین و کارآمدترین مصارف (کارایی در تخصیص منابع)؛ و
- کارایی فنی در تولید کالاها و خدمات به‌وسیلهٔ - یا به سفارش و به نمایندگی ازسوی - دولت (کارایی فنی).

## ۲-۱۶ الزامات نهادی برای ایفای مسئولیت‌های بودجه

برای سازمان‌های دولتی دشوار است که خود را به انجام عمل یا حرکت در مسیری معین متعهد سازند و از این تعهد خود نیز عدول نکنند، زیرا نهادها و سازمان‌های دولتی به سهولت می‌توانند تغییر عقیده بدهند و براساس این تغییر مسیر عملکردشان را نیز تغییر دهند. برای اینکه دولت و دستگاه‌های دولتی به تعهدات خود پایبند بمانند و اجرای برنامه‌ها و سیاست‌هایی را که بدان‌ها متعهد شده‌اند ناتمام رها نکنند، چارچوب‌های بودجه‌ای جدیدی ابداع شده‌اند (چه آنهایی که مبتنی بر قانون‌اند و چه آنها که بر پایبندی سیاسی به قاعده‌ای متعارف استوارند) که هدف آنها بالا بردن اعتبار و قابلیت اعتماد دولت نزد افکار عمومی و به‌ویژه کنشگران عرصه اقتصاد است. اساس کار این چارچوب‌ها بر تدوین مقررات و سازوکارهایی است که هزینه‌شانه خالی کردن دولت از مسئولیت‌های بودجه‌ای و برنامه‌های مالی را که بدان‌ها متعهد شده است، بالا ببرد. اگر دولت بدین‌وسیله بتواند به تعهدات خود پایبند بماند، بدان‌معناست که می‌تواند از طریق ارسال علائم معنی‌دار، تأثیری جدی بر انتظارات عقلایی جامعه بگذارد.

دو دسته نوآوری را می‌توان در چارچوب‌های بودجه‌ای، که با هدف پایبند کردن دولت به تعهدات و برنامه‌هایش ایجاد شده‌اند، بدین‌شرح برشمرد:

- تعیین اهداف بودجه‌ای میان‌مدت برای دولت؛ و
  - الزامات قانونی برای ارائه شفاف و به‌موقع گزارش‌های مالی ازسوی دولت.
- یکی از نمونه‌های عملی کاربرد چنین چارچوبی، اهداف بودجه‌ای گنجانده شده در پیمان ماستریخت به‌عنوان ملاک هم‌گرایی بودجه‌ای برای رسیدن به اتحاد پولی اروپا بود.

این الزامات، ویژگی‌ای چندجانبه و فراملیتی به اهداف بودجه‌ای داد و با به‌وجود آوردن گروهی هم‌تراز که هدف مشترکی را دنبال می‌کنند، درجه پایبندی کشورها را به این اهداف بودجه‌ای دوچندان کرد. اکنون بسیاری از کشورهای عضو اتحادیه اروپا، از ملاک هم‌گرایی پیمان ماستریخت به‌عنوان اولویت نخست در اهداف کلان بودجه‌شان نام می‌برند. به‌نظر می‌رسد که این الزامات، به‌ویژه برای کشورهایی که سطح کسری بودجه و بدهی بخش دولتی‌شان به‌مراتب بالاتر از سطح تعیین شده در پیمان ماستریخت است، انگیزه مضاعفی را برای انسجام بودجه‌ای و سروسامان دادن به وضعیت مالی دولت فراهم کرده است. منطقاً می‌توان درباره قابلیت تداوم این سازوکارها و مناسب بودن اهدافی که تاکنون بر این مبنا تعیین شده است، به بحث و بررسی پرداخت؛ اما نتایج عملی به‌دست آمده از آن در اتحادیه اروپا بسیار جالب توجه است. در واقع صداقت و درست‌کاری دولت‌ها در پایبندی به تعهدات بودجه‌ای‌شان در کشورهای عضو اتحادیه اروپا و کشورهایی که قصد عضویت در آن را دارند، امروزه به سطحی رسیده است که در گذشته نظیر آن مشاهده نمی‌شد. به‌ویژه برای کشورهای کوچک‌تر اتحادیه اروپا، اهداف مالی پیمان ماستریخت و شرایط الزامی برای تداوم اتحاد پولی این قاره، دلایل و انگیزه‌هایی قوی را برای آینده‌نگری و دوراندیشی در بودجه به‌وجود آورده است. اتحاد پولی در حوزه کشورهای عضو، منافع انسجام بودجه‌ای را به‌خود این کشورها بازمی‌گرداند.

ایالات متحد نیز طی بیش از ۱۰ سال، تغییرات و اصلاحات قانونی مؤثری را در حمایت از کاهش کسری بودجه به انجام رسانده است. «قانون گرام - رودمن هالینگز»<sup>۱</sup> در سال‌های ۱۹۸۵ و ۱۹۸۷، «قانون توافق کلی بودجه»<sup>۲</sup> در سال‌های ۱۹۹۰ و ۱۹۹۳، و «قانون بودجه متوازن»<sup>۳</sup> مصوب سال ۱۹۹۷، چارچوب‌های قانونی عمده را در این زمینه تشکیل می‌دهند.<sup>(۳)</sup> این مقررات بودجه‌ای در عمل نیز توفیق مطلوبی در کنترل هزینه‌های خودسرانه و خارج از بودجه داشته‌اند که عموماً از طریق تعیین سقف برای هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای دولت در بخش‌های مختلف اعمال می‌شده است. اگر

---

1. Gramm-rudman Hollings Act  
 2. Omnibus Budget Reconciliation Act  
 3. Balanced Budget Act

فصل شانزدهم اصلاحات بودجه‌ریزی در کشورهای عضو سازمان توسعه ... ۶۵۷

لایحه تخصیص اعتبار سالیانه از سقف‌های تعیین‌شده در قانون تجاوز کند، قانون به‌طور خودکار مازاد اعتبار را مصادره می‌کند که به معنی قطع مخارج قابل تصمیم‌گیری<sup>۱</sup> است. اعمال قاطعانه این قوانین از سال ۱۹۹۱ به این سو موجب کاهش فراوان و مستمر مخارج تصمیم‌گیری‌شدنی دستگاه‌های دولتی شده است.

دولت سوئیس در این زمینه تا آنجا پیش رفته که رسماً پیشنهاد کرده است که هدف ثبات بودجه‌ای دولت در قانون اساسی کشور گنجانده شود. با افزوده شدن این ماده به قانون اساسی سوئیس، عملاً سقف مجاز کسری بودجه برای سال‌های آتی را پیشاپیش، قانون تعیین خواهد کرد. اگر بودجه‌ریزی به‌گونه‌ای باشد که این اهداف را تأمین نکند، آیین‌نامه‌ای لازم‌الاجرا به جریان خواهد افتاد که صرفه‌جویی در هزینه‌های دولت را طبق اولویت‌های مالی، الزامی می‌کند. این قانون هنوز برای تصویب (در مجلس یا پارلمان، مجمع ایالتی<sup>۲</sup> و همه‌پرسی) آماده نشده است.

کشور نیوزیلند مسیر قانونی متفاوتی را برای تضمین ثبات و انسجام بودجه‌ای انتخاب کرده است. در «قانون مسئولیت بودجه‌ای» مصوب ۱۹۹۴ اصول مدیریت مسئولانه و شفافیت بودجه (شاخص‌های اصلی بودجه) و سایر گزارش‌های کلان بودجه تصریح شده است. سازوکار مهمی که در اجرای این قانون به کار گرفته شده، الزام دولت به توجیه دلایل اتخاذ سیاست مالی معینی بر مبنای پنج شاخص مهم بودجه‌ای است. اینکه دولت موظف به انجام این کار به‌طور منظم و مکرر است، عملاً آن را به تعهدات خود پایبند می‌کند. هر زمان دولت از سیاستی عدول کند که اتخاذ آن برای دستیابی به پنج شاخص یاد شده بوده است، طبق قانون موظف است دلیل تغییر مسیر خود را تشریح کند و نشان دهد که چگونه از مسیر جدید به اهداف پیش‌گفته دست خواهد یافت.

«منشور صداقت بودجه»<sup>۳</sup> در کشور استرالیا نیز با این هدف تدوین شده است که شفافیت در سیاست‌گذاری مالی و اجرای بودجه را افزایش دهد. مشخصه جالب توجه این قانون که با قانون مسئولیت بودجه‌ای نیوزیلند مشترک است، الزام دولت به انتشار

- 
1. Discretionary spending
  2. Cantons
  3. Charter of Budget Honesty

مجموعه‌ای از تازه‌ترین آمار بودجه پیش از هر انتخابات است که عملاً دولت را از مخفی نگاه داشتن اطلاعات در مورد وضعیت مالی حقیقی‌اش باز می‌دارد. رعایت این شرط نتایج بسیار مثبتی دارد که از جمله می‌توان به برابری اطلاعات برای رقبای انتخاباتی اشاره کرد، به طوری که مردم و رقبای انتخاباتی به یک میزان از وضعیت مالی و عملکرد بودجه مطلع می‌شوند و دولت جدیدی که قدرت را به دست می‌گیرد در مواجهه با واقعیت‌های بودجه غافل‌گیر نخواهد شد. دولت انگلستان نیز اخیراً قوانینی را برای ایجاد ثبات در بودجه و وضعیت مالی دولت به تصویب رساند که ویژگی‌های مشترکی با قوانین نیوزیلند در این زمینه دارد. این مقررات در بردارنده بند مهمی درباره پایبندی دولت به «قاعده طلایی»، بدهی هدف‌گیری شده و واقعی بودن سطح هزینه‌های عملیاتی است.

قاعده طلایی در اینجا بدین معناست که دولت در طول دوره معینی (بیش از یک سال) فقط حق دارد برای سرمایه‌گذاری واقعی دست به استقراض بزند، نه برای تأمین مخارج جاری خود (شامل استهلاک و تعمیر و نگهداری دارایی‌های سرمایه‌ای). قاعده طلایی آلمانی‌ها، که در اصل صد و پانزدهم قانون اساسی این کشور گنجانده شده است، بیانگر این امر است که در هر سال حجم استقراض دولت نباید از حجم هزینه‌های سرمایه‌ای فراتر برود، جز در مواردی که «عدم تعادل عمده‌ای در اقتصاد کلان» کشور<sup>(۴)</sup> بروز کند. تفاوت قاعده طلایی انگلستان با آلمان در این است که فزونی یافتن کسری بودجه بر هزینه‌های سرمایه‌ای را در یک سال معین ممنوع نساخته است، منوط به اینکه قاعده طلایی در طول دوره موسوم به سیکل اقتصادی رعایت شود. در عین حال به دلیل اینکه خالص سرمایه‌گذاری را به جای مخارج ناخالص در نظر می‌گیرد، از قاعده طلایی آلمان سخت‌گیرانه‌تر است. در ژاپن این قاعده طلایی بدین شیوه نهادینه شده است که برای تأمین کسری بودجه دولت دو نوع اوراق قرضه منتشر می‌شود: «اوراق قرضه کسری»<sup>۱</sup> و «اوراق قرضه عمرانی»<sup>۲</sup>. هدف نیز این است که در میان مدت دولت فقط برای تأمین هزینه‌های عمرانی حق انتشار اوراق قرضه داشته باشد.<sup>(۵)</sup>

- 
1. Deficit bonds
  2. Construction bonds

فصل شانزدهم اصلاحات بودجه‌ریزی در کشورهای عضو سازمان توسعه ... ۶۵۹

وجود قاعده طلایی دو مزیت دارد: اولاً میزان استقراض دولت را محدود می‌کند؛ و ثانیاً از انجام سرمایه‌گذاری‌های مفید به‌وسیله دولت جلوگیری نمی‌کند. تفکری که در پس این قانون قرار دارد، این است که سرمایه‌گذاری‌های مولد دولت، جریانی درآمدی را در آینده ایجاد می‌کند که تخصیص اندکی از هزینه‌ها را برای این امر توجیه‌پذیر می‌سازد. اما «قاعده طلایی» آن قدر باریک‌بین نیست که دولت را از سرمایه‌گذاری در پروژه‌هایی که بازده اجتماعی و اقتصادی نازلی دارند منع کند. از این‌رو قاعده طلایی برای سیاست‌مداران جذابیت دارد و به‌نظر نمی‌رسد که دولت‌ها نیازی به تخطی از آن داشته باشند. در واقع از سال ۱۹۷۰ به این سو در اغلب کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، قاعده طلایی بودجه - چه از نوع انگلیسی و چه از نوع آلمانی - کمابیش رعایت شده است.<sup>(۶)</sup> البته رعایت قاعده طلایی بودجه به‌خودی‌خود تنش‌های بودجه‌ای را از میان بر نمی‌دارد، مگر اینکه دولت خود را به قید مشابهی در تأمین منابع (که معمولاً از طریق تعیین هدفی خالص یا ناخالص برای بدهی دولت حاصل می‌شود) متعهد کند. پروژه‌هایی که با سرمایه‌گذاری بخش دولتی (به معنای عام آن) به اجرا درمی‌آیند، ممکن است از دیدگاه اقتصادی بازدهی مطلوبی داشته باشند، ولی این بازدهی ممکن است به تمامی نصیب دولت به‌عنوان موجودیت مالی نشود.

همواره این خطر وجود دارد که در نظر گرفتن اهداف متعدد برای مخارج سرمایه‌گذاری و عملیاتی و مشغول بودن ذهن دولت به اهداف کسری بودجه و بدهی، عملاً منجر به تخصیص ناکافی منابع به امور شود که ارتباط مستقیم با مخارج دولت ندارند. مثلاً شواهد موجود از تجارب تعدادی از کشورها در دهه ۱۹۹۰ نشان می‌دهد که بخش‌هایی از وظایف اجتماعی دولت از حوزه تصمیم‌های بودجه‌ای کنار گذاشته شده‌اند (به‌طور اخص، تدوین مقررات و معافیت‌های مالیاتی هدفمند).

هزینه اقتصادی این اقدامات اغلب به‌اندازه هزینه‌های مالی احکام بودجه‌ای، مشخص و واضح نیست. به‌علاوه، با فقدان روش و نظام حسابداری معتبر، تعیین اهداف کمی مشخص برای نوع خاصی از هزینه‌ها، معمولاً نظام طبقه‌بندی هزینه‌ها را تحت فشار قرار می‌دهد.



### ۱۶-۳ اتخاذ رویکرد چندساله در بودجه

قواعد تجربی و چارچوب‌های قانونی که پیش‌تر به آنها اشاره شد، برآمده از دیدگاهی کوتاه‌مدت‌اند. با افزودن بعد میان‌مدت و بلندمدت به دیدگاه یک‌ساله، تصمیم‌گیران و سیاستگذاران وادار خواهند شد که موضوع‌هایی چون تداوم‌پذیری یا سیر قهقرایی یا تثبیت و استحکام بودجه را هم در نظر بگیرند. به‌علاوه، لازم خواهد بود که پیامدهای سیاست‌ها در مورد سطح کل مخارج با برنامه‌ریزی مالیاتی و بدهی دولت به‌طور یکپارچه و هم‌زمان انجام شود.

اگر دولت سیاستی مالی را در پیش بگیرد که تداوم‌پذیر نباشد، نخواهد توانست پایبندی خود را به تعهداتش به اثبات برساند. مفهوم این سخن آن نیست که چنین کاری ناممکن خواهد بود، بلکه درواقع موضوع از این قرار است که کسب اعتماد در چنین شرایطی مستلزم شرح دقیق و مبسوط اوضاع و شرایط است. اتخاذ افق نگرش میان‌مدت، بخشی از گرایش‌های کوتاه‌بینانه سیاست‌مداران را جبران می‌کند و شهرت و اعتبار ایشان را در معرض آزمونی دشوار قرار می‌دهد. اتخاذ نگرش میان‌مدت، تغییر نگرش مهم و اثرگذاری است که امانت‌دار بودن و حس مسئولیت دولت را تقویت می‌کند و کاشتن برای برداشت در آینده را جایگزین میوه‌چینی امروز می‌سازد.

همان‌طور که در فصل چهارم به تفصیل شرح داده شد، برنامه‌ریزی چندساله برای بودجه و پیش‌بینی‌های همراه با آن خودبه‌خود انضباط مالی و بودجه‌ای را از طریق تعیین اهداف سیاست مالی، نشان دادن حداقل هزینه تداوم سیاست‌های موجود در قالب پیش‌بینی‌های پایه<sup>۱</sup> و پرتو افکندن بر تبعات بودجه‌ای تصمیم‌ها و اثرهای آن بر بودجه‌های سال‌های آتی، افزایش می‌دهد.

همان‌گونه که پیش‌تر نیز در این کتاب اشاره شد، دارا بودن دیدگاهی چندساله در هنگام تعیین سیاست بودجه موجب محدود شدن تقاضاها از همان ابتدای فرایند بودجه خواهد شد. بدین ترتیب سیاست‌مداران، گروه‌های ذی‌نفع، دیوان‌سالاران و سایر مدعیان اعتبارات دولتی متوجه می‌شوند که دولت فقط در محدوده از پیش تعیین شده می‌تواند به

---

1. Baseline projections

فصل شانزدهم اصلاحات بودجه‌ریزی در کشورهای عضو سازمان توسعه ... ۶۶۱

تقاضاهای ایشان پاسخ بگوید (نه بیشتر!). در بسیاری از کشورها رهبری سیاسی و حمایت مردمی عامل تعیین‌کننده‌ای در شکل‌گیری و جا انداختن این اهداف بودجه‌ای بوده است. اهداف میان‌مدت، برای تأمین مقصودی که ایجاد آنها مدنظر است، عموماً به صورت ارقام کل بیان می‌شوند تا هم روندهای آتی بودجه را نشان دهند و هم جهتی را که دولت قصد حرکت در مسیر آن را دارد تعیین کنند. اما این اهداف چندان هم کلی بیان نمی‌شوند که جنبه توصیفی داشته باشند و در قالب بیانیه مقاصد<sup>۱</sup> ارائه شوند. به‌طور کلی اهداف میان‌مدت بودجه را که در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی اعلام می‌شوند، می‌توان در این سه طبقه دسته‌بندی کرد:

- نسبت‌ها، که معمولاً به صورت درصدی از تولید ناخالص داخلی بیان می‌شوند. نسبت بیان شده ممکن است به موازنه بودجه (مانده بودجه که ممکن است کسری یا مازاد باشد)، سطح هزینه‌ها یا درآمدها، بدهی بخش دولتی یا استقراض دولت مربوط باشد؛

- آهنگ تغییر (کاهش یا افزایش) درآمد یا هزینه‌ها؛

- مقادیر مطلق برای متغیرهای هدف برحسب ارزش اسمی یا واقعی. این اهداف ممکن است به عنوان مقادیر آتی هزینه‌ها یا کسری بودجه، یا درصد افزایش یا کاهش مطلوب نسبت به سال قبل یا سال پایه بیان شوند.

نکته اصلی و شگرد کار در تعیین اهداف میان‌مدت این است که از یک‌سو انگیزه کافی برای ایجاد تغییر در جهت مطلوب فراهم آید و از سوی دیگر اهداف تعیین شده نیز دست‌یافتنی و معتبر باشند. کشور سوئد برای تعیین اهداف میان‌مدت مناسب، این چهار ملاک را به کار می‌برد:

- اهداف تعیین شده باید به‌گونه‌ای باشند که نتوان به‌سادگی در آنها دست‌کاری و یا تجدیدنظر کرد؛

- عدول یا انحراف از اهداف برای دولت هزینه سیاسی بالایی داشته باشد؛

- اهداف چندان انعطاف‌پذیر باشند که به دولت این امکان را بدهند که سیاست

مالی خود را با نوسان‌های دوره‌ای اقتصاد هماهنگ سازد؛ و

---

## 1. Statement of intent

• اهداف باید به‌گونه‌ای بیان شوند که بتوان مستقیماً آنها را به اطلاع عموم رساند. اما این چارچوب‌های میان‌مدت با مشکلات روش‌شناختی فراوانی نیز روبه‌رو شده‌اند که از جمله می‌توان به اینها اشاره کرد:<sup>(۷)</sup>

• گرایش به برآورد بیش از حد خوش‌بینانه پتانسیل رشد اقتصادی کشور. در برخی از موارد این خوش‌بینی باعث به‌وجود آمدن این پندار شده است که منابع مازادی در طول دوره پیش‌بینی در دسترس قرار خواهند گرفت که فشار در جهت افزایش هزینه‌های عمومی را به دنبال داشته‌اند.<sup>(۸)</sup> برخی از کشورها برای پرهیز از این اشتباه، به محافظه‌کاری افراطی در پیش‌بینی‌های اقتصادی‌شان روی آورده‌اند. ولی باید از کسانی که این روش را به‌عنوان راه‌حل مسئله تجویز می‌کنند، پرسید: آیا انحرافی عمدی در پیش‌بینی پتانسیل رشد اقتصادی (ارزیابی کمتر از واقع پتانسیل رشد) می‌تواند نتایج مثبتی را که مدنظر بوده است به بار آورد، درحالی‌که از تصمیم‌گیران هم انتظار می‌رفت این انحراف عمدی را تصحیح کنند یا نادیده بگیرند؟ راه‌حل مناسب‌تر می‌توانست تلاش برای «واقع‌بینانه‌تر» ساختن پیش‌بینی‌ها و استفاده از بهترین و قابل‌اعتمادترین برآوردهای حرفه‌ای باشد که حداقل فایده آن جدا کردن منافع اهل فن از منافع سیاست‌مداران باشد.

• برخی وزارتخانه‌ها اهدافشان در طول دوره پیش‌بینی را نوعی تعهد ضمنی دولت به تأمین و تخصیص سطح معینی از منابع و اعتبارات در نظر گرفته‌اند. این امر تغییر در سیاست‌ها را با مشکل مواجه می‌کند و انحرافی ماندگار در سیاست‌های بودجه‌ای به‌وجود می‌آورد که حتی در صورت بروز بحران‌های مقطعی نیز تغییر جهت سیاست‌ها را دشوار می‌کند.

• توجه صرف به اهداف میان‌مدت دولت در حوزه سیاست مالی، می‌تواند بهانه‌ای برای بی‌توجهی یا به تأخیر انداختن اقدام سریع دولت یا تصمیم‌گیری‌های مهم در مواجهه با مشکلات مقطعی و کوتاه‌مدت باشد. حتی ممکن است پیش‌بینی‌های میان‌مدت این توهم را به‌وجود آورد که تحولات جمعیتی در میان‌مدت شرایط مساعدی را برای اجرای سیاست‌های مالی دولت فراهم خواهد کرد.<sup>(۹)</sup>

برای اعضای اتحادیه اروپا، الزامات گزارش‌دهی میان‌مدت در «پیمان ماستریخت و

فصل شانزدهم اصلاحات بودجه‌ریزی در کشورهای عضو سازمان توسعه ... ۶۶۳

ثبات و رشد اقتصادی<sup>۱</sup> گنجانده شده است.<sup>(۱۰)</sup> از سال ۱۹۹۳ به این سو کشورهای عضو اتحادیه اروپا ملزم به تهیه و ارائه منظم گزارش‌های میان‌مدت از برنامه‌های هم‌گرایی مالی‌شان شده‌اند، که این برنامه‌ها تحت نظارت و کنترل مستقیم «شورای امور اقتصادی و مالی اتحادیه اروپا»<sup>۲</sup> قرار دارد. اعضای اتحادیه پولی اروپا در عین حال موظف‌اند هر ساله یک «برنامه تثبیت» [مالی و اقتصادی] به دبیرخانه اتحادیه ارائه کنند که این برنامه می‌بایست شامل پیش‌بینی‌های میان‌مدت از کسری بودجه و بدهی دولت برای حداقل سه سال آینده، فروض عمده برنامه، و همچنین شرحی مختصر از اقدامات و تدابیر بودجه‌ای اتخاذ شده - یا پیشنهادی - برای دستیابی به اهدافی باشد که در برنامه عنوان شده است. در صورتی که تدبیر و اقدام بودجه‌ای مهمی پیشنهاد ده باشد، باید ارزیابی‌ای از آثار کمی اجرای این اقدام بر وضعیت بودجه نیز به عمل آید. در انتها هم می‌بایست تحلیل حساسیت<sup>۳</sup> از نحوه و میزان تأثیر هرگونه تغییر احتمالی در فروض عمده برنامه، بر وضعیت [کسری] بودجه یا بدهی دولت به عمل آید و به همراه سایر گزارش‌ها ارائه شود. برنامه‌های تثبیت، عناصر اصلی نظام هشداردهنده «پیمان ثبات و رشد اقتصادی» اتحادیه اروپا هستند که «شورای امور اقتصادی و مالی اتحادیه اروپا» می‌تواند از طریق دریافت و بررسی آنها، توصیه‌ها یا رهنمودهایی را به دولت‌های عضو به منظور اجرای اقدامات اصلاحی، در صورت پیش‌بینی یا مشاهده انحرافی عمده از اهداف میان‌مدت بودجه‌ای، ارائه کند یا نحوه تصحیح مسیر را برای ایشان مشخص سازد. کشورهای عضو اتحادیه اروپا که در قلمرو «یورو» [اتحاد پولی] قرار ندارند، کماکان به تهیه و ارائه «برنامه‌های هم‌گرایی» خود (که با برنامه‌های تثبیت تفاوت دارد) ادامه خواهند داد. در این برنامه‌ها باید اهداف میان‌مدت پولی و رابطه آنها با تثبیت قیمت‌ها و نرخ ارز به‌وشنی تشریح و تبیین شده باشد.

بسیاری از کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی که خارج از

- 
1. Maastricht Treaty and the Stability and Growth Pact
  2. Economic and Financial Affairs Council of the European Union (ECOFIN)
  3. Sensitivity analysis

اتحادیه اروپا هستند نیز برنامه‌های راهبردی میان‌مدت مالی‌شان را که کمابیش دربردارنده همان اطلاعات مندرج در «برنامه تثبیت» است، منتشر می‌کنند. برای مثال، نیوزیلند گزارشی تحت عنوان «گزارش راهبرد بودجه»، استرالیا «بیانیه راهبرد مالی»<sup>۱</sup>، و ایالات متحد آمریکا گزارش سالیانه‌ای با عنوان «چشم‌انداز اقتصادی و بودجه»<sup>۲</sup> منتشر می‌کنند. برخی از کشورها هم ترجیح می‌دهند اصولاً اهداف بودجه‌ای میان‌مدتشان را اعلام نکنند. در کشور کانادا پس از آنکه مقامات تشخیص دادند افق زمانی دوساله برای برقراری ثبات و انسجام در بودجه مناسب‌تر است، برنامه‌ریزی دوسالیانه بودجه جایگزین برنامه‌های میان‌مدت پیشین شد. استدلال آنها این بود که اتخاذ نگرش میان‌مدت در بودجه برای دستیابی به حمایت مردمی و شفافیت در سیاست‌های مالی دولت، چندان مفید نیست. بسیاری دیگر از کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی نیز حجم فراوانی از اطلاعات متنوع را درباره بودجه سال جاری و سال‌های آتی‌شان (در قالب گزارش‌های قبل از بودجه، صورت‌های مالی در هنگام تنظیم بودجه، تازه‌ترین اخبار مربوط به بودجه در طی سال مالی، و نظایر اینها) منتشر می‌کنند. مثلاً نهاد مستقلی به نام «دفتر تحلیل سیاست‌های اقتصادی هلند»<sup>۳</sup> قبل از هر انتخابات سراسری تحلیل‌هایی را درباره آثار و نتایج برنامه‌های اقتصادی احزاب رقیب، تهیه و منتشر می‌کند. این روش چه‌بسا در سایر کشورها نیز رواج یابد.

استفاده از پیش‌بینی‌های درازمدت بودجه به‌اندازه پیش‌بینی‌های میان‌مدت رواج ندارد و نحوه استفاده از آن در کشورهای مختلف نیز بسیار متفاوت و متنوع است. کشورهایی همچون ایالات متحد، استرالیا، نیوزیلند و دانمارک از پیش‌بینی‌های درازمدت (۳۰ الی ۴۰ ساله) عمدتاً برای نشان دادن اثر تغییرات جمعیتی بر بودجه دولت استفاده کرده‌اند (درواقع سالخورده شدن جمعیت مهم‌ترین عاملی است که در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی روند آتی هزینه‌های دولت را تحت تأثیر قرار خواهد داد). پیش‌بینی‌های درازمدت ماهیتاً جنبه آگاه‌کننده دارند، نه

- 
1. Fiscal Strategy Statement
  2. Economic & Budget Outlook
  3. Netherlands Bureau of Economic Policy Analysis

\_\_\_\_\_ فصل شانزدهم اصلاحات بودجه‌ریزی در کشورهای عضو سازمان توسعه ... ۶۶۵

اینکه به واقع پیش‌بینی کنند، زیرا برآوردهایی که از سطح فعالیت‌های اقتصادی در درازمدت ارائه می‌شود بسیار تقریبی است و نوسانات زیادی دارد.

کشورهای متعددی از جمله ایالات متحد، نروژ و نیوزیلند حساب‌هایی ملی برای نسل‌های آتی تهیه کرده‌اند که هدف از آنها ارزیابی آثار درازمدت اجرای سیاست‌های کنونی دولت‌ها و برآورد اثر توزیع هزینه‌ها و منافع سیاست‌ها میان نسل‌های مختلف است. البته این حساب‌ها و این پیش‌بینی‌های درازمدت از نظر روش‌شناختی و محاسباتی ایرادات فراوانی دارند که ناظران و تحلیل‌گران را نسبت به ارزش اطلاعات آنها دچار تردید کرده است.

#### ۴-۱۶ روش بودجه‌ریزی از بالا به پایین

یکی دیگر از تحولات نظام بودجه در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، شکستن فرایند تصمیم‌گیری بودجه به اجزای تشکیل دهنده آن است که با رسمیت یافتن و مدون شدن مناسبات و تعامل‌های میان این اجزا همراه بوده است. چنین کاری با این ایده انجام شده است که جدا کردن مقادیر کل بودجه از بودجه‌های بخشی، و بودجه‌های بخشی از اعتبارات توزیع شده بین برنامه‌ها و پروژه‌ها، موجب مفیدتر شدن فرایند بودجه‌ریزی می‌شود و محدودیت منابع بهتر مورد توجه قرار می‌گیرد. این بدان معناست که فشار برای افزایش مخارج دولت را با متعهد ساختن تصمیم‌گیرندگان سطوح مختلف به رعایت سقف تعیین شده برای سطح مربوط، بهتر می‌توان مهار کرد. اینجا نیز مشاهده می‌شود که موضوع تعهد و پایبندی دولت به تعهداتی که دارد، مطرح می‌گردد و این روش عملاً ابزاری برای متعهد ساختن دولت در سطوح مختلف از طریق بازی یا کنشی در دو یا سه سطح است که در آن هدف فعالیت‌های هماهنگ شده در مرتبه‌ای بالاتر از اهداف منفرد قرار می‌گیرد.<sup>(۱۱)</sup>

این واقعیت که تجدیدنظرخواهی در تعهدات و توافقات سطوح بالاتر (سطوح کلان بودجه) هزینه مشخصاً بالایی دارد، خود بدان معناست که تعهدات یاد شده پایدار و معتبرند و کنشگران و تصمیم‌گیرندگان سطوح پایین‌تر که این امر را مشاهده می‌کنند، محدودیت بودجه تعیین شده برای سطح مربوط به‌خود را بهتر می‌پذیرند. وجود

مشوق‌های مؤثر برای کاهش داوطلبانه بودجه در سطوح پایین، می‌تواند اثربخشی و اعتبار این روش را دوچندان کند (مثلاً دیوان‌سالاران و وزرایی که به‌جای تلاش برای حداکثرسازی بودجه، در جهت صرفه‌جویی در مخارج و کاهش داوطلبانه بودجه کوشیده‌اند، به پست‌های بالاتری ارتقا داده شوند).

نظیر این کنترل‌های از بالا به پایین را شماری از کشورها به شیوه‌های گوناگون به اجرا گذاشته‌اند. با این روش عملاً انتظارات بودجه‌ای وزارتخانه‌های اجرایی محدود می‌گردد و سقفی برای این انتظارات تعیین می‌شود.

درخواست مخارج جدید در این چارچوب فقط با کاستن از سایر مخارج (درصدی از همه مخارج یا کاهش هدفمند) میسر خواهد بود. بسیاری از کشورها ترجیح می‌دهند که در این موارد به‌جای کاهش درصدی از همه مخارج، به‌صورت هدفمند مخارج را کاهش دهند. این روش امکان می‌دهد که منابع از مصارف کم‌ارزش‌تر به مصارف باارزش‌تر منتقل شوند؛ و وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی نیز تشویق خواهند شد که اولویت‌های مخارجشان را تعیین کنند و با صرفه‌جویی در مخارج و افزایش کارایی، منابع بیشتری را برای مصارف باارزش خود آزاد سازند. ارزیابی‌ها نقش مؤثری در این سطح، و همچنین تخصیص منابع در درون بخش‌ها، داشته است. ولی عموماً توزیع منابع در سطوح بالاتر بیشتر بر مبنای ترجیحات و بازتاب تصمیم‌های سیاسی است تا ملاحظات اقتصادی و فنی.

کشورهای کانادا، سوئد، نروژ، ایسلند، هلند، فنلاند و انگلستان همچنان نظام بودجه‌ریزی «بالا به پایین» خود را حفظ کرده‌اند. «نظام بودجه‌ریزی چارچوبی»<sup>۱</sup> در کشورهای اسکاندیناوی که شامل تصمیم‌گیری اولیه مجلس مبنی بر تعیین چارچوب مخارج برای هر وزارتخانه در سال آتی است، کمک فراوانی به محدود کردن تقاضا برای هزینه‌های جدید و کاهش حجم هزینه‌های موجود کرده است، و نه اینکه مجال بیشتری برای مطرح کردن برنامه‌های مفید وجود داشته باشد. فرانسه هم به‌تازگی این شیوه بودجه‌ریزی را با برگزاری جلسات مقدماتی در سطح وزیران به اجرا گذاشته است که هدف آن تهیه و ارائه بودجه‌های مشروح و مبسوط از سوی وزیران است.

## 1. Frame budgeting system

فصل شانزدهم اصلاحات بودجه‌ریزی در کشورهای عضو سازمان توسعه ... ۶۶۷

نوسازی فرایند شکل‌گیری و نهایی شدن بودجه از طریق بازی‌هایی که در سطوح چندگانه به اجرا درمی‌آید، مشارکت قوه مقننه را نیز به دنبال داشته است. در برخی از کشورها از قوه مقننه نیز خواسته می‌شود که ارقام کل بودجه را تصویب کند و بپذیرد که بررسی برآوردهای تفصیلی در چارچوب همین ارقام کل صورت خواهد گرفت. این امر تعهد و پایبندی مدیریت اجرایی دولت در سطوح عالی را بیش از پیش استحکام می‌بخشد و یکی دیگر از راهکارهای بالقوه برای درخواست منابع بیشتر از سوی وزرا را مسدود می‌کند.

برخی از کشورها سعی کرده‌اند روند بررسی بودجه در پارلمان را نیز تفکیک کنند، به طوری که بررسی و تصویب ارقام کلان بودجه در کمیته‌های اقتصادی، مالی و برنامه و بودجه و همچنین بررسی تخصیص اعتبارات در هر بخش به وسیله کمیته‌های بخشی انجام شود.

به نظر می‌رسد که این روش در عمل نتیجه مطلوبی به دست بدهد، زیرا از یک سو تخصص و منافع معین و ویژه کمیته‌های بخشی می‌تواند تصمیم‌های گرفته شده در زمینه تخصیص منابع را به چالش فرا بخواند؛ و از سوی دیگر، این تعدیلات درون‌بخشی در چارچوب مقادیر کل که کمیته‌های پیش‌گفته به تصویب رسانده‌اند صورت خواهد گرفت.

## ۵-۱۶ کم‌رنگ شدن کنترل ورودی‌ها

بدیهی است که دفتر مرکزی بودجه، «دانای کل» نیست. این دفتر هرگز کلیه اطلاعات موجود برای تصمیم‌گیری‌های مربوط به تخصیص منابع در سطوح پایین‌تر اجرایی را در اختیار ندارد. تجربه نشان می‌دهد تلاش برای دستیابی به این اطلاعات، در عمل بسیار پرهزینه خواهد بود. واگذار نکردن اختیارات کافی به مدیران اجرایی برای تصمیم‌گیری در مورد نحوه استفاده از منابعی که بودجه با کلیه محدودیت‌ها در اختیار آنان می‌گذارد نیز با آنکه از فرصت‌طلبی و سوءاستفاده‌های مالی مستقیم جلوگیری می‌کند، ولی هزینه اقتصادی این کار بسیار بیش از منافع آن است. دلیل این امر آن است که چنین مداخله‌هایی معمولاً مانع از آن می‌شود که منابع به بارزترین مصارف اختصاص یابند. بسیاری از کشورها با درک این مشکلات، اعطای اختیارات و آزادی عمل بیشتر به



دستگاه‌های اجرایی در تصمیم‌گیری عملیاتی‌شان را به‌عنوان راه‌حل در نظر گرفته‌اند. تلفیق ردیف‌های جزئی بودجه در یکدیگر و تبدیل آنها به ردیف بودجه‌ای کلی‌تر و تفویض اختیارات بیشتر در تصمیم‌گیری راجع به نحوه تخصیص منابع به وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی از جمله اقدامات رایج در این زمینه است. کشورهای متعددی از جمله استرالیا، نیوزیلند، سوئد و انگلستان اختیارات و آزادی عمل تقریباً کاملی را به دستگاه‌های استفاده‌کننده بودجه در استفاده از منابع برطبق صلاحدیدشان - البته در چارچوب سقف کلی مخارج - اعطا کرده‌اند. این آزادی عمل در خصوص هزینه‌های جاری در بسیاری از کشورها کمابیش به وزارتخانه‌ها داده می‌شود، ولی دادن این اختیارات معمولاً با محدودیت‌های سخت‌گیرانه‌ای همراه است که مثلاً ایجاب می‌کند رشد هزینه‌های جاری از نرخ تورم فراتر نرود. عمده‌ترین محدودیت‌هایی که در استفاده آزادانه وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی از اعتبارات تخصیص‌یافته هنوز پابرجاست، محدودیت استخدام نیروی انسانی و حقوق و مزایای مقامات دولتی است. در کشور فرانسه هنوز هم کنترل‌های جداگانه‌ای در مورد جذب پرسنل در بخش دولتی وجود دارد، ولی این کنترل‌ها هم با پیشرفت اصلاحات، احتمالاً یا حذف خواهند شد و یا تخفیف خواهد یافت. همچنین اغلب محدودیت‌هایی هم در انتقال منابع بین برنامه‌ها و هزینه‌های جاری وجود دارد، که هدف از برقراری‌شان اطمینان یافتن از تلاش مدیران اجرایی در جهت افزایش کارایی هزینه‌های جاری است.

انتقال وجوه یا هزینه‌ها بین سال‌های مالی متوالی در بسیاری از کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی به تدریج مجاز شده است، به‌طوری‌که وزارتخانه‌ها می‌توانند بودجه‌های مصرفی [جذب] نشده یک سال را به سال بعد موکول کنند، یا بخشی از بودجه سال بعد را امسال به مصرف برسانند. هدف از این تغییرات جلوگیری از انجام مخارج شتاب‌زده و نسجیده در پایان سال مالی برای «جذب» بودجه باقی‌مانده وزارتخانه‌ها یا دستگاه‌های اجرایی و افزایش کارایی در استفاده از منابع است. از جنبه‌های مهم رژیم‌های تشویقی بودجه، این است که برخلاف آنچه در گذشته مرسوم بود، جذب نشدن کامل بودجه به‌وسیله واحد یا وزارتخانه‌ای خاص در سال جاری، موجب کاهش تخصیص بودجه در دوره بعدی نمی‌شود. البته برای انتقال مانده

\_\_\_\_\_ فصل شانزدهم اصلاحات بودجه‌ریزی در کشورهای عضو سازمان توسعه ... ۶۶۹

بودجه به سال بعد، یا «پیش‌خرج»<sup>۱</sup> کردن بخشی از بودجه سال آینده، محدودیت‌هایی وجود دارد. هیچ تعجبی ندارد که اجازه انتقال مانده بودجه به سال بعد، همان اندازه انگیزه صرفه‌جویی در بودجه را تقویت می‌کند که پیش‌خرج کردن؛ هرچند که برای پیش‌خرج کردن محدودیت بیشتری در نظر گرفته می‌شود. در بسیاری از کشورها انگیزه صرفه‌جویی در بودجه از طریق پرداخت سود (بهره) به مانده بودجه و دریافت سود در قبال پیش‌خرج کردن بودجه سال بعد، تقویت می‌شود.

تدبیر دیگری که انعطاف‌پذیری را افزایش می‌دهد، تعریف «تخصیص اعتبار خالص»<sup>۲</sup> است که در واقع به وزارتخانه‌ها یا دستگاه‌های اجرایی امکان می‌دهد که تمام یا بخشی از درآمدی را که از طریق دریافت عوارض یا اجرت خدمات عمومی به‌دست می‌آورند (حتی تحت شرایط انقباضی بودجه) نزد خود نگاه دارند و به صلاحدید خود به مصرف برسانند. هدف از این کار، تشویق سازمان‌ها و دستگاه‌هایی است که در امر جمع‌آوری درآمد موفق بوده‌اند. البته نگرانی‌هایی درباره تضعیف کنترل مخارج به‌وسیله دفتر مرکزی بودجه یا مجلس در نتیجه اجرای این‌گونه تدابیر به‌وجود آمده است. در برخی از کشورها «تخصیص اعتبار خالص» این امکان را به دستگاه‌های اجرایی می‌دهد که دارایی‌های مازادشان را شناسایی کنند و آنها را به فروش برسانند و تمام یا بخشی از درآمد به‌دست آمده را به صلاحدید خود خرج کنند. بقیه درآمد نیز به خزانه دولت واریز می‌شود. اگر چنین تسهیلاتی در نظر گرفته می‌شود، باید مشخص گردد که دستگاه‌های اجرایی کدام بخش از دارایی‌های‌شان را می‌توانند صددرصد کنترل کنند و برای جابه‌جایی یا فروش کدام بخش از دارایی‌ها نیازمند کسب اجازه از مرکز هستند.

سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی اخیراً پژوهشی را در زمینه رابطه میان افزایش انعطاف‌پذیری و آزادی عمل مدیران اجرایی [دولتی] و نتایج کلان بودجه، به انجام رسانده است.<sup>(۱۲)</sup> هدف از انجام پژوهش در واقع آزمودن این فرضیه است که هرچه آزادی عمل مدیران اجرایی سطح «صف» [در مقابل «ستاد»] در جابه‌جایی منابع بیشتر

---

1. Presenting  
2. Net appropriations

۶۷۰ مدیریت هزینه‌های عمومی

باشد، در برابر وضع محدودیت و تعیین سقف برای مخارج مقاومت کمتری از خود نشان خواهند داد و اقداماتی که با هدف تثبیت و انسجام بودجه برمبنای کاهش مخارج انجام می‌شوند موفقیت‌آمیزتر خواهند بود.

پژوهش مذکور، موضوع اقدامات تثبیت بودجه را در ۹ کشور طی سال‌های ۱۹۸۶ تا ۱۹۹۷ مورد بررسی قرار داد. طبق تعریف استاندارد که از «موفقیت» این اقدامات ارائه شد (کاهش کسری بودجه در دو سال پیاپی، یا کاهش بدهی بخش دولتی در دومین سال پس از اجرای اقدامات)، از میان اقدامات انجام شده در این ۹ کشور ۲۲ مورد «موفق» بوده‌اند و ۷ مورد ناموفق.

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که ضریب موفقیت اقدامات یاد شده در کشورهایی که مدیران سطوح «صف» آزادی عمل بیشتری برای استفاده از منابع تخصیص‌یافته به ایشان داشته‌اند، بالاتر از سایر کشورها بوده است. در واقع در این کشورها هیچ مورد ناموفقی از اقدامات تثبیت و انسجام بودجه مشاهده نشده، ولی در کشورهایی که این آزادی عمل به مدیران صف داده نشده - یا به هر حال محدود بوده است، ۷ مورد از مجموع ۱۷ مورد ناموفق بوده است و تنها ۱۰ مورد موفق بوده. جدول ۶ خلاصه نتایج این تحقیق را نشان می‌دهد.

جدول ۶ انعطاف‌پذیری مدیریتی و موفقیت اقدامات

بالا	پایین	انعطاف‌پذیری
		موفقیت
۰	۷	موارد ناموفق
۱۱	۱۰	موارد موفق

**نکته:** برمبنای آزمون دقیق «فیشر»، فرضیه عدم ارتباط بین متغیرهای یاد شده (انعطاف‌پذیری مدیریت و موفقیت اقدامات) در سطح اعتماد  $P < 0/05$  رد می‌شود.

## ۱۶-۶ پاسخ‌گویی در قبال نتایج

ما به‌ازای تساهل در کنترل ورودی‌های بودجه و افزایش آزادی عمل مدیران «صف» در

\_\_\_\_\_ فصل شانزدهم اصلاحات بودجه‌ریزی در کشورهای عضو سازمان توسعه ... ۶۷۱

مصرف بودجه‌ای که در اختیارشان قرار می‌گیرد، پاسخ‌گویی اینان در قبال نتایجی است که از فعالیت‌هایشان در وزارتخانه و دستگاه اجرایی مربوط به‌دست می‌آورند. این خود به معنی تأکید بر کنترل خروجی - به‌جای کنترل ورودی - است. اغلب کشورها امروزه بر تدوین شاخص‌های عملکرد در بخش دولتی بسیار تأکید می‌ورزند و گزارش‌های سالیانه و مستندات بودجه را هر ساله همراه با حجم عظیمی از اطلاعات گوناگون درباره عملکرد بخش‌های دولتی (در نتیجه استفاده از بودجه) منتشر می‌کنند. فصل پانزدهم این کتاب به تفصیل به بحث درباره این موضوع می‌پردازد. ولی در این فصل به تشریح مشاهده‌ها و تجارب برخی از کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی در این‌باره پرداخته شده است.

ترتیبات قراردادی ویژه‌ای در کشورهای مختلف عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی به‌وجود آمده که هدف از آنها تعیین نتایج مورد انتظار و موظف کردن بخش دولتی به پاسخ‌گویی در قبال عملکرد خود و سرانجام بهبود عملکرد و افزایش کارایی در این بخش است. این ترتیبات مبتنی بر الگوی سنتی قرارداد خریدار - فروشنده است که به میزان زیادی گسترش داده شده است تا توافق‌های بودجه‌ای بین دفتر مرکزی بودجه و وزارتخانه‌ها و همچنین میان وزارتخانه‌ها و واحدهای تابعه‌شان را دربرگیرد. به‌عنوان نمونه، انگلستان و نیوزیلند در سطحی وسیع از این ترتیبات قراردادی برای تعیین انتظارات عملکردی بین وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی استفاده کرده‌اند. در استرالیا از توافق‌نامه‌هایی در مورد منابع، بین وزارت دارایی و اداره‌های مستقل یا سازمان‌های دولتی مستقل (غیر وزارتخانه‌ای) به همین منظور استفاده می‌شود. اغلب این توافق‌نامه‌ها با هزینه‌های جاری ارتباط می‌یابند، ولی برخی از آنها نیز به هزینه‌های برنامه‌ای مرتبط می‌شوند. در این توافق‌ها، بین منابع و وجوهی که به هر نحو در اختیار وزارتخانه یا دستگاه اجرایی قرار داده شده است (شامل اعتبارات جاری، اعتبارات عمرانی و درآمد عوارض دریافتی از مصرف‌کنندگان خدمات دولتی) و خروجی یا ماحصل عملکرد آن وزارتخانه یا دستگاه اجرایی، رابطه‌ای معین تعریف می‌شود.

دو موضوع عمده است که در تعیین شاخص‌های عملکردی یا جهت‌گیری عملکردی در بودجه باید تکلیف آنها معلوم شود. اول مشکلات فنی توأم با تدوین

شاخص‌های عملکرد معنی‌دار در بخش دولتی است، و دوم نحوه هماهنگ کردن و مرتبط ساختن جهت‌گیری عملکردی بودجه با فرایند تخصیص منابع.

واژه «شاخص» در مفهوم صرف، بیانگر این معناست که اطلاعات به‌دست آمده از مشاهده شاخص‌های عملکردی، نادقیق و ناکامل‌اند و درعین‌حال همه‌جانبه نیز نیستند، به‌طوری‌که هر شاخص عملکردی فقط یک یا چند جنبه محدود از عملکرد را نشان می‌دهد. به‌عبارت‌دیگر، شاخص‌ها نشان‌دهنده همه واقعیت نیستند بلکه فقط بخشی از آن را می‌نمایانند. به طرق مختلف می‌توان نشان داد که استفاده از چند شاخص عملکردی معدود و تک بعدی می‌تواند موجب انحراف در رفتار سازمانی شود - مثلاً شعبه‌ای مالیاتی که شاخص عملکردی آن «هزینه جمع‌آوری مالیات به‌ازای مقدار مالیات جمع‌آوری شده» باشد، طبعاً از درگیر ساختن خود در پرونده‌های پرهزینه و پیچیده فرار مالیاتی پرهیز خواهد کرد و ناخواسته به اشخاص حقیقی یا حقوقی که قصد فرار مالیاتی را دارند پیغام خواهد داد که با پرهزینه ساختن تعقیب پرونده فرار مالیاتی‌شان برای شعبه مالیاتی، می‌توانند با آسودگی خیال دست به این اقدام بزنند و از تعقیب در امان باشند. البته این انحراف‌ها تنها در صورتی رخ می‌دهند که نظام انگیزشی سازمان مستعد باشد؛ و برای جلوگیری از آن باید بین شاخص‌های عملکرد سازمانی و شاخص‌های عملکرد فردی در سازمان هماهنگی وجود داشته باشد، و این هر دو نیز همسو با نظام تخصیص منابع باشند. ولی وجود این انحراف‌های بالقوه بدان‌معنی نیست که انحراف عملکردی ناشی از شاخص‌های عملکرد تک بعدی، از انحراف عملکرد در دنیایی بدون شاخص‌های عملکرد بیشتر است (بدون شاخص عملکرد نیز انحراف‌ها وجود دارند، ولی فقط ممکن است به چشم نیایند و درواقع نامرئی باشند).

توجه به این معضل ممکن است منجر به تلاشی بی‌هوده برای ایجاد شاخص‌های عملکرد در هر مرحله از فرایند مداخله مرکز در کنترل عملکرد بودجه شود. ولی باید نیروها را بر تولید اطلاعاتی متمرکز ساخت که برای تصمیم‌گیری مفید هستند و کمک مؤثری هم به تخصیص بهینه منابع می‌کنند. یعنی مرکز نباید بیش از حد لزوم به معیارهای عملکرد متعدد سطح پایین (عملیاتی) یا معیارهایی از نوع شاخص‌های اقتصادی علاقه‌مند باشد. درعوض منطقی‌تر است که مرکز فقط ذهن خود را بر عملکرد

فصل شانزدهم اصلاحات بودجه‌ریزی در کشورهای عضو سازمان توسعه ... ۶۷۳

سیاست‌های خود متمرکز سازد، و تدوین و سنجش و نظارت بر شاخص‌های عملکردی سطوح پایین‌تر را به سازمان‌های تابعه وانهد تا آنها خود همسو با سیاست‌های کلان مرکز، شاخص‌های عملکردی‌شان را در سطوح مختلف ایجاد کنند. برای مثال، کافی است با پیمانکاران دولتی، قراردادی در شرایط رقابتی بسته شود و پیمانکاران نیز تهدید رقبا و احتمال جایگزین شدن آنها به‌جای خود را حس کنند، تا عملکرد خود را با دقت و وسواس بیشتری تحت کنترل بگیرند. ویژگی مثبت شاخص‌های عملکردی مبتنی بر خروجی هم این است که به‌طور مستقیم با مسئولیت‌های فردی یا سازمانی و نحوه تخصیص منابع در سازمان ارتباط دارد. نمونه عینی کاربرد این معیارهای عملکردی در کشور نیوزیلند در توافقی‌های خرید دولتی - که ارزیابی عملکرد آنها مبتنی بر نتیجه کار است - مشاهده می‌شود.

از مشکلات عمده در عقد قرارداد میان مرکز و دستگاه‌های اجرایی در مورد عملکرد، تعریف شاخص عملکرد برای خدماتی است که دستگاه‌ها انجام می‌دهند. مثلاً تعریف عملکرد برای سازمانی که خدمات ملموسی را به انجام می‌رساند (مثلاً صدور گواهی‌نامه، پاسپورت و نظایر اینها) به‌مراتب آسان‌تر از سازمانی است که خدمات فردی نامشهود (آموزش متوسط، عالی و مانند اینها) یا خدمات فکری که اندازه‌گیری آنها دشوار است (همچون ارائه مشاوره و خدمات رایزنی در تدوین سیاست‌های دولت) ارائه می‌کند.<sup>(۱۳)</sup>

همان‌گونه که در فصل پانزدهم به تفصیل شرح داده شد، امروزه روند موجود در ارزیابی همه‌جانبه عملکرد در سازمان‌ها (مطابق جدیدترین مدل‌ها و روش‌های ارائه شده برای سنجش عملکرد در حوزه سازمان و مدیریت) به‌سمت مدل‌هایی موسوم به «جدول متوازن امتیازها» حرکت می‌کند. «جدول متوازن امتیازها» ابزاری است برای ارزیابی عملکرد، مرکب از معیارهای مختلف عملکردی (اعم از معیارهای مالی، عملیاتی، فرایندی و نظایر آن)، که ناظر بر جنبه‌هایی از عملکرد سازمانی - همچون اخلاق کاری پرسنل یا قابلیت نهادی و سازمانی لازم برای انجام وظیفه در جهت اهداف و خواسته‌های دولت - است که نمی‌توان آنها را در قرارداد ساده‌ای که برای دوره زمانی معین و بر مبنای ستانده‌ای معلوم منعقد می‌شود گنجانند.

الگوبرداری و محک‌زنی نیز امروزه به‌طور روزافزونی به‌عنوان ابزاری مفید برای

بهبود عملکرد از طریق تعیین اهداف عملکردی در مقایسه با بهترین و موفق‌ترین روش‌های شناخته شده در سازمان‌های مشابه خصوصی یا دولتی به کار می‌رود.

## ۱۶-۷ حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی

توجه و تمرکز فزاینده بر نتایج و خروجی‌ها در بودجه، مقامات دولتی کشورهای مختلف را بر آن داشته است که در اطلاعات مالی ارائه شده درباره این نتایج و خروجی‌ها تردید و تشکیک بورزند. امروزه بیشتر کشورها به دنبال روش‌های برآورد هزینه کامل‌تری برای محاسبه هزینه کل خدمات عرضه شده به جامعه هستند تا شهروندان از هزینه واقعی خدماتی که دولت به آنها عرضه می‌کند آگاهی یابند. حسابداری تعهدی یکی از روش‌های محاسبه هزینه کل است که کاربرد آن در بودجه، در فصل هفتم به‌طور مشروح بررسی گردید. در این بخش فقط خلاصه‌ای از وضعیت کاربرد این روش حسابداری در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی ارائه خواهد شد. به‌طور کلی چهار روش حسابداری بخش دولتی در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی رواج دارد:

- فقط چهار کشور عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی روش حسابداری کاملاً تعهدی را به همراه روش‌های بودجه‌ریزی‌شان به‌طور یکجا به کار بسته‌اند، یا برنامه‌ای جدی برای انجام این کار در دست دارند. ایسلند و نیوزیلند پیش‌تر دست به چنین اقدامی زده‌اند و استرالیا و انگلستان درصدد انجام آن هستند.
- چهار کشور دیگر عضو سازمان توسعه حسابداری تعهدی را در ارائه گزارش‌های حسابداری بخش دولتی خود (و نه در بودجه‌ریزی) به کار بسته‌اند یا در حال پیش گرفتن این روش هستند. کانادا، فنلاند، سوئد و ایالات متحده آمریکا در این گروه جای دارند.
- سه کشور دیگر عضو استانداردهای حسابداری تعهدی را به‌صورت آزمایشی و در مقیاسی محدود در برخی از سازمان‌های دولتی‌شان به کار گرفته‌اند که عبارت‌اند از آلمان، ایرلند و هلند (کره جنوبی هم اعلام کرده است که این مسیر را به‌زودی در پیش خواهد گرفت).

سایر کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی هنوز اقدامی در این

\_\_\_\_\_ فصل شانزدهم اصلاحات بودجه‌ریزی در کشورهای عضو سازمان توسعه ... ۶۷۵

جهت نکرده‌اند، هرچند که برخی از آنها مانند فرانسه فعالانه در حال بررسی چنین امری هستند.

نگارنده این فصل اعتقاد دارد که گذار به حسابداری تعهدی در بخش دولتی و سرانجام در بودجه‌ریزی، روندی اجتناب‌ناپذیر است. واکنش مثبت بازارهای مالی در برابر کشورهایی که این روش حسابداری دولتی را در پیش گرفته‌اند، روند یاد شده را شتاب بیشتری خواهد بخشید. شواهد موجود نشان می‌دهد که در درون ایالات متحد آمریکا، ایالت‌هایی که از اطلاعات و حسابداری تعهدی استفاده می‌کنند در مقایسه با سایر ایالت‌ها، با شرایط آسان‌تری می‌توانند در بازارهای مالی وام بگیرند. می‌توان انتظار داشت که برخورد مشابهی از سوی بازارهای مالی بین‌المللی با کشورها صورت بگیرد. البته باید یادآوری کرد که گذار به نظام حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی با مقاومت‌های بسیاری از جانب افراد و گروه‌های ذی‌نفع روبه‌رو خواهد شد. این روش حسابداری منجر به حذف انحصار اطلاعات مالی می‌شود و شفافیت را افزایش می‌دهد. از دیگر جنبه‌های حسابداری تعهدی، آن است که وقتی این نظام در بخشی از دولت حاکم شد، عملاً سفری بی‌بازگشت آغاز شده است که فقط با استقرار نظام حسابداری تعهدی در سراسر بخش دولتی و فرایند بودجه به پایان خواهد رسید و فرقی نمی‌کند که در آغاز چنین هدفی مدنظر دولت بوده است یا خیر. تجربه انگلستان و استرالیا و ایسلند مؤید همین مطلب است. نیوزیلند نیز هرچند فقط در یک مرحله بودجه‌ریزی تعهدی و گزارش‌دهی تعهدی را در پیش گرفت، لیکن متعاقباً این نظام حسابداری را به تمام فعالیت‌های مالی بخش دولتی تعمیم داد، زیرا این تنها چارچوب منطقی موجود برای ادامه کار بود. یکی از رویدادهای غیرمنتظره در این زمینه که در نیوزیلند به‌وقوع پیوست، این بود که بازار مالی کشور با کمال میل با کنار گذاشتن ارقام و اطلاعات مالی نقدی دولت (که «گزارش‌های جدول ۲» نامیده می‌شد) موافقت کرد. مذاکره با دست‌اندرکاران بازار بورس نیوزیلند نشان داد که آنها هرگز به آمار مالی نقدی که در نظام قبلی از سوی دولت ارائه می‌شد اعتماد نداشته‌اند.

هرچند گذار به نظام حسابداری و گزارش‌دهی تعهدی، سفری بی‌بازگشت و اجتناب‌ناپذیر می‌نماید، لیکن مدت زمان طی مسیر در این سفر برای همه کشورها به



یک اندازه نیست. برخی از کشورها از جنبه هزینه - فایده، چنین نتیجه گرفته‌اند که اصلاحات مهم‌تر و نافع‌تری را قبل از اتخاذ نظام حسابداری تعهدی باید انجام بدهند؛ ولی برخی دیگر آن‌قدر به آغاز کردن این سفر اشتیاق دارند که نیازی به ارزیابی هزینه فایده آن نمی‌بینند.

### ۸-۱۶ اصلاحات قبلی در بودجه‌ریزی

همان‌گونه که وعده داده شد، این فصل با شرح مختصری از اصلاحات بودجه‌ریزی که پیش از دور جدید اصلاحات در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی به اجرا درآمده است، به پایان برده می‌شود. همچنین سعی خواهد شد که ارتباط اصلاحات اخیر به اصلاحات قبلی نیز نشان داده شود.

نخستین اقدام عمده در جهت اصلاحات مدرن بودجه‌ای، اقدامی بود که برخی از کشورها با عنوان «بودجه‌ریزی برنامه‌ای یا بودجه‌ریزی عملکردی»<sup>(۱۴)</sup> در اوایل دهه ۱۹۵۰ آغاز کردند، که به سرعت هم رواج یافت.

عناصر عمده این اصلاحات را تشریح و تبیین فعالیت‌های مختلف هریک از سازمان‌های دولتی، تعیین و تخصیص هزینه کل این فعالیت‌ها و تعیین معیارهای عملکرد برای فعالیت‌هایی که به دست دولت انجام می‌گرفت، تشکیل می‌داد. بدین ترتیب، می‌توان دید که این اصلاحات به لحاظ محتوی با اصلاحاتی که امروزه در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی جریان دارد شباهت فراوانی داشته است.

تلاش فراوانی برای مرتبط ساختن اقلام بودجه با فعالیت‌ها و وظایفی که دولت انجام می‌داد، به عمل آمد و توفیق‌های ارزشمندی نیز نصیب اصلاح‌گران شد، ولی در زمینه برآورد هزینه فعالیت‌ها و تعیین معیارهای عملکرد، نتایج مطلوبی به دست نیامد. علت شکست این اقدامات، اول آن بود که، مفاهیم پیش‌گفته در آن زمان بس تازه و پیشرفته بودند و سازمان‌های دولتی که باید این مفاهیم را در عمل پیاده می‌کردند درک درستی از آنها نداشتند. دوم، مشخص نبود که چه منافعی از اجرای این‌گونه اصلاحات به دست خواهد آمد. سوم، اجرای اصلاحات یاد شده بار مسئولیت و اجرایی سنگینی را بر دوش دولت و سازمان‌های دولتی می‌گذاشت، زیرا نظام‌های حسابداری

\_\_\_\_\_ فصل شانزدهم اصلاحات بودجه‌ریزی در کشورهای عضو سازمان توسعه ... ۶۷۷

دولتی و نظام‌های سنجش عملکرد در آن زمان در قیاس با امروز بسیار ساده و ابتدایی بودند؛ هرچند که اصلاحات بودجه‌ریزی در آن زمان، و اصلاحات کنونی در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، هردوشان هدف واحدی را دنبال کرده‌اند. توفیق نسبی اصلاحات در زمان حاضر ناشی از درک بیشتر دولت از مفهوم و ضرورت انجام آن، جایگزین شدن خروجی‌ها به جای ورودی‌ها در کنترل عملکرد بخش دولتی و وجود سیستم‌های اطلاعاتی بسیار پیشرفته و کارآمدی است که به مدد پیشرفت فناوری انجام بسیاری از تحلیل‌ها و ارزیابی‌ها را با استفاده از انبوه داده‌ها، با هزینه‌ای مناسب عملی می‌کند.

دومین دور اصلاحات در مقیاس گسترده که در دهه ۱۹۶۰ به وقوع پیوست، در پیش گرفتن سیستمی موسوم به «نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی» به‌وسیله شماری از کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی بود. این دور از اصلاحات اهداف بلندپروازانه‌ای را دنبال می‌کرد و سعی داشت ارتباط منطقی روشنی بین اهداف، مقاصد، برنامه‌ها و فعالیت‌ها و همچنین منابع مالی در بخش دولتی برقرار کند. مهم‌ترین هدف «نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی» ایجاد قابلیت‌های تحلیلی برای بررسی دقیق اهداف دولت از مداخله در اقتصاد کشور و کنکاش در راه‌ها و روش‌های مختلف دستیابی به این اهداف بود. محور «نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی»، در واقع مطالعات هزینه - فایده و سنجش کارایی به‌منظور مقایسه برنامه‌های مختلف و روش‌های گوناگون دستیابی به هدفی معین برای دولت بود. نظام اشاره شده در عین حال در پی «نادیده گرفتن» مرزبندی‌های سازمانی در فرایند بودجه و گسترش افق زمانی بودجه از یک سال به پنج سال بود.

به‌رحال «نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی» در مرحله اجرا با مشکلات جدی روبه‌رو شد. نخست آنکه، نقش سیاست در فرایند بودجه به کلی نادیده گرفته شده بود. به‌عبارت‌دیگر، این واقعیت سیاسی که اهداف و فعالیت‌های دولت ماحصل سازش و توافق‌های پویا میان قضاوت‌های ارزشی متفاوت است، آن‌گونه که باید و شاید در «نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی» مورد توجه قرار نگرفته بود.

دوم آنکه، این نظام در مورد مفید بودن و قابلیت کاربرد روش‌های عقلایی نظیر تحلیل هزینه - فایده و سنجش و ارزیابی کارایی هزینه‌ها در فرایند بودجه پیش‌فرض‌های اغراق‌آمیزی ارائه می‌کرد، حال آنکه اغلب فعالیت‌ها و اهدافی که دولت‌ها دنبال می‌کنند بسیار ناهمگون‌اند و اغلب هم ماهیتی غیرتجاری دارند.

سوم آنکه، مرزبندی‌های سازمانی که نظام مورد بحث سعی در نادیده گرفتن آنها داشت، در عمل بسیار مقاوم‌تر و مشکل‌سازتر از آن بودند که ابتدا به‌نظر می‌رسیدند، به‌گونه‌ای که همین مرزبندی‌ها به یکی از عوامل شکست و ناکامی این نظام بدل شدند. چهارم آنکه، «نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی» در مقام اجرا به مجریان بسیار ماهر و زبده‌ای برای انجام ارزیابی‌ها و تحلیل‌های کارشناسی مختلف و متنوع نیاز داشت که به تعداد کافی وجود نداشتند.

نظام یاد شده سهم بزرگی در تکامل نظام‌های بودجه‌ریزی داشت، زیرا مفاهیم تازه مختلفی را از حوزه‌های علم اقتصاد و جامعه‌شناسی وارد فرایند بودجه کرد که پیش از آن برای تهیه‌کنندگان بودجه ناشناخته بودند. این مفاهیم امروزه نیز ولی فقط به‌صورت موردی و هر جا که قابلیت کاربرد داشته باشند، مورد استفاده قرار می‌گیرند. اشکال «نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی» این بود که اهداف آن به‌گونه‌ای بلندپروازانه تعریف شده بود، با این قصد که مشخصاً به‌آسانی جایگزین روش‌های سنتی و معمول بودجه‌ریزی شود.

آخرین دور اصلاحات نظام‌های بودجه که پیش از اصلاحات کنونی به‌وقوع پیوست، «بودجه‌ریزی برمبنای صفر» بود که در اواخر دهه ۱۹۷۰ در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی رخ نمود. این روش بودجه‌ریزی ایجاب می‌کرد که هریک از اقلام هزینه در لایحه پیشنهادی بودجه (حتی اقلامی که صرفاً تداوم اقلام سال‌های گذشته بودند) هر سال بررسی و تصویب شوند. افزون‌بر این، بودجه‌ریزی برمبنای صفر ایجاب می‌کرد که تمام تصمیم‌های بودجه به‌ترتیب اهمیت و برمبنای تحلیلی نظام‌مند مورد ارزیابی قرار گیرند.

بودجه‌ریزی برمبنای صفر عمر کوتاهی داشت و در عرصه اجرا با همان مشکلاتی روبه‌رو شد که «نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی» مواجه بود. به‌علاوه، بررسی و

\_\_\_\_\_ فصل شانزدهم اصلاحات بودجه‌ریزی در کشورهای عضو سازمان توسعه ... ۶۷۹

مرور تمام برنامه‌ها در هر سال، نیاز به صرف انرژی و زمان بسیار زیادی داشت، که این خود فرایند بودجه را کند می‌ساخت و با تأخیر همراه می‌کرد. با توجه به محدودیت زمانی و مهارت‌ها و نیروی انسانی فراوانی که بودجه‌ریزی بر مبنای صفر نیاز دارد، این رویکرد فقط برای بازبینی گاه و بیگاه هزینه‌ها مناسب است، نه برای اجرا در فرایند تدوین بودجه‌های سالیانه. از بسیاری جهات، اصلاحات کنونی نظام‌های بودجه دولتی را در کشورهای مختلف، می‌توان ادامه و جرح و تعدیل اصلاحات پیشین دانست؛ و در پیش گرفتن این اصلاحات به هیچ‌وجه به معنی کشیدن خط بطلان بر اصلاحات پیشین نیست. آن اصلاحات نیز اغلب با همان اهدافی آغاز شدند که در اصلاحات کنونی دنبال می‌شود و باید آنها را گام‌های نخستین در منحنی یادگیری تلقی کرد.

### پی‌نوشت‌ها

۱. الگوی «عمومی» مبتنی بر دو ویژگی مهم است: تنها آنها که از بودجه عمومی استفاده می‌کنند، آن هم به نسبت سهمی که از آن می‌برند، از تغییرات آن تأثیر می‌پذیرند؛ و هزینه‌های استفاده از بودجه عمومی به همان واحد پولی است که منافع با آن سنجیده می‌شود. ن.ک. T. Schelling, *Micromotives and Macrobehavior*, Norton, 1978, pp. 112-113.
۲. به‌علاوه افزایش هزینه‌ها معمولاً فقط گروه خاصی را منتفع می‌کند (و این منافع به‌اندازه‌ای قابل توجه هست که انگیزه بسیج نیروهای سیاسی را در ذی‌نفعان به‌وجود آورد)، در حالی که آثار افزایش مالیات به‌طور نامحسوس بین تمام آحاد جامعه توزیع می‌شود.
۳. بسیاری از ناظران، ماده قانونی "Gramm-Rudman Hollings" را بی‌اثر می‌دانند، زیرا به‌رغم وجود این قانون کسری بودجه دولت مرکزی طی دوره منتهی به سال ۱۹۹۳ افزایش بسیاری یافت.
۴. قاعده طلایی آلمانی‌ها اشاره به «سرمایه‌گذاری» در واژگان بودجه‌ای دارد، که متفاوت از تعریف سرمایه‌گذاری در حساب‌های ملی است.
۵. قانون «اصلاحات ساختاری بودجه» ژاپن مصوب ۱۹۹۷، بیان می‌دارد که بودجه جاری دولت مرکزی و دولت‌های محلی باید تا سال مالی ۲۰۰۳ متوازن شود (که این تاریخ متعاقباً به ۲۰۰۵ تغییر کرد).
۶. این برداشت در صورتی صحیح است که استقراض برای پوشش دادن طیف وسیعی از هزینه‌های سرمایه‌ای مجاز باشد. اما با تعریف محدودی که از هزینه‌های سرمایه‌ای شده است (یعنی فقط «سرمایه‌گذاری‌های ثابت دولت منهای وام‌های اعطایی از سوی دولت») در بسیاری از کشورهای سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی طی ۲۵ سال گذشته از میزان تعیین شده در «قاعده طلایی» بالاتر بوده است.
7. "Multi-year Budget Forecast", *Budgeting for the Future*, OECD, PUMA/SBO (96)3.
۸. شواهدی در این زمینه، درباره تجارب عملی کانادا، فنلاند، فرانسه و ایالات متحد وجود دارد که می‌توان در مقاله‌هایی مانند آنچه در ادامه ذکر می‌شود، به آنها دست یافت: *Managing Structural deficit Reduction*, OECD, Occasional Paper No.11, 1996.
۹. این موضوع در گزارشی با عنوان: "Maintaining Prosperity in an Aging Society" از سوی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی بیان شده است.

\_\_\_\_\_ فصل شانزدهم اصلاحات بودجه‌ریزی در کشورهای عضو سازمان توسعه ... ۶۸۱

۱۰. برخی از کشورهای اتحادیه اروپا - از جمله انگلستان، سوئد و دانمارک - گزارش‌های راهبردی میان‌مدت و بلندمدت بودجه خود را منتشر می‌کنند.

11. See Robert D. Putnam, "Diplomacy and Domestic policy: The Logic of two-level Games", in P.B. Evans et al., Double-edged diplomacy, University of California, 1993, pp.431-468.
12. R. Strauch, Managing Flexibility and Fiscal Performance, OECD (Forthcoming).
13. See C. Pollit Integrating Financial and Performance Management, OECD (Forthcoming).
14. See Hoover Commission Report to the Congress on Budgeting and Accounting, 1949.



## فصل هفدهم

---

چگونگی انجام اصلاحات  
بودجه‌ریزی: راهبرد و  
برنامه اجرایی





**ترجمه: دکتر محمد قاسمی**

**یوسف جمسی**

همان‌گونه که در فصل اول به تفصیل بحث شد، بهبود در نظام بودجه‌ریزی تا حدود زیادی تابع تحولات و اصلاحات نهادی است، بدین معنی که می‌بایست تغییرات اساسی در قواعد اداره‌کننده رفتار سازمان‌ها و افراد دست‌اندرکار امور بودجه ایجاد شود.<sup>(۱)</sup> تفکیک میان «نهاد» و «سازمان» (و توجه به تعامل این دو با یکدیگر) رازگشای درک دشواری‌های بهبود مدیریت هزینه‌های عمومی در کشورهای در حال توسعه است. سازمان‌های بودجه را می‌توان سروسامان داد (و در کشوری که وجود ندارند می‌توان چنین سازمان‌هایی را تأسیس کرد)؛ ولی مادامی که قواعد و رویه‌ها تغییر نکنند، رفتار اقتصادی و اجتماعی و سیاسی نیز تغییری ایجاد نخواهد شد. مثلاً با ادغام وزارتخانه‌های دارایی و برنامه‌ریزی (سازمان برنامه) به تنهایی نمی‌توان به یکپارچگی فرایند تدوین بودجه‌های سرمایه‌ای و جاری دست یافت. عکس این قضیه نیز صادق است؛ بدین معنی که تغییر در مقررات و قوانین نمی‌تواند چندان نتایج ملموسی به بار آورد مگر اینکه بلافاصله پس از آن بهبود سازمانی هم به جریان افتد. بر همین مبنا بهبود مقررات بودجه‌ای در جهت افزایش هماهنگی و انسجام بودجه‌های جاری و سرمایه‌ای تنها در صورتی راه به جایی خواهد برد که سازمان و تشکیلات وزارتخانه برنامه‌ریزی نیز متناسب با آن اصلاح شود. بدین ترتیب، بدیهی است که بهبود و اصلاح مدیریت هزینه‌های عمومی نیازمند اصلاحات نهادی (مقررات و رویه‌ها) به همراه بهبود و توسعه سازمانی است.

در پرتو ملاحظات پیش‌گفته، در این فصل ضمن ارائه برخی از ملاحظات راهبردی عمومی، اولویت‌های تعیین‌کننده و ترتیب و توالی زمانی انجام اصلاحات در جنبه‌های مختلف مدیریت هزینه‌های عمومی، که در این کتاب بیان شده‌اند، برشمرده خواهد شد.

علاوه بر این، در پیوست ۱۱<sup>۱</sup> نیز پرسش‌نامه‌ای ارائه شده است که برای ارزیابی اثربخشی نظام‌های بودجه‌ای می‌تواند مفید باشد. در اینجا تکرار هشدارهای همیشگی ضروری می‌نماید:

۱. اصلاحات بودجه‌ریزی را باید نه تنها از جنبه منافع به‌دست آمده بلکه از نظر هزینه‌های احتمالی و تداوم‌یافتنی نیز مورد ارزیابی قرار داد؛
۲. «بهترین روش»<sup>۲</sup> واژه خطرناکی است، به‌خصوص اگر بد فهمیده شود و به‌عنوان بهترین مدل بودجه‌ریزی ایجاد شده در دیگر کشورها انتخاب شود. به همین ترتیب است اگر بدون توجه واقع‌بینانه به شرایط عینی محلی (به‌ویژه ظرفیت‌های سازمانی و اجرایی، در دسترس بودن داده‌های آماری و قواعد غیررسمی حاکم بر رفتار مقامات محلی و هم‌تایان آنان در بخش خصوصی) مورد استفاده قرار گیرد.

## ۱۷-۱ ملاحظات راهبردی

### ۱۷-۱-۱ برگزیدن راهکارهای اصلاحی کلی

صرف‌نظر از دو وضعیت افراطی راهبرد اصلاحی «سریع و بی‌عیب و نقص»<sup>۳</sup> (آرمانی ولی غیرواقع‌بینانه) و راهبرد اصلاحی «آرام و پر اشتباه»<sup>۴</sup> (بدترین حالت ممکن)، آنچه که در عمل برای اجرای برنامه راهبردی اصلاحی دنبال می‌شود، گزینه‌های بینابینی از راهبرد اصلاحی «آرام و بی‌عیب و نقص»<sup>۵</sup> و راهبرد اصلاحی «سریع و توأم با اشتباه»<sup>۶</sup> است.<sup>(۲)</sup> به‌عنوان پیش‌فرض کلی، راهبرد اصلاحی «آرام و بی‌عیب و نقص» همواره بر راهبرد دوم ارجحیت دارد، زیرا احتمال تداوم‌پذیری آن بیشتر است. افزایش کارایی منابع مالی بخش

۱. این پیوست تحت عنوان «پرسش‌نامه‌ای برای ارزیابی نظام‌های مدیریت هزینه‌های عمومی» در سایت دفتر مطالعات برنامه و بودجه به آدرس زیر موجود است:

<http://www.majlis.ir/dept>

2. Best practice
3. Quick and clean
4. Slow and drink
5. Slow and clean
6. Quick and dirty

فصل هفدهم چگونگی انجام اصلاحات بودجه‌ریزی: راهبرد و برنامه اجرایی ۶۸۷

دولتی در کوتاه‌مدت را باید به همان اندازه مورد توجه قرار داد که بهبود پاسخ‌گویی مالی نهادهای دولتی در بلندمدت را. برقراری این موازنه میان انعطاف‌پذیری و خودمختاری زیاده از حد، چه‌بسا دشوارترین جنبه اصلاح نظام مدیریت هزینه‌های عمومی باشد. وضعیت‌های افراطی را آسان می‌توان تعریف کرد و مردود برشمرد، ولی از آنجاکه هیچ چیزی مطلقاً بد و زیان‌بار یا مطلقاً خوب و سودمند نیست، حرکت‌های اصلاحی نباید به حذف کامل یک یا چند عامل و استقرار کامل عوامل دیگر به‌جای آنها منجر شوند. مثلاً اصلاحاتی که به نام انعطاف‌پذیری و آزادی عمل مدیریت به حذف کامل کنترل‌های مالی پیش از وقوع<sup>۱</sup> می‌پردازد و سازوکارهای پاسخ‌گویی مدیران دولتی را از میان می‌برد، عملاً به معنی استقبال از فساد گسترده مالی است. از دیگر سو، حفاظت سرسختانه از منابع مالی دولتی از طریق ارائه فهرست بلندی از کنترل‌های خرد مدیریتی<sup>۲</sup>، بی‌هیچ تردیدی به کاهش شدید کارایی در بخش دولتی می‌انجامد. یافتن نقطه «بهینه»، در حد فاصل این دو وضعیت افراطی همواره کار دشواری است و با توجه به شرایط خاص کشور یا بخش و همچنین شرایط زمانی موجود باید در این باره تصمیم گرفت.

## ۱-۱-۲ رویکرد «لاک‌پشتی - خرگوشی» در تحول نهادی

از نکات بسیار مهم و راهبردی در اجرای اصلاحات بودجه‌ریزی، تشخیص صحیح این امر است که در چه حوزه‌هایی می‌توان تغییرات را با آهنگ سریع پیش برد (با اندک هزینه‌ای در قالب انحراف جزئی از مسیر بهینه بلندمدت)، و در چه حوزه‌هایی لازم است که تغییرات به شکلی تدریجی و بادقت و احتیاط زیاد اعمال شوند تا زیربنای نهادی مستحکمی شکل گیرد و اصلاحات تداوم‌پذیر باشد.

بنابراین در پاسخ به این پرسش که «سرعت بهینه» پیشبرد اصلاحات بودجه‌ریزی به چه میزان است، فقط می‌توان گفت سرعت اصلاحات به شرایط و موقعیت «بستگی دارد». گو اینکه چنین پاسخی معمولاً به مذاق مقامات اجرایی چندان خوش نمی‌آید، اما

- 
1. Ex-ante financial controls
  2. Micromanagement controls

این پاسخ به‌ویژه در وضعیت مبهم و پیچیده دوره گذار کنونی (برای اغلب کشورهای در حال توسعه) کاملاً صحیح است. برای درک بهتر موضوع می‌توان این امر را به پرسشی در حوزه ترافیک جاده‌ای مبنی بر اینکه «سرعت بهینه حرکت در جاده چه میزان است» ارتباط دارد. بدون تردید پاسخ منطقی به این پرسش به وضعیت ترافیک بستگی خواهد داشت (رعایت حداکثر سرعت مجاز و تداوم حرکت با سرعتی مناسب). اصطلاح «لاک‌پشتی - خرگوشی» شعار مقامات کنترل ترافیک بزرگراه‌های کشور ایتالیا در دهه ۱۹۶۰ برای توصیف سرعت بهینه حرکت و رفتار مطلوب رانندگان در بزرگراه‌ها بود، که پیام آن را می‌توان در چنین عبارتی خلاصه کرد: «برحسب وضعیت ترافیک، آهسته یا با سرعت برانید». برای اینکه تمثیل در اینجا کامل شده باشد، بد نیست این جمله افزوده شود که بدترین شیوه برای راندن در جاده‌ای پر ازدحام و در شرایطی که دید راننده نیز کامل نیست (مثلاً شرایط مه‌آلود)، این است که به حرکت با سرعت ثابتی (چه آهسته و چه سریع) اصرار بورزیم.

متأسفانه بحث و جدل بین طرفداران دیدگاه «اصلاحات آنی»<sup>۱</sup> و «اصلاحات تدریجی»<sup>۲</sup>، در فضایی به دور از واقع‌بینی جریان دارد. دیدگاه «اصلاحات آنی» مبتنی بر این فرض زیربنایی است که بدون انجام سریع اصلاحات در حوزه‌های مرتبط و مکمل، اصلاحات در بخشی محدود نتیجه‌ای نخواهد داشت.<sup>(۳)</sup> فرض زیربنایی دیدگاه «اصلاحات تدریجی» این است که هر جامعه‌ای در هر دوره زمانی فقط تا حد معینی می‌تواند تغییر و تحول را تحمل کند و تلاش برای اعمال تغییراتی بیش از آستانه تحمل جامعه موجب خواهد شد که هیچ توفیقی به‌دست نیاید. مشکل اینجاست که تأکید افراطی بر این دو فرض معتبر منجر به تجویز راه‌حل‌های تمسخرآمیز و غیرعملی خواهد شد. بنابراین تفسیر «بنیادگرایانه»<sup>۳</sup> در حکم تجویز ایجاد تغییرات اساسی و ناگهانی در همه چیز خواهد بود. صرف‌نظر از عملی بودن یا غیرعملی بودن چنین توصیه‌ای، به‌ویژه در

---

1. Big bang  
2. Gradualism  
3. Fundamentalist

فصل هفدهم چگونگی انجام اصلاحات بودجه‌ریزی: راهبرد و برنامه اجرایی ۶۸۹

کشورهای در حال توسعه، تلاش برای انجام چنین کاری در جامعه‌ای دارای تنوع قومی که تنش‌ها و درگیری‌های قومی بالقوه و بالفعلی در آن وجود دارد بسیار زیان‌بار خواهد بود. ازسوی دیگر، برداشت افراطی از «اصلاحات تدریجی» به منزله تجویز سکون و جمود کامل است. بنابراین انتخاب راهبرد در عمل هرگز به در پیش گرفتن یکی از این دو دیدگاه افراطی منجر نمی‌شود، بلکه آنچه در عمل روی می‌دهد تعیین حوزه‌هایی است که رویکردی شبیه به آنها امکان‌پذیر باشد؛ و همچنین حوزه‌هایی که می‌بایست اصلاحات را به صورت تدریجی و گام‌به‌گام به پیش برد. بهترین جایگزین برای «رویکردهای ایدئولوژیک»<sup>۱</sup>، تجزیه و تحلیل شرایط در هر مورد خاص و ارزیابی هزینه‌ها، منافع مورد انتظار و خطرهای بالقوه اجرای برنامه‌های اصلاحی در کشور مورد نظر است. هر زمان که شرایط مساعد باشد و امکانات موجود اجازه دهد، بهتر است اصلاحات بودجه‌ریزی با سرعت به اجرا درآیند؛ ولی در برخی از حوزه‌ها ممکن است لازم باشد که اصلاحات به تعویق افتد یا به طور موقت آهنگ پیشبرد آن کاهش یابد، تا پاسخ‌گویی و ظرفیت مسئولیت‌پذیری مقامات دولتی نیز پا به پای آن رشد کند و ظرفیت جذب اصلاحات یا تحمل و بردباری عمومی افزایش یابد. خاطرنشان کردن چنین امر بدیهی هرگز ضرورت نمی‌یافت، اگر توجه نکردن به آن ازسوی بسیاری از دولت‌ها طی دهه‌های گذشته صورت نمی‌گرفت.

### ۳-۱-۱۷ چند نتیجه منطقی

#### ۱-۳-۱۷-۱ بیهودگی اصلاحات بخش‌نامه‌ای<sup>۲</sup>

اقدام برای اصلاح نظام بودجه‌ریزی در فقدان سازوکارهای اجرایی برای اعمال نظم جدید و بدون نظارت مؤثر، نتیجه‌ای نخواهد داشت. برای اداره امور و هدایت اصلاحات و اعمال نظم جدید، وجود ظرفیت‌های سازمانی و انسانی بسیار ضروری است. برای تجهیز نیروها، تدارک امکانات، نظارت بر امور و ایجاد سازوکارهای اعمال نظم جدید، باید منابع و زمان کافی اختصاص یابد و مقامات ذی‌ربط نیز خود را متعهد به پیشبرد اصلاحات کنند. ولی

---

1. Ideological approaches  
2. Paper reforms

دو گرایش متفاوت در سیاست‌مداران وجود دارد که اینان را به طفره رفتن از وظایفی که در این زمینه برعهده‌شان است سوق می‌دهد. اول، علاقه وافری است که سیاست‌مداران و مقامات دولتی به اعلام «حل شدن مسئله» دارند. از این‌رو است که گاه صرفاً معرفی شیوه جدید تقسیم‌بندی هزینه‌ها یا نام‌گذاری اقلام بودجه، بدون اینکه حتی توجهی به سایر عناصر و لوازم بهبود و اصلاح نظام و فرایند بودجه شده باشد، به‌خودی‌خود گامی اصلاحی به حساب می‌آید. گرایش دیگر، عادت ذاتی مقامات وزارت دارایی به کنترل کردن دیگران از طریق صدور بخش‌نامه و دستورالعمل است. شواهد بسیاری وجود دارد که نشان می‌دهد اگر تغییری هم بدین شیوه رخ بدهد، گذرا و موقتی خواهد بود.

### ۲-۳-۱۷ اتخاذ، تطبیق یا ابداع؟

نتیجه منطقی دیگری که باید به آن اشاره کرد، این است که آیا امکان واردات روش‌های بودجه‌ریزی یا حسابداری عیناً از سایر کشورها وجود دارد، تا برای انجام اصلاحات در داخل مورد استفاده قرار گیرد. معمولاً به این پرسش یا پرسش‌هایی نظیر آن، پاسخ‌های آری یا نه داده می‌شود. در مورد عبارت «بهترین روش» که پیش‌تر نیز به آن اشاره شد، وضع به همین منوال است؛ یعنی عده‌ای تصور می‌کنند که نصب این برچسب بر روی روشی وارداتی، آن را برای همه شرایط و وضعیت‌ها مطلوب می‌سازد. اما همان‌گونه که در واردات فناوری گفته می‌شود، پاسخ صحیح به چنین پرسشی این است که «بستگی به شرایط دارد». قواعد و مقررات رسمی و مدون را می‌توان به‌آسانی وارد کرد، ولی قواعد نانوشته یا ضمنی را نمی‌توان. بنابراین واردات یا اقتباس روش‌های سازمانی از کشورهای خارجی فقط زمانی می‌تواند چنان پیشنهادی عملی باشد که این روش‌ها مدون شده باشند. این امر در خصوص حوزه‌های «فنی» مدیریت هزینه‌های عمومی مصداق دارد. اما حتی اتخاذ فنی‌ترین رویه‌ها و روش‌های اجرایی نیز مستلزم ارزیابی منصفانه از شرایط موجود در کشور واردکننده است که نشان دهد زمینه‌های لازم برای تغییر روش یا معرفی روش‌های جدید مهیاست.

اما هنگامی که نهاد مورد نظر ماهیتاً بر قواعد غیررسمی و مدون نشده استوار است، مثلاً در حوزه‌های مدیریت اجتماعی یا حاکمیت سیاسی یا نظام انگیزشی کارکنان، شالوده‌های اصلی آن باید درون‌زا و «ساخت داخل» باشد و در صورت الگوبرداری از

فصل هفدهم چگونگی انجام اصلاحات بودجه‌ریزی: راهبرد و برنامه اجرایی ۶۹۱

کشورهای دیگر، باید الگوی وارداتی را طی مدت زمان طولانی به تدریج داخلی کرد و با شرایط داخلی تطبیق داد. در چنین مواردی «فرایند» و «سبک»<sup>۱</sup> («مالکیت»)<sup>۲</sup>، «اشاعه روش»<sup>۳</sup>، «جلب همدلی دیگران»<sup>۴</sup> و نظایر اینها) به اندازه نتیجه نهایی اهمیت دارد. در واقع گاه طی کردن مسیر به اندازه رسیدن به مقصد ارزش دارد. در بسیاری از کشورها «فرایند» همان اصلاحات است و اگر مسیر اصلاحات به درستی طی شود، حتی در صورت تحقق نیافتن همه اهداف، می‌توان گفت اصلاحات موفق بوده است، زیرا تغییرات مورد نظر در رفتار و مناسبات و در طرز تفکر افراد و نهادها رخ نموده است.

### ۳-۱-۱۷ طرح کمک‌های (فکری) برای بهبود مدیریت هزینه‌های عمومی

اصلاحات نهادی به اجرا درآمده در کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای در حال گذار دارای آثار و عواقب اجتناب‌ناپذیر و پیش‌بینی‌ناپذیر دراز مدتی است. به عبارت دیگر، «وابستگی به مسیر» در انجام اصلاحات، خطر بالقوه دادن مشاوره غلط و گمراه‌کننده را (یا توصیه‌هایی مفید را که با واقعیت‌های موجود کشور میزبان تناسب نداشته باشد) از سوی نهادهای بین‌المللی به شدت بالا می‌برد. هزینه این اشتباهات را به تمامی مردم این کشورها خواهند پرداخت. بنابراین خطر فریب‌کاری ذاتی در تمام شکل‌های مداخله از خارج (هرچند خیرخواهانه) و به‌ویژه در حوزه اصلاحات نهادی وجود دارد. آنها که کشورهای در حال توسعه را مصرانه به اجرای اصلاحات مورد توصیه خود تشویق می‌کنند، مسئولیت سنگین‌تری در قبال عواقب آن دارند.

بیان این ملاحظات و نکات حاشیه‌ای به معنی فراخواندن و دعوت به بی‌عملی نیست (چرا که بی‌عملی هم خطر فریب‌کاری خودش را دارد)، بلکه هدف در واقع تأکید بر اهمیت شناسایی خطرهای بالقوه در اصلاحات بودجه‌ریزی و ضرورت به حداقل رساندن آنهاست. این خطرها را می‌توان با استفاده از سازوکارهای انعطاف‌پذیری که

- 
1. Form
  2. Ownership
  3. Dissemination
  4. Consensus-building



به‌صورت دوره‌ای نیز تعدیل می‌شوند (در دادن مشاوره برای اصلاحات) و با در نظر گرفتن میزان پاسخ‌گویی مالی و تبعات حاکمیتی آن و همچنین با تمرکز بر ظرفیت‌سازی داخلی در تدوین راهکارهای اجرایی (تربیت متخصصان داخلی)، به حداقل ممکن کاهش داد. در این زمینه همکاری بیشتر و نزدیک‌تر با مخاطبان داخلی و استفاده بیشتر از متخصصان و کارشناسان داخلی، می‌تواند در دستیابی به نتایج بهتر و سازگارتر با شرایط کشور میزبان بس مؤثر باشد (مثالی از مداخله‌های موفق به‌وسیله بانک توسعه آسیایی، در پرداخت وام ۲۵۰ میلیون دلاری به ایالت گجرات<sup>۱</sup> هند به‌منظور انجام اصلاحات در بخش عمومی، در پیرابند ۴۶ ارائه شده است).

#### پیرابند ۴۶

### وام ۲۵۰ میلیون دلاری بانک توسعه آسیایی برای برنامه مدیریت منابع بخش عمومی ایالت گجرات هند

#### اهداف پروژه

- هدف این برنامه حمایت از دولت گجرات هند در بهبود امور مالیه عمومی و تقویت فرایند به‌کارگیری منابع داخلی، بهبود تخصیص منابع و افزایش کارایی در بخش عمومی، کاهش نقش دولت (محلی) در فعالیت‌های تجاری و توسعه سیاست‌های مبتنی بر بازار برای گسترش مشارکت بخش خصوصی در بخش‌های زیربنایی است.

#### دامنه پروژه

- این برنامه بر سه محور متمرکز است: ۱. بهبود وضعیت مالیه عمومی در ایالت گجرات و کمک به مدیریت صحیح این امور؛ ۲. تجدید ساختار و محدود کردن فعالیت شرکت‌های متعلق به دولت به‌منظور فراهم کردن زمینه مشارکت بخش خصوصی و واگذاری ابتکار عمل به بخش خصوصی در امور تجاری و کاهش بار اضافی شرکت‌های ناکارآمد دولتی بر بودجه و اقتصاد منطقه؛ و ۳. تقویت چارچوب‌های سیاسی، مقرراتی، قانونی و نهادی لازم برای توسعه مشارکت بخش خصوصی در بخش‌های زیربنایی حیاتی (نیرو، بنادر، جاده‌ها).

### نکات مهم و برجسته برنامه

- کاهش کسری بودجه تا سطحی پذیرفتنی و تداوم‌پذیر.
- اصلاح نظام مالیات‌های غیرمستقیم، وضع مالیات بر ارزش افزوده<sup>۱</sup>، تعدیل مالیات‌های ایالتی عمده و اصلاح مالیات‌های شهری.
- دریافت عوارض از مصرف‌کنندگان خدمات دولتی برای بهبود تخصیص هزینه‌ها.
- عقلانی کردن هزینه‌ها و بهبود مدیریت سیاست‌های بودجه‌ای.
- برنامه‌ریزی و طراحی سازوکارهای لازم برای اصلاح وضعیت شرکت‌های متعلق به دولت.
- خصوصی‌سازی، محدودسازی جزئی فعالیت‌ها و تجدید ساختار، ادغام، اجاره دادن یا تعطیل کردن شرکت‌های متعلق به دولت.
- ایجاد سازوکارهای تأمین اجتماعی برای تخفیف آثار نامطلوب تجدید ساختار شرکت‌های متعلق به دولت.
- آغاز اصلاحات در بخش نیرو (تولید انرژی برق).
- تجدیدنظر در تعرفه‌های تولید نیروی برق برای حفظ نرخ بازدهی سرمایه ثابت در سطح ۳ درصد در این بخش.
- بهبود برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری در بخش نیرو و ایجاد چارچوبی برای توسعه مشارکت بخش خصوصی در سرمایه‌گذاری در جاده‌ها و بنادر و آغاز سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در جاده‌سازی و پل‌سازی تا آغاز سال ۱۹۹۷.
- تقویت قابلیت‌های دپارتمان (اداره) راه‌ها و پل‌های گجرات برای مدیریت و کمک به اجرای طرح‌های جاده‌سازی و پل‌سازی بخش خصوصی.

Source: India's Economic Survey, 1996-97.

### ۴-۱-۱۷ رویکردهای عملیاتی

به‌منظور یافتن بهترین رویکردهای عملیاتی برای بهبود مدیریت هزینه‌های عمومی در کشورهای در حال توسعه، علاوه بر ملاحظات راهبردی یاد شده در قسمت‌های ۱-۱۷ الی ۳-۱۷، باید چهار پیش‌فرض را نیز در نظر گرفت. اول، باید دانست که مسئله اطلاعات معضلی عمده در این کشورهاست. دوم، باید نقاط شروع مناسبی را برای آغاز

#### 1. Value-added Tax (VAT)

اصلاحات پیدا کرد. از یک‌سو، بدیهی است که آغاز هم‌زمان اصلاحات نظام بودجه‌ریزی به صورت سراسری و همه‌جانبه عملاً ناممکن و غیرواقع‌بینانه است. از سوی دیگر، بی‌عملی کامل در جبهه اصلاحات نهادی، به معنای استقبال از اتلاف نیرو و توان ادامه اصلاحات است. در فاصله این دو حد افراطی، باید نقاط شروع خوبی را برای آغاز اقدامات سازنده پیدا کرد. سوم، «وابستگی به مسیر»، واقعیتی انکارناپذیر است. اشتباهات نهادی و سازمانی سال‌ها پس از آغاز اصلاحات فاش خواهند شد؛ لیکن آنگاه دیگر برای جبران اشتباه دیر شده است، مشاوران خارجی هم از پی کار خود رفته‌اند و دسترسی به آنها وجود ندارد، و به‌علاوه باید تبعات بسیار مخرب و آثار زیان‌بار آن بر تخصیص منابع و توان پاسخ‌گویی دولت در قبال عملکرد بودجه‌ای را تحمل کرد. چهارم، کشورها باید با امکاناتی که در اختیار دارند اصلاحات را به پیش ببرند. این به معنای بسنده کردن به نیروی انسانی موجود، مقابله با عادات و میراث به‌جا مانده از دستگاه دیوان‌سالاری عظیم دولتی، غلبه بر مقاومت‌های افراد و گروه‌های ذی‌نفع که منافعشان در نتیجه اصلاحات لطمه می‌بیند و نظایر اینهاست. تمام این عوامل را می‌توان تا حدودی تغییر داد، با آنها مبارزه کرد، از آنها بهره‌برداری کرد و چه‌بسا آگاهانه آنها را نادیده گرفت، ولی آنان که وظیفه متحول ساختن نهادها و سازمان‌های دست‌اندرکار بودجه (یا کمک به این فرایند) را برعهده دارند، نمی‌توانند از آنها غفلت کنند. چهار پیش‌فرض اشاره شده تشکیل‌دهنده شالوده و زیربنای دو راهکار مرتبط به هم در کمک به اجرای اصلاحات است: ۱. تقویت و تحکیم پیوندهای درون نظام؛ و ۲. زمینه‌سازی برای شکل‌گیری «هسته‌های کارآمد».

#### ۱-۴-۱-۱۷ تقویت و تحکیم پیوندهای درونی: پایه و اساس ظرفیت‌سازی

در بسیاری از کشورهای در حال توسعه و همچنین اقتصادهای در حال گذار، به‌دلیل فقدان خطوط ارتباط نظام‌مند میان سازمان‌های دولتی و بی‌میلی مدیران دولتی به تسهیم اطلاعات خود (که دارایی شخصی محسوب می‌شود) با سایر سازمان‌ها، سیاست‌هایی که تدوین می‌شوند هماهنگی و انسجام لازم را ندارند و تصمیم‌گیری‌ها نقطه‌ای و پراکنده است. این وضعیت، مانع بزرگی بر سر راه اجرای اصلاحات است. بنابراین چالش عمده در ابتدای راه اصلاحات، بهبود ارتباطات بین نهادها و سازمان‌های

\_\_\_\_\_ فصل هفدهم چگونگی انجام اصلاحات بودجه‌ریزی: راهبرد و برنامه اجرایی ۶۹۵

دست‌اندرکار بودجه و کاهش هزینه دستیابی به اطلاعات در درون بخش دولتی است. دشوار بتوان با قاطعیت درباره تقویت سازمان‌های دولتی خاص یا سازمان‌های وابسته به دولت تصمیم گرفت؛ زیرا نتیجه و دستاورد مناقشه‌هایی که بین دیوان‌سالاران درمی‌گیرد کاملاً نامطمئن و نامعلوم است و خطر بالقوه سرمایه‌گذاری در سازمانی که ادامه بقای آن در بدنه دولت نامشخص است، بسیار بالاست. بنابراین برای کمک به بهبود مدیریت هزینه‌های عمومی در کشورهای در حال توسعه باید تلاش‌ها را برای تقویت ارتباطات میان عناصر تشکیل‌دهنده نظام تدوین و اجرای بودجه، شامل وزارتخانه‌های اصلی و همچنین ارتباط آنها با دولت‌های ایالتی و محلی، متمرکز ساخت. تقویت پیوندهای ارتباطاتی و سازمانی در درون نظام: ۱. موجب پیش‌دآوری در مورد مسیر مناسب گذار برای کل نظام نخواهد شد؛ ۲. هزینه دادوستدها را مستقیماً کاهش خواهد داد؛ و ۳. به احتمال قریب به یقین آثار و پیامدهای مثبتی بر بهبود شفافیت و شکل‌گیری مدیریت مالی پاسخ‌گو در بدنه دولت خواهد داشت (جز در کشورهایی که با مشکلات زیربنایی در حکمرانی خود مواجه هستند). حتی هنگام پشتیبانی از به جریان افتادن رویه بودجه‌ای خاص، باید سازمان مربوط را به برقراری تعامل مثبت با سایر سازمان‌های دولتی تشویق کرد. این تشویق نباید صرفاً لفظی باشد، بلکه در کمک‌های اعطایی باید مشوق‌هایی را نیز برای تبادل داوطلبانه اطلاعات با سازمان‌های دیگر و آموزش و همکاری در نظر گرفت.<sup>(۴)</sup> با استفاده از همین نکته می‌توان رویکرد دومی را که معرفی آن در اینجا مدنظر است، مطرح کرد.

#### ۲-۴-۱-۱۷ هسته‌های کارآمد

تقویت و تحکیم پیوندهای سازمانی و ارتباطی در درون نظام بودجه نقش تسهیل‌کننده دارد، ولی به تنهایی نمی‌تواند کاربرد قواعد و مقررات جدید و روش‌های سازمانی جدید را عینیت بخشد و نهادینه سازد. این امر مستلزم وجود عوامل پویایی برای عینیت بخشیدن به تحول است که بتواند پیام‌های مثبتی را ایجاد کند تا از طریق کانال‌های ارتباطی بهبودیافته به دیگر بخش‌های نظام منتقل شود. این عوامل یا کانون‌های تحول «هسته‌های کارآمد» نام دارند، که باید به‌صورت برنامه‌ریزی شده و با هدف آنها را ایجاد

کرد تا برخی از کارکردها و وظایف اصلی (دقیقاً انتخاب شده) عمومی را به شیوه امروزین انجام دهند.

ملاک انتخاب این نوع کانون‌ها، نقشی است که می‌توانند در به حداکثر رساندن پیوندهای مؤثر در درون بخش دولتی ایفا کنند (و در همین جا ارتباط هسته‌های کارآمد با مطلبی که در قسمت ۱-۴-۱۷ بیان گردید مشخص می‌شود). نظیر این نقش را «آلبرت هیرشمن»<sup>۱</sup> در نظریه «رشد نامتوازن»<sup>۲</sup> خود در ۳۰ سال پیش ارائه کرد. وی برای «هسته‌های رشد» چنین بیان کرده است:

«هسته‌های کارآمد باید عمدتاً براساس ظرفیتی که در اشاعه و ترویج روش‌های

جدید نهادی و سازمانی در سرتاسر نظام مدیریت مالیه عمومی دارند، ایجاد شوند.»

علاوه بر ملاک پیش‌گفته، هسته کارآمد باید دارای ویژگی‌هایی از این دست باشد:

- کوچک باشد؛
- در گزینش اولیه نیروی انسانی و همچنین در ارزیابی عملکرد آن کاملاً شایسته‌سالار باشد؛
- رویه‌های سازمانی انعطاف‌پذیر و ساده‌ای داشته باشد؛
- حقوق و مزایای مکفی به کارکنان خود پرداخت کند (این امر ممکن است مستلزم عقد قراردادهای کاری با شرایط و دوره زمانی ثابت و نرخ ثابت بدون مزایای اضافی باشد، تا امکان پرداخت حقوق کافی بدون لزوم تجدیدنظر در ساختار و سطوح حقوق و دستمزد بخش دولتی را فراهم کند)؛
- دارای منابع مالی و سرمایه‌ای کافی باشد؛
- تا حد امکان از استعدادها و تخصص‌های داخلی استفاده کند و فقط در موارد بسیار ضروری مشاوران خارجی را به کار گیرد؛
- تشکیلاتی انتقالی و موقت با رویه‌های متناسب با این ماهیت باشد که امکان انتقال پرسنل به سایر سازمان‌های دولتی را پس از طی دوره انتقالی پیش‌بینی کرده باشد؛ و

---

1. Albert Hirschman  
2. Unbalanced growth

فصل هفدهم چگونگی انجام اصلاحات بودجه‌ریزی: راهبرد و برنامه اجرایی ۶۹۷

• علاوه بر انجام وظایف خاصی که برای آن تعیین شده است، نقش آموزش ضمن اجرا<sup>۱</sup> را در همکاری با سایر سازمان‌ها دولتی ایفا کند.

نمونه‌ای از چنین هسته‌هایی را می‌توان در حوزه سرمایه‌گذاری بخش عمومی معرفی کرد. همان‌گونه در فصل دوازدهم شرح داده شد، برنامه‌ریزی واقع‌بینانه برای سرمایه‌گذاری بخش عمومی بر مبنای ارزیابی اقتصادی پروژه‌ها و تأمین مالی مبتنی بر هزینه‌های واقعی، رمز تخصیص کارآمد و مؤثر منابع کمیاب است. اما بهبود ظرفیت وزارتخانه مرکزی (مثلاً وزارت دارایی یا برنامه‌ریزی) بدون ایجاد ظرفیت کافی در سطح بخش‌ها برای کنار گذاشتن طرح‌های خام و نامطمئن و جست‌وجو و انتخاب طرح‌های خوب، نتیجه‌چندانی نخواهد داشت. برای وزارتخانه‌های اجرایی که هر یک متولی یکی از بخش‌ها هستند نیز ایجاد این قابلیت‌ها و ظرفیت‌ها در بخش‌هایشان، به زمان و انرژی فراوانی نیاز دارد. در این میان، وجود سازوکاری مؤثر نیز که متضمن نتایج باشد و فرایند گذار را نیز تسریع کند، ضروری است. در رویکرد هسته کارآمد، می‌توان تیمی موقت را در وزارتخانه مرکزی تشکیل داد و مسئولیت سرمایه‌گذاری عمومی را به تیم مذکور واگذار کرد. این تیم باید تعداد محدودی از نیروهای زبده و تحلیل‌گران اقتصادی خبره را به همراه مشاور خارجی با تجربه‌ای که همگی علاوه بر تخصص حرفه‌ای دارای مهارت‌های ارتباطی قوی باشند، به کار بگیرد. تیم یاد شده در مواقع لزوم به وزارتخانه‌های اجرایی مشاوره خواهد داد، و این کار از طریق اعزام تیمی کوچک در مراحل مناسبی از فرایند بودجه به وزارتخانه‌های نیازمند انجام می‌شود. بدین ترتیب تخصص و دانش حرفه‌ای تیم مشاوره و آشنایی کارکنان وزارتخانه با مسائل و مشکلات خاص بخش در کنار یکدیگر قرار می‌گیرند و آنگاه به طرز مؤثرتری می‌توانند برای مشکلات اجرایی چاره‌یابی کنند.

این تیم به نوبت از هر یک از وزارتخانه‌ها بازدید می‌کند و در تعامل با کارکنان آنها، ضمن یافتن راه‌حل‌های بهتر و تصمیم‌گیری‌های حساب شده‌تر، آموزش ضمن اجرا را نیز به کارکنان وزارتخانه‌های میزبان منتقل می‌کند. رابطه تیم مشاوره با وزارتخانه‌های

---

1. Teaching-by-doing

اجرائی مبتنی بر همکاری متقابل و صادقانه خواهد بود، زیرا طرفین می‌دانند که تصویب طرح‌ها را اساساً مرجع دیگری انجام خواهد داد. در این نوع همکاری‌هاست که می‌توان تبادل غیررسمی اطلاعات و رایزنی‌های غیررسمی را نیز ترویج داد. پس از آنکه وزارتخانه‌های اجرائی توانایی و قابلیت‌های لازم را برای تدوین طرح‌ها و پروژه‌ها کسب کردند، تیم مذکور در وزارتخانه مرکزی منحل می‌شود و اعضای آن مسئولیت مراقبت از برنامه سرمایه‌گذاری عمومی را در همان وزارتخانه مرکزی یا وزارتخانه‌های اجرائی به عهده می‌گیرند.

## ۱۷-۲ اولویتهای اصلاحی و ترتیب و توالی زمانی اصلاحات

در این بخش به جمع‌بندی «توصیه‌هایی برای اصلاحات»، که در انتهای هر یک از فصل‌های پیشین کتاب ارائه شده است، پرداخته می‌شود. این دوباره‌کاری فقط از آن جهت انجام می‌گیرد که خواننده برنامه کار کاملی برای اصلاحات نظام مدیریت هزینه‌ها در دست داشته باشد (توصیه می‌شود این بخش به همراه آخرین بخش فصل یکم که در بردارنده خلاصه‌ای از نکات مهم و محوری فرایند مدیریت هزینه‌هاست، مطالعه شود).

### ۱۷-۲-۱ بودجه و تهیه و تدوین آن

#### ۱۷-۲-۱-۱ شمول بودجه

یکی از نخستین اقدامات اصلاحی در حوزه مدیریت هزینه‌های عمومی، استقرار زیربنای لازم برای نظام تدوین سیاست و بودجه‌ریزی است که باید اجزای ذیل را دربرگیرد:

- شمول جامع برای بودجه؛
- ارزیابی و علنی ساختن و نیز نقد و بررسی تمامی تصمیم‌ها و سیاست‌هایی که دارای آثار فوری یا آتی بر بودجه دولت هستند، نظیر بدهی‌های مشروط، وام‌دهی، هزینه‌های مالیاتی و هزینه‌های شبه‌مالی؛ و
- نظام طبقه‌بندی هزینه‌ها که هم مدیریت و تحلیل سیاست‌ها را تسهیل کند و هم تمامی هزینه‌های دولت را تحت پوشش قرار دهد.

\_\_\_\_\_ فصل هفدهم چگونگی انجام اصلاحات بودجه‌ریزی: راهبرد و برنامه اجرایی ۶۹۹

اقدامات یاد شده باید همراه با اقدامات مهم و اولویت‌دار ذیل به‌منظور بهبود فرایند تهیه و تدوین و اجرای بودجه و بهبود رویه‌های حسابداری بودجه انجام شود. این اقدامات پیش‌شرط بهبودهای بعدی در نظام بودجه است. از جمله مواردی که در نظام بودجه باید بهبود یابند و اصلاح گردند، می‌توان به موارد ذیل اشاره کرد:

- ایجاد ابزارهایی برای ارزیابی بهتر بدهی‌ها، بدهی‌های مشروط و سیاست‌های تعهد شده دولت. نظام حسابداری تعهدی یا برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها می‌تواند جزء این ابزارها باشند.

- ایجاد ترتیبات مدیریتی ویژه برای برخی از برنامه‌های هزینه (مثلاً، دریافت عوارض از مصرف‌کنندگان خدمات دولتی، سازمان‌های عرضه‌کننده خدمات و نظایر اینها) که بدون کاستن از جامعیت و یکپارچگی بودجه موجب بهبود کارایی عملیاتی این برنامه‌ها شود و خللی نیز در کنترل هزینه‌ها و اصل پاسخ‌گویی به مجلس وارد نکند.

- استقرار نظام طبقه‌بندی هزینه‌ها به تفکیک فعالیت‌ها و برنامه‌ها، برای کمک به تعیین شاخص‌های عملکردی مناسب در سطوح مقتضی.

## ۲-۱-۲-۱۷ نظام‌های بودجه و هزینه‌ها

ملاحظات عمده در اینجا، به ضرورت در نظر گرفتن درس‌ها و تجارب (دیگران) و همچنین مدنظر قرار دادن شرایط خاص کشور مربوط می‌شود. تجارب ۵۰ سال گذشته در تعداد کثیری از کشورها حاکی از آن است که تلاش برای استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی پیچیده و دشوار (یا حد‌اعلای آن، که نظام بودجه‌ریزی ستانده‌ای است) در کشوری که فاقد ظرفیت‌ها و شرایط مساعد برای چنین نظامی است، نه تنها موفقیت‌آمیز نخواهد بود بلکه آثار مخرب گسترده‌ای نیز به همراه خواهد داشت. تکرار این تجربه در کشورهای در حال توسعه، نتیجه‌ای جز اتلاف منابع و برهم ریختن انضباط مالی نداشته است. درس‌هایی که از اصلاحات در کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه می‌توان فراگرفت، این است: ۱. نظام بودجه‌ریزی ردیف - قلم و کنترل هزینه‌ها باید قبل از اقدام به هرگونه اصلاحی، تثبیت و تحکیم شود؛ ۲. اجرای اصلاحات پیچیده



در محیطی که ظرفیت‌های اجرایی و سازمانی چندانی ندارد، فقط به از دست رفتن ظرفیت‌های محدود داخلی و اتکای بی‌مورد به مشاوره و رایزنی خارجی خواهد انجامید. البته باید خاطر نشان کرد که برای جهت‌گیری عملکردی در بودجه راه‌های مختلفی وجود دارد که می‌توان آنها را در نظام بودجه‌ای مبتنی بر ردیف - قلم و کنترل «ورودی» هزینه‌ها نیز به اجرا گذاشت، بدون اینکه نیازی به استقرار رسمی نظام بودجه‌ریزی عملکردی باشد.

### ۳-۱-۲-۱۷ تهیه و تدوین بودجه

همان‌گونه که اشاره شد، ضعف‌های بودجه‌ریزی تا حدود زیادی به عوامل سیاسی و همچنین به سازمان و تشکیلات دولت بازمی‌گردد. فقدان هماهنگی در درون کابینه، مشخص نبودن مسئولیت‌ها و چارچوب پاسخ‌گویی، یا تداخل مسئولیت‌های وزارتخانه‌ها با یکدیگر، از جمله عواملی هستند که نظام بودجه‌ریزی را با انتقاد مواجه می‌سازند. البته رفع نواقص و نقاط ضعف فرایند تدوین بودجه نمی‌تواند همه مشکلات را برطرف کند، ولی به‌هرحال شرط لازم برای رسیدگی به مشکلات بودجه به‌شمار می‌آید. بدین‌منظور باید فرایندها و سازوکارهای بودجه‌ریزی و تدوین سیاست‌ها را به‌طور علنی و کاملاً شفاف طراحی کرد تا موجب تقویت هماهنگی و انسجام در تصمیم‌گیری‌ها شود. تقویت فرایند تدوین و آماده‌سازی بودجه به‌طور کلی (علاوه بر نظارت و بررسی دقیق کلیه تصمیم‌های دولتی که دارای پیامدهای بودجه‌ای هستند) مستلزم بهبود در حوزه‌های ذیل است:

- در نظر گرفتن محدودیت‌های مالی در تهیه بودجه از همان ابتدای فرایند، مبتنی بر چارچوب اقتصاد کلان و نیز مدل برنامه‌ریزی هزینه‌ها. دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه برای برنامه‌ریزی هزینه‌هایشان نیازمند اطمینانی - هرچند نسبی - از آینده و اطلاع از مقدار منابع مالی که در دسترسشان قرار خواهد گرفت هستند، و این اطلاعات باید هرچه زودتر در آغازین مراحل تهیه بودجه در اختیار آنان قرار داده شود.
- سازوکاری برای هماهنگ‌سازی سیاست‌های وزارتخانه‌های مختلف با یکدیگر، که با شرایط و ویژگی‌های نهادی و سازمانی و سیاسی کشور مورد نظر مطابقت داشته باشد

فصل هفدهم چگونگی انجام اصلاحات بودجه‌ریزی: راهبرد و برنامه اجرایی ۷۰۱

و ارتباط بین سیاست‌ها و بودجه را نیز در نظر بگیرد. این سازوکار تنها در صورتی تکمیل خواهد شد که به طریقی مشارکت جامعه مدنی را در قالب رایزنی یا مشاوره و نقد سیاست‌ها به همراه داشته باشد.

• کارایی عملیاتی ایجاب می‌کند که وزارتخانه‌های اجرایی در قبال اجرای برنامه‌ها و نتایج به‌دست آمده از برنامه‌هایشان پاسخ‌گو باشند. اما این پاسخ‌گویی را زمانی می‌توان از آنها انتظار داشت که اختیارات کافی برای طراحی برنامه‌ها به آنان داده شده باشد. این امر در برخی از کشورها مستلزم بازنگری در نحوه توزیع مسئولیت‌ها در فرایند تهیه بودجه است.

• کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی، باید توجه بیشتری به برنامه‌ریزی هزینه‌های تأمین شده و پروژه‌هایی که با استفاده از کمک‌های خارجی به اجرا در خواهند آمد مبذول دارند و بودجه خود را به طول کامل و یکپارچه مورد بررسی و تحلیل دقیق قرار دهند (به‌رغم اینکه رویکرد پروژه‌ای کمک‌دهندگان ممکن است بودجه را به‌سوی چندگانگی سوق دهد).

#### ۴-۱-۲-۱۷ حرکت به‌سوی یک چشم‌انداز چندساله در بودجه

هر کشوری باید بودجه خود را در درون چارچوب اقتصاد کلان میان‌مدت ۳ تا ۵ ساله، تهیه و تدوین کند تا بتواند از پایداری مالی‌اش مطمئن شود. درجه دقت و اعتبار پیش‌بینی‌های میان‌مدت به قابلیت‌های فنی و تخصصی موجود در کشور بستگی دارد و با تکوین و توسعه مدل‌های اقتصادسنجی می‌توان به تدریج دقت این پیش‌بینی‌ها را بالا برد. ولی نباید تدوین چارچوب اقتصاد کلان را به‌وجود این مدل‌ها منوط دانست و به بهانه در دست نداشتن پیش‌بینی‌های معتبر از تدوین چارچوب خودداری کرد. مکمل چارچوب اقتصاد کلان، پیش‌بینی کل هزینه‌ها به تفکیک وظایف اصلی دولت و سرفصل‌های عمده اقتصادی است که امکان ارزیابی چارچوب اقتصاد کلان را به‌دست می‌دهد و به کمک آن می‌توان محدودیت‌ها را شناسایی کرد و تغییراتی را که برای تحقق اهداف بودجه در چارچوب محدودیت‌های موجود لازم است مشخص ساخت. برای بهبود فرایند تهیه و تدوین بودجه، اولویت اول تعیین سقف هزینه‌های هر

بخش و اعلام زودهنگام این سقف‌ها در مراحل آغازین تقویم بودجه است. مدیران تمام دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه قبل از هرگونه برنامه‌ریزی برای هزینه‌های خود در سال بعد (سالی که بودجه برای آن تهیه می‌شود) باید بدانند حد نهایی هزینه‌هایی که می‌توانند در بخش یا در حیطه مسئولیت خود داشته باشند به چه میزان است. همچنین باید در تهیه و برنامه‌ریزی بخش‌های مختلف بودجه (درآمد، هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای، هزینه‌های تأمین شده از وجوه خاص و جز اینها) هماهنگی کاملی برقرار باشد، صرف‌نظر از اینکه ساختار سازمانی دولت چگونه است و تا چه حد می‌توان بین اجزای آن هماهنگی ایجاد کرد. در کشورهایی که مسئولیت تهیه بودجه‌های سرمایه‌ای از مسئولیت تهیه بودجه‌های جاری تفکیک شده است، اولویت در این است که سازمان‌های مسئول تهیه این دو نوع بودجه ملزم به نقد و بررسی مشترک اجزای این دو بودجه در تمام مراحل تدوین بودجه و در تمام سطوح سازمانی شوند. هیچ اشکالی ندارد که بودجه سرمایه‌ای و بودجه جاری «جدا» از هم تهیه شوند، ولی فرایند تهیه این دو نباید بی‌ارتباط و «بیگانه» با یکدیگر باشد.

در فرایند تهیه و تدوین بودجه باید به‌طور نظام‌مند چشم‌اندازی چندساله را مبنا قرار داد. بدین‌منظور باید:

- حداقل، تخمین‌های معتبری از کل هزینه‌ها به تفکیک وظایف اصلی دولت (امور اجتماعی، بهداشت، امنیت و جز اینها) و برحسب سرفصل‌های عمده اقتصادی تهیه شود و هزینه‌های آتی برنامه‌ها و پروژه‌ها به هنگام تهیه و تدوین بودجه برآورد گردد و مورد ارزیابی قرار بگیرد؛

- در گام بعدی، برنامه چندساله هزینه‌ها در چارچوب اقتصاد کلان تهیه شود، به‌طوری‌که ارتباط آن با هزینه‌های بودجه سالیانه مشخص باشد و فقط برنامه‌ها و طرح‌هایی را دربرگیرد که تأمین منابع مالی مورد نیاز آنها قطعی شده است (به‌طورکلی برنامه چندساله هزینه‌ها باید فقط مبنی بر سیاست‌های جاری باشد و سیاست‌های جدید فقط در فرایند تهیه بودجه‌های سالیانه مورد بررسی قرار بگیرند)؛

- گام نهایی، تهیه چارچوب میان‌مدت هزینه‌های رسمی با تمام جزئیات و با همان دامنه شمول یک بودجه سالیانه. دستیابی به این هدف مستلزم در پیش گرفتن

فصل هفدهم چگونگی انجام اصلاحات بودجه‌ریزی: راهبرد و برنامه اجرایی ۷۰۳

رویکردی تدریجی و گام‌به‌گام است. در گام نخست کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی باید برنامه سرمایه‌گذاری عمومی خوب و قدرتمندی تهیه کنند و در آن جزئیات کامل هزینه‌های آتی طرح‌های عمرانی‌شان را که با استفاده از کمک‌های خارجی به اجرا درمی‌آیند، بگنجانند. سایر کشورها باید توجه‌شان را بر اقلام پرهزینه‌تر همچون پرداخت‌های موظف، طرح‌ها یا برنامه‌های سرمایه‌گذاری بزرگ، یا هزینه‌های بخش‌های عمده معطوف سازند. همچنین می‌توان با تهیه بودجه چندساله تمام‌عیار به‌منظور یک یا دو بخش به‌صورت آزمایشی، کار را آغاز کرد و از تجارب به‌دست آمده به‌منظور حرکت به‌سوی تهیه برنامه چندساله رسمی برای کل بودجه دولت استفاده کرد. همان‌گونه که اشاره شد، به‌موازات این برنامه‌های محدود باید با تهیه برآوردها و تخمین‌های نسبتاً دقیق از کل هزینه‌ها، به تفکیک وظایف دولت و همچنین برحسب سرفصل‌های عمده اقتصادی، بستر برنامه‌ریزی چندساله هزینه‌ها را فراهم ساخت.

#### ۱-۲-۱۷ مسائل سازمانی و فرایند تصویب بودجه

قوه مقننه مناسب‌ترین مرجع برای تحقق اصل پاسخ‌گویی در بودجه دولت است:

- بدیهی است نخستین گام در مسیر پاسخ‌گویی، در اختیار گذاشتن منابع و لوازم مورد نیاز قوه مقننه برای بررسی و نقد سیاست‌ها و بودجه دولت است؛
- بودجه باید در زمان مقتضی به قوه مقننه ارائه شود تا این قوه بتواند در فرصت زمانی کافی به بررسی و کنکاش در بودجه بپردازد، بحث و بررسی‌ها در درون مجلس راجع به بودجه انجام شود، و بودجه نیز پیش از آغاز سال مالی به تصویب برسد؛ و
- مجلس باید درآمد و هزینه‌ها و اهداف سیاست مالی دولت را یکجا بررسی کند.

برای مهار فشارهای احتمالی مجلس در جهت افزایش هزینه‌های دولت، گاه می‌توان محدودیت‌هایی قانونی به‌منظور مهار قدرت مجلس و به نوعی محدود ساختن آن در اصلاح بودجه در نظر گرفت (مثلاً هرگونه اصلاح بودجه که موجب افزایش هزینه‌ها یا کاهش درآمدهای دولت می‌شود باید با اقدام جبرانی متقابل همراه باشد، به‌گونه‌ای که هدف کسری بودجه اولیه حفظ شود). همچنین چارچوب قانونی باید مستلزم این امر باشد که تصویب قوانین دارای تأثیر مالی بر بودجه فقط در صورتی مجاز

باشد که جنبه‌های مالی آن در بودجه یا قوانین متمم<sup>۱</sup> آن برآورد شده و به تصویب رسیده باشد.

## ۲-۲-۱۷ اجرای بودجه

فرایند اجرای بودجه را باید در دو محور بهبود بخشید: تقویت کنترل هزینه‌ها، و فراهم کردن شرایط برای افزایش کارایی در هزینه‌های دولتی. این دو الزام تا حدودی با یکدیگر در تضاد هستند و باید توازن مطلوبی بین این دو برقرار کرد. به علاوه، می‌توان اولویت‌هایی را نیز برای مدیریت وجوه نقد پیشنهاد کرد.

### ۱-۲-۲-۱۷ مرحله اول: تضمین کنترل پایه‌ای هزینه‌ها

در شماری از کشورها، نخستین مرحله در بهبود فرایند اجرای بودجه این است که کنترل هزینه‌ها به‌طور کامل برقرار گردد و اطمینان لازم از هماهنگی میان فرایند اجرای بودجه و سیاست‌های بودجه‌ای فراهم آید. از این جنبه مشخصاً باید به مواردی که در پی می‌آید توجه داشت:

- تخصیص به‌موقع منابع مالی؛
- برنامه‌ریزی وجوه نقد مطابق با مصوبات بودجه و با در نظر گرفتن تعهدات جاری دولت (البته اینها همه به شرطی مؤثر خواهند بود که بودجه خوبی هم تهیه و تدوین شده باشد)؛
- اعمال کنترل‌های مؤثر در هر مرحله از هزینه‌ها (صرف‌نظر از جایگاه سازمانی کنترل‌ها، درونی بودن کنترل در وزارتخانه‌ها، یا بیرونی و پیش از دوره بودن کنترل‌ها)؛
- نظارت کافی در هر مرحله از چرخه هزینه‌ها (تعهد، تأیید و پرداخت)؛
- تدوین رویه‌های شفاف برای ثبت دادوستدهای دولتی (به‌ویژه برای تعهدات)؛
- مدیریت مؤثر وجوه نقد؛ و
- تدوین رویه‌های شفاف برای خریدهای دولتی.

فصل هفدهم چگونگی انجام اصلاحات بودجه‌ریزی: راهبرد و برنامه اجرایی ۷۰۵

### ۱۷-۲-۲-۲ مرحله دوم: بهبود کارایی نظام

- برای دستیابی به کارایی بیشتر در هزینه‌ها عمومی، به اقداماتی از این دست نیاز است:
- تدوین مقررات انعطاف‌پذیر برای انتقال اعتبار از یک ردیف به ردیف‌های دیگر، و همچنین انتقال مانده اعتبار به دوره مالی بعد، به‌ویژه در مورد هزینه‌ها سرمایه‌ای؛
- حذف تدریجی کنترل‌های مرکزی و جایگزینی کنترل‌های نامتمرکز (به‌موازات اعمال رویه‌هایی برای حساسی و گزارش‌های مالی)؛ و سرانجام
- بررسی امکان واگذاری بخشی از خدمات دولتی به پیمانکاران بخش خصوصی.

### ۱۷-۲-۲-۳ مدیریت وجوه نقد و وظیفه خزانه‌داری کل

- در بسیاری از کشورها می‌بایست اقدامات اولویت‌دار در حوزه‌های ذیل انجام شود:
  - اطمینان یافتن از متمرکز بودن مانده حساب‌های نقدی (و اعمال نظارت متمرکز بر آنها). در کشورهایی که نظام پرداخت‌های دولت مختل شده باشد، این کار مستلزم تأسیس نظام خزانه‌داری متمرکز خواهد بود. در سایر کشورها، ترتیبات بانکی و رویه‌های جاری در مورد نقل‌وانتقال وجوه باید مورد بازنگری قرار بگیرد تا کنترل مؤثرتری بر نقدینگی اعمال گردد و از معطل ماندن مانده حساب‌های نقدی جلوگیری شود. از جمله عواملی که باید مدنظر قرار گیرند، اینها هستند: ۱. محدودیت‌های ناشی از تفویض اختیار به سازمان‌های محلی و زیرساخت‌های ملی؛ و ۲. امکانات و فرصت‌هایی که به‌واسطه فناوری اطلاعاتی روز در اختیار قرار می‌گیرد.
  - نظام کارآمدی برای برنامه‌ریزی نقدینگی مورد نیاز است، و اگر وجود نداشته باشد باید آن را ایجاد کرد. همچنین باید اقداماتی برای بهبود پیش‌بینی درآمدهای دولت و استفاده از مزایای حسابداری تعهدی به‌عمل آید.
  - مدیریت بدهی‌های دولت، باید به‌طور کلی احیا و تقویت شود و کلیه استقراض‌ها و بازپرداخت‌های دولت کنترل این نظام قرار بگیرد.
- پس از آنکه جریان‌های نقدی دولت به‌طور کامل متمرکز شدند، باید عوامل انگیزشی لازم برای افزایش کارایی در مدیریت و پیش‌بینی دقیق جریان‌های نقدی را نیز در نظر گرفت؛ هرچند که در عمل این امر فقط به تعداد محدودی از کشورهای در حال توسعه مربوط می‌شود.

#### ۴-۲-۱۷ کنترل، حسابرسی و ارزیابی مدیریت

سلامت، کارایی و اثربخشی سازمان‌های دولتی و برنامه‌های دولت نیازمند وجود عناصر متعددی است که دولت باید آنها را ایجاد کند. این عناصر به‌خودی‌خود به‌وجود نمی‌آید و صرفاً به اراده اشخاص نیز موجودیت پیدا نمی‌کنند بلکه - همان‌گونه که اشاره شد - باید آنها را با برنامه‌ریزی و تخصیص منابع کافی به‌وجود آورد. مهم‌ترین این عناصر در حوزه مدیریت بودجه، عبارت‌اند از سازوکارهای کنترل، حسابرسی و ارزیابی، که در این بخش ملاحظات اساسی در شکل‌گیری این عناصر، به‌اختصار شرح داده می‌شوند.

اگر دولت متقاعد شده باشد که باید قابلیت‌های کنترل و تجزیه‌وتحلیل را در خود به‌وجود آورد یا تقویت کند، باید برای این کار، پس از تعریف راهبرد خود، مسئولیت انجام آن را نیز مشخص سازد. در بسیاری از کشورها مسئولیت این امور را دو مرجع مهم برعهده دارند؛ یعنی «وزارت دارایی» و «مؤسسه عالی حسابرسی». حالت مطلوب این است که دو مرجع یاد شده در زمینه انجام وظایف و مسئولیت‌هایشان، به همکاری نزدیک با یکدیگر بپردازند. این دو مرجع به کمک یکدیگر راهبرد «کنترل» را برای وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی تعیین می‌کنند، اما اجرای راهبرد باید به‌خود وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی واگذار شود، ضمن آنکه وزیر یا عالی‌ترین مقام در دستگاه اجرایی ذی‌ربط باید نظارت بر اجرای راهبرد را تحت هدایت و رهبری وزارت دارایی و نظارت بیرونی مؤسسه عالی حسابرسی انجام دهند.

امکان ندارد که تمام سازمان‌ها و رویه‌ها و آیین‌نامه‌های اداری لازم برای کنترل و حسابرسی و ارزیابی را به یک‌باره بتوان ایجاد کرد. تقریباً در تمام کشورها و به‌ویژه کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای در حال گذار، باید بیشترین اولویت را به تضمین قابلیت اطمینان نظام‌های مالی و سلامت و امنیت کنترل‌های اعمال شده بر دادوستدهای دولتی داد. این به معنای تأکید بر برقراری کنترل‌های مدیریتی قابل اعتماد از طریق فعال کردن واحدهای حسابرسی داخلی در درون وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی از یک‌سو، و اطمینان یافتن از کارکرد سالم و مطمئن مؤسسه عالی حسابرسی به‌عنوان حسابرس خارجی از سوی دیگر است. فقط پس از تأمین شرایط پیش‌گفته است که توجه به جنبه‌های کارایی و اثربخشی می‌تواند ارزشمند باشد.

فصل هفدهم چگونگی انجام اصلاحات بودجه‌ریزی: راهبرد و برنامه اجرایی ۷۰۷

لزومی ندارد که کشورها برای ایجاد کنترل‌های مدیریتی و نظام‌های حسابرسی و ارزیابی مؤثر در بخش دولتی، به دانش و تجربه خود، یا احیاناً به آزمون و خطا اکتفا کنند. در تمام این زمینه‌ها کمک‌های فنی فراوانی از سوی نهادها و سازمان‌های چندجانبه بین‌المللی، کشورهای کمک‌کننده و سازمان‌های حرفه‌ای دست‌یافتنی است. از جمله مؤسسات حسابرسی و وزارت دارایی کشورهای توسعه‌یافته عموماً به‌واسطه تعهد حرفه‌ای که نسبت به مدیریت مالی سالم و کارآمد در تمام کشورهای جهان دارند، مشتاقانه حاضرند دانش فنی و توصیه‌های حرفه‌ای‌شان را در اختیار سازمان‌های همتای خود در دیگر کشورها قرار دهند.

### ۳-۲-۱۷ زیرساخت فنی

#### ۱-۳-۲-۱۷ حسابداری و گزارش‌های مالی

در اکثر کشورهای در حال توسعه، لازم است پیش از هر کاری در زمینه‌های ذیل اقدام گردد:

- در کشورهایی که نظارت فقط بر پرداخت‌ها اعمال می‌شود، باید نظام ثبت تعهدات پرداختی و نیز دفتری فرعی برای پرداخت‌های معوق ایجاد شود و به‌طور کلی لازم است برای هر مرحله از چرخه هزینه‌های دولت، نظام حسابداری جامع بودجه و ثبت هزینه‌ها ایجاد گردد. گزارش‌های عملکرد بودجه باید میزان هزینه‌ها را در هر مرحله از چرخه هزینه‌های دولت نشان دهد.

- در صورتی که نظامی برای حسابداری تعهدی بدهی‌های دولت وجود نداشته باشد، باید این نظام را به‌وجود آورد و گزارش‌های جامعی از وضعیت بدهی‌های دولت در فواصل زمانی معین تهیه کرد.

- عملیات کلیه وجوه خارج از بودجه باید در یکدیگر تلفیق شوند و از تمام سازمان‌های دولتی نیز خواسته شود تا در ارائه گزارش‌هایشان طبقه‌بندی یکسانی را به‌کار ببرند.

- باید صورت‌حساب بدهی‌های مشروط دولت تهیه و منتشر گردد.

- کلیه صورت‌حساب‌های مالی دولت باید به‌صورت علنی منتشر گردند.

گام‌های بعدی عبارت‌اند از:



- استقرار نظام «حسابداری تعهدی» به منظور ایجاد چارچوب جامعی برای گزارش‌دهی در مورد بدهی‌ها و ثبت نظام‌مند بدهی‌های مشروط؛ و
- استقرار نظام ثبت دارایی‌ها، حداقل برای دارایی‌هایی که باید دقیقاً تحت کنترل و نظارت قرار بگیرند.

فقط زمانی که مقدمات پیش‌گفته فراهم شد و تشبیت گردید، حرکت به سوی نظام تمام‌عیار حسابداری تعهدی و نظام گزارش‌دهی مالی متناسب با آن را می‌توان در دستور کار قرار داد.<sup>(۵)</sup> با در نظر گرفتن الزامات سنگین اجرای چنین نظامی، نظام حسابداری تعهدی را باید به صورت تدریجی در سازمان‌های دولتی اجرا کرد. در این فرایند بهتر است کار را از سازمان‌هایی آغاز کرد که نیاز فوری‌تری به ارزیابی هزینه‌های خود به‌طور کامل دارند.

#### ۲-۳-۱۷ برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری عمومی و مدیریت کمک

اهداف کلی برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری عمومی را می‌توان در بندهای ذیل خلاصه کرد:

۱. ارتقای بازده و کارایی سرمایه‌گذاری‌ها از طریق بهبود کیفیت پروژه‌ها؛
۲. تخصیص منابع به سرمایه‌گذاری‌های مختلف، همسو با سیاست‌ها و اولویت‌های توسعه کشور؛
۳. تضمین سازگاری میان برنامه‌های سرمایه‌گذاری و منابعی که می‌توان با شرایط مناسب برای اجرای این برنامه‌ها تأمین کرد؛ و
۴. حرکت به‌موقع به‌سوی چارچوب چندساله هزینه.

تمامی این اهداف در صورتی تحقق خواهند یافت که دولت دریافت‌کننده کمک‌ها کنترل کافی بر روند انتخاب پروژه‌ها داشته باشد و بتواند منابع مالی دریافتی را به نیازمندی‌های راهبردی خود اختصاص دهد، با این فرض که حاکمیت سیاسی و نظام مدیریت عمومی در کشور مورد نظر دارای حدّ مناسبی از سلامت و کارایی است.<sup>(۶)</sup> به بیان دیگر، وجود فرایند برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری عمومی خوب غالباً بهترین تکیه‌گاهی است که دولت میزبان می‌تواند به پشتیبانی آن عملاً هدایت برنامه‌های سرمایه‌گذاری با استفاده از کمک‌های خارجی را در دست بگیرد و بر این مقام باقی بماند.

جهت‌گیری‌ها و ترتیب و توالی اصلاحات در نظام برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری عمومی

فصل هفدهم چگونگی انجام اصلاحات بودجه‌ریزی: راهبرد و برنامه اجرایی ۷۰۹

و مدیریت کمک مستقیماً برخاسته از همین چهار هدف است. به‌منظور بهبود کیفیت طرح‌ها و افزایش کارایی سرمایه‌گذاری:

- اولویت نخست این است که رویه‌های تغییرناپذیری برای جلوگیری از به‌وجود آمدن طرح‌های موسوم به «فیل سفید» تدوین شوند و با قاطعیت به اجرا درآیند. هرگاه طرح بزرگی در دستور کار برنامه‌ریزی قرار گیرد، جلوگیری از تصویب و اجرای آن، با توجه به فرایندهای دیوان‌سالارانه، چه ازسوی مرجع کمک‌دهنده و چه ازسوی دریافت‌کنندگان داخلی آن، بسیار دشوار خواهد بود. برای افزایش ضریب اطمینان، بهتر است تعدادی از سیاستگذاران ارشد و برای طرح‌های خیلی بزرگ، هیئت وزیران نیز در مراحل اولیه کار برنامه‌ریزی مشارکت داده شوند.

- قابلیت ارزیابی اقتصادی طرح‌ها اهمیت فوق‌العاده‌ای دارد. ضرورت صرفه‌جویی در منابع کمیاب (و به حداقل رساندن اتکا به متخصصان خارجی) در کشورهای در حال توسعه ایجاد می‌کند که تا حد امکان از روش‌های ساده ارزیابی طرح‌ها استفاده شود و برای هر نوع نیاز، ابزار متناسب با آن به‌طور انتخابی مورد استفاده قرار گیرد. تنها پروژه‌هایی با ابعاد عظیم را باید با تمام جزئیات ارزیابی کرد. در مورد طرح‌های کوچک گفتنی است که آنها را باید دسته‌بندی کرد و صرفاً از لحاظ مطابقت با سیاست‌های بخشی و رعایت اصول کلی سرمایه‌گذاری‌ها، به ارزیابی آنها پرداخت.

- وجود فرایندی سریع و کارآمد برای انجام خریدهای دولتی به‌منظور به حداقل رساندن امکان سوءاستفاده‌های مالی و همچنین نظارت مؤثر بر اجرای طرح‌ها تا مرحله اتمام، از ضروریات هر نظام سرمایه‌گذاری عمومی است. در این زمینه، استقرار یا تقویت واحد حسابرسی در دستگاه‌های دولتی و جمع‌آوری دیدگاه‌های سازمان‌های محلی نیز می‌تواند بسیار مفید باشد.

برای تحقق سه هدف دیگر برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری عمومی وجود موارد ذیل ضروری است:

- رویه‌ای برای اطمینان یافتن از مطابقت تصمیم‌های سرمایه‌گذاری با سیاست‌های بخشی (پیش از اینکه تصمیمی گرفته شود) و تعریف اولیه مجموعه هزینه‌های سرمایه‌گذاری برای هر بخش.

• تدوین مقرراتی برای ارزیابی احتمال تأمین منابع مالی برای طرح‌های مختلف و همچنین مقررات قاطعی برای اطمینان پیدا کردن از اینکه فقط طرح‌هایی در برنامه سرمایه‌گذاری گنجانده شوند که منبع تأمین مالی‌شان قطعیت یافته است.

• رویه‌ای واقع‌بینانه برای تخمین هزینه کل طرح‌های سرمایه‌گذاری (شامل هزینه‌های احداث و هزینه‌های مستمر سال‌های بهره‌برداری). البته باید از وجود قابلیت‌ها و ظرفیت کارشناسی لازم برای انجام این تخمین‌ها نیز مطمئن شد. واقعیت این است که همواره تخمین و برآورد هزینه در دستور کار کمیته‌های ارزیابی قرار دارد، ولی در عمل معمولاً چنین کاری به طرز صحیح انجام نمی‌گیرد. اما کافی است بدانیم که بدون در دست داشتن برآوردهای معتبر از هزینه کل پروژه‌ها، فرایند برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری‌های عمومی چندان ارزشی نخواهد داشت. به بیان دیگر، تجارب به‌دست آمده از این تخمین‌ها اندوخته ارزشمندی است که در گذار به رویکرد جامع چندساله هزینه، بسیار به‌کار خواهد آمد.

### ۳-۲-۱۷ جهت‌گیری عملکردی و واگذاری فعالیت‌ها به پیمانکاران بخش خصوصی

وارد کردن عناصری مرتبط با عملکرد در فرایند بودجه، عمل خطیری است که باید با نهایت دقت انجام شود؛ هم از آن‌رو که جهت‌گیری عملکردی در بودجه برای بهبود مدیریت هزینه‌های عمومی ضرورت حیاتی دارد، و هم به‌واسطه آنکه بسیاری از روش‌های به اجرا درآمده برای تحقق این امر اشتباه‌اند و فقط چند روش محدود برای درست انجام دادن آن وجود دارد. درس‌هایی را که می‌توان از تجارب سایر کشورها در این زمینه فراگرفت، در چند جمله بدین شرح بیان شدنی است:

- هرگز هدف جهت‌گیری عملکردی در بودجه را نباید با هدف اجرای روشی خاص برای رسیدن به این مقصود اشتباه گرفت! حتی بدون اعمال تغییرات رسمی در نظام بودجه نیز از راه‌های ساده فراوانی می‌توان عملکرد بودجه را بهبود بخشید.
- اگر نظام فعلی بودجه و مدیریت هزینه‌های عمومی کارکرد مطلوبی دارد، نباید در تغییر دادن آن شتاب ورزید! چه‌بسا با تغییر دادن نظم موجود شرایط بدتر شود (و برعکس، اگر فرایند فعلی بودجه فوق‌العاده ضعیف و فاسد است، ایجاد تغییرات زیربنایی شاید تنها راه برای بهبود هرچند نسبی اوضاع باشد).

فصل هفدهم چگونگی انجام اصلاحات بودجه‌ریزی: راهبرد و برنامه اجرایی ۷۱۱

- اگر تصمیم بر تغییر نظام بودجه است، مراقب اثر این تحولات بر رفتارهای سازمانی - به‌ویژه در جوامع چندنژادی<sup>۱</sup> یا اقتصادهای کوچک - باشید.
- کاربردهای مختلف و محدودیت‌های هریک از شاخص‌های عملکردی مبتنی بر ورودی، خروجی، نتیجه و فرایند را می‌بایست به‌خوبی در نظر گرفت و هریک از آنها را در جای خود برای مصارف مناسب در بخش یا در مورد موضوع مورد نظر به‌کار برد. تا حد امکان از کاربرد تنها یک شاخص عملکردی برای سنجش عملکرد پرهیز کنید.
- از نظارت مؤثر بر عملکرد اطمینان حاصل کنید. این نظارت باید نتایج ملموس و پیش‌بینی‌شدنی داشته باشد.
- تمهیداتی را برای ارزیابی نظام‌مند کارکرد «نظام عملکرد» در نظر بگیرید و اجرا کنید. منطق ذاتی هر «نظام» ایجاب می‌کند که پیوسته ارزیابی شود و محک بخورد، تا این اطمینان حاصل آید که منافع به‌دست آمده از کارکرد آن بیش از هزینه‌هایش است.
- فراتر از این تذکرات، باید همواره به دنبال راهی برای پیدا کردن و تقویت حس خدمت‌گذاری به مردم در دستگاه‌های دولتی بود. بدین‌منظور باید: عملکرد خوب را تشویق کرد (نه لزوماً با انگیزه‌های پولی)؛ افراد را در قبال عملکرد نامطلوبشان در خدمت به مردم مورد بازخواست قرار داد؛ و به‌علاوه همواره معیارهای سنجش عملکرد در بخش عمومی را بازنگری کرد و به دنبال شاخص‌های جدیدی برای سنجش عملکرد بود. در تمام این حوزه‌ها، دریافت مستقیم دیدگاه‌ها و پیشنهادهای انتقادی مردم به‌عنوان مصرف‌کنندگان خدمات دولت، در کنار رسانه‌های گروهی و مطبوعات آزاد و پرسشگر، منبع ارزشمندی برای ارزیابی عملکرد بخش عمومی در تمام زمینه‌ها به‌شمار می‌آید.
- فرایند معرفی و به‌کاراندازی شاخص‌های عملکرد در بخش عمومی می‌تواند با انتخاب یک یا دو سازمان دولتی که مستقیماً خدماتی را به مردم ارائه می‌کنند، آغاز گردد. ابتدا باید شاخص‌های عملکردی ساده‌ای را با هزینه اندک برای این سازمان(ها) تعیین کرد و سپس کارکرد و تأثیر این شاخص‌ها را بر عملکرد با دقت زیر نظر گرفت؛ در صورت لزوم شاخص‌ها و معیارهای عملکرد را جرح و تعدیل و اصلاح کرد؛ به‌تدریج

کاربرد این معیارها را به سایر حوزه‌های بخش دولتی گسترش داد و هر زمان که هزینه استفاده یا گسترش کاربرد این شاخص‌ها بر منافع به‌دست آمده، فزونی گرفت، باید گسترش آن را متوقف ساخت. از شاخص‌های عملکردی می‌توان در مذاکراتی که در جریان تهیه بودجه صورت می‌گیرد استفاده کرد، ولی برقرار کردن ارتباط مستقیم و مکانیکی بین شاخص‌ها و نحوه تخصیص اعتبارات بودجه را باید تا فرا رسیدن فرصت مناسب و مقتضی به تعویق انداخت.

### ۳-۱۷ سخن آخر

این کتاب با قاطعیت رویکردی عملی را برای بحث درباره مدیریت هزینه‌های عمومی برگزیده و با معرفی انواع دیدگاه‌ها و روش‌ها از ارائه تنها یک دیدگاه و یک روش عملی به‌عنوان «بهترین روش» خودداری کرده و همواره بر ضرورت توجه دقیق به شرایط خاص هر کشور در برنامه‌ریزی برای اصلاح نظام مدیریت بودجه تأکید ورزیده است. اما «عمل‌گرایی» اگر با دنباله روی از اصول منسجم و جهان‌شمول همراه نباشد منجر به اقدام بدون برنامه قبلی و روزمرگی و کوتاه‌بینی می‌شود. از جمله مهم‌ترین اصولی که تحت هر شرایطی باید به آنها پایبند بود، می‌توان به موارد ذیل اشاره کرد:

- تقویت چهار رکن اصلی حکمرانی خوب (پاسخ‌گویی، شفافیت، پیش‌بینی‌پذیری، مشارکت)؛

- تحکیم چهار رکن پیش‌گفته در جامعه مدنی، از طریق روش‌هایی چون تمرکززدایی کارآمد بودجه، به همراه مسئولیت‌پذیری و تشویق مشارکت و اظهار نظر آزادانه شهروندان؛

- تکیه بر بهبودهای به‌دست آمده در مدیریت هزینه‌های عمومی برای کاستن و محدود کردن فرصت‌های سوءاستفاده و فساد مالی، چه درون‌زا و چه برون‌زا؛

- تبعیت از علائم راهنمایی ارائه شده از طریق اهداف مدیریت هزینه‌های عمومی - انضباط مالی، تخصیص راهبردی منابع، مدیریت عملیاتی خوب و استفاده از فرایند مناسب.

- ایجاد و بسط افق برنامه‌ریزی بودجه و فراتر بردن آن از آتیۀ نزدیک - از طریق در پیش گرفتن رویکرد چندساله (در حد امکان)، یا دست‌کم در مذاکرات و تفکر نظام‌مند درباره بودجه و هزینه‌های دولت.

فصل هفدهم چگونگی انجام اصلاحات بودجه‌ریزی: راهبرد و برنامه اجرایی ۷۱۳

علاوه بر این اصول جهان‌شمول، بر مبنای تجارب گردآوری شده از اجرای اصلاحات بودجه‌ریزی در کشورهای مختلف، در اینجا قصد آن است که چهار قاعده عملی برای ارزیابی و تحلیل همه توصیه‌هایی که برای بهبود نظام مدیریت هزینه‌های عمومی به هر کشوری می‌شود، ارائه گردد:

- اولویت‌ها باید رعایت شوند. سروسامان دادن به مقدمات اساسی، نخستین و مهم‌ترین کار در فرایند مدیریت اموال متعلق به مردم و خرج کردن آن است، به‌ویژه در کشورهای فقیر که استطاعت پرداخت هزینه اشتباهات دولت را ندارند. شاید در سایر حوزه‌های اقتصاد و فناوری بتوان فرصت‌های مناسبی را برای پرش از روی مشکلات موجود و گذری سریع به وضعیت پیشرفته‌تر شناسایی کرد، ولی در حوزه مدیریت هزینه‌های عمومی چنین فرصت‌هایی بسیار محدود است و هزینه اشتباهات نیز بس سنگین؛ و بدتر اینکه این هزینه‌ها را نه توصیه‌کنندگان روش‌های شتابزده بلکه مردم فقیر این کشورها باید متحمل شوند. در ادامه، جمله‌هایی در این زمینه از بیانیه مطبوعاتی «کنفرانس اصلاحات بودجه و سیاست‌های مالی»<sup>۱</sup> نقل می‌شود:

«... قبل از پرداختن به جنبه‌های پیچیده مدیریت بودجه، ضروری است ابتدا از وجود و استحکام کافی عناصر زیربنایی در تدوین و اجرای بودجه و نظارت بر آنکه امکان اعمال کنترل مؤثر، شفافیت، پاسخ‌گویی و تضمین پایبندی به قانون در تصمیم‌های بودجه‌ای را فراهم می‌کنند اطمینان حاصل شود...».

- اشتباه‌های دیگران را نمی‌بایست تکرار کرد. اشتباه در هر کاری گریزناپذیر است، لیکن با ارزیابی واقع‌بینانه تجارب دیگر کشورها در مواجهه با مشکلات مشابه یا در تلاش برای اجرای اصلاحات مشابه، می‌توان از تکرار اشتباه‌هایی که دیگران مرتکب شده‌اند جلوگیری کرد.

- کار را باید به‌دست افراد کاردان سپرد، هر اقدامی برای بهبود مدیریت هزینه‌های عمومی در کشورهای در حال توسعه باید موجب افزایش توانایی آن کشور در مدیریت هزینه‌های عمومی‌اش گردد. اگر چنین «بهبودی» فقط به‌دست کارشناسان یا مشاوران

---

1. Press Communique of the Conference on Fiscal Policy and Reform (February 2-4, 1999, Apia, Samoa).

خارجی تحقق یابد، نمی‌توان نام آن را «بهبود» گذاشت. همچنین اگر اصلاحات صرفاً به صورت دستوری و فرمایشی از بالا به پایین تحمیل شود (مثلاً از سوی وزارت دارایی)، و در واقع دستگاه‌های اجرایی مشارکت فعالی در این فرایند نداشته باشند، چیزی بهبود نخواهد یافت.

● و سرانجام اینکه، می‌بایست از توصیه‌ها و پیشنهادهای استقبال کرد لیکن از پرسشگری دست نکشید. تاریخ کمک و مشاوره تخصصی به کشورهای فقیر در زمینه توسعه اقتصادی، مملو از روش‌های وارداتی شکست خورده است. اگر توصیه خوبی به کسی شده است، نباید از نقد آن واهمه داشت، زیرا چنانچه توصیه صحیحی باشد در مقابل نقدها مقاومت خواهد کرد؛ و در غیر این صورت نقدهایی که مطرح می‌شوند، نادرستی توصیه را برملا خواهند کرد و جلو اشتباه را خواهند گرفت.

فصل هفدهم چگونگی انجام اصلاحات بودجه‌ریزی: راهبرد و برنامه اجرایی ۷۱۵

## پی‌نوشت‌ها

۱. برای دیدن و مطالعه بحث اجمالی درباره سرفصل‌های عمده این مطلب، ن.ک. شیائو - کامپو، ۱۹۹۴. قسمت ۱-۱۷ این فصل مبتنی بر بخش‌هایی از آن نشریه است.

۲. این کار از نظر برخی ممکن است گزینه‌ای بدیهی باشد، زیرا در اغلب موارد هیچ بدیل مناسبی برای فرایند گام‌به‌گام وجود ندارد. اما در عمل می‌توان دید که «شوک‌درمانی» بسیار رایج است، هرچند که مسائل و مشکلات فراوانی را به بار می‌آورد.

۳. از مثال‌های اقتصاد کلان درباره چنین اشتباهی، تلاش برای کاهش کسری بودجه از طریق وارد کردن فشار بیشتر برای افزایش درآمد مالیاتی (جمع‌آوری مالیات بیشتر) بدون تلاشی هم‌زمان برای تحکیم و تقویت سازوکارهای کنترل هزینه‌هاست. نمونه اقتصاد خرد آن هم آزادسازی قیمت‌گذاری کالاها و خدمات عرضه شده از سوی شرکت‌های دولتی بدون اقدام‌های تکمیلی برای قطع وابستگی این شرکت‌ها به بودجه و وادار کردن آنها به تکیه بر درآمدهای تجاری‌شان است.

۴. علاوه بر این، همکاری بین کمک‌دهندگان نیز برای جلوگیری از اقدامات تک‌بعدی و ناهماهنگ به‌دست ایشان ضروری است.

۵. از آنجاکه تقریباً تمامی کشورهای در حال توسعه هنوز موفق به تکمیل اصلاحات در حوزه‌های پیش‌گفته نشده‌اند، استقرار نظام تمام‌عیار حسابداری تعهدی فقط برای کشورهای توسعه‌یافته می‌تواند گزینه‌ای واقع‌بینانه باشد؛ هرچند که بسیاری از این کشورها هنوز چنین اقدامی را آغاز نکرده‌اند.

۶. از آن جهت که کمک‌های خارجی را، حتی اگر نقداً پرداخت نشوند، می‌توان به پول تبدیل کرد. مثلاً در مورد طرحی که دولت باید تحت هر شرایطی اجرا می‌کند، اگر کمکی برای اجرای این طرح دریافت کند، بدین ترتیب عملاً بخشی از منابع که باید صرف آن می‌شد آزاد خواهد شد و دولت خواهد توانست طرح دیگری را که در فهرست اولویت‌هایش قرار داشته است، با استفاده از وجوه آزاد شده اجرا کند. این طرحی است که کمک‌دهنده بدون اینکه از وجودش اطلاعی داشته باشد به اجرای آن کمک کرده است و اختصاص دادن کمک به‌طور انحصاری به طرح نخست، توهمی بیش نیست. بنابراین اگر حاکمیت سیاسی ناکارآمد باشد، بهترین راه برای اطمینان از اینکه کمک خارجی می‌تواند تأثیر مثبتی بر توسعه کشور داشته باشد این است که کل برنامه سرمایه‌گذاری عمومی تحت نظارت کمک‌دهنده قرار بگیرد (شاید این بهترین کمک به تقویت حاکمیت سیاسی و مدیریت دولت بر امور بودجه باشد). ولی در بسیاری از کشورهای در حال



توسعه، تأمین مالی به‌وسیله نهاد اعطاکننده کمک برای طرحی که از نظر دولت میزبان اولویت ندارد موجب بر هم خوردن تخصیص بهینه منابع می‌شود و خطر فریب‌کاری را به‌وجود می‌آورد که امکان اثرگذاری مثبت بر روند توسعه را کاهش می‌دهد یا به‌کلی منتفی می‌سازد. بنابراین همکاری صمیمانه دولت میزبان با کمک‌دهندگان، از جمله اصول اساسی به‌منظور به حداکثر رساندن آثار مثبت کمک‌های خارجی بر توسعه اقتصادی است. تحلیل‌گران از مدت‌ها پیش تبعات تبدیل کمک‌های خارجی به منابع مالی آزاد در دست دولت‌های دریافت‌کننده، را بررسی کرده‌اند<sup>۱</sup> و اخیراً نیز این مقوله مجدداً مورد توجه آنان قرار گرفته است.

---

1. See Schiavo\_Campo & Singer, 1970.

## واژه‌نامه

Abuse	استفاده سوء
Account Code	کد حساب
Account Risks	حساب‌های در معرض خطر
Accountability	پاسخ‌گویی
Accrual / Modified Accrual Accounting	حسابداری تعهدی / تعهدی تعدیل شده
Accrual Accounting	حسابداری تعهدی
Accrual Basis	مبنای تعهدی
Accrual Information Management System (AIMS)	نظام مدیریت اطلاعات تعهدی
Accrual-based Budget	بودجه تعهدی
Accrued Expenditures	هزینه‌های تعهد شده
Accumulate Arrears	بدهی معوق انباشته
Accumulation of Arrears	انباشت بدهی‌های معوق
Activity-based Costing (ABC)	هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت
Actual Payments	پرداخت‌های واقعی
Actuarial Value	ارزش آماری
Adequacy of Management Controls	کفایت کنترل‌های مدیریتی
Administrative Classification	طبقه‌بندی اداری
Administrative Law	قانون اجرایی
Administrative Reservation of Funds	نگهداشت اداری وجوه
Audit Observations	مشاهدات حسابرسی
Advance Programming	برنامه‌ریزی پیشاپیش
Affected Parties	طرف‌های تأثیرپذیر یا متأثر
Agency Model	مدل کارگزاری
Aggregate Budgetary	بودجه کل
Aggregate Control of Spending	کنترل کلی مخارج

Aggregate Expenditures	کل هزینه‌ها
Aid Donors	نهادهای اعطاکننده کمک
Aid Management	مدیریت کمک
Aid-dependent Countries	کشورهای وابسته به کمک‌های اعطایی
Aid-financed Expenditures	هزینه‌های تأمین مالی شده از محل کمک
Allocation of Funds	تخصیص وجوه
Amortization	اصل و بهره وام‌ها
Annexed Budget	بودجه الحاقی
Annexes	ضمائم بودجه
Annual Balanced Budget	بودجه سالیانه متوازن
Apolitical Budget Process	فرایند بودجه‌ریزی غیرسیاسی
Apportionment	تخصیص اعتبار
Appropriate Measures	معیارهای تخصیصی
Appropriate System of Penalties	نظام جریمه مناسب
Appropriation	تخصیص
Appropriation Act	قانون تخصیص
Appropriation Bill	لایحه تخصیص
Approximate Appropriation	تخصیص اعتبار تقریبی
Apriori Auditing	حسابرسی قیاسی
Auction	مزایده
Audit Offices	دفاتر حسابرسی
Auditor General	حسابرس کل
Austerity	صرفه‌جویی
Authorizations Granted in the Law	قدرت قانونی اعطا شده
Background Document	سند پشتیبان
Backroom Administrative Support	حمایت اداری پشت پرده
Bad Governance	حکمرانی بد
Balanced Budget Act	قانون بودجه متوازن
Below-the-line Accounts	حساب‌های منظور نشده/ زیر خط
Benefits	مزایا
Binding Ceilings	سقف‌های الزام‌آور
Block Appropriations	تخصیص اعتبار کلی - یکجا
Block Grants	کمک‌های مسدود و مشروط
Book Adjustments	تعدیلات دفتری

Bribe	ارتشاء
Budget Buster	بودجه‌شکن
Budget Circular	بخش‌نامه بودجه
Budget Comprehensiveness	جامعیت بودجه
Budget Coverage	شمول بودجه
Budget Enforcement Report	گزارش تنفیذ بودجه
Budget Execution	اجرای بودجه
Budget Execution System	نظام اجرایی بودجه
Budget Funds	وجوه بودجه‌ای
Budget Implementation	اجرای بودجه
Budget Implementation Plan	برنامه اجرای بودجه
Budget Officers	کارشناسان بودجه‌ای
Budget Operations Support System (BOSS)	نظام پشتیبانی عملیاتی بودجه
Budget Organic Law	قانون اصلی بودجه
Budget Organization	سازمان بودجه
Budget Policy Statement	پیام بودجه
Budget Preparation Process	فرایند تهیه بودجه
Budget Process	فرایند بودجه
Budget Request	درخواست بودجه
Budget Revision	اصلاح بودجه
Budget Submission	بودجه پیشنهادی
Budgetary Accounting	حسابداری بودجه‌ای
Budgetary Appropriation	تخصیص‌های بودجه‌ای
Budgetary Authorizations	اختیارات بودجه‌ای
Budgetary Conference	کنفرانس بودجه‌ای
Budgetary Expenditures	هزینه‌های بودجه‌ای
Budgetary Integrity	یکپارچگی بودجه
Budgetary Negotiation	مذاکرات بودجه‌ای
Budgetary Outlays	مصارف بودجه‌ای
Budgetary Posts	پست‌های سازمانی مندرج در بودجه
Budgeting Dictates Accounting	حسابداری بودجه‌دستوری
Budgeting Jargon	فرهنگ بودجه‌ریزی
Budgeting Reform	اصلاحات بودجه‌ریزی
Budgeting System	نظام بودجه‌ریزی

## ۷۲۰ مدیریت هزینه‌های عمومی

Building-block Approach	روش جزءبه‌جزء
Bureaucratic	دیوان سالارانه
Capital Expenditures	هزینه‌های سرمایه‌ای
Cash - based Appropriation	تخصیص اعتبار نقدی
Cash Accounting	حسابداری نقدی
Cash and Commitment Accounting	حسابداری نقدی و تعهدات
Cash Budget	بودجه نقدی
Cash Budget System	نظام بودجه نقدی
Cash Budgeting	بودجه‌ریزی نقدی
Cash Deficit	کسری بودجه نقدی
Cash Disbursements	پرداخت‌های نقدی
Cash Flow Statements	صورت‌حساب‌های جریان وجوه نقد
Cash in Flows	جریان‌های ورودی وجوه نقد
Cash Management	مدیریت وجوه نقد
Cash out Flows	جریان‌های خروجی وجوه نقد
Cash Payments	پرداخت‌های نقدی
Cash Plan	برنامه نقدینگی
Cash Rationing	سه‌می‌بندی وجوه
Cash Receipts	دریافت‌های نقدی
Cash-based Appropriations	تخصیص اعتبار نقدی
Center of the Government	رکن مرکزی دولت
Central Budget Officials	مقامات بودجه‌ای مرکزی
Central payment System	نظام پرداخت مرکزی
Central payroll System	نظام حقوق و دستمزد مرکزی
Centralization/ Decentralization	تمرکز / عدم تمرکز
Centralized Payment System	نظام متمرکز پرداخت
Chain Objective-program	زنجیره هدف - برنامه
Classic Planning	برنامه‌ریزی کلاسیک
Classification Of the Function Of the Government (COFOG)	طبقه‌بندی وظایف دولت
Code of Good Practices on Fiscal Transparency	مجموعه دستورالعمل‌های شفافیت مالی
Collusion	تبانی
Commercial Accounting	حسابداری تجاری
Commitment	تعهد
Commitment Accounting	حسابداری تعهدی

Commitment Basis	مبنای تعهدی
Compensation System	نظام جبران خدمات
Competitive Bids	مناقصه‌های رقابتی
Complacent Administrative System	نظام اجرایی کند و دیوان‌سالار
Complete Budgetary Accounting	حسابداری بودجه‌ای کامل
Compliance Budgeting	بودجه‌ریزی انطباقی
Compliance Controls	کنترل‌های تطبیقی
Compliance/Regularity Audits	حسابرسی‌های دوره‌ای / تطبیقی
Comprehensive Coverage of the Budget	پوشش کامل بودجه‌ای
Compulsory Expenditures	هزینه‌های اجباری
Conservatism	محافظه‌کاری افراطی
Consolidated Accounts	حساب‌های تلفیقی
Consolidated Budget	بودجه تلفیقی
Consolidated Funds	وجوه تلفیقی
Construction Bonds	اوراق قرضه عمرانی
Consultative Boards	هیئت‌های رایزنی
Contingency	ذخیره احتیاطی
Contingent Liabilities	تعهدات مشروط
Contracting Loans	وام‌های قراردادی
Contracting Out	به مقاطعه دادن
Contractual Commitments	تعهدات قراردادی
Control Group	گروه کنترل
Core Budget	بودجه مرکزی
Core Ministry	وزارتخانه مرکزی
Core Program	برنامه اصلی
Corruption	فساد
Cost Elements	عناصر هزینه
Cost-center	مرکز هزینه
Cost-effective	مقرون‌به‌صرفه
Costing	برآورد هزینه
Costly	پرهزینه
Counterpart Funding	اعتبارات تکمیلی
Counterpart Funds	وجوه تکمیلی
Court Model	الگوی دادگاهی

Courts of Accounts	دیوان محاسبات
Courts of Audit	دیوان حسابرسی
Creative Accounting	حسابداری خلاق
Currency Devaluation	تضعیف ارزش پول ملی
Current Deficit	کسری جاری
Current Expenditure Policies	سیاست‌های هزینه‌های جاری
Day-to-day Budget Administration	اجرای روزمره بودجه
Debit Card	کارت اعتباری
Debt Obligations	تعهدات بازپرداخت
Debt Outstanding	وام‌های معوق
Debt Outstanding and Disbursed (DOD)	وام‌های معوق و هزینه شده
Debt Service	بازپرداخت بدهی‌ها
Decentralization Theorem	قضیه عدم تمرکز
Decision - making	تصمیم‌سازی
Deficit Bonds	اوراق قرضه کسری
Degree of Sophistication of Projections	درجه پیچیدگی و کامل بودن پیش‌بینی‌ها
Delegating Authority	تفویض اختیار
Deregulation	مقررات زدایی
Derivatives	مشتقات مالی
Development Budget	بودجه عمرانی
Development Expenditures	هزینه‌های عمرانی
Digital Documentation	مستندسازی الکترونیکی
Direct Expenditure Programs	برنامه‌های مشمول هزینه‌های مستقیم
Direct Government Spending	مخارج مستقیم دولت
Directorates	ادارات کل
Discretionary Spending	مخارج قابل تصمیم‌گیری
Double - entry Accrual	حسابداری تعهدی دوطرفه
Drafting of the Budget	پیش‌نویس بودجه
Dual Budgeting	بودجه‌ریزی دو قسمتی (دوگانه)
Dual Responsibility	مسئولیت‌پذیری دوگانه
Early Decisions	تصمیم‌گیری به موقع
Earmarked Funds	وجوه اختصاصی
Earmarked Revenues	درآمدهای اختصاصی
Earmarking Arrangements	ترتیبات تخصیصی

Economic Categories	طبقه‌بندی‌های اقتصادی
Effective Cash Budget	بودجه نقدی اثربخش
Effective Communications Strategy	راهبرد ارتباطات اثربخش
Effectiveness	اثربخشی
Efficiency	کارایی
Efficient Implementation of the Budget	اجرای کارای بودجه
Emergency Funds	وجوه فوق‌العاده
Enforcement Power	قدرت اجرایی
Entitlements	پرداخت‌های موظف
Envelope Budgeting System	نظام بودجه‌ریزی پاکتی
Equity	عدالت (برابری)
Evaluation Surveys	گزارش‌های ارزیابی
Ex-ante Audit	حسابرسی پیش از وقوع
Ex-ante Detailed Controls	کنترل‌های تفصیلی پیش از وقوع
Ex-ante External Control	کنترل بیرونی پیش از وقوع
Ex-ante Financial Controls	کنترل‌های مالی پیش از وقوع
Exceptional Expenditures	هزینه‌های استثنایی
Excessive Bargaining	چانه‌زنی بیش از حد
Executive Branch	شاخه اجرایی
Expenditure Accounting	حسابداری هزینه
Expenditure Basis	مبنای هزینه‌ای
Expenditure Categories	طبققات هزینه
Expenditure Cycle	چرخه هزینه‌ها
Expenditure Programs	برنامه‌های هزینه
Expenditure Reviews	بازبینی هزینه‌ها
Expenses	مخارج
Extrabudgetary	فرابودجه‌ای
Extrabudgetary Funds (EBF)	وجوه فرابودجه‌ای
Finance Bureaus	دفاتر مالی
Financial (assurance) Audits	حسابرسی‌های (تضمینی) مالی
Financial Adviser	مشاور مالی
Financial Assets	دارایی‌های مالی
Financial Controller	ناظر مالی
Financial Crisis	بحران مالی



Financial Ledger System	نظام دفاتر مالی
Financial Management Information System	نظام اطلاعات مدیریت مالی
Financial Planning	برنامه‌ریزی مالی
Financial Position Statement	صورت وضعیت مالی
Financial Situation	وضعیت مالی
Financial Statements	صورت‌های مالی
Fiscal Accounts	حساب‌های بودجه‌ای (مالی)
Fiscal Agents of Government	کارگزاران مالی دولت
Fiscal Analysis	تجزیه و تحلیل بودجه‌ای
Fiscal Deficit	کسری بودجه
Fiscal Discipline	انضباط مالی
Fiscal Federalism	فدرالیسم بودجه‌ای
Fiscal Impacts	آثار بودجه‌ای
Fiscal Investment Loan Program	برنامه وام‌های سرمایه‌گذاری دولت
Fiscal Outturn	اجرای بودجه
Fiscal Responsibility Act	قانون مسئولیت بودجه‌ای
Fiscal Risks	خطرهای مالی
Fiscal Sustainability	پایداری مالی
Fiscal Targets	اهداف بودجه‌ای
Fiscal Vulnerability	آسیب‌پذیری مالی
Float	تنخواه‌گردان
Floating Debt	بدهی شناور
Flows	روانها
Forecast Illusion	توهم پیش‌بینی
Forecasting	برآورد
Forward Budget	بودجه آینده‌نگر
Forward Estimates	برآوردهای آینده‌نگر
Frame Budgeting System	نظام بودجه‌ریزی چارچوبی
Fraud	اختلاس
Full Accrual Accounting	حسابداری تعهدی کامل
Full Costs	هزینه‌های کل
Full Employment Deficit	کسری اشتغال کامل
General Government	دولت عمومی
Generational Accounting	حسابداری نسلی

Golden Rule	قاعده طلایی
Good Cash Management	مدیریت خوب وجوه
Good Expenditure Control	کنترل خوب هزینه‌ای
Good Monitoring System	نظام خوب نظارت
Good Operational Management	مدیریت عملیاتی خوب
Government Authority	مقام دولتی
Government Financial Reporting Entity	نهاد گزارش‌دهی مالی دولت
Government Financial Statistics (GFS)	آمار مالی دولت
Government Overall Accounting	حسابداری کلی دولت
Government Securities	اوراق بهادار دولتی
Government Transfers	پرداخت‌های انتقالی دولت
Grants - in - kind	کمک‌های غیرنقدی
Guaranteed Loans	وام‌های تضمین شده
Guarantees	ضمانت‌نامه‌ها
Hidden Liabilities	تعهدات پنهان
Hybrid Investment Budgets	بودجه‌های سرمایه‌گذاری نامتجانس
Ideological Approaches	رویکردهای ایدئولوژیک
Imprest System	نظام تنخواه‌گردان
Incremental Budgeting	بودجه‌ریزی افزایشی
Indicative Funding	وجوه شاخص
Indicative Multiyear Budgeting	بودجه‌ریزی چندساله بر مبنای شاخص‌ها
Indirect Government Spending	مخارج غیرمستقیم دولت
Indirect or Fixed Costs (overhead)	هزینه‌های غیرمستقیم یا ثابت (سربار)
Initial Budget Ceilings	سقف‌های اولیه بودجه
Institution	نهاد
Institutional Accounting	حسابداری نهادی
Institutional Capacity	ظرفیت نهادی
Institutional Location	وضعیت نهادی
Instructions	رهنمودها
Integrity	یکپارچگی
Interest Subsidies	یارانه‌های بهره
Internal Controls	کنترل‌های داخلی
Isolated Annual Budgeting	بودجه‌ریزی سالیانه محض
Issue of Warrant	صدور حواله

## ۷۲۶ مدیریت هزینه‌های عمومی

Joint Ventures	سرمایه‌گذاری مشترک
Law of Unintended Consequences	قانون نتایج ناخواسته
League Table Approach	رویکرد جدول گروهی
Legitimacy	مشروعیت
Levy	وضع مالیات
Liabilities	بدهی‌ها
Line Ministries	وزارتخانه‌های اجرایی
Line-Item	ردیف - قلم
Loans or Bills Due	وام‌ها یا اسناد بدهی دولت
Lobbies	اعمال نفوذ
Local Government	دولت محلی
Localization	بومی‌سازی
Log-rolling	زدوندهای پارلمانی
Malpractices	سوءمدیریت‌ها
Management Consulting Rule	قاعده مشاوره مدیریت
Managerial Autonomy	استقلال مدیریتی
Manipulation	حک و اصلاح
Manpower	نیروی انسانی
Manual Management Environment	راهنمای مدیریت محیطی
Margin of Uncertainty	حاشیه نااطمینانی
Marginal Programs	برنامه‌های حاشیه‌ای
Market Discipline	نظم بازار
Maturity of Government Debt	سررسید بدهی دولت
Medium Range Forecast (MRF)	پیش‌بینی میان‌مدت
Medium-Term Expenditure Framework (MTEF)	چارچوب میان‌مدت هزینه‌ها
Micromanagement Controls	کنترل‌های خرد مدیریتی
Misallocation of Resources	تخصیص نامناسب منابع
Misclassification of Expenditures	طبقه‌بندی نادرست هزینه‌ها
Misleading Assessment	ارزیابی گمراه‌کننده
Misuse	سوءاستفاده
Modified Accrual Accounting	حسابداری تعهدی تعدیل شده
Modified Cash Accounting	حسابداری نقدی تعدیل شده
Monitorable	نظارت‌پذیر
Monitoring	نظارت

Monitoring Devices	روش‌های نظارتی
Monthly Release System	نظام پرداخت ماهیانه
Moral Hazard	خطر فریب‌کاری (کج‌منشی)
Multiple Levels of Supervisory	سطوح چندگانه نظارتی
Multi-year Estimates	برآوردهای چندساله
Multi-year Expenditure Estimates (MYEs)	برآوردهای هزینه‌ای چندساله
Multi-year Expenditure Programming Approach	رویکرد برنامه‌ریزی چندساله هزینه
National Auditor	حسابرس ملی
Negligible Costs	هزینه‌های چشم پوشیدنی
Negotiation	مذاکره
Net Appropriations	تخصیص اعتبار خالص
Net Book Value	خالص ارزش دفتری
New Public Management (NPM)	مدیریت امروزمین امور عمومی
Non-interest Expenditures	هزینه‌های بدون بهره
Non-pure Cash Accounting	حسابداری نقدی ناخالص
Non-regular Transactions	معاملات نامنظم
Nontransparent Quasi - Fiscal Expenditures	هزینه‌های غیرشفاف شبه‌بودجه‌ای
Nontransparent Revisions	تجدیدنظرهای غیرشفاف
Notices of Cash Allocation (NCAs)	اعلامیه‌های تخصیص وجوه نقد
Notification of Cash Limits	برگه‌های محدود وجوه نقد
Number Cooking	رقم‌سازی (حساب‌سازی)
Obligation	الزام
Obligation-based Appropriations	تخصیص‌های الزام‌آور
Obligation-based Budget	بودجه التزامی
Off-budget Procedures	روش‌های فرابودجه‌ای
Off-budget Spending	مخارج فرابودجه‌ای
Omnibus Budget Reconciliation Act	قانون توافق کلی بودجه
Online Government	دولت الکترونیکی
Open-ended Processes	فرایند بودجه باز
Operating Costs	هزینه‌های عملیاتی
Operating Deficit	کسری بودجه عملیاتی
Operating Performance	کارکرد عملیاتی
Oplimize Cash Management	بهینه‌سازی مدیریت وجوه
Organization of Parliament Committees	سازمان کمیسیون‌های مجلس

Orthodox Accrual Accounting Methodology	روش‌شناسی حسابداری تعهدی مرسوم
Output Budgeting	بودجه‌ریزی ستانده‌ای
Outstanding Invoices	صورت حساب‌های معوق
Overall Budget Documents	اسناد کلی بودجه
Overall Cash Plan	برنامه کلی وجوه نقد
Overall Deficit	کسر بودجه کلی
Overdraft Facilities	تسهیلات اعتباری مازاد
Overoptimistic Forecasts	پیش‌بینی‌های بیش از حد خوش‌بینانه
Overruns	فزون‌ی هزینه‌ها
Overspending	مخارج بیش از حد
Paper Reformes	اصلاحات بخش‌نامه‌ای
Parallel Budget	بودجه موازی
Parliamentary System	نظام پارلمانی
Partial Approaches	رویکردهای غیرجامع
Partly Decentralized System	نظام غیرمتمرکز جزئی
Passive Treasury Single Account	حساب مستقل خزانه تابع (پس از خرج)
Patronage System	نظام ارباب‌منشی
Paymaster Office	اداره مسئول پرداخت
Payment Arrears	پرداخت‌های معوق
Payment Processing System	نظام پردازش پرداخت
Payment Voucher Stage	مرحله رسیدگی اسناد پرداخت
Payroll System	نظام پرداخت حقوق
Pension Liabilities	تعهدات بازنشستگی
Performance / Program Budgeting System (PPBS)	نظام بودجه‌ریزی عملکردی/ برنامه‌ای
Performance Budgeting	بودجه‌ریزی عملیاتی
Performance Indicators	شاخص‌های عملکرد
Performance Orientation	عملکردگرایی
Performance-oriented Approach	رویکرد عملکردگرا
Personnel Staff	کارکنان ستادی
Planning, Programing and Budgeting (PPB)	طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی
Policy and Expenditure Management System (PEMS)	نظام مدیریت هزینه و سیاستگذاری
Policy Commitments	تعهدات سیاستی
Policy Statement	بیانیه سیاستی
Politicizes	سیاسی کردن

Poor Implementation	اجرای ضعیف
Pork	خاصه‌خرجی
Portfolio Theory	نظریه سبد دارایی
Practical Management	مدیریت اجرایی بودجه
Pre-audit	پیش حسابرسی
Predictability	پیش‌بینی‌پذیری
Preformance Plans	برنامه‌های عملکردی
Preliminary Base-line Scenario	سناریوی اولیه یا خط مبنا
Primary Deficit	کسری اولیه
Principle of Subsidiarity	اصل تابعیت
Principles for Ethics in the Public Service	اصول اخلاق در خدمات عمومی
Process Audits	حسابرسی‌های فرایند
Procurement	تدارکات
Productive Public Investments	سرمایه‌گذاری‌های عمومی مولد
Program Classifications	طبقه‌بندی‌های برنامه‌ای
Program Prioritization	اولویت‌بندی برنامه
Programming Reserve	ذخیره برنامه‌ریزی
Provincial Governments	دولت‌های استانی
Public Accounts Committee	کمیته حساب‌های عمومی
Public Authorities	مقامات دولتی
Public Debt Act	قانون بدهی بخش عمومی
Public Expenditure Management (PEM)	مدیریت هزینه‌های عمومی
Public Expenditure Survey (PES)	گزارش هزینه‌های عمومی
Public Finances	مالیه عمومی
Public Investment Program (PIP)	برنامه سرمایه‌گذاری عمومی
Public Money	وجوه عمومی
Public Sector	بخش عمومی
Pure-cash Basis	مبنای نقدی محض
Purely Incremental Budgeting	بودجه‌ریزی افزایشی صرف
Quarterly Cash Release System	نظام پرداخت نقدی فصلی
Quasi-fiscal Activities	فعالیت‌های شبه‌مالی
Quasi-fiscal Expenditures	هزینه‌های شبه‌بودجه‌ای
Realization	تحقق
Reconciliation	تلفیق

## ۷۳۰ مدیریت هزینه‌های عمومی

Recurrent Budget	بودجه مستمر
Recurrent Costs	هزینه‌های مستمر
Recurrent Expenditures	هزینه‌های مستمر
Regionalism	منطقه‌گرایی
Release Funds	آزادسازی وجوه
Relevant Nonprofit Institutions	نهادهای غیرانتفاعی وابسته به دولت
Repayment of Arrears	بازپرداخت دیون معوق
Repetitive Budgeting	بودجه‌ریزی‌های مکرر
Reporting	گزارش‌دهی
Restricted Appropriation	تخصیص اعتبار محدود
Restricted Power	قدرت محدود
Results Indicators	شاخص‌های نتیجه
Results Orientation	نتیجه‌گرایی
Results-oriented	نتیجه‌گرا
Revenue Aspect	بعد درآمدی
Revenue Assessment	ارزیابی درآمد
Revolving Accounts	حساب‌های چرخشی
Revolving Funds	وجوه تنخواه‌گردان
Running Costs	هزینه‌های جاری
Rushed Expenditures	هزینه‌های عجولانه
Scope of Government	قلمرو دولت
Sector Expenditure Program (SEP)	برنامه هزینه‌های بخشی
Sector Investment Programs	برنامه‌های سرمایه‌گذاری بخشی
Sectoral Ceilings	سقف هزینه‌های بخشی
Selective Cash Rationing	سه‌میه‌بندی گزینشی وجوه نقد
Separate Funds	وجوه مستقل
Slush Funds	ریخت‌وپاش‌های دولتی
Sound Budget	بودجه کامل
Sound Budgeting	بودجه‌ریزی کامل
Sound Cash Planning	برنامه‌ریزی دقیق وجوه نقد
Sources and Uses of Funds	منابع و مصارف وجوه
Special Accounts	حساب‌های ویژه
Spend Money	مصرف وجوه
Spending Agencies	دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه

Spending Bulge	مخارج انباشته شده
Spending Decision Units	واحدهای تصمیم‌گیر مخارج
Spending on Consumption	مخارج مصرفی
Spending-developmental Approach	رهیافت مخارج برای توسعه
Spree Spending	مخارج لجام‌گسیخته
State Annual Investment Program	برنامه سالیانه سرمایه‌گذاری دولت
State Governments	دولت‌های ایالتی
State-Owned Enterprises (SOEs)	شرکت‌های متعلق به دولت (شرکت‌های دولتی)
Strategic Allocation	تخصیص راهبردی
Strategic Approach	رهیافت راهبردی
Strategic Judgment	قضاوت راهبردی
Strategic Sectoral Approach	رهیافت راهبردی بخشی
Strategy	راهبرد - خط‌مشی
Street-level Public Services	خدمات عمومی همگانی
Structural Improvements	اصلاحات ساختاری
Subordinate Agencies	دستگاه‌های وابسته و فرعی
Supernannuation Liabilities	تعهدات بازنشستگی
Supplementary Acts	قوانین متمم
Supplementary Estimates	برآوردهای تکمیلی
Suspense Accounts	حساب‌های معلق
Targeted Grants	کمک‌های مالی هدفمند
Tax Concession	تخفیف مالیاتی
Tax Equity and Incidence	عدالت و شمول مالیاتی
Tax Offsets	جبران مالیاتی
Technocratic Illusion	توهم فن‌سالارانه
Third invisible Budget	بودجه سوم پنهان
Thrifty - financial Approach	رهیافت صرفه‌جویی مالی
Toll	عوارض
Transfers Subsidies	انتقالات یارانه‌ای
Transition Economies	اقتصادهای در حال گذار
Transparency	شفافیت
Treasury	خزانه‌داری
Treasury Bills	اوراق خزانه
Treasury Information System	نظام اطلاعاتی خزانه‌داری



## ۷۳۲ مدیریت هزینه‌های عمومی

Treasury Single Account	حساب مستقل خزانه
True Expenditures	هزینه‌های حقیقی
Underspending	مخارج کمتر از حد
Unfunded Liabilities	بدهی‌های تأمین مالی نشده
Unified Budget	بودجه یکپارچه
Unit Cost	هزینه واحد
Unrestricted Power	قدرت نامحدود
Utilities Bills	صورت حساب خدمات همگانی
Value-Added Tax (VAT)	مالیات بر ارزش افزوده
Value-for-money (efficiency) Audits	حسابرسی‌های ارزش (کارایی مالی)
Verification	تأیید
Verified Expenditures	هزینه‌های تأیید شده
Visible Dual Budgeting	بودجه‌ریزی دو قسمتی آشکار
Warrants	حواله‌ها
Waste	حیف‌ومیل
Windfall Revenues	درآمدهای بادآورده
Zero-balance Accounts	حساب‌های بدون مانده
Zero-Based Budgeting	بودجه‌ریزی بر مبنای صفر



آیا می دونستید لذت مطالعه و درصد یادگیری با کتاب های چاپی بیشتره؟  
کارنیل (محبوب ترین شبکه موفقیت ایران) بهترین کتاب های موفقیت فردی  
رو برای همه ایرانیان تهیه کرده

از طریق لینک زیر به کتاب ها دسترسی خواهید داشت

[www.karnil.com](http://www.karnil.com)

با کارنیل موفقیت سادست، منتظر شما هستیم

 Karnil  [Karnil.com](http://Karnil.com)

