

آشنایی با خزانه‌داری کل کشور

زیور حاتمی‌زاده، افشین جنانی، سعدی صادقی

خزانه‌داری کل کشور به‌عنوان یکی از واحدهای مؤثر در امور دخل و خرج دولت محسوب می‌شود. با توجه به این نکته که لزوم اصلاح ساختار بودجه امری ضروری است، بررسی وضعیت این نهاد از لحاظ جایگاه قانونی، سیستم اداری و حسابداری و نیز منابع مالی آن می‌تواند زمینه‌های اصلاح ساختار اداری بودجه را فراهم آورد. در این خصوص، در مقاله حاضر سعی شده است ضمن بررسی سیستم خزانه‌داری و مشکلات آن پیشنهادهایی به منظور اصلاح این سیستم ارائه شود. هم‌اکنون این پیشنهادهای هیئت‌مدیره از ایجاد تحول در سیستم حسابداری خزانه، تغییر روش نقدی به تهمدی یا حداقل نیمه تهمدی، تنظیم یوپی‌سی‌های سالانه به روش عملیاتی، استفاده از شیوه‌های نوین بانکی برای انتقال وجوه از خزانه به دستگاهها و به‌عکس...

۱. مقدمه

بررسی وضعیت موجود سازمان‌ها و نهادهایی که به نوعی در تنظیم امور دخل و خرج دولت دخالت دارند، می‌تواند زمینه‌های اصلاح ساختار اداری بودجه را فراهم سازد. در این خصوص در مطلب حاضر سعی می‌شود خزانه‌داری کشور به‌عنوان یکی از واحدهای مؤثر در امور دخل و خرج دولت از لحاظ جایگاه قانونی، سیستم اداری و حسابداری، و همچنین منابع مالی مورد بررسی قرار گیرد. دستگاه خزانه‌داری بودجه، مانند سایر دستگاه‌هایی که به نوعی در امر تهیه، اجرا و نظارت بر بودجه دخالت دارند، از مشکلات و نارسایی‌های عمده‌ای برخوردارند که در این مقاله کوشش شده است، ضمن بررسی وضعیت کنونی خزانه، مشکلات آن نیز در حیطه محدود این گزارش به اجمال بررسی و پیشنهادهای اصلاحی ارائه شود.

این گزارش در ۹ قسمت تدوین شده است. پس از مقدمه به بررسی جایگاه خزانه‌داری در قانون پرداخته و سپس نقش خزانه را در بودجه کل کشور بررسی کرده‌ایم. در قسمت چهارم ساختار اداری خزانه‌داری و وظایف خزانه مورد توجه قرار گرفته است. در قسمت‌های بعدی

سعی شده است ضمن معرفی منابع مالی خزانه و چگونگی نگهداری حساب‌های خزانه‌داری نزد بانک مرکزی، مبنای سیستم حسابداری در خزانه مورد بررسی قرار گیرد و انواع صورت‌های مالی تهیه شده توسط خزانه‌داری معرفی شود. در پایان، با استفاده از مطالب گزارش، نتیجه‌گیری از کل گزارش ارائه شده است و پیشنهادهایی به منظور اصلاح سیستم خزانه‌داری مطرح شده است. امید است مجموعه حاضر بتواند زمینه مطالعات دیگری مرتبط با اصلاح ساختار خزانه‌داری را فراهم آورد.

۲. جایگاه خزانه در قوانین

در متون مربوط به بودجه، خزانه به مفهوم صندوق و سازمان هماهنگ‌کننده امور دخل و خرج دولت تعریف می‌شود. به عبارت دیگر، خزانه سازمانی است که بدون داشتن شخصیت حقوقی مستقل از دولت، هزینه‌های پیش‌بینی شده را از محل درآمدهای مصوب تأمین مالی می‌کند. اولین قانون مدونی که به وظایف خزانه اشاره می‌کند، مربوط به «قانون تشکیل وزارت مالیه مصوب ۱۲۸۶ ه. ش.» است. در ماده ۳ این قانون، تمرکز وجوه و عایدات و پرداخت اعتبارات دستگاه‌ها، همچنین تهیه گزارش ماهانه از کل عایدات، جزء وظایف خزانه‌داری کل عنوان شده است. وظایف خزانه‌داری به مرور زمان و با تصویب و اصلاح قوانین مورد تجدید نظر قرار گرفت و وظایف دیگری نیز به آن محول گردید. در همین زمینه، در «قانون تشکیل مالیاتی مملکت ایران مصوب سال ۱۳۹۲ ه. ق.»^۱ خزانه‌داری به عنوان نهاد ناظر در وصول عایدات و خرج آن و همچنین مسئول تهیه و تنظیم بودجه معرفی شده است.

از ۱۳۲۴ به بعد همزمان با گسترش فعالیت‌های دولت، قوانین و آیین‌نامه‌های جدید دیگری به منظور بهبود اداره خزانه‌داری وضع شد که از جمله آن‌ها می‌توان قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۴۹ را نام برد. در این قانون خزانه مسئولیت تمرکز تمام دریافتی‌های دولت و انجام پرداختی‌ها، از طریق ذی‌حسابان را عهده‌دار شده است. پس از انقلاب اسلامی، در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران جایگاه خزانه‌داری کل کشور با توجه به اصل منطقی تمرکز عایدات تعریف شد. بدین ترتیب، مقرر شد کلیه دریافتی‌های دولت در

۱. یحیی آقاولو و سید حسین حسینی عرافی، حسابداری دولتی، تهران: انتشارات دانشکده امور اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۷۳.

حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز و هرگونه پرداختی در حدود اعتبارات مصوّب و به موجب قانون انجام گیرد (اصل ۵۳). جنبه اجرایی اصل مذکور در قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ به تفصیل طی مواد ۱۱، ۲۲، ۲۴، ۲۵، ۲۶، ۳۳، ۳۹، ۴۱، ۴۲، ۴۴، ۵۴، ۶۳، ۶۹، ۷۴، ۷۶، ۱۰۱، ۱۲۳، ۱۲۴ و ۱۲۵ مشخص شده است.

۳. نقش خزانه در بودجه

بودجه به‌عنوان سند مالی دولت، حاوی پیش‌بینی اقلام دخل (مجموع درآمدهایی که در طول سال مالی باید وصول شود) و اقلام خرج (مجموع مخارجی که دولت اجازه دارد از طریق بودجه انجام دهد) سال مالی است. اهمیت بودجه زمانی آشکار می‌گردد که پس از تصویب به اجرا گذاشته می‌شود و آثار ناشی از تحقق پیش‌بینی‌های انجام شده در قالب بودجه بر متغیرها و سطح فعالیت‌های اقتصادی جامعه مشخص می‌گردد. در اجرای بودجه، درآمدها و وصول و مخارج تأدیه می‌گردند. در این میان خزانه به‌عنوان صندوق دولت عمل می‌کند، بدین ترتیب که تمام درآمدهای وصولی توسط دستگاه‌های اجراکننده بودجه در خزانه متمرکز می‌شود. تمام پرداخت‌های مصوّب برای اجرای بودجه نیز از طریق خزانه صورت می‌گیرد و به این اعتبار خزانه نقش بانکی دولت را در اداره امور جریان‌های مالی دولت (دریافت‌ها و پرداخت‌ها) ایفاء می‌کند. امروزه با گسترش حدود فعالیت‌های دولت، وجوه دولتی بخش بزرگی از جریان‌های مالی جامعه را تشکیل می‌دهد، لذا خزانه به‌منظور کنترل نقدینه‌های جامعه بر بودجه دولت نظارت می‌کند.^۱ خزانه‌داری کل، مخارج سازمان‌ها و دستگاه‌های دولتی را با برقراری یک سیستم پرداخت غیرمتمرکز از طریق ذی‌حسابان وزارت امور اقتصادی و دارایی مورد کنترل قرار می‌دهد. به این ترتیب، ذی‌حسابان به‌منظور پرداخت مخارج قانونی سازمان‌های دولتی محل مأموریت خود، متناسب با اعتبارات مصوّب، از خزانه تقاضای وجه می‌کنند. خزانه پس از بررسی‌های لازم و تطبیق درخواست وجوه ذی‌حسابان با اعتبارات تخصیصی سازمان ذی‌ربط، وجه درخواست را از حساب خزانه به حساب بانکی سازمان دولتی واریز و نتیجه ضمن اعلامیه‌ای به ذی‌حسابان اطلاع داده

۱. منوچهر زندی حقیقی، مایه عمومی (بودجه و خزانه)، فصل ۲، تهران: انتشارات آذر، ۱۳۴۶.

می‌شود. اهم وظایف خزانه‌داری کل در رابطه با کنترل بودجه به شرح زیر است.^۱

- رسیدگی به درخواست وجه ذی‌حسابی‌ها و تطبیق آن‌ها با تخصیص اعتبار و موافقت‌نامه‌ها.

- بررسی طرح قراردادهای اخذ وام و تطبیق آن با قوانین مربوطه و اقدام برای پیش‌بینی اعتبار اقساط وام‌ها در بودجه کل کشور و پرداخت اقساط وام‌های مذکور.

- بررسی اعتبار طرح‌های تصویب شده و تأمین اعتبار درخواست وجوه واصله از ذی‌حسابی‌ها و نمایندگی‌های خزانه در استان‌ها با توجه به اعتبارات تخصیص یافته.

- بررسی موافقت‌نامه‌های مربوط به طرح‌های عمرانی انتفاعی (موضوع مواد ۳۲ و ۳۳ قانون برنامه و بودجه) امضاء شده بین سازمان برنامه و بودجه و دستگاه اجرایی.

- رسیدگی و کنترل و تطبیق صورت‌های ریز وجوه دریافتی ذی‌حسابی‌ها با دفاتر پرداخت خزانه و گواهی اعاده آن‌ها به ذی‌حسابی‌ها به منظور ارائه به دیوان محاسبات کشور و اداره کل تمرکز و تلفیق حساب‌ها و روش‌های حسابداری.

- ثبت و کنترل آمار درآمدهای رسیده به حساب ۸۰۰۱ خزانه.

- کنترل و بررسی و ثبت درخواست ابلاغ اعتبارات رسیده به ادارات اعتبارات جاری و امور بانکی (درآمدهای اختصاصی).

- دریافت درخواست وجه از نمایندگی‌های خزانه بابت اعتبارات ابلاغ شده و کنترل با تلگراف‌های ابلاغ شده و تهیه فهرست پرداخت و در نهایت پرداخت به نمایندگی خزانه در استان.

- کنترل ردیف‌های درآمدی در قسمت سوم قانون بودجه هر سال با سال قبل و افتتاح حساب‌های مربوط به گداهای جدید و تشکیل پرونده و بررسی حساب‌های فاقد پیش‌بینی و تهیه فهرست حساب‌هایی که ردیف درآمدی آن‌ها در بودجه حذف شده و مکاتبه با ذی‌حسابی‌های مربوطه به منظور اقدام در مورد انسداد حساب.

- کنترل حساب‌های بانکی دستگاه‌های اجرایی مشمول مقررات عمومی از طریق شبکه بانکی کشور و انتقال وجوه مازاد و بلا استفاده از حساب دستگاه‌های اجرایی به حساب‌های

۱. اداره کل خزانه، «مجموعه اطلاعات خزانه‌داری کل کشور (وظایف ادارات تابعه خزانه)»، وزارت امور اقتصادی و دارایی.

خزانه‌داری. علاوه بر کنترل بودجه، خزانه‌داری با ایجاد هماهنگی بین دریافتی‌ها و پرداختی‌ها، همچنین کنترل بازارهای مالی نقش اساسی در بودجه‌های سالانه و در برنامه‌های توسعه ایفا می‌کند که در این قسمت به بررسی هریک از آنها می‌پردازیم.

۱-۳. ایجاد هماهنگی بین جریان دریافت‌ها و پرداخت‌های بودجه

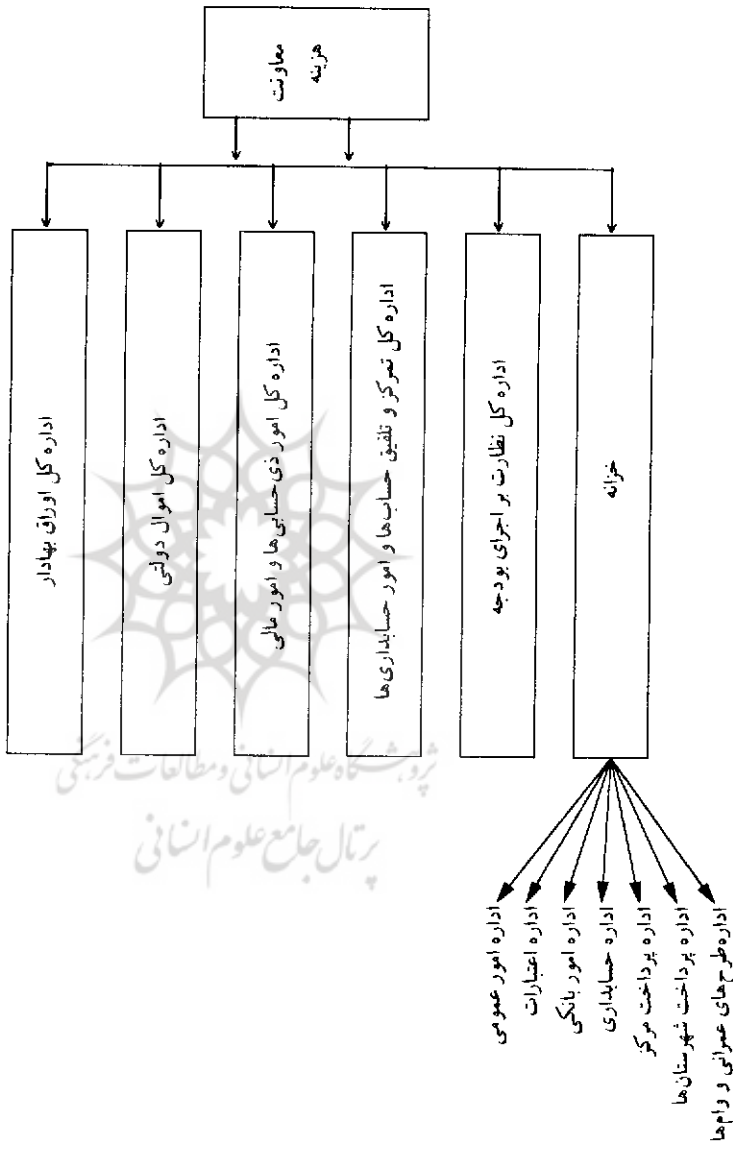
جریان دریافتی‌ها و پرداختی‌های دولت باید در طول سال مالی هماهنگ باشند تا تعادل لازم بین دریافتی‌ها و پرداختی‌های بودجه تأمین شود و دولت بتواند در هر زمان و مکان از محل درآمدهای وصولی، مخارج را تأدیه کند. اما این هماهنگی به ندرت ممکن است اتفاق بیفتد. از نظر مکانی ممکن است در ناحیه‌ای از کشور درآمدها مازاد بر مخارج و در ناحیه‌ای دیگر مخارج مازاد بر درآمدها باشد. به منظور رفع ناهماهنگی مکانی، خزانه اضافه درآمد وصولی یک ناحیه را به ناحیه دیگر که در آن تأدیه مخارج بیشتر از وصول درآمدها است، منتقل می‌کند. از نظر زمانی نیز ممکن است ناهماهنگی بین دریافتی‌ها و پرداختی‌ها اتفاق بیفتد. برخی از اقلام درآمدی بودجه در مواقع معینی از سال وصول می‌شوند (مثل درآمدهای مالیاتی)، اما مخارج بودجه در هیچ زمانی از سال متوقف نمی‌شود. لذا ممکن است امر تأدیه مخارج در برخی مواقع با کمبود درآمد مواجه شود. برای رفع این ناهماهنگی، خزانه با استفاده از وجوه تنخواه گردان، سپرده‌ها یا اسناد خزانه، برای تأدیه مخارج اقدام می‌کند و به هنگام وصول درآمدها وجوه استفاده شده را ترمیم می‌کند.

۲-۳. کنترل نقدینگی

کنترل نقدینگی که توسط خزانه‌داری صورت می‌گیرد یا داخلی است و یا خارجی. کنترل داخلی مربوط به گردش نقدینگی در بازارهای داخلی پول و سرمایه است و کنترل خارجی مربوط به گردش نقدینه‌ها در بازارهای بین‌المللی است. در سال‌های قبل از انقلاب اسلامی خزانه برای تأدیه مخارج دولت بعضاً به استفاده از اسناد خزانه متوسل می‌شد^۱ و براین اساس تقاضای قابل توجهی در گردش نقدینگی بازار پول ایجاد می‌گردید. سپس با ترمیم این اسناد

۱. طبق ماده ۱۴ قانون اسناد خزانه مصوب ۱۳۵۰، اسناد خزانه و اوراق قرضه به امضای وزیر دارایی و خزانه‌دار کل منتشر خواهد شد.

نمودار ۱: چارچوب اداری خزانه‌داری کل کشور



و برگشت نقدینه‌ها به بانک‌ها، نقدینگی در بازار پول مجدداً افزایش می‌یافت. مشابه این اتفاقات در بازار سرمایه نیز صورت می‌گرفت؛ هر موقع که خزانه به انتشار اوراق قرضه مبادرت می‌ورزید، نقدینگی موجود در بازار سرمایه جذب و با بازخرید اوراق قرضه، نقدینگی به بازار سرمایه هدایت می‌شد. در سال‌های پس از انقلاب طبق قانون عملیات بانکی بدون ربا، استفاده از اوراق قرضه و اسناد خزانه در ساخت مالی کشور متفی اعلام شد.^۱ به این ترتیب، نقش خزانه در کنترل نقدینگی بازارهای داخلی پول و سرمایه کمتر شد. درخصوص کنترل خارجی نقدینگی، عملیات خزانه در استفاده از وام‌های خارجی، چه به صورت کوتاه‌مدت و چه به صورت بلندمدت، جریان دریافت‌ها و پرداخت‌های کشور را تحت تأثیر قرار می‌دهد و با تغییر موازنه تجاری کشور، به‌هنگام اخذ وام و بازپرداخت آن، نرخ برابری پول داخلی و نرخ ارز را متأثر می‌سازد.

۴. ساختار اداری خزانه

از لحاظ تشکیلات اداری، خزانه به‌عنوان یکی از واحدهای تابع معاونت هزینه محسوب می‌شود. این معاونت طبق نمودار شماره ۱ از شش اداره کل تشکیل می‌شود که خزانه یکی از آن‌ها است. واحدهای تشکیل‌دهنده خزانه‌داری، هر کدام به تفکیک در راستای تنظیم دخل و خرج بودجه دولت و سایر وظایفی که قانوناً برعهده خزانه محول شده است، مسئولیت‌هایی را برعهده دارند. در مجموع وظایف خزانه‌داری^۲ به‌طور خلاصه به گونه‌ای که در پی می‌آید، تفکیک می‌شود.

۱-۴. جمع‌آوری و تمرکز وجوه (دریافتی‌ها)

طبق قوانین مربوطه، خزانه وظیفه جمع‌آوری و تمرکز وجوه دولتی را برعهده دارد. به‌عبارت دیگر، جمع‌آوری و تمرکز وجوه درآمدهای عمومی، اختصاصی، سپرده‌ها و سایر وجوهی که قانوناً در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز گردد، همچنین جمع‌آوری درآمدهای

۱. براساس بنامد و بیست و نهمین مصوبه شورای پول و اعتبار (موضوع ۱۳/۳/۱۳۶۳)، فروش اوراق قرضه به اشخاص حقیقی و بخش خصوصی متفی اعلام شد.
 ۲. مجموعه اطلاعات مربوط به شرح وظایف ادارات خزانه‌داری کل کشور؛ وزارت امور اقتصادی و دارایی.

عمومی از مراکز استان‌ها، و درآمد شرکت‌های دولتی مشمول قانون محاسبات عمومی از طریق خزانه‌داری صورت می‌گیرد.

در سیستم خزانه‌داری کل کشور، اداره حسابداری با برقراری تمهیدات زیر، بخش قابل توجهی از وظایف جمع‌آوری و تمرکز وجوه خزانه را انجام می‌دهد.

● ثبت و نگهداری حساب درآمد عمومی کشور به تفکیک ردیف بودجه‌های مندرج در قانون بودجه هر سال.

● تشخیص و کدگذاری درآمدهای واریزی به حساب درآمد عمومی کشور.

● تنظیم حساب و دفترداری حساب درآمدهای کشور.

● استخراج گزارش‌های مربوط به دریافت‌ها و پرداخت‌ها به صورت روزانه، هفتگی، ماهانه، و سالانه.

● استخراج گزارش‌های وضع مالی دولت.

● تنظیم درآمدهای ملی و استانی با توجه به قوانین پنج‌ساله توسعه و ارسال درآمدهای استانی به نمایندگی‌های خزانه مستقر در استان‌ها.

● تأیید و گواهی وصول درآمدهای واریزی دستگاه‌های اجرایی به حساب درآمد عمومی کشور به حساب‌های خزانه نزد بانک مرکزی.

● تأیید و گواهی وصول درآمدهای ارسالی نمایندگی خزانه استان به حساب درآمد عمومی کشور و به حساب‌های خزانه.

● سایر امور مربوط به حسابداری دریافتی‌ها.

۲-۴. انتقال وجوه (پرداختی‌ها)

تمام پرداختی‌های دولت در قالب اعتبارات جاری و عمرانی به تفکیک دستگاه‌ها و شرکت‌های دولتی، و اعتبارات اختصاصی در حد بودجه مصوب از طریق خزانه‌داری کل صورت می‌گیرد. همچنین، استرداد سپرده‌ها، انتقال تنخواه گردان حسابداری و تنخواه گردان استانی به حساب‌های ذی‌حسابی‌ها از این طریق صورت می‌گیرد. از سوی دیگر، ابلاغ اعتبارات جاری و عمرانی ملی و اختصاصی دستگاه‌ها و واحدهای تابعه (ماده ۷۵ قانون محاسبات عمومی) با همکاری سازمان برنامه و بودجه و خزانه‌داری انجام می‌پذیرد.

همچنین، انتقال پرداخت‌های مربوط به حق کشف کالا و ارزش‌های قساق‌مکشوفه، به دستگاه‌های کاشف از دیگر وظایف خزانه‌داری کل است. در ساختار اداری خزانه، مسئولیت این وظایف عمدتاً با اداره پرداخت مرکز و شهرستان‌ها است. اداره پرداخت مرکز، با تمهیداتی از قبیل ثبت اعتبارات درخواستی دستگاه‌ها به تفکیک ردیف بودجه و نام دستگاه، تهیه فهرست انتقال وجه به ذی‌حسابی‌ها، ثبت مشخصات انتقال وجه، صدور چک به حساب ذی‌حسابی‌های مرکز و شهرستان‌ها و نمایندگی‌های خزانه، تهیه صورت پرداخت اعتبارات کل کشور و غیره اقدام به پرداخت اعتبارات می‌کند. همچنین، اداره پرداخت شهرستان‌ها نیز از طریق پرداخت اعتبارات جاری به استان‌های کشور و ابلاغ اعتبارات جاری و اختصاصی و رسیدگی به حساب‌های نمایندگی‌های خزانه، وظیفه پرداخت را انجام می‌دهد.

۳-۴. ارائه خدمات امور بانکی

اداره امور بانکی به‌عنوان یکی از واحدهای تابع خزانه‌داری خدمات و تسهیلات بانکی را در اختیار خزانه‌داری و دستگاه‌ها قرار می‌دهد. افتتاح حساب‌های بانکی برای دستگاه‌های دولتی و نهادهای عمومی غیر دولتی مشمول ماده ۷۶ و ۱۲۴ قانون محاسبات از خدمات امور بانکی است که این حساب‌ها شامل حساب پرداخت، حساب‌های تمرکز و جوه خزانه، حساب‌های رابط درآمد برای حساب‌های تمرکز و جوه است. همچنین، خدماتی از قبیل انسداد حساب و معرفی امضاها برای حساب‌های افتتاح از دیگر وظایف خزانه است که این مهم از طریق اداره امور بانکی صورت می‌گیرد. علاوه بر موارد مذکور، اضافه دریافتی‌ها و یا مبالغی که اشتباهاً به حساب‌های خزانه منظور شده است از طریق اداره امور بانک‌ها قابل استرداد است.

۴-۴. رسیدگی به امور وام‌ها و حساب نمایندگی‌ها

امور مربوط به وام‌های دریافتی توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی، جمع‌آوری قرارداد وام‌ها و تشکیل پرونده، بررسی طرح قراردادهای اخذ وام و تطبیق مفاد آن با قوانین مربوط، و همچنین اقدام برای پیش‌بینی اعتبارات وام‌ها در بودجه کل کشور از دیگر اقداماتی است که توسط خزانه‌داری کل کشور از طریق اداره طرح‌های عمرانی و وام‌ها انجام می‌گیرد. به علاوه،

بررسی اعتبار طرح‌های تصویب شده و تأمین اعتبار درخواست وجوه واصله از ذی‌حسابی‌ها و نمایندگی‌های خزانه، ثبت و نگهداری اعلامیه‌های بانکی تمرکز وجوه و مانده مصرف نشده اعتبارات طرح‌های عمرانی در دفاتر مربوط و غیره از وظایف دیگری است که خزانه‌داری کل کشور از طریق واحدهای ذی‌ربط انجام می‌دهد.

۴-۵. تهیه آمار و اطلاعات

تهیه و تنظیم و پردازش آمارهای روزانه، هفتگی و ماهانه و سالانه وضع مالی دولت و تهیه گزارش‌های دریافت‌ها و پرداخت‌ها، و ارسال آن به مراجع ذی‌صلاح از جمله مهم‌ترین وظایف خزانه‌داری است که این امر با صرف وقت فراوان صورت می‌گیرد. لازم به توضیح است که طبق شرح وظایف ادارات تابع خزانه‌داری، آمار و اطلاعات مورد نیاز از طریق واحدهای مختلف گردآوری و تهیه می‌شود. به‌طور مثال، آمار اعتبارات دستگاه‌ها به تفکیک ردیف‌های بودجه، و نیز آمار مورد نیاز برای تهیه گزارش تفریغ بودجه از طریق اداره اعتبارات و آمار پرداختی‌ها از طریق اداره پرداخت مرکز صورت می‌گیرد.

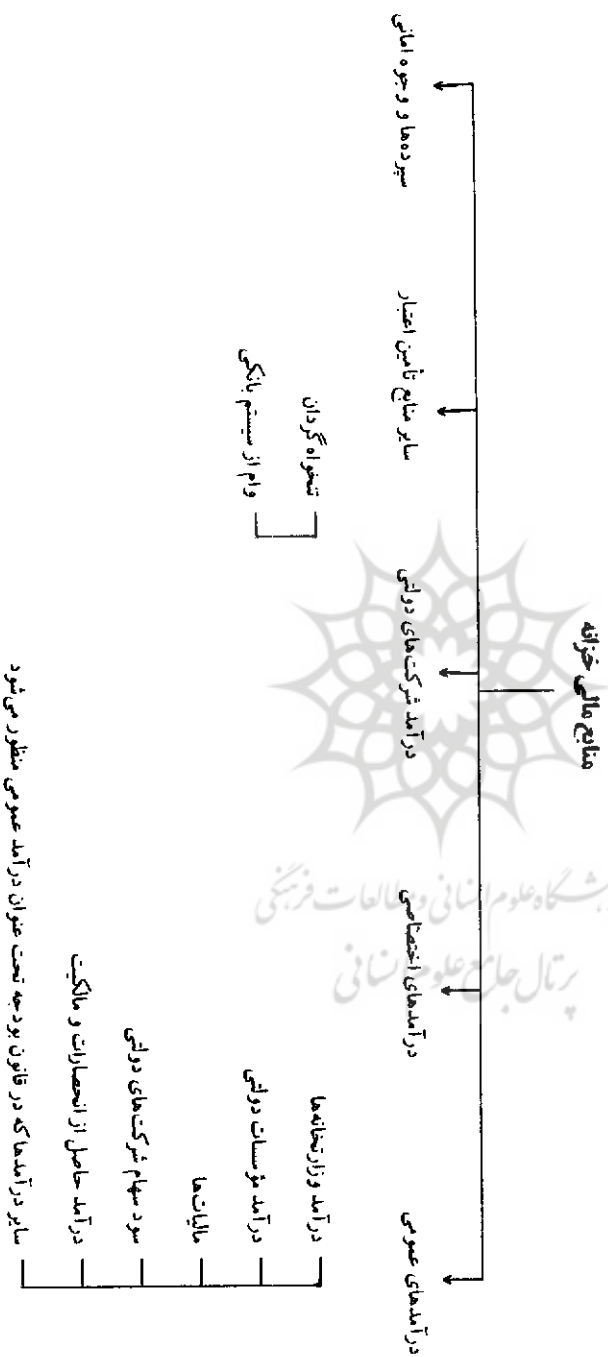
۵. منابع مالی خزانه (دریافتی‌های دولت)

اصولاً وجوهی که از طریق منابع دولتی و غیردولتی در اختیار خزانه داری قرار می‌گیرد به منابع مالی خزانه معروف است. طبقه‌بندی منابع مالی خزانه طبق قوانین جاری کشور به شرح نمودار شماره ۲ است. در این نمودار منابع مالی خزانه تحت عنوان دریافتی‌های دولت مشخص شده است. براساس ماده ۱۱ قانون محاسبات عمومی، دریافت‌های دولت عبارت است از «کلیه وجوهی که تحت عنوان درآمد عمومی و درآمد اختصاصی و درآمد شرکت‌های دولتی و سایر منابع تأمین اعتبار و سپرده‌ها و هدایا به استثناء هدایایی که برای مصارف خاصی اهدا می‌گردد و مانند این‌ها و سایر وجوهی که به موجب قانون باید در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز شود»

۱-۵. درآمدهای عمومی

ماده ۱۰ قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ مقرر می‌دارد «درآمدهای عمومی

نمودار ۲ منابع مالی خزانه (دریافتی‌های دولت)



عبارت است از درآمدهای وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و مالیات و سود سهام شرکت‌های دولتی و درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت و سایر درآمدهایی که در قانون بودجه کشور تحت عنوان درآمد عمومی منظور می‌شود.^۱ با عنایت به ماده مذکور تقسیم‌بندی درآمدهای عمومی را می‌توان به شرحی که در پی می‌آید، بررسی کرد.

الف) درآمدهای وزارتخانه‌ها

این نوع درآمدها بابت ارائه خدمات وزارتخانه‌ها وصول می‌شود. به طور مثال، درآمد ناشی از اجرای تبصره ۳۹ قانون بودجه سال ۱۳۷۸ از جمله این درآمدها است. طبق این تبصره وزارت امور خارجه مکلف شده درآمدهای حاصل از خدمات کنسولی و غیره را به حساب درآمد عمومی واریز کند. هر یک از وزارتخانه‌هایی که مکلف به واریز درآمدهای تعیین شده است، در قوانین بودجه از ردیف بودجه‌ای خاص برخوردار است.

ب) درآمد مؤسسات دولتی

این قبیل وجوه بابت ارائه خدمات دولتی وصول می‌شود، که از جمله آن می‌توان به درآمد سازمان هواپیمایی کشوری ناشی از عوارض فرودگاهی و یا درآمد سازمان انتقال خون از محل فروش فرآورده‌های خون اشاره کرد.

ج) مالیات‌ها

شامل مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم است که هر ساله به صورت مالیات بر شرکت‌ها، مالیات بر درآمد مستغلات، ثروت و مالیات بر واردات و مصرف و فروش از اشخاص حقیقی و حقوقی وصول می‌شود.

د) سود سهام شرکت‌های دولتی

سود سهام شرکت‌های دولتی بخشی از درآمدهای عمومی است. در این خصوص، ماده

۱. براساس قوانین بودجه سالانه، درآمدهای عمومی از شش بخش به شرح زیر تقسیم می‌شود:
بخش اول: درآمدهای مالیاتی؛ بخش دوم: درآمد نفت و گاز؛ بخش سوم: درآمدهای حاصل از انحصارات و مالکیت دولت؛
بخش چهارم: درآمدهای حاصل از خدمات و فروش کالا؛ بخش پنجم: حق بیمه و کمک‌های دریافنی، درآمدهای انتقالی و منفرفه؛ بخش ششم: اصل و بهره وام‌ها و سود حاصل از سرمایه‌گذاری دولت در داخل و خارج از کشور.

۴۴ قانون محاسبات عمومی کشور مقرر می‌دارد، «شرکت‌های دولتی مکلفند پس از تصویب ترازنامه حساب سود و زیان شرکت توسط مجامع مربوط حداکثر ظرف یک ماه ترتیب پرداخت مبالغ مالیات و همچنین سود سهام دولت را در وجه وزارت امور اقتصادی و دارایی بدهند. تخلف از اجرای این ماده در حکم تصرف غیر مجاز در وجوه محسوب می‌شود.» با عنایت به توضیحات اشاره شده، سود سهام شرکت‌های دولتی به عنوان یکی از اقلام درآمدهای عمومی است که هر ساله به خزانه دولت واریز می‌گردد.

۵) درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت

بخش دیگری از درآمدهای عمومی متعلق به درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت دولت است. این نوع درآمد عبارت است از هر آنچه که متعلق به دولت و یا مالکیت عمومی است و برای دولت ایجاد درآمد می‌کند. مانند اجاره دریافتی از حق انحصار ساختمان‌های دولتی (ردیف بودجه ۳۳۰۰۰۰) و درآمد حاصل از تعیین ارزش مواد معدنی قبل از استخراج (ردیف بودجه ۳۹۰۴۰۰)، مالکیت شن و ماسه (ردیف ۳۹۰۴۵۰)، از جمله درآمدهای حاصل از انحصارات و مالکیت دولت محسوب می‌شود.

و سایر درآمدهایی که در قانون بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد عمومی منظور می‌شود درآمدهای حاصل از فروش نفت و گاز، فروش ارز، درآمدهای حاصل از ارائه خدمات و فروش کالا (مانند درآمد حاصل از خدمات آموزشی و فرهنگی، قضایی، بهداشتی و...)، همچنین حق بیمه، کمک‌های دریافتی و درآمدهای انتقالی، به علاوه اصل و بهره وام‌ها، سود حاصل از سرمایه گذاری دولت در داخل و خارج از کشور، جزء اقلام سایر درآمدها محسوب می‌شوند.

۲-۵. درآمد اختصاصی

طبق ماده ۱۴ قانون محاسبات عمومی «درآمد اختصاصی عبارت است از درآمدهایی که به موجب قانون برای مصرف یا مصارف خاصی در بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد اختصاصی منظور می‌گردد.» در قسمت دیگری از ماده مزبور دولت موظف شده است

حداکثر تا سه سال پس از تصویب این قانون (قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶) بودجه اختصاصی را حذف کند. قسمت اخیر ماده مذکور هیچ‌گاه فرصت اجرا پیدا نکرده و برای قانونمند کردن عدم اجرای آن، در ماده ۹۲ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین (مصوب سال ۱۳۷۳)، قسمت اخیر ماده ۱۴ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ حذف گردید. بالاترین سهم درآمدهای اختصاصی در سال‌های اخیر مربوط به حق بیمه سازمان تأمین اجتماعی است.^۱ همچنین درآمدهای حاصل از ماده ۲۱۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ از دیگر مواردی است که تحت عنوان درآمد اختصاصی عنوان می‌شود.

۳-۵. درآمد شرکت‌های دولتی^۲

طبق ماده ۱۵ قانون محاسبات عمومی «درآمد شرکت‌های دولتی عبارت است از درآمدهایی که در قبال ارائه خدمات و یا فروش کالا و سایر فعالیت‌هایی که شرکت مذکور به موجب قوانین و مقررات مجاز به انجام آن‌ها هستند، عاید آن شرکت‌ها می‌گردد.» با توجه به مفاد ماده مذکور هرگونه درآمدی که در راستای انجام فعالیت‌های نظیر ارائه خدمات، فروش کالا، ارائه خدمات گمرکی، ترخیص و غیره از طرف شرکت وصول شود، جزء دریافتی‌های دولت محسوب می‌شود. این درآمدها در قسمت ششم قوانین بودجه درج می‌شود.

۴-۵. سایر منابع تأمین اعتبار

طبق ماده ۱۲ قانون محاسبات عمومی، منابعی که تحت عنوان وام، انتشار اوراق قرضه، برگشتی از سال‌های قبل و عناوین مشابه دیگری که در قانون بودجه پیش‌بینی می‌شود و ماهیت درآمدی ندارند، جزء سایر منابع تأمین اعتبار لحاظ می‌شوند. این اقلام به عنوان بدهی‌های عمومی دولت محسوب می‌شوند و از طریق مواردی که در پی می‌آید، تأمین مالی می‌شوند.

۱. طبق قانون بودجه سال ۱۳۷۸، از رقم قطعی درآمد اختصاصی سال ۱۳۷۶ (۵۹۴۰/۶ میلیارد ریال)، حدود ۶۶/۶ درصد آن مربوط به حق بیمه سازمان تأمین اجتماعی (ردیف بودجه ۵۱۰۱۰۰) بوده است.

۲. طبق ماده ۳۹ (ق.م.ع.)، وجوهی که از محل درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار منظور در بودجه کل کشور وصول می‌شود و همچنین درآمدهای شرکت‌های دولتی به استثنای بانک‌ها و مؤسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه باید به حساب‌های خزانه که در بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران افتتاح می‌گردد، تحویل شود. خزانه مکلف است ترتیب لازم را بدهد که شرکت‌های دولتی بتوانند در حدود بودجه مصوب از وجوه خود استفاده کنند.

الف) تنخواه گردان خزانه

تنخواه گردان خزانه وام کوتاه مدت یک ساله است که در مقاطعی از سال توسط خزانه داری کل کشور دریافت می شود. براساس ماده ۲۴ قانون محاسبات عمومی کشور، «تنخواه گردان خزانه عبارت از اعتبار بانکی در حساب درآمد عمومی نزد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران که به موجب قانون اجازه استفاده از آن به میزان معینی برای رفع احتیاجات نقدی خزانه به وزارت امور اقتصادی و دارایی داده می شود متبقی تا پایان سال واریز می گردد.»

اولین مجوز قانونی برای استفاده از تنخواه گردان خزانه در سال ۱۳۰۹ از مجلس گرفته شد. به موجب ماده واحده قانون بودجه ۱۳۰۹ به وزارت دارایی اجازه داده شد تا برای تأمین احتیاجات خزانه داری کل وجه متحرکی ایجاد و برای این منظور از بانک ملی ایران کمکی به مبلغ سه میلیون ریال دریافت کند. در قانون بودجه ۱۳۷۸ مبلغ پیشنهادی برای تنخواه گردان خزانه ۴۰۰۰ میلیارد ریال در نظر گرفته شده است.

ب) انتشار اوراق قرضه و اسناد خزانه

با وجود عدم استفاده از اوراق قرضه در ساختار مالی کشور، این اوراق در قانون محاسبات عمومی کماکان به عنوان یکی از اقلام تأمین کننده دریافتی های دولت ذکر می شود. همان طور که در قسمت قبلی توضیح داده شد، انتشار اسناد خزانه و اوراق قرضه کوتاه مدت یا دراز مدت در سال های قبل از انقلاب برای رفع احتیاجات مالی دولت و جذب وجوه افراد و بانک ها صورت می گرفت. مجوز انتشار اسناد خزانه به منظور تأمین احتیاجات مالی خزانه داری کل و همچنین اوراق قرضه به منظور تأمین بخشی از اعتبارات مورد نیاز برنامه های عمرانی و دفاعی کشور، به موجب قوانین خاصی صادر شده بود.^۱ در حال حاضر دولت از طریق انتشار اوراق مشارکت، نسبت به تأمین اعتبارات برخی از طرح های عمرانی

۱. در قانون انتشار اسناد خزانه و اوراق قرضه مصوب سال ۱۳۴۸ آمده است :

ماده ۱. اسناد خزانه اسناد بی نامی است که برای تأمین احتیاجات مالی خزانه داری کل در جریان سال مالی انتشار می یابد.

ماده ۲. اوراق قرضه، اوراق بی نام یا با نامی است که برای قسمتی از اعتبارات مورد نیاز برنامه های عمرانی و دفاعی انتشار می یابد.

اقدام می‌کند. بنابراین، وجوه حاصل از فروش اوراق مشارکت، در حقیقت وام و بدهی دولت به افراد محسوب می‌شود.

ج) وام سیستم بانکی

منابع مالی سیستم بانکی از دیگر ابزارهایی است که در صورت کسری بودجه و در حد معینی که قانون مشخص می‌کند، جزء ارقام مورد استفاده خزانه قرار می‌گیرد.

۵-۵. سپرده‌ها و وجوه امانی

این وجوه شامل اقلامی است که برای هدف مشخص و مدت محدود به صورت امانت در اختیار دولت قرار می‌گیرد. در این رابطه می‌توان به سپرده‌ها و درآمد شرکت‌های دولتی اشاره کرد. طبق ماده ۱۲۵ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۹، «خزانه مجاز است برای رفع احتیاجات خود از موجودی حساب‌های اختصاصی از جمله حساب تمرکز درآمد شرکت‌های دولتی و سپرده موقتاً استفاده نماید مشروط بر این‌که بلافاصله پس از درخواست سازمان ذی‌ربط وجوه استفاده شده را مسترد نماید.» لذا استفاده از وجوه امانی بر اساس مجوزی است که ماده ۱۲۵ قانون محاسبات عمومی در اختیار دولت قرار داده است. این وجوه به صورت موقت در اختیار خزانه قرار می‌گیرد.

۶. حساب‌های خزانه نزد بانک مرکزی

خزانه‌داری کل کشور به عنوان نماینده دولت، امور مربوط به دریافت‌ها و پرداخت‌های بودجه را انجام می‌دهد. تمرکز دریافتی‌ها و پرداختی‌های بودجه از طریق خزانه، به واسطه سیستم بانکی انجام می‌گیرد. تمام حساب‌های خزانه نزد شعب بانک‌های مختلف، در حساب‌های تمرکز وجوه خزانه نزد بانک مرکزی و تمام پرداختی‌های خزانه نیز از حساب‌های پرداخت وجوه خزانه نزد بانک مرکزی صورت می‌گیرد. مکانیزم اجرایی نقل و انتقالات خزانه به شرحی است که در پی می‌آید.

۱-۶. حساب‌های تمرکز وجوه

طبق نص صریح قانون، تمام درآمدهای بودجه کل کشور، به جز بانک‌ها، بیمه‌ها و مؤسسات

اعتباری، باید در حساب خزانه‌داری متمرکز شوند (ماده ۳۹ ق.م.ع.). بدین منظور، دستگاه‌ها و نهادهای وصول‌کننده انواع درآمدهای بودجه نزد یکی از بانک‌ها (شعبه دولتی) به افتتاح حسابی که از سوی خزانه معرفی می‌شود، مبادرت می‌ورزند. به این حساب‌ها در اصطلاح خزانه، حساب‌های رابط می‌گویند. تمام درآمدهای وصول شده منابع مختلف، به این حساب‌های رابط واریز، و از این حساب‌ها به حساب‌های خزانه نزد بانک مرکزی واریز و نهایتاً به حساب ۸۰۰۱ خزانه منتقل می‌شوند. درآمدهای اختصاصی تمام دستگاه‌ها نیز در حساب‌های تمرکز وجوه اختصاصی جداگانه‌ای که خزانه نزد بانک مرکزی افتتاح کرده است، متمرکز می‌شوند (نحوه واریز انواع درآمدهای بودجه به بانک مرکزی در قسمت‌های بعدی بررسی خواهد شد). از طریق حساب ۸۰۰۱ ضمن کنترل و مغایرت‌گیری حساب‌های بانک مرکزی و خزانه، نهایتاً دفاتر دریافت و پرداخت و گزارش‌های روزانه، هفتگی، ماهانه و سالانه تهیه می‌شود.

۲-۶. حساب‌های پرداخت وجوه

تمام پرداخت‌های خزانه براساس اعتبارات مصوب و تخصیص داده شده صورت می‌گیرد. نحوه پرداخت وجوه از محل درآمدهای عمومی، از خزانه‌داری کل کشور به این صورت است که در ابتدای هرروز میزان پرداخت‌های مقرر برای اعتبارات جاری و عمرانی تخصیص یافته توسط سازمان برنامه و بودجه از حساب درآمد عمومی کشور (۸۰۰۱)، به حساب‌هایی که به این منظور افتتاح شده‌اند، واریز می‌شود. ابلاغ اعتبار به استان‌ها نیز از حساب (۸۰۰۸) صورت می‌گیرد.^۱ حساب‌های پرداختی‌های خزانه عبارت‌اند از حساب اعتبارات عمرانی ۸۰۰۶، حساب اعتبارات جاری ۸۰۰۷ و حساب ابلاغ اعتبار ۸۰۰۸. نحوه عمل در مورد این حساب‌ها بدین‌گونه است که ابتدا از موجودی حساب درآمد عمومی (۸۰۰۱) به حساب ۸۰۰۷ به میزان لازم اختصاص داده می‌شود، سپس وجه لازم در اختیار حساب‌های ۸۰۰۶ و ۸۰۰۸ قرار می‌گیرد. بدین ترتیب، ملاحظه می‌شود که در امر پرداختی‌های خزانه‌داری، از آن‌جا که تأمین هزینه‌های جاری، خصوصاً هزینه‌های پرسنلی و هزینه سایر فصول از ضرورت زیادی برخوردار است، پرداخت اعتبارات جاری از اولویت

۱. در برخی مواقع ابلاغ اعتبار به استان‌ها از حساب ۸۰۰۱ صورت می‌گیرد.

اول برخوردار است. (در جدول شماره ۱ فرم مورد استفاده خزانه‌داری به منظور پرداخت وجوه حاصل از درآمدهای عمومی نشان می‌دهد.)
در مورد پرداخت اعتبارات اختصاصی دستگاه‌ها از محل درآمدهای اختصاصی، نحوه عمل بدین‌گونه است که در صورت موافقت با درخواست وجه ذی حساب دستگاه ذی ربط، وجوه لازم از حساب‌های تمرکز وجوه اختصاصی به حساب‌های قابل برداشت ذی حسابی دستگاه منتقل، و بدین ترتیب امر پرداخت تحقق می‌یابد.

۳-۶. نحوه واریز انواع درآمدهای بودجه به حساب‌های خزانه

به موجب ماده ۳۹ قانون محاسبات عمومی، «جوهری که از محل درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار منظور در بودجه کل کشور وصول می‌شود و نیز درآمد شرکت‌های دولتی (به استثنای بانک‌ها، بیمه‌ها و سایر مؤسسات اعتباری) باید به حساب جاری خزانه نزد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران واریز شوند. خزانه مکلف است ترتیبی اتخاذ نماید که شرکت‌های دولتی بتوانند در حدود بودجه مصوب از وجوه خود استفاده نمایند.»

بنابراین، یکی از وظایف خزانه تمرکز درآمدهای عمومی، اختصاصی و وجوه سپرده‌ها از طریق ذی حسابی‌ها و نمایندگی‌های خزانه در استان‌ها نزد بانک مرکزی است. همان‌گونه که گفته شد، به منظور انجام وظیفه یاد شده، خزانه از طریق سیستم بانکی کشور، تمام دریافتی‌های خود را نزد بانک مرکزی متمرکز می‌کند. نحوه واریز درآمدهای نفت و گاز، مالیات‌ها و درآمدهای اختصاصی و همچنین درآمد شرکت‌های دولتی به حساب‌های خزانه نزد بانک مرکزی به ترتیبی است که در پی می‌آید.

۱-۳-۶. درآمد نفت و گاز

مبلغ ریالی درآمدهای حاصل از فروش نفت و گاز توسط بانک مرکزی مستقیماً به حساب‌های خزانه منظور می‌شود.

۲-۳-۶. درآمدهای مالیاتی

آن قسمت از درآمدهای مالیات‌های مستقیم که توسط مأموران تشخیص مالیات به موجب

جدول ۱: فرم نقل و انتقالات خزانه‌داری کل کشور

۱۵ آبان - ۵۵ ت. ۷۴

از حساب ۸۰۰۹ (اعتبارات عمرانی)	از حساب ۸۰۰۷ (اعتبارات جاری)	از حساب ۸۰۰۸ (ایلام اعتبار)	شماره چک	شماره چک	شماره چک	شماره چک
بمنه	بمنه	بمنه	بمنه	بمنه	بمنه	بمنه
			جمع	جمع	جمع	جمع

رئیس اداره پرداخت خزانه

مسئول صدور چک

وزارت امور اقتصادی و دارایی

خزانه

خلاصه گزارش پرداخت روز

شرح	از حساب ۸۰۰۱ (درآمد عمومی)	بمنه	شماره چک
انتقال به حساب ۸۰۰۶			
انتقال به حساب ۸۰۰۷			
انتقال به حساب ۸۰۰۸			
		جمع کل پرداخت روز	

قوانین و مقررات مربوط از مؤدیان مالیات‌های مستقیم وصول می‌شود و به حساب‌هایی که در بانک ملی بدین منظور افتتاح شده است واریز می‌گردد و از طریق این حساب‌ها به حساب خزانه نزد بانک مرکزی منتقل می‌شود. در شهرستان‌ها این نوع درآمدها پس از وصول از مؤدیان مالیاتی، به حساب تمرکز وجوه مالیات، مستقر در نمایندگی خزانه در مرکز استان واریز می‌شود و از این طریق به حساب‌های خزانه نزد بانک مرکزی منتقل می‌شود. همچنین، مالیات‌های تکلیفی که توسط ذی‌حسابی‌های مرکز وصول می‌شود، پس از انعکاس در دفاتر و صورت حساب‌های ذی‌حسابی مربوط یا مستقیماً به خزانه منتقل می‌گردد و یا به حساب‌هایی که خزانه برای مالیات‌ها در بانک ملی افتتاح کرده است واریز می‌شود. در مورد مالیات‌های غیرمستقیم، درآمد وصول شده از منابع مختلف توسط منابع وصول‌کننده این مالیات‌ها به حساب‌های رابطی که با معرفی خزانه‌داری در شعب دولتی سیستم بانکی افتتاح شده است واریز می‌شوند. وجوه واریز شده به این حساب‌ها به حساب شماره ۸۷۶ خزانه نزد بانک مرکزی منتقل و نهایتاً به حساب درآمد عمومی کشور واریز می‌شود.

۳-۳-۶. درآمدهای اختصاصی

دستگاه‌های اجرایی که به مقتضای وظایفشان درآمد اختصاصی کسب می‌کنند، وجوه حاصل را به یکی از دو شکل زیر به خزانه منتقل می‌کنند:

● برخی از دستگاه‌ها با افتتاح دو حساب بانکی تحت عنوان حساب قابل برداشت و حساب غیرقابل برداشت، از طریق خزانه نقل و انتقالات خود را انجام می‌دهند. روش کار بدین ترتیب است که ابتدا درآمدهای اختصاصی کسب شده به حساب غیرقابل برداشت منتقل، سپس در پایان هرماه موجودی حساب جاری مذکور به حساب‌های تمرکز وجوه خزانه نزد بانک مرکزی واریز می‌شود. خزانه از این حساب وجوه مورد نیاز را به حساب قابل برداشت ذی‌حسابی دستگاه مربوطه منتقل و نهایتاً ذی‌حساب از این طریق پرداخت هزینه‌ها را انجام می‌دهد.

● برخی دیگر، وجوه دریافتی بابت درآمد اختصاصی را مستقیماً به حساب‌های تمرکز وجوه خزانه واریز، و ذی‌حسابی حسب مورد نسبت به درخواست وجه و واریز آن به حساب‌های قابل برداشت دستگاه اقدام می‌کند.

۴-۳-۶. درآمد شرکت‌های دولتی

درآمد ناشی از فروش کالا یا خدمات شرکت‌ها، در حساب‌هایی که خزانه بدین منظور در بانک مرکزی افتتاح می‌کند متمرکز می‌شود. بنابراین، به تعداد شرکت‌های دولتی حساب متمرکز وجوه درآمد شرکت‌های دولتی در بانک مرکزی و یا سایر بانک‌های دولتی توسط خزانه افتتاح می‌شود. شرکت‌های دولتی درآمد حاصل از فعالیت‌های خود را ابتدا به حساب ذی‌ربط واریز و برای پرداخت هزینه‌های خود از خزانه، تقاضای وجه می‌کند و خزانه بر طبق تبصره ذیل ماده ۳۹ قانون محاسبات عمومی مکلف است ترتیبی اتخاذ کند که وجوه مورد نیاز بلافاصله در اختیار شرکت‌ها قرار گیرد، و در حدود بودجه مصوب شرکت، ذی‌حساب مربوط درخواست وجه می‌کند و آن را دریافت می‌دارد.^۱

۷. مبنای حسابداری خزانه

مبنای حسابداری دولتی از تعاریف هزینه در قانون محاسبات عمومی تبعیت می‌کند. براساس ماده ۲۳ قانون محاسبات عمومی هزینه عبارت است از پرداخت‌هایی که به‌طور قطعی به ذی‌نفع در قبال تعهد یا تحت عنوان کمک یا عناوین مشابه با رعایت قوانین و مقررات مربوطه صورت می‌گیرد. براساس این تعریف، نخست باید تعهدی صورت بگیرد (کالایی تحویل و یا خدمتی انجام شود) و سپس با پرداخت بهای آن، هزینه تحقق یافته در دفاتر ثبت شود. لذا علی‌الحساب‌ها و پیش‌پرداخت‌ها جزو پرداخت‌های غیرقطعی محسوب می‌شود. طبق ماده ۱۰۲ قانون محاسبات عمومی، پیش‌پرداخت‌ها^۲ در سالی که به مرحله تعهد می‌رسند و علی‌الحساب‌ها^۳ در سالی که تصفیه می‌شوند به حساب قطعی همان سال منظور می‌شوند. باتوجه به توضیحات، مبنای حسابداری در دستگاه‌ها روش نقدی است. در این روش تنها صورت‌حساب‌های اقلام درآمدی که عملاً وصول می‌شود و هزینه‌هایی که پرداخت می‌شود، منعکس می‌گردد. بنابراین، صورت‌حساب‌هایی که وجوه آن هنوز دریافت

۱. تنها تعداد معدودی از شرکت‌های دولتی مندرج در قسمت ششم قانون بودجه، نسبت به واریز درآمدهایشان به حساب‌های خزانه اقدام می‌کنند و به‌علاوه مبالغ واریزی بلافاصله توسط شرکت‌ها دریافت می‌شود.

۲. ماده ۲۸ ق.م.ع.: پیش‌پرداخت عبارت است از پرداختی که از محل اعتبارات براساس اقلام و قراردادهای طبق مقررات پیش از انجام تعهد صورت می‌گیرد.

۳. ماده ۲۹ ق.م.ع.: علی‌الحساب عبارت است از پرداختی که به منظور ادای قسمتی از تعهد با رعایت مقررات صورت می‌گیرد.

و یا پرداخت نشده است، در حساب‌های دریافتی و پرداختی ثبت نمی‌شوند. در سیستم خزانه‌داری، ثبت و ضبط حساب‌های مربوط به دریافتی‌ها و پرداختی‌های بودجه، به روش نقدی و براساس اعتبارات مصوب و تخصیص داده شده صورت می‌گیرد. کار ثبت حساب‌ها در این سیستم به صورت یک‌طرفه است. برای مثال، هنگام پرداخت وجوه اعتباری ردیف بودجه‌ای به دستگاه‌های مختلف، نحوه ثبت به صورت زیر است:

ردیف شماره.....

دستگاه ۱

دستگاه ۲

.....

.....

در سیستم‌های مالی پیشرفته، روش حسابداری خزانه معمولاً به‌نحوی طراحی می‌شود که حساب‌های نگهداری شده عنداللزوم بتواند با حساب‌های دستگاه‌های دولتی قابل انطباق و کنترل باشد. در سیستم خزانه‌داری ایران، به علت استفاده از روش نقدی، این موضوع گاهی با مشکل مواجه می‌شود. به‌عنوان مثال، چنانچه دستگاه وصول‌کننده درآمد، صورت حساب درآمدهای وصولی اسفند سال جاری را در آخرین روز (۲۹ اسفند) به خزانه ارسال کند، به‌علت فاصله زمانی موجود بین انتقال درآمد و دریافت اعلامیه بانک مبنی بر انتقال وجه به حساب خزانه، درآمد مورد بحث در دفاتر خزانه به حساب‌های سال آینده منظور می‌شود و به‌این دلیل مغایرت‌های بین صورت حساب‌های دستگاه‌های دولتی و دفاتر خزانه ایجاد می‌شود.

در سیستم‌های مالی، مبنای حسابداری به عوامل متعددی مانند اهمیت انواع مختلف اطلاعات مالی، پیشرفت فن حسابداری و حسابرسی، تخصص مدیران و کارکنان مالی دولت بستگی دارد. آنچه مسلم است، ارزیابی و تعیین بهای تمام شده هر یک از عملیات مصوب نیازمند شیوه‌های بهینه حسابداری از قبیل مبنای تعهدی است. در سال‌های اخیر، در برخی از کشورها به‌منظور تقویت و کنترل حساب‌های مالی دولتی، کوشش‌های زیادی در جهت تبدیل حسابداری از شیوه نقدی به تعهدی صورت گرفته، که این تبدیل به صورت تدریجی، و همزمان با اصلاح روش‌های برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و اجرای بودجه انجام شده است. حسابداری تعهدی مستلزم تهیه بودجه عملیاتی برای طبقه‌بندی صحیح و دقیق طرح‌ها و

برنامه‌ها و فعالیت‌های هر سازمان دولتی است. در این روش، درآمدها در سال انجام خدمت یا فروش کالاها به حساب منظور می‌شود (اگرچه وجوه نقد حاصل از فروش کالاها و خدمات مذکور در سال‌های مالی قبل یا بعد از فروش دریافت شود)، و هزینه‌ها در سال دریافت کالاها و خدمات و ایجاد تعهد به حساب منظور می‌گردد (اگرچه بهای کالاها و خدمات مزبور در سال‌های مالی قبل یا بعد از خرید پرداخت شود). به عبارت دیگر، در این مینا، صرف نظر از انجام یا عدم انجام هرگونه دریافت و پرداخت، درآمدها در دوره تحقق و هزینه‌ها در دوره وقوع ثبت می‌شود. روش حسابداری تعهدی، تعیین بهای تمام شده و هزینه واقعی اجرای برنامه‌ها، عملیات و فعالیت‌های سازمان‌های دولتی را میسر می‌سازد، و از طرف دیگر کنترل هر یک از اقلام درآمدی و هزینه‌ای در ساختار بودجه با روش تعهدی امکان‌پذیر می‌شود. همچنین، این روش اطلاعات کامل‌تر و جامع‌تری برای نظارت بر عملکرد سازمان‌ها و دستگاه‌ها در اختیار قوه مجریه و قوه مقننه و غیره قرار می‌دهد. البته در برخی از سیستم‌های مالی از حسابداری نیمه تعهدی نیز استفاده می‌شود که این روش ترکیبی از مبنای نقدی و تعهدی است، به این ترتیب که برای ثبت درآمدها (به دلیل احتمال عدم امکان وصول) از مبنای نقدی و برای ثبت هزینه‌ها از مبنای تعهدی استفاده می‌شود.

به طور خلاصه، ایجاد تحول در سیستم حسابداری خزانه به منظور تطابق بیشتر این سیستم با اصول حسابداری امری ضروری به نظر می‌رسد. بدیهی است این تحول امکان ارزیابی و مدیریت وجوه خزانه را با کارایی بیشتری رو به رو می‌کند.

۸. صورت حساب‌های مالی خزانه

سیستم خزانه‌داری در راستای اجرای ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی مکلف به تهیه صورت حساب عملکرد بودجه هر سال به همراه صورت گردش نقدی خزانه است. در این خصوص خزانه به تهیه صورت حساب‌های یک طرفه آماری در مورد انواع دریافت‌ها و پرداخت‌ها و تراز عملیاتی دوطرفه برای ارائه به دیوان محاسبات مبادرت می‌ورزد. در این زمینه اطلاعات آماری دیگری نیز به شرح زیر تهیه و تنظیم می‌شود.

- آمار وصولی‌های درآمد عمومی کشور براساس طبقه‌بندی‌های بودجه.
- آمار درآمدهای اختصاصی بابت موضوع ماده ۲۱۷ قانون مالیات‌های مستقیم.

- گردش وجوه نقدی یک ساله برای اداره کل تمرکز و تلفیق.
- تراز عملیاتی ماهانه برای دیوان محاسبات شامل دریافت‌ها و پرداخت‌های خزانه‌داری.
- آمار درآمد بخش‌ها، بندها، و اجزای ریز بودجه.
- بولتن سالانه از وضعیت پرداخت از محل اعتبارات عمرانی بودجه.
- بولتن سالانه از وضعیت پرداخت از محل اعتبارات جاری بودجه.
- بولتن سالانه از وضعیت پرداخت از محل ردیف‌های متفرقه بودجه.
- بولتن سالانه از وضعیت پرداخت از محل درآمد عمومی بودجه.
- آمار موجودی سپرده‌ذی‌حسابی‌ها و نمایندگی‌های خزانه در استان‌های کشور.
- آمار درآمدهای اختصاصی دستگاه‌ها.

۹. خلاصه و نتیجه‌گیری

وظایف و تکالیف خزانه‌داری در قانون اساسی، قانون محاسبات عمومی و همچنین قانون انتشار اسناد خزانه و اوراق قرضه مشخص شده است. از لحاظ ساختار اداری، خزانه‌داری به‌عنوان یکی از واحدهای تابع معاونت هزینه از هفت واحد اداری تشکیل می‌شود. خزانه بنا به ماهیت و طبع خود، نقش گسترده‌ای در امور بودجه دولت به‌عهده دارد. خزانه از یک طرف وظیفه صندوق دولت (تمرکز، دریافت و پرداخت وجوه) و از طرف دیگر اداره امور دخل و خرج کشور را به‌عهده دارد. لذا نقش برجسته آن عمدتاً ایجاد هماهنگی لازم در امر دریافت و پرداخت وجوه دولتی است که در حال حاضر به دلیل گستردگی و پیچیدگی وظایف دولت از اهمیت قابل توجهی برخوردار است. از طرف دیگر، خزانه به‌دلیل مشارکت غیرمستقیم در تهیه گزارش تفریغ بودجه، تطبیق درخواست وجه ذی‌حسابی‌ها با تخصیص اعتبار و موافقت‌نامه‌ها، به‌نوعی کنترل بودجه را نیز برعهده دارد.

دریافتی‌ها و پرداختی‌های خزانه از طریق افتتاح حساب‌های بانکی تحت عنوان حساب تمرکز وجوه و حساب پرداخت وجوه صورت می‌گیرد.

در حال حاضر سیستم خزانه‌داری از مشکلات عدیده‌ای برخوردار است که برخی از این مشکلات مربوط به چارچوب اداری سیستم است و برخی دیگر به عدم مشارکت دستگاه‌ها با خزانه‌داری و همچنین سیستم نامناسب بانکی مربوط می‌شود. اهم مشکلات خزانه‌داری را

می‌توان به‌طور اجمال به شرح زیر مورد بررسی قرار داد.

۱. از جمله نارسایی‌های اداری سیستم خزانه‌داری، روش حسابداری و ثبت حساب‌های دریافتی و پرداختی است. در این سیستم به‌دلیل استفاده از روش حسابداری نقدی، گاهی اوقات مغایرت‌هایی بین حساب‌های خزانه و صورت‌حساب ارسالی دستگاه‌ها^۱ به ویژه در پایان سال مالی ایجاد می‌شود، که این امر هماهنگی حساب‌ها را دشوار می‌کند.

۲. فقدان واحد مکانیزه اطلاع‌رسانی و سیستم پردازش آمار و اطلاعات و همچنین کمبود نیروی متخصص از دیگر مشکلات اداری است که خزانه‌داری با آن مواجه است. بر اساس اطلاعات به دست آمده از خزانه‌داری کل کشور، در مجموع ۱۷۰ پست سازمانی در خزانه وجود دارد که از این تعداد ۳۵ پست بلا تصدی است و از ۱۳۵ پست دارای شغل، ۲۷ درصد به افراد دارای مدرک تحصیلی فوق دیپلم و بالاتر و ۷۳ درصد به افراد دیپلم و زیر دیپلم اختصاص دارد. بنابراین، همان‌طور که ملاحظه می‌شود، یکی از مشکلات خزانه‌داری کمبود نیروی انسانی متخصص است. بدیهی است انجام هرگونه اصلاحات در شیوه حسابداری، منوط به کارگیری نیروهای متخصص و تحصیل کرده است.

۳. در حال حاضر، نگهداری حساب‌ها در اداره اعتبارات و طرح‌های عمرانی به صورت دستی انجام می‌گیرد. مدت‌ها است که خزانه‌داری برای مکانیزه کردن حساب‌های خود با شرکت خدمات ماشینی قراردادی منعقد کرده است. اما هنوز این شرکت به تعهدات خود عمل نکرده و کماکان کار نگهداری حساب‌ها به صورت غیرمکانیزه صورت می‌گیرد. این موضوع از جمله مشکلات عدیده‌ای است که مسئولان و کارکنان اداره خزانه با آن مواجه‌اند.

۴. عدم مشارکت دستگاه‌های دولتی خصوصاً شرکت‌های دولتی در واریز درآمدهای مصوب بودجه و تعلق در این امر، از موانع عمده‌ای است که خزانه‌داری برای تأمین دخل و خرج کشور با آن مواجه است.

۵. یکی دیگر از مشکلات خزانه‌داری به سیستم بانکداری و نحوه حواله اعتبارات و درآمدها برمی‌گردد. در این سیستم ارسال حواله‌ها از مرکز به دستگاه‌ها و واحدهای استانی، و همچنین ارسال درآمدها از استان‌ها و ذی‌حسابی‌ها به حسابداری خزانه به‌کندی صورت

۱. گزارش تفریح بودجه کل کشور سال ۱۳۷۵، دیوان محاسبات کشور.

می‌گیرد. بدیهی است رفع این مشکل از سوی سیستم بانکی علاوه بر بهبود مدیریت نقدینگی و وجوه خزانه، استفاده از تنخواه گردان خزانه را نیز کاهش می‌دهد.

در عین حال، با توجه به مشکلات مطرح شده، پیشنهادهایی به شرح زیر برای اصلاح سیستم خزانه‌داری عنوان می‌شود:

۱. ایجاد تحول در سیستم حسابداری دستگاه‌های دولتی، خزانه‌داری و تغییر روش نقدی به روش تعهدی و یا حداقل نیمه تعهدی، از طریق مهیا کردن ساز و کارهای اجرایی و اصلاح قوانین مالی به‌ویژه قانون محاسبات عمومی.

۲. تنظیم بودجه‌های سالانه به روش عملیاتی و برآورد مناسب درآمد مؤسسات، وزارتخانه‌ها و شرکت‌های دولتی.

۳. آموزش مدیران و کارکنان واحدهای مالی دستگاه‌های دولتی و سیستم خزانه‌داری و استخدام نیروهای متخصص در این اداره.

۴. تشکیل واحدی تحت عنوان «اداره آمار» در خزانه‌داری کشور و استفاده از ماشین‌های محاسب الکترونیکی در این واحد. همچنین ایجاد ارتباط بین واحد پردازش اطلاعات و آمار خزانه‌داری با شبکه‌های کامپیوتری دیوان محاسبات، سازمان برنامه و بودجه و نمایندگی خزانه در استان‌ها.

۵. ایجاد ارتباط مناسب بین اداره خزانه و شرکت خدمات ماشینی و تسریع در رفع اختلاف طرفین.

۶. استفاده از شیوه‌های نوین بانکی در جهت انتقال وجوه از خزانه به دستگاه‌ها و به‌عکس.

مآخذ

آفالو، یحیی و سید حسین حسینی عراقی، حسابداری دولتی، تهران: انتشارات دانشکده امور اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۷۳.

حجتی اشرفی، غلامرضا، مجموعه قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، جلد اول، زمستان، ۱۳۷۱.

زندلی حقیقی، منوچهر، مایه عمومی (بودجه و خزانه)، تهران: انتشارات آذر، ۱۳۴۶.

دیوان محاسبات کشور، گزارش تفریح بودجه کل کشور سال ۱۳۷۵.

اداره کل خزانه، «مجموعه اطلاعات خزانه‌داری کل کشور (وظایف ادارات تابعه خزانه)»، وزارت امور اقتصادی و دارایی.

وزارت امور اقتصادی و دارایی، مجموعه اطلاعات مربوط به شرح وظایف ادارات خزانه‌داری کل کشور.