

صفحه	عنوان مطالب
۱	مقدمه
۱	دورنمای بودجه
۲	بودجه اجرایی (قوه مجریه)
۳	بودجه تخصیص یافته (یا تخصیص بودجه)
۳	بودجه تخصیص نیافته (یا عدم تخصیص بودجه)
۴	مدیریت و اجرای بودجه
۶	اصلاحات بودجه ای
۷	گزارشگری بودجه
۹	چه وجوهی در بودجه دولت گنجانده می شود؟ (تصویب می شود)
۱۰	وجوه مستقل عمومی
۱۰	وجوه مستقل درآمد اختصاصی
۱۰	وجوه مستقل طرحهای عمرانی (سرمایه ای)
۱۱	وجوه مستقل بازپرداخت دیون بلند مدت
۱۱	وجوه مستقل وجوه سرمایه ای
۱۲	وجوه مستقل امانی (سپرده)
۱۲	اختلاف بین بودجه و GAAP (اصول پذیرفته شده حسابداری)
۱۲	تفاوتها در مبنای حسابداری
۱۳	تفاوتهای زمانبندی
۱۳	تفاوتهای نظری و تفاوت در اجزا یا (موجودیها یا عناصر)
۱۷	کنترل بودجه ای
۲۴	خلاصه

مقدمه :

بیشتر سازمانهای دولتی، تجاری یا غیر انتفاعی از بودجه بندی جهت اطمینان نسبت به اینکه منابع آنها طبق مقاصد و اهداف مدیریت به مصرف می رسد، و همچنین جهت سهولت در نتیجه گیری از عملیات طبق طرحهای مدیریت، استفاده می کنند.

در سازمانهای دولتی بودجه بندی از اهمیت زیادی برخوردار است، چونکه بودجه، جهت مصرف منابع عمومی، چارچوب و برنامه ارایه می کند.

از دیدگاه گزارشگری مالی و حسابداری، بودجه در سازمانهای دولتی جزء اصلی سازمان در رسیدن به اهداف حسابداری که در فصل (۲) دوم توضیح داده شد، می باشد.

بودجه در سازمانهای دولتی عموماً، نشاندهنده قوانین اتخاذ شده می باشد. که اهمیت بیشتری از

ابزارهای برنامه ریزی مالی دارد. چونکه بسیاری از سازمانهای دولتی از GAAP جهت تهیه بودجه پیروی نمی کنند. دولت، با مقایسه بودجه ای که بر اساس GAAP تهیه نشده با بودجه ای که مبتنی بر GAAP تهیه شده است به اهداف پاسخگویی خود می رسد.

در این فصل، فرآیند بودجه بندی در سازمانهای دولتی و موضوعات مهم در مورد اطلاعات بودجه ای که در صورتهای مالی دولت ثبت شده است را مورد بررسی قرار می دهیم.

### دورنمای بودجه:

(1) NCGAS یک، (حسابداری دولتی و اصول گزارشگری مالی و مفاد (10) NCGAI)،

تحت عنوان گزارشگری بودجه ای دولتی و عمومی، دورنمای اطلاعاتی مفیدی درباره فرآیند

بودجه بندی ارایه شده است.

یکی از مشکلات مهم فرآیند بودجه بندی، تعریف فرآیند بودجه است، چونکه بودجه نتیجه کار قوه مقننه است.

بسیاری از واحدهای دولتی از عوامل ذکر شده در فوق دور هستند.

در عین حال، بحث های ارایه شده در زیر، اطلاعات کافی را جهت تهیه بودجه و برخورد با موضوع بودجه بندی در سازمانهای دولتی، و موسسات عمومی ارایه و آنها را توانمند می سازد

- بودجه اجرایی
- بودجه تخصیص یافته
- بودجه تخصیص نیافته

- بودجه اجرایی :

فرآیند بودجه بندی، با تهیه بودجه اجرایی شروع می شود که توسط بخشهای اجرایی دولت این امر صورت می گیرد. که بعد از تهیه آن به قوه مقننه تسلیم می شود، ((NCGAI(1)) بودجه اجرایی را به صورت زیر تعریف می کند:

"جمع آوری اطلاعات و پیشنهادات و برآوردهای ارایه شده و ثبت شده برای قوه مقننه، که

توسط سازمان برنامه و بودجه و یا اداره بودجه تهیه می شود."

این بودجه نشاندهنده، تلاش سازمان برنامه و بودجه برای گردآوری و پردازش همه

در خواستها نیازهای بودجه ای برای هزینه کردن اعتبارات ثبت شده بوسیله موسسات دولتی

مختلف و قسمتهای دولتی مختلف، می باشد.

این بودجه همچنین، شامل برآوردهایی در مورد درآمدهای مورد انتظار و سایر منابع مالی می باشد، که جهت پرداخت هزینه های اعتبارات تصویب شده استفاده می شوند می باشد. بعلاوه برای تقاضاهای خاص موسسات دولتی، بودجه اجرایی باید در برگیرنده هزینه هایی که برای قسمتهای مختلف مورد نیاز است نیز باشد.

برای مثال، مبالغی برای بازپرداخت بدهی، که این مبالغ از لحاظ میزان پرداخت و اینکه آن پرداختها صورت می پذیرند، فقط در دستگامهای دولتی در نظر گرفته می شود. وجوه بازنشستگی کارمندان مثالهای دیگری از هزینه هایی است که معمولاً توسط بخشهای اجرایی تعیین می شود.

- بودجه تخصیص یافته (یا تخصیص بودجه)

قسمتهای اجرایی، معمولاً بودجه اجرایی قوه مقننه و دولت را می پذیرند، بعد از گفتگوها و مذاکرات بین قسمتهای اجرایی و قوه مقننه یا مجلس، بودجه به قسمتهای اجرایی ابلاغ می شود. که در این مرحله بودجه تخصیص یافته تلقی می شود.

(NCGAI 10) فرآیند تخصیص بودجه را به صورت زیر تعریف می کند، مجوز انجام هزینه

ای که بوسیله لایحه تخصیص بودجه یا آئین نامه تصویب شده که بصورت قانونی تصویب و به امضاء رسیده است، ایجاد می شود و مربوط به درآمدهای برآوردی هست.

تخصیص بودجه شامل همه وجوه احتیاطی، مبادلات و تخصیصها و متمم بودجه و سایر تغییرات اجرایی و سایر مصوبات مجاز قانونی می باشد.

اهمیت تخصیص بودجه به مساله تعادل در انجام هزینه هایی که دولت نمی تواند این هزینه ها را بیش از حد معمول انجام دهد، تاکید دارد.

بودجه تخصیص نیافته (عدم تخصیص بودجه):

بعضی از دولتها ممکن است به جای استفاده از فرآیند تخصیص بودجه که در بالا توضیح داده شده از طرحها و برنامه های مالی استفاده کنند که این هم نوعی بودجه محسوب می شود، که به عدم تخصیص بودجه اشاره دارد.

عدم تخصیص بودجه توسط (NCGAI(10)) به صورت زیر تعریف شده است:

عبارتست از طرحها و برنامه های مالی برای یک سازمان دولتی و قسمتهای دولتی و برنامه ها و

فعاليتها یا وظایف تصویب شده یا روشهای مجازی که بوسیله قانون اساسی تصویب و مجاز شناخته شده است، یا مجوز، یا قانون موضوعه یا اساسنامه، یا هر گونه مقررات محلی هستند که در آنها فرآیند تخصیص بودجه پیش بینی نشده است و خارج از محدوده تعریف تخصیص بودجه هستند.

میزان استفاده دولت از بودجه، تخصیص نیافته بستگی به میزان هزینه هایی دارد که تصویب شده اند.

### **مدیریت و اجرای بودجه (عملی کردن بودجه)**

(NCGAI (10)) مفهوم مدیریت و اجرای بودجه را به صورت زیر تعریف کرده است:

تخصیص فرعی، ایجاد ذخایر احتمالی، ابطال، تسلیم، انتقال، تخصیص بودجه، کنترل خرید و فروش و تدارکات و توزیع وجوه توسط قسمتهای اجرایی بودن مصوبه قانون رسمی.

این فعل و انفعالات ممکن است مطابق کنترل‌های حسابداری مختلف و اهداف گزارشگری داخلی باشد، ولی قسمتی از تخصیص بودجه محسوب نمی‌شود و مدیریت و اجرای بودجه بوسیله تخصیص بودجه که در بالا توضیح داده شد و بوسیله بودجه تفصیلی، مدیران دولتی و نمایندگان مختلف آنها و قسمتهای مختلف را برای بکارگیری بودجه بعنوان یک ابزار تخصیص منابع و ابزار مدیریتی توانمند می‌کند.

### - ضمیمه (۱)

مثالهای زیر باید به قهیم برخی از فرآیندهای بودجه بندی به خوبی کمک کند.

برای مثال فرض می‌شود که موسسه دولتی در یک شهر، وجود دارد که عضو هیات مدیره آن، مجاز است که برای شهرداری در سال بعد تقاضای وجه بکند، بودجه تقاضا شده ۳ میلیون دلار است که جهت ۵۰ کارمند اداری و مدیران دولتی آن سازمان می‌باشد. و ۲ میلیون دلار برای سایر افراد شاغل در سازمان و هزینه‌های سربار تقاضا شده است و ۵ میلیون دلار برای انجام و اتمام فعالیتهای برنامه ریزی شده توسط سازمانهایی که با آنها قرارداد منعقد شده است، تقاضا شده. این بودجه اجرایی بوسیله مجلس تصویب می‌شود، که ابتدا به صورت طرح پیشنهادی ارایه می‌شود. در این مثال، بودجه تخصیصی در برگیرنده ۳ مبلغ زیر است:

۳ میلیون دلار برای هزینه خدمات پرسنلی و ۲ میلیون دلار برای سربار و ۵ میلیون دلار برای اجرای قراردادها، می‌باشد که می‌تواند افزایش هم داشته باشد.

این مبالغ باید بین قسمتهای مختلف سازمان تقسیم شود، برای مثال چه موقع ۳ میلیون دلار هزینه خدمات پرسنلی باید تامین شود؟ چه میزان به مدیریت و چه میزان به کارکنان و پرسنل

اختصاص می یابد؟ برای چه به قسمتهای فرعی و کارکنان پرداخت شود؟ و حقوق آنها چقدر است؟ و میزان افزایش حقوق آنها طی دوره های بعدی چقدر است؟

و سوالات مشابه ای باید درباره سرباز مجاز پرسیده شود، همچنین چه میزان از ۲ میلیون دلار

برای اجاره پرداخت شود و چه میزان برای برنامه ها، حمل و نقل و آموزش پرداخت شود؟

و ۵ میلیون هزینه قراردادهای قانونی علاوه بر آن باید سرشکن شود.

چه برنامه های کامپیوتری باید خریداری شود؟ در چه شهرهایی برنامه ها اجرا و عرضه شود؟

تفکیک این ۳ مبلغ که تشکیل دهنده سطوح کنترل قانونی هستند چه هدف بودجه ای برای

مدیریت در بر دارد.

یک سیستم کدگذاری فرعی معمولاً ایجاد می شود که تحت عنوان کدهای بودجه نامیده

میشود. و یا سایر موضوعاتی که می تواند معادل سطح کنترل عادی باشد. اگر موسسات دولتی

از جابجایی هرگونه بودجه مجاز تخصیص یافته منع شده اند. که سطوح کنترل قانونی از ۳ مبلغ

فوق تشکیل شده است.

که برای انتقال و جابجایی بودجه های تخصیص یافته از یک سطح به سطح دیگر موافقت و

اجازه قوه مقننه نیاز خواهد بود.

دقت داشته باشید که اهمیت بودجه بندی موثر برای کارکنان مالی که برنامه های بودجه را

ارایه می کنند روشن و واضح است.

دولت می تواند اسناد بودجه ای برای GFOA را بر اساس این برنامه ها برای ملاحظات

قانونی مشابه به روشهایی مثل صورتهای مالی جامع سالیانه (که در فصل ۵ بحث خواهد شد)

بپذیرد و می تواند GFOA را برای ملاحظات مربوط به اسناد و مدارک اش که جهت رسیدن به گزارشگری مالی مطلوب و مقرر شده است، بپذیرد.



## اصلاح بودجه:

بعد از تصویب بودجه برای دولت در سال مالی مورد نظر، اغلب موارد لازم است که تغییراتی در بودجه در طی سال مالی صورت بگیرد. که برای اینکه بودجه دولت ممکن است اصلاح

شود، دلایل متعددی وجود دارد، برای مثال:

۱- درآمد مالیاتی ممکن است کاهش زیادی داشته باشد، که نیازمند این امر است که مبالغ

تصویب شده جهت هزینه ها کاهش داده شود.

۲- شرایط آب و هوایی (مثل بارش برف و وزش طوفان و تندباد و جاری شدن سیل) این

شرایط ممکن است منجر به ایجاد هزینه های هنگفتی برای دولت شود.

۳- مسایل سیاسی ایجاد شده طی سال ممکن است باعث تغییر انگیزه دولت برای انجام هزینه

های جدید از منابع قبلی شود.

۴- هر لحظه ممکن است هزینه های مزایای بازنشستگی بیشتر یا کمتر از مبالغ مورد انتظار

شود.

زمانیکه بودجه به طور قانونی تصویب می شود، فرآیند تغییر بودجه بوسیله قوانین و مقررات

عمومی دولت تعیین می شود. اغلب موسسات دولتی قادر به جابجایی و انتقال مبالغ بودجه ای

بین قسمت های مختلف هستند.

بعلاوه آنها ممکن است برای انتقال وجوه بودجه ای مثل هزینه های خدماتی کارکنان و یا

سایر هزینه ها محدود شوند.

زمانیکه تغییرات بودجه، مبالغ ناچیزی هستند، دستگاه تصویب کننده بودجه معمولاً نیاز به پذیرش اصلاح بودجه قبل از اصلاح بودجه به صورت رسمی دارد. مطالب فوق بعنوان قسمتی از نیازمندیهای عمومی و عادی عنوان می شود. زمانیکه بودجه ممکن است اصلاح شود، زمان اصلاح در سازمانهای دولتی متفاوت خواهد بود.

برای مثال متمم بودجه تصویب شده سالهای مالی گذشته (سال مالی قبل) کنترل نمی کند استفاده از منابع دولتی را، اما ممکن است تفاوتها یا اختلافات زیاد از مبالغ بودجه شده اصلی را پنهان کند.

قوانین عمومی ممکن است، از این نوع دستکاری ها جلوگیری بعمل آورد، اگر چه بعضی از موسسات دولتی واقعاً قادر هستند مبلغ بودجه ای شان را بعد از پایان سال مالی، اصلاح کنند. گزارشگری بودجه:

(GASB34) دولتها را برای ارائه اطلاعات لازم (RST) جهت مقایسه بودجه ای مبالغ یا مندرجات بودجه اصلی ملزم می کند، سرانجام مبلغ بودجه و مبلغ واقعی و جوهمستقل عمومی و وجوع مستقل درآمد اختصاصی جهت اینکه بودجه درست و صحیح باشد، تصویب می شود، به جاری ارائه اطلاعات (RST) دولت ممکن است گزارش مقایسه ای اطلاعات بودجه ای که در یک صورت حساب مقایسه ای بودجه ای که جزیی از صورتهای مالی اساسی است را ارائه کند.

مبالغ واقعی ارائه شده باید مبتنی بر مبنای حسابداری یکنواختی که برای مبالغ بودجه استفاده می شود، باشد.

و ستونی جهت ارایه انحرافات تشکیل شود، اما برای انجام این کار الزامی وجود ندارد.

(GASB 37)، افشای هزینه های اضافی را در بودجه های تخصیصی که مربوط به وجوه

مستقل عمومی و هر درآمد اختصاصی عمده و اصلی که قانوناً در بودجه سالانه کل تصویب

شده است، ملزم کرده است.

تعاریف زیر در (GASB34) ارایه شده است که جهت مقایسه بودجه اصلی با بودجه نهایی

بکار می رود:

۱- بودجه اصلی (اولیه): بودجه تخصیص یافته کاملی است، بودجه اولیه ممکن است بوسیله

ذخایر، انتقال، و تخصیص ها و متمم بودجه و سایر قوانین مجاز عمومی و بوسیله قوه

مجریه قبل از شروع سال مالی تغییر پیدا کند، بودجه اولیه (اصلی) ممکن است همچنین

شامل مبلغ تصویب شده واقعی که اتوماتیک وار از سالهای قبل به سال جاری منتقل می

شوند، باشد. برای مثال، شرایط قانونی ممکن است گردش اتوماتیک وار مبالغ تخصیص

یافته برای جبران اصلاحات سال قبل را ملزم کند.

۲- بودجه نهایی: همان بودجه اصلی می باشد که بوسیله، ذخایر، نقل انتقالات و وجوه،

تخصیص وجوه و متمم بودجه و یا سایر قوانین مصوب عمومی و یا تغییرات صورت گرفته

توسط مدیران ارشد، تعدیل شده است و زمانی که بودجه قانوناً با از هر طریق دیگری

تصویب می شود لازم الاجرا است. بعلاوه، مدیریت جهت بررسی اختلافات بین بودجه

اصلی و نهایی بررسی و تحلیل و مذاکره می کند که لازم است این کار صورت گیرد. و

مبالغ بودجه نهایی و نتایج بودجه واقعی مثلاً برای وجوه عمومی یا سایر وجوه باید تجزیه و

تحلیل شود. اگر این بررسی ها و تجزیه و تحلیل ها ، انحرافات را در بر داشته باشد ، باید از دلایل وجود این انحرافات آگاهی یابیم که این انحرافات برارایه خدمات در آینده و نقدینگی تاثیر دارد.

بیانیه (GASB41) تحت عنوان مقایسه صورت مغایرات بودجه ای (Gasb41) بیان میکند که زمانیکه مغایرت بودجه ای با اهمیت بوجود می آید، دولت برای مقایسه اطلاعات بودجه ای وجوه مستقل عمومی و وجوه مستقل در آمد اختصاصی ناتوان می شود. دولت جهت مقایسه بودجه ارایه شده ، ملزم شده است، بطوری که اطلاعات متمم بر اساس وجوه، سازمانها، یا ساختار برنامه ای که دولت برای پذیرش بودجه خود قانوناً استفاده می کند، ارایه شود.

اساساً (GASB41) بیان می کند که زمانی که اختلافهای نظری مهمی (اختلافات نظری بعد در این فصل توضیح داده خواهد شد) وجود دارد دولت بازهم ملزم به ارایه بودجه مقایسه ای می باشد.

در عین حال در این وضعیت دولت برای ارایه اطلاعات مقایسه ای بودجه در صورت مقایسه ای بودجه ای که بخشی از صورت های مالی اساسی دولت می باشد اختیاری ندارد. چه وجوهی در بودجه تصویب می شود؟

(NCGAS1) ، بیان می کند که بودجه سالیانه باید توسط هر دستگاه دولتی تصویب شود. در عین حال تصویب بودجه در دستگاههای دولتی از سازمانهای غیر دولتی متفاوت می باشد.

در عمل، در مورد این موضوع که چه مقدار بودجه برای همه وجوه تصویب شود تفاوت‌های زیادی بین سازمان‌های دولتی در این مورد وجود دارد.

و همچنین در مورد اینکه چه میزان بودجه اختصاص می‌یابد تصویب شود نیز تفاوت‌هایی وجود دارد.

### **وجوه مستقل عمومی:**

بطور کلی در بودجه قانوناً وجوه مستقل عمومی تصویب می‌شود، چونکه اغلب فعالیت‌های عملیاتی با اهمیت و اصلی دولت با این وجوه سروکار دارد. همچنین معمولاً مدیریت بودجه نیز با وجوه مستقل عمومی سروکار زیادی دارد. و معنی مدیریت بودجه عبارتست از بودجه‌ای

که غالباً در مبالغ کم تصویب می‌شوند و مدیران دولتی را جهت مدیریت مالی وجوه عمومی دولتی توانمند می‌سازد.

### **وجوه مستقل درآمد اختصاصی:**

این وجوه نیز عموماً در بودجه تصویب می‌شوند. در عین حال برای تعیین میزان درآمد اختصاصی مورد استفاده از کمک‌های بلاعوض دولت و سایر درآمدها و مخارج مورد نیاز،

استفاده می‌شود. دولت ممکن است که برای وجوه درآمداختصاصی قانوناً نخواهد بودجه‌ای تصویب شود اما بر اساس فعالیتها محاسبه می‌شود. در این مورد، اساساً باید کنترل‌های کافی

جهت پرداخت قراردادها یا دریافت کمک‌های بالعوض خاص و سایر درآمدهای مرتبط داشته باشیم. برای اینکه تصویب بودجه بصورت قانونی لازم نبوده است باید این کنترلها

صورت بگیرد

## حساب مستقل پروژ های ( طرح های ) عمرانی:

بودجه بندی برای حساب مستقل پروژه های عمرانی ( سرمایه ای ) با سایر وجوه مستقل دیگر متفاوت است، زیرا بطور کلی تکمیل پروژه های عمرانی بیشتر از یکسال طول می کشد.

بنابراین دولت مایل است برای این پروژه ها بر اساس طرح ها و برنامه ها چند سالانه صورت بگیرد، بجای اینکه تصویب بودجه برای پروژه های عمرانی سالانه صورت بگیرد.

این بودجه های چند سالانه طرح ها ممکن است توسط مجلس تصویب بشود یا تصویب نشود، و مبتنی بر قانون و محیط عملیاتی خاص دولت می باشد.

حساب مستقل تامین مالی و باز پرداخت دیون بلند مدت:

این حساب مستقل بعضی اوقات در بودجه های بصورت قانونی تصویب می شوند.

پرداخت دیون بلند مدت بر اساس اوراق قرضه و اسناد قرارداد به کنترل های اضافی کمتری احتیاج دارند.

به علاوه دولت، عموماً اگر جهت انجام اینگونه پرداختها به وجوه نیاز داشته باشد. این مبالغ را از انتقال وجوه مستقل عمومی به این حساب تامین می کند.

مبالغ انتقالی از حساب وجوه مستقل عمومی قبلاً در بودجه مصوب قانونی گنجانده شده است.

دولت در عین حال که باید مطمئن شود که وجوه منتقل می شوند و جهت پرداخت دیون بلند

مدت استفاده می شوند ظرف یکسال که هم اصل و هم بهره بدهی، یا بدهی های بازنشستگی

پرداخت می شود باید به این نکته که منابع کافی جهت پرداخت تعهدات وجود دارد یا نه دقت

کنند.

### حساب مستقل وجود سرمایه ای:

در بودجه این وجوه بعضی اوقات و بندرت تصویب می شود. وجوه مستقل سرمایه ای بیشتر در بودجه بندی واحدهای تجاری استفاده می شود. بودجه بندی وجوه سرمایه ای به دولت در تعیین اینکه آیا هزینه ها پرداخت خواهد شد یا برآورد مبالغ کمکی جهت پرداخت هزینه ها لازم است. بودجه وجود سرمایه ای، بعضی اوقات بصورت متغیر یا قابل انعطاف انتخاب می شوند، چونکه هزینه های بودجه شده متغیرند یا نوسان دارند و دائم با میزان فعالیتهای تولید درآمد تغییر می کنند.

### حساب مستقل وجوه امانی:

این وجوه به بندرت در بودجه تصویب می شود. وجوه امانی و وجوه وصولی توسط موسسات دیگر بوسیله قراردادهای توافق هایی که باعث بوجود آمدن این وجوه می شود، کنترل می شود. کنترلهای ذکر شده در فوق در مورد این دارایی ها بوسیله پروسه قانونی بیرونی (خارجی) انجام می شود. این قراردادهای توافق نامه ها اعتبار کمتری دارند. برای مثال، کارکنان دولتی اغلب در طرحهای پاداش مدت دار شرکت می کنند که طبق ماده ۴۵۷ درآمد داخلی ایجاد شده وجود امانی محاسبه می شود. برای دولت تصویب قانونی مبالغ بودجه برآورد شده حساب برداشت برای سال مالی آینده مناسب نخواهد بود.

## اختلافهای بین بودجه و GAAP:

همانطور که قبلاً ذکر شده ممکن است بین حسابداری بودجه ای و گزارشگری بودجه ای و حسابداری بر اساس GAAP و گزارشگری بر اساس GAAP تفاوتی وجود داشته باشد.

بطوری که در فصل ۵ توضیح داده خواهد شد، صورتهای مالی دولت شامل صورتهای مالی خواهد بود که بر اساس بودجه های واقعی حسابداری تهیه شده اند، (NCGAI 10) اغلب گروهها و طبقه بندی های مهمی که ممکن است منجر به تفاوتی بین اینها شود را توضیح می دهد که اغلب بصورت زیر است:

تفاوتها در مبنای حسابداری:

دولت ممکن است برای تهیه بودجه اش از چندین مبنای حسابداری، که بوسیله GAAP این مبنای ملزم شده است استفاده کند، برای مثال زمانی که GAAP ملزم می کند برای حساب مستقل وجوه عمومی از مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده استفاده شود، دولت ممکن است بودجه وجوه عمومی را براساس مبناهای مختلف تهیه کند، (مثل مبنای نقدی یا.....)

متناوباً، دولت ممکن است بودجه وجوه عمومی خود را براساس مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده تهیه کند، به استثنای برخی اقلام که انتخاب آنها برای بودجه بر اساس، مبناهای مختلفی مثل (مبنای نقدی و ...) صورت می پذیرد.

**تفاوتهای زمانبندی:**



بودجه ممکن است در چارچوب زمانی مختلفی که نسبت به گزارش و جوهی که برای اهداف گزارشگری مالی مورد استفاده قرار می گیرد تهیه شود.

به علاوه برای اهداف بودجه ای با برخی از اقلام مثل بودجه های تخصیص یافته ممکن است

رفتار متفاوتی نسبت به حسابداری و گزارشگری بر حسب GAAP صورت بگیرد.

در برخی موارد نادر، دولت بصورت ۲ سالانه بودجه تصویب می کند. یکی از موارد مذکور

مربوط به طرح ها و پروژه های بلندمدتی است که بودجه بندی در مورد آنها برای چندین

سال صورت می گیرد. در صورتیکه جوهی که برای فعالیتهای پیمانکاری محاسبه شده است

(مثل وجوه طرح های عمرانی) به صورت سالانه تهیه می شود.

### تفاوتهای نظری:

برخی اوقات تفاوتهایی وجود دارد و دلیل آن این است که ساختار و جوهی که مقرر شده

است جهت اهداف بودجه بندی، صرفنظر از این که معاملات و فعالیتهای بر اساس GAAP

گزارش شود ممکن است از یک ساختار سازمانی یا ساختار برنامه ای استفاده شده در اهداف

بودجه ای متفاوت باشند.

(NCGAT 10) ساختار سازمانی را بصورت زیر تعریف می کند:

" قسمتی از دولت که از قانون قوانین آمده و مراجع معتبر پیروی می کنند و مسئولیت آنها

انجام وظایف دولت است.

به عبارت دیگر ساختار سازمانی، منعکس کننده چارت سازمانی و واحدهای مافوق، یا

بالاسری که با دولت ارتباط دارد، می باشد.

که این ارتباط ممکن است در مورد ساختار وجوه، با اهداف GAAP متفاوت باشد.

ساختار برنامه ها توسط (NCGAI10) بعنوان دسته بندی فعالیتها، مأموریت کارمندان یا

پرسنل، اجازه انجام مخارج، تسهیلات و تجهیزات می باشد که همه در جهت رسیدن به

اهداف کمک می کنند، در نظر گرفته شده است.

به عبارت دیگر بودجه بندی ممکن است بر اساس پروژه ها صورت بگیرد.

حال آنکه ممکن است وجوه متفاوتی برای این منظور استفاده شود مثل:

(۱) مأموریت کارمندان در مورد پروژه ها (مثل وجوه عمومی)

(۲) دارایی های در دست ساخت (مثل وجوه طرح های عمرانی)

(۳) وجوه پرداخت دیون بلند مدت (مثل پرداخت دیون بلند مدت)

### تفاوت موجودیتها (عناصر تشکیل دهنده):

بودجه های تخصیص یافته دولت ممکن است شامل همه عناصرارایه شده در گزارشگری مالی

واحد نباشد. این مسأله زمانی مهم است که اجزای واحد با وجوهی که تشکیل دهنده وجوه

اولیه واصلی دولت می باشد ترکیب شده باشد. (اطلاعات بیشتر در این زمینه در فصل ۱۶ ارائه

شده است).

دولت ممکن است همچنین بودجه را برای برخی از وجوه بصورت قانونی تصویب کند، ولی

این بودجه تهیه شده در برگیرنده انواع وجوه خاص نمی باشد. سایر وجوه، که در این فصل

توضیح داده شده است در داخل بودجه تخصیص یافته ارائه می شود.

و سؤالاتی که معمولاً بوجود می آید این است که زمانی که گزارشگری بودجه ای از گزارشگری بر مبنای GAAP تفاوت داشت چه باید بکنیم؟  
(NCGAI 10) بیان می کند که بجزاز تطبیق اهداف عمومی صورتهای مالی که مربوط به تفاوتهای مبنای حسابداری، زمانبندی و جنبه نظری و تفاوت در موجودیتهای، تفاوتهای دیگری بین طرز عمل بودجه و GAAP نیست.

که این تفاوتها از ضمیمه زیر قابل استناد است:

### ضمیمه (۲):

مبنای حسابداری بودجه ای برای انواع گزارشهای مختلف بودجه بر اساس GAAP بکار گرفته شده است.

برای اهداف بودجه ای، اصلاحات بعنوان هزینه و مخارج ثبت شده اند، اما برای اهداف GAAP تخت عنوان ذخایر مانده و جوه منعکس شده اند، مخارج زمانی ثبت می شوند که پرداخت شوند یا اصلاح شوند برای اهداف بودجه ای، در مقابل طبق GAAP هزینه ها زمانی ثبت می شوند که کالاها و خدمات دریافت شوند برای اهداف بودجه ای مالیات بردارایی ها اخذ شده بعنوان درآمد در نظر گرفته می شوند.

اصلاح مبنای مختلف شناسایی درآمد و هزینه برای سال مالی منتهی به (۳۰/ژوئن/۱\*۲۰) بصورت زیر است:

دلار

حساب مستقل وجوه عمومی

۱۰۰/۰۰۰

درآمد بر اساس GAAP

+ اضافه می شود:

۲۰/۰۰۰

مالیات بر دارایی وصول شده سال جاری

- کسر می شود:

(۱۹۰۰۰)

مالیات بر دارایی وصول شده سال قبل

۱۰۱۰۰۰

درآمد بودجه ای

۹۵۰۰۰

مخارج بر اساس GAAP

+ اضافه می شود:

۵۰۰۰

اصلاحات سالجاری

۱۵۰۰۰

بدهی های سال قبل که در بودجه سالجاری شناسایی شده اند

- کسر می شود:

(۴۰۰۰)

پرداختی جهت اصلاحات سال قبل

بدهی های مربوط به سالجاری که در بودجه

(۱۰۰۰۰)

سالجاری شناسایی نشده اند

۱۰۱۰۰۰

## کنترل بودجه ای:

یکی از اهداف اولیه بودجه بندی ، کنترل تمام درآمدها و مخارج دولت می باشد. برای رسیدن به یک سطح مناسب کنترل ، بودجه ها باید توسط سیستم حسابداری دولت تهیه شود

این مساله با مخارج (تهیه بودجه توسط سیستم حسابداری دولت) نیز ارتباط دارد

برای کنترل و معین کردن هزینه ها بوسیله سیستم حسابداری، باید برای این منظور کنترلها و مکانیسمی وجود داشته باشد، تا در مورد اینکه بودجه اضافی و مازاد بر نیازها نباشد، اطمینان حاصل نمود.

کنترل های بودجه ای سیستم حسابداری این حقیقت را که بودجه باید در برگیرنده سطوح مختلف و اقلام متفاوت باشد را منعکس کند.

برای مثال مخارج و هزینه ها ممکن است در بودجه بر مبنای یک وجه منعکس شوند و این وجه ممکن است از عملکرد واقعی دولت بیشتر پیش بینی شود.

همچنین بودجه برای عملکرد دولت، برای چندین قسمت یا نمایندگی های دولتی که وظایف دولت را اجرا میکنند ممکن است اصلاح شود.

بودجه برای هر قسمت یا نماینده دولت ممکن است بین چندین فعالیت تقسیم شود، و برای هر فعالیت هم ممکن است بودجه اضافی در نظر گرفته شود که جهت مخارج خاصی به مصرف میرسند. (مثل هزینه های خدمات کارکنان ، هزینه پستی ، اجاره، هزینه آب و برق و مس علی

(هذا)

بودجه ممکن است بر اساس اهداف فرعی سازمان تقسیم شده باشد (برای مثال برای تمام یا قسمتی از هزینه حقوق کارمندان، مدیران و سایر افراد غیر از مدیر) یکی از مفاهیم مهم، که یکی از سطوح عمومی کنترل است، عبارتست از فهم و درک اینکه کنترل چگونه باید طراحی و اجرا شوند.

سطوح عمومی کنترل نشاندهنده سطوح بودجه ای پایین تر است.

مدیران دولتی ممکن است بودن اجازه مخصوص و قانونی منابع را تخصیص ندهند برای تخصیص بودجه بوسیله مجلس، این اجازه و مجوز در نظر گرفته شده است که این مساله به داشتن هیات اصلاحی قانون موثر و کارآمد که بودجه اولیه و اصلی را تصویب می کنند اشاره دارد.

سطوح کنترل عمومی و قانونی ممکن است از یک دولت به دولت دیگر متفاوت و روشهای دیگری داشته باشد.

اگرچه بودجه ها معمولاً در سطوح تفصیلی که در بالا توضیح داده شده تهیه می شود. ولی مدیریت اغلب این آزادی عمل را جهت جابجایی و نقل و انتقال وجوه بودجه تصویبی دارد.

این آزادی عمل توسط دولت از قبل تعیین می شود. و سیستم حسابداری باید خود را با این آزادی عمل مدیریت مطابقت دهد. حتی زمانی که مطمئن شدیم که این آزادی عمل فقط در قسمتهایی که مجاز به انجام آن بوده است صورت گرفته است.

کنترل های بودجه ای استفاده شده در یک سیستم حسابداری از مقایسه هزینه های واقعی با مبالغ بودجه ای، پیچیده تر است.

اصلاحات و همچنین هر تفاوتی در بکارگیری مبانی حسابداری بین بودجه و GAAP نیز باید مورد توجه باشد.

اصلاحات نشاندهنده تعهدات مربوطه به سفارشات جدید یا قراردادهای ناتمام می باشد، به عبارت دیگر دولت جهت هزینه کردن وجوه متعهد شده است اما کالا یا خدمات واقعی و مورد نظر دریافت نشده است.

اصلاحات نشاندهنده "جاگیری" است یعنی جهت کسب اطمینان نسبت به این موضوع که وجوه بودجه در نظر گرفته شده برای تعهدات در جای دیگری خرج نشده است و در جای مناسب خود خرج شده است.

عموماً مقایسه هزینه ها بوسیله فرآیند تخصیص بودجه که توسط گزینه های زیر صورت می گیرد نیز پیش بینی شده است.

- هزینه های تسویه شده (کالاها و خدمات دریافت شده که صورت حساب آنها پرداخت شده است)

- هزینه های تسویه نشده (کالاها و خدمات دریافت شده که صورت حساب آنها هنوز پرداخت نشده است)

- اصلاحات (کالاها و خدمات دریافت نشده است، ولی جهت خرید آنها توسط دولت تعهد ایجاد شده است)

- اصلاحات قبلی ( که توسط برخی از سازمانهای دولتی زمانی که دولت برای خرید کالاها و خدمات متعهد نشده است ، اما اجرای طرح ها و برنامه های آتی نیازمند دریافت وجه از بودجه تخصیص یافته برای این اقلام پیش بینی شده دارد، استفاده می شود)

- سیستم حسابداری باید به همه این موارد جهت موثر بودن مقایسه بودجه ای توجه داشته باشد در حالیکه بسیاری از سیستم ها، بین هزینه های تسویه شده و هزینه های تسویه نشده تفاوت قایل نمی شوند.

- بیشتر دولتها ، برخی از سیستمهای اتوماتیک طراحی شده را حداقل برای کامل کردن حقایق های کنترل بودجه ای بکار می گیرند.

- در حسابداری دولتی کلاسیک ثبت بودجه ای برای انعکاس مبالغ بودجه در دفاتر صورت می گیرد. و در بسیاری موارد برخی از دولتها از این ثبتها (جهت ثبت مبالغ بودجه ای) استفاده نمی کنند و فقر بر کنترل بودجه ای اتکاء می کنند.

- در عین حال پس از پایان این مراحل ، باید از راهنمایی های جامع و کلی برای حسابداری دولتی و گزارشگری مالی استفاده کرد، مثالهای زیر ثبتهایی است که موسسات دولتی در دفاتر روزنامه برای ثبت بودجه مورد استفاده قرار می گیرند.

- ضمیمه (۳)  
مثالهایی از ثبت های دفتر روزنامه که جهت ثبت بودجه توسط موسسات دولتی مورد استفاده قرار می گیرند در ذیل آمده است:

مثال (۱):



ثبت زیر زمانی صورت خواهد گرفت که بودجه سالانه تخصیص بیابد، دقت داشته باشید که پس ، ثبتهای بودجه ابزاری برای جبران مبالغ واقعی جهت رسیدن به تفاوتهای واقعی در بودجه می باشد.

به عبارت دیگر درآمد برآوردی بصورت بدهکار ثبت شده و مخارج تخصیص یافته به صورت بستانکار ثبت شده است.

بستانکار

بدهکار

۱/۰۰۰/۰۰۰

درآمد برآوردی

۱/۰۰۰/۰۰۰

اعتبار مصوب

ثبت بابت بودجه مصوب سالیانه

### مثال (۲):

هنگامی که ثبت بالا صورت گرفت ، در این وضعیت دولت انتظار دارد که بودجه کاملاً متعادل باشد، ولی دولت ممکن است بودجه را افزایش یا کاهش دهد که این افزایش یا کاهش

بوسیله انتقال وجوه صورت می گیرد

اگر درآمدهای مورد انتظار دولت بیشتر از هزینه هایش باشد ثبت دفتر روزنامه زیر صورت می

گیرد:

بستانکار

بدهکار

درآمد برآوردی

۱/۰۰۰/۰۰۰

۹۵۰/۰۰۰

اعتبار مصوب

۵۰/۰۰۰

مازاد وجوه بودجه ای

این ثبتهای بودجه ای در دفاتر دولت در سال مالی نگهداری می شود در پایان سال مالی، ثبت

بودجه ای معکوس بصورت زیر صورت می گیرد:

بستانکار

بدهکار

اعتبار مصوب

۱/۰۰۰/۰۰۰

درآمد برآوردی

۱/۰۰۰/۰۰۰

ثبت جهت بستن اعتبارات مصوب سالیانه

۹۵۰/۰۰۰

اعتبار مصوب

۵۰/۰۰۰

مازاد وجوه بودجه ای

درآمد برآوردی

۱/۰۰۰/۰۰۰

ثبت جهت بستن اعتبارات تخصیص یافته سالیانه

در طی سال مالی، موسسات دولتی ثبت های زیر را برای انجام اصلاحات در دفاتر روزنامه

اجرا خواهند کرد:

مازاد وجود بودجه ای - ذخیره اصلاحات ۱۰۰/۰۰۰

اصلاحات

۱۰۰/۰۰۰

ثبت بابت اصلاحات مربوط به خرید کالا

زمانی که کالا یا خدمات خریداری شده و دریافت شده باشند، که هزینه های واقعی آن ۹۵۰۰۰ دلار است ثبت این مورد بصورت زیر خواهد بود:

بستانکار

بدهکار

۱۰۰/۰۰۰

اصلاحات

۱۰۰/۰۰۰

مآزاد وجوه بودجه ای - ذخیره اصلاحات

ثبت بابت انتقال اصلاحات برای کالاها و خدمات دریافت شده

۹۵۰۰۰

هزینه ها

۹۵۰۰۰

حسابهای پرداختی / حسابهای مختلف

ثبت بابت دریافت کالاها و خدمات

در پایان سال مالی ممکن است اصلاحاتی هنوز باقی مانده باشد و اینجا فرض می شود که

۱۰۰۰ دلار اصلاحات باقی مانده است. اول دولت باید حسابهای بودجه ای را از دفاتر جهت

انجام اصلاحات باقی مانده مصرف کند و بعد از آن ثبت زیر بعمل می آید:

۱۰/۰۰۰

مآزاد وجوه بودجه ای - ذخیره اصلاحات

۱۰/۰۰۰

اصلاحات

ثبت بابت حذف (جابجایی) حسابهای بودجه ای مربوط به اصلاحات باقی مانده در پایان سال

مالی.

اگر دولت می خواهد که اصلاحات با اهمیت تلقی شود در سالهای مالی مربوطه، دولت باید برای نشان دادن آن بخش از مازاد وجوه که در سال مالی مربوطه در دسترس نخواهد بود، ذخیره مازاد وجوه در دفاتر ثبت کند، چونکه همیشه این وجوه در سالهای قبل اصلاح شده اند. و ثبت زیر در دفاتر صورت می گیرد.

مازاد وجوه محدود نشده ۱۰/۰۰۰

مازاد وجوه - ذخیره اصلاحات ۱۰۰۰

ثبت بابت ایجاد ذخیره مازاد وجوه برای اصلاحات باقی مانده در پایان سال مالی که برای سالهای بعد مهم است.

در آغاز سال مالی بعد اصلاحات مهم سال مالی قبل دولت با ثبت زیر افتتاح (منتقل) می شود. (اول) مبالغ اصلاحات باید افتتاح (منتقل شود) به سال مالی بعد با انجام ثبت زیر:

بستانکار

بدهکار

۱۰/۰۰۰

اصلاحات

۱۰/۰۰۰

مازاد وجوه بودجه ای - ذخیره اصلاحات

(دوم) اینکه برای انتقال مانده وجوه پایانی سال مالی قبل ثبت روزنامه ای بصورت زیر صورت می گیرد:

۱۰/۰۰۰

مازاد وجوه - ذخیره اصلاحات

۱۰/۰۰۰

مازاد وجوه ذخیره نشده

ثبت بابت حذف (انتقال) مانده وجوه مربوطه به اصلاحات سال مالی قبل.

در ثبت های دفتر روزنامه بودجه ای ، نگهداری و بستن حسابها طی سال مالی از اهمیت زیادی برخوردار است . همه ثبتهای بودجه باید به دفاتر منتقل شود.

و در زمانی که اصلاحات مهم، در طی سال مالی وجود دارد، تأثیر آن بر دفاتر واضح و مبرهن است که برمازاد یا ذخایر حسابهای مستقل اثر میگذارد که بخشی از ثبتهای دفاتر روزنامه بودجه ای که بودجه ذرا ثبت یا حذف یا منتقل می کند از دفاتر ، نمی باشد.

خلاصه: همانطور که در ابتدای فصل ذکر شد، بودجه مهم ترین قسمت از کنترلهای مالی دولت هستند و همچنین ابزاری برای رسیدن به اهداف گزارشگری مالی و اهداف پاسخگویی می باشند.

این امر نیاز به توجه کافی و اضافی دارد و همچنین گزارشگری مناسب بودجه ای نیز از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است که نیازمند توجه بیشتری در حسابداری دولتی و گزارشگری مالی به این مساله هست.