

مقدمه:

تئوری حسابداری مجموعه‌ای از فرضیات مبنا، تعاریف، اصول، مفاهیم و نحوه استنتاج آنهاست که زیربنای تدوین استانداردهای حسابداری توسط مراجع مربوط بوده و شالوده گزارش اطلاعات حسابداری را تشکیل می‌دهد. در این راستا تئوری حسابداری، نوعی چارچوب مفهومی مرجع به وجود می‌آورد که مقررات خاص حسابداری براساس این چارچوب تدوین می‌شوند. در هر کشوری، هدف از تدوین چارچوب مفهومی، فراهم آوردن رهنمودی عام و فراگیر در چارچوب ویژگیهای کشور برای وضع و تجدیدنظر در استانداردهاست به طوری که حقوق و منافع استفاده‌کنندگان، تهیه‌کنندگان و حساب‌رسان گزارشها و صورتهای مالی به طور متعادل حفظ شود. چارچوب مفهومی تهیه شده علاوه بر هدایت تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری مربوط به موضوعات مختلف، می‌تواند مراجع تصمیم‌گیری، مدیران واحدهای اقتصادی و اشخاص ذی‌حق، ذی‌نفع و ذی‌علاقه را در قضاوت نسبت به مسائل حسابداری و استانداردهای تدوین‌شده یاری دهد.

فصل اول:

فصل اول: حسابداری دولتی

تعریف حسابداری:

حسابداری به انحاء گوناگون تعریف شده است. کامل ترین تعریف فن حسابداری به شرح زیر است:

حسابداری عبارت است از فن ثبت، طبقه بندی و تلخیص فعالیت های مالی یک مؤسسه در قالب اعداد قابل سنجش به پول و تفسیر نتایج حاصل از بررسی این ارقام. تعریف حسابداری سازمانهای دولتی نیز خارج از حدود تعریف مذکور نیست. و در این سازمانها نیز باید کلیه فعالیتهای مالی در قالب اعداد قابل سنجش به پول ثبت طبقه بندی و تلخیص شود و در مورد مطالعه و بررسی و تجزیه و تحلیل ثبت تلخیص، گزارش نویسی و تفسیر نتایج حاصله از معادلات و مؤسسات و ادارات دولتی می باشد که با توجه به این قوانین و مقررات مالی دولت انجام می شود.

بنابراین حسابداری دولتی شامل تمام عملیات وصول و پرداخت منابع مالی دولت و نگاهداری حسابهای سازمانهای دولتی و نیز تهیه گزارشهای مالی مربوطه می باشد. صورتهای مالی سازمانهای دولتی به منظور رفع نیازهای اساسی زیر تهیه می شود:

۱- نیاز قانونی: دولت و سازمانهای دولتی مشمول قوانین و مقرراتی می باشند که

محدودیتهای اساسی در مورد نوع، ماهیت، طبقه بندی و محتویات حسابها و صورتهای مالی برای آنها ایجاد می نماید.

۲- نیازهای نظارتی: قوه مقننه، دولت و افراد کشور جهت نظارت بر عملیات سازمانهای دولتی به خصوص عملیات مربوط به اجرای بودجه و ارزیابی عملکرد مدیریت سازمانهای مذکور به اطلاعات کافی نیاز دارند.

۳- نیاز اطلاعاتی: مدیران سازمانهای دولتی به منظور برنامه ریزی تصمیم گیری و اجرای عملیات به نحوه مطلوب و مناسب، به اطلاعات و گزارشهای به موقع صحیح نیاز دارد.

دولت به علت عهده دار بودن مسئولیت وصول و معرفت درآمدها و وجوه عمومی و نگهداری حسابهای دولتی و تهیه گزارشهای مالی لازم برای اطلاع مردم کشور و قوه مقننه ایفا کننده نقش اساسی در حسابداری دولتی است. و در واقع حسابداری دولتی ابزاری است که مدیریت دستگاه های دولتی را قادر می سازد که منابع مالی مورد استفاده که بخشی از اعتبارات مصوب تخصیص یافته دولت را تشکیل می دهد به نحو صحیح و در جهت تحقیق برنامه های مصوب به مصرف برسانند. منظور اصلی از برقراری سیستم حسابداری عبارت است از تهیه و تنظیم اطلاعات مالی و مربوط به یک سازمان که مورد احتیاج مدیران، صاحبان سرمایه، بستانکاران دولت و عموم مردم می باشد.

در اغلب کشورها سازمانهای دولتی در دو شکل کلی انتفاعی و غیر انتفاعی ایجاد و اداره می شوند و در هر یک از سازمانهای دولتی هزینه ها را معمولاً از محل درآمدهای خود که با فروش کالا و ارائه خدمات تحصیل می نمایند تأمین می کنند بنابراین سیستم حسابداری این نوع سازمان باید امکان شناسایی درآمدها و هزینه های واقعی هر سال مالی و مقایسه آنها با یکدیگر و تعیین میزان داراییها، بدهیها و ارزش ویژه (حقوق صاحبان سهام) را در پایان سال مالی فراهم سازد. سازمانهای دولتی غیر انتفاعی هزینه

های خود را از محل درآمدهای عمومی دولت و در حدود اعتبارات مصوب تأمین می نماید.

اقسام دستگاههای اجرایی در نظام اداری جمهوری اسلامی به شرح زیر می باشد:

۱- وزارتخانه ها

۲- مؤسسات دولتی

۳- شرکتهای دولتی

۴- مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی

وزارتخانه ها واحدهای سازمانی مشخص است که به موجب قانون به این عنوان شناخته شده یا بشود.

- مؤسسات دولتی واحد سازمانی مشخصی است که موجب قانون ایجاد و زیر نظر یکی از قوای سه گانه اداره می شود و عنوان وزارت خانه ندارد. نهاد ریاست جمهوری که زیر نظر ریاست جمهوری اداره می گردد یک مؤسسه دولتی شناخته می شود. شرکت دولتی شناخته شده باشد. و بیش از ۵ درصد سرمایه آن متعلق به

دولت باشد. هر شرکت تجاری که از طریق سرمایه گذاری شرکتهای دولتی ایجاد شود و مادام که بیش از پنجاه درصد سهام آن متعلق به شرکتهای دولتی است شرکت دولتی تلقی می گردد.

- مؤسسات و نهادهای عمومی غیر انتفاعی غیر دولتی واحدهای سازمانی مشخص

هستند که با اجازه قانون به منظور وظایف و خدماتی که جنبه عمومی دارد تشکیل

شده و یا می شود.

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 ومقررات 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 تصحیح 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 مقاصدی تخصیص داده می شود

که منحصرأً بایستی در اجرای فعالیتهای و برنامه‌هایی مصرف می‌شود که رسیدن به اهداف مورد نظر را امکان‌پذیر 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 می‌رسد. وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی ناگذیراند برای هر یک از منافع مالی مورد استفاده و به طور کلی هر یک از وجود مستقل در اختیار سیستم حسابداری جداگانه‌ای طراحی نمایند. هر یک از حسابهای مستقل وجود دارائی یکسری حساب (سر فصل) خود تراز یا متوازن می‌باشد که در هر مقطع زمانی با هم موازنه می‌شوند. 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 بودجه‌ای

یکی دیگر از اصول مهم و لازمه‌ی رعایه در حسابداری دولتی اصل کنترل بودجه‌ای است اهمیت اصل مذکور ناشی از ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی است که بدون رعایت آن جلوگیری از تجاوز هزینه‌ها از اعتبارات مصوب عملاً امکان‌پذیر نخواهد بود. (اصل پنجاه و پنجم): دیوان محاسبات به کلیه حسابهای وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکتهای دولتی و سایر دستگاههایی که به نحوی از اتخاذ بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیب قانون مقرر می‌دارد که هیچ هزینه‌ای 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 درآمد ها 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 قوانين 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.

۴- 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

دمه 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 داراییهای ثابت علیرغم مخالفت برخی صاحب نظران 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 بوجود 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 پرداختهایی 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 استهلاک 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. استهلاک 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 استهلاک 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 استهلاک سالانه به

حساب هزینه و نیز به دلیل احتساب قیمت تمام شده داراییهای ثابت خریداری شده و

حساب هزینه در دوره خرید، استهلاک داراییهای ثابت حسابهای مستقل برای وجوه

دولتی در حسابهای مستقل اخیر ثابت نمی شود.

استهلاک داراییهای ثابت خریداری شده از محل منابع مالی حسابهای مستقل برای

وجوه سرمایه ای در حسابهای هزینه استهلاک و ذخیره استهلاک 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 درآمد ها 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 فقط 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، تهی صورت های مالی، تطبیق فعالیت های 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 فعائیهای 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 فعالیتهای 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، فعالیتها و طرحهای 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، بدهیا، 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 محدودیها، 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 اختصاص

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 بازنشتگی

حساب مستقل وجوه وصولی به نمایندگی از سایر سازمانها

www.kandoo.cn.com

www.kandoo.cn.com

www.kandoo.cn.com

www.kandoo.cn.com

فصل دوم:

www.kandoo.cn.com

www.kandoo.cn.com

حسابداری بودجه ای

www.kandoo.cn.com

www.kandoo.cn.com

www.kandoo.cn.com

www.kandoo.cn.com

www.kandoo.cn.com

www.kandoo.cn.com

www.kandoo.cn.com

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 عنوان 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 سهم 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 خلی 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 اجراء 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 برسد و برای هزینه های غیر مترقبه و پیش بینی نشده از نمایندگان مردم کسب اجازه و تحصیل مجوز کند.

۳- 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 لاقط 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.

۴- 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 منارج 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.

۵- اصل شمولیت یا تفصیل بودجه

بنابراین اصل دولت باید بودجه را به صورت ریز و به تفصیل تنظیم کند و به مجلس تقدیم و برای آگاهی عموم اعلام نماید. اگر این تفصیل نباشد امر اساسی نظارت همگان بر مخارج محقق نمی گردد و مردم و مجلس بعنوان نماینده مردم از کمیت و کیفیت هزینه آگاه نمی گردند. در گذشته بودجه ایران به صورت جداول مختصر و فوق

العاده کلی تهیه و به تصویب می رسید ولی در شرایط حاضر قوانین بودجه درآمدهای دولت و اعتبارات دستگاههای دولتی در جداول کامل و جزئیات هزینه می باشد.

۶- اصل تخصیص و انعطاف پذیری

بر طبق این اصل تمام ارقام منظور در بودجه باید به همان وضع و ترتیبی که در بودجه تعیین و اجازه داده شده است وصول شده و یا به مصرف برسد هر رقم اعتبار که برای هزینه ای در بودجه پیش بینی و منظور شده است طبق این اصل تنها برای همان هزینه قابل مصرف است و نمی توان آنرا صرف امور دیگری نمود مگر با اجازه قانون و مقررات وضع شده که در داخل مواد هزینه و طرحها و برنامه ها و تا حد مقرر قابلیت اصلاح دارد.

با توجه به این امر مهم که کلیه مسائل و مشکلاتی که ممکنست در زمان اجرای بودجه حادث شود و در مواقع تنظیم بودجه قابل پیش بینی نمی باشد معمولاً قانونگذار تا حدودی دست مسئولین اجرایی را در اجرای بودجه باز می گذارد. بدین صورت که بر اساس تبصره های قانون بودجه معمولاً چند درصد جابجایی بین اعتبارات هزینه های مختلف و یا برنامه های مورد اجرا در یک دستگاه اجرایی بنا به تشخیص مسئولین مجاز می باشد. این قدرت مانور و جابجایی انعطاف پذیری بودجه است که تا حدی در افزایش راندمان کاری دستگاه اجرایی مؤثر می باشد.

۷- اصل عدم تخصیص

بموجب این اصل که در پی ناخالص منظور نمودن ارقام بودجه بوجود می آید و نمی توان و نباید در بودجه درآمدها را به مخارجی مشخص تخصیص داد.

البته در برخی مواقع مواردی از عدم رعایت اصل عدم تخصیص مشاهده می شود و بعنوان استثناء برخی از درآمدها صرف هزینه های خاص می گردد. مانند تخصیص درآمد مربوط به مالیات بر سیگار جهت تکمیل مجتمع ورزشی.

طبقه بندی بودجه

به منظور برای بررسی و تجزیه و تحلیل هر مجموعه ای بایستی عوامل تشکیل دهنده آن مجموعه با خصوصیات مشترک طبقه بندی شده و مورد مطالعه قرار گیرد. بعنوان مثال در صورتیکه بخواهیم جمعیت یک کشور را مورد مطالعه و بررسی قرار دهیم صرفاً دانستن تعداد جمعیت کشور کافی نمی باشد بلکه برای این مطالعه اطلاعات

بیشتری نظیر تفکیک جمعیت به گروههای سنی مختلف طبقه بندی بر اساس میزان تحصیلات گروه بندی بر حسب میزان درآمد و اطلاعات مشابه ای در مورد جمعیت کشور مورد نیاز می باشد. شناخت و بررسی بودجه نیز این قاعده کلی مستثنی نیست و در صورتیکه بخواهیم بودجه را مورد رسیدگی و اظهار نظر قرار دهیم ناگزیر باید عوامل تشکیل دهنده بودجه را از نقطه نظرهای مختلف شناسایی و گروه بندی نموده و

تجزیه و تحلیل هر گروه و دسته و مقایسه آنها با یکدیگر پردازیم که اصطلاحاً این عمل جدیدی نیز در بودجه پدید آمده است و هر کدامیک از این طبقه بندی ها بدلائل خاصی معرفی و توسعه یافته اند. زمانیکه از بودجه فقط کنترلی مالی منظور بوده طبقه بندی حسابداری و نگهداری حسابها عمده ترین و ضمناً تنها طبقه بندی بودجه ای بمشار می رفت. وقتی که عامل مدیریت و بهبود و کفایت در اداره امور بودجه نویسی

وارد شد طبقه بندی برنامه ای و عملیاتی پدید آمد و با پیشرفت استفاده از بودجه در اداره اقتصاد ملی و ایجاد ارتباط بودجه ای با جنبه های فنی بودجه نویسی همراه بوده و در حقیقت نیازهای گوناگون طبقه بندی مختلف را بوجود آورده است و همین طبقه بندی ها خود وسیله ای جهت تهیه و تنظیم بودجه از دیدگاه فنی گردیده است.

فصل سوم:

رابطه حسابداری دولتی و بودجه

رابطه حسابداری دولتی و بودجه

حسابداران دولتی و بودجه و اداره امور آنها از وظائف خطیر سازمانهای عمومی است. هدف های حسابداری دولتی در بسیاری از موارد مشابه با هدفهای بودجه است. اجرای بودجه یک سازمان بدون استفاده از اصول و روشهای حسابداری غیر ممکن و انجام صحیح عملیات حسابداری نیازمند پیروی از پیش بینی های مندرج در سند بودجه می باشد. به موازات ابلاغ بودجه در یک سازمان عمومی کلیه عملیات باید ثبت و ضبط شود. نتیجه ارقام ثبت شده و هر زمان میزان اعتبار مصوب و میزان پرداختها و همچنین مبالغ مانده در حد ارقام بودجه موصوب می باشد. فقط با استفاده از روشهای حسابداری می توان کنترل بودجه ای را برقرار نمود و مانع انحراف از بودجه پیش بینی شده گردید. همه افراد یک سازمان دولتی که به نحوی از انحاء با دریافت و پرداخت وجوه دولتی سر و کار دارند به منظور نیل به سیاستها و هدفها ناچار به متابعت از قوانین و مقررات می باشند که ناظر بر امور مالی سازمان است به منظور سهولت کار و امکان این متابعت بودجه و روشهای حسابداری در سازمانهای دولتی بوجود آمده است به کمک بودجه و حسابداری دخل و خرج یک سازمان در هر زمان معین معلوم است. بودجه مجوزی جهت تحصیل درآمد براسا قوانین و مقررات حاکم و پرداخت وجوه و مخارج در حد ضوابط قانونی می باشد و رابطه بین ارقام درآمد و هزینه پیش بینی شده و ارقام واقعی را نشان می دهد سیاست مالی دولت در بودجه انعکاس یافته و سیستم حسابداری ضامن اجرای این سیاست است. اهمیت حسابداری و بودجه در هیچ مؤسسه دولتی قابل انکار نمی باشد و این دو شعبه به اتفاق یکدیگر از مهمترین و مفیدترین ابزار جهت

امور دولت بشمار می آید. مقامات قوه مقننه و مجریه با استفاده از نتایج حاصل از ارقام بدست آمده و مقایسه با سنوات قبل برنامه های آینده را طرح و تنظیم و عملیات مسئولان مربوطه را کنترل می نماید. غالباً ادارات و حسابداری در سازمانهای دولتی نقش مؤثری در تهیه و تنظیم ارقام بودجه دارند.

بودجه می تواند در هدایت اقتصاد یک کشور نقش مؤثری داشته باشد، درآمدهای پیش بینی شده در بودجه می تواند در فعالیتهای اقتصادی و سطح درآمدهای عمومی جامعه مؤثر واقع شود. سازمانهای دولتی و محل مصرف وجوه عمومی حدود و طرز عمل فعالیتهای اقتصادی مؤسسات خصوصی را کنترل می کند و انگیزه های لازم جهت فعالیت بخش خصوصی را جهت بهبود در وضعیت اقتصادی ما بوجود آورد.

تاریخچه بودجه و بودجه نویسی در ایران

استعمال کلمه «بودجه» در ایران و بعد از مشروطیت معمول و مصطلح گردید. در اوائل دوران مشروطیت نیز بودجه در نظام مالی کشور جایگاه مشخصی نداشت

حکومتها قبل از مشروطیت و اوائل مشروطیت هر زمان احتیاج به پول پیدا می کردند و به هر وسیله ممکن از جامعه آنها تهیه می کردند و سعی مسئولان مملکتی این بود که با سهلترین وسائل پول مورد نیاز تهیه شود و آثار اجتماعی، اقتصادی و احیاناً سیاسی آن مورد نظر نبود. پس از سال ۱۲۹۰ بتدریج فکر پیش بینی درآمدهای کشور در مسئولین ایجاد شده و در واقع در آن سال چیزی شبیه سیاهه و صورتحساب تهیه شد. در دوره

مشروطیت نخستین بودجه به سال ۱۳۲۸ هجری قمری توسط مرحوم صنیع الدوله وزیر مالیه دوره دوم (۲ ذیعقده ۱۳۲۷ قمری تا ۳۰ محرم ۱۳۳۰ قمری مطابق با ۲۴ عقرب ۱۲۸۸ شمسی تا ۳ جدی ۱۲۹۰ شمسی) قانونگذار تهیه شد صنیع الدوله پیش از تقدیم آن به مجلس شورای ملی مورد سوء قصد قرار گرفت و کشته شد وزیر مالیه بعد از وی آن را به نام بانیش صنیع الدوله به مجلس برد و بودجه صنیع الدوله هنوز هم در تاریخ مالیه ما معروف است. در این بودجه برای اولین بار با تعمق در کار کشورهای پیشرفته اصول فنی تدوین بودجه رعایت شد و گامهایی به جلو برداشته شد و بودجه هر سال نسبت به سال قبل کاملتر شد. از سال ۱۳۲۷ اجرای برنامه های عمرانی در ایران معمول گردید، که تا قبل از پیروزی انقلاب اسلامی در دو برنامه هفت ساله و سه برنامه پنج ساله به اجرا درآمد. از ابتدای شروع برنامه های عمرانی منابع مالی، سهم عمده ای از نفت و وامهای خارجی را تشکیل می داد. بودجه عمرانی توسط سازمان برنامه تهیه و برای دوره اجرای برنامه (پنج یا هفت ساله) به تصویب مجلس می رسید و مراجع و مقامات سازمان مزبور اختیارات قانونی در مورد جابجایی اعتبارات این نوع بودجه داشتند. ضمناً فعالیتهای مالی در رابطه با اجرای بودجه نیز توسط سازمان مزبور انجام می شد. وزارت مالیه یا وزارت دارایی نیز عهده دار تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه جاری کشور بود و منابع مالی این بودجه را عمدتاً درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای جاری دولت تشکیل می داد و سهم جزئی از درآمد نفت نیز به عنوان کمک بودجه جاری پرداخت می شد و مصارف بودجه جاری نیز فعالیتهای جاری و مستمر

دستگاههای دولتی بود. ضمناً بودجه جاری به صورت متداول (ابتدایی ترین روش بودجه در بخش هزینه ها) تهیه می شد.

از سال ۱۳۴۳ تحول در نحوه تهیه بودجه در ایران بوجود آمد و روش تنظیم بودجه که تا آن سال تنظیم بودجه با روش متداول بود با روش بودجه برنامه ای تغییر پیدا کرده و به لحاظ هماهنگی بین بودجه جاری و بودجه عمرانی دستگاه تنظیم کننده بودجه جاری از وزارت به سازمان برنامه منتقل گردید و دفتر مرکزی بودجه زیر نظر نخست وزیر در سازمان برنامه تشکیل شد و دستگاههای دولتی نیز ملزم گردیدند واحدهایی در دستگاه تشکیل دهند زیرا تا قبل از آن معمولاً یکی از ادارات داخلی و واحد مالی عهده دار تنظیم بودجه دستگاه بود.

بدین ترتیب از آن سال به بعد تهیه و تنظیم بودجه جاری و عمرانی کشور در مرجع واحدی (سازمان برنامه پرداخت می گردید و در واقع کشور دارای دو خزانه مستقل از یکدیگر بود.

در اواخر سال ۱۳۵۱ قانونی به نام «قانون برنامه و بودجه» از تصویب مجلس گذشت که از اول سال ۱۳۵۲ و همزمان با شروع برنامه عمرانی پنجم (آخرین برنامه رژیم سابق) تمامی امور مالی کشور در خزانه واحدی در وزارت دارایی متمرکز گردید و از سال مزبور به بعد کلیه امور مربوط به برنامه ریزی، تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه و همچنین نظارت بر پیشرفت برنامه های عمرانی و جاری کشور توسط سازمان برنامه و بودجه و

کلیه امور مالی مربوط به فعالیتهای جاری و طرحهای عمرانی در وزارت امور اقتصادی و دارایی متمرکز گردید.

تا سال ۱۳۵۴ بودجه کلیه دستگاههای دولتی به صورت متمرکز تهیه می گردید و مراجع و مقدمات استانها اختیاری در مورد بودجه دستگاه ذیربط خود نداشتند. از سال ۱۳۵۵ و در اجرای سیاستهای عدم تمرکز تهیه و تنظیم و همچنین اجرای بودجه تعدادی از دستگاههای دولتی از حالت بودجه متمرکز به بودجه استانی تبدیل گردید که در این حالت مسئولین اینگونه دستگاهها در استانهای کشور و در رابطه با بودجه مورد عمل دستگاه خود ذیمدخل و صاحب نظر هستند.

مراحل بودجه

بودجه ریزی عملی است پویا و مستمر و در کلیه کشورهایی که با نظام پارلمانی اداره می شوند با تفاوتهای جزئی در وظایف و مسئولیتها بودجه از چهار مرحله جداگانه تشکیل می شود که مجموع این مراحل را دور بودجه ای یا مراحل بودجه یا سیکل

بودجه ای می نامند. این مراحل عبارتند از:

۱- مرحله تهیه و تنظیم پیشنهاد بودجه.

۲- مرحله تصویب بودجه.

۳- مرحله اجرای بودجه.

۴- مرحله نظارت بر بودجه.

از خصوصیات بودجه این است که قانون می باشد یعنی توسط قوه مقننه هر کشور به تصویب می رسد و پس از تصویب بایستی توسط قوه مجریه به مرحله اجراء گذاشته شود و همچنین منشاء قانون در نظام پارلمانی نوعاً طرح (پیشنهاد از طرف نمایندگان مجلس ارائه شود) با لایحه (پیشنهاد از طرف قوه مقننه تهیه و جهت تصویب به مجلس ارائه شود) می باشد. با توجه به این خصوصیات منشاء قانون بودجه لایحه می باشد. اولین و سومین مرحله از مراحل فوق توسط قوه مجریه انجام می شود، مرحله دوم خاص قوه مقننه است و چهارمین مرحله مشترکاً توسط قوه مقننه و قوه مجریه انجام می گیرد.

تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه

الف- شورای اقتصاد بخشنامه بودجه را تصویب و پس از امضاء رئیس جمهور از طریق سازمان برنامه و بودجه به کلیه دستگاههای اجرایی ابلاغ می شود. این بخشنامه حاوی سیاستهای و خط مشی های لازم در امر تهیه بودجه در

دستگاههای دولتی است. چون بودجه از مهمترین ابزار سیاستگزاری اقتصادی است لذا ضروری است که تمامی دستگاههای دولتی و دستگاههایی که تمام و یا قسمتی از هزینه آنها از محل بودجه دولت تأمین می شود با توجه دقیق به اهداف، سیاستها و جهت گیری های عمده اقتصادی، اجتماعی دولت در بخشنامه بودجه تشریح می گردد و

بودجه خود را تنظیم می نمایند. با توجه به اینکه تهیه و تنظیم بودجه بایستی در نیمه دوم سال انجام شود معمولاً بخشنامه بودجه در شهریور ماه هر سال صادر می شود.

ب- دستگاههای اجرایی محلی با توجه به اهداف و جهت گیری های مندرج در لایحه برنامه پنج ساله و مفاد بخشنامه بودجه نسبت به تنظیم بودجه و ارائه آن به سازمان برنامه و بودجه استان اقدام می نمایند.

دستگاههای اجرایی پس از وصول بخشنامه بودجه و بر اساس سیاستها و خط مشی های ابلاغ شده و نیز سیاستهایی که در چهارچوب وظائف و اهداف هر دستگاه منطبق با مصالح اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشور بوده دستورالعمل هایی برای تنظیم بودجه

تهیه نموده و به واحدهای داخلی خود ابلاغ می نمایند. پیشنهاد بودجه هر دستگاه از پایین ترین رده ها شروع شده و در هر رده نیز جرح و تعدیلات لازم در بودجه های پیشنهادی انجام می شود و نهایتاً بودجه های پیشنهادی واحدهای یک دستگاه دولتی به واحد بودجه دستگاه که واحدی در سطح اداره کل و یکی از واحدهای ستادی هر دستگاه دولتی است داده می شود بودجه در واحد بودجه دستگاه مربوط پس از بررسی

های لازم و رعایت مفاد بخشنامه بودجه و دستورالعمل داخلی به سازمان برنامه و بودجه ارسال می گردد.

ج- سازمان برنامه و بودجه استان بودجه دستگاههای اجرایی را بررسی و پس از تأیید به شورای عالی برنامه ریزی استان ارائه می نماید.

د- شورای عالی برنامه ریزی استان یک نسخه از بودجه دستگاههای اجرایی محلی را به ستاد بودجه وزارتخانه های ذیربط و یک نسخه آن را به سازمان برنامه و بودجه ارسال می نمایند.

ه- شرکت های دولتی، بانک و مؤسسات وابسته به دولت که تحت عنوان جداگانه ای در بودجه کل کشور منظور می شود بودجه پیشنهادی خود را به ستاد بودجه وزارتخانه های ذیربط ارسال می نمایند. بودجه شرکت های دولتی قبلاً باید به تصویب مجامع عمومی و مراجع صلاحیتدار آنها برسد.

و- ستاد بودجه وزارتخانه ها پس از بررسی و تأیید بودجه تلفیق شده را به سازمان برنامه و بودجه ارسال می نماید.

ز- در سازمان برنامه و بودجه، بودجه مربوطه در واحدهای تخصصی (مدیریت) که کارشناسان دولتی هستند و به لحاظ نظارتی که این کارشناسان بایستی بر اجرای بودجه در دستگاههای مربوط داشته باشند نوعاً ارتباط تقریباً مستمر بین مدیریت های دستگاه برنامه ریزی (سازمان برنامه و بودجه) و سایر دستگاههای دولتی وجود دارد و این ارتباط

مستمر و آشنایی باعث می شود که کارشناسان بودجه نسبت به مسائل و مشکلات دستگاهها اشراف کافی داشته و بتوانند بودجه پیشنهادی دستگاهها را در انطباق با سیاستها و خط مشی های اقتصادی کشور که در بخشنامه بودجه به دستگاهها ابلاغ گردیده است مورد رسیدگی قرار دهند.

در این مرحله سازمان برنامه و بودجه بودجه های پیشنهادی دستگاههای اجرایی و محلی را در ستادهای مختلف بررسی و پس از تأیید و هماهنگی تلفیق نموده و جهت بررسی و تصویب به شورای اقتصاد تسلیم می نماید.

ح- شورای اقتصاد پس از بررسی و تأیید بودجه به هیئت دولت تسلیم و پس از بررسی و تصویب هیئت دولت توسط ریاست جمهوری به عنوان لایحه بودجه از طرف دولت به مجلس تقدیم می شود، طبق قانون لایحه بودجه کل کشور باید متتها تا پنجم دیماه هر سال به قوه مقننه تقدیم شود.

تصویب بودجه

دومین مرحله از مراحل چهارگانه بودجه مرحله تصویب بودجه است که از وظایف قوه مقننه می باشد چون بودجه توسط قوه مجریه تهیه و تنظیم و به منظور تصویب به مجلس تقدیم می شود اصطلاحاً «لایحه بودجه» نامیده می شود که پس از تصویب به صورت قانون برای اجراء به دولت ابلاغ می گردد.

اصل پنجاه و دوم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در رابطه با بودجه مقرر داشته: بودجه سالانه کل کشور به ترتیبی که در قانون مقرر می شود از طرف دولت تهیه و برای رسیدگی و تصویب به مجلس شورای اسلامی تسلیم می گردد. هر گونه تغییر در ارقام بودجه نیز تابع مراتب مقرر در قانون خواهد بود. به سبب اهمیت تصویب بودجه در قوانین و مقررات و آئین نامه های داخلی مجالس قانونگذاری و نیز گاهی سنن و رسوم در کشورهای مختلف جهان مناسک و تشریفات و رویه های خاصی را برای

رسیدگی لایحه بودجه قایل شده و پیش بینی کرده است. از جمله در آئین نامه داخلی مجلس شورای اسلامی مقررات خاصی برای رسیدگی و تصویب بودجه در مجلس وجود دارد که به شرح زیر می باشد:

ماده ۱۰۶- لایحه بودجه کل کشور و یا چند دوازدهم و متمم آن یک شوری خواهد بود و درباره کلیه پیشنهادهای اصلاحی و یا الحاقی طبق معمول عمل خواهد شد.
ماده ۱۰۷- هنگام طرح لایحه بودجه در مجلس جلسات باید بلاانقطاع در کلیه ایام هفته غیر از جمعه و تعطیلات رسمی، حداقل روزی چهار ساعت منعقد گردد و تا موقعی که شور و مذاکره پایان نیافته و رأی مجلس اخذ نشده است از دستور خارج نمی شود.

تبصره- اگر مطالب فوری و فوتی اعم از لوایح و طرحهای دوفوریتی و غیره پیش آید که به تشخیص مجلس تأخیر آن موجب زیان جبران ناپذیری باشد در این صورت برای طرح و تصویب آن زمانی معین می شود. همچنین در مورد فرصت نطق در مورد موافقت و مخالفت با لایحه بودجه بر اساس مفاد بند ج ماده ۷۶ برای نمایندگان به شرح زیر مقرر گردیده است: برای مذاکره در باب کلیات طرح بودجه سالانه کشور ده

ساعت نو برای هر نیم ساعت و برای متمم بودجه و یک دوازدهم و دو دوازدهم پنج ساعت و برای ناطق نیم ساعت.

منظور از مرحله تصویب بودجه، تصویب بودجه پیشنهادی دولت توسط قوه مقننه می باشد اصل تصویب بودجه دولت توسط قوه مقننه از اصول و موازین متداول بودجه ریزی در تمام کشور های تلقی می گردد. تصویب بودجه به مفهوم تأیید و تجویز برنامه

های مالی دولت به وسیله قوه مقننه است. در این مرحله، بودجه ای که دولت تهیه و پیشنهاد نموده است قبل از شروع سال مالی اجرای بودجه به صورت قانون در می آید.

در ایران، لایحه بودجه بعد از تقدیم به مجلس جهت رسیدگی به کمیسیون تخصصی

مربوط ارجاع می شود. کمیسیون مذکور، بعد از بررسی درآمدهای پیش بینی شده و

اعتبارات برآورده شده برای برنامه های، طرحها و فعالیتهای دستگاههای دولتی و سایر

اعتبارات منظور شده در بودجه گزارش لازم حاوی نظرات و پیشنهادهای اصلاحی را

برای طرح در مجلس تهیه می نماید، گزارش مذکور همراه با لایحه پیشنهادی، در جلسه

عمومی مجلس تهیه می نماید، گزارش مذکور همراه با لایحه پیشنهادی، در جلسه

عمومی مجلس مطرح و بعد از بررسیها و تعدیلات لازم تصویب می شود. بودجه بعد از

تصویب به دولت ابلاغ و از طرف رئیس جمهور جهت اجرا به کلیه دستگاههای دولتی

ابلاغ می گردد.

اجرای بودجه

سومین مرحله از مراحل بودجه و مهمترین مرحله اجرای بودجه است. برنامه ها و

عملیات درآمدها، هزینه ها همه پیش بینی و برآورد هستند و به همین سبب گاه با

واقعیتها تطبیق ننموده و انجام تغییراتی را لازم می سازد. برای پرهیز از چنین وضعی و

یا به حداقل رسانیدن تغییرات در موقع تهیه و تنظیم بودجه باید کوشش فراوان نمود. که

بر اساس اطلاعات و تجربیات و با بکارگیری روشهای سنجیده و نوین بودجه بندی

پیش بینی ها و برآورد تا حد امکان به حقیقت واقعیت نزدیک و نزدیکتر باشد ولی این به تنهایی کافی نیست. اگر به هنگام اجرای بودجه تشکیلات صحیح مدیریت منطقی، افراد متخصص، ماهر و ورزیده در کار، روشهای کامل و قابل اعتماد حسابداری و

گزارش گیری و عوامل دیگر مورد نیاز را نداشته باشیم بودجه را به ترتیبی که پیش بینی کرده ایم قابل اجرا نخواهد بود و ما را به هدف مطلوب و مورد انتظار نمی رساند. در اجرای بودجه لازم است که محتوای بودجه همواره مورد نظر باشد و بر این اساس در اجرای بودجه تأکید بر روی مصرف اعتبارات است در راه وصول به هدفها و نه صرفه جویی در آن. نتیجه منطقی صرفه جویی در اعتبارات (به شرط درست برآورد شدن ارقام

بودجه) انجام نشدن قسمتی از عملیات و برنامه ها و عدم وصول به اهداف دولت است که به هیچوجه مطلوب نیست. اجرای بودجه از وظایف و اختیارات خاص دولت است و آن عبارت است از کلیه عملیات و اقداماتی که جهت وصول درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و انجام هزینه های پیش بینی شده در بودجه مصوب و ثبت ارقام مربوطه. در ایران بودجه مصوب بعد از ابلاغ به دولت و دستگاههای دولتی اجازه می دهد که

درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار منظور در بودجه مصوب را طبق قوانین و مقررات مربوط وصول و هزینه های وزارتخانه و مؤسسات دولتی و سایر اعتبارات منظور در بودجه را در حدود وصولی درآمدها و براساس تخصیص اعتبار، تعهد و با رعایت قوانین و مقررات مربوط در سال اجرای بودجه پرداخت نمایند.

در اجرای بودجه نکات اساسی زیر باید همواره مورد توجه قرار گیرد.

الف- اجرای بودجه باید در جهت به انجام رساندن برنامه های مصوب و وصول به هدفهای منظور در قانون بودجه باشد.

ب- هیچگونه تعهد و هزینه ای نباید خارج از اعتبارات مصوب به عمل آید.

ج- رعایت قوانین، مقررات، تشریفات و سایر محدودیتهای مصوب حاکم بر بودجه الزامی است.

د- اجرای بودجه به نحو صحیح با برقراری سیستم و روش مناسب حسابداری به بنحوی که نظارت بر تعهدات و پرداختها را در فواصل زمانی مناسب امکان پذیر نماید.

همانطوریکه قبلاً نیز اشاره شد پس از تصویب بودجه در مجلس شورای اسلامی بودجه مصوب با قانون بودجه از طرف ریاست جمهوری برای اجراء به دولت ابلاغ می شود و دولت نیز توسط سازمان برنامه و بودجه به نوبه خود اعتبار و یا اعتبارات مربوط به هر یک از دستگاههای دولتی را برای اجراء به آنها ابلاغ می نماید. با توجه به این امر که جزئیات و شرح تفصیلی عملیات دستگاههای دولتی با توجه به تعداد و تنوع دستگاهها و وظایف آنها در قانون بودجه قابل منظور نمی باشد لذا ملزم به مبادله موافقتنامه می باشند.

موافقتنامه

موافقتنامه سندی است که شرح عملیات مربوط به بودجه مصوب را نشان می دهد
این سند بین سازمان برنامه و بودجه و هر یک از دستگاههای اجرایی مورد توافق قرار
می گیرد و فرمهای تهیه شده به امضاء طرفین می رسد. در مورد اعتبارات طرحهای
عمرانی موافقتنامه طرح و در مورد اعتبارات بودجه جاری موافقتنامه مصوب در بودجه
کل کشور از دریافت وجه تا پرداخت به ذینفع در فصل آینده تشریح می گردد.

نظارت بر بودجه

نظارت با کنترل بودجه آخرین مرحله از مراحل بودجه است. اصولاً کنترل بودجه به
دو نوع کنترل مالی و کنترل اداری تقسیم می شود. کنترل مالی از طریق استقرار و
نگهداری سیستم حسابداری برای ثبت درآمد و هزینه اعمال می گردد. منظور از کنترل
اداری این است که بودجه به عنوان وسیله مؤثری برای نیل به هدفها به کار می رود.
برخلاف کنترل مالی که منظور اصلی عدم تجاوز هزینه های دولت از اعتبار مصوب
صرفنظر از عملیات است. در کنترل اداری هدف در وهله اول به چگونگی نتایج حاصله
از پرداخت مخارج معطوف می گردد زیرا ممکنست وجهی که پرداخت شده در حدود
اعتبارات مصوب باشد ولی در مقابل کار قابل توجهی صورت نگرفته باشد با این وصف
می توان سیستم حسابها را بنحوی تنظیم کرد که علاوه بر کنترل مالی به پیشرفت
عملیات طبق برنامه نیز کمک نماید. نظارت اداری بر بودجه در ایران توسط دستگاه
مسئول امور مالی کشور (وزارت امور اقتصادی و دارایی) و دستگاه برنامه ریزی کشور

(سازمان برنامه و بودجه) انجام می گیرد. طبق قانون محاسبات عمومی کشور ذیحسبان که نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی بوده و با حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی اداره مالی دستگاههای دولتی را در مرکز و شهرستانها عهده دار می باشند بر نحوه مصرف بودجه دستگاهها نظارت نموده و مراقبت می نمایند که اعتبارات بودجه در محل و موضع خود به مصرف برسد.

ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی: ذیحساب ماموری 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 ها و مؤسسات و شرکتهای دولتی و دستگاههای اجرایی محلی و مؤسسات و نهادهای عمومی و غیر دولتی به این سمت منصوب می شود و انجام سایر وظایف مشروحه زیر را به عهده خواهد داشت:

۱- نظارت بر امور مالی و محاسباتی و نگهداری و تنظیم حسابها بر طبق قانون و ضوابط و مقررات مربوط به صحت و سلامت آنها.

۲- نظارت بر حفظ اسناد و دفاتر مالی.

۳- نگاهداری و تحول وجوه و نقدینه ها و سپرده ها و اوراق بهادار.

۴- نگاهداری حساب اموال دولتی و نظارت بر اموال مذکور.

تبصره ۱- ذیحساب زیر نظر رئیس دستگاه اجرایی وظایف خود را انجام می دهد.

تبصره ۲- ذیحساب مؤسسات و نهادهایی عمومی غیر دولتی (موضوع ماده ۵ قانون محاسبات) در مورد وجوهی که از محل درآمد عمومی دریافت می دارند، با حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی و با موافقت آن دستگاه منصوب خواهد شد.

همانطوریکه ملاحظه می گردد از یک طرف نقش ذیحساب در دستگاه اجرایی و ارتباط او با دستگاه و چارچوب وظایف و مسئولیتهای او را مشخص می کند و از طرف دیگر مهمترین ابزار اعمال مسئولیتهای نظارتی وزارت امور اقتصادی و دارایی در نظام مالی کشور را معرفی و تبیین می نماید.

از اینرو نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی و شرکتهای دولتی از نظر انطباق پرداختها با مقررات قانون محاسبات عمومی و سایر قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است و نظارت عملیاتی بر بودجه توسط سازمان برنامه و بودجه انجام می شود. نظارت عملیاتی دولت بر اجرای فعالیتهای و طرحهای عمرانی که هزینه آنها از محل اعتبارات جاری و عمرانی منظور در قانون بودجه کل کشور تأمین می شود به منظور ارزشیابی و مقایسه با هدفها و مقایسه پیشرفت کار بعهد سازمان برنامه و بودجه می باشد. از نظر زمانی نیز می توان نظارت را به سه طریق نظارت قبل از خرج، نظارت ضمن خرج و نظارت بعد از خرج تقسیم نمود.

دستگاههای دولتی مکلفند در هر سال و قبل از شروع به فعالیتهای خود موافقتنامه با سازمان برنامه و بودجه مبادله نمایند. این اقدام را میتوان نوعی نظارت قبل از خرج

دستگاه برنامه ریزی کشور به نحوه خرج بودجه تلقی نمود که سازمان برنامه و بودجه این نظارت را انجام دهد.

همچنین دستگاه های دولتی صرفاً در حدود اعتباراتی که به آنها تخصیص داده می

شود ایجاد تعهد نمایند و تخصیص اعتبار نیز در حدود امکانات مالی کشور و بر اساس

اهمیت نیازها و اولویتها داده می شود. پس مبادله موافقتنامه و نیز مکانیسم تخصیص از

ابزارهای کنترل قبل از خرج هستند. همانطوریکه قبلاً اشاره شد کمیته تخصیص متشکل

از مسئولین وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان برنامه و بودجه می باشد.

نظارتی که ذیحسابان بعنوان عاملین خزانه کشور در امر وصول درآمدها و پرداخت

هزینه ها و در اجرای وظایف روزمره خود انجام دهند و همچنین نظارتی که سازمان

برنامه و بودجه ملکف است توسط عوامل خود از پیشرفت کار طرحها و فعالیتهای

دستگاههای اجرایی به عمل می آورد می توان از نظارت ضمن خرج دانست.

با توجه به این موضوع که بر اساس مفاد قانون محاسبات دستگاههای دولتی

مکلفند صورتحساب دریافت و پرداخت هر ماه را منتهی تا پایان ماه بعد به وزارت امور

اقتصادی و دارایی ارسال دارند و وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز مکلف است

حساب عملکرد بودجه هر سال را منتهی تا پایان سال بعد تهیه و جهت تهیه گزارش

تفریغ بودجه به دیوان محاسبات ارسال دارد و از طرفی سازمان برنامه و بودجه نیز

مکلف است گزارشهای مربوط به پیشرفت عملیات عمرانی و بودجه کل کشور را به

شرح زیر تنظیم و به ریاست جمهوری اسلامی تسلیم نماید.

۱- گزارشهای شش ماهه حاوی پیشرفت عملیات و مشکلات اجرای طرحها و فعالیتهای توجه به پرداختهای انجام شده و همچنین پیشنهادهای مشخص جهت رفع این مشکلات.

۲- گزارش اقتصادی سالانه شامل تجزیه و تحلیل وضع اقتصادی کشور در سال گذشته پیش بینی وضع جاری سالجاری و سال بعد.

می توان مجموعه اقدامات اخیر را نیز نظارت بعد از خرج تلقی نمود.

بودجه متداول

بودجه متداول یا سنتی بودجه ای که در آن اعتبارات هر سازمان دولتی به تفکیک فصول و مواد هزینه مشخص می گردد در این روش بودجه ریزی نوع و ماهیت هزینه نشان داده می شود، ولی مشخص نیست که هر هزینه برای نیل به کدام هدف و منظور یا اجرای کدام فعالیت یا برنامه خاص انجام شده است. یکی از علل اصلی استفاده گسترده از روش بودجه ریزی متداول ارتباط نزدیک این روش با حسابداری دولتی و امکان

اعمال کنترل بودجه ای مناسب می باشد. زیرا در طبقه بندی اعتبارات بر حسب فصول و مواد برای هر یک از مخارج جاری و سرمایه ای اعتباری معین تصویب می شود تا هزینه های مربوط به کالا و خدمات خریداری شده در سال اجرای بودجه در محدوده مصوب انجام شوند.

بدیهی است هر اندازه که اعتبارات مصوب و فصول و مواد هزینه بیشتری تقسیم شوند به همان میزان انعطاف پذیری اجرای بودجه و وسیعتر شدن اختیارات مسئولان اجرای بودجه خواهد شد.

بودجه عملیاتی

در بودجه عملیاتی بر تفکیک اعتبارات به وظایف برنامه ها و فعالیتها و طرحها حجم عملیات و هزینه های اجرای عملیات دولت و دستگاههای دولتی طبق روشهای عملی و فنی و مانند حسابداری قیمت تمام شده محاسبه و اندازه گیری می شود، ارقام پیش بینی

شده در بودجه عملیاتی باید مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه ها و عملیات و نیز قیمت تمام شده می باشد. در بودجه عملیاتی از حجم عملیات طبق موازین فنی دقیقاً اندازه گیری بعمل می آید و هزینه عملیات طبق فنون و روشهای مختلف مانند حسابداری قیمت تمام شده با «اندازه گیری کار» محاسبه می شود.

در بودجه عملیاتی مانند منابع مالی بکار رفته در برنامه ها و عملیات خدمات و

کالاهای تولید شده و حاصل نهایی در هر یک از واحدهای سازمانی ارتباط داده می شوند. مثلاً مواد و مصالح ساختمانی خریداری شده توسط یک سازمان دولتی بخشی از قیمت تمام شده جاده، پل یا ساختمان تلقی و طبقه بندی می شود زیرا این مواد حاصل نهایی خاصی را به وجود می آورد که از وظایف و اهداف سازمان دولتی می باشد بدین ترتیب کالا و خدمات خریداری شده با تولید نهایی ارتباط داده می شود. این نوع طبقه

بندی اسناد و مدارک قابل استناد و واقعی را در کارایی برای سطوح مختلف مدیریت مشخص می سازد و جهت اتخاذ تصمیمات مالی و اقتصادی و تعیین اولویتها مورد استفاده قوه مقننه دولت و دستگاههای دولتی قرار می گیرد.

بودجه برنامه ای

بودجه برنامه ای است که در آن اعتبارات بر حسب وظایف برنامه ها و فعالیتهای سازمان دولتی در سال مالی اجرای بودجه پیش بینی شده باشد. به عبارت دیگر در بودجه برنامه ای مشخص می شود که دولت و دستگاههای دولتی در سال اجرای بودجه

اولاً دارای چه اهداف و وظایف و مقاصد مصوب می باشند. ثانیاً برای نیل به اهداف باید کدام برنامه ها، عملیات و فعالیتهای را با چه میزان اعتبار انجام داد. ضمناً اعتبارات هر یک از برنامه ها، فعالیتهای در قالب فصول و مواد هزینه پیش بینی می گردد.

در بودجه برنامه ای مبنای برآورد هزینه همان عملیات دستگاه است که بر حسب برنامه ها و فعالیتهای طبقه بندی می شود و دسته بندی هزینه به تفکیک فصول و مواد

هزینه در قالب برنامه و فعالیت انجام می گردد. به عبارت دیگر در بودجه برنامه ای ابتدا برنامه و یا فعالیت مشخص بر اساس حجم کار پیش بینی می شود و در مرحله دوم هزینه اجرای آن بر حسب فصول و مواد هزینه برآورد می گردد.

با توجه به اینکه برنامه جزئی از وظیفه است لذا بودجه برنامه ای از آنجا که برنامه بالاترین سطح طبقه بندی کارهای اجرایی یک دستگاه است مراتب بالاتر سازمان را در

بر می گیرد. به عبارت دیگر یک وظیفه از چند برنامه تشکیل شده است. مثلاً وظیفه آموزش و پرورش ممکن است به برنامه های زیر تقسیم شود:

برنامه آموزش ابتدایی - برنامه آموزش راهنمایی - برنامه آموزش متوسطه - برنامه

آموزش کودکان استثنایی - برنامه امور تربیتی و پرورشی.

برنامه تربیت معلم آموزش عمومی - برنامه و تحقیق و بررسی - برنامه خدمات اداری -

برنامه خدمات رفاهی - برنامه ورزش در مدارس.

هر کدام از برنامه ها نیز به یک یا چند فعالیت یا طرح تقسیم می گردد.

فصل چهارم:

کاربرد سرفصلهای بودجه ای

۱- کاربرد سرفصلهای بودجه ای

الف- به ازای مصوب ابلاغی برنامه ای و ردیفهای فرعی ثبت زیر انجام می گیرد.

اعتبار مصوب

دستگاه اجرایی

ب- معادل میزان تخصیص ابلاغی از محل اعتبارات مصوب

تخصیص اعتبار

اعتبار مصوب

ج- ضمناً معادل حجم تخصیص داده شده از محل اعتبارات ردیفهای عمومی ثبت زیر

انجام می گیرید.

تخصیص اعتبار

دستگاه اجرایی

د- دستگاههای اجرایی دارای سیستم بودجه متمرکز معادل اعتبار حواله شده و ابلاغی

به واحدهای تابعه در شهرستانها حسب مورد ثبت های زیر انجام می گیرد.

۱- د حوالجات استانها. بودجه برنامه ای

تخصیص اعتبار

۲- د حوالجات استانها. ردیفهای عمومی

تخصیص اعتبار

۳- د حوالجات استانها. ردیفهای فرعی

تخصیص اعتبار

عملیات بستن حسابهای بودجه ای:

دستگاه اجرایی

اعتبار مصوب

تخصیص اعتبار

حوالجات استانها. بودجه برنامه ای

حوالجات استانها. ردیفهای عمومی

حوالجات استانها. ردیفهای فرعی

۲- کاربرد سرفصهای دریافت و پرداخت

الف- به ازای خزانه یا سایر منابع حسب مورد ثبت زیر انجام می گیرد.

بانک پرداخت عمومی

دریافت از خزانه. بودجه برنامه ای

بانک پرداخت عمومی

دریافتی از خزانه. ردیفهای عمومی

بانک پرداخت عمومی

دریافتی بابت سایر منابع

ب- ثبت عملیات مربوط به تنخواه گردان، معادل و جوه دریافتی بابت تنخواه گردان

ب- ۱ بانک پرداخت عمومی

تنخواه گردان حسابداری

هنگام پرداخت تنخواه گردان به کارپرداز یا اداره تدارکات اقدام به ثبت زیر می شود.

ب- ۲- تنخواه گردان پرداختی

بانک پرداخت عمومی

در صورت پرداخت معادل اسناد ارائه شده حسب مورد به صورت زیر ثبت خواهد شد.

ب- ۳- هزینه بابت بودجه برنامه ای

بانک پرداخت عمومی

هزینه ردیفهای عمومی دولت

بانک پرداخت عمومی

هزینه بابت کد فرعی

بانک پرداخت عمومی

پرداختی سایر منابع

بانک پرداخت عمومی

ج- هنگام پرداخت پیش پرداخت!

پیش پرداخت سالجاری

د- هنگام پرداخت علی الحساب:

علی الحساب سال جاری

بانک پرداخت عمومی

ه- در هنگام قطعی شدن پیش پرداخت یا علی الحساب حسب مورد یکی از حالاتنا

زیر بوجود زیر بوجود می آید:

ه-۱- مبلغ هزینه معادل پیش پرداخت یا علی الحساب می باشد:

هزینه بابت بودجه برنامه ای

پیش پرداخت سالجاری

ه-۲- مبلغ هزینه کمتر از پیش پرداخت یا علی الحساب می باشد و تفاوت به صورت

نقد به حساب بانکی واریز می گردد:

هزینه بابت بودجه برنامه ای

بانک خدمات عمومی

پیش پرداخت سالجاری

هزینه بابت بودجه برنامه ای

بانک خدمات عمومی

پیش پرداخت سالجاری

ضمناً چنانچه اسناد هزینه کمتر از مبلغ پیش از پرداخت یا علی الحساب باشد و در

چندین مرحله تحویل گردد از همان ثبت (ه-۱) استفاده می نمایم تا کل پیش پرداخت

یا علی الحساب تسویه گردد و در صورت مانده مبلغ به صورت نقد از ثبت (ه-۲) استفاده می شود.

ه-۳- مبلغ هزینه بیشتر از علی الحساب یا پیش پرداخت می باشد:

هزینه بابت بودجه برنامه ای

پیش پرداخت سال جاری

بانک پرداخت عمومی

هزینه بابت بودجه برنامه ای

علی الحساب سالجاری

بانک پرداخت عمومی

یعنی ما به التفاوت به صورت وجه نقد بحساب سازمان دولتی واریز می گردد.

ز- پرداخت حقوق و مزایا

۱) هنگام پرداخت مساعده معادل نصف خالص پرداختی حقوق و مزایای ماهانه:

حساب موقت بانکی. اسناد حقوق و مزایا

بانکی پرداخت عمومی

۲) هنگام پرداخت بقیه خالص پرداخت حقوق و مزایای ماهانه به حساب کارکنان:

حساب موقت بانکی. اسناد حقوق و مزایا

بانکی پرداخت عمومی

به لحاظ برقراری کنترل ورودی اسناد حقوق و مزایای ارسالی به بانک پرداخت کند.
حقوق اسناد از سرفصلهای فوق شدیداً تأکید می گردد. بدیهی است مانده بدهکار
سرفصل حساب موقت بانکی همواره نشان دهنده میزان اسناد حقوق و مزایایی است که
به بانک ارسال شده ولی از طرف بانک پرداخت کننده تأیید و تحویل نشده است.

۳) هنگام وصول لیستهای تأیید شده از بانک مبنی بر واریز وجه به حساب های جاری
کارکنان:

هزینه بابت بودجه برنامه ای

حساب موقت بانکی. اسناد حقوق و مزایا

بانک پرداخت عمومی. بابت مالیات

بانک پرداخت عمومی. بابت بیمه

بانک پرداخت عمومی. بابت بازنشستگی

بانک پرداخت عمومی. سایر بدهیها.

ح - هنگام واریز کسورات قانونی به حسابهای مربوطه:

هنگام واریز بیمه و مالیات مکسوره به حسابهای مربوطه:

حساب درآمدهای ارسالی

حساب درآمدهای عمومی و وصولی

هنگام واریز بازنشستگی مکسوره بحسابهای مربوطه:

کسور بازنشستگی ارسالی

کسور بازنشستگی وصولی

توضیح آنکه برای بدهی های کارکنان به اشخاص ثالث سرفصلی پیش بینی شده و وجوه مذکور طی چکهای جداگانه بضمیمه فهرست بدهی جهت واحدهای مربوط ارسال می گردد. و یا می توان در عملیات فوق به جای بستنکار نمودن چهار بار حساب بانک (صدور چهار فقره چک) می توان با صدور یکفقره چک برای مالیات

بازنشستگی بیمه و یا سایر بدهیها دروجه ذنیف پرداخت نمود. در این صورت هنگام وصول لیستهای تأیید شده از بانک مبنی بر واریز وجه به حساب جاری کارکنان و با عنایت به این مسئله که چنانچه وجوه مکسور به حسابهای غیر از خزانه واریز شود از سر فصل حسابهای درآمد های وصولی غیر قابل انتقال و درآمدهای ارسالی غیر قابل انتقال استفاده می شود خواهیم داشت:

هزینه بابت بودجه برنامه ای

حسابهای موقت بانکی. اسناد حقوق و مزایا

درآمدهای وصولی غیر قابل انتقال. مالیات

درآمدهای وصولی غیر قابل انتقال. بیمه

کسور بازنشستگی وصولی

سایر کسورات وصولی

و در هنگام واریز کسورات قانونی به حسابهای مربوطه به شرح زیر با صدور یک فقره

چک کسورات به حساب ذینفع واریز می گردد.

درآمدهای ارسالی غیر قابل انتقال. مالیات

درآمدهای ارسالی غیر قابل انتقال. بیمه

کسورات بازنشستگی ارسالی

سایر کسورات ارسالی

بانک پرداخت عمومی

چون در دستورالعمل حسابداری برای بدهیهای کارکنان به اشخاص ثالث سرفصلی پیش

بینی نشده و در ثبتهای فوق تحت عنوان سایر کسورات وصولی و سایر کسورات

ارسالی استفاده شده مستقیماً میتوان حساب بانک پرداخت عمومی را بستانکار نمود.

(چک صادر نمود) و به ضمیمه فهرست بدهیها به واحدهای مربوطه ارسال نمود یعنی:

هزینه بابت بودجه برنامه ای

حساب موقت بانکی. اسناد حقوق و مزایا

درآمدهای وصولی غیر قابل انتقال. بیمه

کسور بازنشستگی وصولی

معادل سایر کسورات و بدهی کارکنان به اشخاص ثالث = بانک پرداخت عمومی

و در هنگام واریز کسورات قانونی به حساب قانونی به حسابهای مربوطه:

درآمدهای ارسالی غیر قابل انتقال. مالیات

کسور بازنشستگی ارسالی

بانک پرداخت عمومی

عملیات حسابهای دریافت و پرداخت

چنانچه ذیحسابی برای انجام پرداختهای خود از تنخواه گردان حسابداری استفاده نمی

کنند نحوه ثبت انتقال مانده مصرف نشده و واریز آن به خزانه به شرح زیر است:

۱- موجودی نقدی را به سه سال بعد منتقل می نماییم.

حساب انتقالی تا پایان سال

حساب بانک پرداخت عمومی

یا

۲- ثبت زیر در دفاتر سال جدید و انتقال موجودی با صدور فرم برگشتی به خزانه

صورت می گیرد:

افتتاح در سال جدید = بانک پرداخت عمومی

حساب انتقالی آغاز سال

انتقال به خزانه در سال جدید = حساب انتقالی آغاز سال

بانک پرداخت عمومی

چنانچه ذیحسابی برای انجام عملیات خود از تنخواه گردان به حسابداری استفاده مینماید ثبت انتقال مانده مصرف نشده و واریز آن به خزانه به شرح زیر عملیات فوق خواهد بود با این تفاوت که به جای سر فصل دریافتی از خزانه از تنخواه گردان حسابداری استفاده می شود. شرح عملیات انتقال مانده و واریز تنخواه گردان به صورت ثبت صفحه بعد می باشد ضمناً در صورتیکه کسورات قانونی به حسابهای غیر از خزانه واریز شود از سرفصل حسابهای «درآمدهای وصولی غیر قابل انتقال» و «درآمدهای ارسالی غیر قابل انتقالی» استفاده می شود.

انتقال مانده مصرف نشده در صورت استفاده از حساب تنخواه گردان

۱- هنگام انتقال موجودی بانک به سال بعد

حساب انتقالی پایان سال

بانک پرداخت عمومی

۲- معادل مانده مصرف نشده از بابت تنخواه گردان حسابداری ثبت زیر را انجام می

دهیم:

تنخواه گردان حسابداری

حساب انتقالی پایان سال

۳- ثبت مانده مصرف نشده در دفاتر سال جدید و انتقال موجودی با صدور فرم برگشتی:

انتقال موجودی نقد از سال قبل:

بانک پرداخت عمومی

حساب انتقالی آغاز سال

انتقال موجودی نقد به خزانه:

حساب انتقالی آغاز سال

بانک پرداخت عمومی

واریز تنخواه گردان:

بدنبال ثبت عملیات فوق و انتقال مانده مصرف نشده عملیات واریز تنخواه گردان به

شرح زیر می باشد:

الف- برای آن دسته از اسناد قطعی که در پایان سال از محل تنخواه گردان حسابداری

پرداخت گردیده و وجه آن تا پایان سال قبل دریافت نشده درخواست وجه به خزانه

ارسال و در آن قید می شود که به حساب تنخواه گردان حسابدای محسوب و واریز

گردد و ثبت زیر در دفاتر انجام می گیرد. (برحسب مورد)

الف- ۱- تنخواه گردان حسابداری

دریافتی از خزانه. بودجه برنامه ای

الف- ۲- تنخواه گردان حسابداری

دریافتی از خزانه. بودجه برنامه ای

ب- مانده حسابهای پیش پرداخت و علی الحساب جاری نیز به پای تنخواه گردان حسابداری واریز و به شرح زیر در دفاتر ثبت می شود:

تنخواه گردان حسابداری

در سال بعد با حساب التتالی آغاز سال و پیش پرداخت یا علی الحساب سال قبل افتتاح:

پیش پرداخت سال جاری

علی الحساب سال جاری

در صورتیکه ذیحسابی از تنخواه گردان استفاده نمی نماید در ثبت فوق از حساب دریافتی از خزانه استفاده می شود.

پس از انجام عملیات انتقال مانده مصرف نشده و واریز تنخواه گردان حسابداری بر حسب مورد به یکی از روشهای مذکور عملیات زیر جهت تهیه تراز بسته بعمل می آید.

بدیهی است در مورد تنخواه گردان پرداخت بموقع از طرف کارپرداز و اداره تدارکات اقدام خواهد شد و نسبت به ارائه اسناد هزینه یا واریز وجه نقد پایان سال اقدام می

گردد و ثبت زیر انجام و مانده حساب تنخواه گردان پرداخت صفر می شود.

۱- ارائه اسناد هزینه به میزان تنخواه گردان پرداخت و احتساب هزینه ها به این حساب:

هزینه بابت بودجه برنامه ای

تنخواه گردان پرداخت

۲- ارائه اسناد هزینه به میزان کمتر از تنخواه گردان پرداخت و واریز وجه نقد تا میزان دریافتی تنخواه گردان پرداخت توسط کارپردا یا اداره تدارکات.

هزینه بابت بودجه برنامه ای

بانک پرداخت عمومی

تنخواه گردان پرداخت

۳- اسناد هزینه ارائه نگردیده و کل مبلغ وجه دریافتی بابت تنخواه گردان پرداخت توسط کارپرداز با اداره تدارکات بحساب بانک جهت تسویه تنخواه گردان پرداخت واریز می

گردد.

بانک پرداخت عمومی

تنخواه گردان پرداخت

عملیات بستن حسابهای دریافت و پرداخت:

دریافتی از خزانه بابت بودجه برنامه ای

دریافتی از خزانه بابت ردیفهای عمومی

دریافتی از خزانه بابت ردیفهای فرعی

دریافتی بابت سایر منابع

هزینه ردیفهای عمومی

هزینه ردیفهای فرعی

پرداختی سایر منابع

بستن حساب درآمدها:

درآمدهای عمومی وصولی

درآمدهای عمومی ارسالی

درآمدهای خصوصی وصولی

درآمدهای خصوصی ارسالی

درآمدهای ارسالی غیر قابل انتقال

درآمدهای وصولی غیر قابل انتقال

کسور بازنشستگی وصولی

کسور بازنشستگی ارسالی

۳- وجوه بازنشستگان و موظفین

الف- گروه حسابهای دریافت و پرداخت بابت بازنشستگان و موظفین

ب- استرداد وجوه کسور بازنشستگی

یکی دیگر از وجوه مستقلى که میتوان به طور جداگانه در حیطه فعالیتهاى مالی

ذیحساب مورد مطالعخ قرارداد مجموعه حسابهای مربوط به دریافت و پرداخت حقوق

بازنشستگان و موظفین است. قبل از ثبت عملیات حسابداری این گروه حسابها در دفاتر

ذیحسابی برای آشنایی دانشجویان عزیز با خصوصیات بازنشستگان و موظفین که مورد

بحث قرار می گیرد لازم است ذیلاً اشاره ای به بعضی از موارد آن بنماییم.

بازنشسته- بر اساس بند ح ماده ۱۲۴ قانون استخدام کشوری «وضع مستخدمی است که

طبق قانون به موجب حکم رسمی مراجع صاحبید از حقوق بازنشستگی استفاده می

کند.

ضمناً منظور از بازنشستگان و موظفین در این فصل منحصراً وضعیت بازنشستگان و

موظفین دستگاههای اجرایی مشمول قانون استخدام کشوری است که در حال حاضر

یکی از سازمان های تحت پوشش سازمان مدیریت و برنامه ریزی است. (سازمان برنامه

و بودجه با سازمان امور اداری و استخدامی امور اداری و استخدامی ادغام و سازمان

واحدی را به نام مدیریت و برنامه ریزی تشکیل داده اند همچنین سازمان بازنشستگی

کشوری و مرکز آموزش مدیریت دولتی و سازمان اسناد ملی ایران تحت پوشش سازمان

مذکور می باشد).

موظفین (وظیفه بگیر)

وظیفه بگیران شامل دو گروهند:

گروه اول وضعیت مستخدمینی است. که طبق مفاد ماده ۷۹۸۰ قانون استخدام کشوری

قادر به کار کردن نبود. و از حقوق تصریح شده در قانون مذکور استفاده می کنند.

ماده ۷۹- هر گاه مستخدم رسمی علیل و یا به علت حادثه ای ناقص شود به نحوی که

از کار کردن باز بماند حقوق وظیفه ای برابر با یک سی ام $\frac{1}{30}$ متوسط حقوق ضرب در

سنوات خدمت دریافت خواهد کرد. مشروط بر اینکه از متوسط حقوق او تجاوز نکند.

تبصره ۱- در صورتیکه سنوات خدمت مسخدم موضوع این ماده از ۱۵ سال کمتر باشد

خدمت او ۱۵ سال منظور می شود.

تبصره ۲- در صورتیکه مستخدم مذکور در این ماده فوت شود نصف حقوق وظیفه او با

رعایت شرایط قانونی به وراثت وی تعلق می گیرد.

ماده ۸۰- هر گاه مستخدم رسمی به علت حادثه ناشی از کار یا سبب انجام وظیفه علیل

یا ناقص شود به نحوی که از کار کردن باز بماند تمام حقوق او به عنوان حقوق وظیفه

در مورد وی برقرار می گردد.

گروه دوم وراث قانونی متوفی (فرزندان، پدر، مادر، زوج و زوجه دائمی) که در کفایت مستخدم بوده اند بر اساس و شرایط مندرج در قانون استخدام کشوری حقوق وظیفه به آنان تعلق می گیرد.

سازمان بازنشستگی کشوری:

هر چند در ایران باستان بخصوص در دروان هخامنشیان ۷۰ سالگی سن بازنشستگی کارکنان دولت بوده که حکایت از اهمیت این امور برای دوران خدمت می باشد ولی به طور مدون مبدأ مقررا بازنشستگی را باید سال ۱۳۰۱ دانست در این سال دایره ای به نام تقاعد در اداره کل حسابداری وزارت دارایی شکل گرفت و به مرور تغییراتی یافت و در

سال ۱۳۱۳ اداره مستقلی به نام اداره کل بازنشستگی کشور تابع وزارت دارایی تشکیل گردید و از اوائل اسفند ۱۳۵۴ صندوق بازنشستگی کشوری به صورت مؤسسه ای مستقل وابسته به سازمان امور اداری و استخدامی تأسیس اساسنامه ای اداره می گردید. و در حال حاضر سازمان بازنشستگی تحت پوشش سازمان مدیریت و برنامه ریزی می باشد و به عنوان مرجع رسمی پرداخت کننده حقوق بازنشستگان و موظفین مشمول قانون استخدام کشوری است.

منابع تأمین درآمد سازمان بازنشستگی

- ۱- بر اساس ماده ۷۱ قانون استخدام کشوری کلیه دستگاههای مشمول قانون مذکور مکلفند هر ماه ۸/۵٪ از جمع حقوق و مزایای مستمر کارکنان رسمی خود را کسر و

بابت سهم مستخدمین به صندوق بازنشستگی کشوری بپردازند. (نیمه دوم سال ۷۹

کشور بازنشستگی سهم کارمند به ۹٪ و سهم دولت به ۱۳/۵٪ تغییر یافته)

۲- همچنین در اجرای ماده ۷۳ علاوه بر بودجه ماده ۷۱ کلیه دستگاهها اجرایی مکلفند

معادل ۱/۵ برابر کسور بازنشستگی فوق یعنی ۱۲/۷۵٪ بابت سهم دولت به صندوق

بازنشستگی پرداخت نمایند.

۳- کلیه کسورات ماه اول هر گونه افزایش حقوق کارمندان به نفع صندوق واریز می

گردد.

۴- در صورت عدم کفایت پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین کمک دولت از محل

درآمد عمومی بعنوان منبع تأمین درآمد صندوق به شمار می آید.

کلیه کسورات فوق تحت کسور بازنشستگی از طرف ذیحسابی به حساب سازمان

بازنشستگی کشور واریز می گردد. از طرفی بابت پرداخت حقوق بازنشستگان و

موظفین دستگاه اجرایی متبوع خود و بر اساس احکام بازنشستگی تسجیل شده از

سازمان درخواست وجه نمود و پس از دریافت وجوه توسط ذیحسابی حقوق هر یک از

بازنشستگان و موظفین به حساب پس انداز اشخاص که قبلاً افتتاح گردیده واریز می

گردد و سپس مجدداً برای پرداخت حقوق ماه بعد درخواست وجه صادر و سازمان

ذیحسابی مربوط اقدام می نماید، این عملیات مستمراً تا پایان سال ادامه دارد.

فصل پنجم :

عناوین حسابهای مورد عمل اقلام دریافتی و پرداختی بابت

بازنشستگان و موظفین

عنوان حساب کل

تنخواه گردان حسابداری بازنشستگان و موظفین

دریافتی بابت بازنشستگان و موظفین

بانک پرداخت بازنشستگان و موظفین

علی الحساب بازنشستگان و موظفین

پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین

تنخواه گردان حقوق بازنشستگان و موظفین

عنوان حساب معین

تنخواه گردان حسابداری بازنشستگان و موظفین

دریافتی بابت بازنشستگان و موظفین

بانک پرداخت بازنشستگان و موظفین

علی الحساب بازنشستگان و موظفین

پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین

تنخواه گردان حقوق بازنشستگان و موظفین

کاربرد سرفصها:

الف- برابر وجوه دریافتی از سازمان بابت تنخواه گردان حسابداری بازنشستگان و

موظفین

بانک پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین

تنخواه گردان بازنشستگان و موظفین

ب- معادل پرداخت های انجام شده بابت حقوق و بازنشستگی

ابتدا معادل خالص پرداختی چک صادر و به ضمیمه فهرست حقوق به بانک ارسال می

شود لذا جهت برقراری کنترل بیشتر از سرفصل حساب موقت بانکی حقوق بازنشستگان

و موظفین استفاده می گردد که در دستورالعمل حسابداری سرفصل فوق پیش بینی نشده

است لیکن جهت کنترل ضریب کنترل استفاده از سرفصل فوق تأکید می گردد مسلماً چنانچه حساب فوق دارای مانده بدهکار باشد فهرست توسط بانک تأیید و به ذیحسابی ارسال نگردیده است.

حساب موقت بانکی. حقوق بازنشستگان و موظفین

بانک پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین

ج- پس از اعاده لسیت تأیید شده توسط بانک به حساب پراختی منظور نموده و همزمان بابت کسورات در وجه حسابهای مربوط صادر و ثبت زیر را انجام می دهیم:

پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین

حساب موقت بانکی. حقوق بازنشستگان و موظفین

درآمدهای وصولی غیر قابل انتقال (بیمه خدمات درمانی)

سایر کسورات

لازم به ذکر است سرفصل سایر کسورات وصولی نیز در دستورلعمل حسابداری پیش بینی نشده است و در هنگام کسورات در مورد فوق می توان یک فقره چک صادر و

مبلغ مذکور را به حساب ذیربط واریز نموده و در نتیجه بابت کسورات مربوطه بانک پراخت حقوق بازنشستگان و موظفین بستانکار خواهد شد در غیر این صورت همراه با

ارسال درآمدهای کسر شده به شرح زیر عمل می کنیم:

درآمدهای ارسالی غیر قابل انتقال (بیمه خدمات درمانی)

سایر کسورات ارسالی

پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین

در ثبتهای فوق چنانچه درآمدهای مکسوره مستقیماً به حساب خزانه واریز گردد

از سرفصل درآمد عمومی و وصولی و درآمد عمومی ارسالی استفاده می گردید.

د- معادل اقلام دریافتی بعدی از سازمان بابت پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین

پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین

دریافتی بابت بازنشستگان و موظفین

ه- معادل وجوه پرداختی به عامل ذیحساب بابت تنخواه گردان پرداخت بازنشستگان

و موظفین

تنخواه گردان پرداخت، حقوق بازنشستگان و موظفین (عامل ذیحساب)

بانک پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین

و- معادل علی الحساب پرداختی به بازنشستگان تا صدور حکم بازنشستگی آنها:

علی الحساب بازنشستگان و موظفین

بانک پرداخت، حقوق بازنشستگان و موظفین

بین سرفصلهای این گروه همواره رابطه زیر برقرار است:

+پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین+بانک + تنخواه گردان حسابداری بازنشستگان و

پرداخت بازنشستگان و موظفین

=

تنخواه گردان پرداخت بازنشستگان و موظفین+ دریافتی بابت بازنشستگان و موظفین

علی الحساب بازنشستگان و موظفین

عملیات بستن سرفصلهای حسابهای بازنشستگان و موظفین

الف- مانده تنخواه گردان پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین میبایستی توسط عامل ذیحساب تسویه گردد.

ب- در صورتیکه وجوه پرداخت شده بابت حقوق بازنشستگان و موظفین از محل تنخواه گردان حسابداری بازنشستگان و موظفین تا پایان سال مالی از سازمان دریافت نشده باشد ترتیب بستن حسابها به شرح زیر خواهد بود:

(۱) معادل وجوه دریافت نشده به پای تنخواه گردان حسابداری بازنشستگان و

موظفین منظور و ثبت زیر انجام می گیرد:

تنخواه گردان حسابداری بازنشستگان و موظفین

دریافتی بابت حقوق بازنشستگان و موظفین

(۲) پس از ثبت فوق در دفاتر حساب دریافتی بابت بازنشستگان و موظفین با حساب

پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین موازنه بوده و ثبت زیر را انجام می دهیم:

دریافتی بابت حقوق بازنشستگان و موظفین

پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین

ج- پس از درج عملیات فوق در دفاتر مانده حساب بانک پرداخت حقوق بازنشستگان

و موظفین با مانده حساب علی الحساب بازنشستگان و موظفین (در صورت پرداخت

علی الحساب) با مانده تنخواه گردان حسابداری بازنشستگان و موظفین موازنه بوده و به ترتیب زیر بسته می شود:

تنخواه گردان حسابداری بازنشستگان و موظفین

بانک پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین

علی الحساب بازنشستگان و موظفین

و ثبتهای زیر جهت افتتاح سرفصلهای گروه حسابهای بازنشستگان و موظفین در دفاتر سال جدید صورت می گیرد:

بانک پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین

علی الحساب بازنشستگان و موظفین

تنخواه گردان حسابداری بازنشستگان و موظفین

ب- سرفصل حسابهای استرداد بازنشستگی

| عنوان حساب کل | عنوان حساب معین |
|-------------------------------------|-------------------------------------|
| بانک استرداد کسور بازنشستگی | بانک استرداد کسور بازنشستگی |
| دریافتی بابت استرداد کسور بازنشستگی | دریافتی بابت استرداد کسور بازنشستگی |
| پرداختی بابت استرداد کسور بازنشستگی | پرداختی بابت استرداد کسور بازنشستگی |

۱- به هنگام دریافت اعلامیه بانکی مبنی بر واریز وجوه قابل استرداد کسور بازنشستگی:

بانک استرداد کسور بازنشستگی

دریافتی بابت استرداد کسور بازنشستگی

۲- به هنگام استرداد کسور به ذینفع:

پرداختی بابت استرداد کسور بازنشستگی

بانک استرداد کسور بازنشستگی

بین ماده سرفصص حسابهای فوق همواره توازن زیر برقرار است:

دریافتی بابت استرداد کسور بازنشستگی

پرداختی بابت استرداد کسور بازنشستگی

بانک استرداد کسور بازنشستگی

ج- بستن حسابها

با توجه به توازن مانده حسابها در پایان سال ثبت بستن حسابها به شرح زیر است:

دریافتی بابت استرداد کسور بازنشستگی

پرداختی بابت استرداد کسور بازنشستگی

بانک استرداد کسور بازنشستگی

د- افتتاح حسابها در سال بعد

بانک استرداد کسور بازنشستگی

دریافتی بابت استرداد کسور بازنشستگی

ضمناً در صورت برگشت وجوه مذکور به حساب سازمان باننشستگی ثبت زیر را در

دفاتر انجام می دهیم:

دریافتی بابت استرداد کسور باننشستگی

بانک استرداد کسور باننشستگی

فصل ششم:

سپرده

سپرده:

ماده ۳۰ قانون محاسبات سپرده را به شرح زیر تعریف نموده است:

الف- وجوهی که طبق مقررات به منظور تأمین و یا جلوگیری از تفریق حقوق دولت دریافت می گردد. و استرداد و یا ضبط آن تابع شرایط مقرر در قوانین و مقررات و قراردادهای مربوط است.

ب- وجوهی که به موجب قرارها و یا احکام صادره از طرف مراجع قضایی از اشخاص حقیقی و یا حقوقی دریافت می گردد و به موجب قرارها و احکام مراجع مذکور کلاً یا بعضاً قابل استرداد می باشد.

ج- وجوهی که بر اساس مقررات قانونی توسط اشخاص نزد دستگاههای دولتی به نفع اشخاص ثالث توزیع می گردد تا با رعایت مقررات مربوط به ذینفع پرداخت شود.

از مصادیق بارز بند الف این ماده سپرده های مربوط به معاملات دولتی از قبیل سپرده شرکت در مناقصه و یا سپرده حسن انجام کار است. از جمله مصادیق همانطور که تصریح شده است سپرده هایی است که بدستور مراجع قضایی در دادگستری دریافت

می گردد و هدف آن تأمین حقوق احتمالی اشخاص و یا استیفای حقوق دولت در صورت محکومیت اشخاص می باشد. در مورد بند ج به موجب ماده ۱۴ قانون محاسبات عمومی وجوهیکه وسیله وزارت خانه ها و موسسات دولتی و شرکتهای دولتی (به استثناء بانک و شرکتهای بیمه و موسسات اعتباری) به عنوان سپرده یا وجه الفمان و یا وثیقه و یا نظایر آنها دریافت می گردد. باید به حسابهای مخصوصی که از

طرف خزانه در بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و یا شعب سایر بانکهای دولتی که از طرف بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران نمایندگی داشته باشند افتتاح می گردد واریز شود، وجوه واریز شده به حسابهای مذکور که بدون حق برداشت خواهد بود و باید در آخر هر ماه به حساب مخصوص تمرکز وجوه سپرده در خزانه منتقل شود.

تبصره- رد وجوه سپرده طبق مقررات خود به عمل می آید و وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف است از طریق واگذاری تنخواه گردان رد سپرده از حساب تمرکز وجوه سپرده و یا به طریق مقتضی دیگر موجبات تسریع و تسهیل رد کلیه سپرده های موضوع این ماده را فراهم نماید.

انواع سپرده های دریافتی:

بر اساس تعاریف فوق (ماده ۳۰ قانون محاسبات) سپرده ها به شرح زیر تقسیم می گردند:

۱- سپرده شرکت در مناقصه

۲- سپرده شرکت در مزایده

۳- سپرده حسن انجام کار یا معامله

۴- سپرده قضایی

۵- سپرده عادی

الف- عملیات حسابداری مربوط به سپرده:

الف- ۱- هنگام دریافت اعلامیه بانکی حاکی از واریز سپرده به حساب بانک دریافت

وجوه سپرده:

بانک- دریافت وجوه سپرده

سپرده های دریافتی

الف-۲- انتقال وجوه سپرده از حساب بانک وجوه سپرده به حساب تمرکز وجوه سپرده
در خزانه:

خزانه- تمرکز وجوه سپرده

بانک دریافت وجوه سپرده

الف-۳- تنخواه گردان واگذاری از طرف خزانه به منظور استرداد سپرده ها:

بانک رد وجوه سپرده

تنخواه گردان رد وجوه سپرده

الف-۴- هنگام استرداد سپرده به ذینفع از محل تنخواه گردان رد وجوه سپرده:

بانک رد وجوه سپرده

تنخواه گردان رد وجوه سپرده

الف-۵- هنگام دریافت وجوه استردادی از خزانه به منظور تکمیل تنخواه گردان رد

وجوه سپرده:

بانک رد وجوه سپرده

خزانه تمرکز وجوه سپرده

بین حسابهای فوق همواره رابطه زیر برقرار است:

تنخواه گردان رد «بانک دریافت» بانک رد «خزانه تمرکز» + سپرده های دریافتی»

سپرده عامل زیحساب + وجوه سپرده + وجوه سپرده + وجوه سپرده = تنخواه گردان رد سپرده

- در صورت ضرورت و واگذاری تنخواه گردان رد سپرده عامل ذیحساب از طرف ذیحساب و افتتاح حساب تنخواه گردان رد سپرده عامل ذیحساب سرفصل حساب و ثبت های زیر به حسابهای گروه سپرده اضافه می شود:

- درموقع واگذاری تنخواه گردان رد سپرده توسط ذیحساب در شهرستان آرتیکان زیر در دفاتر ثبت می گردد.

تنخواه گردان رد سپرده عامل ذیحساب

بانک رد وجوه سپرده

۲- هنگام پرداخت وجه سپرده های استرداد ذیحساب به منظور تکمیل تنخواه گردان

رد سپرده عامل ذیحساب ثبت زیر انجام می گیرد:

سپرده های دریافتی

بانک رد وجوه سپرده

ب- عملیات بستن حسابهای گروه سپرده:

سپرده های دریافتی

تنخواه گردان رد سپرده

خزانه، تمرکز وجوه سپرده

بانک رد وجوه سپرده

تنخواه گردان رد سپرده عامل ذیحساب

ج- عملیات افتتاح حسابهای گروه سپرده در آغاز سال مالی جدید

خزانه تمرکز وجوه سپرده

بانک رد سپرده

تنخواه گردان رد سپرده عامل ذیحساب

سپرده های دریافتی

تنخواه گردان رد سپرده

حساب مستقل وجوه اختصاصی

بخشی که در اینجا به عنوان حساب مستقل مورد استفاده قرار می گیرد و در حیطه

فعالتهای مالی اکثر ذیحسابهای دستگاههای اجرایی مشاهده می شود، مجموعه

حسابهای درآمد و هزینه اختصاصی است. همانطور که در تعریف درآمد اختصاصی در

فصل قبل آمده بود درآمدی را میتوان تحت درآمد اختصاصی تلقی نمود. که اولاً در

قانون

قانون بودجه هر سال تحت این عنوان جزء اقلام منابع بودجه درج و طبقه بندی شود.

ثانیاً محل مصرف آن از قبل مشخص و معین گردیده باشد.

اغلب دستگاههای اجرایی بالاخص وزارت خانه ها معمولاً دارای یک یا چند نوع

درآمد اختصاصی می باشد. مثلاً درآمد اختصاصی وزارت آموزش و پرورش عبارت است

از: درآمد حاصل از فروش محصولات فنی حرفه ای.

علیرغم آنکه درآمدها و هزینه های اختصاصی دستگاههای اجرایی بسیار متنوع است و قاعدتاً وصول مصرف آنها تابع قوانین و مقررات معینی می باشد ولی طبق اصل ۵۳ قانون اساسی جمهور اسلامی ایران کلیه وجوهی که در این رابطه توسط دستگاههای اجرایی وصول می گردد، باید به حسابهایی که خزانه تعیین می کند واریز گردد و وجوه لازم برای انجام این نوع مخارج باید از محل اعتبار مربوط از خزانه درخواست شود یعنی دستگاههای اجرایی قبل از واریز درآمد اختصاصی خود به خزانه مجاز به برداشت از آن و انجام هزینه نیستند.

در قانون محاسبات عمومی کشور تحت عنوان هزینه اختصاصی تعریفی وجود ندارد. در اینجا منظور هزینه هایی است که از محل درآمد اختصاصی طی مقررات خاصی توسط دستگاههای اجرایی به مصرف می رسد. همان طور که در صفحه ۸۷ نقل شده است عملیات مربوط به حسابهای مربوط به بودجه اختصاصی به شرح زیر می باشد.

الف- پس از ابلاغ بودجه کل کشور هر یک از ذیحسابیهای دستگاه اجرایی ذیربط

معادل اعتبار اختصاصی مصوبه خود ثبت زیر را انجام می دهند:

اعتبار اختصاصی مصوب

دستگاه اجرایی. اختصاصی

ب- ذیحسابی بایستی برای درآمد اختصاصی دستگاه متبوع خود از طریق خزانه حساب جاری غیر قابل برداشت افتتاح نماید و به هنگام دریافت درآمد اختصاصی برابر وجوه واریزی (دریافت درآمد اختصاصی) در دفاتر به شرح زیر ثبت نماید:

بانک درآمد اختصاصی

درآمد اختصاصی وصولی

ج- در هنگام انتقال وجه به خزانه به طور ماهیانه موجودی حساب درآمد اختصاصی به حساب مزبور انتقال می یابد:

خزانه- تمرکز وجوه اختصاصی

بانک درآمد اختصاصی

د- معادل وجوه مورد درخواست ذیحسابی از محل درآمد اختصاصی وصولی به حساب بانک پرداخت وجوه اختصاصی ثبت زیر صورت می گیرد.

بانک پرداخت اختصاصی

خزانه- تمرکز وجوه اختصاصی

ه- پرداخت های انجام شده از محل وجوه دریافتی از خزانه حسب مورد به شرح زیر می باشد:

۱- پرداخت پیش پرداخت

پیش پرداخت از محل اختصاصی

بانک پرداخت اختصاصی

۲- پرداخت علی الحساب

علی الحساب از محل درآمد اختصاصی

بانک پرداخت اختصاصی

۳- پرداخت تنخواه گردان از محل درآمد اختصاصی

تنخواه گردان همراه از محل درآمد اختصاصی

بانک پرداخت اختصاصی

و- هنگام وصول اسناد هزینه از محل پیش پرداخت علی الحساب و یا تنخواه گردان

پرداخت در سرفصل هزینه از درآمد اختصاصی بدهکار و در هر یک از سرفصل های

پیش پرداخت از محل درآمد اختصاصی و علی الحساب از محل اختصاصی و یا تنخواه

گردان پرداخت از محل درآمد اختصاصی حسب مورد بستان کار ثبت می گردد.

بدیهی است کسور قانونی از محل پرداختهای این بند در سرفصل گروه حسابهای درآمد

ثبت می گردد.

عملیات بستن حسابهای اختصاصی

۱- بستن حسابهای بودجه ای اعتبارات اختصاصی

دستگاه اجرایی - اختصاصی

اعتبار اختصاصی مصوب

۲- بستن حساب درآمد اختصاصی

برای بستن درآمد اختصاصی یکی از سه حالت زیر ممکن است وجود داشته باشد:

الف- به هنگام بستن حسابها معادل درآمد اختصاصی هزینه شده باشد در این صورت

برای بستن حساب ثبت زیر را دارد:

درآمد اختصاصی

هزینه از محل درآمد اختصاصی

ب- به هنگام بستن حسابها در صورتیکه معادل درآمد اختصاصی علاوه بر هزینه انجام

شده پیش پرداخت یا علی الحساب یا تنخواه گردان پرداخت از محل درآمد اختصاصی

تسویه نشده نیز وجود دارد. بستن آن در دفاتر حسب مورد به شرح زیر خواهد بود:

درآمد اختصاصی وصولی

هزینه از محل درآمد اختصاصی

علی الحساب از محل درآمد اختصاصی

پیش پرداخت از محل درآمد اختصاصی

تنخواه گردان پرداخت از محل درآمد اختصاصی

ج- در صورتیکه بانک پرداخت وجوه اختصاصی دارای مانده باشد قبل از بستن حساب

جاری را به حساب خزانه تمرکز وجوه درآمد اختصاصی برگشت می دهیم:

خزانه تمرکز وجود درآمد اختصاصی

بانک پرداخت وجوه اختصاصی

سپس در صورتیکه معادلاً درآمد اختصاصی هزینه نشده و موجودی بانک نیز مانده

نداشته باشد ثبت بستن حسابها به شرح زیر است:

درآمد اختصاصی وصولی

هزینه از محل درآمد اختصاصی

حساب انتقالی پایان سال

حساب انتقالی پایان سال

خزانه تمرکز وجوه اختصاصی

چنانچه دستگاه اجرایی وصول کننده درآمد اختصاصی مجاز به انتقال و استفاده از

مازاد درآمد اختصاصی در سال بعد نباشد مانده حساب به حساب درآمد عمومی

کشور منظور می شود.

درآمد اختصاصی وصولی

درآمد عمومی وصولی

و پس از دریافت تأییدیه در خصوص واریز وجه مذکور به حساب درآمدی عمومی ثبت

زیر انجام می گیرد.

درآمد عمومی

خزانه تمرکز وجوه اختصاصی

چنانچه دستگاه مجاز به استفاده از وجوه مزبور در سال بعد می باشد پس از بستن طبق ردیف ج فوق در سال جدید ثبت زیر انجام می گیرد.

حساب انتقالی آغاز سال

درآمد اختصاصی وصولی

خزانه تمرکز وجوه درآمد اختصاصی

حساب انتقالی آغاز سال

گروه حساب اوراق بهادار

گروه حساب مستقلی که می توان بطور جداگانه در حیطه فعالیتهای مالی اکثر ذیحسابها مورد مطالعه قرارداد مجموعه حسابهای مربوط به اوراق بهادار است.

اوراق بهادار شامل آن دسته از اسناد هستند که به سفارش اداره کل اوراق بهادار در

شرکت چاپخانه دولتی ایران روی کاغذ خاصی (با خمیرمایه آرم جمهوری اسلامی

ایران) با هرگونه علائم اختصاصی دیگر که از طرف هیئتی مرکب از دو نفر نماینده

وزارت امور اقتصادی و دارایی یک نفر نماینده دادستان کل کشور و یک نفر نماینده

دیوان محاسبات کشور و یک نفر به انتخاب مجلس شورای اسلامی تعیین شده چاپ

می گردد.

سفارش تهیه کاغذ اوراق بهادار با امضاء مدیر عامل چاپخانه دولتی و رئیس هیئت به نام چاپخانه دولتی بعمل می آید این سفارش معمولاً به کارخانجات مشهور کاغذ سازی سایر کشورها داده می شود و زیر نظر نماینده.

هیئت نظارت به کشور وارد و تحویل انبار چاپخانه مذکور می گردد.

کاغذ مورد احتیاج هر سفارش به میزانی که از طرف مدیر عامل چاپخانه یا کسی که از طرف او مجاز است تعیین و به تأیید هیئت نظارت طی تنظیم صورتجلسه ای شامل نوع و وضع و یا تعداد برگ کاغذ با امضا ناظر چاپ، انباردار و بازرس مقیم رسیده و تحویل ناظر چاپ می شود. این ناظر تا مرحله نهایی چاپ سفارش نظارت دارد و نهایتاً اوراق

چاپ شده و ضایعات حاصله و کاغذ مصرف شده طی صورتجلسه ای با امضا ناظر مخازن و ناظر چاپ از آنها تحویل مرجع ذیصلاح می گردد. از جمله ضایعات مربوط به کمسیون امحاء تحویل طی تشریفات مندرج در آئین نامه مربوطه می شود.

ناگفته نماند ضمن اینکه مسئولیت چاپ و فروش اسناد خزانه و اوراق قرضه از وظایف وزارت اقتصادی و دارایی است ولی ماهیت آنها با اوراق بهادار کاملاً متفاوت است.

اسناد خزانه اسناد بی نامی است که برای تأمین احتیاجات مالی خزانه داری کل در جریان سال مالی انتشار می یابد.

اوراق قرضه اوراق بی نام یا بی نامی است که برای قسمتی از اعتبارات مورد نیاز برنامه های عمرانی و دفاعی انتشار می یابد.

حال به چگونگی ثبت عملیات حسابداری سرفصل های این گروه حساب که در صفحه ۸۸ بیان گردیده می پردازیم.

کاربرد سرفصلهای این گروه حساب در ذیحسابی دستگاههای اجرایی مورد استفاده قرار می گیرد که به اقتضای وظایف خود مبادرت به فروش و مصوب اوراق بهادار می نمایند ضمناً عامل فروش اسناد تجاری (چک، سفته، برات، بارنامه) بانک ملی ایران است ولی فروش یا مصرف اوراق بهادار حسب مورد جزء وظایف ذیحساب است.

درخواست اوراق بهادار

ذیحسابی درخواست خود را به میزان اوراق مورد نیاز به اداره کل اوراق بهادار ارسال می دارد و پس از دریافت اوراق بهادار ثبت می گیرد:

الف- مخزن اوراق بهادار

اداره کل اوراق بهادار

ب- هنگام واگذاری اوراق بهادار به واحدهای تابعه به منظور یا فروش.

تنخواه گردان اوراق بهادار

مخزن اوراق بهادار

حساب تنخواه گردان اوراق بهادار در حکم حساب تنخواه گردان پرداخت است بنابراین ذیحساب موظف است. این تنخواه را فقط به عامل ذیحساب خود واگذار نماید و عیناً

شبهه تنخواه گردان پرداخت می بایستی در فواصل زمانی لازم است نسبت به ترمیم و تکمیل آن اقدام گردد.

ج- برابر بهای اوراق بهادار مصرفی و فروش رفته توسط ذیحسابی و یا جمعداران واحدهای تابعه:

اوراق بهادار

منخن اوراق بهادار

عملیات بستن حسابهای اوراق بهادار

الف- معادل مانده حساب اوراق بهادار مصرفی در پایان سال به پای حساب اداره کل

اوراق بهادار به شرح زیر می شود:

اداره کل اوراق بهادار

اوراق بهادار مصرفی

ب- پس از ثبت اصلاحی فوق عملیات بستن سایر حسابها به شرح زیر می باشد:

اداره کل اوراق بهادار

حساب انتقالی پایان سال

حساب انتقالی پایان سال

منخن اوراق بهادار

تنخواه گردان اوراق بهادار

همچنین در آغاز سال جدید ثبتهای زیر به منظور افتتاح حساب صورت می گیرد:

در دفاتر: مخزن اوراق بهادار

سال جدید: تنخواه گردان انتقالی آغاز سال

حساب انتقالی آغاز سال

اداره کل اوراق بهادار

www.kandoo.cn.com

www.kandoo.cn.com

www.kandoo.cn.com

www.kandoo.cn.com

فصل هفتم :

www.kandoo.cn.com

www.kandoo.cn.com

طرحهای عمرانی

www.kandoo.cn.com

www.kandoo.cn.com

www.kandoo.cn.com

www.kandoo.cn.com

www.kandoo.cn.com

www.kandoo.cn.com

www.kandoo.cn.com

اعتبارات طرحهای عمرانی

مجموعه عملیات منظم و خدمات مشخصی که طی مدت معین برای هدفهای برنامه های عمرانی و یا تحصیل دارییها ثابت انجام می شود طرح عمرانی می گویند یا طرح عمرانی مجموعه عملیات و خدمات مشخصی است که بر اساس مطالعات توجیهی فنی و اقتصادی یا اجتماعی طی مدت معین و با اعتبار معین برای تحقق بخشیدن به هدفهای برنامه عمرانی به صورت سرمایه گذاری ثابت توسط دستگاه اجرایی انجام می شود و تمام یا قسمتی از هزینه های اجرای آن از محل اعتبارات عمرانی تأمین می شود و به سه نوع طرح مطالعاتی طرح غیر مطالعاتی، طرح غیر انتفاعی و طرح انتفاعی تقسیم می شود.

- طرح یا پروژه ای که صرفاً برای مطالعه در امر خاصی توسط واحدهای علمی و تخصصی اجرا شود طرح یا پروژه مطالعاتی گویند یا طرح مطالعاتی طرحی است که بر اساس قرارداد بین سازمان و یا سایر دستگاههای اجرایی با مؤسسات علمی و یا مطالعاتی متخصص برای بررسی خاصی اجرا می گردد. مانند مطالعه جهت کشف و بهره برداری معادن و منابع زیر زمینی یک منطقه خاص.

- منظور از طرح غیر انتفاعی طرحی است که برای انجام برنامه های رفاه اجتماعی و عملیات زیربنایی و یا احداث ساختمان و تأسیسات جهت تسهیل کلیه وظایف

دولت اجرا می گردد و هدف اصلی آن حصول درآمد نمی باشد مانند طرح احداث بیمارستان یا طرح احداث ساختمان دبیرستان.

طرح عمرانی انتفاعی طرحی است که در مدت معمولی پس از شروع به بهره برداری علاوه بر تأمین هزینه های جاری و استهلاک سرمایه سود متناسبی به تبعیت از سیاست دولت را نیز عاید نماید مانند طرح توسعه تولید اتومبیل شرکت دولتی.

مراحل اجرای طرح

پس از مطالعات مقدماتی طرح که دستگاههای دولتی در راستای تحقق اهداف طرحها بعهدہ دارند لازم است امکانات دستگاه اجرایی و نیروی انسانی و تجهیزات لازم

پرسی و هزینه تمام شد طرح برآورد تا جهت تصمیم بر اساس مبنای صحیح در خصوص اجرا یا عدم اجرا توسط دستگاه دولتی انجام گیرد. پس از انجام مراحل مطالعه

و توجیه فنی طرح در صورتیکه امکانات لازم جهت اجرا توسط دستگاه دولتی و با عنایت به نیازهای طرح موجود باشد طرح راساً توسط خود و دستگاه اجرا می گردد و

در صورت نیاز برخی از عملیات به پیمانکار واگذار می گردد و در صورتیکه طرح توسط دستگاه اجرا شود اصطلاحاً به آن طرح امانی گویند و مقصود این است که خود

دستگاه دولتی مسئولیت اجرای آن بعهدہ دارد.

در حالت دوم موردی است که عملیات به صورت مقطوع و در ازای مبلغی بعنوان پیمان ضمن انعقاد قرارداد به پیمانکار واگذار می گردد که در اصطلاح قرار داد مقطوع می

گویند در این صورت کل عملیات طرح یا پروژه توسط پیمانکار انجام و از طرف

دستگاه دولتی بر اجرای طرح یا پروژه نظارت می شود. عملیات نظارت دستگاه دولتی بر عملیات پیمانکاری در صورت وجود امکانات توسط دفتر فنی دستگاه دولتی و در صورت عدم وجود دفتر فنی به مهندسین مشاور ارجاع می گردد.

دفاتر مورد استفاده در حسابداری

هر یک از دستگاههای اجرایی اعم از وزارتخانه ها یا مؤسسه دولتی و یا واحدهای تابعه آنها در مراکز استانها برای جمع آوری و طبقه بندی اطلاعات مالی نیازمند طراحی و نگهداری دفاتر حسابداری می باشند، دفاتر حسابداری مورد استفاده در سازمانها فوق

الذکر دو دسته هستند، یک دسته از آنها شامل دفتر صدور برگه، دفتر روزنامه دفتر کل و دفاتر معین، از سیستم دفتر داری دابل و یا دو طرفه پیروی نموده و فعالیتهای مالی از طریق برگه های حسابداری در آنها منعکس می گردد و دسته ای دیگر شامل دفاتر معین اعتبار و هزینه، صدور چک، درخواست وجه، تمبر و اوراق بهادار به عنوان دفاتر کمکی به صورت ساده و یکطرفه آماری نگهداری می شود و فعالیتهای مالی در آنها منعکس

می گردد. دفاتر آماری منحصراً به منظور تهیه اطلاعات آماری نگهداری می شود و در صورت تحریر بموقع دفاتر حسابداری دو طرفه کار دفاتر آماری نیز کنترل می گردد.

برگه حسابداری یا سند حسابداری (برگه حسابداری)

برگه محاسباتی یا سند حسابداری ابزاری است که تشخیص حسابدار را در مورد واقع مالی به دفاتر حسابداری انتقال می دهد. به بیان دیگر هر فعالیت مالی که واقع می شود حداقل در دو حساب تأثیر می گذارد، حسابهایی که بر اثر وقوع فعالیت مالی تحت تأثیر قرار می گیرند. در ورقه ای به نام برگه یا سند حسابداری منعکس و به دفاتر حسابداری انتقال می یابند. برگه های حسابداری می توانند به دو صورت مورد استفاده قرار گیرد. برخی از سازمانهای دولتی از برگه های حسابداری استفاده می نمایند که حسابهای بدهکار و بستانکار فعالیتهای مالی در دو برگه جدا از هم منعکس می گردد و این قبیل برگه های حسابداری با دو رنگ متفاوت از همدیگر متمایز می شوند. معمولاً برگه های رنگی برای حسابهای بدهکار و برگه های سفید برای حسابهای بستانکار مورد استفاده قرار می گیرند. از محاسن برگه های حسابداری جدا از هم ایجاد می نمایند و این موضوع در سیستم حسابداری دستی حائز اهمیت است.

یکنوع دیگر از برگه هایی که میتواند مورد استفاده قرار می گیرد برگه هایی است که ستونهای مربوط به حسابهای بدهکار و بستانکار در آن منظور شده است و طرفین حساب در یک ورقه منعکس می گردد. این نوع برگه ها عمدتاً در دستگاهایی میتواند مورد استفاده قرار گیرد که حجم فعالیت های مالی آنها محدود است، در غیر این صورت استفاده از برگه های مذکور باعث کندی و افزایش اشتباهات احتمالی در نقل ارقام مندرج در برگه به دفتر روزنامه دفتر کل و دفاتر معین خواهد شد.

برگه یا سند حسابداری باید فضای مناسب جهت درج اطلاعات زیر باشد.

الف- شرح کافی در مورد واقعه مالی

ب- شماره و تاریخ صدور چک

ج- ستون مربوط به مبلغ که حسب مورد بدهکار یا بستانکار می باشد.

د- شماره و تاریخ برگه محاسباتی

ه- کد حساب معین (شماره صفحه)

و- کد دفتر روزنامه (شماره صفحه روزنامه)

ز- کد دفتر کل (شماره صفحه)

ح- نام و نام خانوادگی مسئولین مجاز

دفتر روزنامه

دفتر روزنامه دفتری است که کلیه فعالیتهای مالی دستگاههای دولتی به ترتیب تاریخ

وقوع و با شرح کافی در آن ثبت می گردد. دفتر روزنامه مورد استفاده سازمانهای دولتی

دارای مشخصات زیر می باشند:

۱- شماره ردیف: در این ستون شماره های مربوط به هر یک از برگه های محاسباتی به

ترتیب ثبت می گردد و در صورتیکه این شماره برگه های محاسباتی باشد دیگر نیازی

به دفتر صدور برگه نیست و یا در بعضی موارد هر یک از فعالیت مالی بدون توجه به

شماره برگه محاسباتی و به ترتیب در این ستون ثبت می گردد. در این صورت شماره ردیف با شماره برگه محاسباتی یکسان نمی باشد برای جلوگیری از هزینه اضافی می توان از دفتر روزنامه به عنوان دفتر صدور برگه نیز استفاده نمود و کلیه برگه های محاسباتی را به صورت مسلسل ثبت نمود.

۲- ستون تاریخ: در این ستون تاریخ واقعه مالی که با تاریخ صدور برگه محاسباتی نیز مطابقت دارد ثبت می گردد.

۳- ستون شرح: در این ستون عنوان سرفصل حساب و شرح کافی در مورد واقعه مالی نوشته می شود (در این مورد فوق دفتر صدور برگه با دفتر روزنامه در این است که دفتر صدور برگه از شرح فعالیت مالی خودداری می شود).

۴- ستون مبلغ جزء: در سازمانهای دولتی که حجم فعالیتهای مالی آنها قابل ملاحظه و زیاد است برای کاهش عملیات انتقال اقلام مندرج در دفتر روزنامه به دفتر کل، از دفتر روزنامه ای استفاده می نمایند که دارای ستون مبلغ جزء می باشد. در ستون مبلغ جز این قبیل دفاتر ارقام ریز مربوط به کلیه فعالیتهای مالی صرفنظر از ماهیت آنها (بدهکار یا

بستانکار) ثبت می شود و جمع اقلام مربوط به هر یک از حسابها در هر روز معین (تاریخ معین) در ستون بدهکار یا بستانکار حسب مورد درج می گردد.

۵- ستون مبلغ بدهکار: جمع اقلام بدهکار که تحت عنوان یک حسابدار در ستون مبلغ جزء روزنامه ثبت شده است به این ستون انتقال می یابد و این عمل موجب می گردد تا از انتقال متعدد اقلام جزء به حسابهای مربوط در دفتر کل خودداری گردد و به جای

انتقال اقلام متعدد یک حساب (بدهکار یا بستانکار) در هر تابع معین تنها یک رقم به حساب مربوطه در دفتر کل انتقال یابد.

۶-ستون منبع بستانکار: جمع اقلام بستانکار که تحت عنوان یک حساب در ستون جزء دفتر روزنامه درج شده است به ستون بستانکار انتقال و ثبت می شود.

لازم به ذکر است که در سازمانهایی که حجم فعالیت های مالی آنان چندان زیاد نیست ممکن است از دفتر روزنامه دو ستونی فاقد مبلغ جزء استفاده شود.

دفتر کل

دفتر کل دفتری است که کلیه فعالیت های مالی در آن طبقه بندی و خلاصه می شوند. صفحات دفتر کل با توجه به حجم عملیات هر یک از حسابهای مورد عمل بین سرفصلهای حساب تقسیم می شود و به این ترتیب هر یک از سرفصلهای دفتر کل صفحاتی از دفتر مذکور را به خود اختصاص می دهد.

انتقال اقلام مندرج در دفتر روزنامه به دفتر کل حداقل هفته ای یکبار بایستی صورت پذیرد و در این مرحله ارقام مربوط به هر یک از حسابهای دفتر کل از دفتر روزنامه استخراج و به حساب مربوط در دفتر کل انتقال می یابد. دفتر کل بایستی حاوی ستونهای زیر باشد:

۱- ردیف: در این ستون عملیات به ترتیب از شماره یک ثبت می گردد یا می توان شماره برگه محاسباتی را ثبت نمود. یا جداگانه می توان یک ستون به شماره برگه اختصاص داد.

۲- تاریخ: در این ستون تاریخ مربوط به وقوع فعالیت مالی که منطبق با تاریخ برگه محاسباتی - دفتر صدور برگه و دفتر روزنامه می باشد درج می گردد.

۳- ستون شرح: در این ستون لحاظ رعایت اختصار به قید جمله به شرح دفتر روزنامه اکتفا می گردد یا می توان شرح مختصری از فعالیت را ذکر نمود.

۴- ستونها بدهکار و بستانکار جهت درج اقلام مربوط به گردش عملیات هر یک از

حسابها. ذکر این مطلب ضروری است که به منظور حصول اطمینان از صحت عملیات مربوط به انتقال حسابها و در پایان هر ماه تراز عملیات دفتر کل تهیه میگردد. در تهیه تراز عملیات دفتر کل از قلم مربوط به گردش و نتیجه فعالیتها هر یک از حسابهای دفتر کل در جدولی تحت عنوان تراز عملیات دفتر کل ثبت می شود، در صورتیکه ستون بدهکار و بستانکار دفتر کل با یکدیگر مطابقت نماید می

توان تا حدودی از صحت انتقال حسابها از دفتر روزنامه به دفتر روزنامه به دفتر کل اطمینان حاصل نمود.

دفتر معین

دفتر معین دفتری است که حسابهای تفصیلی هر یک از حسابهای دفتر کل در آن ثبت می گردد هر یک از حسابهای دفتر کل با توجه به طبع و ماهیت آن دارای حساب معین است که اطلاعات تفصیلی و جزئی را نگهداری می نماید. به عنوان مثال در دفتر کل یک حساب به درآمدهای عمومی وصول اختصاص می یابد و این در حالیست که در دفاتر معین به تعداد لازم (بر اساس طبقه بندی بودجه) حسابهای معین برای سرفصل حساب درآمدهای عمومی نگهداری می شود.

دفاتر معین بایستی حاوی اطلاعات زیر باشد:

۱- ستون ردیف: که در آن شماره ردیف درج می شود.

۲- ستون تاریخ: در این ستون تاریخ فعالیت مالی که همان تاریخ صدور برگه محاسباتی است ثبت می شود.

۳- ستون شماره برگه: به منظور ایجاد تسهیلات لازم در موقع تطبیق ارقام دفتر معین با دفتر کل و دفتر روزنامه و صدور برگه در این ستون شماره برگه محاسباتی درج می گردد.

۴- ستون شرح: در این ستون نیز به قید جمله «به شرح دفتر روزنامه» اکتفا میشود. (بهتر است در صورت امکان شرح مختصری از واقعه مالی ذکر گردد).

۵- ستونهای بدهکار و بستانکار برای درج ارقام مربوط به گردش عملیات هر یک از حسابهای معین می باشد.

دفتر معین آماری

علاوه بر دفتری که تاکنون تشریح گردیده است دفاتر معین آماری دیگری در وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی مورد استفاده قرار می گیرد که مهمترین آنها به شرح زیر است:

الف- دفتر صدور چک

برای ثبت چکهای صادره از هر یک از حسابهای بانکی از دفتر ساده ای به نام دفتر صدور چک استفاده می شود. در این دفتر که حاوی اطلاعات مربوط به شماره و تاریخ و مبلغ و گیرنده وجه می باشد پس از صدور هر چک به صورت دائمی مانده گیری می شود به ترتیبی که مانده حساب بانکی مورد نظر پس از صدور هر چک در ستون مانده منعکس می گردد.

دفتر سپرده

ارقام مربوط به هر یک از قبوض سپرده و مشخصات کامل مربوط به سپرده شامل شماره و تاریخ قبض سپرده، نام توزیع کننده سپرده و مبلغ در این دفتر آماری ثبت می

شود. بعضاً در ثبت ارقام سپرده از طرف معین سپرده استفاده می شود و نیازی به دفتر آماری نمی باشد.

ج- دفتر در خواست وجه

دفتری است که مشخصات کامل درخواست وجه های صادره در آن ثبت می گردد در این دفتر که شماره درخواست وجه صادره به صورت مسلسل در آن ذکر می گردد حاوی اطلاعات دیگری شامل تاریخ، اصل و مبلغ درخواست کسور مرتبط به مالیات و بازنشستگی، مبالغ خالص درخواست و شماره و تاریخ اعلام انتقال وجه نیز می باشد.

د- دفتر معین تعهدات و اعتبار هزینه

بر اساس اصل تأمین اعتبار و ایجاد تعهد قبل از انجام هر خرجی بایستی از وجود اعتبار تخصیص یافته مطمئن شویم، لذا دفتر معینی تعهدات و یا دفتر معین اعتبار و هزینه بعنوان یک وسیله مطمئن می تواند در جهت می تواند تحقق اصل تأمین اعتبار مورد استفاده قرار می گیرد. اعتبارات مصوب و تخصیص یافته و تعهداتی که از محل آنها صورت می گیرد و هزینه های انجام شده باید در دفتر فوق ثبت گردد تا کنترل بودجه نیز امکان پذیر شود.

دفتر معین تعهدات و اعتبار هزینه بایستی حداقل حاوی اطلاعات زیر باشد:

۱- فضای مناسب جهت درج مشخصات کامل برنامه و مواد هزینه و مبلغ اعتبار مصوب

۲- ستون مربوط به اعتبارات تخصیص یافته.

۳- ستون های بدهکار و بستانکار برای ثبت تعهدات مبالغی که تأمین اعتبار می گردد.

اول مبلغ را در ستون بدهکار ثبت می نمایم و در هنگام قطعی شدن به حساب

هزینه معادل مبلغ تأمین شده در ستون بستانکار درج و معادل مبلغ قطعی شده عیناً

در ستون هزینه ثبت می گردد.

۴- ستون تنخواه گردان پرداخت: در این ستون وجوهی که به عنوان تنخواه گردان در

اختیار عاملین ذیحساب قرار می گیرد تأمین اعتبار و ثبت می شود. در هنگام واریز

تنخواه گردان پرداخت با قلم قرمز برگشت می شود. بدیهی است در صورت وجود

فضای کافی در دفتر می توان ستونهای بدهکار و بستانکار جهت تأمین و واریز

وجوه مربوط تنخواه گردان استفاده نمود و از قلم قرمز استفاده شود.

۵- ستون پیش پرداخت: در این ستون وجوهی که بعنوان پیش پرداخت تأمین اعتبار و

پرداخت می گردد ثبت می گردد و در هنگام واریز آن با قلم قرمز و یا با استفاده از

ستون بستانکار مبلغ واریزی ثبت می گردد.

۶- ستون علی الحساب: اقلامی که تحت عنوان علی الحساب تأمین اعتبار و پرداخت

می گردد ثبت می شود و در هنگام قطعی شدن با قلم قرمز و یا با استفاده از ستون

بستانکار نسبت به ثبت آن اقدام می گردد.

۷- ستون هزینه قعطی: اقلامی که بعلت انجام تعهد و تکمیل اسناد و مدارک مثبت آن

بایستی بحساب قطعی منظور گردد در این ستون ثبت می شود.

۸- ستون مانده: در این ستون مانده اعتبار تخصیص یافته که پس از کسر تعهدات،

تنخواه گردان پرداخت، پیش پرداخت، علی الحساب و هزینه حاصل می شود ثبت

می گردد.

علاوه بر دفاتر فوق الذکر دیگری مانند دفتر بانک، دفتر صدور حواله، دفتر سپرده، دفتر

اموال و دفتر ضمانت نامه و نیز در حسابداری دولتی مورد استفاده قرار می گیرند. که

برخی بعنوان دفتر فرعی دفتر کل محسوب می شوند. مانند دفتر معین بانک و معین پیش

پرداخت و معین علی الحساب و

و برخی دیگر دفتر مستقل آماری می باشند مانند دفتر معین اعتبارات، دفتر صدور

چک، دفتر سپرده و دفتر درخواست وجه.

فصل هشتم:

نتیجه گیری

نتیجه گیری

بی شک تهیه و تنظیم گزارشات مالی بعنوان محور اصلی تصمیم گیری و ارزیابی

عملکرد دستگاههای اجرایی را در سطوح مختلف اعم از سیاستگذاران، مدیران سطوح

عالی، مدیران میانی و مدیران عملیاتی، حسابرسان و حسابداران تشکیل می دهد و با

توجه به اهمیت موضوع لازم است گزارشات دقیق، صحیح و بموقع تهیه و در اختیار

قرار گیرند تا استفاده از آنها به عمل آید. هدف از تهیه گزارشهای مالی عبارتند از:

۱- آگاهی مدیران سطوح مختلف از عملکرد سازمان. از این رو گزارشهای مالی همواره باید حاوی اطلاعاتی باشد که مدیران را از چگونگی اداره امور و حیطة اختیار خود آگاه نموده و مبنای مناسبی جهت اتخاذ تصمیم باشند.

۲- ایجاد کنترل مناسب و نیل به هدف: با توجه به سیستم کنترل بودجه ای میزان موفقیت و دستیابی به هدف یا اهداف با بررسی گزارشات مال مشخص می گردد و نظارت لازم را بوجود می آورد.

۳- مأخذ مناسب جهت پیش بینی سنوات آینده با توجه به سیاستهای اقتصادی بودجه سال قبل و میزان حصول نتیجه عملکرد معیار تقسیم گیری و برنامه ریزی و تعیین

خط مشی و مشخص شدن انحرافات و تصحیح و ترمیم برنامه های آتی خواهد بود.

۴- آگاهی مردم از عملکرد دولت و همکاری مردم با دولت. اطلاع مردم از چگونگی فعالیت دولت و اجرای برنامه های عمران و آبادانی از طریق تهیه و تنظیم صورت حساب عملکرد بودجه کل کشور و گزارش تفریغ بودجه و ارائه به نمایندگان مردم میسر خواهد بود.

فهرست منابع و مأخذ:

(۱) اصول حسابداری دولتی - دکتر نبوی - جلد ۸ از سری اصول حسابداری و

حسابرسی - انتشارات فروردین

(۲) حسابداری دولتی در ایران - عبدالمحمد سمیعی - چاپ هشتم - انتشارات مرکز

مدیریت دولتی

(۳) اصول کاربرد حسابداری در سازمانهای دولتی و غیر انتفاعی - جعفر باباخانی

(۴) اصول حسابداری در سازمانهای دولتی - داود اقوامی - چاپ اول ۱۳۶۷ - سازمان

مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاهها.

(۵) - آبنوس، سورن. «حسابداری صنعتی». جلد اول، انتشارات ترمه، ۱۳۷۹.

(۶) - بختیاری، پرویز. «حسابداری و مدیریت مالی برای مدیران». انتشارات سازمان

مدیریت صنعتی، ۱۳۷۸.

(۷) - تقوی، مهدی. «مبانی علم اقتصاد». چاپ اول، انتشارات مرکز آموزش و پژوهش

صنایع ایران، تهران، ۱۳۷۰.

(۸) - خواجهوی، شکراله. «حسابداری صنعتی، انتشارات جهاد دانشگاهی». دانشگاه

تهران، ۱۳۷۰.

(۹) - شیم، سیگل. «حسابداری مدیریت». ترجمه پرویز بختیاری. انتشارات سازمان

مدیریت صنعتی، ۱۳۷۹.

۱۰- فرزیب، علیرضا. «نظام نوین بودجه ریزی در ایران». شرکت تعاونی کارآفرینان

فرهنگ و هنر، ۱۳۸۴

۱۱- مجلس شورای اسلامی. «برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی

جمهوری اسلامی ایران». سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، ۱۳۸۴

۱۲- نژاد پاریزی، ایران و ساسان گهر، مهدی. «سازمان و مدیریت از تئوری تا عمل».

موسسه بانکداری اسلامی، ۱۳۷۱.