

خصوصیات حسابداری دولتی

اصول عمومی:

۱- استفاده از بودجه جهت کنترل دقیق وجوه عمومی به منظور:

الف- عدم تجاوز مخارج از حدود مقرر در قانون بودجه

ب- صرفه جویی در مصرف وجوه عمومی

ج- مقایسه و تطبیق عملیات با بودجه مصوب

۲- تقسیم منابع درآمد با توجه به هدفهای مورد نظریه حسابهای مخصوص از طریق:

الف- نگهداری حسابهای جداگانه برای انواع مختلف وجود دولتی.

ب- هر حساب یک واحد کامل حسابداری است.

۳- برقراری کنترل داخلی قوی و سیستم حسابداری داخلی.

الف- مطالعه و سنجش لیاقت و درستی مأموران یک سازمان

۴- توجه به حسابداری درآمد و هزینه به جای حسابداری برای سود و زیان زیرا:

الف- منظور اصلی دولت تحصیل سود نیست.

ب- هدف اصلی و اساسی دولت انجام خدمات خاص، یا خدمات عمومی برای استفاده عموم مردم

یا اهالی یک منطقه معین است.

۵- تبعیت از قوانین و مقررات به منظور حفظ منافع اجتماعی

خصوصیات سازمانهای دولتی

- به طور کلی نبودن انگیزه سود جویی یکی از خصوصیات بارز سازمانهای دولتی است سازمانهای دولتی به منظور تحصیل سود تأسیس نمی شوند و انتظارات دریافت بازده نسبت به سرمایه گذاری خود و یا برگشت سرمایه را ندارد.

- شکل و ترکیب سازمانی و حدود مسئولیت به وسیله قانون و مقررات تعیین می شود. ملزم به رعایت قوانین مالی و بودجه ای می باشند.

- سازمانهای دولتی واحدهای سازمانی مشخص هستند که معمولاً با اجازه قانون ایجاد سهامداران و صاحبان سرمایه هستند و هیچگونه منافع یا حقوق قابل خرید، فروش و یا انتقال وجود ندارد.

- سازمانهای دولتی منابع مالی و پولی خود را از محل درآمدهای دولت در محدوده اعتبارات بودجه مصوب دریافت می نمایند و بر اساس ضوابط و مقررات قانونی هزینه انجام می پذیرد.

اهمیت برقراری سیستم حسابداری در سازمانهای عمومی و خصوصی دارای شعب متعدد است که اداره امور مالی از مهمترین و اساسی ترین آنها محسوب می شود، هر مؤسسه دولتی یا غیر دولتی ناگزیر از برقراری سیستم صحیحی برای اداره امور مالی خود می باشد بدون ایجاد چنین سیستم، اداره امور هر مؤسسه دیر یا زود دستخوش اختلال و بی نظمی خواهد شد.

ایجاد چنین سیستم، اداره امور مالی مستلزم استفاده کامل از روشهای حسابداری و پیروزی از اصول فن حسابداری و حسابرسی است. منظور اصلی از برقراری سیستم حسابداری عبارت است از تهیه و تنظیم اطلاعات مالی مربوط به یک سازمان که مورد احتیاج و بررسی مدیر یا مدیران صاحبان سرمایه و بستانکاران آن سازمان دولت و عموم مردم می باشند. اتخاذ روشهای صحیح برای نیل به

این منظور و تهیه گزارشهای مالی دقیق و قابل اطمینان برای مؤسسات گوناگون صرفنظر از وسعت، طرف اداره، حدود فعالیت انتفاعی یا غیر انتفاعی بودن آنها حائز اهمیت می باشد.

در سازمانهای دولت این مسأله بایستی مورد توصیه خاص قرار گیرد، زیرا نتایج حاصل از عملیات حسابداری در این قبیل مؤسسات یکی از مفیدترین وسایل سنجش کارآیی، لیاقت و صداقت افراد است که اداره امور عمومی یک ملت به دست آنان سپرده شده است.

اصول و موازین مخصوص حسابداری دولتی علاوه بر ضوابط قواعد ذکر شده برخی اصول و موازین خاص نیز باید در سیستم حسابداری دولتی پیروی و اجرا شود، به اهم اصول مخصوص حسابداری ذیلاً اشاره خواهد شد:

۱- اصول لزوم نگهداری حسابهای مستقل برای وجوه دولتی

یکی از خصوصیات اصلی حسابداری دولتی لزوم نگهداری حسابهای جداگانه و مستقل برای وجوه دولتی است.

سازمانهای دولتی از منابع دولتی از منابع مختلف برای اجرای وظایف محوله استفاده می نمایند. هر یک از این منابع برای تحقق اهداف و مقاصد تخصیص داده می شود که منحصراً بایستی در اجرای فعالیتهای و برنامه های مصرف می شود که رسیدن به اهداف مورد نظر را امکان پذیر نماید.

این طراحی یک سیستم حسابداری مناسب جهت آوری اطلاعات مالی مربوط به هر یک از منابع و نگهداری حساب دریافت و پرداخت جداگانه اطلاعات مالی مربوط به هر یک از منابع و نگهداری حساب دریافت و پرداخت جداگانه آنها لازم به نظر می رسد. وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی ناگزیراند برای هر یک از منافع مالی مورد استفاده و به طور کلی هر یک از وجود مستقل در اختیار

سیستم حسابداری جداگانه ای طراحی نمایند. هر یک از حسابهای مستقل وجود دارائی یکسری حساب (سر فصل) خود تراز یا متوازن می باشد که در هر مقطع زمانی با هم موازنه می شوند. با استفاده از سیستم حسابداری مستقل اطلاعات مربوط به دریافت و پرداخت و موجودی هر یک از وجود مستقل قابل استخراج خواهد بود.

۲- اصول کنترل بودجه ای

یکی دیگر از اصول مهم و لازمه الرعايه در حسابداری دولتی اصل کنترل بودجه ای است اهمیت اصل مذکور ناشی از ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ساست که بدون رعایت آن جلوگیری از تجاوز هزینه ها از اعتبارات مصوب عملاً امکان پذیر نخواهد بود. (اصل پنجاه و پنجم): دیوان محاسبات به کلیه حسابهای وزارتخانه ها، مؤسسات، شرکتهای دولتی و سایر دستگاههایی که به نحوی از اتخاذ بودجه کل کشور استفاده می کنند به ترتیب قانون مقرر می دارد که هیچ هزینه ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات حسابهای و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع آوری و گزارش تفریح بودجه هر سال را به انضمام نظارت خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود.)

در اجرای اصل کنترل بودجه ای، سیستم حسابداری وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی به نحوه طراحی می گردد که اجرای بودجه ی مصوب را در قالب طبقه بندی های بودجه ای میسر نماید. رابطه حسابداری دولتی و بودجه عمدتاً در راستای تحقق اصل کنترل بودجه ای است، بدین معنی که دفاتر حسابداری مورد عمل وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی دقیقاً بر اساس نیازهای اطلاعات

بودجه ای طراحی می گردد. اطلاعات مالی مربوط به درآمدها و هزینه های به طریقی در دفاتر حسابداری ثبت می شود که امکان مقایسه ارقام واقعی درآمدهای قطعی وصول شده و هزینه های واقعی انجام یافته با ارقام مربوط به درآمدهای پیش بینی شده و اعتبارات مصوب مندرج در بودجه کل کشور سال مربوط را فهم سازد.

در اکثر حسابهای مستقل برای وجوه دولتی کنترل بودجه ای به وسیله ثبت و نگاهداری حسابهای مستقل برای وجوه دولتی کنترل بودجه ای به وسیله ثبت و نگاهداری حسابهای بودجه ای علاوه بر حسابهای عادل اعمال می گردد. حسابهای بودجه ای حسابهایی هستند که در آنها ارقام بودجه ای شامل درآمدهای پیش بینی شده و اعتبارات مصوب منعکس می شوند. حسابهای مذکور حسابهای موفق می باشند که در آغاز هر سال مالی بعد از ابلاغ بودجه مصوب به امور مالی سازمان دولتی افتتاح می شوند و در طول سال مالی بعد از ابلاغ مصوب به امور مالی سازمان دولتی افتتاح می شوند و در طول سال مالی همراه با حسابهای عادی نگهداری و در پایان سال مالی بسته می شوند.

۳- اصل تقدم قوانین و مقررات مالی و محاسباتی بر اصول متداول حسابداری در حسابداری دولتی اهمیت قوانین و مقررات مالی به اندازه ای که اصول و موازین متداول حسابداری را تحت تأثیر قرار می دهند. در اجرای این اصل هر جا که قوانین و مقررات مالی و محاسباتی را اصول موازین متداول حسابداری را بر اصول و موازین حسابداری ترجیح داده و اجرا نماید.

۲۳- اصل تأمین اعتبار و ایجاد تعهد

در نتیجه لزوم ایجاد حسابهای مستقل برای وجوه دولتی و استفاده از سیستم حسابداری بودجه ای در مؤسسات دولتی پرداخت کلیه مخارج اینگونه مؤسسات باید قبلاً تعهد انجام شدن این تعهد در عرف اداری تأمین اعتبار نامیده می شود.

به عبارت دیگر هر نوع تعهدی قبلاً بایستی تأمین اعتبار گردند یعنی قبل از اینکه بر ذمه دولت ایجاد شود بایستی از ۲ جنبه متفاوت زیر اطمینان حاصل شود.

۱- آیا مخارجی که قرار است انجام شود در انطباق با قوانین و مقررات حاکم بر مصرف اعتبارات می

باشد و مجوز قانونی دارد؟ یا به عبارت دیگر چنین خرجی در بودجه پیش بینی شده است؟

۲- آیا مخارج مربوطه در حد اعتبار پیش بینی شده می باشد یا محل کافی برای انجام هزینه وجود

دارد و تخصیص مربوطه صورت گرفته است؟

اجرای صحیح اصل تأمین اعتبار و ایجاد تعهد تحقق اصل کنترل بودجه ای را فراهم نموده و

کلیه دستگاههای دولتی را که به نحوی از انحنای بودجه کل کشور وجهی دریافت می نماید مکلف

به رعایت آن خواهند بود.

ماده ۱۸ قانون محاسبات عمومی: تأمین اعتبار عبارت است از اختصاص دادن تمام یا قسمتی از

اعتبار مصوب برای هزینه معین.

۵- اصل عدم محاسبه استهلاك داراییهای ثابت

در وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی داراییهای ثابت به محض خرید به حساب هزینه منظور می

شود و محاسبه استهلاك برای داراییهای ثابت معمول نمی باشد، عدم لزوم محاسبه استهلاك برای

دارائیهای ثابت علیرغم مخالفت برخی صاحبان حسابداری دولتی در اکثر کشورهای جهان مورد پذیرش واقع شده است.

۶- اصل استفاده از مبانی حسابداری معین

در حسابداری دولتی جهت ثبت درآمدهای و هزینه ها و نشان دادن وضعیت مالی و نتایج فعالیت‌های مالی هر حساب مستقل معمولاً از یکی از مبانی حسابداری تعهدی، نقدی تعهدی تعدیل شده یا نقدی تعدیل شده استفاده می شود.

الف- در اکثر کشورها فعالیت‌های مالی حسابهای مستقل برای وجوه دولتی بر مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده ثبت می شوند. به عبارت دیگر درآمدها در دوره ای مورد شناخت قرار می گیرند که آماده، قابل اندازه گیری و قابل قبول باشند و هزینه ها در دوره ای مورد شناخت واقع می شوند که تعهد یا بدهی معین از محل اعتبارات مصوب حساب مستقل وجود می آیند. در ایران فعالیت‌های مالی حساب مستقل وجوه جاری و سایر حسابهای مستقل برای وجوه دولتی معمولاً بر مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده ثبت می گردند در این مبنا فقط پرداختهائی که بعد از ایجاد تعهد انجام شده اند به حساب هزینه درآمدهایی که عملاً وصول گردیده اند بحساب درآمد منظور می شود.

ب- درآمدها و هزینه هایی حساب های مستقل برای وجود سرمایه ای معمولاً بر مبنای حسابداری تعهدی کامل ثبت می شوند. بنابراین در این حسابها مستقل، درآمدها در دوره تحقق آنها (دوره ای

که در آن خدمات و کالاها ارائه می شوند) و هزینه ها در دوره وقوع آنها (دوره ای که در نتیجه دریافت کالا و خدمات تعهد یا بدهی ایجاد می شود) به حسابها منظور می گردند.

ج- درآمد و هزینه های حسابهای مستقل برای وجوه امانی، باید با مبنای حسابداری هماهنگ و متناسب با اهداف اندازه گیری فعالیتهای مالی آنها ثبت شوند.

حسابهای مستقل وجوه امانی غیر قابل مصرف و وجوه امانی بازنشستگی معمولاً بر مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده ثبت می شود.

۷- اصل لزوم ارتباط استهلاك با حسابهای مستقل

یکی از اصول متداول حسابداری دولتی، لزوم ارتباط دادن مسئله داراییهای ثابت ثبت نمی

شوند، زیرا قیمت تمام شده داراییهای ثابت خریداری شده توسط حسابهای مستقل مذکور در تراز نامه آنها منعکس نمی گردد. استهلاك داراییها ثابت ممکن است به منظور تعیین قیمت تمام شده و

تجزیه و تحلیل آنها در سیستم های حسابداری قیمت تمام شده محاسبه می شود ذخیره استهلاك داراییهای ثابت را میتوان در (گروه حساب داراییهای ثابت عمومی) ثبت نموده اند. در ایران نیز به علت تعهدی نبودن مبنای حسابداری دولتی و عدم پیش بینی اعتبارات لازم برای منظور نمودن

استهلاك سالانه به حساب هزینه و نیز به دلیل احتساب قیمت تمام شده داراییهای ثابت خریداری شده و حساب هزینه در دوره خرید، استهلاك داراییهای ثابت حسابهای مستقل برای وجوه دولتی در حسابهای مستقل اخیر ثابت نمی شود.

استهلاك داراییهای ثابت خریداری شده از محل منابع مالی حسابهای مستقل برای وجوه سرمایه ای در حسابهای هزینه استهلاك و ذخیره استهلاك حسابهای مستقل مذکور ثبت می گردند.

استهلاک داراییهای ثابت آن گروه از حسابهای مستقل برای وجوه اماکنی که در آنها درآمدها، هزینه ها و سود ویژه دوره مالی اندازه گیری می شوند باید در حسابهای مستقل مذکور ثبت گردند.

۸- اصل لزوم تعیینی ارزش داراییهای ثابت بر اساس ضوابط معین

در سازمانهای دولتی، داراییهای ثابت باید به قیمت شده در حسابهای ثبت شوند. در صورت عدم امکان تعیین قیمت تمام شده باید از مبنای ارزش برآورده شده استفاده شود. داراییهای ثابتی که به عنوان کمک یا هدیه دریافت گردیده اند باید با قیمت ارزیابی شده یا ارزش برآورده شده عادلانه در تاریخ دریافت در حسابهای منعکس گردند. در حسابداری دولتی در اکثر موارد برای تعیین تمام شده داراییهای ثابت از همان معیارها و موازین عمل در حسابداری بازرگانی استفاده می شوند.

۹- اصل لزوم رعایت ضوابط معین برای تحصیل درآمدها و انجام هزینه ها

یکی از اصول مداول حسابداری دولتی، لزوم رعایت مقررات، تشریفات و شرایط خاص برای وصول درآمدها و انجام هزینه های سازمانهای دولتی می باشد. شرط اصلی برای وصول درآمدها (علیرغم طبقه بندی و پیش بینی آنها در بودجه مصوب) وجود قوانین و مقررات خاصی است که منابع و نحوه وصول درآمدها را مشخص می سازد، در صورتیکه انجام هزینه مستلزم تحقق شرایط لازم و کافی می باشد که عبارتند از وجود اعتبار کافی و رعایت مقررات تشریفات و محدودیتهای قانونی، بنابراین در سازمانهای دولتی رعایت شرایط زیر برای انجام هزینه های ضروری است:

۱- هزینه های دولت و سازمانهای دولتی باید در محدوده درآمدهای شناسایی شده آنها تعهد و پرداخت گردند.

۲- هزینه های سازمانها دولتی فقطه به صورت وجود اعتبار یعنی مبلغی که برای مصرف معین در بودجه به تصویب می رسد.) در بودجه مصوب آنها و کافی بودن مانده مصرف نشده عبارات مصوب باید انجام شود.

۳- هزینه های سازمان های دولتی باید با رعایت قوانین و مقررات و تشریفات پیش بینی شده قانون (مراحل خرج در قانون محاسبات عمومی ایران) پرداخت شوند. در ایران طبق محاسبات عمومی پیش بینی درآمدها یا سایر منابع تأمین اعتبار در بودجه کل کشور مجوزی برای وصول آنها از اشخاص تلقی نمی گردند و در هر مورد احتیاج به مجوز قانونی دارد. ولی وصول درآمدهایی که حتی در بودجه کل کشور منظور نشده اند طبق قوانین و مقررات مربوط به خود مجاز است همچنین برابر قانون محاسبات عمومی وجود اعتبارات در بودجه کل کشور به خودی خود برای اشخاص حقیقی و حقوقی ایجاد حق نمی کند و استفاده از اعتبارات باید با رعایت مقررات مربوط به خود به عمل آید.

۱۰- اصل لزوم تمرکز وظایف و مسئولیتهای مالی

در هر سازمان دولتی، کلیه وظایف و مسئولیتهای مربوط به امور حسابداری و مالی باید در یک اداره یا واحد، تحت سرپوشی یک مسئول یا مدیر متمرکز شوند. واحد مذکور باید تمام وظایف مربوط به کنترلهای حسابداری و بودجه ای وصول درآمدها انجام هزینه های نگهداری حسابها، تهیه صورت های مالی، تطبیق فعالیتهای مالی با قوانین و مقررات و سایر وظایف مالی را با رعایت اصول کنترلهای داخلی انجام دهد. تهیه گزارشهای مالی جامع، گزارشهای مالی تجامع، تهیه اطلاعات لازم در زمینه نحوه تخصیص و مصرف منابع مالی و تصمیم گیری در مورد شکل و کفایت حسابها

و روشهای حسابداری از اموری هستند که باید تحت نظارت مستقیم مدیر یا مسئول حسابداری انجام شوند.

۱۱- حسابرسی صورتهای مالی سازمانهای دولتی

صورتهای مالی سازمانهای دولتی باید حداقل یک بار در پایان هر سال مالی بوسیله حسابرسان دولتی مطلع از قوانین و مقررات مالی که دارای تبحر، تخصص و تجربه فنی حرفه ای باشند حسابرسی گردند. در حسابرسی دولتی، حسابها و اسناد قانونی و مالی هر سازمان دولتی به منظور حصول اطمینان از صحت دقت و اعتبار آنها اطمینان از رعایت قوانین و مقررات مالی و بودجه ای و اصول متداول حسابداری دولتی در انجام و ثبت فعایتهای مالی مورد رسیدگی واقع می شوند.

حسابرسی صورتهای مالی سازمانهای دولتی باید بر اساس اصول متداول حسابرسی دولتی و با توجه به سیستم کنترلهای داخلی موجود و نقاط قوت و ضعف آن انجام شود.

اظهار نظر در مورد صورتهای مالی سازمان دولتی و وضعیت مالی و نتیجه فعایتهای مالی حسابهای مستقل باید درست، منطقی، منصفانه و متکی به اسناد و مدارک اطلاعات کافی و کامل باشد.

اظهار نظر در مورد کفایت و صحت روشهای اجرای برنامه های بلند مدت و میان مدت و بودجه های برنامه ای و عملیاتی از وظایف حسابرسان دولتی است. با توجه به اینکه دولت و سازمانهای دولتی باید برنامه ها، فعالیتهای خود را در محدوده اعتبارات مصوب و مجوزهای قانونی اجرا نمایند بنابراین اطلاعات و گزارشهای ارائه شده و به قوه مقننه در خصوص قانونی بودن

عملیات اجرایی و تحصیل درآمدها و انجام هزینه ها و نیز عدم تجاوز و قصور مسئولین مالی دولت از مسئولیتها، اختیارات و وظائف قانونی خود نیز باید مورد تأیید حسابرسان دولتی واقع شود.

انواع حسابهای مستقل در حسابداری دولتی

یکی از اصول متداول حسابداری دولتی لزوم ایجاد و نگهداری حسابهای مستقل برای منابع مالی و وجوهی است که طبق مقررات به مصارف معین تخصیص داده شده اند. هر حساب مستقل که در آنها وجوه نقد و سایر دارائیها، بدهیها، اندوخته ها، مازاد و بطور کلی منابع و مصارفی (دریافتها، پرداختها، موجودیها) که به منظور اجرای فعالیت عملیات خاص یا نیل به اهداف معین طبق قوانین و مقررات تفکیک شده اند ثبت می شود.

هر واحد مالی و حسابداری مستقل معمولاً به موجب قوانین و مقررات ایجاد می شود و مصرف منابع مالی آن نیز تابع محدودیتهای، تشریفات و مقررات مصوب می باشد. در اکثر کشورهای جهت ثبت فعالیتهای مالی سازمانهای دولتی معمولاً از سه نوع کلی حسابهای مستقل به شرح ذیل نگهداری و استفاده می گردد.

۱- حسابهای مستقل برای وجوه دولتی

حساب مستقل عمومی

حساب مستقل درآمد اختصاصی

حساب مستقل پروژه اختصاصی

حساب مستقل پروژه های عمران

حساب مستقل تأمین مالی و بازار پرداخت دیون بلند مدت

حساب مستقل وجوه دریافتی بابت خدمات خاص

۲- حسابهای مستقل برای وجوه امانی

حسابهای مستقل وجوه امانی قابل مصرف

حسابهای مستقل وجوه امانی غیر قابل مصرف

حسابهای مستقل وجوه امانی باز نشتگی

حساب مستقل وجوه وصولی به نمایندگی از سایر سازمانها

فصل دوم: حسابداری بودجه ای

حسابداری بودجه ای

کنترل بودجه ای که یکی از اصول متداول حسابداری دولتی است در حسابهای مستقل عمومی وجوه جاری، درآمد اختصاصی و برخی از حسابهای دیگر از طریق نگهداری حسابهای بودجه ای اعمال می گردد. حسابهای بودجه ای که بر خلاف حسابهای عادی متضمن ارقام درآمدها و هزینه های پیش بینی شده می باشند. میزان اعتبارات، تعهدات قطعی نشده و هزینه ها و مانده اعتبارات مصرف نشده را نشان می دهد. ضمناً حسابهای بودجه ای باید امکان ارائه اطلاعات کافی به اجراکنندگان بودجه مصوب، میزان مسئولیت و جریان پیشرفت عملیات متناسب با منابع مالی به کار گرفته شده را فراهم نماید.

همچنین حسابهای بودجه ای مسئولیتها و وظائف واحدهای سازمانی در رابطه با وصول درآمدها و پرداخت هزینه ها را مشخص می نمایند و امکان تجزیه و تحلیل نتایج آثار اقتصادی درآمدها و هزینه های دولت بر درآمد ملی و اشتغال، تأثیر فعالیتهای دولت و توزیع عادلانه درآمدها و تولید ناخالص ملی را فراهم می آورند.

بودجه و حسابداری دولتی

کلمه بودجه (Budget) نخست به معنای کیسه یا کیفی که وصولیهای دولت در آن نگهداری و مخارج عمومی از محتوی آن پرداخت می شد بکار می رفت. در انگلستان کیف چرمی که فهرست احتیاجات مالی و منابع درآمد دولت در آن جای داشت «بودجه» نامیده می شد.

از واژه بودجه به طوری که بین عامه مردم و مصطلح است مفهوم دخل و خرج یا درآمد و هزینه استنباط می شود و در واقع بودجه دولت نیز به تعبیری ساده عبارتست از درآمدها و هزینه های دولت. این ساده ترین برداشت از مفهوم بودجه می باشد و لیکن باید در نظر داشت که بودجه در مفهوم جدید خود از این برداشت ساده فاصله بسیار گرفته و دارای مفهوم پیچیده ای از نظر سیاسی، اقتصادی و مدیریت شده است.

تعریف بودجه

ماده یک قانون محاسبات عمومی کشور بودجه را اینچنین معرفی کرده است: بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یکسال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی است که منجر به نیل سیاستها و هدفهای قانونی می شود، بوده و از سه قسمت تشکیل شده است:

۱- بودجه عمومی دولت که شامل اجزاء زیر است:

الف- دریافتها و منابع تأمین اعتبار که به طور مستقیم و یا غیر مستقیم در سال مالی قانون بودجه بوسیله دستگاهها از طریق حسابهای خزانه داری کل اخذ می گردد.

ب- پیش بینی پرداختهایی که از محل درآمد عمومی و یا اختصاصی برای اعتبارات جاری و عمرانی و اختصاصی دستگاههای اجرایی می توانند در سال مالی مربوط انجام دهند.

۲- بودجه شرکت های دولتی و بانکها شامل پیش بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار.

۳- بودجه مؤسساتی که تحت عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه کل کشور منظور می شود.

با توجه به اینکه بحث اساسی در مورد تعریف بودجه مربوط به درس بودجه می باشد، معذک از بعد قانونی توضیحات زیر ضروری است:

- کلمات «بودجه کل کشور» معرف توجه به اصل جامعیت بودجه می باشد.
- اشاره به «برنامه مالی دولت» لزوم برنامه ای بودن بودجه کل کشور می باشد.
- اشاره به «انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاستها و هدفهای قانونی می شود» به مفهوم توجه به روشهای نوین و پیشرفته در تنظیم و اجرای بودجه (بودجه عملیاتی) و توجه به اصل ضرورت قانونی بودن هدفهای دولت می باشد.
- مفاد بندهای ماده و طبقه بندی آن حاکی از توجه بیشتر به اصول وحدت بودجه و جامعیت بودجه از یک طرف و تمرکز وجوه دولتی در خزانه (ماده ۳ قانون اساسی) از طرف دیگر می باشد.

اصول بودجه

۱- اصل سالانه بودن بودجه

بودجه یک پیش بینی و برآورد برای آینده است که دارای بعد زمانی است این بعد زمانی در اختیار قانون گذار است و عرفاً یکسال شمسی است. در این بعد زمانی خط مشی ها، سیاستها، برنامه ها، عملیات، درآمدها، هزینه ها و کلیه محتویات بودجه برای یکسال مالی تعیین می گردد. بنا به ماده ۶ قانون محاسبات عمومی کشور: سال مالی یکسال هجری شمسی است که از اول فروردین ماه آغاز و به پایان اسفند ماه ختم می شود.

از زمانی که بودجه در اداره امور کشورها وارد گردید همیشه آنرا برای یکسال در نظر می گرفتند، علل بوجود آمدن این فکر را باید در دو ضابطه جستجو کرد:

اول اینکه اصولاً وقتی دولت بودجه تهیه می کند باید معیارهایی جهت پیش بینی درآمد و برآورد

هزینه ها داشته باشد. از نظر فنی پیش بینی درآمدها تا حدی که مقرون به حقیقت باشد در طول

یکسال بسهولت انجام پذیر است. زیرا تغییرات جوی، وضع درآمد کشاورزان تغییر فصل درآمد

برای صاحبان بعضی صنایع و حرف نظیر جهانگردی و هتل داری و امثال آن دوره کامل خود را در

یکسال طی می کند و بنابراین مالیاتهایی که از مردم گرفته می شود در ضمن سال تغییرات اصلی را

نیز در بر می گیرد و چون هزینه های دولتی به تبعیت از درآمدهای دولت انجام می گیرد لذا اصل

سالانه بودن برنامه های اجرایی دستگاههای دولتی در مورد هزینه ها نیز پذیرفته و مرسوم شده

است. علت دوم اصل سالانه بودن بودجه را می توان در ماهیت سیاسی آن جستجو کرد زیرا در

حکومت‌های پارلمانی قوه مقننه باید اعمال قوه مجریه را کنترل نموده و بعنوان نماینده مردم در اداره

امور سهیم باشد در هر نظام پارلمانی تصویب بودجه با پارلمان است و این خود وسیله ای است که

پارلمان و یا نمایندگان مردم عملیات سالیانه دولت «قوه مجریه» را تعیین و خطوط عمده را مشخص

و اجرای آنرا از دولت خواستار شوند. یا اینکه اصل سالانه بودن آن از پابرجاترین اصول بودجه

است ولی در عمل و بخصوص بعد از پذیرفته شدن مفهوم برنامه ریزی اقتصادی در کشورهای

مختلف بودجه پنج ساله یا هفت ساله نیز تهیه می شود. بدیهی است برنامه ریزی ایجاب می کند که

برای هدایت گرایشهای آتی اقتصادی، زمان طولانی تری مورد عمل باشد بنابراین در طول یک

برنامه پنج ساله توزیع منابع مالی نیز روشن گردد ولی باید اضافه کرد همان بودجه پنج ساله در عمل

به بودجه های یکساله تبدیل می شود و اعتبارات بودجه هر سال در داخل پنج سال برنامه تهیه و تنظیم می گردد به هر خللی است که اصل سالانه بودن وارد شده بدون اینکه اثری در ماهیت این اصل وارد آورده باشد. بعبارت دیگر نیازهای اقتصادی جدید ایجاب می کند که برنامه ریزان در ضمن پذیرفتن اصل سالانه بودن بودجه به آینده طولانی تری نیز بنگرند و بودجه پنج ساله ای نیز برای خود تهیه و تدوین نمایند.

همچنین در بعضی از کشورها بودجه برای دو تهیه می شود که سال اول آن جنبه تصویبی و اجرایی و سال دوم جنبه اصلاحی دارد که نمایشگر ارائه کارها و برنامه ها و در مواردی تکمیل کارهای آغاز شده و یا سیستمهای در دست اجزاء است و در آن می توان بعدها تغییراتی اعمال نمود.

در مواردی نیز اتفاق افتاده است که بودجه برای کمتر از یکسال تهیه شده است، البته در این مورد بر خلاف مورد اول که نیازهای برنامه ریزی وجود بودجه پنج ساله و یا هفت ساله را ایجاب می کرد علت نارسایی سیستم اداری و مالی و یا پاره ای ضرورتهای سیاسی و یا اجتماعس اقتصادی است و نمی توان آنرا یک روش دائمی شمرد. در مواردیکه بععل مختلف در اواخر سال فرصت کافی برای تهیه و تنظیم بودجه سال آتی وجود نداشته باشد به ناچار بودجه به صورت یک دوازدهم و یا دو دوازدهم تهیه و تنظیم شده و به تصویب می رسد.

۲- اصل وحدت

مراد از اصل وحدت اینست که بودجه دولت فقط یکبار و بطوریکه حاوی هزینه های تمام عملیات دستگاههای دولتی باشد، تهیه و تنظیم و جهت رسیدگی و تصویب به پارلمان تقدیم شود،

اگر اصل وحدت نباشد و هر دستگاه برای خود بودجه ای داشته باشد و یا برای هر دسته از کارهای گوناگون دولت بودجه های جداگانه ای در زمانهای مختلف تهیه شود، هماهنگی و تقارن منطقی زمانی میان عملیاتی بخش دولتی از میان می رود و دوباره کاریها بسیار می شود. ضمناً عدم رعایت این اصل امکان رسیدگی و تجزیه و تحلیل دقیق بودجه را از پارلمان سلب می کند و ممکنست اصول تعادل و سالانه بودن آنرا نیز مختلف سازد.

تعداد بودجه وضوح و روشنی برنامه های دولت و کارهای دولت در جهت تأمین نیازهای جامعه و نیز درک کامل قوه مقننه و عامه مردم از محتوی بودجه لطمه شدید وارد می نماید و اصل بدیهی حکومت پارلمانی را که نظارت بر هزینه ها باشد را دچار ناستواری می سازد. با همه این احوال گاهی مقتضیات در ضمن سال مالی ایجاب میکند که دولت بودجه فوق العاده و یا متمم بودجه به مجلس ببرد و برای هزینه های غیر مترقبه و پیش بینی نشده از نمایندگان مردم کسب اجازه و تحصیل مجوز کند.

- اصل تعادل

منظور از تعادل در این اصل تعادل بین پیش بینی درآمدها و هزینه های دولت در یکسال مالی است. بودجه غیر متعادل مفهوم ندارد به عبارت دیگر دخل و خرج دولت را باید دقیقاً برابر باشد. پیشرفت دانش اقتصاد و تکامل فن بودجه نویسی موجب شده است که دست کم «تعادل سالانه» جای خود را در بعضی موارد به تعادل ادواری بدهد و از بودجه برای جلوگیری و یا لااقل برای کاهش از شدت بهرانه های تجاری و نوسانهای اقتصادی استفاده شود و در دوران رکود با توسل به کسر بودجه باعث رونق در اقتصاد جامعه شود.

اصل جامعیت

منظور از اصل جامعیت دو مفهوم مرتبط و در عین حال جداگانه است. اول اینکه بودجه باید جامع و کامل بوده و تمام درآمدها و هزینه های دولت را به هر شکلی که هست در برگیرد. بنابراین مفهوم باید بودجه جاری و عمرانی دولت و بودجه شرکتهای دولتی و همچنین بودجه مؤسسات عام المنفعه در سند بودجه جمع آوری و به پارلمان تقدیم شود.

دیگر اینکه ارقام منظور در بودجه باید به طور ناخالص قید گردد. توضیح اینکه هر وزارتخانه و یا دستگاه دولتی اگر درآمدهایی دار باید کاملاً این درآمدها را تحویل خزانه داری کل نماید و سپس برای مخارج خود را خزانه داری کل درخواست وجه نماید و پس از دریافت وجه به مصرف برسد.

از نقطه نظر ماهیت سیاسی اصل جامعیت بدین منظور است که تمام مبادلات مالی دولت روشن و مشخص باشد و یکبار نیز به اطلاع نمایندگان مردم برسد. اگر بودجه شامل تمام درآمدها و هزینه های دولت باشد و اگر این ارقام به طور خالص در بودجه منعکس شود میزان زیادی از عملیات دولت از دید نمایندگان پارلمان دور خواهد ماند.

اصل پنجاه و سوم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران بشرح زیر ضامن اجرائی قوی برای

رعایت اصل جامعیت در بودجه است:

- کلیه دریافتهای دولت در حسابهای خزانه داری کل متمرکز می شود و همه پرداختها در حدود

اعتبارات مصوب و بموجب قانون انجام می گیرد.