



دانشگاه گیلان  
۱۳۵۳\_۱۹۷۴

# دانش مالی

ویژه مدیران سازمان های دولتی

تدوین (به شیوه گردآوری):

دکتر محمد دوستار

دانشیار دانشکده ادبیات و علوم انسانی دانشگاه گیلان

حسین اعلائی

چاپ اول

اداره چاپ و انتشارات دانشگاه گیلان

# Financial Knowledge

Compiled:

Mohammad Doostar, Ph. D

Hossein Alaei

University of Guilan Press



دکتر محمد دوستار

حسین اعلائی



ISBN: 978-600-153-184-2



# دانش مالی

## (ویژه مدیران سازمان های دولتی)

تدوین (به شیوه گردآوری)

دکتر محمد دوستار

دانشیار دانشکده ادبیات و علوم انسانی دانشگاه گیلان

حسین اعلائی

انتشارات دانشگاه گیلان

۱۳۹۷



دانشگاه گیلان  
1353-1974

شابک: ۲- ۱۸۴- ۱۵۳- ۶۰۰- ۹۷۸

سرشناسه	: دوستار، محمد، ۱۳۵۰ -
عنوان و نام پدیدآور	: دانش مالی (ویژه مدیران سازمان‌های دولتی) / تدوین (به شیوه گردآوری) محمد دوستار، حسین اعلائی.
مشخصات نشر	: رشت: دانشگاه گیلان، انتشارات، ۱۳۹۷.
مشخصات ظاهری	: ۱۲۹ص: جدول.
شابک	: 978-600-153-184-2
وضعیت فهرست نویسی	: فیپا
یادداشت	: کتابنامه.
موضوع	: سازمان‌های دولتی -- ایران -- امور مالی -- حسابداری
موضوع	: Administrative agencies -- Iran -- Finance -- Accounting
موضوع	: سازمان‌های دولتی -- ایران -- حسابداری
موضوع	: Accounting Iran -- Administrative agencies --
موضوع	: مدیران دولتی -- ایران
موضوع	: Government executives -- Iran
موضوع	: مالی عمومی -- ایران -- حسابداری
موضوع	: Finance, Public -- Iran -- Accounting
موضوع	: بودجه‌ریزی -- ایران
موضوع	: Budget process -- Iran
شناسه افزوده	: اعلائی، حسین، ۱۳۵۸-
رده بندی کنگره	: HJ ۹۷۴۱/۹۵۲ ف ۱۳۹۷
رده بندی دیویی	: ۶۵۷/۶۱۰۹۵۵
شماره کتابشناسی ملی	: ۵۳۸۷۰۱۸

#### اداره چاپ و انتشارات دانشگاه گیلان

نام کتاب	: دانش مالی (ویژه مدیران سازمان های دولتی)
مؤلفان	: دکتر محمد دوستار ، حسین اعلائی
ویراستار علمی	: دکتر اسماعیل رمضانپور
ویراستار ادبی	: فرشته گلچین راد
نوبت چاپ	: اول، ۱۳۹۷
ناشر	: انتشارات دانشگاه گیلان
شمارگان	: ۱۰۰۰ جلد
قیمت	: ۳۰۰۰۰۰ ریال

\* هر گونه چاپ و تکثیر فقط در اختیار انتشارات دانشگاه گیلان است.\*

عنوان	صفحه
پیشگفتار .....	۱
مقدمه .....	۳
فصل اول: آشنایی با اصول و مفاهیم اساسی حسابداری	
۱-۱- مقدمه .....	۸
۲-۱- تعریف حسابداری .....	۸
۳-۱- نیاز به حسابداری و اطلاعات مالی .....	۹
۴-۱- حسابداری دولتی، کاربرد و اهداف آن .....	۱۰
۱-۴-۱- کاربرد و اهداف حسابداری دولتی .....	۱۰
۵-۱- انواع استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی دستگاه‌های دولتی .....	۱۱
۶-۱- انواع مبانی حسابداری .....	۱۱
۱-۶-۱- مبنای نقدی .....	۱۲
۲-۶-۱- مبنای تعهدی کامل .....	۱۲
۳-۶-۱- مبنای نیمه تعهدی .....	۱۳
۴-۶-۱- مبنای تعهدی تعدیل‌شده .....	۱۳
۵-۶-۱- مبنای نقدی تعدیل‌شده .....	۱۳
۶-۶-۱- مزایای به‌کارگیری مبنای تعهدی .....	۱۵
۷-۱- چرخه حسابداری .....	۱۶
۸-۱- طبقه‌بندی حساب‌های مستقل در حسابداری دولتی ایران .....	۱۷
۱-۸-۱- حساب‌های مستقل در وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی .....	۱۷
۹-۱- صورت‌های مالی .....	۱۹
۱-۹-۱- اجزای صورت‌های مالی .....	۲۰
۱-۱-۹-۱- صورت‌های مالی اساسی .....	۲۰
۲-۹-۱- نحوه ارائه صورت‌های مالی .....	۲۰
۱-۲-۹-۱- صورت‌وضعیت مالی .....	۲۰
۱-۲-۱۰-۲- صورت تغییرات در وضعیت مالی .....	۲۳

- ۱۰-۲-۳-گردش حساب تغییرات در ارزش خالص ..... ۲۳
- ۱۰-۲-۴-صورت مقایسه بودجه یا عملکرد ..... ۲۵
- ۱۰-۲-۵-یادداشتهای توضیحی ..... ۲۵
- ۱۱-۱-اسناد خزانه اسلامی ..... ۲۵
- ۱۱-۱-۱-معرفی اسناد خزانه اسلامی ..... ۲۶
- ۱۱-۲-مزایای انتشار اسناد خزانه اسلامی ..... ۲۶
- ۱۱-۳-تفاوت اسناد خزانه اسلامی با سایر اوراق بهادار ..... ۲۶
- ۱۲-۱-مفاهیم متداول حسابداری در سازمان‌های دولتی ..... ۲۷
- ۱۳-۱-خلاصه فصل ..... ۳۰
- ۱۴-۱-خودآزمایی فصل اول ..... ۳۱
- فصل دوم: آشنایی با نظام بودجه‌ریزی
- ۲-۱-مقدمه ..... ۳۴
- ۲-۲-تعریف و سیر تکاملی مفهوم و نقش بودجه ..... ۳۴
- ۲-۳-ضرورت بودجه‌ریزی در سازمان ..... ۳۶
- ۲-۳-۱-سازمان‌ها به سه دلیل عمده به بودجه‌بندی نیازمندند ..... ۳۷
- ۲-۴-ارتباط بودجه با مدیریت ..... ۳۷
- ۲-۴-۱-بودجه و مدیریت دولتی ..... ۳۷
- ۲-۴-۲-رابطه بودجه با حسابداری ..... ۳۸
- ۲-۵-خصوصیات بودجه و مزایای بودجه‌بندی ..... ۳۸
- ۲-۵-۱-خصوصیات بودجه دولتی ..... ۳۸
- ۲-۵-۲-مزایای بودجه‌بندی ..... ۳۹
- ۲-۶-اصل بودجه‌بندی و کنترل بودجه‌ای ..... ۳۹
- ۲-۶-۱-اصول بودجه ..... ۴۰
- ۲-۷-سیکل بودجه و سازمان‌های بودجه‌ای (بازیگران بودجه) ..... ۴۴
- ۲-۷-۱-مرحله اول: تهیه و تنظیم بودجه ..... ۴۵
- ۲-۷-۲-مرحله دوم: تصویب بودجه ..... ۴۵

۴۵	..... ۳-۷-۲-مرحله سوم: اجرای بودجه
۴۶	..... ۴-۷-۲-مرحله چهارم: کنترل بودجه
۴۸	..... ۸-۲-تهیه و تنظیم بودجه در دستگاهها
۴۹	..... ۹-۲-طبقه‌بندی حسابداری یا مواد هزینه‌ای
۵۰	..... ۱-۹-۲-طبقه‌بندی اقتصادی اعتبارات هزینه‌ای
۵۲	..... ۲-۹-۲-طبقه‌بندی اقتصادی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
۵۳	..... ۱۰-۲-طبقه‌بندی عملیاتی
۵۴	..... ۱۱-۲-روش‌های رایج بودجه‌نویسی
۵۴	..... ۱-۱۱-۲-پیش‌بینی درآمد
۵۵	..... ۲-۱۱-۲-برآورد هزینه
۵۸	..... ۱۲-۲-آشنایی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکردی یا عملیاتی
۵۹	..... ۱-۱۲-۲-هدف‌های بودجه‌ریزی عملکردی یا عملیاتی
۶۰	..... ۲-۱۲-۲-حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی عملیاتی
۶۱	..... ۳-۱۲-۲-مزایای بودجه‌ریزی عملیاتی
۶۱	..... ۱۳-۲-مفاهیم متداول با بودجه‌بندی در سازمان‌های دولتی
۶۶	..... ۱۴-۲-خلاصه فصل
۶۶	..... ۱۵-۲-خودآزمایی فصل دوم
	فصل سوم: آشنایی با گردش مالی و معاملاتی هزینه‌ها
۷۰	..... ۳-۱-مقدمه
۷۰	..... ۲-۳-اجرای بودجه در مورد هزینه‌ها
۷۰	..... ۳-۳-مراحل خرج یا هزینه
۷۲	..... ۱-۳-۳-مرحله اول: تشخیص
۷۳	..... ۲-۳-۳-مرحله دوم: تأمین اعتبار
۷۵	..... ۳-۳-۳-مرحله سوم: تعهد
۷۸	..... ۴-۳-۳-مرحله چهارم: تسجیل
۸۰	..... ۵-۳-۳-مرحله پنجم: صدور حواله (دستور پرداخت)

۸۱	۳-۳-۶-مرحله ششم: نظارت مالی (درخواست وجه).....
۸۲	۳-۳-۷-مرحله هفتم: پرداخت به ذینفع (هزینه).....
۸۵	۳-۴-انواع پرداخت‌ها در دستگاه‌های دولتی.....
۸۵	۳-۴-۱- پرداخت‌های قطعی.....
۸۵	۳-۴-۲- پرداخت‌های غیرقطعی.....
۸۵	۳-۴-۱-۲-تنخواه‌گردان پرداخت.....
۸۶	۳-۴-۲-۲-پیش‌پرداخت.....
۸۶	۳-۴-۲-۳-علی‌الحساب.....
۸۷	۳-۵-معاملات دولتی.....
۸۷	۳-۵-۱-تعریف معامله دولتی.....
۸۷	۳-۵-۱-۱-مناقضه.....
۸۹	۳-۵-۱-۲-مزایده.....
۹۱	۳-۵-۲-نصاب معاملات.....
۹۲	۳-۶-خلاصه فصل.....
۹۳	۳-۷-خودآزمایی فصل سوم.....
	فصل چهارم: مسئولیت محاسباتی و نظارت مالی
۹۶	۴-۱-مقدمه.....
۹۶	۴-۲-مسئولیت‌های محاسباتی.....
۹۷	۴-۲-۱-مفهوم پاسخگویی و مسئولیت پاسخگویی.....
۹۸	۴-۲-۲-انواع پاسخگویی.....
۹۸	۴-۲-۳-پاسخگویی اطلاعات در ایران.....
۹۹	۴-۲-۳-۱-شهروندان.....
۹۹	۴-۲-۳-۲-رهبر.....
۹۹	۴-۲-۳-۳-شوراها.....
۱۰۰	۴-۲-۳-۴-مجلس شورای اسلامی.....
۱۰۰	۴-۲-۳-۵-مقامات اجرایی.....

۱۰۰.....	۴-۲-۴-شمول مسئولیت‌های محاسباتی در خصوص دریافت‌های دولت
۱۰۱.....	۴-۲-۵-حدود و مسئولیت‌های محاسباتی در زمینه پرداخت‌ها و هزینه‌ها
۱۰۲.....	۴-۲-۶-وظایف و مسئولیت‌های مقامات دستگاه‌های اجرایی در مورد دریافتی‌های دولت
۱۰۶.....	۴-۳-۳-نظارت و بازرسی
۱۰۶.....	۴-۳-۱-مراجع و دستگاه‌های نظارتی
۱۰۹.....	۴-۳-۲-نظارت قضایی
۱۰۹.....	۴-۳-۳-نظارت پارلمانی
۱۰۹.....	۴-۴-حدود انجام حسابرسی مالی
۱۱۲.....	۴-۵-آشنایی با برخی از دستگاه‌های نظارتی
۱۱۲.....	۴-۵-۱-دیوان محاسبات
۱۱۳.....	۴-۵-۱-۱-اهداف، وظایف و اختیارات
۱۱۶.....	۴-۵-۲-سازمان بازرسی
۱۱۷.....	۴-۵-۳-وزارت امور اقتصادی و دارایی
۱۱۸.....	۴-۵-۳-۱-اهداف، وظایف و اختیارات
۱۱۸.....	۴-۶-آشنایی با نقش ذیحساب در دستگاه‌های دولتی
۱۲۰.....	۴-۷-خلاصه مطالب فصل چهارم
۱۲۱.....	۴-۸-خودآزمایی فصل چهارم
۱۲۳.....	فهرست منابع



پیشگفتار

هریک از مدیران دولتی در سازمان به‌گونه‌ای با موضوع تصمیم‌گیری سروکار دارند. آنان ناچارند در فرآیند انجام امور، از بین راه‌های متعددی که پیش روی دارند، یکی را انتخاب کنند. از میان اطلاعات گوناگونی که مدیران برای اتخاذ تصمیمات خود به آن نیازمندند اطلاعات بودجه‌ای و مالی است که در سازمان‌ها جایگاه ویژه‌ای دارد؛ زیرا حجم وسیعی از تصمیمات مدیران به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم می‌تواند آثار و پیامدهای مالی را با خود به ارمغان آورد. از طرفی دیگر مسئولیت‌هایی که به‌عنوان یک مدیر سازمانی بر عهده‌دارند برای آنان پاسخ‌گویی را به همراه خواهد داشت. واقعیت این است بسیاری از این مدیران به مسائل مالی آگاه نیستند و به‌عبارت‌دیگر مدیران غیرمالی هستند و در رشته‌های دیگری تحصیل نموده‌اند. تصمیم‌گیری مالی یکی از مهم‌ترین وظایف این مدیران در سازمان‌ها است. درک صحیح از اطلاعات بودجه‌ای و مالی می‌تواند باعث اتخاذ تصمیمات مناسب برای آنان گردد.

تردیدی نیست مدیران قبل از شروع به فعالیت در سازمان باید آموزش ببینند تا به‌خوبی بیندیشد. از طرفی کسانی می‌توانند مسیر ترقی را به‌سرعت طی نمایند که بتوانند با آگاهی تصمیم‌گیری کنند. چنین افرادی، قدرت انتخاب مناسب‌ترین راه را دارند، نظر و عقیده خود را در زمینه بهبود امور سازمان به‌درستی انتخاب و مطرح می‌کنند، در شرایط مختلف با افراد مافوق، هم‌تراز و زیردست، همکاری و رایزنی مناسب و مؤثر برقرار می‌کنند.

این کتاب باهدف آشنا کردن مدیران سازمانی با اصول و فنون تصمیم‌گیری مالی در انجام هزینه و همچنین ارتقاء دانش و توانمندی‌های آنان در حوزه‌های حسابداری، بودجه‌ریزی و نظارتی تهیه گردیده است. امید است این کتاب در جهت پیشبرد اهداف و مأموریت‌های مدیران دولتی قابل‌استفاده واقع شود.

## مقدمه

بدون تردید اطلاعات بودجه‌ای و حسابداری کانون توجه و دغدغه اساسی مدیران دولتی در سازمان‌ها می‌باشد. امروزه اطلاعات مالی و استفاده صحیح از آن برای مدیران در سازمان‌ها دارای اهمیت فراوانی است و تمامی مدیران موفق و توانا به اهمیت این اطلاعات واقف هستند. نگاهی اجمالی به حجم سنگین بودجه‌های دولتی در سازمان‌های مختلف نشان می‌دهد که درک صحیح از اطلاعات حسابداری می‌تواند به پیشبرد اهداف کشور کمک‌های شایانی را ارائه نماید. در این کتاب کوشش شده است با زبانی ساده و قابل فهم مباحث حسابداری و بودجه‌ای برای مدیران و استفاده‌کنندگان از اطلاعات و گزارش‌های حسابداری دولتی تشریح شود.

فصل اول کتاب، مطالعه کنندگان را با اصول و مفاهیم اساسی حسابداری آشنا کرده و مبانی لازم برای مدیران تشریح گردد.

فصل دوم، آشنایی با نظام بودجه‌ریزی است. در این فصل خصوصیات بودجه، طبقه‌بندی هزینه‌ها و روش‌های بودجه‌بندی ارائه شده است.

فصل سوم، آشنایی با گردش مالی و معاملاتی هزینه‌ها یکی از مهم‌ترین بخش‌های حسابداری در سازمان‌ها است. مدیران دولتی باید اطلاعات کاملی در خصوص مراحل هزینه داشته باشند به همین دلیل این فصل به مراحل خرج و شیوه‌های پرداخت هزینه اختصاص دارد.

در فصل پایانی کتاب، به مسئولیت محاسباتی و نظارت مالی در سازمان‌های دولتی اختصاص یافته است. هدف آن، آشنایی بیشتر مدیران دولتی با مسئولیت‌های محاسباتی و نظارتی در زمینه اجرای بودجه می‌باشد.

لازم به توضیح است این کتاب قصد تدریس حسابداری و بودجه‌بندی برای مدیران دولتی را ندارد. بلکه پیش‌فرض نویسندگان این است که مطالعه کنندگان این کتاب قصد ورود به دنیای حرفه‌ای حسابداری را ندارند و هدف اصلی این کتاب آشنا کردن مدیران دولتی با مباحث ضروری و روزمره‌ای است که در حوزه حسابداری و بودجه‌بندی در سازمان‌ها با آن روبه‌رو هستند. به عبارت دیگر هدف، افزایش دانش آنان در جهت آشنایی با صورت‌های مالی، توانایی پاسخگویی به موقع به مراجع نظارتی و درک صحیح از بودجه سازمان خود می‌باشد. در واقع مدیران توانایی لازم در جهت اتخاذ تصمیم‌های صحیح بر مبنای اطلاعات علمی و قابل اعتماد را خواهند داشت. از طرفی دیگر در انجام وظایف تعریف شده خود، می‌توانند همکاری مؤثری با کارشناسان مرتبط با بودجه و حسابداری در مسائل برنامه‌ریزی و پیش‌بینی‌های مالی و اقتصادی سازمان داشته باشند.

اما مایلیم جمله‌ای را در اینجا عنوان نمایم «با یادگیری موارد ساده اما مهم، می‌توان با آرامش مدیریت نمود» بر اساس این دیدگاه سعی گردید کتاب مذکور گردآوری شود. نمی‌توان

ادعا نمود که مطالب این کتاب خالی از اشتباه است. لذا متواضعانه منتظر و محتاج دریافت پیشنهادهای صاحب نظران این رشته برای اصلاحات لازم در چاپهای بعدی کتاب می باشد.

دکتر محمد دوستار

دانشیار رشته مدیریت و مدیر برنامه، بودجه و تحول اداری دانشگاه گیلان

حسین اعلائی

کارشناس ارشد مدیریت مالی و معاون مدیر امور مالی دانشگاه گیلان

## فصل اول

### آشنایی با اصول و مفاهیم اساسی حسابداری

#### اهداف

پس از مطالعه این فصل شما قادر خواهید بود:

- ۱- حسابداری را تعریف کنید.
- ۲- حسابداری دولتی و کاربردهای آن را بیان نمایید.
- ۳- مبانی حسابداری را نام ببرید.
- ۴- فرآیند چرخه حسابداری را عنوان کنید.
- ۵- طبقه‌بندی حساب‌های مستقل در حسابداری دولتی را عنوان نمایید.
- ۶- انواع صورت‌های مالی را نام برده و توضیح دهید.

### ۱-۱- مقدمه

امروزه آشنایی با مفاهیم حسابداری برای تمامی مدیران دولتی و غیردولتی که در سازمان‌ها به فعالیت می‌پردازند از ضرورت‌های اجتناب‌ناپذیر است. حسابداری فرآیندی است که اطلاعات مالی را ایجاد می‌کند و کلیه واحدهای اقتصادی بخش مهمی از تصمیم‌گیری‌های خود را بر اساس همین اطلاعات انجام می‌دهند. این تصمیمات نیز توسط مدیران اتخاذ می‌شود. در حال حاضر دانش حسابداری به‌عنوان یک دانش فراگیر درآمده است که بسیاری خود را نیازمند دانستن آن می‌دانند. حسابداری در ایران با تعریف‌ها، مفاهیم و بازتاب عملکرد گسترده‌اش، جایگاه مناسبی در نظام مالی و اقتصادی یافته است. بازتاب این امر را می‌توان در توجه خاص مدیران به حسابداری و استفاده از اطلاعات مالی در تصمیم‌گیری‌ها و سیاست‌گذاری‌های استراتژیک مؤسسه‌ها و شرکت‌های تحت نظارتشان مشاهده کرد. در سطح کلان نیز شاهد اعتماد و اتکای نظام مالی کشور به رسیدگی‌های حسابرسی، بررسی اسناد و مدارک فعالیت‌های مالی به‌وسیله آنان و قضاوت نهایی ایشان هستیم که در قالب گزارش حسابرسی منتشر می‌شود. در این فصل مبانی کلی حسابداری به‌صورت مختصر بیان می‌شود.

### ۱-۲- تعریف حسابداری

تعاریف متعدد و مختلفی برای حسابداری ارائه شده است که در یکی از قدیمی‌ترین آن‌ها گفته شده است که «حسابداری زبان تجارت است» در سال‌های اخیر با توسعه فناوری اطلاعات و نگرش سیستمی به سازمان‌ها و مدیریت آن، حسابداری را به‌عنوان بخشی از سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت برای تهیه اطلاعات مناسب جهت کنترل و تصمیم‌گیری دانسته‌اند و بر این اساس در یکی از تازه‌ترین تعاریف، حسابداری را به شرح زیر تعریف کرده‌اند:

«حسابداری به‌عنوان یک سیستم اطلاعاتی عبارت است از فرآیند تشخیص، اندازه‌گیری، ثبت و پردازش رویدادهای اقتصادی (مالی) یک سازمان، تهیه اطلاعات لازم و گزارشگری آن به استفاده‌کنندگان این اطلاعات» می‌باشد. (بختیاری، ۱۳۹۴: ۱۳)

در واقع می‌توان گفت این رشته رکن اصلی نظام اطلاع‌رسانی مالی هر جامعه به شمار می‌رود. پاسخگویی در عرصه مالی زمانی میسر است که اطلاعات معتبر و شفاف در اختیار قرار گیرد. حسابداری با تأمین و ارزیابی اطلاعات مالی معتبر به تصمیم‌گیرندگان برای انتخاب و تصمیم‌های مالی آگاهانه و استفاده بهینه از منابع، افزایش بهره‌وری کمک شایانی می‌کند.

حسابداری یک نظام اطلاعاتی مالی است. این نظام اطلاعاتی مالی مجموعه‌ای از روش‌ها و قواعدی است که از طریق آن اطلاعات مالی مربوط به یک مؤسسه اعم از آن که دولتی باشد یا بازرگانی باشد جمع‌آوری، طبقه‌بندی و به نحو قابل فهم و ساده‌ای در قالب گزارش‌های مالی خلاصه و گزارش می‌شود. اطلاعات مالی خلاصه‌شده در اختیار مدیران مؤسسه قرار می‌گیرد تا بتواند در تصمیم‌هایی که مدیران در تحقق هدف‌های مؤسسه اتخاذ می‌کنند مورد استفاده قرار گیرند. نتیجه آن که حسابداری ابزار تصمیم‌گیری و مدیریت است (باباجانی، ۱۳۹۲)

حال با توجه به تعریف حسابداری که در قسمت قبل ارائه شد تعریفی از حسابداری دولتی ارائه می‌شود تا مدیران با این بخش به خوبی آشنا شوند.

حسابداری دولتی نظامی است که اطلاعات مالی مربوط به فعالیت‌های وزارت خانه‌ها و مؤسسات دولتی را به منظور تصمیم‌گیری صحیح مالی و کنترل برنامه‌های مصوب بودجه سالانه و منابع مالی مورد استفاده دولت جمع‌آوری، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارش می‌نماید (باباجانی، ۱۳۹۲) می‌توان نتیجه گرفت حسابداری دولتی مجموعه‌ای از قوانین و مقررات دولت همراه با دانش حسابداری است که توسط ذیحسابی‌های دستگاه اجرایی در سازمان‌های دولتی به اجرا درمی‌آید.

### ۱-۳- نیاز به حسابداری و اطلاعات مالی

همه ما در زندگی روزانه خود با پرسش‌هایی از این دست روبه‌رو هستیم که: منابع مالی لازم جهت تأمین نیازمندی‌های ما چه مبلغی است؟ بهترین راه کسب این منابع کدام است؟ بین درآمد و هزینه‌هایمان چگونه توازن برقرار کنیم؟ چه مبلغی از درآمدمان را باید به هریک از گروه‌های هزینه مانند خوراک، پوشاک، تحصیل، تفریح و خرید لوازم منزل اختصاص دهیم؟ پرسش‌هایی از این قبیل در مقیاسی بزرگ‌تر، در همه کسب‌وکارها، بنگاه‌ها، سازمان‌ها و مؤسسات پیش روی صاحبان و مدیران آنهاست.

منابع اقتصادی در اختیار هر فرد، بنگاه و سازمان و مؤسسه محدود است و بهترین استفاده از این منابع محدود و کسب بالاترین نتیجه از آن، مستلزم برنامه‌ریزی، تدبیر و مدیریت مطلوب است که خود نیازمند در اختیار داشتن اطلاعاتی است که در زمینه این منابع می‌بایست تهیه و در معرض استفاده تصمیم‌گیرندگان قرار گیرد. وظیفه تهیه این اطلاعات به عهده سیستم‌های حسابداری است. حسابداری به ما کمک می‌کند تا با استفاده از یک واحد اندازه‌گیری مشترک یعنی واحد اندازه‌گیری پولی بتوانیم منابع اقتصادی متنوع و مختلف را اندازه‌گیری کرده و آثار و نتایج حاصل از به‌کارگیری آنها را ارزیابی کنیم و از این طریق برنامه‌ریزی و مدیریت منابع اقتصادی را امکان‌پذیر سازیم. (بختیاری، ۱۳۹۴: ۱۲)



#### ۱-۴- حسابداری دولتی، کاربرد و اهداف آن

همان‌طور که عنوان شد حسابداری یک نظام اطلاعاتی مالی است. این نظام اطلاعات مالی مجموعه‌ای از روش‌ها و قواعدی است که از طریق آن اطلاعات مالی مربوط به یک مؤسسه اعم از آن که دولتی باشد یا بازرگانی، جمع‌آوری، طبقه‌بندی و به نحو قابل فهم و ساده‌ای در قالب گزارش‌های مالی خلاصه و گزارش می‌شود. اطلاعات مالی خلاصه‌شده در اختیار مدیران قرار می‌گیرد تا بتواند در تصمیم‌هایی که مدیران در تحقق هدف‌های مؤسسه اتخاذ می‌کنند مورد استفاده قرار گیرند.

نتیجه آن که حسابداری ابزار تصمیم‌گیری و مدیریت است. حسابداری دولتی نظامی است که اطلاعات مالی مربوط به فعالیت‌های وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی را به منظور تصمیم‌گیری صحیح مالی و کنترل برنامه‌های مصوب بودجه سالانه و منابع مالی مورد استفاده دولت، جمع‌آوری، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارش می‌نماید. در تعریف بالا تأکید بر برنامه‌های مصوب سالانه و منابع مالی دولت شده است به دلیل آن که کنترل بودجه و منابع مالی دولت از اصول بنیادین حسابداری دولتی است. در حسابداری دولتی مراحل حسابداری برای کنترل برنامه مصوب سالانه و نیز جلوگیری از تداخل منابع مالی مورد استفاده به کار گرفته می‌شود. پس کنترل بودجه از اصول بنیادی حسابداری دولتی است. (باباجانی، ۱۳۸۲)

#### ۱-۴-۱- کاربرد و اهداف حسابداری دولتی

کاربرد موارد استفاده از حسابداری دولتی را می‌توان به شرح زیر خلاصه نمود:

- ۱- اطلاعات مفید و قابل اعتمادی را برای تعیین و پیش‌بینی ورود، خروج و مانده منابع مالی دولت تهیه و در دسترس مسئولین دستگاه‌های دولتی یا مسئولین ارشد مالی دولت قرار می‌دهد.
- ۲- اطلاعات مالی معتبری برای تعیین و پیش‌بینی وضعیت مالی دولت و واحدهای تابعه آن تهیه و در اختیار تصمیم‌گیرندگان قرار می‌دهد.
- ۳- اطلاعات لازم و مفیدی را برای برنامه‌ریزی، بودجه‌بندی، جمع‌آوری و پس از قابل استفاده نمودن آن در اختیار مسئولین رده‌های مختلف مدیریت دولتی قرار می‌دهند تا آثار تحصیل و مصرف منابع مالی را در تحقق اهداف عملیاتی دولت بررسی و ارزیابی می‌شوند.
- ۴- سیستم حسابداری دولتی ابزار قابل ملاحظه‌ای برای ارزیابی کارایی مدیران اجرایی به حساب می‌آید. سیستم حسابداری دولتی از سیستم بودجه‌بندی پیروی می‌نماید و

اطلاعات مالی را با اطلاعات مالی قابل پیش‌بینی شده در بودجه مقایسه و به افشای انحرافات مطلوب و یا نامطلوب بودجه می‌پردازد.

۵- یکی دیگر از موارد استفاده حسابداری دولتی، ایجاد ارتباط صحیح بین واحدهای اجرائی دولت می‌باشد. از طریق سیستم حسابداری دولتی اطلاعات مالی موردنیاز واحدهای اجرائی دولت تأمین می‌گردد و این اطلاعات برحسب نیاز بین واحدهای اجرائی دولت مبادله می‌شود. (باباجانی، ۱۳۸۲)

### ۱-۵- انواع استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی دستگاه‌های دولتی

دنیای امروز دنیای اطلاعات است و کسی برنده است که اطلاعات بیشتر و مربوطتری در اختیار داشته باشد. گزارش‌های مالی یکی از مهم‌ترین منابع کسب اطلاعات است پس می‌توان گفت هدف کلی گزارشگری مالی فراهم آوردن اطلاعات است که آثار مالی معاملات، عملیات و رویدادهای مؤثر بر وضعیت مالی و نتایج عملیات یک سازمان را بیان می‌کند. نقص نظام اطلاعاتی در بیشتر موارد منجر به ضعف تصمیم‌گیری و درواقع ضعف در اداره امور می‌شود پس اطلاعات درست برای استفاده‌کنندگان مالی بسیار دارای اهمیت می‌باشد.

استفاده‌کنندگان حسابداری دولتی به دودسته کلی تقسیم می‌شوند:

الف) استفاده‌کنندگان داخل سازمان که شامل افراد و گروه‌های مشروحه زیر هستند، به‌طور مستقیم در فعالیت‌های موسسه دولتی شرکت دارند و از اطلاعات مالی در جهت تصمیم‌گیری استفاده می‌کنند؛ مانند مسئولین برنامه‌ریزی، وزیر یا رئیس موسسه دولتی، مدیران سطوح میانی، بازرسان و حسابرسان داخلی

ب) استفاده‌کنندگان خارج از وزارتخانه یا موسسه دولتی افراد یا سازمان‌هایی هستند که به‌طور مستقیم در فعالیت‌های وزارتخانه یا موسسه دولتی شرکت ندارند، لیکن به‌صورت قانونی حق دارند از اطلاعات استخراج‌شده از سیستم حسابداری مورد عمل سازمان‌های مذکور استفاده کنند؛ مانند هیأت دولت، نمایندگان مجلس، حسابرسان مستقل و مردم (باباجانی، ۱۳۸۲:۲۲)

### ۱-۶- انواع مبانی حسابداری

مبانی حسابداری یعنی این‌که درآمدها و هزینه‌ها را در چه زمانی شناسایی و در دفاتر حسابداری ثبت شوند. از نقطه‌نظر حسابداری زمان ثبت درآمدها و هزینه از اهمیت قابل‌ملاحظه‌ای برخوردار است و می‌تواند در سیستم حسابداری مؤثر واقع شود و تغییراتی در آن به وجود آورد. به بیانی

ساده‌تر مبنای حسابداری یعنی استفاده از یکی از روش‌های زیر برای شناسایی و ثبت درآمد و هزینه در دفاتر حسابداری:

الف- روش شناسایی و ثبت درآمد و هزینه در زمان وصول وجه درآمد یا پرداخت هزینه.  
 ب- روش شناسایی و ثبت درآمد و هزینه در زمان تحمل یا ایجاد درآمد و یا در زمان تحقق یا ایجاد هزینه: صرف‌نظر از زمان دریافت وجه درآمد یا پرداخت وجه هزینه.  
 هریک از روش‌های شناسایی و ثبت درآمد و هزینه نوعی مبنای حسابداری محسوب می‌شود که حسب مورد در حسابداری مؤسسات بازرگانی و مؤسسات غیرانتفاعی مورد استفاده قرار می‌گیرد. مدیران به‌عنوان اشخاصی که منابع مالی و غیرمالی کل کشور در اختیار آن‌ها می‌باشد و در حیطه اختیاراتشان از آن‌ها استفاده می‌کنند بایستی اطلاعات کاملی در خصوص مبنای حسابداری داشته باشند و بدانند این مبنای چه برخوردی با درآمدها و هزینه‌ها خواهند داشت. انواع مبنای حسابداری عبارتند از:

- ۱- مبنای نقدی
- ۲- مبنای تعهدی کامل
- ۳- مبنای نیمه تعهدی
- ۴- مبنای تعهدی تعدیل‌شده
- ۵- مبنای نقدی تعدیل‌شده

#### ۱-۶-۱- مبنای نقدی

حسابداری نقدی یک سیستم حسابداری است که اساس آن بر دریافت و یا پرداخت وجه نقد استوار است و هرگونه تغییر در وضعیت مالی مؤسسه مستلزم مبادله وجه نقد است. درآمد زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌گردد که وجه نقد آن‌ها دریافت شود و هزینه‌ها زمانی شناسایی و ثبت می‌شوند که وجه آن‌ها به‌صورت نقد پرداخت گردد. (باباجانی، ۱۳۸۲: ۲۴)

#### ۱-۶-۲- مبنای تعهدی کامل

این مبنا به دودسته تقسیم می‌شود:

الف- شناسایی و ثبت درآمدها

درآمدها در زمانی که تحصیل می‌شوند یا تحقق می‌یابند مورد شناسایی قرار گرفته و در دفاتر حسابداری منعکس می‌گردند. در این مبنا زمان تحصیل یا تحقق درآمد هنگامی است که درآمد

به صورت قطعی تشخیص می‌شود و یا بر اثر ارائه خدمات حاصل می‌گردد. لذا زمان وصول وجه در این روش مورد توجه قرار نمی‌گیرد.

#### ب- شناسایی و ثبت هزینه‌ها

در حسابداری تعهدی مبنای شناسایی و ثبت هزینه‌ها، زمان ایجاد و یا تحقق هزینه‌هاست به بیانی دیگر زمانی که کالا تحویل می‌گردد و یا خدمتی انجام می‌شود، برای موسسه معادل بهای تمام‌شده کالای تحویلی و یا خدمت انجام یافته بدهی قابل پرداخت ایجاد می‌شود. (باباجانی، ۱۳۸۲: ۲۴)

#### ۱-۶-۳- مبنای نیمه تعهدی

در این روش شناسایی درآمدها مانند روش حسابداری نقدی است و برای هزینه‌ها از مبنای تعهدی بهره می‌گیرد؛ یعنی هنگامی که تأمین اعتبار یا تعهد باید هزینه‌ها شناسایی و ثبت گردند، لذا هزینه‌های واقعی دوره مالی در حساب‌های هر دوره مالی ثبت می‌شود. این روش شیوه مؤثری برای کنترل هزینه‌ها و از طرفی به دلیل امکان عدم وصول درآمدهای تحقق یافته به‌طور کامل مبنای حسابداری نقدی را عمل می‌نماید. (بهزادی فر و همکاران، ۱۳۹۰)

#### ۱-۶-۴- مبنای تعهدی تعدیل شده

هزینه‌ها در هنگام ایجاد، شناسایی و بر مبنای تعهدی کامل در دفاتر ثبت می‌شوند. لیکن درآمدها در این مبنا برحسب ماهیت آن‌ها به دودسته تقسیم می‌شوند. درآمدهایی که قابل اندازه‌گیری بوده و در عین حال در دسترس باشند و لذا در زمان کوتاهی پس از تشخیص قابل وصول خواهد بود. این قبیل درآمدها با استفاده از حسابداری تعهدی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند. دسته‌ای دیگر از درآمدها فاقد ویژگی‌های فوق بوده، لذا اندازه‌گیری و تشخیص آن‌ها مشکل و عملاً غیرممکن می‌باشد و یا وصول آن‌ها در مدت کوتاهی پس از تشخیص امکان پذیر نمی‌باشد، این قبیل درآمدها با استفاده از حسابداری نقدی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌گردند. (باباجانی، ۱۳۸۲: ۲۴)

#### ۱-۶-۵- مبنای نقدی تعدیل شده

مطابق این روش درآمدها در دوره‌ای ثبت می‌شود که وصول می‌گردد و هزینه‌ها در زمان پرداخت وجوه نقد بابت تعهدات ایجاد شده صورت می‌گیرد. لذا در هنگام وصول شناسایی و ثبت می‌شود. هزینه‌ها هنگام پرداخت تعهدات ناشی از دریافت کالا، خدمات شناسایی و ثبت می‌شوند، در نتیجه

باید تعهد انجام گردد و سپس پرداخت شود. در وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی این روش رواج کامل دارد که علت متساوی بودن هزینه‌های پرسنلی در زمان انجام تعهد و هنگام پرداخت آن‌هاست. (بهزادی فر و همکاران، ۱۳۹۰)

در این بخش سعی گردید مبنای حسابداری به‌خوبی تشریح گردد. مبنای حسابداری یعنی اینکه درآمدها و هزینه‌ها را در چه زمانی شناسایی و در دفاتر حسابداری ثبت شوند. با توجه به اهمیتی که میزان درآمدها و هزینه‌های یک دوره مالی برای سازمان‌ها دارا می‌باشد و مبنای نقدی در کشور قادر به پاسخگویی نیازهای حسابداری نبود مبنای دیگری بنام تعهدی بر اساس الزاماتی جایگزین مبنای نقدی گردید.

با توجه به الزامات موجود از جمله مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ و ۴۹ برنامه چهارم، ماده ۲۱۹ برنامه پنجم توسعه، ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری، بند ۳۲ سیاست‌های ابلاغی مقام معظم رهبری، مصوبات هیأت امنای و بخشنامه‌های وزارت، به‌کارگیری حسابداری (مبنای) تعهدی طی بیست سال گذشته یک‌روند افزایشی در دولت‌ها و سازمان‌های بخش عمومی داشته است. به دلیل اهمیت موضوع، سعی گردید در زمینه حسابداری تعهدی توضیحاتی ارائه گردد.

اعتقاد بر این است که حسابداری تعهدی در تصمیم‌گیری بهتر و افزایش عملکرد و پاسخگویی از طریق استفاده از گزارشگری و بودجه‌بندی بر مبنای تعهدی نقش مهمی دارد. به‌ویژه که حسابداری تعهدی، در تصمیمات مدیریتی در خصوص ارقام ترازنامه نقش داشته و سبب مدیریت بهتر هزینه می‌شود. همچنین، امکان بودجه‌بندی تعهدی، رسیدن به مشتری مداری، تخصیص بهتر منابع، عملکرد و پاسخگویی بیشتر را فراهم می‌نماید. بعلاوه، دستیابی به گزارش‌های تعهدی مبنایی بهتر برای پاسخگویی به دولت و جامعه فراهم می‌نماید. مبنای تعهدی اطلاعاتی با کیفیت بالاتر برای تصمیم‌های مربوط به مدیریت و تخصیص منابع فراهم می‌نماید و یک معیار کارآ و قابل اتکایی در ارتباط با سلامت سازمان از طریق تهیه گزارش‌های کامل و صحیح در مورد تمام بدهی‌ها و مبالغ دریافتی در اختیار قرار می‌دهد.

مبنای تعهدی، نقاط ضعف سیستم نقدی را برطرف نموده و تصویری کامل از دارایی‌ها و بدهی‌ها، هزینه‌های واقعی و عملکرد منعکس می‌کند که با گرایش به سمت اصلاح مدیریت بخش عمومی و ارزیابی عملکرد بر مبنای خروجی منطبق بوده و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان داخلی و خارجی را برآورده می‌سازد. بعلاوه، مبنای تعهدی روشی برتر برای گزارش وضعیت واقعی از منابع موجود و تعهدات آتی بوده و کیفیت و مربوط بودن اطلاعات را برای سیاست‌گذاری بلندمدت بهبود می‌بخشد.

### ۱-۶-۶- مزایای به کارگیری مبنای تعهدی

در بخش عمومی، حسابداری به عنوان یک سیستم اطلاعات مالی در نظر گرفته می شود که هدف آن تهیه اطلاعات مالی مفید برای مدیریت، اندازه گیری عملکرد و اهداف پاسخگویی برای استفاده کنندگان می باشد. چند نمونه از مزایای مبنای تعهدی به شرح زیر می باشند:

- ۱- **پاسخگویی و تصمیم گیری:** مبنای تعهدی با ارائه اطلاعات اضافی، فرآیند تصمیم گیری را بهبود می بخشد.
- ۲- **مدیریت هزینه:** در حسابداری نقدی هزینه ها زمانی شناسایی می شوند که وجه نقد پرداخت شده باشد. صرف نظر از ماهیت هزینه، با تحصیل دارائی ها (مانند ساختمان، مبلمان، اثاثیه و تجهیزات) به روشی مشابه با پرداخت برای هزینه های پرسنلی و سایر هزینه های عملیاتی مثال هزینه برق رفتار می گردد؛ اما در سیستم تعهدی، هزینه ها زمانی به حساب گرفته می شوند که تحمل شده باشند. صرف نظر از پرداخت نقدی، هزینه های سرمایه ای به عنوان دارایی شناسایی می شوند و هزینه دارایی را با تخصیص هزینه های سرمایه ای آن ها طی عمر مفیدشان مستهلک و به عنوان هزینه خدمات در هر دوره در نظر گرفته می شود. در ضمن هزینه های تحقق یافته و پرداخت نشده شناسایی و به عنوان بدهی ثبت می شود؛ مانند مزایای بازنشستگی.
- ۳- **مدیریت دارایی:** در مبنای نقدی دارایی ها زمانی که وجه نقد پرداخت می گردد به عنوان مخارج شناسایی می شوند؛ اما در مبنای تعهدی، با ثبت کامل دارایی ها، در حفظ، جایگزینی، شناسایی و کنارگذاری آن ها بهتر مدیریت می شوند.
- ۴- **مدیریت دریافتی ها:** مبنای تعهدی برای درآمد غیرنقدی یک حساب دریافتی ایجاد می کند تا مبلغ درآمدی که مشتری هنوز بدهکار است را ثبت نماید.
- ۵- **مدیریت بدهی ها:** در مبنای نقدی بدهی ها شناسایی نمی شود و در ارزیابی وضعیت و نتایج مالی و یا تعیین نیازهای درآمدی آینده به حساب نمی آیند. به علاوه هزینه های معوق نیز در پایان سال مالی معلوم نیستند، ولی در مبنای تعهدی با تعیین کوتاه مدت یا بلندمدت بودن آن ها به مدیران کمک می کند تا با کمبود وجه نقد مواجه نگردند.
- ۶- **تهیه اطلاعات کامل در مورد هزینه ها:** ارائه اطلاعات کامل هزینه ها برای قیمت گذاری، مدیریت عملکرد و بودجه بندی مفید می باشد. در سیستم نقدی فقط هزینه هایی که در جریان نقدی اثر داشته باشند گزارش می شوند.

۷- تهیه صورت‌های مالی برای اهداف گزارشگری: صورت‌های مالی تهیه‌شده بر مبنای تعهدی، کارایی و اثربخشی بخش‌ها را ارزیابی نموده و زمینه را برای تقلب و فساد کاهش می‌دهد.

### ۷-۱- چرخه حسابداری

سیستم حسابداری باید کلیه اطلاعات مالی را شناسایی، اندازه‌گیری، ثبت، طبقه‌بندی و در قالب صورت‌های مالی تلخیص کند تا اطلاعات مفیدی را برای استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری فراهم نماید. فرآیند عملیات حسابداری شامل یک سری عملیات است که به‌طور پیاپی در هر دوره مالی تکرار می‌شوند. این عملیات پیاپی را چرخه حسابداری می‌گویند.

عملیات حسابداری که از ابتدای دوره مالی تا پایان دوره انجام می‌شود عبارت است از:

۱- جمع‌آوری اطلاعات مربوط به رویدادهای مالی

۲- تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی و ثبت آن‌ها در سند حسابداری

۳- ثبت رویدادهای مالی در دفتر روزنامه

۴- انتقال اطلاعات از دفتر روزنامه به دفتر کل

۵- تهیه تراز آزمایشی

۶- اصلاح و تعدیل حساب‌ها

۷- تهیه تراز آزمایشی اصلاح‌شده

۸- تهیه صورت سود و زیان

۹- بستن حساب‌های موقت

۱۰- تهیه تراز آزمایشی اختتامی

۱۱- تهیه ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد

۱۲- بستن حساب‌های دائمی

می‌توان چرخه حسابداری را این‌گونه بیان نمود فرآیندی است که هر سازمان به‌وسیله آن می‌تواند صورت‌های مالی خود را برای یک دوره معین و مشخص زمانی تهیه کند. پس هدف نهایی، تهیه صورت‌های مالی سازمان می‌باشد.

در چرخه حسابداری مانده پایان دوره حساب‌ها که از سال قبل به سال جاری انتقال داده شده است در قالب سند افتتاحیه در حساب‌ها منظور می‌شود سپس در طی دوره پس از تجزیه و تحلیل طبق اصول پذیرفته‌شده حسابداری، برای هر رویداد مالی سند حسابداری مرتبط با آن صادر و در دفتر روزنامه ثبت می‌گردد. پس از آن که رویدادهای مالی در دفتر روزنامه ثبت شد، مبالغ بدهکار و

بستانکار حساب‌های مربوط در دفتر کل نوشته می‌شود البته امروزه تمامی این کارها به صورت سیستمی و به وسیله رایانه انجام می‌گردد.

تراز آزمایشی فهرستی از نام و مانده کلیه حساب‌ها در یک زمان مشخص می‌باشد که در قالب دو ستون یا چند ستون تهیه می‌شود. با توجه به مبانی حسابداری در پایان هر دوره مالی بعضی از حساب‌ها مانند پیش‌پرداخت‌ها یا پیش‌دریافت‌ها نیاز به اصلاح دارند. به منظور گزارش مانده‌های صحیح در صورت‌های مالی در پایان هر دوره مالی بایستی ثبت‌های اصلاحی صورت گیرد. تراز آزمایشی اصلاح‌شده که همان تراز آزمایشی تهیه‌شده در مرحله قبلی می‌باشد پس از ثبت‌های اصلاحی تهیه می‌شود؛ و سپس بر طبق استانداردهای حسابداری صورت‌های مالی سودوزیان، ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد تهیه می‌گردد. بستن حساب‌ها در پایان دوره مالی صورت می‌پذیرد و به معنی صفر کردن مانده حساب‌های موقت و دائمی می‌باشد؛ که تمامی این عملیات از شروع تا پایان دوره مالی توسط حسابداران در سازمان‌ها صورت می‌پذیرد. همان‌طور که ملاحظه می‌شود، عملیات حسابداری در دو مقطع طی دوره و پایان دوره مالی انجام می‌شود و به‌طور کلی عملیات ردیف‌های ۱ لغایت ۴ در طی دوره و مابقی در پایان دوره صورت می‌پذیرد.

هدف ما در این بخش آشنایی با چرخه حسابداری بوده و انتظار می‌رود یک مدیر دولتی با موضوعات مطرح‌شده به صورت کلی آشنا گردد تا بتواند درک درستی از فعالیت‌های حسابداری در سازمان خود داشته باشد.

## ۸-۱- طبقه‌بندی حساب‌های مستقل در حسابداری دولتی ایران

### ۸-۱-۱- حساب‌های مستقل در وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی

حساب‌های مستقلی که در وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی مورد استفاده قرار می‌گیرند:

۱) **حساب‌های مستقل وجوه دولتی:** اولین دسته از حساب‌های مستقل که عمدتاً بر فعالیت‌های مصرفی تأکید دارند به حساب‌های مستقل برای وجوه دولتی موسوم گردیده‌اند. دارایی‌ها و کلیه منابع این قبیل حساب‌های مستقل متعلق به دولت بوده و مأموریت آن‌ها در درجه نخست بر تحصیل و مصرف منابع متمرکز می‌شود. حساب‌های مستقل برای وجوه عمومی عبارتند از:

**الف- حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه‌ای:** در ایران هر وزارتخانه یا مؤسسه

دولتی مکلف است برای ثبت عملیات وصول و مصرف وجوهی که از محل اعتبارات جاری مصوب از خزانه‌داری کل دریافت می‌کنند حساب مستقلی تحت عنوان حساب مستقل وجوه هزینه‌ای نگهداری می‌نمایند.



**ب- حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای:** هر وزارتخانه یا سازمان دولتی برای هر یک از طرح‌های عمرانی مورد اجرای خود باید حساب مستقلی نگهداری نماید که شامل حساب‌های متوازن بودجه‌ای و حساب‌های عادی می‌باشد. مصارف این حساب مستقل از درآمدهای عمومی دولت تأمین می‌شود و نحوه نگهداری حساب‌ها، تهیه صورت‌های مالی سالانه و انجام هزینه‌های آن تابع قانون محاسبات عمومی، قانون برنامه‌بودجه، قانون بودجه سالانه کشور و مقررات دیگری است که در طرح مصوب مشخص گردیده‌اند.

**ج- حساب مستقل وجوه اعتبارات اختصاصی:** این حساب مستقل برای نشان دادن حساب‌های مربوط به دریافت و مصرف وجوه و درآمدهای اختصاصی که به موجب قانون برای مصرف یا مصارف خاص در بودجه کل کشور تحت همین عنوان منظور می‌گردد نگهداری می‌شود.

**۲) حساب‌های مستقل وجوه امانی:** واحدهای حسابداری و مالی مستقلی هستند که سازمان دولتی نگهدارنده آن‌ها ملزم می‌باشد فعالیت‌های مربوط به وجوه و اموالی را که بدون داشتن حق مالکیت بر آن‌ها برای مصارف خاص در اختیار خود گرفته است در آن‌ها ثبت نماید.

**الف- حساب مستقل وجوه سپرده:** این حساب مستقل شامل حساب‌های متوازن مربوط به دریافت و استرداد سپرده‌ها و تضمین‌هایی است که مؤسسات دولتی از اشخاص حقیقی یا حقوقی در موارد مختلف دریافت یا از مبالغ قابل پرداخت به آن‌ها کسر می‌نمایند. شرایط دریافت، نگهداری حساب‌های بانکی و استرداد یا ضبط این سپرده‌ها معمولاً در قانون محاسبات عمومی و مقررات اجرایی آن و قراردادهای پیش‌بینی شده است.

**ب- حساب مستقل پرداخت حقوق بازنشستگان:** این حساب مستقل معمولاً شامل حساب‌های متوازن دریافت از صندوق بازنشستگی مربوط و پرداخت حقوق به بازنشستگان و حساب‌های بانکی مربوط می‌باشد.

**ج- حساب مستقل صندوق بازنشستگی:** این حساب مستقل در هر صندوق بازنشستگی مربوط به کارکنان دولت جهت ثبت فعالیت‌های مالی مربوط به وصول کسور بازنشستگی کارکنان از سازمان دولتی مربوط و سایر دریافت‌ها و پرداخت حقوق بازنشستگی و وظیفه به کارکنان بازنشسته و وظیفه‌بگیر ایجاد می‌شود.

**د- حساب مستقل صندوق پس انداز و وام:** بعضی سازمان‌های دولتی طبق مقررات مکلف‌اند همه ماهه مبلغ یا درصد معینی از حقوق کارکنان کسر و مبالغ معینی بابت سهم سازمان دولتی از محل اعتبارات مصوب خود بر آن بیفزایند و جمع مبالغ مذکور را به حساب صندوق واریز نماید. اندوخته‌های مذکور معمولاً در صورت بازنشستگی، بازخرید خدمت یا از کارافتادگی مستخدم طبق مقررات به وی پرداخت می‌گردد.

### ۹-۱- صورت‌های مالی

صورت‌های مالی با مقاصد عمومی برای پاسخگویی به نیازهای استفاده‌کنندگانی تهیه می‌شود که در موقعیت دریافت گزارش‌های متناسب با نیازهای اطلاعاتی خاص خود نیستند. صورت‌های مالی به‌طور جداگانه یا همراه با سایر گزارش‌ها، جهت استفاده عموم ارائه می‌شود.

هدف صورت‌های مالی، ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد سازمانی است که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع شود. صورت‌های مالی همچنین نتایج ایفای وظیفه مباشرت مدیریت یا حسابداری آن‌ها را در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته است، نشان می‌دهد. به‌منظور دستیابی به این هدف، در صورت‌های مالی یک واحد سازمانی اطلاعاتی درباره موارد زیر ارائه می‌شود:

#### الف . داراییها

در علم حسابداری، عبارت است از کلیه اموال و حقوقی که دارای ارزش پولی باشند. دارایی‌های یک واحد ممکن است پدیده‌های عینی و مشهود باشند. مثل زمین، ساختمان، موجودی نقدی و موجودی کالا، یا به‌صورت حقوق مالی و امتیازات غیرقابل رؤیت، مثل سرقتی و مطالبات از اشخاص.

#### ب . بدهیها

عبارت است از تعهد انتقال منافع اقتصادی توسط واحد تجاری ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته است.

#### ج . حقوق صاحبان سرمایه

به‌طور کلی واژه حق شامل حقوق صاحبان سهام و حقوق بستانکاران می‌باشد. در واقع در معادله حسابداری، دارایی برابر است با حقوق نسبت به همان دارایی، که این حقوق شامل حقوق مالکانه و حقوق غیر مالکانه می‌باشد.

د. درآمدها

عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه، به‌جز موارد مرتبط با آورده صاحبان سرمایه که از فعالیت‌های اصلی و مستمر واحد تجاری ناشی شده باشد.

ه. هزینه‌ها

مخارجی که یک مؤسسه برای ارائه خدمات به مشتریان و کسب درآمد متحمل می‌شود.

و. جریانهای نقدی

درواقع انتقال منابع مالی (پول نقد) به درون سازمان یا پروژه یا خروج آن اطلاق می‌شود. این اطلاعات، همراه با سایر اطلاعات مندرج در یادداشتهای توضیحی، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را در پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی واحد تجاری و خصوصاً در زمان‌بندی و اطمینان از توانایی آن در ایجاد وجه نقد کمک می‌کند.

### ۱-۹-۱- اجزای صورت‌های مالی

مجموعه کامل صورت‌های مالی شامل اجزای زیر است:

#### ۱-۱-۹-۱- صورت‌های مالی اساسی

- ۱- صورت‌وضعیت مالی
- ۲- صورت تغییرات در وضعیت مالی
- ۳- گردش حساب تغییرات در ارزش خالص
- ۴- صورت مقایسه بودجه یا عملکرد
- ۵- یادداشتهای توضیحی که شامل خلاصه‌ای از اهم رویه‌های حسابداری و سایر یادداشتهای مؤثر در صورت‌های مالی است.

#### ۱-۹-۲- نحوه ارائه صورت‌های مالی

نحوه ارائه صورت‌های مالی به ۵ دسته به شرح زیر تقسیم می‌گردد:

#### ۱-۲-۹-۱- صورت‌وضعیت مالی

صورت‌وضعیت مالی حاوی اطلاعات زیر می‌باشد:

الف. موجودی نقد

ب. حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای

- پ . حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای
- ت . سرمایه‌گذاری‌ها
- ث. موجودی مواد و کالا
- ج. پیش‌پرداخت‌ها
- چ . دارایی‌های ثابت مشهود
- ح . دارایی‌های نامشهود
- خ . حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای
- د . حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای
- ذ . پیش‌دریافت‌ها
- ر . ذخایر
- ز. بدهی‌های بلندمدت
- س. حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت
- ش. ارزش خالص

نمونه‌ای از صورت وضعیت مالی به شرح زیر ارائه شده است:

**واحد گزارشگر نمونه**

**صورت وضعیت مالی**

**در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۰۲**

۱۳۰۱/۱۲۳۹ (تجدید یافته شده)	۱۳۰۲/۱۲۳۹	یادداشت	بدهی‌ها و ارزش خالص	۱۳۰۱/۱۲۳۹ (تجدید یافته شده)	۱۳۰۲/۱۲۳۹	یادداشت	دلاری‌ها
میلیون ریال	میلیون ریال			میلیون ریال	میلیون ریال		
			بدهی‌های جاری				دارایی‌های جاری
			حساب‌ها و اسناد				
.....	.....		پرداختی حاصل از معاملات	.....	.....		موجودی نقد
			حساب‌ها و اسناد				حساب‌ها و اسناد
.....	.....		پرداختی حاصل از رویدادهای غیرمبادله‌ای	.....	.....		دریافتی حاصل از معاملات
			حساب‌ها و اسناد				حساب‌ها و اسناد
.....	.....		اسناد پرداختی بلندمدت	.....	.....		دریافتی حاصل از رویدادهای غیرمبادله‌ای
			پیش دریافتها	.....	.....		سرمایه گذاری‌های کوتاه مدت
.....	.....		سایر بدهی‌های جاری	.....	.....		موجودی مواد و کالا
.....	.....		جمع بدهی‌های جاری	.....	.....		پیش پرداختها
			بدهی‌های غیرجاری	.....	.....		جمع دارایی‌های جاری
			حساب‌ها و اسناد				دارایی‌های غیرجاری
.....	.....		پرداختی بلندمدت	.....	.....		دارایی‌های ثابت
			ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	.....	.....		مشهود
.....	.....		سایر بدهی‌های غیرجاری	.....	.....		دارایی‌های نامشهود
.....	.....		جمع بدهی‌های غیرجاری	.....	.....		سرمایه گذاری‌های بلندمدت
			ارزش خالص	.....	.....		سایر دارایی‌ها
.....	.....		ارزش خالص پایان دوره	.....	.....		جمع دارایی‌های غیرجاری
.....	.....		جمع بدهی‌ها و ارزش خالص	.....	.....		جمع دارایی‌ها

یادداشت‌های توضیحی ..... تا ..... مندرج در صفحات ..... تا ..... جزء

لایفک صورت‌های مالی است

**۱-۱-۲-۲- صورت تغییرات در وضعیت مالی**

صورت تغییرات در وضعیت مالی به دو بخش تقسیم شده است که به ترتیب منابع و مصارف می‌باشند که حاوی اطلاعات زیر می‌باشد:

الف . درآمدها:

- دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته
- دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی
- کمک‌های بلاعوض دریافتی
- سایر درآمدها

ب . هزینه‌ها:

- جبران خدمت کارکنان
- استفاده از کالا و خدمات
- هزینه‌های اموال و دارایی
- یارانه
- کمک‌های بلاعوض
- رفاه اجتماعی
- سایر هزینه‌ها

**۱-۱-۲-۳- گردش حساب تغییرات در ارزش خالص**

گردش حساب تغییرات در ارزش خالص حاوی اطلاعات زیر می‌باشد:

- ارزش خالص در ابتدای سال
- تعدیلات سنواتی
- ارزش خالص در ابتدای سال - تعدیل شده
- خالص تغییر در وضعیت مالی
- سایر تغییرات در ارزش خالص
- مازاد تجدید ارزیابی
- تفاوت‌های تسعیر عملیات خارجی
- ارزش خالص در پایان سال

## نمونه‌ای از صورت‌های مالی مربوطه به شرح زیر ارائه شده است:

## واحد گزارشگر نمونه

## صورت تغییرات در وضعیت مالی

## برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳×۲

سال ۱۳×۱ (تجدید ارائه شده)		سال ۱۳×۲		یادداشت
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
				درآمدها
	.....		.....	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات
	.....		.....	تخصیص یافته
	.....		.....	دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی
	.....		.....	کمک‌های بلاعوض دریافتی
	.....		.....	سایر درآمدها
.....		.....		جمع
				هزینه‌ها
	(.....)		(.....)	چبران خدمت کارکنان
	(.....)		(.....)	استفاده از کالا و خدمات
	(.....)		(.....)	هزینه‌های اموال و دارایی
	(.....)		(.....)	پارانه
	(.....)		(.....)	کمک‌های بلاعوض
	(.....)		(.....)	رفاه اجتماعی
	(.....)		(.....)	سایر هزینه‌ها
(.....)		(.....)		جمع
				درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت
	.....		.....	مالیات و عوارض
	.....		.....	درآمد حاصل از مالکیت دولت
	.....		.....	فروش کالا و خدمات
	.....		.....	جرایم و خسارات
	.....		.....	سایر
.....		.....		جمع
(.....)		(.....)		وجوه ارسالی به خزانه
.....		.....		خالص تغییر در وضعیت مالی
				گردش حساب تغییرات در ارزش خالص
.....	.....	.....	.....	ارزش خالص در ابتدای سال
.....	.....	.....	.....	تعدیلات سنواتی
.....	.....	.....	.....	ارزش خالص در ابتدای سال - تعدیل شده
.....	.....	.....	.....	خالص تغییر در وضعیت مالی
.....	.....	.....	.....	سایر تغییرات در ارزش خالص
.....	.....	.....	.....	مازاد تجدید ارزیابی
.....	.....	.....	.....	تفاوت‌های تسعیر عملیات خارجی
.....	.....	.....	.....	ارزش خالص در پایان سال

یادداشت‌های توضیحی ..... تا ..... مندرج در صفحات ..... تا .....، جزء لاینفک صورت‌های مالی است.

#### ۱-۱۰-۲-۴- صورت مقایسه بودجه یا عملکرد

این استاندارد سازمان را ملزم می‌کند تا مقایسه بودجه و عملکرد را ارائه کند و حاوی اطلاعات زیر می‌باشد:

- مقایسه بودجه اولیه و نهایی
- مقایسه بودجه نهایی و عملکرد بر اساس یک مبنای قابل مقایسه
- افشای دلایل تفاوت‌های بااهمیت بین بودجه نهایی با بودجه اولیه و عملکرد در یادداشت‌های توضیحی.

#### ۱-۱۰-۲-۵- یادداشت‌های توضیحی

برجسته نمودن و تشریح اقلام مندرج از صورت‌های مالی است. یادداشت‌های توضیحی می‌تواند دربرگیرنده اطلاعاتی باشد که دارای اهمیت اساسی است، لیکن ارائه آن‌ها در صورت‌های مالی اساسی امکان‌پذیر نبوده است.

اطلاعات زیر باید در یادداشت‌های توضیحی واحد تجاری افشا شود:

- الف. تصریح اینکه صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری تهیه شده است،
- ب. رویه‌های حسابداری اعمال شده در خصوص معاملات و رویدادهای بااهمیت،
- ج. مواردی که افشای آن‌ها طبق استانداردهای حسابداری الزامی شده و در بخش دیگری از صورت‌های مالی ارائه نشده است.
- د. موارد دیگری که در صورت‌های مالی اساسی ارائه نشده است، لیکن افشای آن‌ها برای ارائه مطلوب ضرورت دارد.

#### ۱-۱۱- اسناد خزانه اسلامی

تأمین منابع موردنیاز جهت رشد و توسعه اقتصادی، دغدغه تمام کشورهای درحال توسعه است. بیشتر کشورهای درحال توسعه هنوز نیازهای فراوانی در جهت ساخت و گسترش زیربنای اقتصادی خود دارند. به این منظور نیازمند تجهیز منابع جدید مالی از درون و بیرون هستند. افزون بر این طی این سال‌ها تورم نیز به‌عنوان یکی از مهم‌ترین عوامل مشکلات اقتصادی این کشورها مطرح بوده است؛ بنابراین چگونگی تأمین مالی کسری بودجه یکی از مسائل و دغدغه‌های



همیشه دولت‌ها به‌ویژه کشورهای در حال توسعه است. رایج‌ترین راه برای تأمین کسری بودجه دولت، انتشار اسناد خزانه است؛ که در این بخش سعی نمودیم آن را مورد بررسی قرار دهیم.

### ۱-۱۱-۱- معرفی اسناد خزانه اسلامی

اسناد خزانه اوراقی هستند که دولت‌ها به هنگام کسری بودجه منتشر می‌کنند، در هنگام فروش به کسر فروخته می‌شوند و در سررسید به قیمت اسمی توسط دولت خریداری می‌شود در واقع این اوراق بدون بهره می‌باشد.

درواقع اوراق بهادار با نامی است که دولت به منظور تصفیه بدهی‌های خود بابت طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای با قیمت اسمی و سررسید معین به طلبکاران غیردولتی واگذار می‌کند.

### ۱-۱۱-۲- مزایای انتشار اسناد خزانه اسلامی

مزایای انتشار این اسناد به شرح زیر می‌باشد:

- الف- تصفیه بدهی‌های دولت و تسری در پرداخت بدهی‌های ایشان به پیمانکاران
- ب- ابزاری مؤثر برای بانک مرکزی در اجرای سیاست پولی و تنظیم حجم نقدینگی
- ج- تعیین نرخ سود با استفاده از مکانیزم عرضه و تقاضا
- د- استخراج نرخ سود بدون ریسک
- ه- تأمین کسری بودجه دولت

### ۱-۱۱-۳- تفاوت اسناد خزانه اسلامی با سایر اوراق بهادار

تفاوت عمده این اسناد با سایر اوراق بهادار، در سررسید آن‌ها و پرداخت سود می‌باشد. این اسناد عموماً سررسیدی کمتر از یک سال داشته و اغلب سررسیدشان به صورت ۴، ۱۳، ۲۶ و ۵۲ هفته‌ای است. اسناد خزانه فاقد کوپن سود هستند و عایدی آن‌ها حاصل از خرید ارزان‌تر از ارزش اسمی آن‌هاست. آخرین مالکان این اسناد، در سررسید مبلغ اسمی آن را از دولت دریافت می‌کنند. اسناد خزانه اصلی‌ترین ابزار بازار پول جهت اعمال سیاست‌های پولی است. این ابزار در مقایسه با دیگر ابزارهای بازار پول درجه نقد شوندگی بیشتری دارد؛ زیرا سریع‌تر از ابزارهای دیگر معامله می‌شوند.

دولت با استفاده از این ابزار می‌تواند با توجه به محدودیت منابع و با اتکا به درجه اعتباری خود به انتشار اسناد خزانه اقدام کرده و از راه بازار سرمایه تأمین مالی کند. با انتشار این اوراق

در کنار دیگر اوراق بهادار اسلامی می‌تواند منابع بالقوه خرد و کلان را جمع‌آوری کرده و به سمت هدف‌های کلان اقتصادی جامعه هدایت کند.

### ۱-۱۲- مفاهیم متداول حسابداری در سازمان‌های دولتی

اساس کار حسابداران بر پایه قبول اصول و موازینی است که این اصول خود بر مبنای پذیرش مفاهیم بنیانی شکل‌گرفته که توسط مجامع حرفه‌ای حسابداری مطرح و از طرف حسابداری مورد قبول قرار گرفته است. آشنا شدن با این مفاهیم برای مدیران به‌منزله آشنا شدن با زیربنای فکری کار حسابداران و در حقیقت درک محدودیت‌ها و ضوابطی است که در جریان امور حسابداری وجود داشته و بر نحوه تهیه گزارش‌های مالی و حسابداری تأثیر می‌گذارد. (بختیاری، ۱۳۹۴: ۴۳)

در این بخش به تعریف برخی از مفاهیم حسابداری که جنبه عمومی داشته و با وظایف مدیر مرتبط است ارائه شده است:

مفهوم	توضیحات
ذیحساب	مأموری است از طرف وزارت امور اقتصاد و دارایی که با حکم آن وزارت و تائید دستگاه اجرایی مربوطه وظیفه نظارت بر اجرای قوانین مالی را بر عهده دارد.
عامل ذیحساب	ذیحساب می‌تواند نماینده‌ای از میان مستخدمین واجد شرایط و صلاحیت دستگاه اجرایی مربوطه انتخاب نموده و انجام برخی از وظایف مربوط به خود را به او محول نماید که به اصطلاح به آن عامل ذیحساب می‌گویند.
حسابدار	فردی است که علاوه بر داشتن مهارت در حسابداری تکمیلی از عهده انجام امور مربوط به تشخیص حساب‌ها، تنظیم اسناد مالی، بودجه، عملیات حسابداری سپرده‌ها، بانک و تهیه صورت مقادیر، تنظیم حساب درآمد و ... برآید.
کارپرداز	رئیس دستگاه اجرایی فردی را از بین افراد واجد شرایط دستگاه اجرایی مربوطه انتخاب نموده تا به‌عنوان کارپرداز تا نسبت به خرید یا فروش کالا و خدمات بر اساس آئین‌نامه معاملاتی دولت معاملات آن دستگاه را انجام دهد.
انباردار	فردی است که عهده‌دار دریافت و تحویل گرفتن کالا یا اجناس و صدور رسید انبار، حفظ و نگهداری آن‌ها با توجه به قوانین انبارداری را زیر نظر رئیس سازمان به عهده دارد.
امین اموال	نماینده ذیحساب است که عهده‌دار انجام وظیفه ذیحساب (نظارت بر اموال دولتی و تهیه، تنظیم و نگهداری حساب‌های اموال) می‌باشد.
تفویض اختیار	یکی از رایج‌ترین واژه‌ها در حوزه مدیریت است. لغت تفویض به معنای واگذاری است و زمانی که از تفویض اختیار صحبت می‌شود منظور این است که یک فرد، اختیار در یک اقدام یا یک تصمیم‌گیری را به فرد دیگری واگذار کند.

مقام مجاز	منظور از مقام مجاز فردی است که در صورت صلاحدید وزیر یا رئیس دستگاه بخشی از اختیارات خود را به او که حسب مورد دارای پست سازمانی هستند (مانند مدیر) تفویض نماید. تفویض اختیار قائم به شخص بوده و نمی‌توان اختیار تفویض شده از سوی وزیر یا رئیس را به غیر تفویض نمود.
چک	طبق ماده ۳۱۰ قانون تجارت چک، نوشته‌ای است که به‌موجب آن صادرکننده وجوهی را که نزد محال‌علیه دارد کلاً یا بعضاً مسترد یا به دیگری واگذار می‌نماید.
چک دولتی	چکی است که وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی، برای خارج کردن وجه از حساب بانکی سازمان به‌عنوان تنخواه‌گردان یا انتقال آن به شخص معین و بدون حواله‌کردن با قید علت پرداخت صادر می‌کنند.
چک‌های بین‌راهی	چک‌هایی هستند که در تاریخ صدور توسط مؤسسه یا واحد اجرایی به‌منظور امر خاصی تا پایان همان ماه (زمان گرفتن مغایرت بانکی) طبق صورتحساب و یا اعلامیه بانک از حساب بانکی مؤسسه خارج نشده‌اند.
شماره مسلسل چک	شماره‌ای است که هنگام چاپ شدن برای هر برگ چک به‌طور یگانه و بدون تکرار است و بر روی آن ثبت می‌شود.
امضای صاحب حساب	چک بدون امضای صاحب حساب ارزشی ندارد و قابل پرداخت نیست. حسابهای جاری دولتی به نام دو یا چند فرد گشایش می‌یابد. در این حالت تمام افرادی که در قبال آن حساب «حق امضا» دارند باید چک را امضا نمایند.
شماره حساب جاری	شماره حساب بانکی که وجه معین‌شده از آن حساب پرداخت خواهد شد. این شماره معمولاً به همراه نام صاحب حساب و به روی تمام برگه‌های یک دسته‌چک چاپ یا مهر می‌شود.
دفتر روزنامه	تمامی معاملات روزانه واحد تجاری به ترتیب تاریخ وقوع رویداد در این دفتر ثبت می‌شوند.
دفتر کل	معاملات ثبت‌شده در دفتر روزنامه به‌صورت حداقل هفته‌ای یک‌بار به دفتر کل منتقل می‌شوند.
دارایی	شامل منابع اقتصادی واحد تجاری هستند که انتظار می‌رود در آینده منافی برای مالک یا مالکان آن داشته باشد.
بدهی	به حقوق (جمع حق) مالی اشخاص غیر از مالکان نسبت به دارائی‌های یک واحد اقتصادی را بدهی می‌گویند.
سرمایه	حق یا ادعای مالک یا مالکان نسبت به دارائی‌های یک واحد تجاری را می‌گویند.
حساب	به‌منزله پرونده‌ای مفصل از تغییراتی است که در یک دارائی خاص یا یک بدهی خاص یا سرمایه صاحب مؤسسه، طی یک دوره زمانی معمولاً یک سال رخ می‌دهد و ابزار اصلی ثبت و خلاصه کردن اطلاعات مالی است.
سال مالی	در حسابداری معمولاً یک سال شمسی را به‌عنوان سال مالی انتخاب می‌کنند ولی گاهی از دوره‌های ۳ ماهه، ۶ ماهه و ۹ ماهه نیز استفاده می‌شود که به آن‌ها دوره مالی می‌گویند.
معادله حسابداری	دارائی = بدهی + سرمایه

ثبت	عبارت است از نگارش حسابداری یک رویداد مالی در حساب‌های مربوطه به شکلی خاص.
دیون	عبارت است از بدهی‌های قابل پرداخت سنوات گذشته که ناشی از تعهد دستگاه اجرایی می‌باشد
دیون بلامحل	هرگاه علل عدم تأمین اعتبار ناشی از پایان سال مالی باشد، دیون بلامحل نامیده می‌شود.
دیون بلامحل	بدهی‌های قابل پرداخت سنوات گذشته که در بودجه مربوط اعتباری برای آن‌ها منظور نشده و یا زائد بر اعتبار مصوب و در هر دو صورت به یکی از طرق زیر بدون اختیار دستگاه ایجاد شده است. ۱- احکام قطعی صادره از مراجع صالحه ۲- انواع بدهی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی ناشی از خدمات انجام شده مانند حق اشتراک آب و برق، هزینه مخابرات، پست و هزینه‌های مشابه که خارج از اختیار دستگاه اجرائی ایجاد شده باشد.
مازاد / کسری	اگر درآمد بیشتر از هزینه باشد، مازاد و اگر هزینه بیشتر از درآمد باشد به معنی کسری است
اعتبارات خارج از شمول	بخشی از اعتبارات سالانه دولت به موجب مجوزهای قانونی، بدون رعایت قانونی محاسبات عمومی و سایر مقررات عمومی دولت و بر اساس " قانون نحوه هزینه کرد اعتبارات خارج از شمول قانون محاسبات عمومی دولت " مصرف می‌گردد.
تنخواه	وجوهی است که از دهنده تنخواه به گیرنده تنخواه به‌طور موقت منتقل می‌شود؛ و در سررسید مشخص باید تسویه گردد.
اسناد و مدارک مثبت	در حسابداری مجموعه اسناد و مدارکی را که دلالت بر وقوع یک معامله و یا یک رویداد مالی نماید، اسناد مثبت نامیده می‌شوند
سند حسابداری	ثبت یک رویداد مالی در یک تاریخ مشخص شامل حداقل یک بدهکار و یک بستانکار را سند حسابداری گویند. بعد از تهیه کدینگ برای ثبت رویدادهای مالی از سند حسابداری استفاده می‌کنیم در هر سند حسابداری می‌توان چندین کد حساب را به مبلغی بدهکار و یا بستانکار کرد؛ و به ۲ روش دستی و کامپیوتری صادر می‌شود.
سند عادی	به ثبت رویدادهای جاری گفته می‌شود.
سند افتتاحیه	در ابتدای دوره به‌منظور شروع و انتقال مانده از دوره قبل درج می‌شود.
سند اختتامیه	به‌منظور بستن حسابهای دائم در پایان دوره درج می‌شود این نوع سند حسابداری دقیقاً ثبت برعکس سند حسابداری افتتاحیه است
آرتیکل	به هر کد که در یک سند بدهکار یا بستانکار شود آرتیکل می‌گویند
حساب دائمی	حسابی است که فقط مربوط به یک دوره مالی نبوده و مانده آن‌ها به دوره مالی بعد انتقال می‌یابد؛ مانند حساب‌های دارایی، بدهی و حقوق صاحبان سرمایه
حساب موقت	حسابی است که با پایان یافتن دوره مالی بسته‌شده، در نتیجه مانده آن‌ها به دوره مالی بعد انتقال نمی‌یابد؛ مانند حسابهای درآمد و هزینه

سندی است که تنها دارای دو آرتیکل یعنی یک آرتیکل در سمت بدهکار و یک آرتیکل در سمت بستانکار می‌باشد	سند ساده
سندی است که تعداد آرتیکل‌های آن از دو مورد بیشتر است	سند مرکب
اگر موضوع هزینه خرید کالا باشد به محض تحویل آن به انبار سازمان فرمی حاوی اطلاعات مربوط به نوع کالا، مقدار کالا و مشخصات کامل آن و تاریخ تحویل آن به انبار تنظیم و به امضای تحویل‌دهنده و تحویل‌گیرنده کالا می‌رسد که به آن قبض انبار می‌گویند.	قبض انبار
اگر کالا در خارج از انبار تحویل شود صورت‌جلسه‌ای حاوی اطلاعات لازم تنظیم و به امضای تحویل‌دهنده و تحویل‌گیرنده می‌رسد که صورت‌جلسه مذکور مبنای صدور قبض انبار خواهد بود.	صورت‌جلسه تحویل کالا
در طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی که اجرای آن‌ها به صورت مقطوع به پیمانکار واگذار می‌شود میزان کارهای انجام‌شده و مصالح به کاررفته در فهرستی درج می‌گردد که به فهرست مقادیر کالاهای انجام‌شده معروف است و ضمیمه صورت‌وضعیت می‌گردد.	صورت مقادیر کالای انجام‌شده
از ارزش کل دارایی‌ها منهای ارزش کل بدهی‌های واحد گزارشگر به دست می‌آید	ارزش خالص

### ۱-۱۳- خلاصه فصل

در این فصل توضیح داده شد چرا مدیران دولتی به حسابداری و اطلاعات مالی نیازمندند. اهداف حسابداری دولتی و کاربرد آن بیان گردید. همان‌طور که عنوان شد حسابداری دولتی نظامی است که اطلاعات مالی مربوط به فعالیت‌های وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی را به منظور تصمیم‌گیری صحیح مالی و کنترل برنامه‌های مصوب بودجه سالانه و منابع مالی مورد استفاده دولت، جمع‌آوری، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارش می‌نماید. در تعریف بالا تأکید بر برنامه‌های مصوب سالانه و منابع مالی دولت شده است به دلیل آن که کنترل بودجه و منابع مالی دولت از اصول بنیادین حسابداری دولتی است. در حسابداری دولتی مراحل حسابداری برای کنترل برنامه مصوب سالانه و نیز جلوگیری از تداخل منابع مالی مورد استفاده به کار گرفته می‌شود.

در این فصل عنوان شد که اطلاعات حسابداری که به تصمیم‌گیرندگان درون سازمانی و برون سازمانی ارائه می‌شود. سیستم حسابداری دولتی باید امکان ارائه وضعیت مالی و نتیجه عملیات عالی حساب‌های متعلق به هر سازمان دولتی را طبق اصول استانداردهای حسابداری و نیز امکان بررسی و حسابرسی صورت‌های مالی را به منظور حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات مالی و بودجه‌ای در انجام، ثبت و طبقه‌بندی فعالیت‌های مالی فرا نماید

در این فصل انواع مبنای حسابداری، زمان شناسایی درآمد و هزینه در این مبناها تشریح گردید. همچنین طبقه‌بندی حساب‌های مستقل در حسابداری دولتی ایران و صورت‌های مالی

مورد بحث قرار گرفت و در خصوص ویژگی‌های حسابداری تعهدی و اسناد خزانه اسلامی معرفی جامعی صورت پذیرفت.

### ۱-۱۴- خودآزمایی فصل اول

- ۱- حسابداری دولتی را تعریف کنید.
- ۲- کاربرد و اهداف حسابداری دولتی را بیان کنید.
- ۳- انواع مبانی حسابداری را نام ببرید.
- ۴- صورت‌های مالی را نام برده به‌طور مختصر توضیح دهید.

#### واژه‌ها و مفاهیم مهم

مبانی حسابداری  
مبنای نقدی  
مبنای تعهدی  
صورت‌های مالی  
ترازنامه  
صورت سودوزیان

حسابداری دولتی  
فعالیت اقتصادی  
گزارش مالی  
اطلاعات مالی  
چرخه حسابداری  
اسناد خزانه

## فصل دوم

### آشنایی با نظام بودجه‌ریزی

#### اهداف

پس از مطالعه این فصل شما قادر خواهید بود:

- ۱- بودجه را تعریف نموده و ضرورت بودجه‌ریزی در سازمان را توضیح دهید.
- ۲- خصوصیات بودجه و مزایای بودجه‌بندی را نام ببرید.
- ۳- اصول بودجه را نام‌برده و توضیح دهید.
- ۴- مراحل بودجه را تشریح نمایید.
- ۵- طبقه‌بندی مواد هزینه‌ای را نام‌برده و توضیح دهید.
- ۶- روش‌های بودجه‌نویسی را نام ببرید.

## ۲-۱- مقدمه

در فصل قبل با اصول و مفاهیم اصلی حسابداری آشنا شدیم. چرخه حسابداری توضیح داده شد و تعریفی اجمالی از حسابداری تعهدی ارائه گردید؛ اما یکی از بخش‌های دیگری که مدیران باید نسبت به آن آگاهی داشته باشند مباحث بودجه‌ای است. بودجه آیینی تمام‌نمای کلیه برنامه‌ها و فعالیت‌های دولت برای یک سال مالی به شمار می‌آید. اگر نظام بودجه‌ریزی کشور به ساختمانی تشبیه گردد، اصول بودجه، فونداسیون و اسکلت آن محسوب می‌شود و هر چه بر مبنای اصول علمی و منطق اقتصادی استوارتر باشد قطعاً نتایج مطلوب‌تری به دنبال خواهد داشت. بودجه عمده‌ترین ابزار توسعه برنامه‌ها و سیاست‌های دولت است. در سازمان‌های دولتی بودجه‌بندی از اهمیت زیادی برخوردار است. اگر از ابزار بودجه درست استفاده نشود یا این که با دقت تهیه و تنظیم نشود دائماً با کسری روبه‌رو می‌شود و این کسری‌ها ممکن است باعث استقراض دولت از بانک مرکزی می‌گردد این موضوع به بزرگ‌ترین عامل تورمی و مخرب برای مردم و اقتصاد کشور تبدیل می‌شود.

## ۲-۲- تعریف و سیر تکاملی مفهوم و نقش بودجه

اگرچه از نظر واژه‌شناسی، بودجه از کلمه *bougett* (بوژت) زبان قدیمی فرانسه به معنای کیف و کیسه چرمی کوچک ریشه گرفته است ولی اولین بار در انگلستان به‌عنوان نامی برای کیف کوچک حاوی مهر وزارت دارایی آن کشور به کار رفت، تا این که در سال ۱۷۳۳ میلادی، با نگارش کنونی، *boudgett* به کیفی اطلاق شد که صورت دریافت‌ها و پرداخت‌های انگلستان را در آن می‌نهادند. با چنین کاربردی این لغت دوباره به زبان فرانسه و سایر زبانها راه یافت و بالاخره در آغاز سده نوزدهم با مفهوم کنونی مورد استفاده قرار گرفت. گفته می‌شود:

«بودجه عبارت است از طرحی جامع در قالب اصطلاحات مالی که به‌وسیله آن یک برنامه برای مدت معین اجرا می‌گردد».

گروهی هم معتقدند که: «بودجه یکی از وسایل مالی نظارت قوه مقننه بر دولت و نشان‌دهنده اشکال مالی مداخله دولت در فعالیت‌های اقتصادی کشور است.»  
در اصطلاح متداول بودجه عبارت است از مجموع درآمدها و هزینه‌های یک کشور، یک وزارتخانه، یک شرکت، یک خانوار یا یک شخص، که برای یک دوره معین پیش‌بینی شده است. "

قابل توجه این است که کلیه تعاریف بودجه در چند نکته مشترک هستند:



- ۱- بودجه پیش‌بینی برای آینده است.
  - ۲- بودجه شامل پیش‌بینی درآمدها و برآورد هزینه‌هاست.
  - ۳- بودجه تخصیص پول برای هدف مشخص است.
  - ۴- بودجه وسیله کنترل هزینه‌ها و برآورد هزینه‌های آینده است.
  - ۵- بودجه برای یک دوره معین از زمان تهیه می‌شود.
- با توجه به مجموعه این نکات، شاید همه این خصایص را بتوان چنین خلاصه کرد که:
- «بودجه عبارت است از پیش‌بینی درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه برنامه‌ها و عملیات معین و سایر پرداخت‌ها که در دوره محدودی از زمان انجام می‌شود.»**

بدیهی است هر یک از تعاریف فوق به‌گونه‌ای در تعاریف تئوریک بودجه سالیانه می‌باشد، اما از دیدگاه تخصصی بودجه عبارت است از:

- ۱- طرحی برای تأمین هزینه‌های دولت یا یک بنگاه اقتصادی و انتفاعی برای مدت معین
  - ۲- بیان سیاست مالی که در طول مدت معین از زمان آینده برای وصول به هدف معین تعیین شده و باید تعقیب شود.
- در تعاریف بودجه زمان، هدف، برنامه، درآمد و هزینه به اشکال مختلف مطرح می‌باشد:
- ۱- **هدف:** لازم است مشخص گردد هدف در یک تشکیلات چیست و قرار است پس از تأمین منابع مالی و پایان عملیات اجرائی چه اهدافی از سازمان تأمین‌شده باشد. در واقع هدف‌گذاری و سیاست‌گذاری در سطح کلان توسط مدیریت یا واحد برنامه‌ریزی کننده باید مشخص گردد.
  - ۲- **برنامه:** هر چه متغیرهای اثرگذار در برنامه‌ریزی دقیق‌تر مشخص گردد، انحراف از برنامه کاهش می‌یابد. در برنامه‌ریزی به عوامل تورم، محدودیت منابع مالی، لزوم انتخاب اولویت‌ها و هزینه‌های غیرمعارف باید توجه گردد.
  - ۳- **درآمد:** به‌منظور رسیدن به هدف، انجام برنامه‌ریزی بر وجوه و امکانات نیاز است. اساساً هر ساختار تشکیلاتی برای انجام فعالیت‌های خود نیاز به منابع مالی دارد. از سوی دیگر همواره با محدودیت منابع روبرو می‌باشد و این محدودیت است که مدیران را ناچار به انتخاب می‌کند. انتخاب امری است که لزوم اولویت‌بندی برنامه را مشخص می‌کند.
  - ۴- **هزینه:** بهای تمام‌شده کالا و خدماتی است که به‌منظور کسب درآمد یا دستیابی به یک هدف غیرانتفاعی یا خدمات به فروش رسیده یا انجام‌شده می‌باشد.

تأکید بر جنبه‌های برنامه‌ای بودجه از مشخصات بارز تعاریف جدید و معاصر است. البته تفکیک جنبه‌های برنامه‌ای و مالی کار دشواری است. زیرا بودجه درعین حال که نوعی برنامه است جنبه‌های اقتصادی و مالی نیز دارد و از این جهت بودجه را نوعی برنامه مالی دولت می‌دانند. تعریف زیر این واقعیت را تأیید می‌کند:

**"نصویر فردای سازمان باید امروز با تصمیم مدیران ترسیم شود. این آینده‌نگری را برنامه‌ریزی و تبدیل برنامه‌ها به زبان پول را بودجه می‌نامیم. بودجه‌بندی را فرآیند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود می‌دانند. مجموع کوشش‌هایی که صرف تدوین بودجه و تخصیص منابع می‌شود به منظور "استفاده حداکثر" از منابعی است که معمولاً در حد کفایت وجود ندارد و در اصطلاح اقتصادی کمیاب‌اند، بودجه‌ریزی، هنر قطع هزینه‌های اضافی از بدنه دستگاهها بدون کمترین سروصداست" (همتی، فریور: ۴)**

با توجه به تعاریف فوق و پی بردن به نقش بودجه در دستگاه‌های دولتی، می‌توان اذعان نمود کفایت و کاردانی مدیران دولتی در برنامه‌ریزی و پیش‌بینی دقیق بودجه، همچنین وصول دقیق درآمدها و انجام صحیح هزینه‌ها می‌تواند بستر لازم، برای دستیابی به اهداف جامعه را فراهم نموده و برعکس، ناتوانی دولت‌مردان باعث هدر رفتن اموال عمومی و منافع اجتماعی گشته و علاوه بر آن، دستیابی به اهداف مختلف جامعه را غیرممکن و یا حداقل دشوار خواهد ساخت. پس به جرأت می‌توان گفت که بودجه‌ریزی نبض حکومت است و پیش‌بینی و اجرای صحیح آن، باعث سلامت نظام و اجتماع و درنهایت رضایت عمومی را به دنبال خواهد داشت.

## ۲-۳- ضرورت بودجه‌ریزی در سازمان

بودجه‌بندی را فرآیند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود می‌دانند. مجموع کوشش‌هایی که صرف تدوین بودجه و تخصیص منابع می‌شود به منظور حداکثر استفاده از منابعی است که معمولاً در حد کفایت نمی‌نمایند و به اصطلاح اقتصادی کمیاب هستند؛ بنابراین در راه رسیدن به اهداف مطلوب ضرورت دارد. به نحوی از هر یک از منابع محدود استفاده گردد که در تبدیل کل منابع به پول بتوان گفت با حداقل هزینه، حداکثر استفاده به عمل آمده است. (بگلی، ابراهیمی، ۱۳۸۵)

**۱-۲-۳- سازمان‌ها به سه دلیل عمده به بودجه‌بندی نیازمندند؛**

این سه دلیل عبارتند از :

- الف- نشان دادن مفهوم مالی برنامه‌ها
- ب - شناساندن منابع موردنیاز اجرای برنامه‌ها
- ج - به دست آوردن معیارهای سنجش، نظارت و کنترل نتیجه‌ها در مقایسه با برنامه‌ها (بگلی، ابراهیمی، ۱۳۸۵)

**۲-۴-ارتباط بودجه با مدیریت**

بودجه‌ریزی دولتی نیاز به دانش تخصصی بالا، الگوهای رفتاری اساسی و مهارت‌های مهم دارد. این‌ها با کسب تجربه آموخته می‌شوند و فرآیند یادگیری آن‌ها در حین تحصیلات رسمی می‌تواند آسان‌تر صورت گیرد. کار بودجه‌ریزی به چیزی فراتر از دانش نیازمند است. برای اثربخشی باید در بعضی الگوهای رفتاری مهم تبحر یافت و این نیاز به تجربه یا یادگیری آزمایشگاهی (تجربی) دارد. همچنین بعضی از مهارت‌ها باید کسب شوند. بودجه‌بندی دولتی از نظر تخصصی یکی از چالشی‌ترین و حساس‌ترین فعالیت‌ها در مدیریت امور اداری محسوب می‌شود.

**۲-۴-۱-بودجه و مدیریت دولتی**

از دیدگاه مدیران دولتی بودجه ابزار اصلی ایجاد و توسعه طرح‌ها و خط‌مشی‌های دولتی است. همیشه امکان فرآیند برنامه‌ریزی جداگانه‌ای برای توسعه طرح‌ها وجود دارد، اما چنین فرآیندی اغلب مطالب مبهمی را بدون تأکید بر اولویت‌ها ارائه می‌دهد. بودجه بیانگر مقادیر معین پولی مربوط به فعالیت‌های پیشنهادی دولت است و این تصمیمات بودجه‌ای منعکس‌کننده برنامه‌ها و خط‌مشی‌های دولت به نحوی بسیار دقیق‌تر از اسناد برنامه‌ریزی است.

به‌طور واقع می‌توان گفت بودجه بیانگر برنامه رئیس قوه مجریه نیز است. یا درخواست وجوه برای اداره دولت است. حال یکی از تعاریفی که برای مدیریت به عمل آمده چنین است: مدیریت استفاده مؤثر و کارآمد از منابع مادی، مالی و انسانی است برای نیل به اهداف از پیش تعیین‌شده. پس هدف بودجه را می‌توان استفاده صحیح از منابع مالی جامعه برای نیل به اهداف عمومی دانست. بدین ترتیب بودجه دولتی بخشی از مدیریت دولتی است. (ابراهیم نژاد، فرج وند، ۱۳۸۵،

**۲-۴-۲- رابطه بودجه با حسابداری**

بودجه با حسابداری ارتباط بسیار نزدیک دارد به طوری که می‌توان گفت لازم و ملزوم یکدیگرند. بودجه هدف‌ها و برنامه‌اینده دستگاه را در نظر می‌گیرد و برای تحقق آن اعتبارات موردنیاز را پیش‌بینی می‌نماید. این پیش‌بینی معمولاً در قالب برنامه، فصول و موارد بودجه قرار می‌گیرد. لیکن در عمل می‌بایست به صورت ریز مواد تجزیه‌شده تا ادارات حسابداری بتوانند در هزینه‌ها کنترل دقیق‌تری داشته باشند. عملیات انجام‌شده و نتایج آن به صورت آمارها و گزارش‌های مالی استخراج می‌شود و در اختیار واحدهای بودجه قرار می‌گیرد تا هم از نظر لزوم تغییرات بودجه در سال مورد عمل و هم از لحاظ پیش‌بینی و برآورد نیازهای سال آینده مورد استفاده قرار بگیرد.

تهیه بودجه و نظام مالی بر یکدیگر تأثیر متقابل دارند به طوری که اگر اعتبارات کافی برای امور در نظر گرفته نشده باشد، نظام حسابداری را با مشکل مواجه می‌کند؛ و به همین ترتیب چنانچه نظام حسابداری به طور صحیح و منظم کار نکند و قادر نباشد دفاتر حسابداری را به موقع و اصولی تهیه کند و آمارها و گزارش‌های مالی را استخراج و در اختیار مسئولان قرار دهد، پیش‌بینی بودجه برای دوره مالی مشکل خواهد بود و طبعاً نظارت و کنترل بودجه‌ای نیز غیرمقدور خواهد شد. (فرج‌وند، ۱۳۸۰: ۲۴۱)

**۲-۵- خصوصیات بودجه و مزایای بودجه‌بندی**

بودجه‌ها دارای ویژگی‌هایی هستند که در اکثر کشورها بر این موارد اتفاق نظر وجود دارد و دولت‌ها از داشتن این خصوصیات، مزایایی را دنبال می‌کنند.

**۲-۵-۱- خصوصیات بودجه دولتی**

برای بودجه‌ریزی دولتی خصوصیات وجود دارد که در اکثر کشورها بر این موارد اتفاق نظر دارند :

- ۱- پیش‌بینی بودجه دولت‌ها به صورت یک برنامه کاری جامع و کامل
- ۲- پیش‌بینی بودجه درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار برای تأمین منابع مالی
- ۳- حاکم نمودن اصل احتیاط در تهیه و تنظیم بودجه
- ۴- حاکم نمودن اصل انعطاف‌پذیری در بودجه‌ریزی
- ۵- مطابقت طبقه‌بندی درآمدها و هزینه‌ها با اصول حسابداری دولتی
- ۶- استفاده از سیستم اطلاعات بودجه‌ای

خصوصیات بیان‌شده اجرا نمی‌گردد مگر اینکه به بودجه به عنوان ابزار (مدیریتی برنامه‌ریزی)

نگریسته شود. (بگلی، ابراهیمی)

## ۲-۵-۲- مزایای بودجه‌بندی

بودجه‌بندی نیز همانند سایر فعالیت‌های برنامه‌ریزی، دوره‌ای برای یافتن یک راه‌حل از میان راه‌حل‌های مختلف است تا مدیریت به‌وسیله اطلاعات حسابداری راه و روش مناسبی را برای سازمان خود انتخاب نماید. چنانچه برنامه‌ریزی مناسب و درستی صورت پذیرد می‌تواند مزایای فراوانی را برای سازمان به همراه داشته باشد.

مزایای بودجه‌ریزی به شرح زیر ارائه می‌گردد:

- ۱- همواره اطلاعات در مورد درآمدها و هزینه‌ها و حجم فعالیت‌ها را ارائه می‌دهد و نزدیک‌ترین و باصرفه‌ترین راه‌ها برای انجام برنامه‌ها و رسیدن به اهداف انتخاب می‌گردد.
- ۲- بودجه کمک می‌کند که با حداقل امکانات، حداکثر کارایی در اقتصاد ایجاد شود. با توجه به گریزناپذیر بودن حضور دولت در اقتصاد، بودجه ابزار مهم دخالت دولت در اقتصاد است. دولت از طریق بودجه می‌تواند به مقابله با نوسانات اقتصادی و کنترل رکود و تورم بپردازد. برنامه‌های مختلف را در کل کشور هماهنگ کند یا به‌عبارت‌دیگر با بودجه‌ریزی بین برنامه‌های مختلف دولت را در امور اقتصادی، فرهنگی، اجتماعی و سیاسی ایجاد هماهنگی کنند.
- ۳- بودجه دولت را در دستیابی به اهداف یاری می‌دهد.
- ۴- امکان نظارت بر دولت و دستگاه‌های اجرایی را فراهم می‌کند. (بگلی، ابراهیمی، ۱۳۹۵)

## ۲-۶- اصل بودجه‌بندی و کنترل بودجه‌ای

اصل بودجه‌بندی و کنترل بودجه‌ای که به تصویب هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی رسیده است مقرر می‌دارد که:

- ۱- هر یک از واحدهای دولتی باید یک بودجه سالانه تنظیم نماید.
- ۲- سیستم حسابداری باید قابلیت مقایسه و انطباق عملکرد واقعی با بودجه‌ی مصوب را فراهم نماید.
- ۳- طبقه‌بندی‌ها، اصطلاحات و واژه‌های به‌کاررفته در سیستم حسابداری باید با طبقه‌بندی‌ها، اصطلاحات و واژه‌های به‌کاررفته در بودجه منطبق باشد. (باباجانی، ۱۳۸۲:

(۱۱۸)

در تنظیم بودجه باید اصولی را رعایت کرد که به شرح زیر می‌باشد:

## ۲-۶-۱- اصول بودجه

نقطه نظرات صاحب‌نظران پیرامون اصول بودجه با یکدیگر تفاوت دارند. ولی این تفاوت نظر کلی نبوده و در بعضی از این اصول یک توافق نظر ضمنی وجود دارد. با توجه به تفاوتی که در ساختار دولت، اختیارات دولت و نوع حکومت در بین جوامع مختلف وجود دارد و همچنین پویایی وظایف و اختیارات دولتی در طول زمان، این تفاوت‌ها قابل توجیه می‌باشند. معمولاً اطلاق واژه «اصل» بدان گونه از قواعد و مقررات صورت می‌گیرد که چه از نظر مکان و چه از نظر زمان غیرقابل تغییر باشند. درحالی‌که نباید به دلایل بالا آنچه به صورت متعارف اصول بودجه خوانده می‌شوند تحت شرایط متفاوت تغییر کرده و یا به راحتی و بدون ایجاد مسأله‌ای از سوی دولتی نادیده گرفته شوند. در نتیجه استفاده از کلمه "اصل" برای بیان قواعد و ضوابط بودجه شاید چندان مناسب نباشد. به هر حال از آنجاکه استفاده از این واژه در عمده کتاب‌های مالیه متداول است در اینجا نیز ما به تبعیت برای بیان و معرفی قواعد، مقررات و ضوابط مفید در تهیه و تنظیم بودجه از واژه "اصل" استفاده می‌کنیم. (بختیاری، ۱۳۸۶: ۲۸)

در این فصل، درباره چند اصل که علمای کلاسیک اقتصاد و مالیه عمومی از دیرباز برای تهیه و تنظیم بودجه از آن‌ها استفاده می‌کردند و از سایر اصول نیز، مهم‌تر و استوارتر به نظر می‌آیند، بحث خواهد شد.

### ۱- اصل سالانه بودن بودجه

بودجه یک پیش‌بینی و برآورد و تخمین برای آینده است، پس دارای بعد زمانی است یعنی باید ابتدا و انتهای این برآورد مشخص باشد. این بعد زمانی در اختیار قانون‌گذار است و عرفاً یک سال شمسی است یعنی تمام خط‌مشی‌ها، سیاست‌ها، برنامه‌ها، عملیات، درآمدها و هزینه‌ها و به‌طور کلی تمام محتویات بودجه در طول یک سال شمسی که آن را سنه مالی می‌گویند برآورد و تعیین می‌گردد. (فرزیب، ۱۳۷۱: ۲۳)

### ۲- اصل تعادل بودجه

اصل تعادل به حفظ موازنه بین درآمدها و مخارج اشاره دارد، به‌گونه‌ای که دولت بتواند بدون توسل به استقراض، تعهدات مالی خود را بپردازد؛ بنابراین اصل، جمع ارقام کلیه منابع درآمدهای پیش‌بینی‌شده باید به جمع کلیه ارقام هزینه‌هایی که برای سال بودجه در اجرای برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب محاسبه یا برآورد می‌شود برابر و مساوی باشد. به عبارت دیگر بودجه دولت بایستی نه کسری داشته باشد و نه مازاد. منظور از کسری بودجه، فزونی هزینه‌ها بر درآمدها و منظور از مازاد بودجه فزونی درآمدها بر هزینه‌هاست. (ابراهیمی نژاد، فرج وند، ۱۳۸۵: ۱۲۵)

**۳- اصل وحدت بودجه**

بر این نکته دلالت دارد که بودجه بایستی فقط یک‌بار در سال و به طریقی که شامل کلیه هزینه‌ها و درآمدها باشد جهت رسیدگی و تصویب به مجلس تقدیم شود. کمال مطلوب آن است که هریک از دو بخش عمومی و خصوصی برای کار خود در دوران معین نقشه و برنامه‌ای داشته باشند تا بتوان با سنجش و ارزیابی عملیات آن‌ها از دوباره‌کاری‌ها جلوگیری کرد و در حد منابع و امکانات موجود بهترین و باصرفه‌ترین راه‌ها را برای نیل به هدف‌های جامعه برگزید. اگر این کمال مطلوب، به خاطر آن‌که به تمام برنامه‌ها و فعالیت‌های بخش خصوصی قابل دسترسی نیست، حاصل نشود، لاقلاً این امکان وجود دارد که در بخش عمومی این سنجش و ارزیابی هر چه دقیق‌تر انجام گیرد، کارها هماهنگ گردد و از دوباره‌کاری‌ها پرهیز شود. (ابراهیمی نژاد، فرج وند، ۱۳۸۵: ۱۱۷)

**۴- اصل کاملیت یا جامعیت بودجه**

این اصل یکی از مهم‌ترین اصول بودجه است، به‌منظور تأمین صراحت و دقت دولت در تنظیم و اجرای بودجه است. بر پایه این اصل، بودجه باید به‌صورت کامل و برای همه دستگاه‌های دولتی اعم از وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و همچنین شرکت‌های دولتی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی به‌صورت یکجا تهیه و به مجلس جهت قانون‌گذاری تقدیم گردد. درواقع کلیه درآمدها و سایر دریافت‌های دولت که از طریق دستگاه‌های دولتی جمع‌آوری می‌شود و همچنین هزینه‌ها و سایر پرداخت‌های این قبیل دستگاه‌ها بایستی در لایحه بودجه پیش‌بینی شود. علت وجودی این قاعده از لحاظ سیاسی این است که پارلمان قادر به کنترل مالی دولت باشد، یعنی به مجلس اجازه داده می‌شود که همه جریان‌های مالی دولت را تحت کنترل قرار دهد. (فرج وند، ۱۳۸۰: ۵۰)

**۵- اصل شاملیت یا تفصیل بودجه**

بر اساس این اصل دولت باید بودجه را به‌صورت مشروح و با جزئیات آن تهیه و تنظیم و به مجلس پیشنهاد نماید و نمی‌تواند هیچ بخشی از آن را مجمل در نظر بگیرد. به این صورت که باید بودجه دستگاه‌ها و سازمان‌های مختلف به تفصیل و تفکیک درآمد و هزینه طبقه‌بندی شده و در قالب برنامه‌ها و طرح‌ها به‌صورت استانی و ملی در لایحه منعکس شوند. اصل فوق باید طوری رعایت شود که امکان بررسی جزئیات مربوطه را به نمایندگان مردم بدهد. درواقع عدم رعایت اصل شاملیت یا تفصیل بودجه، امکان تجزیه و تحلیل پارلمان و تشخیص ضرورت اقدام بودجه را منتفی می‌نماید. (بختیاری، ۱۳۸۶: ۳۲)

#### ۶- اصل تخصیص و اصل عدم تخصیص بودجه

طبق اصل تخصیص، دولت موظف است هر اعتباری را صرفاً به همان جای اختصاص دهد که در بودجه مصوب شده است. دولت باید موظف باشد که در عمل مطابق آنچه در بودجه تعیین و اجازه داده شده است هزینه نماید. نباید بودجه تخصیص پیدا کرده برای یک امر را خرج موضوع دیگری نماید چون در این صورت نتیجه موردنظر از اصل شمولیت و کاملیت بودجه حاصل نخواهد شد. بر اساس اصل تخصیص، تمام ارقام منظور در بودجه باید به همان وضع و ترتیبی که در بودجه تعیین و اجازه داده شده است وصول یا مصرف شود. طبق این اصل هر رقم اعتباری که برای هزینه‌ای در بودجه پیش‌بینی شده است تنها برای همان هزینه قابل مصرف است و نباید آن را برای منظور دیگری خرج کرد. از سوی دیگر در این راستا در ماده ۹۳ قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ چنین آمده است: در صورتی که بر اساس گواهی خلاف واقع ذیحساب به تأمین اعتبار و با اقدام یا دستور وزیر یا رئیس موسسه دولتی یا مقامات مجاز از طرف آن‌ها زائد بر اعتبار مصوب و یا برخلاف قانون وجهی پرداخت یا تعهدی علیه دولت امضا شود، هر یک از این تخلفات در حکم تصرف غیرقانونی در وجوه و اموال دولتی محسوب خواهد شد و بر اساس اصل عدم تخصیص، دولت حق ندارد اگر به‌موقع یا جایی بودجه اختصاص نداده‌اند بودجه اختصاص دهد. به عبارت دیگر کلیه درآمدهای دولت باید به خزانه واریز گردد و از درآمد عمومی دولت برای هزینه‌های دولت تأمین اعتبار شود. (بختیاری، ۱۳۸۶، ۳۲)

#### ۷- اصل انعطاف‌پذیری

مطابق با این اصل اگر چنانچه دولت در پیش‌بینی بودجه اعم از درآمدها یا هزینه‌هایش در طول سال با مشکلی برخورد می‌تواند از طریق متمم بودجه و ارائه آن به مجلس بودجه خود را ترمیم کند. در ضمن در داخل هر دستگاه به وزیر یا مسئول مربوطه تا حدی اجازه داده می‌شود که نسبت به جابه‌جایی اعتبارات اقدام کند. از آنجایی که بودجه بر اساس یک برآورد و پیش‌گویی تهیه و تنظیم می‌شود و شرایط اقتصادی، سیاسی و اجتماعی جامعه یک امر پویا هستند، ممکن است پس از تصویب بودجه بعضی از تغییرات در اوضاع اقتصادی، اجتماعی و یا سیاسی جامعه ایجاد نماید که محل درآمدها و یا هزینه‌ها تغییر نماید. همچنین باز هم به دلیل این که بودجه یک برآورد و پیش‌گویی است و اوضاع اقتصادی در حال تحول امکان دارد که بودجه پیش‌گویی شده از سوی یک مدیر دولتی درست و دقیق نباشد و در عمل با مشکل بودجه مواجه شود. با توجه به نکات فوق به نظر می‌رسد که یک انعطاف در بودجه لازم به نظر می‌رسد در حالی که انعطاف در بودجه مخالف اصل تخصیص بودجه عمل می‌نماید. ضرورت‌های



ناشی از پویایی جامعه حتی به طرفداران محکم اصل تخصیص نشان داده است که بودجه باید در حدی انعطاف‌پذیر باشد.

روش‌های مختلف انعطاف‌پذیری در بودجه به‌قرار زیر است:

**الف- اصلاح بودجه:** منظور اصلاحی است که دولت با جابه‌جایی اعتبارات مصوب در

سطح مواد بودجه یا برنامه یا طرح‌های عمرانی به عمل می‌آورد و بدین‌وسیله بسیاری

از مشکلات اجرایی سازمان‌های را از بین می‌برد.

**ب- متمم بودجه:** بودجه‌ای است که طی آن تغییرات سقف اعتبارات دستگاه‌های

اجرایی به قوه مقننه تقدیم می‌شود تا مورد بررسی و تصویب قرار گیرد.

**ج- اعتبار هزینه‌های پیش‌بینی نشده:** اعتباری است که در قانون بودجه کل کشور

منظور می‌شود و بنا به پیشنهاد وزرای ذی‌ربط و تأیید سازمان مدیریت و

برنامه‌ریزی و تصویب هیأت وزیران با رعایت مقررات عمومی دولت قابل‌مصرف

است.

**د- اعتبارات دولت:** اعتباری است که برای امر خاصی که جنبه عمومی و استثنایی دارد

در اختیار دولت قرار می‌گیرد و همانند اعتبار هزینه‌های پیش‌بینی نشده به مصرف

می‌رسد. (بختیاری، ۱۳۸۶: ۳۳)

#### ۸- اصل تحدیدی بودن هزینه‌ها

اعتبارات مصوب برای هر نوع هزینه تا حد همان اعتبار مصوب قابل خرج است، نه بیشتر و نه

کمتر. هدف از تحدیدی بودن هزینه‌ها این است که اولاً وقتی اعتباری به مبلغ ۱۰۰ واحد

برای خرید کالایی تصویب می‌شود نمی‌توان ۱۱۰ واحد هزینه کرد. ثانیاً منظور شدن اعتبار در

بودجه یک دستگاه دولتی، تکلیفی را برای انجام دادن آن هزینه توسط دستگاه مزبور از نظر

حقوقی در بر ندارد. به عبارت دیگر تصویب اعتبارات اجازه خرج است نه تکلیف. البته

از نظر سیاسی و اقتصادی نوعی الزام و تکلیف برداشت می‌شود، چون بعضی از ارقام مثل هزینه

راه‌سازی یا کارخانه‌های تولیدی اگر انجام نشود، در حقیقت قسمتی از برنامه‌های دولت انجام

نشده است که خود باید مسئول باشد. (فرج‌وند، ۱۳۸۰: ۵۸)

#### ۹- اصل تخمینی بودن درآمدها

چون درآمدها در بودجه عمومی دولت اعم از درآمدهای عمومی و درآمدهای اختصاصی و

به‌موجب قانون وصول می‌گردد، لذا چنانچه درآمدها بیشتر از پیش‌بینی مندرج در سند بودجه

وصول گردد، مانعی نخواهد داشت و حتی درآمدهای قانونی در صورت منظور نشدن در بودجه

نیز قابل وصول است بدیهی است. چنانچه کمتر از رقم مندرج در سند بودجه به تحقق برسد

نیز، بلامانع خواهد بود. این نکته قابل توجه است که منظور کردن درآمد در سند بودجه مجوزی برای وصول از اشخاص و افراد جامعه اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی نمی‌گردد و در هر مورد احتیاج به مجوز قانونی دارد. (فرزیب، ۱۳۷۱: ۳۵)

هر علم و فنی بر پایه‌های اصول و فرض‌هایی استوار می‌باشد. پس می‌توان گفت تهیه، تنظیم و پیشنهاد لایحه بودجه نیز بر اصول و پایه‌هایی به نام اصول بودجه استوار گردیده است. منظور از این اصول، لزوم رعایت قواعد و تشریفات است که بودجه تنظیمی، به صورت ابزاری مفید و قاطع، جهت شناسایی و کنترل دخل و خرج دولت مورد استفاده قرار گیرد. با رعایت این اصول و با توجه به شرایط زمانی و مکانی، می‌توان اطمینان حاصل نمود که بودجه به صورت شایسته و کاربردی تهیه و تنظیم شده، ولی به کارگیری آن، تضمینی برای اجرای درست و عملکرد ثمربخش توسط دولت‌مردان نبوده و چه بسا ممکن است که در عمل، از اهداف خود منحرف شود.

## ۲-۷- سیکل بودجه و سازمان‌های بودجه‌ای (بازیگران بودجه)

بودجه‌بندی فرآیندی مستمر است که ارکان و عناصر آن در بیشتر کشورها تقریباً با یکدیگر شباهت دارند. این وجه تشابه مراحل اساسی بودجه، از تهیه و تنظیم تا اجرای آن است. روش‌هایی که در این مراحل اعمال می‌گردد از لحاظ هدف یکی است. لیکن کیفیت به کار بستن آن‌ها ممکن است کم و بیش فرق کند. دولت‌ها، عموماً برای تنظیم بودجه نخست برآوردهای درآمد و هزینه را برای دوره آینده پیش‌بینی می‌کنند؛ سپس از مجموع این برآوردها و تطبیق آن‌ها با اطلاعات و مفروضات جمع‌آوری شده، بودجه پیشنهادی را تهیه و تنظیم می‌نمایند؛ و پس از تصویب مراجع صلاحیت‌دار، برای اجرا آماده می‌نمایند؛ آنگاه روش‌ها و تدابیر لازم برای حسن اجرای بودجه به کار می‌رود و عمل نظارت به صورت بررسی نتیجه عملیات انجام می‌گیرد تا بدین وسیله از برخورد مسائل و بروز مشکلات جلوگیری شود.

بودجه از چهار مرحله تشکیل می‌شود که در مجموع این چهار مرحله را دور بودجه‌ای یا سیکل بودجه نامیده‌اند. این چهار مرحله عبارتند از: (فرجوند، ۱۳۸۰: ۱۰۴)

- ۱- تهیه و تنظیم بودجه
- ۲- تصویب بودجه
- ۳- اجرای بودجه
- ۴- کنترل بودجه

با توجه به مشخص شدن مراحل بودجه به تشریح آن به شرح زیر می‌پردازیم:

### ۱-۷-۲- مرحله اول: تهیه و تنظیم بودجه

تهیه و تنظیم بودجه فنی‌ترین و پیچیده‌ترین مرحله از مراحل چهارگانه است. فن بودجه‌نویسی در این مرحله کاربرد پیدا می‌کند. (مسئولیت تهیه و تنظیم بودجه با قوه مجریه می‌باشد) سیاست‌های بودجه‌ای دولت به وسیله بخش‌نامه بودجه از جانب سازمان برنامه‌بودجه و با امضای رئیس‌جمهور به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ می‌شود. بخش‌نامه شامل مهلت ارسال و بررسی بودجه‌های پیشنهادی است و همراه آن دستورالعمل‌ها و فرم‌های مربوط به تهیه و تنظیم بودجه نیز فرستاده می‌شود. بخش‌نامه بودجه در مهرماه هر سال به دستگاه‌ها ابلاغ شده و مهلت پیشنهاد و بررسی بودجه به نحوی تعیین می‌شود که دولت بتواند حداکثر تا پانزدهم آذرماه لایحه بودجه را تقدیم مجلس کند.

### ۲-۷-۲- مرحله دوم: تصویب بودجه

مجلس پس از دریافت لایحه بودجه کل کشور آن را به کمیسیون برنامه‌بودجه ارائه می‌نماید. کمیسیون مزبور با شرکت کارشناسان دفتر مرکزی بودجه و در صورت لزوم نمایندگان دستگاه‌های اجرایی لایحه را مورد بررسی قرار می‌دهند و آن را همراه با گزارش به مجلس آماده می‌کنند. لایحه بر اساس کمیسیون در جلسه علنی مورد بررسی قرار می‌گیرد و حداکثر تا اواسط بهمن به تصویب می‌رسد. با توجه به اهمیت قانون بودجه به‌ویژه از نظر سیاسی تشریفات و رویه‌های خاص حاکم بر آن است که این تشریفات در مورد لوایح دیگر متفاوت است. در صورتی که لایحه بودجه به هر دلیلی نتواند به‌موقع به مجلس تقدیم شود یا مجلس نتواند به‌موقع آن را تصویب نماید، در این موارد دولت از مجلس اجازه موقت می‌گیرد تا اعتباری را بر مبنای جنبه دوازدهم بودجه سال گذشته صرف مخارج کند که ممکن است یک دوازدهم یا سه دوازدهم باشد. دولت پس از صرف اعتبار موقت موظف است بودجه سالانه خود را تقدیم مجلس کند. لایحه بودجه مصوب مجلس در صورتی قانونی و لازم‌الاجرا خواهد بود که شورای نگهبان آن را بررسی و تصویب نماید.

### ۲-۷-۳- مرحله سوم: اجرای بودجه

مسئولیت اجرای بودجه به‌طور کلی بر عهده قوه مجریه است. در کشور ما مجریان بودجه در داخل قوه مجریه (دولت) وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان برنامه‌بودجه به‌طور خاص و کلیه دستگاه‌های اجرایی دولت به‌طور عام می‌باشد. مراحل مقدماتی که قبل از مرحله مالی و قانونی بودجه باید پیموده شوند عبارتند از :

۱- ابلاغ بودجه ۲- مبادله موافقت‌نامه ۳- تخصیص اعتبار ۴- مصرف اعتبارات

**حال با توجه به موارد فوق سعی می‌کنیم موارد فوق را به‌طور کلی تشریح نماییم:**

۱- **ابلاغ بودجه:** قانون بودجه پس از تصویب در مجلس مانند سایر قوانین به دولت ابلاغ می‌شود و دولت نیز آن را به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ می‌کند و این تسلسل ابلاغ تا پایین‌ترین واحد اجرایی ادامه می‌یابد.

۲- **مبادله موافقت‌نامه:** موافقت‌نامه بودجه سندی است که به‌موجب آن توافق حقوقی و مالی دوجانبه بین دستگاه اجرایی از یک طرف و سازمان برنامه‌بودجه از طرف دیگر به‌منظور پیش‌بینی جزئیات اجرای اعتبارات مصوب صورت می‌پذیرد. بر اساس قانون دستگاه اجرایی مکلف است بر اساس فعالیت‌ها و طرح‌ها که بین دستگاه و سازمان برنامه‌بودجه مورد توافق واقع شده است در حدود اعتبارات عمل نماید.

۳- **تخصیص اعتبار:** تجویز استفاده از مبالغ معینی از اعتبارات مصوب سالانه در دوره‌های زمانی مشخص می‌باشد. علت وجودی تخصیص اعتبار ناشی از ضرورت هماهنگ‌سازی هزینه‌ها و درآمدهاست؛ که به‌صورت سه‌ماهه، چهارماهه، شش‌ماهه و غیره می‌باشد.

#### ۴- مصرف اعتبارات

در این مرحله مخارج دولت به مرحله عمل درمی‌آید. مطابق قانون محاسبات عمومی مراحل تفصیلی اجرای بودجه یا مصرف اعتبارات در مراحل زیر انجام می‌شود:

الف- تشخیص ب- تأمین اعتبار ج- تعهد د- تسجیل و- حواله ن- درخواست وجه ی- هزینه

به دلیل اهمیت مصرف اعتبارات در سازمان‌های دولتی سعی گردید این موضوع در فصل سوم این کتاب به‌صورت جامع توضیح داده شود.

#### ۲-۷-۴- مرحله چهارم: کنترل بودجه

نظارت بر بودجه که آخرین مرحله بوده عبارت است از کنترل مالی قانونی و مدیریتی، نحوه اجرای بودجه مصوب و ارزیابی نتایج حاصل از اجرای آن. به‌طور کلی سه هدف اساسی برای نظارت بر بودجه ذکر می‌شود که عبارتند از:

الف) تحقیق هدف‌ها و تأمین سیاست‌ها ب) حفظ محدودیت‌های مالی ج) اصلاح و بهبود برنامه‌ها  
مراحل مختلف بودجه به همراه فرآیند و مسئولیت‌های دستگاه‌های اجرایی در جدول شماره ۱ آورده شده است.

جدول ۱-۲- سیکل بودجه در ایران، مراحل فرعی و نقش‌آفرینان آن

مراحل	مراحل فرعی	مراجع مسئول
مرحله اول : تهیه و تنظیم بودجه	۱. تهیه گزارش اقتصادی (شامل کلیه امکانات سازمان اقتصادی)	سازمان برنامه‌وبودجه کشور، وزارت دارایی، وزارت نفت و بانک مرکزی
	۲. بررسی و تأیید گزارش اقتصادی	شورای اقتصاد و هیأت وزیران
	۳. صدور بخشنامه بودجه	رئیس‌جمهور
	۴. تهیه و ارسال دستورالعمل‌های تنظیم بودجه به دستگاه‌های اجرایی	سازمان برنامه‌وبودجه کشور
	۵. تهیه و تنظیم بودجه و پیشنهاد آن به سازمان برنامه‌وبودجه کشور	دستگاه‌های اجرایی
	۶. بررسی بودجه و تشکیل جلسات رسیدگی نهایی	سازمان برنامه‌وبودجه کشور
	۷. تهیه پیش‌نویس لایحه بودجه و ارائه آن به شورای اقتصاد و هیأت وزیران	هیأت دولت
	۸. تأیید لایحه بودجه کل کشور	رئیس‌جمهور
	۹. تقدیم لایحه بودجه به مجلس شورای اسلامی (هم‌زمان با قرائت پیام بودجه در مجلس)	
مرحله دوم : تصویب بودجه	۱. تصویب کلیات بودجه و ارجاع لایحه بودجه به کمیسیون تلفیق اصلی	مجلس شورای اسلامی
	۲. رسیدگی، اعمال اصلاحات، تصویب و تهیه گزارش	کمیسیون برنامه‌وبودجه (یا کمیسیون تلفیق اصلی) مجلس
	۳. طرح و بررسی در جلسه علنی	مجلس شورای اسلامی
	۴. رأی‌گیری نهایی و ابلاغ به رئیس‌جمهور (پس از تأیید شورای نگهبان)	مجلس شورای اسلامی

<p>رئیس‌جمهور سازمان برنامه‌وبودجه کمیته تخصیص اعتبار</p> <p>دستگاه اجرایی ذیحساب دستگاه اجرایی دستگاه اجرایی دستگاه اجرایی ذیحساب دستگاه اجرایی</p>	<p>۱. ابلاغ بودجه به دستگاه‌های اجرایی ۲. مبادله موافقت‌نامه طرح و فعالیت ۳. تخصیص اعتبار ۴. انجام عملیات و پرداخت هزینه‌ها شامل مراحل زیر :</p> <p>تشخیص تأمین اعتباری تعهد تسجیل حواله درخواست وجه هزینه</p>	<b>مرحله سوم : اجرای بودجه</b>
<p>وزارت امور اقتصادی و دارایی دیوان محاسبات کشور</p> <p>سازمان برنامه‌وبودجه سازمان برنامه‌وبودجه</p> <p>دیوان محاسبات و قوه قضائیه مجلس شورای اسلامی</p>	<p>۱. نظارت مالی الف ( قبل از خرج ب ) بعد از خرج ۲. نظارت عملیاتی الف ( گزارش‌گیری از دستگاه ب ) بازدید از نزدیک ۳. نظارت قانونی الف ( رسیدگی به تخلفات ب ) رسیدگی به گزارش تفریغ بودجه</p>	<b>مرحله چهارم : کنترل بودجه</b>

## ۲-۸- تهیه و تنظیم بودجه در دستگاه‌ها

با ارسال بخشنامه بودجه و فرم‌ها و دستورالعمل‌های مربوطه، کار بودجه‌نویسی در دستگاه‌های اجرایی با توجه به مفاد بخشنامه آغاز می‌شود. دستگاه‌هایی که به نحوی از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند، بایستی پیش‌بینی نیازهای اعتباری خود را برای سال بعد با توجه به برنامه‌ها و سیاست‌های تعیین‌شده و در قالب ارقام به سازمان برنامه‌وبودجه کشور ارسال نمایند. دستگاه‌هایی که امکان کسب درآمد دارند پیش‌بینی درآمد خود را نیز برای سال بعد با عنوان درآمد اختصاصی ارائه می‌کنند. با توجه به این‌که دستگاه‌های اجرایی بایستی در مهلت تعیین‌شده در بخشنامه،

بودجه پیشنهادی خود را تنظیم و به سازمان برنامه و بودجه کشور تسلیم نمایند، لذا برای این‌که فرصت کافی برای پیش‌بینی و برآورد و ارسال بودجه داشته باشند، لازم است تاریخ شروع اقدامات مربوط به تهیه بودجه به‌گونه‌ای محاسبه گردد تا تهیه بودجه از دقت کافی برخوردار گردد. از این‌رو دستگاه‌های اجرایی باید قبل از دریافت بخشنامه، اطلاعات لازم را گردآوری کنند تا به راحتی بتوانند با توجه به سیاست‌ها و اولویت‌های مندرج در آن، بودجه پیشنهادی خود را در فرم‌های مربوط تنظیم نمایند.

تنظیم برنامه‌ها و مقررات، دستورها و بالاخره اجازه خرج از رأس سلسله‌مراتب به‌قاعده آن جاری می‌گردد. برآوردهای هزینه و گزارش‌های بودجه‌ای نیز از قاعده سلسله‌مراتب به رأس آن جریان می‌یابد.

برآوردها در هر پایه از سلسله‌مراتب ضمن حرکت صعودی خود در داخل ترکیب سازمان مورد تجدیدنظر و اصلاح قرار می‌گیرند و با هم ترکیب می‌شوند. زمانی که این برآوردها به عالی‌ترین سطح اجرایی می‌رسد در حقیقت اساس پیشنهادهای بودجه‌ای را تشکیل می‌دهند. بدین ترتیب در خواست بودجه باید از کوچک‌ترین " واحد خدمت " آغاز شود و در هر یک از سطوح مختلف مدیریت از طرفی درخواست‌های بودجه واحدهای پایین‌تر مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفته و از سویی دیگر بودجه‌های بررسی و تجدیدنظر شده به سطح بالاتر پیشنهاد و از آن دفاع می‌شود.

با توجه به این‌که بودجه هر سازمان بیانگر اهداف و سیاست‌های آن سازمان می‌باشد و وظیفه نیل به اهداف و سیاست‌های هر دستگاه بر عهده مدیر عالی آن دستگاه است، لذا بودجه پیشنهادی باید به امضاء بالاترین مقام اجرایی دستگاه برسد.

پس از امضاء رئیس دستگاه اجرایی، بودجه پیشنهادی دستگاه‌ها، حسب مورد به سازمان برنامه و بودجه استان و یا سازمان برنامه و بودجه کشور ارسال و پس از انجام هماهنگی‌های لازم توسط دفاتر بخشی، برای بررسی‌های قانونی و منظور نمودن در لایحه بودجه آماده می‌گردد.

## ۲-۹- طبقه‌بندی حسابداری یا مواد هزینه‌ای

می‌توان گفت یکی از علل تأکید بر طبقه‌بندی هزینه‌ها ضرورت کنترل بیشتر و دقیق‌تر از نظر رعایت قوانین و مقررات مالی، معاملاتی و محاسباتی آن باشد. در این بخش سعی شده است طبقه‌بندی مواد هزینه‌ای به‌طور کامل شرح داده شود.

## ۲-۹-۱- طبقه‌بندی اقتصادی اعتبارات هزینه‌ای

در این طبقه‌بندی هزینه‌ها به هشت فصل: جبران خدمات کارکنان، استفاده از کالا و خدمات، بهره (سود)، یارانه‌ها، کمک‌های بلاعوض، مزایای اجتماعی، سایر هزینه‌ها و مصرف سرمایه‌های ثابت (استهلاک) تقسیم می‌شود.

### فصل اول - جبران خدمت کارکنان

در این فصل هزینه‌های حقوق و دستمزد و فوق‌العاده‌ها و مزایای شغل کارکنان درج می‌گردد.

### فصل دوم - استفاده از کالاها و خدمات

در این فصل هزینه‌های استفاده از کالا و خدمات شامل هزینه‌های مأموریت داخلی و خارجی، حق‌الزحمه خدمات قراردادی، حمل‌ونقل و ارتباطات، نگهداری و تعمیر دارائی‌های ثابت، نگهداری و تعمیر وسایل اداری، چاپ و خرید نشریات و مطبوعات، تصویربرداری و تبلیغات، هزینه‌های قضایی، ثبتی و حقوقی، هزینه‌های بانکی، آب و برق و سوخت، مواد و لوازم مصرف شدنی، هزینه‌های مطالعاتی و تحقیقاتی و حق عضویت‌ها در این فصل درج می‌گردد.

**توجه:** اعتبارات «خدمات قراردادی اشخاص» در بخش حق‌الزحمه انجام خدمات قراردادی درج‌شده و تمامی پرداختی‌های مربوط به کارکنان قراردادی اعم از حقوق، اضافه‌کار و ... (به‌استثنای کمک‌های رفاهی) را شامل می‌شود.

### فصل سوم - بهره (سود)

در این فصل هزینه‌های مربوط به سود و کارمزد وام‌ها، تسهیلات بانکی و اوراق بهادار (سود و کارمزد وام‌های داخلی، سود و کارمزد وام‌های خارجی، سود اوراق مشارکت، سود اسناد خزانه اسلامی و...) درج می‌گردد.

### فصل چهارم - یارانه

در این فصل هزینه‌های مربوط به کمک زیان شرکت‌های دولتی و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت، پرداخت مابه‌التفاوت قیمت کالاها و خدمات (یارانه کالاهای اساسی، یارانه حامل‌های انرژی، یارانه دارو و شیرخشک، یارانه کود شیمیایی، بذر و سموم، یارانه کاغذ، یارانه مسکن و...)، پرداخت‌های انتقالی غیرسرمایه‌ای به شرکت‌های دولتی و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت درج می‌گردد.



### فصل پنجم - کمک‌های بلاعوض

در این فصل، در صورت وجود مجوزهای قانونی برای دستگاه اجرایی و با رعایت قانون محاسبات عمومی کشور، هزینه‌های مربوط به کمک بلاعوض به دولت‌های خارجی، کمک بلاعوض به سازمان‌های بین‌المللی، کمک بلاعوض به سایر سطوح دولتی، کمک بلاعوض به بخشی غیردولتی درج می‌گردد.

### فصل ششم - رفاه اجتماعی

در این فصل هزینه‌های مربوط به موارد زیر درج می‌گردد.

حق بیمه: بازنشستگی سهم دولت (مربوط به مشمولین صندوق‌های بازنشستگی به‌استثنای مشمولین قانون تأمین اجتماعی)، حق بیمه سهم کارفرمایی مشمولین قانون تأمین اجتماعی (بازنشستگی پرسنل مشمول قانون تأمین اجتماعی)، بیمه خدمات درمانی بازنشستگان (سهم دستگاه اجرائی مطابق جزء (۲) بند (د) ماده (۳۸) قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه جمهوری اسلامی ایران)، بیمه خدمات درمانی شاغلان (سهم دستگاه اجرایی) و ...

کمک‌های رفاهی کارمندان دولت: کمک‌هزینه غذا، کمک‌هزینه ایاب و ذهاب، کمک‌هزینه مهدکودک، کمک‌هزینه درمان (دارو، پزشکی، دندانپزشکی: صورتحساب بیمارستان و...)، پاداش پایان خدمت، کمک‌هزینه ایام بیکاری، هزینه حمل جنازه، کفن و دفن و مراسم ترحیم برای کارکنان فوت‌شده، کمک‌هزینه ازدواج و ...

کمک‌های رفاهی گروه‌های خاص: در صورتی که دستگاه اجرایی برحسب قوانین و مقررات می‌تواند به افرادی غیر از پرسنل خود کمک‌های زیر را پرداخت نماید، در این قسمت درج می‌گردد.

کمک به خانواده‌های ایثارگران و خانواده معظم شهدا، مستمری اقشار آسیب‌پذیر، کمک به معلولین جسمی و حرکتی، کمک‌های موردی به اقشار آسیب‌پذیر و معلولین، کمک به مراکز غیردولتی و خانواده‌ها برای نگهداری و توان‌بخشی معلولین سالمندان و بیماران روانی مزمن، کمک به رسیدگی و ساماندهی آسیب دیدگان اجتماعی، کمک به پیشگیری از آسیب‌های اجتماعی و معلولیت‌ها و ...

کمک‌های رفاهی دانش‌آموزان و دانشجویان: یارانه، دفترچه، تغذیه رایگان، ایاب و ذهاب و امور رفاهی دانش‌آموزان مناطق محروم و دانش‌آموزان استثنایی، کمک به صندوق‌های رفاه دانشجویان، کمک‌هزینه تغذیه دانشجویان، کمک‌هزینه ایاب و ذهاب دانشجویان، کمک‌هزینه تحصیلی، هزینه‌های مربوط به شرکت در سمینارها، برگزاری اردوها و گردش‌های علمی و ...

کمک‌های رفاهی بازنشستگان: حق عائله‌مندی، اولاد و عیدی بازنشستگان و موظفین، بیمه خدمات درمانی بازنشستگان و موظفین (سازمان بیمه خدمات درمانی)، پرداخت بیمه درمان و مکمل بازنشستگان، پرداخت بیمه عمر و حوادث بازنشستگان، کمک‌هزینه ازدواج فرزندان بازنشستگان و...

### فصل هفتم - سایر هزینه‌ها

در این فصل هزینه‌های مربوط به مالیات، اجاره و کرایه، سایر هزینه‌های متفرقه درج می‌گردد.

### فصل هشتم - مصرف سرمایه‌های ثابت (استهلاک)

در این فصل هزینه‌های مربوط به مصرف سرمایه‌های ثابت ملموس و غیرملموس و بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی مصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی درج می‌گردد. لازم به ذکر است مجموع فصول یک تا هفت، برابر با اعتبارات پرداختی و ابلاغی سال‌های مندرج در این فرم و فصل هشتم (استهلاک) نیز بدون لحاظ در مجموع اعتبار و به‌عنوان بخشی از اعتبار مندرج در فصول ۱ تا ۷ می‌باشد. (همتی، فریور: ۸-۱۱)

این طبقه‌بندی مبتنی بر ماهیت هزینه‌ها و دوره مالی است که از هزینه‌ای معین منتفع می‌گردد. گروه‌های اصلی این فصول هزینه معمولاً شامل هزینه‌های جاری می‌باشد. هزینه‌های جاری دارای جنبه جاری، عادی و تکراری می‌باشند و در مقابل دریافت کالا و خدماتی انجام می‌شوند که برای اجرای عملیات و وظایف جاری سازمان دولتی، حقوق و دستمزد و نگهداری اموال آن ضروری هستند.

منافع و نتایج حاصل از این هزینه‌ها معمولاً فقط متوجه همان سالی است که در آن هزینه انجام می‌شود.

### ۲-۹-۲- طبقه‌بندی اقتصادی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

منظور از دارایی‌های سرمایه‌ای به دارایی‌های تولیدشده و تولید نشده که طی بیش از یک سال در فرایند تولید کالا و خدمات به کار می‌روند اطلاق می‌شود. دارایی‌های تولیدشده به سه قسم است

- ۱- دارایی‌های ثابت ۲- تغییر در موجودی انبار ۳- اقلام گرانبها

**فصل اول:** دارایی‌های ثابت: (ساختمان و مستحقات) مانند ساختمان‌های مسکونی و غیرمسکونی، ماشین‌آلات، مطالعات و ...

**فصل دوم:** ماشین‌آلات و تجهیزات (مطالعه و تولید - خرید)

**فصل سوم:** سایر دارایی‌های ثابت که بر دو گروه تقسیم می‌شوند.

الف- دارایی‌های مولد (حیوانات مولد و گیاهان مولد)

ب- دارایی‌های ثابت نامشهود (حفاری‌های معدنی، نرم‌افزار رایانه‌ای و ...)

**فصل چهارم:** تغییر در موجودی انبار، شامل:

الف- تحصیل دارایی‌های تولیدشده که به‌صورت کالا برای مدت بیشتر از یک سال نگهداری

می‌شوند.

ب- تحصیل دارایی‌های تولیدشده به‌منظور فروش مجدد

ج- تحصیل دارایی‌های تولیدشده که برای تولید کالای دیگری بکار می‌رود همانند مواد اولیه.

د- موجودی کالاهای استراتژیک همانند غلات - بنزین.

**فصل پنجم:** ارقام گرانبها: به دلیل ارزش آنها طی زمان نامحدود نگهداری می‌شود (همانند اشیاء عتیقه در موزه‌ها)

**فصل ششم:** زمین (همانند زمین موات - رودخانه‌ها)

**فصل هفتم:** سایر دارایی‌های تولید نشده که به دو گروه تقسیم می‌شوند:

الف- دارایی‌های تولید نشده مشهود (ملموس) (همانند منابع زیستی - دارایی‌های زیرزمینی -

الکترومغناطیسی)

ب- دارایی‌های تولید نشده نامشهود (غیرملموس) (همانند حق الامتیاز آب - برق و ...)

طبقه‌بندی اقتصادی اعتبارات هزینه‌ای و تملک دارایی‌ها به‌صورت کلی جهت اطلاع شرح داده

شده است. فصول هزینه و مواد هزینه در بعضی از وزارتخانه‌ها و مؤسسات و... جنبه کاربردی و در

برخی موارد ممکن است هیچ‌گونه زمینه کاربردی نداشته باشد.

## ۲-۱۰- طبقه‌بندی عملیاتی

این طبقه‌بندی با پیدایش بودجه برنامه‌ای و بودجه عملیاتی مرسوم شد. بودجه‌هایی که بر اساس

طبقه‌بندی سازمانی و مواد هزینه (بودجه متداول) تنظیم می‌شوند، به‌هیچ‌وجه هدف دولت را از

خرج این اعتبارات نشان نمی‌دهد؛ بنابراین انتخاب اولویت‌ها میسر نیست. طبقه‌بندی عملیاتی

می‌کوشد، وظایف و برنامه‌های دولت را به نحوی دسته‌بندی کند که کلیه کارهای متجانس و مشابه

که حاصل و نتیجه نهایی آنها قابل ارزیابی، تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی است، در یک طبقه قرار

می‌گیرند. در سال ۱۹۵۸ میلادی، سازمان ملل متحد، به‌منظور جامعیت بخشیدن و هماهنگی

طبقه‌بندی «راهنمای طبقه‌بندی اقتصادی - وظیفه‌ای برای انتقالات دولتی» عملیات دولت‌ها،

طبقه‌بندی زیر را پیشنهاد کرد:

۱- خدمات عمومی

۲- خدمات اجتماعی

۳- خدمات اقتصادی

دولت ایران نیز برای طبقه‌بندی عملیات تا حد زیادی از توصیه مذکور استفاده کرده است:

۱- امور عمومی

۲- امور دفاعی

۳- امور اجتماعی

۴- امور اقتصادی

کاملاً روشن است که هر یک از «امور» مجموعه کوشش‌های سازمان‌یافته همگن از وظایف دولت است.

## ۲-۱۱- روش‌های رایج بودجه‌نویسی

در تعریف بودجه عنوان شد که به مجموع درآمدها و هزینه‌های یک کشور، یک وزارتخانه، یک شرکت، یک خانوار یا یک شخص، که برای یک دوره معین پیش‌بینی می‌شود بودجه گفته می‌شود. پس بودجه دارای دو بخش درآمد و هزینه است. هر یک از این دو بخش باید با دقت بسیار و صحت هر چه بیشتر محاسبه شوند از آنجایی که بودجه‌نویسی نوعی برنامه‌ریزی برای آینده می‌باشد پس پیش‌بینی ارقام هر یک از این دو بخش باید بر پایه منطق و واقع‌گرایانه لحاظ گردد. با توجه به نقش بودجه در برنامه‌ریزی اقتصادی، اجتماعی کشورها، روز بروز بر اهمیت و پیچیدگی روش‌های پیش‌بینی و برآورد ارقام بودجه افزوده می‌شود.

### ۲-۱۱-۱- پیش‌بینی درآمد

معمولاً به چند روش صورت می‌گیرد تا پیش‌بینی‌ها صحیح‌تر و به واقعیت نزدیک‌تر باشد. روش‌های رایج عبارتند از:

۱- روش سال ماقبل آخر: در این روش از بودجه سال مالی گذشته یعنی سالی که بلافاصله قبل از سال مالی جاری قرار دارد استفاده می‌شود، زیرا اجرای بودجه سال مالی جاری هنوز خاتمه نیافته است و برآورد درآمدها از آخرین بودجه‌ای که اجرای آن خاتمه پذیرفته است گرفته می‌شود.

۲- **روش حد متوسط**: در این روش حد متوسط افزایش یا کاهش هر یک از انواع درآمدها در یک دوره قبلی (۳ تا ۵ سال) به دست آورده و بر اساس آن درآمد، سال آینده را پیش‌بینی می‌کنند.

۳- **روش پیش‌بینی مستقیم**: این روش دارای فنون و فرمول‌های خاص است و پیش‌بینی درآمد بر اساس تجزیه و تحلیل همبستگی و جمع‌آوری پرسشنامه‌های نمونه و غیره انجام می‌شود. در کشور ما در موارد عدیده این روش مورد عمل قرار می‌گیرد و بایستی کارشناسان پیش‌بینی کننده درآمد در هر مورد با فنون فوق آشنایی کامل داشته باشند. (ابراهیمی نژاد، فرج‌وند، ۱۳۸۵: ۲۲۰)

۴- **روش نظام‌یافته یا سیستماتیک**: روش نوینی است و با فرمول‌های خاص و بر اساس تجزیه و تحلیل همبستگی‌ها و تکمیل پرسشنامه‌های نمونه انجام می‌گیرد. (همتی، فریور: ۱۳-۱۴)

باید توجه داشت یکی از بخش‌های مهم در بودجه‌نویسی تجزیه و تحلیل درست درآمدها می‌باشد. منظور پیش‌بینی چگونگی و محل کسب درآمد دولت می‌باشد. به همین منظور کارشناسان باید به صورت فنی و دقیق آن را مورد بررسی قرار داده و محاسبه نمایند. در این بخش سعی شد روش‌های مورد محاسبه توضیح داده شود.

## ۲-۱۱-۲- برآورد هزینه

نسبت به پیش‌بینی درآمدها، پیشرفت‌های بیشتری در روش‌های برآورد هزینه حاصل گردیده است. برای این کار چند روش متمایز وجود دارد که برخی از آنان به شرح زیر توضیح داده شد:

### ۱- بودجه متداول

قدیمی‌ترین و رایج‌ترین روش بودجه‌نویسی است. در این روش هزینه‌های هر دستگاه اجرایی دولت به تفکیک فصول و مواد هزینه برآورد می‌شود. در این روش هدف یا هدف‌های سازمان مورد توجه نیست و محور اصلی تهیه بودجه، طبقه‌بندی سازمان‌ها و مواد هزینه است. به عبارت دیگر در بودجه‌نویسی معمول، بررسی مسایل و چگونگی دستیابی به هدف‌ها از طریق طرح مسایل و مشکلات دستگاه اجرایی صورت گرفته و تدارک و تجهیز سازمان مجری با تحقق هدف مترادف تبیین می‌شود. این روش را می‌توان به‌عنوان بزرگترین مانع در ارزیابی‌های عملیاتی و بودجه‌نویسی بر اساس بازده در نظر گرفت.

در کشور ما نیز، پیدایش و گسترش عناوین مربوط به «ردیف‌ها» در سند بودجه کل کشور در صورت کلی خود، ناشی از همین مسأله است که سیاست‌گذاران بودجه‌ای کوشش می‌کنند از

طریق تخصیص اعتبار لازم به یک ردیف، از توزیع آن در بین مجموعه نیازهای سازمان مجری جلوگیری کرده و مصرف آن را به مورد مشخص مطمئن سازند.

در هر حال، اولین گام برای برآورد هزینه‌ها، شناخت عوامل هزینه است. معمولاً حدود ۷۰ تا ۸۰ درصد از اعتبارات هر دستگاه صرف هزینه‌های پرسنلی می‌شود که این موضوع در سالهای اخیر درصد بیشتری را به خود اختصاص داده است.

هزینه‌های سرمایه‌ای بین ۲ تا ۵ درصد بودجه را تشکیل می‌دهد. در بودجه‌ریزی متداول کشور ما، معمولاً اعتبارات یک یا دو سال قبل دستگاه اجرایی مبنای محاسبه و تفکیک فصول و مواد هزینه است. از آنجایی که هزینه پرسنلی ۷۰ تا ۸۰ درصد اعتبارات را شامل می‌شود، برآورد اعتبارات این بخش از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و با ترکیب پرسنلی دستگاه بستگی کامل دارد. (همتی، فریور: ۱۴)

می‌توان به این موضوع اشاره نمود که در این روش بودجه‌ریزی، نوع و ماهیت هزینه‌ها نشان داده می‌شود ولی مشخص نمی‌گردد که هر هزینه برای نیل به کدام هدف و یا برای اجرای کدام برنامه و یا فعالیت خاص انجام شده است. آنچه در بودجه متداول اهمیت دارد، عبارت است از سازمان و مواد هزینه. به عبارت دیگر کافی است که مشخص شود بودجه کدام سازمان دولتی یا وزارتخانه‌ای تهیه می‌شود و مواد هزینه آنچه چیزی می‌باشد.

## ۲- بودجه برنامه‌ای

در این روش، وظایف دستگاه اجرایی به تفکیک برنامه و فعالیت‌های درون هر برنامه طبقه‌بندی می‌شود. برای این کار برآورد هزینه از سطح فعالیتها و طرح‌ها آغاز می‌شود. بدین ترتیب برآوردهای مذکور عینیت و واقعیت بیشتری خواهد داشت. برآورد هزینه هر فعالیت و طرح می‌تواند به تفکیک مواد هزینه صورت گیرد و به این ترتیب هزینه‌های هر برنامه نیز برحسب مواد هزینه به دست خواهد آمد. در مقایسه با بودجه متداول، در این روش، مبنای لازم برای قضاوت، تصمیم‌گیری، تعیین اولویت‌ها و کاهش یا افزایش هزینه‌ها فراهم می‌آید. (همتی، فریور: ۱۴)

بودجه برنامه‌ای، همان‌طور که از نام آن پیداست، عملیات سازمان را به شکل برنامه کار تنظیم و در دسترس می‌گذارد. آنچه مسلم است آن است که در نظام حسابداری دولتی کشورهای که از روش بودجه‌ریزی برنامه‌ای استفاده می‌نمایند، طبقه‌بندی‌های بودجه‌ای مذکور عیناً باید در حساب‌های دولتی منعکس گردند. بنابراین هزینه‌ها نیز باید اولاً به تفکیک برنامه‌ها و فعالیت‌ها و طرح‌های مورد اجرا در آن سازمان و ثانیاً در داخل طبقه‌بندی‌های مذکور، به تفکیک فصول و مواد هزینه نشان داده شوند.

### ۳- بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، سیستمی است از برنامه‌ریزی، بودجه‌بندی و ارزیابی که بر ارتباط منابع مالی و غیرمالی و نتایجی که اجرای فعالیت موردنظر انتظار می‌رود، تأکید دارد. این روش بودجه‌ریزی توجه خاصی به نتایج حاصل از اقدامات برنامه‌ریزی شده دارد. از طرفی به جهت رویکردی که به برنامه‌ریزی استراتژیک دارد، دارای نگرش بلندمدت بوده و موجب بهبود شاخص‌های کارایی، بهبود عملکرد کارکنان، بهبود در تخصیص منابع و توجه بیشتر به رسالت اصلی سازمان‌ها می‌گردد. (فتح اله پورکامی، ۱۳۹۱: ۴۴)

### ۴- بودجه‌بندی بر مبنای صفر

به‌طورمعمول در فرآیند تهیه بودجه، هزینه سال پیش که به مصرف رسیده یک نقطه آغاز به حساب می‌آید کار افرادی که بودجه جدید را می‌نویسند و یا تهیه می‌کنند این است که چه اقلامی از بودجه را باید حذف کرد و چه فعالیت‌هایی بر همان اساس چه اقلامی را باید اضافه نمود. این کار باعث می‌شود مدیریت برای ادامه یا توقف نوع خاصی از کار تعصب ویژه‌ای به خرج دهد (به‌ویژه زمانی که به سبب تغییرات محیطی یا تغییری که در هدف‌های سازمان رخ داده مسأله مفید بودن آن قلم فعالیت، دیگر مطرح نیست)

در بودجه‌بندی بر مبنای صفر، که نقطه مقابل بودجه افزایشی است، تعدیل بودجه بر تفاوت بین سال جاری و سال بودجه‌ای متمرکز است لذا اطلاعات گذشته در مورد هزینه‌ها و کارهای انجام گرفته برای بررسی میزان تغییر برنامه در سال آینده به کار گرفته می‌شود. (فرج وند، ۱۳۸۰: ۲۰۵)

بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته و یا در حال توسعه دنیا در تلاش‌اند نظام بودجه‌ریزی خود را در یک فرایند بهبود یا تغییر به یک نظام عملکرد محور یا عملیاتی که در آن ارتباط بین اعتبارات بودجه‌ای و عملکرد دستگاه‌های اجرائی شفاف و قابل درک است، نزدیک‌تر سازند و از این طریق پشتوانه اطلاعاتی معتبر و قابل اطمینانی برای تصمیمات بودجه‌ای دولت را فراهم آورند. مهم‌ترین اهداف دولت‌ها رسیدن به رشد اقتصادی، فراهم کردن خدمات عمومی و تحقق عدالت اجتماعی است. می‌دانیم برای تحقق برنامه‌های دولت، باید بودجه‌ریزی انجام می‌شود و با تخصیص منابع، وظایف دولت اجرا می‌گردد. بودجه‌ریزی عملیاتی از جمله مقوله‌هایی است که در بیشتر کشورهای توسعه‌یافته مورد استفاده قرار می‌گیرد و کشور ما ایران نیز چند سالی است در جهت تغییر نظام بودجه‌ریزی خود از حالت سنتی به بودجه‌ریزی عملیاتی است. به همین دلیل سعی گردید بودجه‌ریزی عملیاتی برای آشنایی بیشتر مدیران به شرح زیر توضیح داده شود.

## ۲-۱۲-آشنایی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکردی یا عملیاتی

اصلاح نظام‌های بودجه‌ریزی کمک شایانی به اقتصاد کشور می‌کند، زیرا یکی از اشکالات اساسی نظام بودجه‌بندی، غیرعملیاتی و غیر شفاف بودن بودجه می‌باشد و هزینه‌های زیادی را به کشورها تحمیل کرده است. بر اساس الزامات قانونی مجلس شورای اسلامی در بند "ز" تبصره یک قانون بودجه سال ۱۳۸۱ و جزء (۲) بند (ب) تبصره (۴) قوانین بودجه سال‌های ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ و مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه، ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه، ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری، دولت را ملزم کرده است که نسبت به اصلاح نظام بودجه‌ریزی از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی و به صورت قیمت تمام‌شده خدمات اقدام نماید. پس تغییر نظام بودجه‌ریزی به بودجه عملیاتی، امری ضروری و اجتناب‌ناپذیر برای اقتصاد کشور به شمار می‌رود. (محمدی پور، احمدی، ۱۳۹۲)

در این روش بر روی موضوعاتی همچون بودجه‌ریزی، مدیریت و پاسخگویی در کنار توجه به نتایج برنامه‌ها و فعالیت‌ها تمرکز دارد. بر این اساس، به مدیران و سازمان‌ها اختیارات لازم برای بهبود عملکرد داده می‌شود و در قبال نتایج کار پاسخگو می‌باشند. در واقع نوعی سیستم برنامه‌ریزی، هزینه‌یابی و ارزیابی عملکرد است که بر رابطه بودجه هزینه شده و نتایج مورد انتظار تأکید می‌ورزد. (فتح اله پور کامی، ۱۳۹۱: ۴۵)

اما بودجه متداول یا سنتی، بودجه‌ای است که در آن اعتبارها، فصول و مواد هزینه مشخص می‌گردد. در این روش، نوع و ماهیت هزینه‌ها مشخص می‌شود؛ اما این که هر هزینه برای کدام هدف یا اجرای کدام برنامه یا فعالیت باشد، مشخص نمی‌شود.

این روش به دلیل سادگی، نبود ابهام و توانایی کنترل هزینه‌ها در مقایسه با سال‌های قبل و مشخص کردن داده‌ای هزینه‌بر، بیشتر مورد استفاده بوده است؛ اما با افزایش روزافزون وظایف دولت‌ها در امور اقتصادی و اجتماعی، اهمیت خود را از دست داده و کاربری ندارد.

بودجه برنامه‌ای شبیه بودجه عملیاتی است؛ اما با این تفاوت که بودجه برنامه‌ای به طبقات بالاتر از سلسله‌مراتب سازمان‌ها مربوط می‌شود. در تنظیم این نوع بودجه ممکن است بدون محاسبه دقیق مخارج هر واحد از فعالیت دولتی، هزینه‌ها را فقط بر اساس سیاست کلی مالی دولت پیش‌بینی کرد. (محمدی پور، احمدی، ۱۳۹۲)

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکردی یا بودجه‌ریزی عملیاتی فرآیند پیچیده‌ای است که اجرای آن چند سال به طول می‌انجامد. مفاهیم اصلی مورد استفاده در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد عبارتند از:

۱- **وظیفه:** مأموریت اصلی و فلسفه وجودی یک دستگاه اجرایی یا برنامه است.



- ۲- **برنامه:** تلاش سازمان یافته با اهداف کمی پذیر یک دستگاه اجرایی دارای وظیفه، بودجه و پرسنل مشخص است.
- ۳- **فعالیت:** مجموعه اقدام‌های کمی پذیر باهدف مشخص برای تحقق آرمان‌ها و اهداف برنامه است.
- ۴- **عملکرد:** اقدام‌های انجام گرفته به وسیله یک دستگاه اجرایی برای تبدیل داده‌ها به ستانده‌ها و نتایج از طریق فرآیندی خاص است. داده‌ها، ستانده‌ها و نتایج را در مجموع " زنجیره عملکرد " می‌گویند.
- ۵- **شاخص‌های عملکرد:** موضوع مورد اندازه‌گیری در خصوص جنبه‌های مختلف عملکرد است؛ مانند تعداد مشتریان ناراضی از دریافت خدمات.
- ۶- **اهداف عملکرد:** میزان کمی اهداف مورد نظر است که مبنای مقایسه با عملکرد واقعی قرار می‌گیرد. این اهداف باید در هر برنامه برای هر شاخص و هر مقطع زمانی گزارش در آینده تعیین شود.
- ۷- **ارزشیابی برنامه:** منظور آزمون دقیق هر برنامه برای برآورد آثار آن در کسب نتایج از طریق روش‌های مختلف آماری است. (کردیچه، مجله برنامه‌بودجه شماره ۱۰۱)
- درواقع می‌توان گفت تشریح و توضیح بودجه‌ریزی عملیاتی یا مبتنی بر عملکرد آسان است اما عملیاتی کردن آن مشکل می‌باشد. ایده اساسی در این روش آن است که دولت‌ها بودجه را از منظر نتایج واقعی یا نتایجی که انتظار آن را دارند، نسبت به داده‌ها و ورودی‌ها (نیروی انسانی، تجهیزات و ... اهمیت دهند). (فتح اله پورکامی، ۱۳۹۱: ۴۹)

## ۲-۱۲-۱- هدف‌های بودجه‌ریزی عملکردی یا عملیاتی

- مهمترین هدف این بودجه‌ریزی، اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است. ویژگی‌های اساسی این اصلاح عبارتند از :
- ۱- ارزیابی پاسخگویی مسئولان دستگاه‌های اجرایی بر اساس معیار دستاوردهای فعالیت‌های آنان، دامنه تأثیرگذاری آن‌ها برای دستیابی به دستاوردها و بودجه و امکاناتی که برای تحقق دستاوردها به مصرف رسیده است .
  - ۲- ارزیابی پاسخگویی مدیران دستگاه‌های اجرایی به مسئولان ذی‌ربط بر اساس محصولاتی که باید تولید کنند و یا خدماتی که باید ارائه دهند و بودجه و سایر امکاناتی که برای تولید این محصولات و ارائه خدمات به کار می‌گیرند .

- ۳- تضمین و تحکیم پاسخگویی از طریق مبادله تفاهم‌نامه‌های عملکردی بین سطوح مختلف مدیران و مسئولان دستگاه‌های اجرایی و از طرف دیگر بین مسئولان دستگاه‌های اجرایی و سازمان متولی بودجه و دولت.
- ۴- استقرار نظام بودجه‌ریزی خروجی محور .
- ۵- دادن اختیارهای لازم به مدیران در انتخاب نهاده‌های لازم برای ارائه خدمات موردنظر .
- ۶- ارزیابی مستمر عملکرد مدیران و مبنا قرار دادن نتایج عملکرد به‌عنوان یکی از معیارهای تخصیص اعتبار و تصمیم‌گیری در رابطه با تداوم و یا عدم تداوم خدمت مدیران
- ۷- تولید اطلاعات مدیریتی و مالی شفاف برای تصمیم‌گیری در رابطه با افزایش، کاهش و تخصیص اعتبارهای بودجه‌ای .
- ۸- رهایی از روزمرگی در اقدام‌ها و مصارف منابع سازمان و نیل به سمت برنامه‌ریزی بلندمدت و هزینه کرد بر اساس برنامه.
- ۹- افزایش توانمندی مدیران در مدیریت منابع مالی، فیزیکی، انسانی و اطلاعاتی.
- ۱۰- کاهش فساد و رانت‌خواری در سطوح مختلف اجرایی و تصمیم‌گیری. (محمدی پور، احمدی، ۱۳۹۲)

## ۲-۱۲-۲- حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی عملیاتی

تدوین و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی، مستلزم کاربرد حسابداری تعهدی به‌منظور تعیین هزینه‌های واقعی برنامه‌ها و فعالیت‌ها است. در بودجه‌ریزی عملیاتی، علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاه‌های ذی‌ربط بر اساس روش‌های حسابداری بهای تمام‌شده محاسبه و تعیین می‌شود که این امر، نیاز به حسابداری تعهدی را بیشتر می‌کند. به‌عنوان نمونه، یکی از اقلام عمده و دارای سهم درخور توجه در تعیین قیمت تمام‌شده، هزینه تأمین فضای فیزیکی و ساختمان‌های اداری و سایر ساختمان‌های موردنیاز است که به دلیل غیر جاری بودن این قبیل هزینه‌ها، به‌طور معمول به‌صورت پنهانی باقی می‌ماند. همچنین، هزینه‌های فرصت‌های ازدست‌رفته سرمایه‌ها و خواب سرمایه‌های حبس شده نیز با رویکرد تأمین مالی مجدد با پشتوانه ارزش‌ها و منافع جاری و آینده نهفته در آن‌ها، شایسته توجه است.

منطق زیربنای تغییرها این است که سیستم حسابداری سنتی تأکید اندکی بر رعایت محدودیت‌های خرج کردن و مسئولیت‌پذیری در برابر جریان‌های نقدی و مانده‌ها دارد. (محمدی پور، احمدی، ۱۳۹۲)

## ۲-۱۲-۳- مزایای بودجه‌ریزی عملیاتی

مزایای بودجه‌ریزی عملیاتی را می‌توان به صورت زیر خلاصه نمود:

- ۱- شفاف‌سازی فرآیند بودجه‌ریزی
  - ۲- صرفه‌جویی اقتصادی
  - ۳- یک ابزار تشخیصی ارزشمند ارائه می‌دهد
  - ۴- به توجیه بودجه کمک می‌کند
  - ۵- افزایش کارایی و اثربخشی عملکرد دولت و سازمان‌ها از طریق تمرکز منابع در جهت ضروری‌ترین و مهمترین نتایج
  - ۶- اصلاح و بهبود تصمیم‌گیری در مورد مؤثرین راه برای استفاده از منابع محدود کشور
  - ۷- بهبود عملکرد از طریق پیوند دادن بودجه و عملکرد برنامه
  - ۸- مسئولیت‌پذیرتر ساختن مدیران در قبال تصمیماتی که روی نتایج بودجه تأثیر می‌گذارند.
  - ۹- افزایش پاسخگویی عمومی (امیرکبیری، الماسی، محمودی، ۱۳۹۳: ۶)
- می‌توان از مزایای این نظام بودجه‌ریزی تلفیق اهداف نظام مدیریت بودجه با پاسخگویی مناسب نام برد. به بیان دیگر عملکرد خوب مورد تشویق قرار می‌گیرد و عملکرد نامطلوب تنبیه می‌شود. در این نظام بودجه‌ریزی هدفها شفاف‌تر بیان می‌شود و ارزیابی بودجه آسان‌تر ارائه می‌گردد.

## ۲-۱۳- مفاهیم متداول با بودجه‌بندی در سازمان‌های دولتی

در این بخش به تعریف برخی از مفاهیم بودجه‌ای که جنبه عمومی داشته و یک مدیر می‌تواند با آن ارتباط کاری داشته باشد را ارائه نمودیم.

مفهوم	توضیحات
بودجه کل کشور	برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها که برای نیل به سیاست‌ها و هدف‌های قانونی صرف می‌شود.
بودجه عمومی دولت	این بودجه شامل دستگاه‌های حاکمیتی دولت می‌شود تا نسبت به قانونمندی، ضابطه‌گذاری، سیاست‌سازی و اعمال حاکمیت دولت و اقتدار نظام جمهوری اسلامی ایران را در اقصی نقاط کشور استقرار دهد. این بودجه از حیث دریافت‌ها و منابع تأمین اعتبار شامل درآمد عمومی و درآمد اختصاصی و از حیث پرداخت‌ها شامل اعتبارات جاری و اعتبارات عمرانی و هزینه از محل درآمدهای اختصاصی می‌باشد

<b>بودجه‌ریزی</b>	<p>فرآیند توسعه در برنامه کوتاه‌مدت است که شامل تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه، تصویب، اجرا، نظارت بر بودجه در یک سال مالی است. بودجه‌ریزی یک تفکر منسجم از منابع مالی محدود در برابر نیازهای نامحدود است بطوریکه ارتباطات ارگانیک و همه‌جانبه بین منابع مالی و غیرمالی لحاظ شده باشد. بودجه‌ریزی برآورد منطقی حجم عملیات در مقابل اعتبارات است و با توسل به بودجه‌ریزی، برنامه توسعه از قوه به فعل درمی‌آید.</p>
<b>بودجه مقدماتی</b>	<p>یک تخمین و یک برآورد از درآمدها و هزینه‌ها برای سال آینده است که توسط کارشناسان دفاتر بخشی سازمان برنامه‌بودجه برای دستگاه‌های اجرایی انجام می‌شود و سپس جمع‌آوری و ثبت و طبقه‌بندی می‌شود این حرکت مقدمه‌ای بر بخشنامه بودجه می‌باشد.</p>
<b>بودجه پیشنهادی</b>	<p>اعتباراتی که دستگاه‌های اجرایی با توجه به بخش‌نامه بودجه، دستورالعمل‌ها و ضوابط ناظر بر تهیه و تنظیم بودجه پیشنهاد می‌نمایند. بودجه پیش نهادی هیچ‌گونه تعهدی را برای پیشنهاددهنده و بررسی‌کننده ایجاد نمی‌کند.</p>
<b>بودجه مصوب</b>	<p>اعتباراتی که به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد. درآمدها و هزینه‌های دستگاه در قالب‌های مختلف طبقه‌بندی و تصویب می‌شود</p>
<b>بودجه چند دوازدهم</b>	<p>در صورتی که لایحه بودجه پیشنهادی دولت به تصویب نرسد و به پایان سال نزدیک شده باشیم به‌منظور جلوگیری از هرگونه وقفه در عملیات اجرایی دولت در سال آینده دولت لایحه بودجه یک‌ماهه ۱۲/۱ یا دو ماهه ۱۲/۲ و... را تقدیم مجلس قانون‌گذار می‌نماید؛ که معنی آن اجازه خرج معادل ۱۲/۱ یا ۱۲/۲ سال جاری خواهد بود که مالا هر یک از دستگاه‌های اجرایی به همان نسبت از منابع مالی دولت برخوردار می‌گردند در این فاصله مجلس و کمیسیون‌ها با فرصت بیشتری لایحه بودجه دولت را بررسی و جهت طرح در جلسه علنی آماده می‌نمایند</p>
<b>بودجه تفصیلی</b>	<p>همان بودجه مصوب است که توسط واحد بودجه دستگاه پس از ابلاغ بودجه به دستگاه اجرایی در قالب اندام تشکیلاتی دستگاه با توجه به نیروی انسانی مستقر در هر شاخه معاونت در قالب برنامه‌ها و مواد هزینه توزیع می‌گردد. در این بودجه نیروی انسانی در هر برنامه به تفکیک رسمی - پیمانی - خرید خدمت و سایر با توجه به حجم عملیات و هزینه‌های جانبی وابسته به نیروی انسانی به‌صورت هزینه‌های اداری و سرمایه‌ای و پرداخت‌های انتقالی توزیع می‌شود. در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی که دارای هیأت‌امنا می‌باشند بودجه تفصیلی به تفکیک برنامه‌ها و مواد هزینه در هر یک از واحدهای آموزشی به‌عنوان مراکز هزینه توزیع می‌شود و برآورد هزینه‌ها برای سال بعد بر همین اصول می‌باشد.</p>

<p>هر قانونی باید از طرف دولت ابلاغ گردد تا ضمانت اجرایی داشته باشد لذا قانون بودجه نیز از طرف مقام ریاست‌جمهور باید به کلیه دستگاه‌های اجرایی ابلاغ گردد لیکن به موجب ماده ۱۹ قانون برنامه بودجه مصوب ۱۳۵۱ به منظور تسریع در عمل از طرف رئیس سازمان برنامه و بودجه ابلاغ می‌شود و وکالتاً توسط روسای سازمان برنامه و بودجه استان‌ها به دستگاه‌های اجرائی محلی تابع نظام بودجه استانی ابلاغ می‌گردد.</p>	<p><b>ابلاغ بودجه</b></p>
<p>عبارت است از تغییر و جابجایی در برنامه‌ها و مواد هزینه دستگاه‌های اجرایی بدون آنکه در جمع اعتبارات مصوب دستگاه تغییری به عمل آید</p>	<p><b>اصلاح بودجه</b></p>
<p>چنانچه در طی سال مالی ضرورت ایجاد نماید که تغییرات محسوسی در بودجه جاری و عمرانی دستگاه‌های اجرایی به عمل آید بطوریکه از طریق اصلاح بودجه قابل جریان نباشد دولت لایحه متمم بودجه را تقدیم مجلس خواهد کرد</p>	<p><b>متمم بودجه</b></p>
<p>برای آنکه یک رابطه منطقی بین بخش‌های مختلف اقتصادی و اجتماعی در سطح کلان مشخص گردد توسل به سقف اعتبار می‌شود تا بتوان یک رابطه عقلانی بین اعتبارات جاری و عمرانی در قالب فصول و برنامه‌ها برقرار کرده و کنترل‌های کلیدی را در سطح کلان بخش‌ها ایجاد نمود.</p>	<p><b>سقف بودجه</b></p>
<p>هرگاه متمم بودجه با اصلاح بودجه همراه باشد بطوریکه از یک طرف به سقف اعتبارات جاری و عمرانی در بودجه عمومی دولت اضافه گردد و از طرف دیگر بیشتر از درصدهای جابجایی در برنامه‌ها و مواد هزینه که از طرف مجلس قانون‌گذار به دولت اجازه داده است موردنیاز باشد آنگاه این عمل را بودجه اصلاحی گویند</p>	<p><b>بودجه اصلاحی</b></p>
<p>مجموعه‌ای از کوشش‌های سازمان‌یافته است که (خدمات معینی) را برای جامعه انجام می‌دهند. فصل زیرمجموعه‌ای (امور) است</p>	<p><b>فصل</b></p>
<p>گروه کلی از عملیاتی که دارای (حاصل کار مشخص) است و به وسیله دستگاه‌های دولتی انجام می‌شود. عناوین برنامه‌ها باید شاخص پذیر باشند و باید این عناوین به نحوی انتخاب گردد که به کمیت‌های مقداری قابل تبدیل باشند</p>	<p><b>برنامه</b></p>
<p>منظور برنامه‌ای است که ضمن آن توسعه اقتصادی و اجتماعی برای یک دوره ده‌ساله یا طولانی‌تر به عنوان راهنمای برنامه‌ریزی‌های پنج‌ساله پیش‌بینی می‌شود.</p>	<p><b>برنامه درازمدت</b></p>
<p>منظور برنامه عملیات اجرائی دولت است که سالانه تنظیم و همراه بودجه کشور تقدیم مجلس شورای اسلامی می‌گردد و ضمن آن در قالب هدف‌ها و سیاست‌های مندرج در برنامه عمرانی پنج‌ساله هدف‌های مشخص و عملیات اجرائی سالانه هر دستگاه اجرائی با اعتبار مربوط تعیین می‌شود.</p>	<p><b>برنامه سالانه</b></p>

<b>فعالیت</b>	منظور یک سلسله عملیات و خدمات مشخصی است که برای تحقق بخشیدن به هدف‌های برنامه سالانه طی یک سال اجرا می‌شود. هزینه آن از محل اعتبارات جاری تأمین می‌شود.
<b>طرح</b>	مجموعه عملیات مشخصی است که بر اساس مطالعات توجیهی فنی و اقتصادی و با اجتماعی که توسط دستگاه اجرایی انجام می‌شود تمام یا قسمتی از هزینه‌های اجرای آن از محل اعتبارات عمرانی تأمین می‌شود
<b>تخصیص اعتبار</b>	عبارت است از تجویز استفاده از مبالغ معین از اعتبارات مصوب سالانه در دوره‌های زمانی معین در سال می‌باشد. هدف اساسی از تخصیص اعتبار بین دوره‌های زمانی، کنترل دقیق هزینه‌ها، ایجاد تعادل بیشتر بین دریافت‌ها و پرداخت نقدی است.
<b>اعتبار</b>	عبارت است مبلغی که برای مصرف یا مصارف معین به منظور نیل به اهداف و اجرای برنامه‌های دولت به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد " ماده ۷ قانون محاسبات عمومی " اعتبار حد مصوب هزینه است
<b>درآمد عمومی</b>	عبارت است از درآمدهای وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و مالیات و سود سهام دولت در شرکت‌های دولتی درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت دولت و سایر درآمدهایی که در قانون بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد عمومی منظور می‌شود. (ماده ۱۰ قانون محاسبات عمومی) درآمد عمومی درآمدهایی هستند که به موجب قانون توسط دستگاه‌های اجرایی وصول و به خزانه دولت واریز می‌گردند
<b>درآمد اختصاصی</b>	عبارت است از درآمدهایی که به موجب قانون برای مصرف یا مصارف خاص در بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد اختصاصی منظور می‌شود. (ماده ۱۴ قانون محاسبات عمومی) درآمدهای اختصاصی درآمدهای هستند که به موجب قانون توسط دستگاه‌های اجرایی وصول و به خزانه دولت واریز و کلاً به مصرف هزینه‌های خاص همان دستگاه می‌رسند. قانون‌گذار عرفاً در هنگام صدور مجوز وصول درآمد اختصاصی موارد مصرف هزینه را مشخص می‌نماید. ذکر درآمد اختصاصی در متن قانون ضروری است تا به عنوان درآمد اختصاصی قلمداد گردد.
<b>سایر منابع</b>	چنانچه از محل درآمدهای اختصاصی یا وجوه دیگری غیر از بودجه عمومی دولت در طرح‌های عمرانی، سرمایه‌گذاری به عمل آید این اعتبار به صورت (سایر منابع) در طرح‌های عمرانی درج می‌شود.
<b>سایر منابع تأمین اعتبار</b>	سایر منابع تأمین اعتبار عبارتند از منابعی که تحت عنوان وام انتشار اوراق قرضه، برگشتی از پرداخت‌های سال‌های قبل و عناوین مشابه در قانون بودجه کل کشور پیش‌بینی می‌شود و ماهیت درآمد ندارند. (ماده ۱۲ قانون محاسبات عمومی)
<b>ردیف‌های متمرکز</b>	اعتباراتی هستند که دولت به انجام آن‌ها و قیوف کامل دارد لیکن سهم هر یک از دستگاه‌های اجرایی یا استان و منطقه برایش روشن نمی‌باشد. ردیف‌های متمرکز

<b>بودجه</b>	بودجه مانند کیسه اعتباری است که از داخل آن به‌موجب قانون یا تصویب‌نامه هیأت وزیران برداشت و هزینه می‌گردد.
<b>وجوه عمومی</b>	عبارت است از نقدینگی‌هایی مربوط به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی و نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی و مؤسسات وابسته به سازمان‌های مذکور که متعلق حق افراد و مؤسسات خصوصی نیست و صرف‌نظر از منشأ تحصیل آن منحصرأ برای مصارف عمومی به‌موجب قانون قابل دخل و تصرف می‌باشد.
<b>مواد هزینه</b>	نوع هزینه را در داخل بودجه و یا قسمتی از فعالیت یک وزارتخانه یا موسسه دولتی مشخص می‌کند. «ماده ۹ قانون محاسبات عمومی»
<b>اعتبارات جاری</b>	منظور اعتباراتی است که در برنامه پنج‌ساله به‌صورت کلی و در بودجه عمومی دولت به تفکیک جهت تأمین هزینه‌های جاری دولت و همچنین هزینه نگهداشت سطح فعالیت‌های اقتصادی و اجتماعی دولت پیش‌بینی می‌شود.
<b>اعتبارات عمرانی</b>	منظور اعتباراتی است که در برنامه پنج‌ساله به‌صورت کلی و در بودجه عمومی دولت به تفکیک جهت اجرای طرح‌های عمرانی (اعتبارات عمرانی ثابت) و همچنین توسعه هزینه‌های جاری مربوط به برنامه‌های اقتصادی و اجتماعی دولت (اعتبارات عمرانی غیرثابت) پیش‌بینی می‌شود.
<b>موافقت‌نامه</b>	سند مالی یا عقدی است که به‌موجب آن از یک طرف سازمان برنامه و بودجه به نمایندگی از طرف دولت متعهد می‌شود، متناسب با پیشرفت فعالیت‌ها و طرح‌ها اعتبار لازم را به دستگاه اجرایی اختصاص دهد و از سوی دیگر دستگاه اجرایی نیز متعهد می‌شود، فعالیت‌ها و طرح‌های خود را منطبق با شرح موافقت‌نامه انجام دهد.
<b>حساب ماهانه</b>	حساب ماهانه منعکس‌کننده کلیه فعالیت‌های مالی دستگاه، از ابتدای ماه تا پایان ماه مورد گزارش است که حداکثر باید تا پایان ماه بعد به وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات ارسال شود.
<b>حساب نهایی</b>	این حساب دربرگیرنده کلیه عملیات مالی یک سال و عملیات مرتبط با بستن و انتقال مانده حساب‌ها است و حداکثر تا پایان مردادماه سال بعد، تهیه و به مراجع مذکور ارسال می‌شود.
<b>دارایی‌های سرمایه‌ای</b>	منظور دارایی‌های تولیدشده یا تولید نشده ایست که طی مدت بیش از یک سال در فرآیند تولید کالا و خدمات بکار می‌رود.
<b>دارایی‌های تولیدشده</b>	منظور دارایی‌هایی است که در فرآیند تولید حاصل گردیده است. دارایی تولیدشده به سه گروه عمده دارایی‌های ثابت، موجودی انبار و اقلام گرانبها تقسیم می‌شود.

<b>دارایی‌های تولید نشده</b>	منظور دارایی‌های موردنیاز تولید است که خودشان تولید نشده‌اند. (مانند زمین، ذخایر معدنی)
--------------------------------------	---

## ۲-۱۴- خلاصه فصل

در این فصل توضیح داده شد بودجه عمده‌ترین ابزار توسعه برنامه‌ها و سیاست‌های دولت است، بودجه آئینه تمام‌نمای کلیه برنامه‌ها و فعالیت‌های دولت برای یک سال مالی به شمار می‌آید. اگر نظام بودجه‌ریزی کشور به ساختمانی تشبیه گردد، اصول بودجه، فونداسیون و اسکلت آن محسوب می‌شود و هر چه بر مبنای اصول علمی و منطق اقتصادی استوارتر باشد قطعاً نتایج مطلوب‌تری به دنبال خواهد داشت؛ زیرا دولت تمام فعالیت‌های مالی خود اعم از کسب درآمد و پرداخت هزینه‌ها برای اجرای برنامه‌های متعدد و متنوع خود را در چهارچوب قانون بودجه انجام می‌دهد. سپس ضرورت بودجه‌ریزی در سازمان و رابطه آن با حسابداری و اصول بودجه را نام‌برده و تشریح نمودیم. گفته شد که بودجه‌بندی فرآیندی مستمر است که ارکان و عناصر آن در بیشتر کشورها تقریباً با یکدیگر شباهت دارند. این وجه تشابه مراحل اساسی بودجه، از تهیه و تنظیم تا اجرای آن است. سیکل تهیه بودجه را توضیح و طبقه‌بندی حسابداری یا مواد هزینه‌ای را به‌طور کامل تشریح شد. سپس برخی از روش‌های متداول بودجه‌نویسی را عنوان و بودجه‌ریزی عملیاتی را توضیح دادیم. در پایان به برخی از مفاهیم مرتبط با بودجه را اشاره و آن‌ها تعریف نمودیم.

## ۲-۱۵- خودآزمایی فصل دوم

- ۱- خصوصیات بودجه دولتی را نام ببرید.
- ۲- اصول بودجه را نام‌برده و به‌طور مختصر توضیح دهید.
- ۳- سیکل بودجه در سازمان‌های دولتی چگونه است توضیح دهید.
- ۴- روش‌های رایج بودجه‌نویسی را نام‌برده و توضیح دهید.
- ۵- انواع مواد هزینه‌ای را نام ببرید.



واژه‌ها و مفاهیم مهم

بودجه‌نویسی	بودجه اصلاحی
اصلاح بودجه	فعالیت‌های اقتصادی
اصول بودجه	متمم بودجه
ابلاغ بودجه	طبقه‌بندی هزینه
تنظیم بودجه	موافقت‌نامه
بودجه متداول	سیکل بودجه
مواد هزینه	بودجه ملی

## فصل سوم

### آشنایی با گردش مالی و معاملاتی هزینه‌ها

#### اهداف

پس از مطالعه این فصل شما قادر خواهید بود:

- ۱- مراحل خرج یا هزینه را در دستگاه‌های دولتی نام‌برده و توضیح دهید.
- ۲- انواع پرداخت‌ها را در دستگاه‌های دولتی نام ببرید.
- ۳- معاملات دولتی را تعریف و انواع آن را نام ببرید.
- ۴- طبقه‌بندی معاملات دولتی را نام ببرید.

**۳-۱-مقدمه**

اجرای بودجه نقش بسزایی در موفقیت یا عدم موفقیت دولت در تحقق هدف‌هایش در جامعه خواهد داشت. دولت در اجرای صحیح بودجه کل کشور از خدمات و تخصص مدیران و کارشناسان خود در دستگاه‌های دولتی استفاده می‌کند تا بر طبق قوانین و مقررات مربوطه، بودجه کل کشور را به صورت مطلوب هزینه نماید. در واقع اجرای مناسب بودجه می‌تواند تأثیر زیادی بر رفاه جامعه داشته باشد. لذا آشنایی دقیق با قوانین و مقررات مالی و محاسباتی هر کشور، اجرای اصول حسابداری و گزارشگری مالی را تسهیل می‌نماید. مراحل انجام هزینه و سایر پرداخت‌ها و ارتباط این مراحل با حسابداری دولتی از مباحث مهمی است که آشنایی کافی با آن برای درک صحیح نظام حسابداری دولتی یک کشور ضروری است زیرا نظارت و کنترل بر بودجه نیز به دلیل اجرای درست آن صورت می‌گیرد. به همین دلیل شناخت مراحل خرج از اهمیت قابل ملاحظه‌ای برخوردار است و آشنایی با آن برای هر مدیری ضروری است. فصل حاضر به این موضوعات اختصاص دارد.

**۳-۲-اجرای بودجه در مورد هزینه‌ها**

توجه به این نکته بسیار حائز اهمیت است که بودجه باید به گونه‌ای اجرایی شود که اولاً پرداخت‌های انجام شده جهت خرید کالاها یا خدمات منطبق با پیش‌بینی‌ها و ثانیاً بر اساس قوانین و مقررات مالی باشد. مدیران باید بدانند منابع مالی در سازمان‌های دولتی محدود بوده و بایستی هزینه‌ها را به درستی مدیریت نمود. آن چیزی که مدیران در خصوص شیوه هزینه کرد در سازمان باید مورد توجه قرار دهند در حول سه مبحث صرفه و صلاح سازمان، اثربخشی و کارایی هزینه‌ها می‌باشد. همچنین مدیران باید نسبت به میزان تخصیص اعتبار و نقدینگی‌ها اطلاعات کافی داشته تا نسبت به فزونی هزینه‌ها بر منابع مالی با ذیحساب دستگاه همراهی و همکاری نمایند؛ و با اخذ گزارشات مالی ماهیانه نسبت به عملکرد سازمان آگاهی یابند.

در این بخش سعی گردیده تا مراحل مصرف اعتبارات که همانا مراحل خرج یا هزینه می‌باشد را بر مبنای **قانون محاسبات عمومی** توضیح داده شود.

**۳-۳-مراحل خرج یا هزینه**

حسابداری دولتی در هر کشوری تحت تأثیر قوانین و مقررات مالی آن کشور قرار می‌گیرد. به بیان دیگر قوانین و مقررات مالی و محاسباتی در ساختار سیستم حسابداری دولتی تأثیر قابل ملاحظه‌ای دارد، لذا آشنایی دقیق با قوانین و مقررات و محاسباتی هر کشور درک مفاهیم

اساسی حسابداری دولتی را ساده‌تر می‌نماید. شناخت مراحل تشخیص از اهمیت قابل‌ملاحظه‌ای برخوردار بوده و آشنایی با مقررات قانونی آن ضروری است.

انجام هزینه در دستگاه‌های دولتی پس از طی مراحل صورت می‌گیرد که به مراحل انجام هزینه یا مراحل خرج موسوم است. به عبارت ساده‌تر از زمانی که برای خرید کالا یا انجام خدمتی اقدام می‌شود تا زمانی که بهای کالا یا خدمت خریداری شده پرداخت می‌گردد باید به ترتیب مراحل صورت گیرد. هر یک از مراحل خرج دارای مدرکی است که انجام آن مرحله از خرج را اثبات می‌کند. (باباجانی، ۱۳۹۲: ۱۸۷)

مراحل خرج به مراحل اطلاق می‌گردد که به ترتیب و بر طبق مقررات و با تأیید و نظارت مقامات مسئول یک دستگاه دولتی باید طی شود تا کالایی تحویل و یا خدمتی انجام گیرد و یا به‌طور کلی دینی بر ذمه دولت ایجاد شود. مراحل خرج یا انجام هزینه‌ها و سایر پرداخت‌های دستگاه‌های دولتی شامل فعالیت‌ها و عملیاتی است که باید برای خرید کالا و خدمات موردنیاز اجرای برنامه‌های مصوب بودجه سالانه، صورت گیرد. برای درک صحیح مراحل خرج و ضرورت انجام آن در دستگاه‌های دولتی در مورد خرید کالا و خدمات باید حداقل به موارد زیر توجه شود:

- الف) تقاضا برای خرید کالا یا خدمت
- ب) تشخیص اینکه خرید کالا یا خدمت در جهت تحقق اهداف قانونی سازمان باشد.
- پ) حصول اطمینان از وجود اعتبار موردنیاز برای تأمین کالا یا خدمت
- ج) اقدام برای خرید کالا و یا خدمت
- چ) حصول اطمینان از تحویل کالا و یا انجام آن
- ح) دریافت فاکتور خرید کالا یا خدمت و تأیید مبلغ آن توسط کارپرداز
- خ) صدور دستور لازم برای پرداخت بهای تمام‌شده کالای تحویلی یا خدمت انجام‌شده
- د) حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و وجود مدارک کافی برای اثبات انجام هر یک از مراحل فوق در مورد خرید کالا و یا خدمت
- ذ) پرداخت بهای تمام‌شده کالا یا خدمت مستند به مدارک ارائه‌شده در وجه فروشنده یا ذینفع

مراحل هزینه طبق مواد ۵۲ و ۵۳ قانون محاسبات عمومی به شرح زیر می‌باشد:

- ۱- تشخیص
- ۲- تأمین اعتبار
- ۳- تعهد
- ۴- تسجیل

۵- صدور حواله

۶- نظارت مالی

۷- پرداخت به ذینفع

در ادامه هر یک از این مراحل به تفصیل بحث و بررسی می‌شود:

### ۳-۱-۳- مرحله اول: تشخیص

بر طبق ماده ۱۷ قانون محاسبات عمومی، تشخیص یعنی تعیین نوع کالا و خدماتی که تحصیل و یا انجام آن برای رسیدن به هدف‌های دستگاه لازم و ضروری می‌باشد.

**مسئولیت این مرحله با رئیس دستگاه اجرایی و یا کسانی است که از طرف وی مجاز**

**هستند.**

مرحله تشخیص به این ترتیب صورت می‌گیرد که واحد تدارکات یا کارپردازی یا واحدهای مشابه آن‌ها در دستگاه‌های دولتی که مسئولیت خرید کالا و خدمات را به عهده دارد، پیشنهاد سایر واحدها را دریافت می‌نماید و پس از برآورد قیمت تقریبی آن‌ها درخواست خرید کالا یا انجام خدمت را تنظیم نموده و به رئیس دستگاه دولتی یا افراد مجاز از طرف آن‌ها تسلیم می‌نماید. رئیس سازمان دولتی یا کسانی که از طرف او مجاز هستند، درخواست خرید کالا یا خدمت را مورد بررسی قرار می‌دهد و در صورتی که خرید کالا یا خدمت پیشنهادی را برای اجرای برنامه‌های مصوب و تحقق اهداف قانونی دستگاه دولتی ضروری تشخیص دهد با خرید کالا یا خدمت مورد نظر موافقت می‌کند و برای تأمین اعتبار لازم درخواست خرید را به امور مالی ارسال می‌نماید.

در دستگاه‌های دولتی برای درخواست کالا یا خدمت معمولاً از فرم‌های گوناگونی استفاده می‌نمایند لیکن فرم درخواست کالا یا خدمت حداقل باید حاوی اطلاعات زیر باشد :

۱- نام مؤسسه دولتی

۲- نام واحد درخواست‌کننده

۳- نوع و مقدار کالا یا خدمت مورد درخواست

۴- شماره و تاریخ صدور برگ درخواست خرید کالا یا خدمت

نام و امضاء مسئول واحد درخواست‌کننده و مقام مجاز دستگاه دولتی (باباجانی، ۱۳۹۲: ۱۸۸)

این مرحله از دو جنبه دارای اهمیت است از یک طرف تشخیص باعث مصرف منابع مالی سازمان خواهد شد از طرف دیگر تشخیص باید بر اساس قوانین و مقررات صورت پذیرد چون در نهایت منجر به پاسخگویی مدیر سازمان در خصوص دستوری خواهد بود که به خرید تبدیل شده است.

**نمونه‌ای از فرم درخواست خرید کالا یا خدمت در شکل زیر ارائه شده است:**

موسسه دولتی .....  
برگ درخواست کالا یا خدمت

نام واحد درخواست‌کننده :		تاریخ :		
ردیف	شرح کالا	مقدار	ملاحظات	رئیس واحد درخواست‌کننده:
				نام و امضاء:
				موافقت رئیس موسسه یا مقام مجاز:
				نام و امضاء:

### ۳-۳-۲- مرحله دوم: تأمین اعتبار

بر طبق ماده ۱۸ قانون محاسبات عمومی، تأمین اعتبار عبارت است از اختصاص دادن تمام یا قسمتی از اعتبار مصوب برای هزینه معین. بر طبق ماده ۷ قانون محاسبات عمومی، اعتبار عبارت است از مبلغی که برای مصارف معین به‌منظور رسیدن به اهداف دولت به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد.

اعتبار یک اجازه قانونی است که مجلس شورای اسلامی به دولت (و سازمان‌های تابعه آن) می‌دهد تا وجوهی را برای تحقق اهداف و اجرای برنامه‌های مصوب خود مصرف نماید. البته اعتبار به‌خودی‌خود ایجاد حق نمی‌نماید بلکه باید منابع مالی مندرج در بودجه کل کشور از قبیل مالیات‌ها، درآمد حاصل از فروش نفت و غیره وصول شود تا دولت در حدود وصولی‌ها بر طبق اعتبارات مصوب، هزینه‌های اجرایی و برنامه‌ها انجام دهد. تأمین اعتبار به بیان ساده یعنی اینکه مقداری از اعتبار مصوب تخصیص‌یافته را برای خرید کالا یا خدمت معینی اختصاص دهیم. به‌عبارت‌دیگر در مرحله تأمین اعتبار، قسمتی از اعتبارات مصوب تخصیص‌یافته برای خرید کالا یا خدمت معین ذخیره می‌شود و به مصرف دیگری نمی‌رسد مگر آنکه آن کالا یا خدمت معین خریداری نشود. اگر اعتبار مصوب تخصیص‌یافته را قدرت قانونی خرید کالا یا خدمت توسط موسسه دولتی بدانیم بنابراین نتیجه می‌گیریم در هر مورد که برای خرید کالا یا خدمت معینی تأمین اعتبار می‌شود عملاً قسمتی از قدرت مالی موسسه برای خرید کالا و خدماتی که در آینده قرار است صورت گیرد، کاهش می‌یابد.

تأمین اعتبار دومین مرحله از مراحل خرج می‌باشد. درخواست خرید کالا که مورد موافقت و تأیید رئیس دستگاه دولتی یا فرد مجاز از طرف او قرار گرفته برای تأمین اعتبار به ذیحسابی و امور مالی موسسه ارجاع می‌شود. ذیحساب موسسه درخواست خرید کالا یا خدمت را که بهای تقریبی آن نیز توسط واحد درخواست‌کننده برآورد شده است، مورد بررسی قرار می‌دهد. در صورتی که خرید کالا یا خدمت مورد درخواست، قانونی بوده و اعتبار لازم هم برای آن موجود باشد با دستور ذیحساب دستگاه دولتی قسمتی از اعتبار برای خرید آن کالا یا خدمت اختصاص می‌یابد. انجام این مرحله از خرج را که مسئولیت آن با ذیحساب دستگاه دولتی است مرحله تأمین اعتبار می‌گویند. به محض آنکه برای خرید کالا یا خدمتی، اعتبار لازم تأمین می‌شود، واحد تدارکات می‌تواند برای خرید کالا یا خدمت مورد نظر اقدام نماید. مرحله تأمین اعتبار را می‌توان با استفاده از فرمی که حداقل حاوی اطلاعات زیر باشد انجام داد.

الف) نوع کالا یا خدمت

ب) مقدار کالا یا خدمت

ج) واحد درخواست‌کننده

د) بهای تقریبی کالا یا خدمت مورد درخواست

ه) محل تأمین اعتبار (تعیین این که اعتبار از محل کدام ماده هزینه یا برنامه تأمین شده)

و) ردیف و صفحه دفتر اعتبارات که مبلغ برآورد شده در آن ثبت شده است.

ز) محل امضاء ذیحساب و مقام مجاز دستگاه دولتی (باباجانی، ۱۳۹۲: ۱۹۱)

نمونه‌ای از تأمین اعتبار در شکل زیر نشان داده شده است:

موسسه دولتی .....

برگ درخواست تأمین اعتبار برای خرید کالا یا خدمت

واحد درخواست‌کننده :		شماره :		مقدار	شماره درخواست	شرح	ردیف
ملاحظات	قیمت برآورد شده		ملاحظات				
	کل	واحد					
رئیس موسسه یا مقام مجاز امضاء	قیمت‌گذاری شده - رئیس اداره تدارکات امضاء			مسئول صدور امضاء			
<p>از محل اعتبارات تخصیص‌یافته جاری ماده _____ برنامه _____ تأمین اعتبار گردید</p> <p>رئیس اداره اعتبارات و تعهدات امضاء:</p> <p>ذیحساب و مدیرکل امور مالی امضاء :</p> <p>عمرانی طرح</p>							

### ۳-۳-۳- مرحله سوم: تعهد

بر طبق ماده ۱۹ قانون محاسبات عمومی، تعهد عبارت است از ایجاد دین بر ذمه دولت ناشی از:

- ۱- تحویل کالا یا انجام خدمت
- ۲- احکام صادره شده از مراجع قانونی و ذیصلاح
- ۳- پیوستن به قراردادهای بین‌المللی و عضویت در سازمان‌ها یا مجامع بین‌المللی با اجازه قانون
- ۴- اجرای قراردادهایی که با رعایت مقررات منعقد شده باشد.

تعهد که سومین مرحله خرج است از نظر قانون محاسبات عمومی یعنی بدهی ایجادشده بر اثر تحویل کالا یا انجام دادن خدمت و یا اجرای قراردادهایی که برابر مقررات منعقد شده است. به عبارت دیگر وقتی کالایی خریداری و تحویل یک موسسه دولتی می‌شود، معادل بهای تمام شده



کالا برای مؤسسه، بدهی قابل پرداخت ایجاد شده است. اگر یک کارمند به استخدام مؤسسه دولتی درآید و مقرر شود ماهانه مبلغ ۷/۰۰۰/۰۰۰ ریال حقوق و مزایا به ایشان پرداخت شود، در پایان هرماه به علت انجام خدمت توسط کارمند موردنظر، مبلغ ۷/۰۰۰/۰۰۰ ریال برای مؤسسه دولتی بدهی ایجاد می‌شود که مؤسسه باید نسبت به پرداخت آن اقدام نماید.

انعقاد قرارداد برای خرید کالا یا انجام خدمت و یا اجرای طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی خودبه‌خود برای مؤسسه ایجاد بدهی نمی‌نماید مگر آن‌که مفاد قرارداد توسط شخصی که قرارداد منعقد نموده است اجرا شود. شایان‌ذکر است که شرط اصلی ایجاد تعهد (بدهی قابل پرداخت) همیشه تحلیل کالا یا انجام خدمت نمی‌باشد. طبق قانون محاسبات عمومی عضویت در مجامع بین‌المللی در صورتی که به موجب قانون صورت گیرد برای دولت یک نوع بدهی قابل پرداخت ایجاد می‌نماید که مطابق قرارداد بایستی در مهلت معین پرداخت گردد. احکامی که توسط مراجع قانونی صادر می‌شود در صورتی که دولت یا سازمان‌های تابعه آن را مکلف به پرداخت وجهی نماید، برای دولت یا واحدهای تابعه آن بدهی ایجاد می‌نماید که باید نسبت به پرداخت آن اقدام شود. (باباجانی، ۱۳۹۲: ۱۹۳)

در وزارتخانه و مؤسسات دولتی برای اثبات مرحله تعهد معمولاً از فرم‌هایی به شرح زیر استفاده می‌کنند:

۱- **قبض انبار**: در صورتی که موضوع هزینه خرید کالا باشد به محض تحویل کالا به انبار مؤسسه فرمی حاوی اطلاعات مربوط به نوع کالا، مقدار کالا و مشخصات کامل کالا و تاریخ تحویل آن به انبار توسط انباردار تنظیم و به امضاء تحویل‌دهنده و تحویل‌گیرنده کالا می‌رسد. به فرمی که حاوی اطلاعات فوق باشد قبض انبار می‌گویند.

۲- **صورت جلسه تحویل کالا**: اگر کالا در خارج از انبار تحویل شود صورت جلسه‌ای حاوی اطلاعات لازم تنظیم و به امضاء تحویل‌دهنده و تحویل‌گیرنده کالا می‌رسد. صورت جلسه مورد بحث مبنای صدور قبض انبار خواهد بود.

۳- **صورت مقادیر کارهای انجام شده**: در طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی که اجرای آن‌ها به صورت مقطوع به پیمانکار واگذار می‌شود، میزان کارهای انجام شده و مصالح به کاررفته در فهرستی که در اصطلاح به آن "فهرست مقادیر کارهای انجام شده" می‌گویند درج می‌شود و ضمیمه صورت وضعیت می‌گردد. کارکرد هر صورت وضعیت میزان پیشرفت کار یا اجرای قسمتی از قرارداد را اثبات می‌نماید. فهرست مقادیر کارهای انجام شده حاوی اطلاعات لازم در مورد کارهای انجام شده یا مصالح مصرف شده از قبیل نوع، مقدار و مشخصات فنی و غیره می‌باشد که به "صورت متره" نیز موسوم است.

لازم به توضیح است که فهرست دیگری به صورت وضعیت‌های طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی ضمیمه می‌شود که حاوی اطلاعات لازم در مورد مقدار، قیمت واحد و مبالغ ریالی کارهای انجام شده و مصالح مصرف شده می‌باشد و به اصطلاح طرح‌های عمرانی به آن صورت مالی می‌گویند. این فهرست پس از تأیید مهندسین مشاور که مسئولیت نظارت بر اجرای طرح را به عهده دارند به عنوان صورت حساب مورد استفاده قرار می‌گیرد.

با توجه به توضیحات فوق در مرحله تعهد اگر موضوع هزینه خرید کالا باشد، توسط واحد تدارکات خریداری و تحویل انبار موسسه می‌شود و قبض انبار برای آن صادر می‌گردد؛ و اگر موضوع هزینه انجام کار یا خدمت باشد به محض انجام کار یا خدمت، گواهی انجام کار ساده و برای اقدام بعدی ارائه می‌گردد.

نمونه‌ای از قبض انبار در شکل (۱) و نمونه‌ای از فهرست مقادیر کار در شکل (۲)

ارائه شده است.

تحویل دهنده آقای ..... سازمان ..... شماره .....  
تاریخ .....

#### قبض انبار

ملاحظات	بها		وزن		مقدار		تعداد	شرح	ردیف
	ریال	تعداد	کیلو	گرم	متر	سانت			

رئیس حسابداری

رئیس اداره کل پردازی

مسئول انبار

(شکل ۱)

صورت‌وضعیت شماره ..... سازمان ..... کارفرما .....  
 کارگاه ..... مشاور .....  
 صفحه ..... (متر) پروژه .....

ملاحظات	سطح _ حجم _ وزن			ابعاد			تعداد مشابه	شرح	ردیف
	جمع ک ل	کسورات	مقدار	ارتفاع	عرض	طول			

مهندس ناظر ..... نماینده پیمانکار .....  
 (شکل ۲)

### ۳-۳-۴- مرحله چهارم: تسجیل

بر طبق ماده ۲۰ قانون محاسبات عمومی، تسجیل یعنی تعیین میزان بدهی قابل پرداخت دولت به موجب اسناد و مدارک اثبات‌کننده بدهی

تسجیل از نظر لغت به معنی ثابت و استوار کردن، حکم دادن، پیمان کردن، مهر کردن قباله و تأیید می‌باشد، از نقطه نظر مالی تسجیل معنی احراز بهای تمام‌شده‌ی کالا یا خدمت معین بر اساس مدارک معتبر، به بیان ساده‌تر تسجیل یعنی این‌که بر اساس اسناد و مدارک ثابت شود بهای کالای تحویل‌شده و یا خدمت انجام‌شده چه قدر است. در قانون محاسبات عمومی کشور نیز تسجیل را به مفهوم تعیین کردن میزان بدهی قابل پرداخت ناشی از تحویل کالا یا خدمت دانسته است که از طریق ارائه مدارک اثبات‌کننده بدهی صورت می‌گیرد.

مرحله تسجیل چهارمین مرحله خرج است، در این مرحله مقام مجاز دستگاه دولتی ضمن تأیید اسناد و مدارکی از قبیل صورت حساب، فاکتور، صورت‌وضعیت و نظایر آن‌ها میزان وجه قابل پرداخت بابت کالای تحویل‌شده یا خدمت انجام‌شده را تعیین می‌کند؛ بنابراین فاکتور یا صورت حساب در مورد خرید کالا یا خدمت و صورت‌وضعیت در مورد اجرای قراردادهای مقطوع پیمانکاری طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی را می‌توان از مدارک معتبر و قابل قبول برای مرحله تسجیل به شمار آورد.

خلاصه این که با توجه به مطالب بالا در مرحله تسجیل مبالغ مندرج در فاکتور صورت حساب و یا صورت وضعیت که برحسب مورد برای اثبات میزان وجه قابل پرداخت جهت کالا یا خدمت معین ارائه گردیده است مورد تأیید مقام مجاز دستگاه دولت قرار می‌گیرد.

فاکتور یا صورت حساب به هر نوع مدرکی گفته می‌شود که حداقل حاوی اطلاعات زیر باشد:

۱. مقدار کالای تحویل شده یا کار انجام شده
۲. بهای واحد کالا یا کار
۳. جمع کل بهای کار یا کالای تحویل شده
۴. نام و نشانی کامل فروشنده یا انجام دهنده کار (باباجانی، ۱۳۹۲: ۱۹۶)

یک نمونه فاکتور فروش در شکل زیر نشان داده شده است:

#### فاکتور فروش

تلفن

صورت حساب آقای / شرکت

تاریخ / / ۱۳

ردیف	نوع جنس	تعداد	فی	مبلغ کل
			ریال	ریال
			جمع کل	مبلغ به حروف

امضاء خریدار :

امضاء فروشنده :

مرحله تعهد پس از آن که با تأیید مقام مجاز خرج رسید و بهای تمام شده آن تأیید گردید در صورتی که انجام آن با ذیحساب با قوانین و مقررات مطابقت نماید قابل ثبت در دفاتر حسابداری است؛ بنابراین ثبت حسابداری این مرحله موکول به انجام مراحل تسجیل : دور حواله و نظارت مالی است (باباجانی، ۱۳۹۲: ۱۹۸)

**۳-۳-۵- مرحله پنجم: صدور حواله (دستور پرداخت)**

بر طبق ماده ۲۱ قانون محاسبات عمومی، حواله اجازه‌ای است که کتبا به وسیله مقامات مجاز وزارتخانه یا مؤسسه دولتی و یا شرکت دولتی و یا دستگاه اجرائی محلی و یا نهادهای عمومی غیردولتی و یا سایر دستگاه‌های اجرائی برای تأدیه تعهدات و بدهی‌های قابل پرداخت از محل اعتبارات مربوط عهده ذیحساب در وجه ذینفع صادر می‌شود.

حواله یک اجازه کتبی است که برای پرداخت بدهی‌های قابل پرداخت ناشی از تحویل کالا یا خدمت و غیره از طرف مقام مجاز دستگاه دولتی صادر می‌شود. همان‌طور که مشاهده می‌شود صدور حواله پنجمین مرحله خرج به شمار می‌آید، لذا باید همراه سایر مدارک مربوط به مراحل قبلی \_ فرم درخواست خرید کالا یا خدمت، فرم تأمین اعتبار، قبض انبار یا فهرست مقادیر کار، فاکتور یا صورت حساب و یا وضعیت \_ برای انجام مراحل بعدی خرج به ذیحسابی وزارتخانه یا مؤسسه دولتی ارجاع گردد.

برخی از حسابداران دولتی تصور می‌کنند که حواله با دستور پرداخت تفاوت می‌کند و دستور پرداخت مرحله دیگری از مراحل انجام هزینه است درحالی‌که این نظر درست نیست. طبق ماده ۲۱ قانون محاسبات عمومی کشور که تعریف روشنی از حواله ارائه داده است جای هیچ‌گونه تردیدی نیست که صدور حواله همان دستور پرداخت است. چون در حواله مبلغ قابل پرداخت توسط مقام مجاز مورد تأیید قرار می‌گیرد بنابراین مرحله تسجیل یعنی میزان بدهی قابل پرداخت با صدور حواله تحقق خواهد یافت. با این ترتیب حواله دستور پرداخت مقام مجاز دولتی است که به صورت کتبی برای پرداخت بدهی‌های ناشی از تحویل کالا یا خدمت و غیره صادر می‌شود. به لحاظ آن‌که در قانون محاسبات عمومی کشور بر کتبی بودن حواله تأکید شده است، در وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی فرمی تحت عنوان حواله تنظیم می‌گردد (باباجانی، ۱۳۹۲: ۱۹۹).

حواله در واقع دستور پرداختی است که پس از طی مراحل چهارگانه قبل، از طرف رئیس دستگاه یا نماینده مجاز وی به ذیحساب داده می‌شود تا نسبت به بدهی مسجل گشته، عهده ذینفع اقدام نماید (فرج وند، ۱۳۸۰: ۱۷۴).

## یک نمونه فرم حواله در شکل زیر نشان داده شده است:

شماره .....	حواله
تاریخ .....	اداره کل امور مالی
<p>به استناد مواد ۵۲ و ۵۳ قانون محاسبات عمومی مبلغ ..... ریال بابت ..... از  محل اعتبار ردیف ..... ماده ..... برنامه ..... در وجه ..... پرداخت  نمایید .</p> <p style="text-align: center;"><u>مدارک ضمیمه</u></p> <p>..... ۱  ..... ۲  ..... ۳  ..... ۴</p>	

همراه سایر مدارک مربوط به مراحل خرج ضمیمه سند هزینه شود . در فرم حواله اطلاعات زیر درج می‌شود .

۱. مبلغ قابل پرداخت
۲. محل تأمین اعتبار
۳. نوع هزینه
۴. مدارک ضمیمه (در فرم حواله اسامی مدارک سایر مراحل انجام هزینه قید می‌شود) نمونه‌ای از حواله در شکل بالا ارائه شده است . هرچند که هر نوشته کتبی حاوی مطالب فوق می‌تواند به‌عنوان دستور کتبی مقام مجاز خرج موردقبول واقع شود (باباجانی، ۱۳۹۲: ۱۹۹)

### ۳-۳-۶- مرحله ششم: نظارت مالی (درخواست وجه)

بر طبق ماده ۲۲ قانون محاسبات عمومی، درخواست وجه سندی است که ذیحساب برای دریافت وجه به‌منظور پرداخت حواله‌های صادرشده موضوع ماده ۲۱ این قانون و سایر پرداخت‌هایی که به‌موجب قانون از محل وجوه متمرکزشده در خزانه مجاز می‌باشد حسب مورد از محل اعتبارات و یا وجوه مربوط عهده خزانه در مرکز و یا عهده نمایندگی خزانه در استان در وجه حساب بانکی پرداخت دستگاه اجرائی ذی‌ربط صادر می‌کند.

همان‌طور که قبلاً نیز توضیح داده شد پرداخت‌های دستگاه‌های دولتی باید در حدود اعتبارات مصوب تخصیص‌یافته و به‌موجب قانون صورت گیرد؛ بنابراین شرط لازم و کافی برای انجام هزینه‌های وجود اعتبار مصوب تخصیص‌یافته و رعایت قوانین و مقررات مربوط می‌باشد. مفهوم قانونی نظارت مالی به بیان ساده و کلی یعنی تطبیق پرداخت‌ها با قوانین و مقررات مالی حاکم بر مصرف وجوه دولتی، بنابراین اعمال نظارت مالی که ششمین مرحله از مراحل انجام هزینه است، یعنی این‌که ذیحساب وزارتخانه یا موسسه دولتی و... در پرداخت هر وجهی نظارت نماید که آیا قوانین و مقررات مالی حاکم بر مصرف آن وجه در انجام پنج مرحله قبلی رعایت شده است یا خیر. به‌عبارت‌دیگر در این مرحله ذیحساب دستگاه دولتی که قانوناً مسئولیت اعمال نظارت مالی در انجام مخارج به او محول گردیده باید اطمینان حاصل نماید وجهی که دستور پرداخت آن توسط مقام مجاز دستگاه دولتی صادر گردیده مطابق قوانین و مقررات مالی است، در غیر این صورت از پرداخت آن خودداری خواهد نمود.

نظارت مالی در حقیقت نظارت قبل از خرج است که مسئولیت آن طبق ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است. نظارت مالی عمدتاً از طریق ذیحسابان مستقر در دستگاه‌های دولتی انجام می‌شود و چون وزارت امور اقتصادی و دارایی زیر نظر قوه مجریه است بنابراین نظارت قبل از خرج را می‌توان نوعی حسابرسی داخلی محسوب نمود که به‌صورت مداوم توسط ذیحسابان که با حکم وزارت مذکور منصوب می‌شوند انجام می‌گردد. در مرحله نظارت مالی، کلیه مراحل خرج مورد رسیدگی قرار گیرد و در صورتی که مراحل مورد بحث با قوانین و مقررات مربوط مطابقت نماید وجه هزینه پرداخت خواهد شد (باباجانی، ۱۳۹۲: ۲۰۰).

### ۳-۳-۷- مرحله هفتم: پرداخت به ذینفع (هزینه)

بر طبق ماده ۲۳ قانون محاسبات عمومی، هزینه عبارت از پرداخت‌هایی است که به‌طور قطعی به ذینفع در قبال تعهد یا تحت عنوان کمک یا عناوین مشابه با رعایت قوانین و مقررات مربوط صورت می‌گیرد.

در این مرحله که در حقیقت آخرین مرحله بخش مصرف اعتبارات است، پرداخت لازم که مراحل قبلی را گذرانده است در وجه ذینفع صورت می‌گیرد (فرج‌وند، ۱۳۸۰: ۱۷۴). اثبات مرحله پرداخت طبق ماده ۶۵ قانون محاسبات عمومی کشور مستلزم گواهی بانک دایر بر انجام یکی از موارد زیر است:

الف- انتقال وجه به حساب ذینفع

ب- پرداخت وجه به ذینفع یا قائم‌مقام قانونی او

ج- حواله در وجه ذینفع یا قائم‌مقام قانونی او

طبق ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی کشور مسئولیت و اختیار مراحل تشخیص، تعهد، تسجیل و حواله به عهده وزیر وزارتخانه یا رئیس موسسه دولتی است (مراحل اداری خرج) و مسئولیت مراحل تأمین اعتبار و اعمال نظارت مالی و پرداخت به عهده ذیحساب وزارتخانه یا موسسه دولتی است (مراحل مالی خرج). (باباجانی، ۱۳۹۲: ۲۰۸)

به‌طور کلی روند تأمین کالای موردنیاز واحدها به‌منظور ارائه خدمات بدین نحو می‌باشد که درخواست کالای موردنیاز (خرید ملزومات، مصالح، تجهیزات و ...) پس از تکمیل فرم درخواست کالا در واحد درخواست و پس از تأیید بالاترین مقام دستگاه به واحد انبار و اموال ارسال و در صورت موجود بودن کالای مورد درخواست در انبار پس از رعایت تشریفات قانونی و صدور حواله انبار، کالای موردنظر به واحد متقاضی تحویل خواهد شد. درواقع کلیه کالاهای موردنیاز بایستی دارای درخواست تحویل کالا باشند و بالاترین مقام تشخیص می‌دهد که کالا به افراد تحویل گردد. چنانچه کالا در انبار موجود نباشد انباردار فرم درخواست خرید کالا را تهیه نموده برای کارپردازی واحد ارائه می‌نماید. کارپرداز بر طبق وظایفی که برای او تعریف شده به بررسی قیمت کالا پرداخته و فرم درخواست خرید کالا را با مبالغ برآوردی (معاملات جزئی، متوسط و بزرگ) جهت اخذ موافقت و تشخیص ضرورت خرید به بالاترین مقام دستگاه ارسال می‌نماید. سپس واحد کارپردازی پس از اخذ دستور، درخواست را جهت تأمین اعتبار به واحد امور مالی اعلام نموده و امور مالی پس از بررسی نسبت به تأمین اعتبار اقدام می‌نماید. قابل ذکر است منظور از انطباق با قوانین و مقررات توسط ذیحساب، یعنی هر خریدی با قوانین محاسبات عمومی، برنامه‌بودجه، قانون بودجه سالیانه، قانون دیوان محاسبات، قانون برنامه توسعه کشور و ... موردبررسی قرار گیرد. به همین دلیل دارای اهمیت فراوانی است. واحد کارپردازی وظیفه دارد نسبت به تهیه کالا و خدمات موردنیاز با عنایت به ضوابط و دستورالعمل‌های صادره در حدنصاب معاملات تا سقف‌های تعیین شده به کمترین بهای ممکن اقدام نماید و پس از تهیه کالا یا خدمات نسبت به تحویل کالا به انبار و خدمات به واحد متقاضی اقدام نماید. واحد انبار و اموال پس از دریافت کالا اقدام به ثبت و ضبط آمار کالاها و اموال با دریافت حواله نسبت به تحویل کالا و اموال به واحد متقاضی خواهد نمود و فاکتور خرید را به همراه قبض انبار و اموال به واحد کارپردازی ارائه می‌نماید.

برای پرداخت قیمت کالای خریداری شده یا کار انجام شده باید صورتی از ریز هزینه‌ها و حداقل در دو نسخه تنظیم و به امضای کارپرداز و مقام مجاز برسد و کلیه مدارک مربوط به انجام یک معامله و تشریفات که طی نموده است باید ضمیمه صورت ریز هزینه شود و سپس به امور مالی حوزه جهت پرداخت ارسال می‌گردد. امور مالی پس از بررسی سند و با رعایت دستورالعمل‌ها و



بخشنامه‌های صادره اقدام به صدور سند حسابداری، حواله و چک در وجه ذینفع پرداخت خواهد نمود.

با توضیحاتی که در این زمینه ارائه گردید افرادی که در چرخه انجام هزینه فعالیت می‌کنند به شرح زیر می‌باشد:

- ۱- رئیس سازمان
- ۲- ذیحساب یا عامل ذیحساب و یا مدیر امور مالی یا عامل مالی
- ۳- کارپرداز
- ۴- انباردار
- ۵- امین اموال

در جدول زیر سعی گردید مراحل خرج به صورت مختصر توضیح داده شود:

مراحل خرج	توضیحات
تشخیص	تأیید هریک از برگه‌های درخواست خرید کالا یا خدمات توسط رئیس سازمان که مجوز امضای چک را دارا می‌باشد
تأمین اعتبار	تطبیق و تأیید برگه‌های درخواست خرید کالا یا خدمات توسط ذیحساب (مدیر امور مالی) یا نماینده وی با قوانین و مقررات مالی
تعهد	خرید کالا یا خدمات توسط کارپرداز سازمان با کمترین بهای ممکن با دستور رئیس سازمان و مسئولیت کارپرداز
تسجیل	تأیید کالا یا خدمات خریداری شده توسط رئیس سازمان
دستور پرداخت یا حواله	دستور کتبی پرداخت کالا یا خدمات خریداری شده توسط رئیس سازمان
درخواست وجه	درخواست وجه موردنیاز برای کالا یا خدمات خریداری شده بر اساس رقمی که در حواله و اسناد و مدارک مثبت قید گردیده است که این بخش توسط ذیحساب (مدیر امور مالی) یا نماینده وی صورت می‌پذیرد.
پرداخت وجه یا هزینه	پرداخت در وجه حساب فروشنده کالا یا خدمات خریداری شده می‌باشد. این بخش توسط ذیحساب (مدیر امور مالی) یا نماینده وی صورت می‌پذیرد.

در پایان این بخش باید عنوان نمود بر طبق ماده ۵۵ و ۵۷ قانون محاسبات عمومی اعتباری که تحت عنوان هزینه‌های پیش‌بینی نشده و اعتبارات سری در قانون بودجه کل کشور منظور می‌شود بنا به پیشنهاد وزرای ذی‌ربط و تأیید سازمان برنامه و بودجه و تصویب هیأت وزیران و سایر مقررات عمومی دولت قابل مصرف می‌باشد و هیأت وزیران مجاز است در مورد

دستگاه‌های اجرائی که دارای مقررات قانونی خاص می‌باشند اجازه دهد که اعتبار واگذاری از محل اعتبارات موضوع این ماده مقررات خاص دستگاه مربوط مصرف شود. همچنین بر طبق ماده ۵۸ قانون محاسبات عمومی اعتبارات مندرج در بودجه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی تحت عنوان "دیون بلامحل" در مورد اعتبارات جاری با موافقت وزارت امور اقتصادی و دارایی و در مورد اعتبارات عمرانی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و سایر دستگاه‌های اجرائی با تأیید سازمان برنامه و بودجه قابل مصرف است.

### ۳-۴- انواع پرداخت‌ها در دستگاه‌های دولتی

پرداخت‌ها در دستگاه‌های دولتی به دو صورت زیر انجام می‌شود:

#### ۳-۴-۱- پرداخت‌های قطعی

پرداخت‌هایی هستند که پس از طی مراحل خرج یا هزینه در ازای تحویل قطعی کالا یا ارائه خدمت پرداخت می‌شوند. این پرداخت‌ها در دفاتر تحت عنوان هزینه ثبت می‌شوند.

#### ۳-۴-۲- پرداخت‌های غیرقطعی

پرداخت‌هایی هستند که بابت آن‌ها مراحل هفت‌گانه خرج یا هزینه به‌طور کامل انجام نشده است و معمولاً در ازای تحویل غیرقطعی کالا یا ارائه خدمات و یا به علت ناقص بودن اسناد و مدارک پرداخت می‌شوند انواع پرداخت‌های غیرقطعی به شرح زیر می‌باشد:

#### ۳-۴-۲-۱- تنخواه‌گردان پرداخت

بر طبق ماده ۲۷ قانون محاسبات عمومی، تنخواه‌گردان پرداخت عبارت است از وجهی که از محل تنخواه‌گردان حسابداری از طرف ذیحساب با تأیید وزیر یا رئیس مؤسسه و یا مقامات مجاز از طرف آن‌ها برخی از هزینه‌ها را اختیار واحدها و یا مأمورینی که به‌موجب این قانون و آئین‌نامه‌های اجرائی آن مجاز به دریافت تنخواه‌گردان هستند قرار می‌گیرد تا به تدریج که هزینه‌های مربوط انجام می‌شود اسناد هزینه تحویل و مجدداً وجه دریافت دارند. معمولاً در مؤسسات بودجه معینی را در اختیار مدیر، مسئول امور مالی و یا شخص کارپرداز قرار می‌دهند تا به‌وسیله آن بتواند هزینه‌های متفرقه و پیش‌بینی‌نشده را تأمین نماید. هنگامی که مبلغی به‌عنوان تنخواه‌گردان اختصاص می‌یابد، حسابی تحت عنوان "تنخواه‌گردان" در دفاتر مؤسسه افتتاح می‌شود. (نفر، ۱۳۶۹: ۲۹۷)

**۳-۴-۲-۲- پیش‌پرداخت**

**بر طبق ماده ۲۸ قانون محاسبات عمومی،** پیش‌پرداخت عبارت است از پرداختی که از محل اعتبارات مربوط بر اساس احکام و قراردادهای طبق مقررات پیش از انجام تعهد صورت می‌گیرد. در واقع پیش‌پرداخت به پرداخت‌هایی گفته می‌شود که قبل از تحویل کالا یا انجام خدمت یا قبل از اجرای قرارداد صورت بگیرد. به بیان دیگر قبل از انجام تعهد (تحویل کالا یا انجام خدمت و ...) پرداخت می‌شود. (باباجانی، ۱۳۹۲: ۲۴۹)

در واقع می‌توان گفت مبلغ پیش‌پرداخت قبل از انجام تعهد و بر اساس توافق فی‌مابین و به‌منظور سهولت در انجام تعهد در اختیار پیمانکار یا ذینفع قرار داده می‌شود.

**۳-۴-۲-۳- علی‌الحساب**

**بر طبق ماده ۲۹ قانون محاسبات عمومی،** علی‌الحساب عبارت است از پرداختی که به‌منظور ادای قسمتی از تعهد با رعایت مقررات صورت می‌گیرد. در واقع به پرداخت‌هایی گفته می‌شود که بابت بهای قسمتی از کالای دریافتی یا خدمت انجام‌شده صورت می‌گیرد. (باباجانی، ۱۳۹۲: ۲۵۴)

در خصوص علی‌الحساب این نکته حائز اهمیت است چنانچه جهت پرداخت وجه به ذینفع اسناد و مدارک موجود، کافی نباشد یا پیمانکار یا ذینفع در تهیه و ارائه اسناد لازم با مشکل مواجه شده باشد و همچنین نتوان معیار مناسبی جهت پرداخت تعیین نمود مبلغی را تحت عنوان علی‌الحساب به ذینفع پرداخت می‌نمایند.

پیش‌پرداخت و علی‌الحساب از این نظر با هم متفاوت‌اند که معمولاً در پیش‌پرداخت کاری یا خدمتی انجام نشده و به مرحله تعهد نرسیده است، در برابر اخذ ضمانت‌نامه معتبر به پیمانکار طبق قرارداد پرداخت می‌شود. در صورتی که علی‌الحساب به‌منظور پرداخت قسمتی از کارهای انجام‌شده یا کالای خریداری‌شده یا خدمات انجام یافته است. پیش‌پرداخت‌ها در طرح‌های عمرانی عمدتاً در مراحل اولیه کار به‌منظور تقویت پیمانکار برای اجرای عملیات پرداخت می‌شود. ولی علی‌الحساب‌ها برای قسمتی از کارهای انجام‌شده یا صورت‌وضعیت‌های ارائه‌شده (به علت عدم مبادله موافقت‌نامه یا تخصیص نیافتن اعتبار) پرداخت می‌شود. (فرج‌وند، ۱۳۸۰: ۱۷۸)

### ۳-۵-معاملات دولتی

#### ۳-۵-۱-تعریف معامله دولتی

معاملات دولتی معاملاتی هستند که به وسیله مأمورین دولتی به نمایندگی از طرف دولت یا دستگاه دولتی از یک طرف با اشخاص حقیقی یا حقوقی از طرف دیگر در زمینه‌های مالی و در قالب یکی از عقود معین حقوق مدنی منعقد می‌گردد و اختلاف و مسایل آن تابع مقررات حقوق خصوصی بوده و در دادگاه‌های عمومی دادگستری مورد رسیدگی قرار می‌گیرند. معاملات وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی چه در قالب خریدوفروش و چه به شکل اجاره، پیمانکاری و غیره باید از طریق مناقصه یا مزایده انجام شود؛ که به صورت مختصر توضیح داده می‌شود.

به طور کلی منظور از معاملات دولت، خریدوفروش کالا و خدمات توسط دولت می‌باشد. قانون بیان کرده است که خریده‌های دولت از طریق برگزاری مناقصه و فروش‌های دولت از طریق برگزاری مزایده صورت پذیرد.

انواع معامله دولتی عبارتند از:

#### ۳-۵-۱-۱-مناقصه

مناقصه یعنی خرید کالا یا خدمات به پایین‌ترین قیمت ممکن و به عبارتی مناقصه ترتیبی است که در آن، سازمان‌های عمومی تهیه یا تحصیل یا خرید کالا یا خدمات موردنیاز خود را به رقابت و مسابقه گذارند و با اشخاص حقیقی یا حقوقی که کمترین یا مناسب‌ترین شرایط را پیشنهاد کنند، معامله می‌نمایند. مناقصه در خصوص خرید کالا یا خدمات انجام می‌شود و به عکس مزایده برای فروش کالا یا خدمات می‌باشد.

**بر طبق ماده ۸۱ قانون محاسبات عمومی، مناقصه در معاملات به طریق زیر انجام می‌پذیرد :**

الف - در مورد معاملات جزئی به کمترین بهای ممکن به تشخیص و مسئولیت کارپرداز .

ب - در مورد معاملات متوسط به کمترین بهای ممکن به تشخیص و مسئولیت کارپرداز و مسئول واحد تدارکاتی مربوط و تأیید وزیر یا بالاترین مقام دستگاه اجرائی در مرکز و یا استان و یا مقامات مجاز از طرف آن‌ها .

ج - در مورد معاملات عمده با انتشار آگهی مناقصه عمومی و یا ارسال دعوت‌نامه (مناقصه محدود) به تشخیص وزیر یا بالاترین مقام دستگاه اجرایی و یا مقامات مجاز از طرف آن‌ها.

## انواع مناقصه

### الف - مناقصات از نظر مراحل بررسی به انواع زیر طبقه‌بندی می‌شوند:

- ۱- **مناقصه یک مرحله‌ای:** مناقصه‌ای است که در آن نیازی به ارزیابی فنی بازرگانی پیشنهادها نباشد. در این مناقصه پاکت‌های پیشنهاد مناقصه‌گران در یک جلسه گشوده و در همان جلسه برنده مناقصه تعیین می‌شود.
- ۲- **مناقصه دومرحله‌ای:** مناقصه‌ای است که به تشخیص مناقصه‌گزار، نیازمند بررسی فنی بازرگانی پیشنهادها را لازم داشته باشد.

### ب - مناقصات از نظر روش دعوت مناقصه‌گران به انواع زیر طبقه‌بندی می‌شوند:

- ۱- **مناقصه عمومی:** مناقصه‌ای است که در آن فراخوان مناقصه از طریق آگهی عمومی به اطلاع مناقصه‌گران می‌رسد.
- ۲- **مناقصه محدود:** مناقصه‌ای است که در آن به تشخیص و مسئولیت بالاترین مقام دستگاه مناقصه‌گزار، محدودیت برگزاری مناقصه عمومی با ذکر ادله تأیید شود. (محسنی، ۱۳۹۴)

در مناقصه عمومی که اصل بر این نوع مناقصه است روش دعوت به‌صورتی است که متقاضیان و مناقصه‌گران دعوت‌شده، پروژه برای آنان به‌صورت کامل تعریف می‌شود این روش دعوت از طریق انتشار فراخوان عمومی (روزنامه‌های کثیرالانتشار) به اطلاع عموم می‌رسد و در واقع از همه دعوت می‌شود که در صورت دارا بودن شرایط موردنظر در مناقصه شرکت کنند، این روش با شفافیت و نظارت گروهی همراه است. در صورتی که در مناقصه محدود آگهی عمومی چاپ‌نشده و از همه واجدین شرایط دعوت نمی‌شود که در مناقصه عمومی شرکت کنند بلکه برای عده‌ای خاص دعوت‌نامه ارسال می‌شود و چون دعوت عمومی و فراخوان عمومی منتشرنشده این مناقصه «مناقصه محدود» خوانده می‌شود و یکسری اشخاص حقیقی و حقوقی خاص به این فرآیند (مناقصه) دعوت می‌شوند، یکی از شرایط الزامی مناقصه محدود این است که حتماً باید از قبل لیست قانونی و مورد تأیید مراجع ذی‌صلاح تهیه و در صورت عدم تهیه این لیست امکان برگزاری مناقصه به‌صورت محدود و ارسال دعوت‌نامه برای تعدادی مناقصه‌گران نخواهد بود، همچنین برای برگزاری مناقصه محدود از طرف بالاترین مقام مسئول توجیهات فنی - بازرگانی و توجیهاتی از این قبیل به‌صورت مستند باید برای برگزاری مناقصه محدود وجود داشته باشد و مجدداً تأکید می‌گردد که اصل بر برگزاری مناقصه به‌صورت عمومی بوده و مناقصات محدود در شرایط خاص و استثنایی برگزار می‌شود. به‌طور مثال مناقصه‌ای قرار است برگزار شود که تنها ۴ پیمانکار واجد شرایط

شرکت در مناقصه وجود دارند در این صورت به جای برگزاری مناقصه عمومی، مناقصه محدود برگزار می‌شود. برگزاری مناقصه محدود نباید برای مدیران به صورت عادی و روزانه شده و تمام پروژه‌ها و مناقصات به صورت محدود برگزار شود زیرا در صورتی که این مکانیزم در جای خود استفاده نشود می‌تواند موجبات رانت و فساد را فراهم کرده و باعث شود که بقیه پیمانکاران و شرکت‌ها از حقوق خود محروم شوند، لذا باید با احتیاط بسیار برای برگزاری مناقصه محدود عمل کرد.

### ۳-۵-۱-۲-مزایده

مزایده یعنی فروش کالا یا خدمات به بالاترین قیمت ممکن. همچنین در تعریف مزایده بیان شده، ترتیبی است که در آن اداره، فروش کالا یا خدمات و یا هر دو آن‌ها از طریق درج آگهی در روزنامه‌های کثیرالانتشار و یا روزنامه‌های رسمی کشور به رقابت عمومی می‌گذارد و قرارداد با شخصی که بیشترین بها را پیشنهاد کرده یا می‌کند، منعقد می‌شود.

بر طبق ماده ۸۲ قانون محاسبات عمومی، مزایده در معاملات به طرق زیر انجام می‌پذیرد:

الف - در مورد معاملات جزئی به بیشترین بهای ممکن به تشخیص و مسئولیت مأمور فروش.

ب - در مورد معاملات عمده با انتشار آگهی مزایده عمومی.

**بر طبق ماده ۲۹ قانون محاسبات عمومی**، معاملات وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی اعم از خرید و فروش و اجاره و استیجاره و پیمانکاری و اجرت کار و غیره (به استثناء مواردی که مشمول مقررات استخدامی می‌شود) باید برحسب مورد از طریق مناقصه یا مزایده انجام شود مگر در موارد زیر:

۱- در مورد معاملاتی که طرف معامله وزارتخانه یا مؤسسه دولتی و یا شرکت دولتی باشد.

۲- در مورد معاملاتی که انجام آن‌ها به تشخیص و مسئولیت بالاترین مقام دستگاه اجرائی در مرکز و یا استان و یا مقامات مجاز از طرف آن‌ها با نهادها و مؤسسات و شرکت‌های مشروحه زیر:

الف - مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و مؤسسات تابعه که بیش از پنجاه درصد سهام و یا سرمایه و یا مالکیت آن‌ها متعلق به مؤسسات و نهادهای مذکور باشد.

ب- شرکت‌های تعاونی مصرف و توزیع کارکنان وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی که بر اساس قوانین و مقررات ناظر بر شرکت‌های تعاونی تشکیل و اداره می‌شوند.

- ج - شرکت‌ها و مؤسسات تعاونی تولید و توزیع که تحت نظارت مستقیم دولت تشکیل و اداره می‌گردند.
- ۳- در مورد خرید اموال و خدمات و حقوقی که به تشخیص و مسؤلیت وزیر و یا بالاترین مقام دستگاه اجرائی در مرکز و یا استان و یا مقامات مجاز از طرف آن‌ها منحصر به فرد بوده و دارای انواع مشابه نباشد.
- ۴- در مورد خرید یا استیجاره اموال غیرمنقول که به تشخیص و مسؤلیت وزیر و یا بالاترین مقام دستگاه اجرائی در مرکز و یا استان و یا مقامات مجاز از طرف آن‌ها با کسب نظر کارشناس رسمی دادگستری و یا کارشناس خبره و متعهد رشته مربوطه انجام خواهد شد.
- ۵- در مورد خرید خدمات هنری با رعایت موازین اسلامی و صنایع مستظرفه و خدمات کارشناسی
- ۶- در مورد خرید کالاهای انحصاری دولتی و یا سایر کالاهایی که دارای فروشنده انحصاری بوده و برای آن‌ها از طرف دستگاه‌های ذی‌ربط دولتی نرخ‌های معینی تعیین و اعلام شده باشد.
- ۷- در مورد خرید کالاهای مورد مصرف روزانه که در محل از طرف دستگاه‌های ذی‌ربط دولتی و یا شهرداری‌ها برای آن‌ها نرخ ثابتی تعیین شده باشد.
- ۸- در مورد کالاهای ساخت کارخانه‌های داخلی و کرایه حمل‌ونقل بار از طریق زمینی که از طرف دستگاه‌های دولتی ذی‌ربط برای آن‌ها نرخ تعیین شده باشد.
- ۹- در مورد کرایه حمل‌ونقل هوایی - دریایی - هزینه مسافرت و نظایر آن در صورت وجود نرخ ثابت و مقطوع.
- ۱۰- در مورد تعمیر ماشین‌آلات ثابت و متحرک به تشخیص و مسؤلیت وزیر یا بالاترین مقام دستگاه اجرائی در مرکز و یا استان و یا مقامات مجاز از طرف آن‌ها.
- ۱۱- در مورد خرید قطعات یدکی برای تعویض یا تکمیل لوازم و تجهیزات ماشین‌آلات ثابت و متحرک موجود و همچنین ادوات و ابزار و وسایل اندازه‌گیری دقیق و لوازم آزمایشگاه‌های علمی و فنی و نظایر آن با تعیین بهای مورد معامله حداقل وسیله یک نفر کارشناس خبره و متعهد رشته مربوط که حسب مورد توسط وزیر یا بالاترین مقام دستگاه اجرائی در مرکز و یا استان و یا مقامات مجاز از طرف آن‌ها انتخاب خواهد شد، پس از تأیید مقامات مذکور در این ردیف.

۱۲- در مورد معاملاتی که به تشخیص هیأت وزیران به ملاحظه صرفه و صلاح دولت باید مستور بماند.

۱۳- در مورد چاپ و صحافی که به موجب آئین‌نامه خاصی که بنا به پیشنهاد وزارت ارشاد اسلامی و تأیید وزارت امور اقتصادی و دارائی به تصویب هیأت وزیران می‌رسد، انجام خواهد شد.

۱۴- در مورد فروش کالاها و خدماتی که مستقیماً توسط وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی تولید و ارائه می‌شود و نرخ فروش آن‌ها توسط مراجع قانونی مربوط تعیین می‌گردد.

تبصره - انجام معاملات موضوع ردیف‌های ۱ و ۲ این ماده بدون رعایت تشریفات مناقصه و یا مزایده مشروط بر آن است که دستگاه فروشنده، مورد معامله را در اختیار داشته یا تولیدکننده یا انجام دهنده آن باشد یا اینکه وظیفه تهیه و توزیع و فروش مورد معامله را به عهده داشته باشد.

### ۳-۵-۲- نصاب معاملات

وزارت امور اقتصادی و دارائی مکلف است در ابتدای هر سال نصاب معاملات را براساس شاخص بهای کالاها و خدمات اعلام شده توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، جهت تصویب به هیأت وزیران پیشنهاد نماید. حدنصاب شاخصی است برای تعیین معاملات دولت که بر اساس این شاخص معاملات دولت به ۳ بخش طبقه‌بندی می‌شوند: (بروززاده، ۱۳۹۶)

بخش اول: معاملات کوچک

بخش دوم: معاملات متوسط

بخش سوم: معاملات بزرگ

معاملات از نظر نصاب (قیمت معامله) بر اساس موضوع ماده ۳ قانون برگزاری مناقصات در

سال ۱۳۹۶ به سه دسته با مبالغ زیر تقسیم شده‌اند که توسط دستگاه‌های دولتی رعایت می‌شوند

۱- **معاملات کوچک:** معاملاتی که تا سقف مبلغ دویست میلیون (۲۲۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال باشد.

۲- **معاملات متوسط:** معاملاتی که مبلغ مورد معامله بیش از سقف مبلغ معاملات کوچک بوده و از مبلغ دو میلیارد (۲/۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال تجاوز نکند.

۳- **معاملات بزرگ:** معاملاتی که مبلغ برآورد اولیه آن‌ها بیش از دو میلیارد (۲/۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال باشد.

با این مصوبه‌های سالانه هیأت وزیران، هر یک از معاملات بخش عمومی اقتصاد کشور (شامل خرید انواع کالا و خدمات برای وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی، مؤسسات



انتفاعی وابسته به دولت، بانک‌ها و ...) مشخص می‌گردد که در کدام یک از دسته‌های سه‌گانه فوق جای می‌گیرد.

این دسته‌بندی از آن جهت اهمیت دارد که تعلق هر معامله به یکی از دسته‌های مذکور، تعیین می‌کند که آن معامله باید به کدامیک از ۳ روش زیر تشکیل و منعقد گردد:

الف) در مورد معاملات جزئی به کمترین بهای ممکن به تشخیص و مسئولیت کارپرداز  
ب) در مورد معاملات متوسط به کمترین بهای ممکن به تشخیص و مسئولیت کارپرداز و مسئول واحد تدارکاتی مربوط و تأیید وزیر یا بالاترین مقام دستگاه اجرائی در مرکز و یا استان و یا مقامات مجاز از طرف آن‌ها .

ج) در مورد معاملات بزرگ با انتشار آگهی مناقصه عمومی و یا ارسال دعوت‌نامه (مناقصه محدود) به تشخیص وزیر یا بالاترین مقام دستگاه اجرائی و یا مقامات مجاز از طرف آن‌ها بدین ترتیب مبالغ مرزی مندرج در مصوبات سالانه هیأت وزیران، تأثیری قطعی در روش واگذاری تعهد یا تشکیل معاملات بخش عمومی اقتصاد کشور دارد. معمولاً برای اشاره به این ارقام مرزی، از لفظ «نصاب» استفاده می‌شود.

### ۳-۶- خلاصه فصل

در این فصل مراحل انجام هزینه و ترتیب اجرای آن تشریح گردید. ملاحظه شد که مراحل انجام هزینه به ترتیب عبارتند از تشخیص، تأمین اعتبار، تعهد، تسجیل: دور حواله، نظارت مالی و پرداخت به ذینفع. همان‌طور که بیان گردید، در مرحله تشخیص کالا یا خدمت تعیین می‌شود. در مرحله تأمین اعتبار تمام یا قسمتی از اعتبار مصوب تخصیص یافته برای کالا یا خدمت ذخیره می‌شود. در مرحله تعهد کالا تحویل یا خدمت انجام می‌شود. در مرحله صدور حواله دستور پرداخت بهای تمام شده کالای خریداری شده یا خدمت انجام شده صادر می‌شود. در مرحله نظارت مالی، مراحل انجام هزینه با قوانین و مقررات مالی تطبیق داده می‌شود و صحت آن مورد بررسی قرار می‌گیرد. در آخرین مرحله خرج با صدر چک، پرداخت صورت می‌گیرد.

در قسمت بعدی انواع پرداخت‌ها در دستگاه‌های دولتی توضیح داده شد که به ۲ دسته قطعی و غیرقطعی تقسیم گردید. همچنین سعی گردید در مورد طبقه‌بندی معاملات توضیحاتی عنوان شود و معاملات از نظر نصاب (قیمت معامله) تشریح گردید.

## ۳-۷- خودآزمایی فصل سوم

- ۱- مراحل خرج را به‌طور مختصر توضیح دهید.
- ۲- انواع پرداخت‌ها در دستگاه‌های دولتی را توضیح دهید.
- ۳- معامله دولتی را توضیح دهید و انواع آن را نام ببرید.
- ۴- معاملات از نظر نصاب به چند دسته تقسیم می‌شوند.

## واژه‌ها و مفاهیم مهم

تشخیص	مراحل خرج
تعهد	تأمین اعتبار
نظارت مالی	تسجیل
محاسبات عمومی	دستور پرداخت
معاملات جزئی	نصاب معاملات
معاملات متوسط	معاملات عمده
تنخواه‌گردان	معامله دولتی
پیش‌پرداخت	علی‌الحساب
مناقصه	مزایده

## فصل چهارم

### مسئولیت محاسباتی و نظارت مالی

#### اهداف

پس از مطالعه این فصل شما قادر خواهید بود:

- ۱- مفهوم پاسخگویی و انواع آن را توضیح دهید.
- ۲- انواع نظارت را نام برده و تشریح نمایید.
- ۳- برخی از دستگاههای نظارتی را نام برده و وظایف آنان را توضیح دهید.
- ۴- نقش ذیحساب را در دستگاههای دولتی عنوان نمایید.

**۴-۱-مقدمه**

در فصل‌های قبلی اصول و مفاهیم حسابداری، آشنایی با بودجه و همچنین اجرای مراحل هزینه که موردنیاز برای مدیران دولتی است به‌طور کامل توضیح داده شد. آخرین موضوعی که به نظر می‌رسد مدیران باید مدنظر داشته باشند نظارت بر اجرای بودجه می‌باشد. به‌موجب متون قانونی متعدد از جمله قانون اساسی، چهار مرحله در بودجه قابل‌تصور است که این مراحل نحوه اداره امور مالی کشور را ترسیم می‌کنند. انجام مرحله نخست یعنی تهیه و تنظیم بودجه بر عهده قوه مجریه، مرحله دوم یعنی تصویب بودجه از جمله اختیارات مجلس است، مرحله سوم اجرای بودجه می‌باشد و مرحله چهارم نظارت بر اجرای آن است که در حین اجرا توسط قوه مجریه و پس از اجرا به‌طور مستقیم و غیرمستقیم به‌وسیله مجلس و از طریق دیوان محاسبات انجام می‌شود. اگرچه تمام مراحل مذکور اهمیت بسزایی دارند، اما در این میان باید به نقش نظارت بر اجرای بودجه، در راستای کشف نقاط ضعف و قوت قانون بودجه توجه ویژه‌ای مبذول داشت؛ زیرا در مرحله نظارت است که مشخص می‌گردد قوانین مالی و محاسباتی تا چه اندازه اهداف قانون‌گذار را تأمین می‌نماید یا اینکه به لحاظ اجرایی چه عواملی امر نظارت را تضعیف می‌کنند.

لازمه پاسخگو بودن مدیران دولتی داشتن آگاهی بر میزان مسئولیت‌هایی است که به آنان تفویض اختیار گردیده و در مقابل آن پاسخگو هستند. می‌توان گفت پاسخگویی مدیران نشان‌دهنده وظیفه‌شناسی آنان است و ارتقای آن باعث مصونیت مدیران خواهد شد. همچنین مدیران باید بدانند که پاسخگویی مکمل مدیریت محسوب می‌شود و جلوه‌هایی از دموکراسی را به نمایش می‌گذارد و باعث افزایش اعتماد عمومی خواهد شد. پاسخگویی مالی زمانی شروع می‌شود که بودجه اختصاص داده شده به سازمان‌ها خرج گردد. در فصل قبل مراحل خرج توضیح داده شد در این فصل تلاش بر این است که مفهوم و مسئولیت پاسخگویی تشریح شود و مراجع نظارتی موردبررسی قرار گیرد.

**۴-۲-مسئولیت‌های محاسباتی**

مردم‌سالاری ایجاب می‌کند دولت‌ها در برابر مردم که قدرت را به آن‌ها تفویض کرده‌اند، پاسخگو باشند. مردم حق دارند با استفاده از حقوق شهروندی و حق پاسخ‌خواهی از نحوه مصرف منابع مالی عمومی و کارایی و اثربخشی برنامه‌های مقامات منتخب و میزان تأثیر اجرای برنامه‌های یاد شده در ارتقای سطح رفاه خویش، آگاه شوند؛ بنابراین مدیران دولتی باید در برابر تصمیم‌هایی که می‌گیرند و اقداماتی که انجام می‌دهند پاسخگو باشند (کردستانی، نصیری، ۱۳۸۸)

اقداماتی که توسط مدیران مالی و غیرمالی دستگاه‌های اجرایی به منظور حصول صحیح و به‌موقع درآمدها و سایر دریافت‌های پیش‌بینی‌شده در بودجه کل کشور و واریز به حساب‌های تعیین‌شده خزانه در بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران یا سایر بانک‌های مجاز انجام می‌گیرد، از طرف دیگر پرداخت‌ها و هزینه‌ها است که بر اساس قوانین و مقررات، تخصیص اعتبارات، موافقت‌نامه‌ها مبادله و محاسبات و معیارهای مشخص انجام می‌گیرد تا صحت و سلامت و انعکاس مالی و محاسباتی آن‌ها و سایر عملیات مالی و حسابداری، دستیابی به اهداف و سیاست‌های تعیین‌شده را میسر سازد (محسنی، اصلانی، ۱۳۸۲)

هر دولتی نیازمند یک سیستم پاسخگویی است تا به طریقی عمل کند که مورد تأیید جامعه باشد. مدیران باید توجه داشته باشند که سازمان‌های دولتی، به‌وسیله مردم و برای مردم به وجود آمده‌اند؛ بنابراین باید در مورد مصارف دولتی دقت لازم را داشته باشند.

#### ۴-۲-۱- مفهوم پاسخگویی و مسئولیت پاسخگویی

پاسخگویی و مسئولیت پاسخگویی دو مفهومی هستند که با یکدیگر ارتباط تنگاتنگی دارند. در فرهنگ لغت آکسفورد این دو مفهوم به این صورت تعریف شده است. پاسخگویی یعنی "الزام شخص به دادن یک صورت‌حساب یا توضیح در برابر عملکردش در مورد مسئولیتی که پذیرفته است" و "مسئولیت‌پذیری یک تعهد اخلاقی یا قانونی برای مراقبت از چیزی یا انجام‌وظیفه‌ای است که فرد مسئول به‌واسطه ضرر یا قصوری که از وی سرزند مستحق سرزنش خواهد بود" پاسخگویی از مفهومی است که کسی مخالفتی با آن ندارد. پاسخگویی مفهومی است که به‌طور فزاینده‌ای در اسناد و سخنرانی‌های سیاسی به‌کاررفته و می‌رود، زیرا تصویری از شفافیت و اعتمادپذیری ارائه می‌دهد. با این‌همه، پاسخگویی گذشته از اینکه مفهوم کاملاً نیرومندی است، اغفال‌کننده هم است، زیرا معانی مختلفی از آن توسط گروه‌های مختلف مردم استنباط می‌شود. تعریف‌های گوناگونی در مورد پاسخگویی وجود دارد، اما همگی به یک مطلب اشاره دارند و آن تعهد فرد مسئول جهت ارائه گزارشی مشروح نسبت به اعمالی است که انجام داده است. (کردستانی، نصیری، ۱۳۸۸)

لازمه دموکراسی داشتن یک سیستم پاسخگویی مناسب است. رابطه بین دولت و شهروندان، سیستم پاسخگویی را شکل می‌دهد که به‌موجب آن، سازمان‌های دولتی وظایف مربوط را انجام می‌دهند که مدیران در رأس آن قرار دارند. پاسخگویی از ابزارهای کنترل و نظارت بر قدرت و مقابله با سوءاستفاده از قدرت است. اگر مدیران پاسخگو نباشند، مستبد و فساد انگیز خواهند شد.

**۴-۲-۲-انواع پاسخگویی**

یک مدیر باید بداند پاسخ را به چه کسی ارائه نماید پس باید انواع پاسخ‌خواه‌ها طبقه‌بندی شوند که پاسخ‌گو ملزم به ارائه پاسخ به آن‌ها باشد. طبقه‌بندی زیر این مهم را به تصویر می‌کشد:

**پاسخگویی عمومی:** مدیران سازمان‌های دولتی در برابر شهروندان یا نمایندگان منتخب آنان پاسخگو هستند.

**پاسخگویی مدیریتی:** این پاسخگویی در برابر مدیر ارشد یا مدیر بالادست صورت می‌گیرد.

**پاسخگویی مالی:** مدیران سازمان‌ها در مقابل وجوه دریافتی بابت اجرای طرح یا پروژه پاسخگو می‌باشند.

**پاسخگویی حرفه‌ای:** در مقابل همکاران متخصص و حرفه‌ای خود پاسخگو هستند.

**پاسخگویی قانونی:** این پاسخگویی در برابر مراجع قضایی صورت می‌گیرد.

**پاسخگویی عملیاتی:** ارائه گزارش‌هایی از سوی پاسخگو به منظور متقاعد ساختن صاحبان حق یا پاسخ‌خواه در زمینه میزان دستیابی به اهداف عملیاتی از قبل تعیین‌شده، از نظر کارایی و اثربخشی و مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف است (جباری، قدرتی، ۱۳۹۰: ۲۶)

**۴-۲-۳-پاسخ‌گویی اطلاعات در ایران**

نگاهی اجمالی به برخی از اصول قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، نشان‌دهنده این واقعیت است که کلیه عوامل کلیدی لازم برای تحقق پاسخ‌خواهی شهروندان و نمایندگان قانونی ایشان و مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی مقامات منتخب و مسئول پیش‌بینی شده است:

الف- اصول ۶، ۷، ۵۶، ۵۹ حق حاکمیت مردم را به رسمیت شناخته است و مردم به‌عنوان صاحبان حق موردتوجه و تأکید هستند.

ب- اصول ۶۹، ۷۶، ۸۴، ۸۶ حق دانستن و چگونگی دسترسی به حقایق را برای مردم و نمایندگان قانونی ایشان را تصریح نموده است.

ج- اصول ۱۲۱، ۱۲۲، ۱۳۴، ۱۳۷ مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب مسئول اعم از رئیس‌جمهور و وزیران در برابر مردم و نمایندگان قانونی ایشان و همچنین مسئولیت پاسخگویی نمایندگان منتخب در قبال ملت را موردتوجه قرار داده است.

ه- اصول ۵۵، ۷۶، ۸۸، ۸۹، ۹۰، ۱۷۴ سازوکار پاسخ‌خواهی مردم از طریق نمایندگان قانونی و همچنین چگونگی ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب مسئول را از طریق تحقیق و تفحص، طرح سؤال و استیضاح که توسط نمایندگان مردم صورت می‌گیرد تشریح نموده است.

و- اصول ۵۱ و ۵۵ خطمشی و نظارت بر امور مالی کشور را ترسیم کرده که در آن حق حاکمیت شهروندان بر تحصیل و چگونگی مصرف منابع مالی و نظارت دموکراتیک بر تحصیل درآمد و انجام مخارج دولت تشریح گردیده است. (قلی پور، علی، مجله دانشکده علوم انسانی، سال پانزدهم شماره ۶۴)

گزارشگری مالی یکی از مهم‌ترین ابزارهایی است که به مسئولین بخش عمومی کمک می‌کند تا وظیفه پاسخ‌گویی در مقابل ملت را به نحو مناسب ایفا کنند. طبق نظر کمیته استانداردهای حسابداری دولتی ایران در پیش‌نویس چارچوب نظری گزارشگری مالی بخش عمومی (۱۳۸۸) استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی شامل شهروندان، رهبر، شوراها، مجلس شورای اسلامی و مقامات اجرایی هستند.

#### ۴-۲-۳-۱- شهروندان

شهروندان به‌عنوان تأمین‌کنندگان منابع و دریافت‌کنندگان خدمات از دولت و یا دیگر واحدهای بخش عمومی و همچنین استفاده‌کنندگان اولیه اطلاعات مالی در بخش عمومی مطرح هستند. طبق اصل ۶ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران "امور کشور باید به اتکای آرای عمومی اداره شود" بنابراین شهروندان به‌منظور ارزیابی عملکرد مسئولین که به اتکای این آراء اداره امور کشور را به عهده می‌گیرند، نیازمند اطلاعات هستند.

#### ۴-۲-۳-۲- رهبر

طبق بند ۲ اصل ۱۱۰ قانون اساسی، رهبر مسئول نظارت بر حسن اجرای سیاست‌های کلی نظام است. از این‌رو رهبر در نقش ناظر اجرای سیاست‌های کلی نظام یکی از استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی بخش عمومی و دولت نیز موظف به پاسخ‌گویی به رهبر است.

#### ۴-۲-۳-۳- شوراها

طبق اصل ۱۰۰ قانون اساسی، به‌منظور پیشبرد سریع برنامه‌های اجتماعی، اقتصادی، عمرانی، بهداشتی، فرهنگی، آموزشی و سایر امور رفاهی، شوراها از طریق همکاری مردم تشکیل می‌شود که اعضای آن را مردم همان محل انتخاب می‌کنند؛ بنابراین، شوراها نیز به‌منظور ایفای حدود وظایف و اختیارات نیازمند اطلاعات مالی بخش عمومی هستند.

**۴-۲-۳-۴-مجلس شورای اسلامی**

در ایران مجلس شورای اسلامی متشکل از نمایندگان مردم است که با رأی مستقیم آن‌ها انتخاب می‌شوند. به موجب اصل ۷۶ قانون اساسی، مجلس شورای اسلامی حق تحقیق و تفحص در تمام امور کشور را دارد؛ بنابراین، مجلس شورای اسلامی با توجه به وظایف مهمی که به عهده دارد از استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های مالی بخش عمومی است.

**۴-۲-۳-۵-مقامات اجرایی**

به منظور پاسخ‌گویی به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان در زمینه تصمیم‌گیری و پاسخ‌گویی، اطلاعات مفید دیگر نیز تهیه و ارائه می‌شود. برای مثال آمارهای دولتی و تجزیه و تحلیل‌های اطلاعاتی که به وسیله بخش عمومی ارائه شده است ممکن است برای دستیابی به هدف‌های ناظران مالی و ناظران علاقه‌مند و دیگران مفید باشد؛ مانند مؤسسات حسابرسی، کمیته‌های فرعی قانون‌گذاری و دیگر اعضای دولتی و ...

در ایران مقامات اجرایی، با هدف‌های درازمدت، میان‌مدت و کوتاه‌مدت کشور و سیاست‌های مربوط به تحقق این هدف‌ها سروکار دارند. این مقامات مسئول اجرای طرح‌ها و فعالیت‌ها در چارچوب قانون بودجه هستند؛ و همچنین مدیریت برنامه‌ها را بر عهده دارند به گونه‌ای که عملیات با رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی انجام شود (ماهر، ۱۳۹۰: ۲۳ و ۲۴)

**۴-۲-۴-شمول مسئولیت‌های محاسباتی در خصوص دریافت‌های دولت**

به استناد اصل ۵۳ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و ماده ۱۱ قانون محاسبات عمومی کشور و قانون بودجه سال ۱۳۸۱ دریافت‌های دولت شامل وجوهی است که پس از وصول در حساب‌های خزانه متمرکز می‌شود و به استناد ماده ۱۳ قانون محاسبات عمومی کشور به این وجوه " وجوه نقدینگی عمومی " اطلاق می‌شود.

**انواع دریافت‌های دولت عبارتند از:**

درآمد عمومی	واگذاری دارایی‌های مالی
درآمد اختصاصی	سپرده‌ها
هدایا	واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای
سایر منابع تأمین اعتبار شرکت‌های دولتی	درآمد شرکت‌های دولتی
خودیاری و کمک‌های بلاعوض	سایر وجوهی که طبق مقررات وصول می‌شود مانند درآمد خانه‌های سازمانی



#### ۴-۲-۵- حدود و مسئولیت‌های محاسباتی در زمینه پرداخت‌ها و هزینه‌ها

به استناد قسمت اخیر اصل ۵۳ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران " همه پرداخت‌ها به موجب قانون و از محل اعتبار مصوب انجام می‌پذیرد " این قسمت شامل موارد زیر است:

<b>الف - طبقه‌بندی پرداخت‌ها بر اساس منابع بودجه‌ای و سایر پرداخت‌های غیر بودجه‌ای</b>
پرداخت از محل منابع عمومی دولت شامل اعتبارات هزینه‌ای (جاری) اعم از استانی و ملی - اعتبارات تملک دارایی‌های مالی (هزینه‌ای و سرمایه‌ای) شامل تعهدات داخلی و خارجی - اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (عمرانی) ملی و استانی و مناطق توسعه‌نیافته و اعتبارات از محل درآمدهای اختصاصی
پرداخت از محل بودجه شرکت‌های دولتی
پرداخت از محل وجوه سایر منابع شامل: هدایا، کمک‌های مردمی و خودیاری‌ها و کمک‌های خارجی
<b>ب - نوع و احکام مربوط به پرداخت‌ها و ارتباط آن با مسئولیت‌های مدیران</b>
انواع پرداخت‌ها با توجه به سرفصل‌های حسابداری عبارت است از: هزینه قطعی، پیش‌پرداخت، علی‌الحساب، دارایی‌های ثابت، بدهکاران (در شرکت‌های دولتی)
مراحل انجام هزینه و سایر پرداخت‌ها عبارت است از تشخیص، تأمین اعتبار، تعهد، تسجیل، حواله، درخواست وجه، هزینه‌ها و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و مالی
<b>ج - شرایط و وظایف مدیران و مسئولان در امور پرداخت‌ها</b>
مسئولیت‌های مربوط به مراحل تشخیص، تعهد، تسجیل و صدور حواله با بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا کسانی است که بلاواسطه به آن‌ها تفویض می‌شود.
مسئولیت‌های تأمین اعتبار، درخواست وجه، درخواست تنخواه‌گردان حسابداری، تنظیم و ارائه صورت‌حساب‌های واحد مربوط، تطبیق پرداخت با قوانین و مقررات، تنظیم صورت‌حساب اموال با ذی‌حساب یا مدیر امور مالی یا کسانی که طبق قانون می‌توان به آن‌ها تفویض اختیار نمود. توضیح اینکه درخواست وجه و امضای صورت‌حساب‌ها قابل تفویض نیست.
مطابق قانون، مشاغل که در امور مالی مسئولیت دارند و باید از بین کارکنان رسمی دولت منصوب شوند عبارتند از: ذی‌حساب، مدیر امور مالی، معاون ذی‌حساب، امین اموال، کارپرداز، عامل ذی‌حساب یا عامل مدیر امور مالی
وزیر، رئیس موسسه دولتی، مدیرعامل یا بالاترین مقام دستگاه اجرایی در مرکز یا استان که در امور پرداخت‌ها مشترکا با مقامات مالی مسئولیت دارند ارتباطی به ((کارمند رسمی)) بودن آن‌ها ندارد.
پرداخت‌ها با رعایت موارد زیر قابل احتساب به هزینه یا دارایی و ثبت در دفاتر است: ابلاغ اعتبار مصوب، مبادله موافقت‌نامه‌ها، تخصیص اعتبار، اخذ تنخواه‌گردان و پرداخت
چنانچه به استناد ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور ذی‌حساب پرداخت وجهی را خلاف قانون تشخیص دهد کتبا به مقام تشخیص‌دهنده خرج اعلام می‌کند و چنانچه مقام اخیر دستور خود را قانونی اعلام کند ذی‌حساب مکلف به پرداخت است. سپس به وزارت اقتصاد و دارایی اعلام می‌کند و رونوشت آن را به دیوان محاسبات می‌دهد. رسیدگی به موضوع طبق مقررات انجام می‌شود.

منبع: کتاب بودجه‌ریزی در ایران دفتر مطالعات برنامه‌بودجه مجلس شورای اسلامی، (۱۳۸۱)

#### ۴-۲-۶-وظایف و مسئولیت‌های مقامات دستگاه‌های اجرایی در مورد دریافتی‌های دولت

الف- به استناد ماده ۳۷ قانون محاسبات عمومی کشور ((مسئولیت حصول صحیح و به‌موقع درآمدها به عهده رؤسای دستگاه‌های اجرایی است و پیش‌بینی درآمد یا سایر منابع تأمین اعتبار در بودجه کل کشور مجوزی برای وصول از اشخاص تلقی نمی‌گردد و در هر مورد احتیاج به مجوز قانونی است)). این حکم شامل کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شرکت‌های دولتی و نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی و هر شرکت و مؤسسه‌ای است که مقررات عمومی نسبت آن‌ها مستلزم ذکر نام است. حدود مسئولیت در اینجا به حصول صحیح و واریز به‌موقع محدود شده است و هیچ مسئولیتی بابت تغییرات درآمد وصولی دیده نمی‌شود.

ب- ذی‌حسابان و مسئولان امور مالی کلیه دستگاه‌های بخش عمومی، هیچ‌گونه مسئولیتی در خصوص میزان، نحوه و صحت وصول دریافت‌ها یا به عبارتی تطبیق دریافت‌ها با قوانین و مقررات ندارند، به‌استثنای سپرده‌ها و سایر وجوهی که مطابق مقررات وصول می‌شوند و باید به حساب‌های خزانه واریز شوند. چون این‌گونه دریافت‌ها به‌صورت تکلیفی توسط امور مالی اخذ و کسر می‌شود بنابراین فقط مسئولیت صحت این وصولی‌ها و نگهداری آن‌ها با ذی‌حسابی است.

پ- به استناد حکم تبصره ۲ قوانین بودجه سنوات ۱۳۷۴ به بعد و لایحه قانونی تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰ ((دریافت هرگونه وجوه عمومی اعم از درآمد، سپرده، هدایا، خودیاری و سایر بدون مجوز قانونی و مقررات توسط دستگاه‌های اجرایی ممنوع است)).

ت- اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران وضع و وصول مالیات را به‌موجب قانون تجویز کرده و معافیت‌های مالیاتی و بخشودگی و تخفیف نیز به‌موجب قانون است.

ث- مسئولیت قانونی وصول صحیح درآمد و سایر دریافت‌های دولت بر عهده بالاترین مقام دستگاه اجرایی است.

ج- ماده ۵ قانون برنامه سوم توسعه مصوب ۱۳۷۹، افزایش قیمت کالاها و خدمات توسط دستگاه‌ها و شرکت‌های دولتی را تا حد سالانه ۱۰ درصد مجاز و بیش از آن را تخلف از مقررات اعلام کرده و مسئولیت را متوجه دولت و بالاترین مقام دستگاه اجرایی کرده است.

چ- به استناد ماده ۴۰ قانون محاسبات عمومی کشور کلیه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی مکلف‌اند نحوه وصول درآمدهای پیش‌بینی‌شده در بودجه کل کشور را مطابق

دستورالعمل‌ها و فرم‌هایی که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و ابلاغ می‌شود رعایت نمایند. عدم رعایت مفاد این ماده مسئولیت مالی و قضایی دارد.

ح- طبق تبصره ماده ۴۰ قانون محاسبات عمومی کشور، شرکت‌های دولتی مکلفاند روش‌های اجرایی وصول درآمدهای خود را به تأیید وزارت امور اقتصادی و دارایی برسانند در غیر این صورت مالیات بر درآمد آن‌ها علی‌الرأس تشخیص داده خواهد شد.

خ- بانک‌ها، مؤسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه در خصوص روش‌های وصول درآمدهای خود، مشمول مصوبات شورای عالی پول و اعتبار، مصوبات مجمع عمومی و دستورالعمل شورای عالی بانک‌ها هستند.

د- به استناد ماده ۷۶ قانون محاسبات عمومی کشور ذی‌حسابان و مدیران مالی وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی مکلفاند جهت واريز درآمدها، سپرده‌ها، هدایا و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها با مجوز خزانه به تعداد موردنیاز حساب‌های بانکی دولتی در بانک مرکزی یا بانک‌های مورد تأیید آن افتتاح و کلیه وجوه را به آن حساب‌ها واريز نمایند. مسئولیت واريز وجوه عمومی به حساب‌های شخصی یا غیردولتی مشترکاً به عهده رئیس دستگاه و ذیحساب یا مدیر مالی مربوط است.

ذ- بانک‌ها و مؤسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه و شرکت‌هایی که مقررات عمومی نسبت به آن‌ها مستلزم یا تصریح ذکر نام است مجازند درآمدها و دریافت‌ها و پرداخت‌های خود را بدون مجوز خزانه در هر بانک یا مؤسسه اعتباری که مجمع آن‌ها تعیین می‌کنند واريز نمایند.

ر- کلیه حساب‌های بانکی درآمد، سپرده، درآمد اجاره خانه‌های سازمانی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی غیرقابل برداشت است.

ز- خزانه مکلف است ترتیبی اتخاذ نماید که شرکت‌های دولتی در اسرع وقت از وجوه مربوط به بودجه مصوب خود استفاده نمایند.

س- درآمدها و سایر وجوهی که تحت هر عنوان، زائد بر میزان استحقاق و مقرر، از اشخاص حقیقی یا حقوقی وصول و به حساب‌های مجاز واريز می‌شود اعم از این‌که منشأ آن اشتباه محاسبه یا عدم انطباق با موضوع باشد یا این‌که در اثر رسیدگی‌ها حاصل شود باید از محل درآمد عمومی یا اختصاصی یا شرکت‌های دولتی به ذی‌نفع مسترد شود. چنانچه در این‌گونه موارد سوءنیتی ثابت نشود مسئولیتی با وصول‌کننده نیست و هیچ‌گونه خسارت تأخیری نیز تعلق نخواهد گرفت.

ش- وصول کلیه درآمدهای عمومی و اختصاصی توسط دستگاه‌های اجرایی ذی‌ربط به‌صورت وجه نقد و واریز به حساب بانکی است، مگر این‌که در قوانین و مقررات خاص اجازه تقسیط داده شده باشد.

ص- درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدمات توسط شرکت‌های دولتی بر اساس اساسنامه قانونی آن‌ها به‌صورت وجه نقد یا اسناد پرداختی انجام می‌شود. در صورتی که محدود به وصول نقدی باشد، مدیرعامل و اعضای هیأت مدیره مسئولیت هرگونه ضرر و زیان نسبت به مبالغ سوخت شده و مشکوک‌الوصول را بر عهده داشته و پاسخگو هستند.

ض- به استناد قوانین و مقررات مالی و تبصره‌های قوانین بودجه، کلیه دستگاه‌های وصول‌کننده درآمد مکلف‌اند در مقابل تقسیط بدهی مؤدیان و پرداخت‌کنندگان عوارض و سایر بدهکاران تضمین‌های معتبر و مطمئن اخذ کنند و مرتباً پیگیری نمایند تا وجوه عمومی تلف نشود.

ط- در خصوص بسیاری از اساسنامه‌های قانونی دستگاه‌های اجرایی، به‌ویژه شرکت‌های دولتی، شهرداری‌ها، بانک‌ها و اغلب مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، باید گفت که این دستگاه‌ها مجاز نیستند درآمدهای قانونی پیش‌بینی شده را به‌جای وجه نقد، به‌صورت اموال منقول یا غیرمنقول یا خدمات و کالا دریافت نمایند (عنوان درآمد با خرید متفاوت است و درآمد صرفاً نقدی است).

ظ- دریافت‌های نقدی و جنسی که به‌صورت هدیه یا کمک‌های مردمی یا خودیاری به شکل زمین، ساختمان، ماشین‌آلات و سایر اموال و دارایی‌های ثابت یا کالا به دستگاه‌های دولتی اهدا می‌شود و در ازای آن‌ها پولی پرداخت نمی‌شود، جزو اموال دولت و دارایی شرکتی تلقی می‌شود. مسئولیت حفظ و حراست و محاسبات آن‌ها با بالاترین مقام دستگاه اجرایی است. این‌گونه اموال در وزارتخانه و مؤسسات دولتی به‌عنوان اموال دولتی و در شرکت‌های دولتی (پس از ارزیابی) به‌عنوان دارایی و در مقابل، افزایش سرمایه ثبت می‌شود.

ع- به استناد تبصره‌های ۱۶ قوانین بودجه سنواتی و سایر احکام بودجه در سال‌های اخیر، خودیاری یا کمک‌های مردمی می‌تواند به‌صورت خدمات به دستگاه اجرایی باشد که در این صورت با تعرفه متداول ارزیابی و در قیمت تمام‌شده فعالیت یا پروژه لحاظ می‌گردد و در ستون سایر منابع موافقت‌نامه‌ها درج می‌گردد.

غ- طبق ماده ۱۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور ((در مواردی که وجوهی طبق مقررات به‌عنوان حق تمبر یا از طریق الصاق و ابطال تمبر وصول می‌شود مسئولیت تعیین و

روش‌های مناسب برای وصول این‌گونه درآمدها به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی خواهد بود)).

ف- انواع تمبر و اوراقی که برای وصول درآمدهای عمومی مورد استفاده قرار می‌گیرد به استناد ماده ۴۶ قانون محاسبات عمومی کشور باید در شرکت سهامی چاپخانه دولتی یا سایر چاپخانه‌های مورد تأیید شرکت فوق‌الذکر چاپ و تحویل و توزیع شود.

ق- طبق ماده ۱۲۷ قانون محاسبات عمومی کشور حصول صحیح و به‌موقع درآمدهای مندرج در بودجه کل کشور، علاوه بر بالاترین مقام دستگاه اجرایی (به استناد ماده ۳۷ قانون محاسبات عمومی کشور) باید به تأیید وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز برسد.

ک- به استناد ماده ۱۳۷ قانون محاسبات عمومی کشور ((به‌منظور درج ارقام صحیح و واقعی درآمدهای بودجه و بررسی آن‌ها توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شرکت‌های دولتی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی مکلفاند کلیه اطلاعات مالی مورد درخواست وزارت امور اقتصادی و دارایی را در اختیار وزارت مذکور قرار دهند)).

گ- به استناد ماده ۸۰ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۹، مسئولیت وصول درآمدهای استانی بر عهده دستگاه‌های اجرایی محلی و استانی است و در همین راستا مکلفاند این درآمدها را به حساب‌های معین خزانه استان واریز نمایند.

ل- به استناد ماده ۷۹ قانون برنامه سوم توسعه ((عناوین آن قسمت از درآمدهای عمومی ملی و درآمد اختصاصی که به‌عنوان درآمد استان وصول می‌شود و به حساب‌های معین خزانه استان مربوطه واریز و طبق اعتبارات مصوب به مصرف می‌رسد، با پیشنهاد مشترک سازمان برنامه‌بودجه کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین‌شده و پس از تصویب هیأت وزیران ابلاغ می‌گردد)).

م- میزان تسهیلات بانکی مورد استفاده شرکت‌های دولتی رقم مندرج در بودجه مصوب آن‌ها در پیوست قوانین بودجه است و بیش از مبلغ فوق‌غیرمجاز و مسئولیت محاسباتی بر عهده هیأت مدیره است (محسنی، اصلانی، ۱۳۸۲)

در این بخش سعی گردید وظایف و مسئولیت‌های مقامات دستگاه‌های اجرایی در مورد دریافت‌های دولت تشریح گردد لازم است که مدیران نسبت به این مسئولیت‌ها آشنایی کامل داشته باشند. حال با توجه به موارد مطرح‌شده، می‌توان گفت به‌منظور اجرای صحیح بودجه در

دستگاه‌ها، برای شفاف‌سازی و اطمینان بیشتر نظارت نیز مورد نیاز است. اصولاً هیچ نظامی بدون داشتن سیستم کنترل نمی‌تواند بقا و تداوم خود را تضمین نماید.

#### ۴-۳- نظارت و بازرسی

امر مهم نظارت و بازرسی از گذشته در جوامع بشری مورد توجه بوده است و همچنین مورد تأکید دین اسلام نیز قرار دارد. مقوله نظارت و کنترل یکی از مواردی است که هر نظامی از آن به‌عنوان یک ابزار مهم و حیاتی در جهت پیشبرد اهداف خود استفاده می‌کند. بایستی تمام سازمان‌ها کنترل و نظارت شوند چون نتیجه کنترل، اصلاح کاستی‌ها و قوت بخشیدن به توانمندی‌ها خواهد بود. نظارت بر دخل و خرج به‌موجب قانون اساسی بر عهده نمایندگان برگزیده مردم و سایر سازمان‌ها و نهادهای نظارتی واگذار شده که از منافع مالیات‌دهندگان حمایت می‌کنند. بدین منظور در اسناد بودجه مشخص می‌شود که اعتبارات در چه محلی و به چه میزان هزینه شود و سپس نظارت شود که میزان اعتبارات هزینه شده از اعتبارات مصوب تجاوز ننماید و یا محل خرج اعتبارات نیز تغییر نیابد (حسن‌آبادی، نجارصراف، ۱۳۸۶: ۴) در این بخش به بررسی برخی از مراجع و دستگاه‌های نظارتی در سازمان‌ها خواهیم پرداخت.

#### ۴-۳-۱- مراجع و دستگاه‌های نظارتی

در ایران بیش از ۲۲ مرجع و دستگاه نظارتی وجود دارد که به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم، به‌ویژه بر امور پرداخت‌ها و هزینه‌ها بازرسی و نظارت می‌کنند. مهمترین این مراجع که مستقیماً وظایف نظارتی مالی، عملیاتی، قضایی و حسابرسی صورت‌های مالی و بازرسی را بر عهده دارند عبارت‌اند از وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان برنامه‌بودجه، دیوان محاسبات کشور، سازمان حسابرسی و سازمان بازرسی کل کشور.

دستگاه‌های دیگری مانند وزارت اطلاعات، واحدهای بازرسی و شکایات دفتر مقام معظم رهبری و رئیس‌جمهور و وزارتخانه‌ها، کمیسیون اصل ۹۰ مجلس شورای اسلامی، حراست‌ها، گزینش‌ها، سازمان‌های قضایی و تعزیرات حکومتی و ... به‌نوعی بر عملکرد مالی و اداری مربوطه نظارت می‌کنند.

## در جدول زیر تعدادی از دستگاه‌های نظارتی در کشور نام‌برده شده است:

ردیف	نام دستگاه نظارتی	ردیف	نام دستگاه نظارتی
۱	وزارت امور اقتصادی و دارایی	۱۲	گزینش وزارتخانه‌ها و سازمان‌ها
۲	سازمان برنامه‌بودجه	۱۳	سازمان‌های قضایی و تعزیرات حکومتی
۳	دیوان محاسبات کشور	۱۴	حسابرسان داخلی سازمان
۴	سازمان حسابرسی	۱۵	سازمان حسابرسی
۵	سازمان بازرسی کل کشور	۱۶	دیوان عدالت اداری
۶	وزارت اطلاعات	۱۷	دیوان عالی کشور
۷	واحدهای بازرسی و شکایات دفتر مقام معظم رهبری	۱۸	هیأت بررسی و تطبیق مصوبات دولت با قوانین و مقررات عمومی
۸	واحدهای بازرسی و شکایات رئیس‌جمهور	۱۹	شورای نگهبان
۹	واحدهای بازرسی و شکایات وزارتخانه‌ها	۲۰	شورای عالی الگوی مصرف
۱۰	کمیسیون اصل ۹۰ مجلس شورای اسلامی	۲۱	شورای عالی مالیاتی
۱۱	حراست وزارتخانه‌ها و سازمان‌ها	۲۲	شورای اقتصاد کشور

وظایف حسابرسی و رسیدگی و نظارت و بازرسی مالی بر اجرای بودجه در دو بخش قبل و ضمن خرج و بعد از خرج صورت می‌گیرد.

#### الف) نظارت قبل و ضمن خرج

این بخش از نظارت توسط سازمان برنامه‌بودجه، وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حسابرسی (در بخش بازرسی) انجام می‌گیرد.

سازمان برنامه‌بودجه کشور، موظف به ابلاغ اعتبارات مصوب، مبادله موافقت‌نامه‌ها، نظارت عملیاتی بر اجرای پروژه‌ها و طرح‌ها تا تحویل قطعی، بررسی گزارش عملکرد دستگاه‌های اجرایی، نظارت مالی در خصوص دیون بلامحل طرح‌های عمرانی، ارزیابی پیشرفت هر ساله برنامه پنج‌ساله و اظهار نظر در مورد آن و گزارش به رئیس‌جمهور و مجلس است.

وزارت امور اقتصادی و دارایی، وظیفه کنترل و تأیید تخصیص اعتبارات، اخذ تنخواه‌گردان خزانه از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران بابت کنترل نقدینگی برای پرداختها، نظارت مالی بر مصارف تنخواه‌گردان‌های حسابداری و پرداخت ذی‌حسابان و عاملین

حساب و کاربرد ازان، نظارت و کنترل بر دریافت‌ها و استرداد وجوه سپرده، وثایق، تضمین‌ها، اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در پرداختها از طریق ذی‌حسابان، نظارت بر وصول بدهی‌های اشخاص به دستگاه‌های دولتی، تأیید و نظارت بر دیون با محل، نظارت و کنترل بر نقدینگی دستگاه‌های اجرایی، اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی، تهیه صورتحساب عملکرد سالانه دولت، نظارت و تمرکز بر حساب اموال منقول دولتی در اختیار وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی، نظارت بر انتقال صحیح و به‌موقع درآمدهای عمومی - اختصاصی، درآمد شرکت‌های دولتی و واگذاری دارایی سرمایه‌ای را بر عهده دارد. سازمان حسابرسی، بازرس قانونی کلیه شرکت‌های دولتی، بانک‌ها، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی در خصوص بررسی منابع و مصارف و تهیه گزارش، حسابرسی صورت‌های مالی و ارائه گزارش آن به مجامع است. (محسنی، اصلانی، ۱۳۸۲)

نظارت از جمله ابزارهایی است که به تحقق و ایفای مسئولیت پاسخگویی کمک می‌نماید. سیستم نظارت قبل از خرج که بخش مهمی از نظام نظارت مالی یک کشور را تشکیل می‌دهد، به دلیل ارتباط نزدیکی که با انجام مخارج مربوط به طرح‌ها و فعالیت‌ها و برنامه‌های موردنظر در بودجه دارد همواره موردتوجه بوده است. هدف اصلی این نظارت عدم تجاوز هزینه‌های دولت از اعتبارات مصوب است.

می‌توان گفت نظارت قبل از خرج یعنی بسترسازی، برنامه‌ریزی و ایجاد هماهنگی بین واحدهای بودجه‌ای و مالی با سایر واحدهای دستگاه به‌منظور برقراری یک سیستم کنترل داخلی، قانونمندی فعالیت‌های مالی جهت تنظیم بودجه و اجرای هدفمند آن است. نظارت قبل و ضمن خرج در دستگاه‌های دولتی بر عهده ذیحساب می‌باشد.

### ب) نظارت بعد از خرج

این مرحله از نظارت اصولاً پس از انجام خرج و به‌منظور حصول اطمینان از اعمال کنترل‌های لازم در مورد هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها صورت می‌گیرد. این نوع نظارت از وظایف اصلی دیوان محاسبات کشور است. نظارت بعد از خرج با رسیدگی به اسناد و مدارک و حساب‌های ماهانه و نهایی دستگاه‌های دولتی شروع و با تنظیم گزارش تفریغ بودجه که حاوی نظرات دیوان محاسبات کشور نسبت به اجرای بودجه و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی پایان می‌یابد. (باباجانی، ۱۳۹۲:۹۵)

این نظارت حکم حسابرسی سالیانه را دارد؛ زیرا پس از کلیه پرداخت‌ها و ثبت‌های لازم مالی و حتی در پایان سال مالی این عمل انجام می‌شود. به دلیل حساسیت موضوع که محافظت از



بیت‌المال هم محسوب می‌گردد، قانون اساسی، دیوان محاسبات، قوه مقننه و قوه قضائیه را در این نظارت شرکت داده تا مخارج مطابق با ضوابط و مقررات و مضافاً در مملکت خودمان لازم است پرداخت‌ها مطابق قوانین شرع هم باشد. برای تحقق این نظارت دیوان محاسبات عمومی که زیر نظر مجلس شورای اسلامی انجام وظیفه می‌کند، موظف است اسناد و مدارک پرداخت‌ها را جمع‌آوری و رسیدگی‌های لازم را معمول و در گزارش تفریغ بودجه هر سال و به‌علاوه نظرات کارشناسان خبره خود را به مجلس ارسال دارد. (بهزادی فرد و همکاران، ۱۳۹۰: ۳۴۵)

#### ۴-۳-۲- نظارت قضایی

دیوان محاسبات چنانچه در مرحله نظارت بعد از خرج و به هنگام رسیدگی به حساب‌های دستگاه‌های اجرایی دولتی و وابسته به دولت، اگر جرم مالی و اقتصادی واقع شده باشد، ضمن اعلام رأی پرونده را به مراجع صالحه جهت صدور حکم ارسال می‌دارد. آراء دیوان محاسبات کشور را دادستان دیوان به دستگاه اجرایی مربوطه ابلاغ و هم‌زمان وزارت دارایی را در جریان امر جهت اقدامات مقتضی قرار می‌دهد. اگر اقدامات از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی صورت نپذیرد، دادستان دیوان محاسبات موضوع را به مجلس شورای اسلامی گزارش می‌نماید. (بهزادی فرد و همکاران، ۱۳۹۰، ۳۴۶)

#### ۴-۳-۳- نظارت پارلمانی

مفهوم این نظارت کنترل اجرای بودجه است که توسط دستگاه‌های دولتی مصرف گردیده است و متولی این نظارت قوه مقننه است. دیوان محاسبات عمومی نقش کلیدی را در این نوع نظارت عهده‌دار می‌باشد. چون مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی می‌باشد. (بهزادی فرد و همکاران، ۱۳۹۰: ۳۴۶)

#### ۴-۴-۴- حدود انجام حسابرسی مالی

دستگاه‌های اجرایی مطابق مقررات و دستورالعمل‌ها و ضوابط لازم‌الاجرا مکلفند مدارک مربوط به مراحل پرداخت هزینه را به ترتیب انجام داده و مدارک تأییدکننده بدهی و اسناد حسابداری را به‌طور منظم و مرتب و با افشای کلیه اطلاعات و نحوه محاسبات تهیه و به حسابرس ارائه دهند. حسابرسان نیز با بررسی پرونده‌های لازم، کنترل‌های داخلی سازمان مورد رسیدگی و کسب شناخت اولیه از مدیران و حسابداران و کارشناسان دستگاه و تجربیات آن‌ها نحوه انجام

عملیات حسابرسی را برنامه‌ریزی و اجرا نموده، تا به‌عنوان مبنایی جهت اظهارنظر نسبت به صحت اقلام، محاسبات، اعتبارات و غیره مورد استفاده قرار گیرد.

### الف) حدود و نحوه تهیه و حسابرسی صورتحساب‌های دریافت و پرداخت

گردش عملیات بدهکار و بستانکار کلیه حساب‌های دفتر کل و استخراج مانده آن‌ها و تهیه ترازنامه در وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و دستگاه‌های اجرایی محلی استان‌ها به «صورتحساب دریافت و پرداخت» معروف بوده و به ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت عملکرد و گردش وجوه نقد و یادداشت‌های همراه آن در شرکت‌های دولتی صورتهای مالی گفته می‌شود. مسئولیت تهیه و تنظیم صورتحساب دریافت و پرداخت در وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و دستگاه‌های اجرایی محلی استانی با وزیر یا رئیس مؤسسه و بالاترین مقام دستگاه حاکمیتی و در خصوص صورتهای مالی با هیأت مدیره یا هیأت عامل است. هر سازمان دولتی با توجه به شخصیت حقوقی خود دارای یک واحد مالی تحت عنوان اداره کل یا اداره امور مالی است که در رأس آن مدیرکل امور مالی و ذی حساب یا مدیر امور مالی قرار دارد. ورودی هزینه‌ها از طریق کارپرداز یا عامل ذی حساب به صورت سند هزینه به ذیحسابی تحویل می‌شود و او دریافت و پرداخت را تا تنظیم سند حسابداری انجام می‌دهد. چنانچه سند حسابداری مربوط به پرداخت (هزینه، پیش‌پرداخت و علی‌الحساب) باشد برای تأمین اعتبار به اداره اعتبارات ارجاع داده می‌شود و سپس برای تطبیق با مقررات به اداره رسیدگی می‌رود و پس از انجام اقدامات لازم حسب ضرورت جهت صدور چک و واریز به حساب ذی‌نفع یا کارپردازی یا عاملین، به اداره دریافت و پرداخت عودت داده می‌شود. کلیه مدارک مجدداً بررسی و شماره چک و امضای گیرنده روی سند تکمیل و به‌منظور ثبت در دفاتر مالی و برگه حسابداری یا در همان اداره دریافت و پرداخت استفاده می‌شود یا در سازمان‌های بزرگ به اداره تنظیم حساب تحویل می‌شود.

پس از شناخت حساب‌های دفتر کل مربوط، براساس استانداردهای ابلاغی، در دفتر روزنامه به صورت روزانه ثبت و به معین منتقل می‌شود تا ثبت و ضبط گردد. در آخر هفته از دفتر روزنامه به حساب‌های دفتر کل منتقل و در پایان ماه تراز آزمایشی و صورتهای فوق‌الذکر جهت اطمینان از ثبت و طبقه‌بندی اقلام تهیه می‌شود.

به هر صورت پس از ثبت کلیه اسناد حسابداری اعم از درآمدها و دریافت‌ها، پرداخت‌ها، سپرده‌ها - اوراق بهادار، بازنشستگی، سایر منابع، بانک‌ها و ... در دفتر روزنامه و نقل به دفتر کل می‌توان تراز یا صورتحساب دریافت و پرداخت تهیه کرد.

دیوان محاسبات پس از دریافت نسخه اول صورتحسابها به‌ویژه صورتحساب نهایی دریافت و پرداخت به همراه اصل اسناد هزینه و اسناد حسابداری و مدارک از حسابرسان مقیم در هر دستگاه یا مستقر در محل دیوان مرکزی یا استانها، مطابق دستورالعمل‌های حسابرسی و آیین‌نامه‌های نظارتی مربوط اقدام به رسیدگی می‌نماید.

در حسابرسی صورتحساب‌های دریافت و پرداخت، حسابرس ضمن بررسی و تأیید اقلام هر حساب و بررسی موازنه گروه حساب‌های مستقل، گزارش عملکرد هر رویداد مالی را با توجه به اهداف و سیاست‌های تعیین‌شده، موافقت‌نامه‌ها و گزارش حسابرسی جهت درج در گزارش تفریغ بودجه تهیه و به معاونت‌های مربوط در دیوان ارائه می‌کند. البته چنانچه در اثر رسیدگی‌ها و حسابرسی‌ها به تخلفاتی مالی برخورد نمایند یا صورتحسابها مطابق استانداردها و دستورالعمل‌های اجرایی نباشد نواقص به دستگاه منعکس می‌شود و خواهی می‌کنند و ستاد دیوان در جریان قرار می‌گیرد تا حسب ضرورت در هیأت‌های مستشاری تعقیب قضایی شود.

در صورت بروز کسری‌ها و تصرف غیرقانونی در وجوه و اموال عمومی و اختلاس، موضوع توسط دادستان دیوان محاسبات به قوه قضاییه اعلام می‌شود.

#### ب) صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور

به استناد ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی کشور و قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب مصوب ۱۳۶۵، وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف است پس از رسیدگی و بررسی نسخه دوم صورتحساب دریافت و پرداخت و صورت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی و اخذ هرگونه اطلاعات مالی مورد لزوم، صورتحساب عملکرد سالانه بودجه سال قبل را بر اساس تقسیمات بودجه کل کشور در هر سال تهیه کند و تا آخر آذرماه سال بعد همزمان یک نسخه از آن را به هیأت وزیران و نسخه دیگر را به دیوان محاسبات کشور ارائه دهد. این صورتحساب همراه با صورت گردش نقدی خزانه باید حاوی اطلاعاتی در زمینه صورتحساب دریافت و پرداخت‌های خزانه باشد.

#### ج) تفریغ بودجه

دیوان محاسبات کشور با دریافت نسخه اول صورتحساب‌های دریافت و پرداخت دستگاه‌ها و صورت‌های مالی شرکت‌های دولتی و فرم‌های ابلاغی و تکمیلی موردنیاز از دستگاه‌ها و جمع‌آوری اطلاعات مالی و عملیاتی لازم، طبق برنامه زمان‌بندی، اسناد هزینه و صورتحساب‌ها را توسط هیأت‌های حسابرسی رسیدگی و نتایج حسابرسی را به صورت گزارش جمع‌آوری می‌کند.

سپس از طریق فرم‌های تکمیل‌شده توسط حساب‌برسان، همزمان با تهیه صورتحساب عملکرد سالانه توسط وزارت اقتصاد و دارایی، سند تفریغ بودجه را تنظیم می‌نماید.

در این مرحله که در ۹ ماه اول هر سال انجام می‌گیرد بین دو دستگاه فوق اطلاعات مبادله نمی‌شود. دیوان محاسبات کشور به استناد ماده ۱۰۴ قانون محاسبات عمومی کشور و قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب و بند «ج» ماده ۱ قانون دیوان محاسبات کشور، مکلف است گزارش تفریغ بودجه را براساس تقسیمات بودجه تهیه کند و پس از دریافت یک نسخه از صورتحساب عملکرد سالانه از وزارت امور اقتصادی و دارایی این دو سند را تطبیق دهد و پس از رفع اشکالاتی که قابل برطرف کردن هستند نظرات خود را به همراه گزارش آماده کند.

گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات، شامل تحلیل تبصره‌ها و درآمدها و اعتبارات و بودجه شرکت‌های دولتی و سایر قسمت‌های بودجه، به صورت کمی و کیفی و همراه با اظهارنظر درباره محاسن و معایب عملکرد دولت است. این گزارش باید همراه با نظرات فنی، قانونی، بودجه‌ای، عملکردی و اظهارنظر صریح و ارائه راه کارهای مناسب مبنایی برای تهیه لوایح بودجه آینده باشد. (محسنی، اصلانی، ۱۳۸۲)

#### ۴-۵-آشنایی با برخی از دستگاه‌های نظارتی

یقیناً می‌توان گفت اولین و مهمترین پیش‌زمینه پاسخگویی، نظارت است، به گونه‌ای که بدون وجود نظارت پاسخگویی معنا پیدا نمی‌کند و تا نظارتی نباشد نمی‌توان افراد و نهادها را به پاسخگویی فراخواند. (دانشفر، قزلباش، ۱۳۸۹)

به همین منظور سعی گردید برخی از دستگاه‌های نظارتی برحسب وظایفشان تشریح شود.

#### ۴-۵-۱-دیوان محاسبات

دیوان محاسبات کشور مؤسسه‌ای دولتی است که در امور مالی و اداری مستقل می‌باشد و زیر نظر مجلس شورای اسلامی به‌عنوان بازوی نظارتی آن عمل می‌نماید. این دیوان به کلیه حساب‌های وزارتخانه، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. دیوان محاسبات در اصطلاح حقوقی چنین تعریف شده است :

دیوان محاسبات دادگاهی است مالی که مأمور معاینه و تفکیک محاسبات اداره مالیه و تفریغ کلیه حسابداران خزانه بوده و نیز نظارت می‌کند که هزینه‌های معینه در بودجه از میزان معین شده تجاوز نکند و تغییر و تبدیل نیابد و هر وجهی در محل خود صرف شود و نیز مکلف است که در امر معاینه و تفکیک محاسبات ادارات دولتی و جمع‌آوری سند خرج محاسبات و صورت کلیه محاسبات مملکتی اقدام نماید.

با توجه به صراحت قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران چگونگی ساختار و مفهوم چنین تعریفی به‌طور صریح در اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی آمده است. دیوان محاسبات کشور علاوه بر ستاد مرکزی مستقر در پایتخت، در کلیه مراکز استانها نیز به‌موجب قانون تشکیلات استانی دارد. رئیس و دادستان دیوان محاسبات کشور، پس از افتتاح هر دوره قانون‌گذار به پیشنهاد کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس و تصویب نمایندگان برای یک دوره چهارساله انتخاب می‌شوند و انتخاب مجدد آنها بلامانع است. هیأت‌های مستشاری دیوان محاسبات وظایف رسیدگی به تخلفات مالی مسئولین دستگاه‌های اجرایی را به عهده‌دارند. (حسینی عراقی، ۱۳۹۵، ۱۰۷)

#### ۴-۵-۱-۱-اهداف، وظایف و اختیارات

مطابق قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و مقررات جاری مربوط، اهداف دیوان محاسبات کشور عبارتند از:

- الف- اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به‌منظور پاسداری از بیت‌المال.
- ب- عدم تجاوز هرگونه هزینه از اعتبارات مصوب در بودجه کل کشور.
- ج- مصرف هرگونه وجهی از بودجه کل کشور در محل مصرف قانونی تعیین شده.
- د- کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند.
- ه- بررسی و حسابرسی وجوه مصرف شده و درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در ارتباط با سیاست‌های مالی تعیین شده در بودجه مصوب با توجه به گزارش عملیاتی و محاسباتی مأخوذه از دستگاه‌های مربوطه
- و- تهیه و تدوین گزارش تفریغ بودجه بانضمام نظرات خود و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی.

همچنین وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور بر اساس مقررات جاری مربوط عبارتند از :

- الف- حسابرسی یا رسیدگی کلیه حساب‌های درآمد و هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها و نیز صورت‌های مالی دستگاه‌ها از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین

- مربوط و ضوابط لازم‌الاجرا، اعم از وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر واحدها که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند و هرگونه واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آن‌ها مترتب است و یا واحدهایی که شمول مقررات عمومی در مورد آن‌ها مستلزم ذکر نام است.
- ب - بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاه‌ها به‌منظور اطمینان از حصول و ارسال صحیح و به‌موقع درآمد و یا انجام هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها
- ج - رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارائی‌های دستگاه‌ها
- د - بررسی جهت اطمینان از برقراری روش‌ها و دستورالعمل‌های مناسب مالی و کاربرد مؤثر آن‌ها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی
- ه - اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل‌کننده داخلی و یا عدم‌کفایت مرجع کنترل‌کننده موجود در دستگاه‌های مورد رسیدگی با توجه به گزارشات حسابرسی‌ها و رسیدگی‌های انجام‌شده جهت حفظ حقوق بیت‌المال
- و - رسیدگی به حساب کسری ابواب‌جمعی و تخلفات مالی و هرگونه اختلاف حساب مأمورین ذی‌ربط دولتی در اجرای قوانین و مقررات مربوط
- ز - اقدام در حفظ حقوق بیت‌المال در حدود قوانین و مقررات مالی
- ح - تنظیم دادخواست علیه مسئول یا مسئولین خاطی از مقررات مالی و طرح در هیئت‌های مستشاری
- ط - رسیدگی به مورد کسری ابواب‌جمعی مسئولین و طرح دادخواست علیه آن‌ها و صدور آراء متناسب با موضوع مطروحه
- ی - رسیدگی و انشاء رأی نسبت به:
- ۱ - عدم ارائه صورت‌های مالی - حساب درآمد و هزینه - دفاتر قانونی و صورتحساب کسری و یا اسناد و مدارک در موعد مقرر به دیوان محاسبات کشور.
  - ۲ - عدم رعایت قوانین و مقررات مالی.
  - ۳ - عدم واریز به‌موقع درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار منظور در بودجه عمومی به‌حساب مربوط و همچنین عدم واریز وجوهی که به‌عنوان سپرده یا وجه‌الضمان و یا وثیقه و یا نظایر آن‌ها دریافت می‌گردد.
  - ۴ - عدم پرداخت به‌موقع تعهدات دولت که موجب ضرر و زیان به بیت‌المال می‌گردد.
  - ۵ - سوءاستفاده و غفلت و تسامح در حفظ اموال و اسناد و وجوه دولتی و یا هر خرج یا تصمیم نادرست که باعث اتلاف یا تضییع بیت‌المال شود.

- ۶- گزارش‌های حسابرسی و گواهی حساب‌های صادره توسط دیوان محاسبات کشور.
- ۷- پرونده‌های کسری ابوابجمعی مسئولین ذی‌ربط.
- ۸- ایجاد موانع غیرقابل توجیه از ناحیه مسئولین ذی‌ربط دستگاه‌ها در قبال ممیزین و یا حسابرس‌ها و سایر کارشناسان دیوان محاسبات کشور در جهت انجام وظایف آنان.
- ۹- پرداخت و دریافت‌هایی که خلاف قوانین موجود به دستور کتبی مقامات مسئول صورت گیرد.
- ۱۰- تأیید و یا صدور رأی نسبت به گزارشات حساب‌رسان داخلی و خارجی شرکت‌ها و مؤسسات و سازمان‌های مربوط.
- ۱۱- اعمال مجازات اداری متخلفین علاوه بر صدور رأی نسبت به ضرروزیان وارده به بیت‌المال.
- ۱۲- ارسال پرونده‌های مربوط به وقوع جرم به مراجع قضائی جهت تعقیب متهمین.
- ۱۳- پرونده‌های مسئولین امر که بدون سوءنیت ضرری به بیت‌المال وارد کرده‌اند.
- ۱۴- تخلفات ناشی از دستور رئیس جمهوری و معاون اول و وزراء و صدور حکم مبنی بر جبران ضرر وارده و اعلام گزارش نحوه تخلف به مجلس شورای اسلامی.
- تعقیب جرائم عمومی از طریق مراجع قضائی
- ک- اجراء آراء دیوان محاسبات کشور و اعلام گزارش موارد بلااجراء به مجلس شورای اسلامی.
- م- درخواست تأمین خواسته و یا محکوم به.
- ن- ایجاد هماهنگی و وحدت رویه در انجام وظایف هیئت‌های مستشاری.
- س- صدور رأی در خصوص تفریغ بودجه و گزارش نهائی آن.
- ع- حسابرسی و رسیدگی به حساب‌های درآمد و هزینه، صورت‌های مالی، اسناد و مدارک مربوط به دستگاه‌ها.
- ف- تهیه دستورالعمل مربوط به مدت و نحوه نگهداری، حفظ اسناد دفاتر، صورت حساب‌های مالی و مدارک مزبور که توسط دستگاه‌ها به دیوان محاسبات کشور ارسال می‌شود و یا مدارکی که توسط دیوان محاسبات کشور تهیه می‌گردد به صورت عین و همچنین طرز تبدیل آن‌ها به عکس یا فیلم و یا میکروفیلم و یا میکروفیش یا نظایر آن و همچنین طریقه محو اسناد و مدارک مزبور.
- ض- تعیین نحوه حفظ و نگهداری و بایگانی صورت حساب‌های مالی و اسناد و مدارک مربوط در دستگاه‌ها.
- ق- رسیدگی به موضوعاتی که حسب مورد از طرف مجلس شورای اسلامی ارجاع می‌شود.

ر- تحقیق و تفحص در کلیه امور مالی کشور.

ش- عضویت در سازمان‌های بین‌المللی مربوط نظیر سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی

حسابداری (این‌توسای) و سازمان آسیائی مؤسسات عالی حسابداری (آسوسای)

دستگاه‌ها مکلف‌اند حساب‌های درآمد و هزینه، صورت‌های مالی، اسناد و مدارک مربوط را به‌نحوی که دیوان محاسبات کشور تعیین می‌نماید به دیوان مزبور تحویل نمایند. حسابرسی و رسیدگی آن‌ها به تشخیص دیوان محاسبات کشور در ادارات دیوان یا محل خود آن دستگاه‌ها انجام می‌گیرد. مدت و نحوه نگهداری، حفظ اسناد، دفاتر، صورت‌حساب‌های مالی و مدارک مزبور که توسط دستگاه‌ها به دیوان محاسبات کشور ارسال می‌شود و یا مدارکی که توسط دیوان محاسبات کشور تهیه می‌گردد، به‌صورت عین و همچنین طرز تبدیل آن‌ها به‌عکس یا فیلم یا میکروفیلم و یا میکروفیش یا نظایر آن و همچنین طریقه محو اسناد و مدارک مزبور به‌موجب دستورالعملی خواهد بود که با پیشنهاد رئیس دیوان محاسبات کشور به تصویب کمیسیون دیوان محاسبات، بودجه و امور مالی مجلس اسلامی خواهد رسید. اسناد تبدیلی به نحو فوق در حکم اسناد اصلی است.

#### ۴-۵-۲- سازمان بازرسی

به‌منظور نظارت بر حسن جریان امور و اجرای صحیح قوانین در دستگاه‌های اداری و در اجرای اصل ۱۷۴ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، «سازمان بازرسی کل کشور» زیر نظر قوه قضائیه تشکیل شد.

وظایف سازمان بازرسی کل کشور در قالب فعالیت‌های منظم و هدف‌دار بر اساس مأموریت قانونی سازمان نسبت به نظارت و بازرسی از دستگاه‌های مشمول بازرسی، طی سه نوع بازرسی انجام می‌پذیرد.

- **بازرسی مستمر:** این بازرسی که عمده فعالیت‌های سازمان را در برمی‌گیرد در قالب برنامه سالیانه با استفاده بهینه از منابع و امکانات موجود مبتنی بر پایه‌های علمی و شناخت کامل از نیازها و شرایط حاکم بر کشور صورت می‌پذیرد. جهت‌گیری اصلی برنامه‌های عملیاتی بر اساس سیاست‌ها و خط‌مشی‌های کلی نظام باهدف نظارت و بازرسی از وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها و مؤسسات مندرج در ماده ۲ قانون تشکیل سازمان بازرسی کل کشور تعیین می‌گردد.

- **بازرسی فوق‌العاده:** انجام بازرسی‌های فوق‌العاده حسب‌الامر مقام معظم رهبری (مدظله‌العالی) و یا به دستور رئیس قوه قضائیه و یا درخواست رئیس‌جمهور و یا کمیسیون اصول ۸۸ و ۹۰ قانون اساسی مجلس شورای اسلامی و یا بنا به تقاضای وزیر یا



- مسئول دستگاه‌های اجرایی ذی‌ربط و یا هر موردی که به نظر رئیس سازمان ضروری تشخیص داده شود صورت می‌پذیرد.
- **بازرسی موردی:** رئیس سازمان می‌تواند بر اساس ماده ۱۰ آیین‌نامه اجرایی قانون تشکیل سازمان بازرسی کل کشور، به دنبال شکایات، بازرس و یا هیأت بازرسی برای رسیدگی به موضوع اعزام و یا مأمور می‌نماید.

#### ۴-۵-۳- وزارت امور اقتصادی و دارایی

اگر مجموعه تشکیلات دولت را به موسسه‌ای تشبیه نماییم، وزارت امور اقتصادی و دارایی به منزله واحد مالی و ذی‌حسابی دستگاه‌های اجرایی شعب این مؤسسه به حساب می‌آید و قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین ذی‌ربط محور حرکت مالی را تشکیل می‌دهد. (حسینی عراقی، ۱۳۹۵: ۱۰۰)

ایرانیان از زمان هخامنشیان برای دریافت مالیات و امور مالی کشور دفاتر و سازمان‌های مرتب‌تری داشتند. در زمان ساسانیان اخذ مالیات صورت کامل‌تری به خود گرفت و سه نوع مالیات بنام‌های اراضی، سرشماری و سرانه دریافت می‌شد. پس از تسلط اعراب به ایران، در زمان حجاج بن یوسف ثقفی دفاتر مالیاتی از فارسی به عربی برگردانده شد و در دوره سلجوقی با دستور عبدالملک کندی وزیر طغرل مجدداً به فارسی برگردانده شد.

در زمان سلطنت صفویه تجارت خارجی و درآمد گمرکی به مالیاتی اضافه و در دوره افشاریان گسترش بیشتری یافت. در دوره قاجاریه وضع مالیه کشور به واسطه جنگ‌ها، مسافرت‌ها و ضعف پادشاهان رو به رکود گذاشت و با زحمات طاقت‌فرسای امیرکبیر گام‌های سودمندی برداشته و برای وصول، نگهداری و مصرف خزانه مقررات جدیدی وضع گردید.

قبل از مشروطیت شاهان تمام درآمدها و عواید کشور را در اختیار داشته و تمام مخارج نیز به فرمان و تصویب شخص او صورت می‌گرفت. در آن زمان مردم صاحب‌مجلس و پارلمان نبودند و شاه شخصی به نام وزیر دفتر (وزیر مالیه) مأمور می‌ساخت تا بودجه کشور را تنظیم کند. در هر استان مسئول هر کتابچه در مرکز یک مستوفی بود. این مستوفیان عده‌ای کارمند داشتند که آنان را میرزا قلم دان می‌گفتند. رئیس مستوفی‌ها را مستوفی‌الممالک می‌گفتند که همان وزیر مالیه بود. با انقلاب مشروطه در سال ۱۲۸۵ اولین کابینه قانونی تشکیل و ناصرالملک به‌عنوان نخستین وزیر مالیه از مجلس شورای ملی رأی اعتماد گرفت. ایشان با همان روال سابق ادامه کار داده و به دستور وی محل کنونی رادیو تهران که محل اداره گمرک بود به وزارت مالیه اختصاص یافت. در سال ۱۲۸۹ ادارات هفتگانه وزارت مالیه تصویب و تشکیل گردید و مهمترین ادارات در آن زمان

خزانه‌داری کل، گمرک و وصول عایدات بود. پس از مدتی محل وزارت مالیه به پارک اتابک، محل کنونی سفارت شوروی سابق انتقال یافت.

مطابق قانون ۱۲۹۴ وزارت مالیه به نه اداره تقسیم گردید که عبارت بودند از دایره وزارتی، تشخیص عایدات و خالصجات و مسکوکات، خزانه‌داری کل و دیون عمومی و وظایف، گمرکات، محاکمات مالیه، کمسیون تطبیق حوالجات، پرسنل و ملزومات و مجلس مشاور عالی برای محاکمات اداری بود. از سال ۱۳۰۰ به بعد دگرگونی‌های زیادی در وزارت مالیه رخ داد. از جمله اینکه تعدادی حدود چهل شرکت دولتی تأسیس و بعداً منحل گردیدند و سازمان به دو قسمت مالی و اقتصادی تقسیم و به‌وسیله دو معاون و هفت مدیر اداره می‌گردید و نیز در سال ۱۳۲۹ سازمان وزارت دارائی با تقلیل ادارات مورد تصویب قرار گرفت؛ و بالاخره در سال ۱۳۵۳ قانون تشکیل وزارت امور اقتصادی و دارائی با ماده ۶ به تصویب مجلس شورای ملی سابق رسید.

#### ۴-۵-۳-۱-اهداف، وظایف و اختیارات

- ۱- تنظیم سیاستهای اقتصادی و مالی کشور و ایجاد هماهنگی در اجرای آنها
- ۲- پیشنهاد، دریافت، بررسی و انجام کلیه امور مربوط به سرمایه‌گذاری‌های ایران در خارج و سرمایه‌گذاری‌های خارجی در ایران و همچنین کمک‌های اقتصادی و فنی به کشورهای خارجی.
- ۳- پرداخت وام و اعتبار به دولت‌ها و مؤسسات خارجی و بین‌المللی و همچنین تحصیل و استفاده از وام‌ها و اعتبارات خارجی.
- ۴- تنظیم و اجرای برنامه همکاری‌های اقتصادی و مالی و فنی ایران با سایر کشورها و سازمان‌ها و مؤسسات اقتصادی و مالی بین‌المللی و ایجاد هماهنگی در اعمال نظارت بر این‌گونه روابط و مناسبات بین‌المللی.
- ۵- نظارت بر فعالیت‌های مالی و اقتصادی بخش خصوصی در جهت اجرای برنامه‌های توسعه اقتصادی.
- ۶- بررسی‌های مالی برای شناسایی منابع درآمدی کشور و پیشنهاد وضع و یا اصلاح قوانین و مقررات مالی و ...

#### ۴-۶-آشنایی با نقش ذیحساب در دستگاه‌های دولتی

یکی از ابزارهای مهم مسئولیت‌های محاسباتی انتصاب ذیحساب و مدیر امور مالی است که عملاً نظارت قبل از خرج را در سازمان‌ها به عهده‌دارند.

از آنجاکه نظارت نقش عمده‌ای در تغییر ساختار و اصلاح حکومت بازی می‌کند، وجود یک سیستم کنترل مالی و حسابرسی داخلی قوی و کارا، نشان از ساختاری منظم است؛ بنابراین دولت‌ها به شیوه‌های مختلفی به کنترل و نظارت می‌پردازد. ذیحسابان که بر اساس ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶، طی حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی و به منظور اعمال نظارت قبل از خروج به امر تطبیق اسناد مالی با قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و تأمین هماهنگی لازم در وزارتخانه و دستگاه‌های اجرایی به این سمت منصوب می‌شوند، وظایف نظارتی بسیار مهمی دارند که در قانون محاسبات عمومی و سایر قوانین مالی و محاسباتی، مشخص شده است. توجه به نظارت و کنترل در اجرای بودجه، امری اجتناب‌ناپذیر در مدیریت کشور است، وجود یک نظام نظارتی اثربخش و به خصوص نظامی درون‌سازمانی موفق، بهره‌گیری مناسب از منابع انسانی جزء مهمترین برنامه‌های مدیران است.

ذی‌حساب مأموری است که به موجب حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت به منظور اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌های اجرایی محلی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی به این سمت منصوب می‌شود.

ذی‌حساب و یا دارنده حساب و مدیر مالی دستگاه‌های اجرایی دولتی که فقط در قانون محاسبات عمومی کشور بیش از ۳۰ بار از آن نام برده شده است طبق ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی و تبصره‌های آن عهده‌دار اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و انجام وظایف مشروحه زیر را به عهده دارد.

**ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی** نظارت بر امور مالی و محاسباتی و نگهداری و تنظیم حساب‌ها بر طبق قانون و ضوابط و مقررات مربوط و صحت و سلامت آن‌ها- نظارت بر حفظ اسناد و دفاتر مالی - و محاسباتی و نگهداری و تحویل و تحول وجوه و نقدینه‌ها و سپرده‌ها و اوراق بهادار - نگهداری حساب اموال دولتی و نظارت بر اموال مذکور.

در برخی از دستگاه‌ها که مشمول **قانون محاسبات عمومی و مواد ۳۱ و ۵۳ و ۹۱** آن نبوده ولی طبق قوانین و مقررات خاص خود دارای شخصی به عنوان مسئول و **مدیر امور مالی** با همان وظایف و مسئولیت‌های ذی‌حساب می‌باشند و این شخص از این لحاظ و به مثابه ذی‌حساب نقش مهمی در مبارزه با فساد مالی و اقتصادی دارد. بدیهی است وجود ذیحساب و وظایف و مسئولیت‌هایی که ایشان دارد و نظارت مستمری که ایشان در هنگام خرج و هزینه به عمل می‌آورد

می‌تواند عامل مهمی در مبارزه با مفاسد مالی و اقتصادی باشد. این‌گونه نظارت را امروزه نظارت حین خرج می‌گویند که یکی از اهرم‌های جلوگیری از بروز فساد می‌باشد.

علاوه بر آن در موادی از قانون محاسبات عمومی همچون ماده ۲۲ (اجازه درخواست وجه) ماده ۵۲ (نظارت مالی) ماده ۵۳ (اعمال نظارت مالی) ماده ۷۶ (امضاء اسناد تعهدآور و چک‌های بانکی) ماده ۹۱ (برخورد با موارد خلاف) ماده ۹۳ (تأمین اعتبار موارد خلاف از سوی ذی حساب) ماده ۹۵ (ارائه صورتحساب‌های ماهانه) را به عهده ایشان گذاشته است. ضمناً در بسیاری از قوانین که بار مالی بر دولت تحمیل می‌نماید نامی از ذی حساب به میان آمده است. در بند ۲ ماده ۵ قانون برگزاری مناقصه نیز یکی از اعضای کمیسیون مناقصه ذی حساب و یا بالاترین مسئول مالی دستگاه می‌باشد. علاوه بر قانون محاسبات عمومی و قوانین و مقررات عام و خاص دیگری که از طریق اشخاصی نظیر ذی حساب و مسئول و مدیر امور مالی مراقبت لازم را در اجرای قوانین و مقررات به عمل می‌آورند تا از بروز مفاسد مالی جلوگیری شود، در ماده ۳۴ قانون برنامه‌بودجه سازمان برنامه‌بودجه سابق و معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری فعلی موظف گردیده، به‌طور مستمر از عملیات طرح‌ها و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی بازدید و بازرسی به عمل آورده تا مطابقت یا عدم مطابقت عملیات صورت گرفته و نتایج حاصله باهدفها و سیاستهای تعیین شده در قوانین مشخص گردد.

موارد فوق بخشی از دایره مسئولیت ذی حسابان است و شاید بتوان چنین بیان نمود که قوه مجریه در دستگاه‌های اجرایی دارای دو نماینده پاسخگو می‌باشد یکی رئیس دستگاه که مجری سیاستهای دولت است و دیگری ذی حساب (مدیر مالی) است.

#### ۴-۷- خلاصه مطالب فصل چهارم

در این فصل مفهوم مسئولیت محاسباتی و مفهوم پاسخگویی در خصوص دریافت‌های دولت را توضیح داده شد. در ادامه به تشریح پاسخگویی و مبانی گزارشگری مالی دولت پرداخته شد. گفته شد که درواقع تعهد یک فرد است برای پاسخگویی نسبت به انجام مسئولیت‌هایی که به او محول شده است؛ و سپس انواع پاسخگویی توضیح داده شد. در ادامه مراجع دستگاه‌های نظارتی را مشخص نمودیم و توضیحات جامعی در خصوص حدود حسابرسی مالی ارائه شد.

در پایان در خصوص دستگاه‌ها و مراجع نظارتی در کشور و نمونه‌هایی از آنان را به‌طور مختصر توضیح داده شد که در ایران بیش از ۲۲ مرجع و دستگاه نظارتی وجود دارد که به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم، به‌ویژه بر امور پرداخت‌ها و هزینه‌ها بازرسی و نظارت می‌کنند. مهمترین این مراجع که مستقیماً وظایف نظارتی مالی، عملیاتی، قضایی و حسابرسی صورت‌های مالی و

بازرسی را بر عهده دارند عبارت‌اند از وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، دیوان محاسبات کشور، سازمان حسابرسی و سازمان بازرسی کل کشور، دستگاه‌های دیگری مانند وزارت اطلاعات، واحدهای بازرسی و شکایات دفتر، مقام معظم رهبری و رئیس‌جمهور و وزارتخانه‌ها به کمیسیون اصل ۹۰ مجلس شورای اسلامی، حراست‌ها، گزینش‌ها، سازمان‌های قضایی و تعزیرات حکومتی و ... به‌نوعی بر عملکرد مالی و اداری مربوطه نظارت می‌کنند.

#### ۴-۸- خودآزمایی فصل چهارم

- ۱- مفهوم پاسخگویی و مسئولیت پاسخگویی را توضیح دهید.
- ۲- انواع پاسخ‌گویی را نام ببرید.
- ۳- مراجع و دستگاه‌های نظارت در ایران را نام‌برده و در این خصوص توضیح دهید.
- ۴- منظور از نظارت قبل از خرج چیست.
- ۵- نقش ذیحساب در دستگاه‌های دولتی چیست.

#### واژه‌ها و مفاهیم مهم

مفهوم پاسخگویی	مسئولیت محاسباتی
تخصیص اعتبار	مردم‌سالاری
شخصیت حقوقی	موافقت‌نامه
تراز آزمایشی	اموال غیرمنقول
اموال عمومی	کسری ابواب جمعی
سیاستهای مالی	نظارت قبل از خرج
استانداردهای مالی	نظارت بعد از خرج

## فهرست منابع

- ۱- ابراهیمی نژاد، مهدی و اسفندیار فرج‌وند، ۱۳۸۵، **بودجه از تنظیم تا کنترل**، تهران، انتشارات مهر، چاپ هفتم.
- ۲- استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی.
- ۳- امامی، محمد و مسعود نادری باب اناری، ۱۳۸۶، **تأملاتی پیرامون نظارت مالی بر دستگاه‌های دولتی در ایران**، نشریه حقوق اساسی، سال چهارم، شماره هشتم.
- ۴- امیرکبیری، علیرضا، الماسی، حسن و محمودی، حسین، ۱۳۹۳، **بودجه‌ریزی عملیاتی؛ ابزاری برای شفاف‌سازی رابطه بین منابع مصرف‌شده و نتیجه به‌دست‌آمده در سازمان**، ماهنامه کار و جامعه، شماره ۱۷۴.
- ۵- باباجانی، جعفر، ۱۳۸۲، **حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی**، انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، چاپ اول.
- ۶- باباجانی، جعفر، ۱۳۹۰، **حسابداری و حسابرسی دولتی**، مرکز چاپ و انتشارات دانشگاه پیام نور، تهران، چاپ اول.
- ۷- بختیاری، پرویز، ۱۳۹۴، **حسابداری و مدیریت مالی برای مدیران**، انتشارات سازمان مدیریت صنعتی، تهران، چاپ بیستم.
- ۸- بختیاری، حجت، **جزوه نقش حسابداری در استقرار نظام بودجه‌ریزی**، منتشرنشده.
- ۹- **بخشنامه نصاب معاملات دولت سال ۱۳۹۶**.
- ۱۰- برزوزاده، محسن، ۱۳۹۶، **قوانین و مقررات معاملات دولتی مناقصه و مزایده**، انتشارات سپیوند، چاپ نهم.
- ۱۱- بگلی، محمدعلی و نعمت‌اله ابراهیمی، **جزوه درسی اصول تهیه، تنظیم و کنترل بودجه دولتی**، منتشرنشده.
- ۱۲- بهزادی فرد، سیف‌الله و همکاران، ۱۳۹۰، **حسابداری و حسابرسی دولتی**، اهواز، چاپ اول.
- ۱۳- جباری، حسین و حسن قدیریت، ۱۳۹۰، **ارزیابی مزایا و بررسی اثربخشی سازمانی جایگزینی حسابداری مبنای تعهدی بجای حسابداری مبنای نقدی از دیدگاه کاربران در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شهید بهشتی**، تهران.
- ۱۴- حسن‌آبادی، محمد و علیرضا نجار صراف، ۱۳۸۶، **مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی**، انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران، تهران، چاپ اول.

- ۱۵- حسینی عراقی، سید حسین، ۱۳۹۵، **حسابداری دولتی**، انتشارات دانشگاه خوارزمی، تهران، چاپ یازدهم.
- ۱۶- دانشفرد، کرم اله و حسن قزلباش، ۱۳۸۹، **بررسی نقش گزارش تفریغ بودجه در اعمال نظارت پارلمانی بر عملکرد دولت**.
- ۱۷- شفیع‌زاده، علی، ۱۳۹۳، **حسابداری مقدماتی**، انتشارات شرکت چاپ و نشر کتاب‌های درسی ایران، تهران، چاپ دوم.
- ۱۸- فتح اله پورکامی، فرج اله، ۱۳۹۱، **بودجه‌ریزی عملیاتی در حوزه اعتبارات هزینه‌ای**، انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران، چاپ اول.
- ۱۹- فرج وند، اسفندیار، ۱۳۸۰، **فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه ویرایش دوم با تجدیدنظر کلی**، تبریز، انتشارات گلباد، چاپ هفتم.
- ۲۰- فرزیب، علیرضا، ۱۳۷۱، **بودجه‌ریزی دولتی**، تهران، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی، چاپ اول.
- ۲۱- فقیهی، کامران، جزوه بودجه‌ریزی، منتشر نشده.
- ۲۲- **قانون برنامه و بودجه کشور**، مصوب ۱۳۵۱/۱۲/۱.
- ۲۳- قلی پور، علی، **محدودیت‌های طراحی سیستم‌های مالی و تأثیر آن بر گزارشگری مالی در دستگاه‌های دولتی**، مجله دانشکده علوم انسانی، سال پانزدهم، شماره ۶۴.
- ۲۴- کرد بچه، محمد، ۱۳۹۶، **بودجه‌ریزی برمبنای عملکرد**، مجله برنامه‌بودجه، شماره ۱۰۱.
- ۲۵- کردستانی، غلامرضا و محمود نصیری، ۱۳۸۸، **کارایی گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی**، انتشار مجله حسابدار، سال بیست و پنجم شماره ۲۰۸ و ۲۰۹.
- ۲۶- ماهر، محمدهادی و غلامحسین مهدوی، ۱۳۹۰، **بررسی نگرش مدیران دانشگاه علوم پزشکی استان فارس نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی ارائه شده**.
- ۲۷- محسنی، عباس، ۱۳۹۴، **قانون برگزاری مناقصات و آیین‌نامه‌های اجرایی**، انتشار شرکت تعاونی سازمان معین ادارات، تهران، چاپ ششم.
- ۲۸- محسنی، عباس و رشید اصلانی، ۱۳۸۲، **مسئولیت محاسباتی و نظارت‌های مالی و عملیاتی**، انتشارات دفتر مطالعه برنامه‌بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.



- ۲۹- محمدی پور، رحمت‌الله و زهرا احمدی، ۱۳۹۲، بررسی نقش حسابداری تعهدی در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی و جایگاه حسابرسی عملیاتی، مجله حسابرس شماره ۶۷ آبان
- ۳۰- مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۱، بودجه‌ریزی در ایران (مسائل و چالش‌ها)، تهران، چاپ اول.
- ۳۱- معرفی اجمالی حسابداری تعهدی، جزوه منتشرنشده دانشگاه فردوسی مشهد.
- ۳۲- مهدی، علیرضا، ۱۳۸۷، حسابداری، کلیات، تعریف، انواع، تاریخچه و اهمیت.
- ۳۳- نفر، مهدی، ۱۳۶۹، مفاهیم اساسی حسابداری، انتشارات بخش فرهنگی دفتر مرکزی جهاد دانشگاهی، اصفهان، چاپ اول.
- ۳۴- همتی، علی‌اصغر و فرشید فریور، جزوه موارد خاص از مفاهیم بودجه و مالی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی سمنان، منتشرنشده.
- ۳۵- وطن‌پرست، محمدرضا، ۱۳۸۸، اصول حسابداری ۱، رشت، انتشارات بلور، چاپ اول.