فصل اول

«کلیات مالیه عمومی و اقتصاد بخش عمومی، رفاه اجتماعی»

پیشرفت جوامع بشری، گسترش فعالیت‌های اقتصادی و همچنین پیچیده‌ترشدن روابط اجتماعی اقتصادی میان افراد جامعه منجر به افزایش حضور دولت‌ها در زمینه‌های مختلف اجتماعی و اقتصادی شده و همین امر اهمیت مالیهٔ عمومی و اقتصاد بخش عمومی به‌عنوان سازوکار و نحوه دخالت دولت در اقتصاد را سبب شده است. عواملی که منجر به توسعهٔ مالیهٔ عمومی به‌عنوان زیرشاخه‌ای از علم اقتصاد شده است، عبارت‌اند از:

۱ـ گسترش روزافزون فعالیت‌ها و وظایف دولت‌ها

۲ـ افزایش نیازهای ملت‌ها

۳ـ منابع محدود در جامعه به‌منظور پاسخ‌گویی به این نیازها

هدف دولت‌ها از دخالت و فعالیت در اقتصاد برخلاف مؤسسات و بنگاه‌های خصوصی، کسب سود و حداکثرسازی آن نیست، (هرچند کسب سود می‌تواند دولت را در رسیدن به اهدافش، بهتر یاری کند)؛ بلکه دولت‌ها می‌کوشند با استفاده از سیاست‌ها و ابزارهای تحت‌کنترل خود، تولید برخی کالاها و خدمات مانند کالای عمومی که بخش خصوصی حاضر به تولید آن‌ها یا قادر به تولید بهینه آن‌ها نیست را برعهده بگیرند و نیز با توجه به محدودیت‌ها در منابع موجود، رفاه اقتصادی و اجتماعی افراد جامعه را به‌صورت مطلوبی تأمین کنند. به‌عبارت دیگر **حداکثرسازی رفاه اقتصادی و اجتماعی** افراد جامعه هدف اصلیِ فعالیت دولت‌ها در اقتصاد است.

مثال۱: کدام یک از موارد زیر از جمله اهداف دخالت دولت‌ها در اقتصاد نیست؟

۱) افزایش رفاه اجتماعی ۲) کسب درآمد ۳) تأمین ثبات اقتصادی ۴) گزینه‌های (۱) و (۳)

☑ **پاسخ:** گزینه «۲» کسب درآمد و به‌تبع آن سود، هدف دخالت دولت در اقتصاد نیست، بلکه دولت‌ها به‌منظور دستیابی به اهداف خود در اقتصاد به هزینه‌کردهایی نیاز دارند و برای پوشش این هزینه‌کردها به‌دنبال تأمین منابع یا درآمد خواهند بود. گزینه‌های (۱) و (۳) از اهداف دخالت دولت در اقتصاد بوده است.

تعریف و موضوع اقتصاد بخش عمومی و مالیه عمومی

به‌صورت کلی مالیهٔ عمومی یعنی مطالعهٔ سیاست‌های اقتصادی اتخاذشده توسط دولت با تأکید خاص بر **مالیات**. بررسی مسائل مربوط به درآمدها و مخارج دولت و نتایج و پیامدهای حاصل‌شده از این دو بخش، موضوع مالیهٔ عمومی است. درحقیقت مالیهٔ عمومی از موضوعاتی است که در مرز اقتصاد و سیاست قرار دارد. مالیهٔ عمومی تنها از چگونگی تأمین منابع مالی دولت از جمله مالیات‌ها بحث می‌کند، به همین سبب نمی‌تواند گویای تمام موضوعات مربوط به فعالیت دولت در اقتصاد باشد. بنابراین در طول زمان مطالعه اقتصاد بخش عمومی از مالیهٔ عمومی متعارف، جهت تحلیل‌های مالیاتی به اقتصاد بخش عمومی و سپس به اقتصاد سیاسی جدید توسعه یافت.

اقتصاد بخش عمومی شاخه‌ای از علم اقتصاد است که رفتار دولت و چگونگی اثرگذاری سیاست‌هایش بر اقتصاد، چگونگی کسب درآمد توسط دولت، شیوهٔ انجام هزینه‌ها و آثار درآمدها و هزینه‌ها را بر دیگر اجزای اقتصاد تحلیل می‌کند. به‌عبارت دیگر، اقتصاد بخش عمومی به این موضوع می‌پردازد که دولت‌ها چگونه انتخاب می‌کنند و این انتخاب‌ها چه تأثیری بر **کارایی اقتصادی** دارد؟ در جامع‌ترین تعریف اقتصاد بخش عمومی مطالعه کارایی اقتصادی، توزیع و سیاست‌های اقتصادی دولت یا به‌عبارتی بررسی هرگونه **رابطهٔ متقابل** میان دولت و اقتصاد است. در اینجا اقتصاد بخش عمومی تلاش می‌کند چگونگی تصمیمات دولت و نوع تصمیماتی که دولت باید بگیرد را درک کند. برای درک این تصمیمات از **مدل‌های اقتصادی** به‌عنوان گویاترین عنصر اقتصاد بخش عمومی استفاده می‌شود.

فرض اساسی در اقتصاد بخش عمومی **اقتصاد مختلط** است، یعنی اقتصادی که در آن اصل با فعالیت‌های بخش خصوصی است؛ ولی دولت‌ها با تنظیم قوانین و مقررات و سیاست‌ها به این فعالیت‌ها در جهت حداکثرسازی رفاه اجتماعی جهت می‌دهند و بعضی از فعالیت‌ها که بخش خصوصی از عهده انجام آن‌ها برنمی‌آید یا به‌صورت ناکارا در آن فعالیت می‌کند، مانند تولید کالای عمومی، به دولت واگذار می‌شود. بنابراین می‌توان گفت اقتصاد بخش عمومی از واکنش به شکست بازار مشتق شده است. نکته مورد توجه در اقتصاد بخش عمومی این است که دولت به‌عنوان نهادی خیرخواه معرفی شده است که بدون توجه به منافع خود درصدد مراقبت از سطح رفاه کل در اقتصاد است و مالیات تنها هزینه‌ای است که به اجتماع وارد می‌کند.

نکته۱: روش تحلیل سیاست‌ها در اقتصاد بخش عمومی، مدل‌سازی برای اقتصاد و تعادل آن است. این تحلیل‌ها به دو نوع اثباتی و هنجاری طبقه‌بندی می‌شود:

۱ـ تحلیل اثباتی (Positive Economics): این نوع تحلیل به بررسی رابطه بین پدیده‌ها می‌پردازد و در مورد آنچه که هست توضیح می‌دهد. جنبهٔ اثباتی تحلیل سیاست‌های اقتصادی به بررسی یک سیاست بر روی تعادل در موضوع مورد مطالعه نسبت به وضعیت اولیه، صرف‌نظر از درستی یا نادرستی آن سیاست می‌پردازد. این تحلیل‌ها فاقد مبنای ارزشی بوده و اینکه عملی خوب یا بد است مورد توجه آن‌ها نیست. برای مثال بررسی اثر افزایش نرخ مالیات بر درآمد دولت، در حوزه تحلیل اثباتی قرار می‌گیرد.

۲ـ تحلیل هنجاری (Normative Economics): این سطح از تحلیل در مورد آنچه که باید باشد صحبت می‌کند. تحلیل‌های هنجاری بر طبق این فرض انجام می‌شود که دولت مجموعه‌ای از اهداف مشخص‌شده دارد و عملکرد آن باید طوری باشد که اهداف به بهترین وضع انجام شوند. برای مثال تحلیل اینکه آیا افزایش نرخ مالیات به منظور رسیدن به درآمد بیشتر برای دولت **رفاه اجتماعی** مفید است یا مضر، در حوزهٔ تحلیل‌های هنجاری قرار می‌گیرد.

تحلیل‌های اقتصادی بر مبنای درجهٔ تمرکز بر جزئیات به دو دستهٔ تجزیه و تحلیل تعادل **جزئی و کلی** تقسیم می‌شوند:

۱ـ تجزیه و تحلیل تعادل جزئی (Partial Equilibrium): در این تحلیل یک یا تعداد کمی از بازارها با فرض ثابت‌بودن قیمت در سایر بازارها مطالعه می‌شوند.

۲ـ تجزیه و تحلیل تعادل عمومی (General Equilibrium): در این تحلیل تمام بازارهای تشکیل‌دهندهٔ اقتصاد، هم‌زمان مطالعه می‌شوند.

مثال۲: رابطه بین اقتصاد بخش عمومی و مالیه عمومی کدام‌یک از حالت‌های زیر است؟

۱) عموم و خصوص مطلق ۲) تباین ۳) تساوی ۴) عموم و خصوص من‌الوجه



☑ **پاسخ:** گزینه «۱» با توجه به اینکه اقتصاد بخش عمومی کلیه روابط متقابل بین دولت و اقتصاد را شامل می‌شود و مالیه عمومی تنها از چگونگی تأمین منابع مالی دولت از جمله مالیات‌ها صحبت می‌کند، بنابراین اقتصاد بخش عمومی مالیه عمومی را نیز شامل می‌شود و رابطه آن‌ها عموم و خصوص مطلق خواهد بود.

مثال۳: بررسی اثر مالیات بر منحنی عرضهٔ تولیدکننده با فرض ثابت‌بودن سایر شرایط در اقتصاد در حوزه کدام دستهٔ تحلیل‌ها قرار می‌گیرد؟

۱) هنجاری، تجزیه و تحلیل تعادل جزئی ۲) اثباتی، تجزیه و تحلیل تعادل کلی
۳) اثباتی، تجزیه و تحلیل تعادل جزئی ۴) هنجاری، تجزیه و تحلیل تعادل کلی

☑ **پاسخ:** گزینه «۳» بررسی اثر یک سیاست نسبت به وضعیت اولیه در حوزه تحلیل اثباتی قرار گرفته است و بررسی یک یا چند بازار با فرض ثبات در سایر بخش‌ها (قیمت) در حوزه تجزیه و تحلیل تعادل جزئی قرار می‌گیرد.

مالیه عمومی و مالیه خصوصی

مالیهٔ خصوصی به‌دنبال بررسی هزینه‌ها و درآمدهای واحدهای بخش خصوصی در اقتصاد است. هدف از فعالیت‌ها در بخش خصوصی کسب سود و حداکثرسازی نفع شخص است. در این قسمت به بررسی نقاط تشابه و تفاوت میان مالیهٔ عمومی و مالیهٔ خصوصی می‌پردازیم:

■ **نقاط تشابه:**

- در هر دو توازن و موازنه بین هزینه‌ها و درآمدها مدنظر است.
- در هر دو می‌توان با افزایش مخارج سرمایه‌گذاری به افزایش درآمد دست یافت.
- در هر دو می‌توان از استقراض بیرونی به‌منظور پوشش هزینه‌ها استفاده کرد.
- در هر دو مورد حداکثر کردن منافع با توجه به محدودیت منابع مورد توجه است.

■ **نقاط تفاوت:**

- در بخش خصوصی ابتدا درآمدها و منابع در نظر گرفته می‌شود، سپس در مورد نحوهٔ هزینه‌کرد آن‌ها به‌صورت بهینه تصمیم‌گیری می‌شود؛ اما در بخش عمومی به علت وجود تعهدات مشخص به‌منظور انجام وظایف محوله مانند حقوق کارمندان، هزینه بخش بهداشت و درمان و... ابتدا هزینه‌ها مشخص‌شده، سپس به جست‌وجوی راه‌های تأمین منابع مالی برای آن‌ها پرداخته می‌شود.
- همان‌طور که در ابتدای فصل اشاره شد، هدف بخش خصوصی از انجام فعالیت‌های اقتصادی **حداکثرسازی سود و نفع شخصی بوده**، درحالی‌که هدف بخش عمومی از انجام فعالیت‌های اقتصادی **حداکثرسازی رفاه اجتماعی و اقتصادی** با توجه به محدودیت منابع موجود است.
- در مالیه عمومی سازوکاری به نام **کسری بودجه** به‌عنوان یک سیاست مالی مؤثر در دوران رکود اقتصادی وجود دارد که به‌وسیلهٔ آن می‌توان به اهدافی مانند ثبات و رونق اقتصادی و اشتغال کامل دست یافت، درحالی‌که چنین سازوکاری در مالیه خصوصی فراهم نیست.
- در مالیه عمومی می‌توان از **استقراض درونی** استفاده کرد، درحالی‌که در مالیه خصوصی چنین چیزی امکان‌پذیر نیست.
- در مالیه خصوصی هماهنگی درآمدها و هزینه‌ها الزامی است، درحالی‌که در مالیه عمومی الزامی به برابری درآمدها و هزینه‌ها نیست.
- شعاع و محدودهٔ زمانی مالیهٔ عمومی بزرگ‌تر از شعاع و محدودهٔ زمانی مالیهٔ خصوصی است، بنابراین ریسک و عدم اطمینان نسبت به آینده در مالیهٔ عمومی بیشتر از مالیهٔ خصوصی است.

مثال۴: کدام‌یک از گزینه‌های زیر جزء نقاط شباهت مالیه عمومی و خصوصی است؟

۱) لزوم برابری هزینه‌ها و درآمدها

۲) حداکثرسازی منافع بنگاه و سود آن با توجه به محدودیت منابع موجود

۳) امکان استفاده از استقراض بیرونی به‌منظور پرکردن شکاف هزینه‌ها و درآمدها

۴) امکان وجود کسری بودجه

☑ **پاسخ:** گزینه «۳» در هر دو مالیهٔ عمومی و خصوصی با استفاده از استقراض بیرونی مانند گرفتن وام یا انتشار اوراق قرضه (که در مؤسسات خصوصی با نام اوراق تجاری شناخته می‌شود)، اقدام به پرکردن شکاف بین هزینه‌ها و درآمدها می‌شود.

مالیهٔ تبعی یا اقتضایی

اصطلاح مالیه تبعی یا اقتضایی را نخستین بار پروفسور **لرنر** به کار گرفت.

«مالیهٔ تبعی بیان می‌کند که مالیهٔ عمومی باید به‌عنوان ابزاری برای رسیدن به اهداف اصلی اقتصادی و اجتماعی و تأمین مالی فعالیت‌های ضروری اقتصادی مدنظر قرار بگیرد.»

درواقع مالیهٔ تبعی که ناشی از **تجزیه‌وتحلیل‌های کینز** در اقتصاد است، تأکید می‌کند که دولت با اجرای سیاست‌های مالی و مالیاتی بر نمونه‌هایی همچون درآمد و اشتغال، تأثیر به‌سزایی دارد. به‌عنوان مثال در دوران رکود، دولت‌ها با بالابردن هزینه‌های خود $(G \uparrow)$ و یا کاهش مالیات‌ها $(T \downarrow)$ (سیاست‌های مالی انبساطی) با افزایش تولید ملی به مبارزه با رکود در جامعه می‌پردازند.

همچنین در دوران وجود تورم در اقتصاد، دولت‌ها با کم‌کردن مخارج خود $(G \downarrow)$ و وضع مالیات‌های سنگین $(T \uparrow)$ (سیاست‌های مالی انقباضی) به مقابله با تورم می‌پردازند.

نکته۲: با توجه به بالا بودن ضریب تکاثر مخارج دولتی (K_G) تغییر در هزینه‌های عمومی (ΔG) موجب تغییرات بیشتر و زیادی در درآمد ملی تعادلی (ΔY) می‌شود که به آن **خاصیت اهرمی** گویند.

نکته۳: هرچند به‌صورت کلی مالیهٔ تبعی وظیفهٔ مبارزه با رکود و تورم در اقتصاد را بر عهده دارد؛ اما باید توجه داشت که وجود رکود و تورم خالص در اقتصاد چندان رایج نیست. معضل رایج در کشورهای درحال توسعه و به‌خصوص ایران درحال‌حاضر وجود هم‌زمان رکود و تورم در جامعه است. تورم رکودی یا رکود تورمی نیازمند اعمال هم‌زمان سیاست‌های متقابل (مانند سیاست‌های مالی انقباضی و انبساطی به‌صورت هم‌زمان) هستند، که این سیاست‌ها همدیگر را خنثی کرده یا تأثیر یکدیگر را کم می‌کنند. این وضعیت سیاست‌های جدیدی را می‌طلبد و معمولاً دولت‌ها با **سیاست‌های عرضه یا درآمدی** به این شرایط واکنش نشان می‌دهند.

مثال۵: مالیهٔ تبعی ناشی از تجزیه و تحلیل‌های ..... در اقتصاد است و اصطلاح آن را نخستین بار ..... به کار برد.

۱) آدام اسمیت ـ پروفسور ماسگریو

۲) آدام اسمیت ـ پروفسور لرنر

۳) کینز ـ پروفسور ماسگریو

۴) کینز ـ پروفسور لرنر

☑ **پاسخ:** گزینه «۴» مالیهٔ تبعی ناشی از تجزیه‌وتحلیل‌های کینزی در اقتصاد است و اصطلاح مالیهٔ تبعی یا اقتضایی نخستین بار توسط پرفسور لرنر به‌کار رفته است.

سیر تاریخی نقش و جایگاه دولت در اقتصاد

در این قسمت به بررسی نقش و جایگاه دولت در اقتصاد و از منظر سیر تاریخی نظریات اقتصادی غالب در جهان می‌پردازیم.

۱ـ دولت سوداگری یا مرکانتالیستی

جایگاه و نقش دولت در اقتصاد به‌لحاظ تاریخی ابتدا در اندیشه‌های مرکانتالیستی‌ها یا سوداگری (Mercantilism) مورد توجه قرار گرفت. پیروان این مکتب **خواهان دخالت تمام‌وکمال** دولت در اقتصاد (شکل‌گیری دولت حداکثری) بودند. در اندیشه مرکانتالیست‌ها دولت نهادی قدرتمند و مداخله‌گر است. مرکانتالیستی یک خط‌مشی اقتصادی است که هدف آن ارتقای ذخایر پولی به‌وسیلهٔ تراز تجاری مثبت به‌ویژه در صادرات کالای نهایی است (کالایی که برای تأمین خواسته‌ها و نیازهای مصرف‌کنندگان نهایی تولید شده و در فرایند تولید کالاهای دیگر استفاده نمی‌شود). در این اندیشه دولت با تشویق صادرات کالای نهایی و واردات مواد اولیه و کم‌کردن واردات کالای نهایی، تراز تجاری خارجی خود را مثبت می‌سازد و ورود جریان طلا به کشور صادرکننده موجب قدرت‌یافتن آن کشور می‌شود، حمایت دولت از بخش تولیدی در این دیدگاه به‌صورت عمده وجود دارد، بخش خصوصی اکثر فعالیت‌ها را انجام داده و دولت‌ها با وضع مالیات، درآمد مورد نیاز خود را تأمین می‌کنند. این اندیشه به‌عنوان جریان فکری غالب در قرن‌های ۱۶ و ۱۷ میلادی غالباً به بروز جنگ‌ها و استعمار در جهان منجر شد.

اهداف و وظایف مالیات‌ها

نخستین و مهم‌ترین هدف وضع و جمع‌آوری مالیات، **تأمین مالی** هزینه‌های عمومی دولت اعم از جاری و عمرانی است. از طرفی با توجه به اینکه هدف اصلی مخارج عمومی حداکثرکردن سود اجتماعی است، مالیات‌ها در حداکثرسازی سود اجتماعی نیز نقش دارند. مالیات‌ها در **تثبیت** اقتصادی نیز نقش دارند. در شرایط تورمی اعمال مالیات‌ها می‌تواند از طریق کاهش تقاضای کل جامعه در راستای تثبیت قیمت‌ها حرکت کند و در شرایط رکودی کمترکردن مالیات‌ها می‌تواند به توسعه و رونق اقتصادی نیز کمک کند.

وضع مالیات‌ها بر صادرات و واردات به تعادل تراز تجاری کمک می‌کند. مالیات‌ها نقش **تخصیصی** نیز دارند. اعمال مالیات‌ها در برخی صنایع و اعمال معافیت‌های مالیاتی در برخی دیگر از صنایع می‌تواند منجر به جابجایی سرمایه از بخش‌ها با مالیات بالا به بخش‌ها با معافیت‌های مالیاتی شود.

نکته۱: چارچوب در نظر گرفته‌شده برای مالیات‌ها باید به‌نحوی باشد که کمترین صدمه را به کارایی اقتصادی بزند، یعنی مالیات‌ها درحالی که باید بتواند به بحث توزیع درآمد کمک کند، درعین حال این توزیع نباید به کارایی اقتصادی صدمه زیادی بزند یا به‌اصطلاح تخریب آن بیشتر از فایده آن نباشد.

مثال۲: حرکت سرمایه‌گذاری از صنایع با نرخ مالیاتی بالا به سمت صنایع با نرخ مالیاتی پایین‌تر، اشاره به کدام نقش مالیات‌ها دارد؟

۱) تثبیتی ۲) توزیعی ۳) تخصیصی ۴) تعادلی

☑ **پاسخ:** گزینه «۳» نقش تخصیصی مالیات‌ها به این صورت است که با اعمال مالیات‌ها در برخی صنایع و اعمال معافیت‌های مالیاتی در برخی دیگر از صنایع می‌تواند منجر به جابه‌جایی سرمایه از بخش‌ها با مالیات بالا به بخش‌های با معافیت‌های مالیاتی شود.

اجزای مالیات‌ها

مالیات‌ها از دو بخش یا جزء اصلی تشکیل شده‌اند که عبارت‌اند از پایه مالیاتی و نرخ مالیاتی:

۱ـ پایه مالیاتی: پایه مالیاتی یا مبنای مالیات هر چیزی است که بتوانیم بر آن مالیات اعمال کنیم، هر عاملی یا مفهومی مانند: درآمد، سرمایه یا دارایی که طبق قانون بر آن مالیات وضع می‌شود، می‌تواند پایه مالیاتی باشد.

۲ـ نرخ مالیاتی: درصدی از پایه مالیاتی است که مبنای محاسبه مالیات قرار می‌گیرد، به‌عنوان مثال نرخ ۲۰٪ مالیات بر سود بیانگر این است که از سود خالص هر شرکت یا مؤدی مالیاتی پس از کسر معافیت‌های مالیاتی ۲۰٪ به‌عنوان مالیات باید به دولت پرداخت شود.

نرخ‌ها و ساختار مالیاتی

T یا مقدار مالیات برابر است با حاصل‌ضرب مبنای مالیاتی در نرخ مالیاتی: (نرخ مالیاتی)t × (مبنای مالیاتی)Q = T : مقدار مالیات

ATR (Average Tax Rate): نرخ متوسط مالیات حاصل نسبت کل مالیات پرداختی بر ارزش پایه مالیاتی است. به‌عنوان مثال اگر فردی با درآمد ۱۰ میلیون تومان در ماه، ۱ میلیون تومان به‌عنوان مالیات بپردازد، نرخ متوسط مالیات وی ۱۰٪ خواهد بود:

$$ATR = \frac{۱}{۱۰} = ۰/۱$$

MTR (Marginal Tax Rate): نرخ نهایی مالیات: نسبت تغییرات مالیات پرداختی به تغییرات ارزش پایه مالیاتی است. در واقع MTR نرخ پرداخت مالیات برای آخرین واحد ارزش پایه مالیاتی است، یعنی به ازای یک واحد افزایش در پایه مالیاتی چه مقدار مالیات پرداختی افزایش می‌یابد؛ MTR از رابطه مقابل محاسبه می‌شود:

$$MTR = \frac{\Delta T}{\Delta y} = \frac{dT}{dy}$$

نکته۲: در صورتی که تابع مالیات به‌صورت F(T) داده شده باشد، MTR مشتق مرتبه اول تابع F(T) خواهد بود. به‌عنوان مثال:

$$T = a^x + bx + c \Rightarrow MTR = \frac{dT}{dx} = xa^{x-۱} + b$$

نکته۳: ATR و MTR لزوماً باهم برابر نیستند. به‌منظور درک بهتر این موضوع به بررسی ساختارهای مالیاتی تناسبی، تصاعدی و تنازلی می‌پردازیم.

مثال۳: حاصل نسبت کل مالیات پرداختی بر ارزش پایه مالیاتی ..... نام دارد.

۱) مبنای مالیاتی ۲) نرخ متوسط مالیات ۳) نرخ نهایی مالیات ۴) ساختار مالیاتی

☑ **پاسخ:** گزینه «۲» نرخ متوسط مالیات، حاصل نسبت کل مالیات پرداختی بر ارزش پایه مالیاتی است؛ به‌عنوان مثال اگر فردی با درآمد ۱۰ میلیون تومان در ماه، ۱ میلیون تومان مالیات بپردازد، نرخ متوسط مالیات وی ۱۰٪ خواهد بود.

مثال۴: نرخ نهایی مالیات عبارت است از:

۱) آخرین نرخی که یک مؤدی بر مبنای آن مالیات می‌پردازد.
۲) مجموع نرخ‌هایی که مؤدی بر آن اساس مالیات می‌پردازد.
۳) بالاترین نرخی که قانون برای دریافت مالیات در نظر گرفته است.
۴) متوسط مجموع نرخ‌هایی که یک مؤدی بر آن اساس مالیات می‌پردازد.

☑ **پاسخ:** گزینه «۱» نرخ نهایی مالیات یا همان MTR آخرین نرخی است که یک مؤدی مالیاتی بر مبنای آن مالیات پرداخت می‌کند.

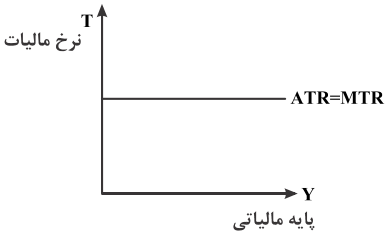
۱ـ مالیات تناسبی: مالیات تناسبی مالیاتی است که در آن درصد تغییرات در مالیات با درصد تغییرات در پایه مالیات برابر است، یعنی در این نوع مالیات نرخ مالیات بدون توجه به مبنای مالیات همیشه ثابت است. در مالیات تناسبی کشش مالیاتی نسبت به پایه مالیاتی برابر با ۱ است.

در مالیات تناسبی $MTR = ATR$ است، بنابراین داریم:

$$E_T = \frac{\%\,dT}{\%\,dY} = \frac{dT}{dY} \times \frac{Y}{T} = \frac{MTR}{ATR} = ۱$$

سیستم مالیات تناسبی

MTR	ATR	مالیات (T)	پایه مالیاتی (Y)
%۲۰	%۲۰	%۲۰	۱۰۰
%۲۰	%۲۰	%۴۰	۲۰۰
%۲۰	%۲۰	%۶۰	۳۰۰



نرخ متوسط و نرخ نهایی مالیات درسیستم مالیاتی تناسبی

آدام اسمیت و کلاسیک‌ها معتقد بودند که نرخ مالیات تناسبی از عدالت برخوردار است و طرفدار این نظام مالیاتی بودند.

مثال۵: جدول زیر کدام نوع مالیات را نشان می‌دهد؟

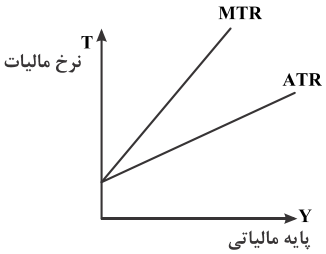
MTR	ATR	مالیات (T)	پایه مالیاتی (Y)
%۲۰	%۲۰	%۲۰	۱۰۰
%۲۰	%۲۰	%۴۰	۲۰۰
%۲۰	%۲۰	%۶۰	۳۰۰

۱) مالیات تناسبی　　۲) مالیات تصاعدی　　۳) مالیات ثابت　　۴) مالیات تنازلی

☑ **پاسخ:** گزینه «۱» مالیات تناسبی مالیاتی است که در آن درصد تغییرات در مالیات با درصد تغییرات در پایه مالیات برابر است.

۲ـ مالیات تصاعدی: مالیات تصاعدی مالیاتی است که با افزایش پایه مالیاتی، نرخ مالیات نیز افزایش می‌یابد. در این نوع مالیات پایه مالیاتی به بخش‌های مختلفی تقسیم شده و به هر بخش یک نرخ مشخص مالیات تعلق می‌گیرد، اما باید توجه داشت، تغییرات نرخ مالیات در این سیستم مالیاتی لزوماً با تغییرات مبنای مالیاتی یکی نیست. در مالیات تصاعدی نرخ نهایی مالیات MTR بزرگتر از نرخ متوسط مالیات ATR است و به‌همین دلیل کشش مالیاتی بزرگتر از یک است.

$$E_T = \frac{\%\,dT}{\%\,dY} = \frac{dT}{dY} \times \frac{Y}{T} = \frac{MTR}{ATR} > ۱$$



نرخ متوسط و نرخ نهایی مالیات درسیستم مالیاتی تصاعدی

نرخ مالیات تصاعدی به سه شکل کلی طبقه‌بندی می‌شود:

الف) نرخ تصاعدی کلی: در این حالت پایه مالیاتی به گروه‌های مختلف تقسیم شده و هرطبقه مشمول نرخ مشخصی است (که از نرخ طبقه قبل بیشتر است). نکته مهم در این نوع مالیات این است که این نرخ به کلیه درآمد فرد تعلق می‌گیرد، نه به مازاد درآمد وی. به‌عنوان مثال در صورتی که درآمد فردی از طبقه‌ای با نرخ مالیات ۱۲% به طبقه‌ای با نرخ مالیات ۱۶% برسد (حتی یک ریال افزایش)، کل درآمد وی مشمول مالیات ۱۶% می‌شود. این نرخ مالیاتی با اصل عدالت مالیاتی هم‌خوانی ندارد و به همین دلیل از آن کمتر استفاده می‌شود.

درآمد	نرخ مالیات
تا ۷ میلیون تومان	%۱۰
از ۷ تا ۱۰ میلیون تومان	%۱۵
از ۱۰ تا ۱۵ میلیون تومان	%۲۰

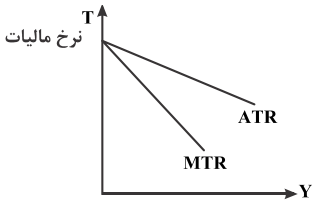
ب) نرخ تصاعدی طبقه‌ای: در این حالت برای هریک از طبقات درآمدی نسبت به مازاد (اختلاف) با طبقه قبلی نرخ مورد نظر اعمال می‌شود. با توجه به اینکه این نرخ از مالیات با عدالت مالیاتی همخوانی دارد، در عمل از این نرخ بیشتر استفاده می‌شود.

درآمد	نرخ مالیات
تا ۷ میلیون تومان	%۱۰
تا ۱۰ میلیون تومان	نسبت به مازاد ۷ میلیون تومان %۱۵
تا ۱۵ میلیون تومان	نسبت به مازاد ۱۰ میلیون تومان %۲۰

ج) نرخ تصاعدی متمایل: در این حالت نرخ تصاعدی مالیات به‌صورت کاهنده است. بدین‌صورت که بعد از رسیدن مبنای مالیاتی به حد معینی، نرخ مالیات افزایش کمتری می‌یابد (مشتق مرتبه دوم تابع مالیات منفی است) به‌عنوان مثال فرض کنید پایه مالیاتی را به پنج دسته از پایین به بالا طبقه‌بندی می‌کنیم. در طبقه اول ۱۰% نرخ مالیات داریم. در طبقه‌دوم ۱۵% نرخ مالیات است (۵ % افزایش در نرخ مالیات) و در طبقه سوم نرخ مالیات نسبت به مازاد طبقه قبل به ۱۹% (۴ % افزایش در نرخ مالیات نسبت به طبقه قبل) و در طبقه چهارم نسبت به مازاد طبقه سوم ۲۲ % (۳ % افزایش در نرخ مالیات نسبت به طبقه قبل) و ... مشاهده می‌شود که افزایش نرخ مالیات در طبقات بالاتر درآمدی به‌صورت کاهنده خواهد بود.

درآمد	نرخ مالیات
تا ۷ میلیون تومان	۱۰%
تا ۱۰ میلیون تومان	نسبت به مازاد ۷ میلیون تومان ۱۵%
تا ۱۵ میلیون تومان	نسبت به مازاد ۱۰ میلیون تومان ۱۹%

۳ـ مالیات تنازلی: در صورتی که در سیستم مالیاتی پایه‌های مالیاتی بالاتر مشمول نرخ مالیات کمتری بشود و پایه‌های مالیاتی پایین‌تر مشمول نرخ مالیات بیشتری شود، آن نوع مالیات را سیستم مالیات تنازلی می‌خوانیم. در سیستم مالیات تنازلی نرخ نهایی مالیات از نرخ متوسط مالیات کمتر است و به همین دلیل کشش مالیاتی این سیستم نیز کمتر از ۱ است.



نرخ نهایی و نرخ متوسط در مالیات تنازلی

$$E_T = \frac{\%\,dT}{\%\,dY} = \frac{dT}{dY} \times \frac{Y}{T} = \frac{MTR}{ATR} < 1$$

اصولاً مالیات بر مصرف و مالیات بر بازار مالیات تنازلی محسوب می‌شود، چراکه با فرض برابری مصرف، با افزایش درآمد میزان نسبت مالیات به درآمد کمتر می‌شود. به‌عنوان مثال با فرض اینکه هر فرد در ماه ۱ کیلو شکر مصرف کند و میزان مالیات وضع‌شده بر هر کیلو شکر ۱۰/۰۰۰ تومان باشد، فردی با درآمد ماهانه ۱/۰۰۰/۰۰۰ تومان ۱% از درآمد خود را به‌عنوان مالیات پرداخت می‌کند. همچنین فردی با درآمد ۲/۰۰۰/۰۰۰ تومان ۰/۵% به‌عنوان مالیات خواهد پرداخت.

نکته۴: مالیات کارا مالیاتی است که تغییر رفتار کمتری در مردم ایجاد کند، با این توصیف مالیات‌های تنازلی از مالیات‌های تناسبی و تصاعدی کاراترند.

نکته۵: کینزین‌ها به مالیات‌های با نرخ تصاعدی به منظور تحقق اهداف توزیعی دولت معتقد بودند، در صورتی که اقتصاددانان کلاسیک به مالیات‌های تناسبی معتقد بودند. مالیات‌های با نرخ تصاعدی نیز به‌عنوان تثبیت‌کننده‌های خودکار در اقتصاد عمل می‌کنند و انعطاف‌پذیری بیشتری از خود نشان می‌دهند.

نکته۶: دولت معمولاً هنگامی اقدام به وضع مالیات با نرخ تنازلی می‌کند که بخواهد بخشی را در تولید تقویت کند.

مثال۶: انعطاف‌پذیری نظام مالیاتی بر اثر مالیات‌های تصاعدی امکان‌پذیر است؛ زیرا درآمد این مالیات‌ها:

۱) در دوره‌های کسادی متناسب با کاهش درآمدها کاهش می‌یابد.

۲) در دوره‌های رونق متناسب با افزایش درآمدها، افزایش می‌یابد.

۳) با سرعت بیشتری در دوره‌های رونق افزایش و در دوره‌های کسادی کاهش می‌یابد.

۴) در تمام شرایط اقتصادی ثابت و متناسب با حجم هزینه‌ها تغییر می‌کند.

☑ **پاسخ:** گزینه «۳» مالیات‌های با نرخ تصاعدی به‌عنوان تثبیت‌کننده‌های خودکار در اقتصاد عمل می‌کنند؛ این نوع مالیات‌ها در مواقع رونق با سرعت بیشتر افزایش یافته و همچنین در مواقع رکود نیز با سرعت بیشتری کاهش می‌یابند.

تعیین مبنای مالیاتی و نرخ مالیات

در هر سیستم مالیاتی اولین کار تعیین مبنای مالیات و سپس اعمال نرخ مناسب آن مبنا می‌باشد. مبناهای مختلفی را می‌توان محل اعمال مالیات قرار داد: درآمد اشخاص، شرکت یا مؤسسات، اشیای مورد معامله، حجم کل فروش، ارزش دارایی، ارث و میراث، نقل و انتقال کالا و اشخاص از مرزها از جمله مواردی هستند که می‌توانند مشمول مالیات قرار بگیرند. نرخ‌های اعمال‌شده بر مبناهای مختلف لزوماً با هم برابر نیستند و می‌توانند در هر گروه براساس شرایط، تناسبی، تصاعدی یا تنازلی باشند. همان‌طور که اشاره شد مالیات با نرخ‌های تصاعدی معمولاً عادلانه‌تر از مالیات با نرخ‌های تناسبی هستند چرا که بر طبقات با مبنای بیشتر، نرخ مالیات بیشتری را اعمال می‌کنند، اما این نکته را باید مدنظر قرار داد که نرخ‌های تصاعدی باید به نحوی انتخاب شوند که: ۱ـ موجب کاهش انگیزه فعالیت بخش خصوصی نشود. ۲ـ همچنین درآمدهای مالیاتی دولت با افزایش یا کاهش تولید ملی افزایش یا کاهش بیشتری داشته باشد. ۳ـ در شرایط برابر مالیات‌ها، درآمدهای دولت را با توجه به کارایی و انگیزه اقتصادی حداکثر کند.

مثال۷: هرگاه نرخ متوسط مالیات عددی ثابت باشد، مالیات از نوع ..... است.

۱) تصاعدی ۲) ثابت ۳) تناسبی ۴) تنازلی

☑ **پاسخ:** گزینه «۳» مالیات تناسبی مالیاتی است که درآن درصد تغییرات در مالیات با درصد تغییرات در پایه مالیات برابر باشد، و به همین دلیل نیز نرخ متوسط مالیات تغییر نمی‌کند. ATR=MTR

اصول مالیات‌ها

مالیات‌ها باید دارای اصول و شرایطی باشند که از ابتدا مورد توجه قرار گرفته‌اند. این اصول در دو دسته کلی قرار می‌گیرند:

۱ـ اصول حاکم بر مالیات از دیدگاه کلاسیک‌ها و آدام اسمیت ۲ـ اصول نوین مالیاتی

۱ـ اصول کلاسیک مالیات‌ها

الف) اصل درآمد: اصل درآمد بیان می‌کند که مالیات‌ها باید به‌گونه‌ای وضع شود که حداکثر درآمد را برای دولت تحصیل کند و بدین‌منظور باید صفات زیر را داشته باشد:

۱ـ پربهره باشد: یعنی به تعداد هرچه بیشتر افراد تعلق گیرد و مبناهای متعددی را شامل شود و فرار از پرداخت آن امکان‌پذیر نباشد.

۲ـ ثبات داشته باشد: یعنی نوسانات اقتصادی در آن تأثیر زیاد نداشته باشد و دولت بتواند با نوسان نرخ، درآمد مالیاتی را ثابت نگه‌دارد.

۳ـ انعطاف‌ناپذیر باشد: یعنی تغییر نرخ در پایه مالیاتی منجربه تغییر رفتار بنگاه‌های اقتصادی یا مؤدیان نشود، یعنی افزایش مالیات منجربه افزایش درآمد دولت شود که این امر پایه‌های مالیاتی با کشش کمتر از یک را مطالبه می‌کند.

ب) اصل عدالت مالیاتی (یا اصل مالیات نسبی): در اینجا مقصود از عادلانه بودن مالیات‌ها، تناسب مالیات‌ها با توانایی پرداخت مؤدیان مالیاتی است. عدالت مالیاتی به دو بخش عدالت عمودی و عدالت افقی تقسیم می‌شود:

عدالت افقی: عدالت افقی مالیات‌ها بیان می‌دارد که بار مالیاتی باید در صورت وجود شرایط یکسان، یکسان تقسیم شود و در شرایط غیریکسان، غیریکسان تقسیم شود و اینکه مالیات‌ها باید عمومیت داشته باشد.

عدالت عمودی: عدالت عمودی یا اصل توانایی افراد بیان می‌دارد که با افرادی که از نظر اقتصادی وضع متفاوتی دارند، به‌صورت نامساوی برخورد شود.

این دو اصل بیان می‌دارند که برای مثال در نظام مالیاتی وضع‌شده بر درآمد اشخاص، از افرادی که دارای درآمد یکسان یا در طبقه درآمدی یکسان هستند با یک نرخ و به یک صورت مالیات گرفته شود و از افرادی که از نظر درآمدی در طبقات بالاتر قرار می‌گیرند با نرخ بیشتری مالیات گرفته شود.

یکی از بحث‌هایی که در حوزه عادلانه بودن مالیات‌ها مطرح می‌شود، اصل استفاده مالیاتی یا اصل فایده است. این اصل به این نکته توجه دارد که مالیات‌های وصول‌شده برای تولید کالاها و خدمات عمومی استفاده شود و حتی در برخی موارد مالیات‌ها به‌عنوان بهای کالای عمومی مطرح می‌شود. بنابراین عادلانه است کسانی که از کالاها و خدمات عمومی استفاده بیشتری می‌کنند، سهم بیشتری از مالیات‌ها بر دوش آن‌ها باشد که البته این اصل با اصل توانایی پرداخت مالیات‌دهندگان به تناقض می‌خورد، چراکه معمولاً استفاده‌کنندگان از کالاها و خدمات عمومی افراد با درآمد پایین‌تر هستند (به‌عنوان مثال معمولاً افرادی که فرزندانشان در مدارس دولتی تحصیل می‌کنند، جزء طبقه درآمدی متوسط به پایین محسوب می‌شوند.) بنابراین متحمل شدن هزینه‌های مالیاتی توسط قشر استفاده‌کننده از خدمات و کالاهای عمومی علاوه بر ناعادلانه بودن، با وظیفه توزیعی دولت نیز در تضاد است. اصل توانایی پرداخت به این مضمون اشاره می‌کند که افراد متناسب با توان و امکانات درآمدی خود مالیات بپردازند.

پ) اصل اطمینان (معین و مشخص بودن): اصل اطمینان به این نکته اشاره می‌کند که مالیات‌ها باید مشخص و معین باشد و تمامی امور مربوط به مالیات و اشخاص و حوزه‌های مشمول، نحوه و مهلت پرداخت، معافیت‌ها و ... کاملاً مشخص شوند و هیچ امری به اراده مأموران مالیاتی واگذار نشود. همچنین نظام مالیاتی باید ساده باشد، یعنی به راحتی توسط مأموران و مؤدیان قابل درک باشد و پیچیدگی آن چنان نباشد که مردم نتوانند آن را درک کنند و موجبات رشوه‌خواری و فساد مأموران مالیاتی را فراهم کند.

ت) اصل سهولت: اصل سهولت بیان می‌کند که جمع‌آوری و پرداخت مالیات‌ها باید راحت باشد و نه برای دولت و نه برای مؤدیان مالیاتی هنگام جمع‌آوری و پرداخت، مزاحمت و اخلال ایجاد نکند و لازمه‌اش این است که وصول مالیات‌ها در مناسب‌ترین شرایط و موقعیت و به نحوی راحت از مؤدیان باشد.

ث) اصل صرفه‌جویی (اثربخشی یا اقتصادی بودن): اصل صرفه‌جویی بیان می‌کند که هزینه‌های وصول مالیات باید حداقل ممکن باشد و تنها جزئی از مبلغ مالیات باشد. بیشتر بودن هزینه جمع‌آوری مالیات از مبلغ مالیات توجیه اقتصادی ندارد. این اصل به کم‌هزینه بودن سیستم جمع‌آوری اشاره دارد.

مثال۸: اصول مالیات در مالیه کلاسیک عبارت‌اند از:

۱) اصل تعادل، اصل درآمد ۲) اصل تعادل، اصل تناسب

۳) اصل عدالت و مساوات، اصل تناسب ۴) اصل درآمد، اصل عدالت و مساوات

☑ **پاسخ:** گزینه «۴» از جمله اصول مالیات در مالیه کلاسیک می‌توان به اصل درآمد، اصل عدالت مالیاتی و مساوات، اصل اطمینان، اصل سهولت و اصل صرفه‌جویی اشاره کرد.

۲ـ اصول نوین مالیاتی

الف) اصل شخصی مالیات: اصل شخصی‌سازی مالیات در دوران تحول مالیه به‌وجود آمد و بیان می‌دارد که هنگام دریافت مالیات نه‌تنها باید عدالت عمودی را مدنظر قرار داد (در نظر گرفتن وضع درآمدی افراد)، بلکه می‌بایست وضعیت شخص مالیات‌دهنده از نظر اجتماعی و نحوه کسب درآمد نیز مورد توجه قرار گیرد. به‌عنوان مثال دو فرد A و B با درآمد یکسان را درنظر بگیرید؛ فرد A دارای معلولیت و دارای دو فرزند است و فرد B مجرد است. این اصل بیان می‌دارد که در چنین شرایطی فرد A باید کمتر از B مالیات بپردازد. درصورتی که دو فرد مالیات یکسانی را پرداخت کنند، فرد A فداکاری بیشتری را انجام داده است.

ب) اصل دخالت: اصل مالیاتی مکتب کلاسیک‌ها بر اساس آزادی فعالیت‌های اقتصادی و کسب‌وکار و عدم دخالت دولت در امور اقتصادی است. با توجه به این امر بی‌طرفی در اصول پیشنهادی کلاسیک‌ها مستتر است، بدین‌معنا که مالیات‌ها نباید به‌عنوان ابزاری در دست دولت به‌منظور ایجاد مزیت برای بخشی و از بین بردن مزیت بخش‌های دیگر در اقتصاد باشد. درحالی که امروزه اعتقاد بر این است که مالیات‌ها علاوه بر اینکه منبع تأمین مالی برای دولت‌ها هستند، وسیله مؤثر به منظور هدایت و ارشاد اقتصاد به سمت مورد نظر دولت نیز هستند، به‌عنوان مثال دولت با افزایش مالیات در قسمت دخانیات و نوشیدنی‌های گازدار و اعمال معافیت‌های مالیاتی در قسمت‌های دیگر مدنظر خود، جریان سرمایه‌گذاری در جامعه را هدایت می‌کنند.

نکته۷: اصل دخالت با وظیفه تخصیصی دولت مرتبط است.

ج) اصل بهای خدمات: اصل بهای خدمات بیان می‌دارد که منابع و مخارج لازم برای اداره دولت که به‌عنوان قیمت کالا و خدمات عمومی بیان می‌شود، باید میان افراد جامعه به تناسب منافعی که افراد از این کالاها و خدمات می‌برند، تقسیم شوند. در واقع این اصل مالیات‌ها را به‌عنوان نوعی معاوضه بین دولت و مؤدی بیان می‌کند. این اصل از نظر عادلانه‌بودن جای اشکال دارد (همان‌طور که در بخش عدالت مالیاتی مطرح کردیم)، و همین‌طور محاسبه میزان استفاده هر فرد از خدمات دولتی هم تقریباً غیرممکن است. بنابراین در عمل نیز اجرای این اصل با دشواری‌هایی روبه‌رو است. مالیاتی که طبق این اصل وضع می‌شود، **مالیات بر فایده** خوانده می‌شود و دولت‌های محلی که دسترسی بهتری به اطلاعات استفاده‌کنندگان از خدمات دولتی دارند، توانایی بیشتری در جمع‌آوری این‌گونه مالیات‌ها خواهند داشت.

نکته دیگر در اصل بهای خدمات این است که در این حالت معلوم نیست ثروتمندان باید مالیات بیشتری بپردازند یا فقرا. عده‌ای معتقدند به‌دلیل اینکه ثروتمندان از خدمات دولتی بیشتر بهره می‌برند، باید مالیات بیشتری بپردازند. اما عده‌ای دیگر معتقدند این مالیات‌ها باید بر فقرا تحمیل شوند، چرا که افراد ثروتمند می‌توانند خدمات دولتی را برای خود تدارک ببینند، در صورتی که افراد فقیر این توانایی را ندارند و به‌علاوه معمولاً افراد فقیر از خدمات عمومی مانند آموزش رایگان، حمل و نقل عمومی و ... بیشتر استفاده می‌کنند.

د) اصل توانایی پرداخت: اصل توانایی پرداخت بیان می‌دارد که منابع و مخارج لازم برای اداره عمومی باید به تناسب توانایی پرداخت افراد یعنی درجه ثروتمندی افراد یا درآمد آن‌ها تقسیم شود. این اصل از نزولی بودن مطلوبیت نهایی درآمد افراد مشتق شده است. درواقع هرچه میزان ثروت افراد بیشتر شود، مطلوبیت نهایی یک واحد درآمد اضافه کمتر می‌شود. به‌عنوان مثال تا حد معینی از درآمد، افراد آن درآمد را صرف کالا و خدمات ضروری زندگی خود می‌کنند، این کالاها و خدمات ضروری مطلوبیت بالایی را برای فرد ایجاد می‌کند، با افزایش درآمد، این افزایش درآمد صرف خرید کالا و خدمات تجملاتی و لوکس می‌شود که اضافه مطلوبیت کمتری نسبت به کالاهای ضروری برای فرد ایجاد می‌کنند. اصل توانایی پرداخت با توجه به همین امر بیان می‌کند افرادی که با وضع مالیات **مطلوبیت منفی کمتری** نصیبشان می‌شود، باید با **نرخ‌های بالاتری** مالیات بپردازند و افرادی که با اعمال مالیات **مطلوبیت منفی بیشتری** برای آن‌ها ایجاد می‌شود، باید با **نرخ‌های کمتری** مالیات بپردازند.

نکته۸: در عمل برخی روش‌های مالیاتی از اصل بهای خدمات پیروی می‌کنند. به‌عنوان مثال مالیات بر بنزین و گروهی دیگر از مالیات‌ها مانند مالیات بر درآمد (درصورتی که محل مصرف آن‌ها در مناطقی باشد که قشر کم‌درآمد از آن بیشتر استفاده کند، مانند ساخت مدارس و بیمارستان دولتی) از اصل فداکاری پیروی می‌کند.

مثال۹: مالیات بر فایده طبق کدام اصل مالیاتی وضع شده و این اصل از جمله اصول ..... مالیاتی است.

۱) اصل بهای خدمات ـ کلاسیک ۲) اصل عدالت مالیاتی ـ کلاسیک ۳) اصل بهای خدمات ـ نوین ۴) اصل عدالت مالیاتی ـ نوین

☑ **پاسخ:** گزینه «۳» اصل بهای خدمات بیان می‌کند که منابع و مخارج لازم برای اداره دولت که به‌عنوان قیمت کالا و خدمات عمومی در نظر گرفته می‌شود باید به تناسب منفعتی که افراد از آن می‌برند، تقسیم شود و مالیاتی که طبق این اصل وضع می‌شود مالیات بر فایده خوانده می‌شود. این اصل جزء اصول نوین مالیاتی است.

انواع مالیات‌ها

از جهات مختلفی می‌توان مالیات‌ها را تقسیم‌بندی کرد، اما معمولاً مهم‌ترین تقسیم‌بندی آن‌ها مالیات بر هزینه و مالیات بر درآمد است. **مالیات بر هزینه** به‌عنوان **مالیات غیرمستقیم** و **مالیات بر درآمد** به‌صورت **مالیات مستقیم** شناخته می‌شود. هرچند بیان تعریفی جامع و مانع بر مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم آسان نیست، اما می‌توان آن‌ها را به‌صورت زیر تعریف کرد:

مالیات‌های مستقیم: مالیات‌هایی هستند که بی‌واسطه و به‌صورت مستقیم از مؤدی مالیاتی گرفته می‌شوند و در آن‌ها پرداخت‌کننده مالیات مشخص است یا مالیات‌هایی هستند که مستقیم بردرآمد و دارایی وضع می‌شوند و متناسب با درآمد افراد حقیقی و حقوقی وصول می‌شوند.

مالیات‌های غیرمستقیم: مالیات‌های غیرمستقیم یا باواسطه نیز مالیات‌هایی هستند که پرداخت‌کننده نهایی آن از قبل مشخص نیست و قابلیت انتقال‌پذیری آن‌ها بسیار زیاد است.

مثال۶: بودجه ..... و بودجه‌ریزی ..... است.

۱) فرآیندگرا ـ سیستم محور ۲) سیستم محور ـ فرآیندگرا ۳) فرآیندگرا ـ قانون‌محور ۴) سیستم محور ـ قانون‌محور

☑ **پاسخ:** گزینه «۱» دو واژه بودجه و بودجه‌ریزی گاهی اوقات به‌جای هم به‌کار می‌روند درحالی‌که با یکدیگر متفاوت‌اند. تفاوت این دو مفهوم به این واقعیت برمی‌گردد که بودجه فرایندگراست و بودجه‌ریزی سیستم‌محور است. بودجه‌ریزی یک فرایند است و بودجه برشی از آن است.

نکته۵: قیود بودجه نمودار ریاضی از ترکیب کالاهاست که با توجه به درآمدهای حاصله می‌توان آن را خریداری نمود و باعث متوقف شدن ولخرجی مردم می‌شود.

چرخه بودجه‌ریزی دولتی

مراحل اصلی و کلیدی سیستم بودجه‌ریزی دولتی عبارت است از:

۱ـ تنظیم و تقدیم پیشنهاد: در بیشتر کشورها قوه مجریه مسئول آماده‌سازی و ارائه بودجه برای تصویب است. مرحله تهیه و تنظیم بودجه هم فرایندی **فنی** و هم **سیاسی** است. در ایران این مرحله با ارائه بودجه پیشنهادی در قالب لایحه بودجه به مجلس (قوه مقننه) پایان می‌پذیرد.

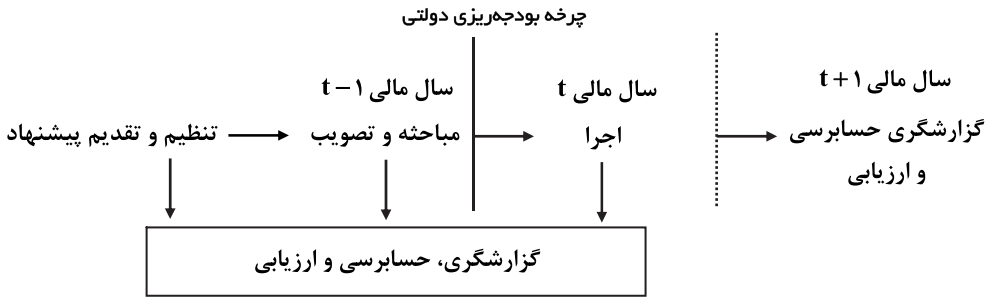
۲ـ مباحثه و تصویب: در این مرحله پس از دریافت بودجه پیشنهادی توسط قوه مقننه این قوه اقدام به تجزیه‌وتحلیل بودجه کرده و همزمان بودجه نیز برای عموم مردم علنی می‌شود. پس از اصلاحات لازم بودجه به تصویب می‌رسد و به‌صورت قانون آماده اجرا می‌شود.

۳ـ اجرا: قوه مجریه در این مرحله از طریق عملیاتی کردن برنامه‌ها، جمع‌آوری درآمدها و هزینه کردن اعتبارات اقدام به اجرای بودجه می‌نماید. همچنین در این مرحله سازوکارهای کنترلی متعددی مانند سیستم‌های حسابرسی، مقررات مربوط به تخصیص اعتبارات و تفویض اختیارات به‌صورت مستمر به اجرا گذاشته می‌شود.

۴ـ گزارشگری، حسابرسی و ارزیابی: به‌منظور تضمین پاسخگویی و آگاه‌سازی ذی‌نفعان، ارزیابی و گزارشگری مستمر امری حیاتی است. در این مرحله از طریق حسابرسی مالی اسناد هزینه‌ای و درآمدی دولت اعتباریابی می‌شود. با استفاده از حسابرسی عملیاتی و مدیریتی به بازبینی چگونگی اجرای برنامه‌ها و ارزیابی کارایی و اثربخشی مدیریت پرداخته می‌شود.

حسابرسی عملکرد نیز وضعیت خروجی‌ها و پیامدها را برمبنای معیارهای از قبل تعیین‌شده مورد ارزیابی قرار می‌دهد.

نکته قابل توجه درخصوص این حسابرسی‌ها این است که این حسابرسی‌ها هم می‌تواند داخلی باشد و هم به‌صورت مستقل و بیرونی.



مثال۷: از نقطه نظر تاریخی، اولین موضوع مورد توجه قرار گرفته در بودجه‌ریزی چه چیزی است؟

۱) تعیین درآمدها و هزینه‌های واقعی دولت ۲) تعیین درآمدهای واقعی دولت

۳) تعیین هزینه‌ها و پرداخت‌های واقعی دولت ۴) ارزیابی عملکرد واقعی دولت

☑ **پاسخ:** گزینه «۲» از جنبه تاریخی، اولین موضوع مورد توجه قرار گرفته در بودجه‌ریزی، تعیین درآمدهای واقعی دولت‌هاست و ابتدایی‌ترین قدم در راه تنظیم بودجه نیز شناخته می‌شود.

عناصر بودجه‌ریزی دولتی

عنصر اصلی بودجه دولتی عبارت‌اند از: ۱ـ منابع درآمدی، دریافتی یا عواید دولتی ۲ـ مصارف، مخارج یا هزینه‌های دولتی

منابع دولتی: درآمد دولت از تمامی منابع را «عایدات دولتی» یا «دخل یا درآمد دولتی» می‌گویند. در برخی تقسیم‌بندی‌ها درآمدهای دولتی را به ۳ دسته زیر تقسیم کرده‌اند:

۱ـ درآمدهای مستقیم: شامل تمام درآمدهایی است که دولت از بابت تولید کالاها و یا ارائه خدمات به‌دست می‌آورد.

۲ـ درآمدهای مأخوذ: شامل مالیات‌ها، تعرفه‌ها، جرایم، عوارض و امثال آن است که از افرادی که تحت این سرفصل گروه‌بندی شده‌اند اخذ می‌گردد.

۳ـ درآمدهای پیش‌نگرانه: این نوع درآمدها حاصل از فروش اوراق قرضه و اسناد خزانه و سایر اشکال فروش اوراق بهادار است و معمولاً عنوان درآمد واقعی ندارند و اجازه استفاده از آن‌ها معمولاً در هزینه‌های سرمایه‌ای داده می‌شود.

در ایران درآمدها و دریافت‌های دولت به چهار دسته تقسیم می‌شوند:

الف) درآمدهای عمومی: درآمد وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و مالیات و سود سهام شرکت‌های دولتی و درآمد حاصل از انحصارات و سایر درآمدهایی که در قانون بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد عمومی منظور شده است.

ب) درآمد اختصاصی: درآمدهایی که به‌موجب قانون برای مصرف یا مصارف خاصی در بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد اختصاصی منظور می‌گردد.

ج) درآمد شرکت‌های دولتی: درآمدهایی که در قبال خدمت یا فروش کالا و سایر فعالیت‌هایی که شرکت‌های مذکور به موجب قوانین و مقررات مجاز به انجام آن‌ها هستند، عاید آن شرکت‌ها می‌گردد.

د) سایر منابع تأمین اعتبار: منابعی که تحت عنوان وام، انتشار اوراق قرضه برگشتی از پرداخت‌های سال‌های قبل و عناوین مشابه در قانون بودجه کل کشور پیش‌بینی می‌شود و ماهیت درآمد ندارند.

انواع درآمدهای دولت در ایران برحسب ماهیت

- درآمد عمومی
- درآمد اختصاصی
- درآمد شرکت‌های دولتی
- سایر منابع تأمین اعتبار

مثال۸: مالیات‌ها، تعرفه‌ها، جرائم، عوارض و امثال آن تحت عنوان کدام سرفصل درآمدها قرار می‌گیرند؟

۱) درآمدهای مأخوذ ۲) درآمدهای مستقیم ۳) درآمدهای پیش‌نگرانه ۴) درآمدهای تغییرپذیر

☑ **پاسخ:** گزینه «۱» مالیات‌ها، تعرفه‌ها، جرائم، عوارض و امثال آن که از افرادی که تحت این سرفصل گروه‌بندی شده‌اند، اخذ می‌شود تحت عنوان درآمدهای ماخوذ طبقه‌بندی می‌شوند.

با توجه به سند بودجه سالیانه کل کشور **منابع عمومی** دولت به سه دسته اصلی تقسیم می‌شود:

۱ـ درآمدها: درآمدها شامل: درآمدهای مالیاتی، درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی، درآمدهای حاصل از مالکیت دولت، درآمد حاصل از فروش کالاها و خدمات، درآمد حاصل از جرایم و خسارت و درآمدهای متفرقه

۲ـ منابع حاصل از واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای: واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای شامل: منابع حاصل از فروش نفت و فرآورده‌های نفتی، منابع حاصل از فروش و واگذاری اموال منقول و غیرمنقول و منابع حاصل از واگذاری طرح‌های تملک سرمایه‌ای است.

۳ـ منابع حاصل از واگذاری دارایی‌های مالی: واگذاری دارایی‌های مالی شامل: منابع حاصل از فروش و واگذاری انواع اوراق مالی اسلامی، منابع حاصل از استفاده از تسهیلات خارجی، منابع حاصل از موجودی حساب ذخیره ارزی، منابع حاصل از دریافت اصل وام‌ها، منابع حاصل از واگذاری شرکت‌های دولتی، منابع حاصل از استفاده از صندوق توسعه ملی و سایر موارد مشابه

نکته۶: از دیگر منابع درآمدی در دستگاه‌های دولتی، درآمد اختصاصی است که در قالب منابع عمومی دولت قرار نمی‌گیرد. درآمد اختصاصی درآمدی است که دستگاهی کسب می‌کند و صرفاً به مصرف خودش می‌رساند.

مثال۹: منابع حاصل از موجودی حساب ذخیره ارزی جزء کدام دسته از منابع عمومی بودجه قرار می‌گیرد؟

۱) درآمدهای عمومی ۲) درآمدهای اختصاصی

۳) منابع حاصل از واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای ۴) منابع حاصل از واگذاری دارایی‌های مالی

☑ **پاسخ:** گزینه «۴» مطابق سند بودجه کل کشور منابع عمومی دولت به سه دسته درآمدهای عمومی، منابع حاصل از واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای و منابع حاصل از واگذاری دارایی‌های مالی تقسیم می‌شود. منابع حاصل از واگذاری دارایی‌های مالی شامل منابع حاصل از فروش و واگذاری انواع اوراق مالی اسلامی، استفاده از تسهیلات خارجی، منابع حاصل از موجودی حساب ذخیره ارزی، منابع حاصل از دریافت اصل وام‌ها، منابع حاصل از واگذاری شرکت‌های دولتی و منابع حاصل از استفاده از صندوق توسعه ملی و سایر موارد مشابه است.

مخارج دولتی

انواع مخارج دولتی عبارت‌اند از: ۱ـ مخارج حاصل از خرید کالا و خدمات ۲ـ پرداخت‌های انتقالی.

۱ـ مخارج حاصل از خرید کالا و خدمات

این مخارج شامل خرید کالا (ساختمانی، نظامی و ...) و خدمات (نیروی انسانی شاغل در دستگاه‌های دولتی و پرداخت حقوق آن‌ها) است.

۲ـ پرداخت انتقالی

هزینه‌های انتقالی، هزینه‌هایی هستند که به‌صورت یک‌طرفه از سوی دولت به اقشار آسیب‌پذیر و واحدهای مشخص‌شده در قانون پرداخت می‌گردد و در قبال این پرداخت، کالا یا خدماتی دریافت نمی‌شود.

پرداخت‌های انتقالی دولت به افراد شامل تأمین اجتماعی، رفاه اجتماعی، بیمه بیکاری و کمک‌های مالی به افراد ناتوان است.

نکته۷: نوع دیگری از پرداخت انتقالی وجود دارد که درآن، یک حکومت مرکزی به حکومت‌های محلی و ایالتی برای اجرای پروژه‌ها و برنامه‌های خاصی کمک مالی می‌کند، به‌عنوان مثال کمک برای ساختن یک بزرگراه در یک شهر توسط دولت مرکزی از انواع این کمک‌هاست و به‌عنوان کمک‌های مالی مشروط شناخته می‌شود. انواع کمک‌های مالی دولت به شهرداری‌ها در فصل آخر بررسی می‌شود.

نکته۸: در فرایند بودجه بین ۲ نوع هزینه دولتی تفاوت قائل می‌شوند:

۱ـ مخارج استحقاقی: این مخارج اعتبارات اجباری و الزامی برای برنامه‌هایی است که سطح تأمین اعتبار آن‌ها به‌صورت خودکار تنظیم می‌شود و قوه مقننه اختیاری درخصوص کم و زیاد کردن آن‌ها ندارد مانند حقوق و مستمری بازنشستگان.

۲ـ مخارج تشخیصی: مخارجی هستند که سطح اعتبارات تخصیصی آن‌ها هرساله از طریق تصمیمات قوه مقننه تعیین می‌شود، مانند: مخارج ساخت سدها و بزرگراه‌ها.

نکته۹: مصارف عمومی بودجه در ایران به سه بخش: مخارج هزینه‌ای (جاری)، تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (عمرانی) و تملک دارایی‌های مالی تقسیم می‌شود.

نکته۱۰: مخارج بودجه در ایران در قالب طبقه‌بندی هزینه‌ای به هفت طبقه تقسیم می‌شود که در جدول مقابل این طبقات نشان داده شده است:

طبقه اول: جبران خدمات کارکنان
طبقه دوم: استفاده از کالا و خدمات
طبقه سوم: هزینه‌های اموال و دارایی
طبقه چهارم: یارانه
طبقه پنجم: کمک‌های بلاعوض
طبقه ششم: رفاه اجتماعی
طبقه هفتم: سایر هزینه‌ها

مثال۱۰: مخارج استحقاقی مخارجی هستند که .....

۱) الزامی نیستند و مطابق اهداف دولت تنظیم می‌شوند.
۲) به‌صورت یک‌طرفه از سمت دولت به اقشار آسیب‌پذیر و واحدهای مشخص‌شده در قانون پرداخت می‌شوند.
۳) سطح تأمین اعتبار آن‌ها به‌صورت خودکار تنظیم می‌شود و قوه قانون‌گذار اختیاری درخصوص کم و زیاد کردن آن ندارد.
۴) حکومت مرکزی برای کمک به حکومت‌های محلی و ایالتی برای اجرای پروژه‌ها و برنامه‌های خاص، هزینه می‌کند.

☑ **پاسخ:** گزینه «۳» مخارج استحقاقی عبارت‌اند از: اعتبارات الزامی و اجباری که سطح تأمین اعتبار آن‌ها به‌صورت خودکار تنظیم می‌شود و قوه مقننه، اختیاری درخصوص کم و زیاد کردن آن‌ها ندارد مانند حقوق و مستمری بازنشستگان.

مثال۱۱: انواع مصارف عمومی در بودجه ایران عبارت‌اند از:

۱) مخارج هزینه‌ای، مخارج مصرفی، مخارج سرمایه‌ای
۲) مخارج سرمایه‌ای، مخارج مصرفی، مخارج عمرانی
۳) تملک دارایی‌های مالی، تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، مخارج عمرانی
۴) مخارج هزینه‌ای، تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، تملک دارایی‌های مالی

☑ **پاسخ:** گزینه «۴» مصارف عمومی در ایران به سه بخش: مخارج هزینه‌ای (جاری)، تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (عمرانی) و تملک دارایی‌های مالی تقسیم می‌شود.

بودجه شرکت‌های دولتی، بانک‌ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت

در کنار بودجه عمومی دولت، بودجه شرکت‌های دولتی، بانک‌ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت نیز در سند بودجه کل کشور نشان داده می‌شود.

طبق قوانین و مقررات بودجه‌ریزی، دریافتی شرکت‌های دولتی، بانک‌ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت از بودجه عمومی و پرداختی‌های آن‌ها به بودجه عمومی و نیز سایر دریافتی‌ها و پرداختی‌های این شرکت‌ها باید به موجب قانون باشد و منطبق با قانون در بودجه عمومی و بودجه شرکت‌های دولتی درج شود.

وجوهی که شرکت‌های دولتی، بانک‌ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت، به دولت پرداخت می‌کنند عبارت‌اند از: وجوه حاصل از واگذاری سهام، سود سهام، مالیات و بازپرداخت وام موضوع ماده ۳۲ قانون برنامه و بودجه.

وجوهی که از دولت دریافت می‌کنند عبارت‌اند از: کمک زیان، افزایش سرمایه و اعتبارات طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای که ارقام آن در قسمت منابع و مصارف بودجه عمومی درج می‌شود و به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد و هرگونه تغییر در آن نیز منوط به تصویب مجلس است.

نکته۱۱: مؤسسه‌ها و نهادهای عمومی غیردولتی به نهادهایی گفته می‌شود که با تصویب مجلس شورای اسلامی ایجاد می‌شوند و بیشتر از نیمی از بودجه سالانه آن‌ها از محل منابع غیردولتی تأمین می‌شود و خدماتی را ارائه می‌دهند که جنبه عمومی دارد.

مؤسسه‌ها و نهادهای عمومی غیردولتی طبق ماده ۱۰۰ قانون محاسبات مکلف‌اند که صورت‌حساب دریافت و پرداخت سالانه خود اعم از اعتبارات هزینه‌ای (جاری) یا طرح‌های عمرانی (اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) را مطابق دستوالعملی که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و ابلاغ خواهد شد تنظیم و پس از تصویب مراجع ذی‌ربط حداکثر تا پایان شهریورماه سال بعد جهت درج در صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال کنند.

مثال۱۲: ..... نهادهایی هستند که با تصویب مجلس شورای اسلامی ایجاد شده و بیشتر از نیمی از بودجه سالانه آن‌ها از محل منابع غیردولتی تأمین می‌شود و خدماتی را ارائه می‌دهند که جنبه عمومی دارد.

۱) نهادهای عمومی غیردولتی
۲) نهادهای عمومی دولتی
۳) شرکت‌های دولتی
۴) دستگاه‌های اجرایی

☑ **پاسخ:** گزینه «۱» نهادهای عمومی غیردولتی نهادهایی هستند که با تصویب مجلس شورای اسلامی ایجاد شده و بیشتر از نیمی از بودجه سالانه آن‌ها از محل منابع غیردولتی تأمین می‌شود و خدماتی را ارائه می‌دهند که جنبه عمومی دارد. این مؤسسات مکلف‌اند که صورت‌حساب دریافت و پرداخت سالانه خود را مطابق دستورالعمل‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و ابلاغ کنند.

فصل هشتم

«طبقه‌بندی و پیش‌بینی بودجه دولتی»

طبقه‌بندی بودجه از جمله مهم‌ترین سازه‌های نظام بودجه‌ریزی منطقی است که تأثیر مستقیم بر شفافیت و انسجام بودجه دارد و چارچوب مشخصی را برای تصمیم‌گیری و پاسخگویی فراهم می‌سازد، به‌طور کلی سیاست‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت دولت در سند بودجه اعلام می‌شود. برای تأمین نیازهای اطلاعاتی هریک از موارد فوق، اطلاعات مربوط به پیش‌بینی درآمد و هزینه‌ها به انحا و اشکال مختلف در لایحه بودجه طبقه‌بندی می‌شود. طبقه‌بندی هزینه‌ها و درآمدها زمینه لازم را برای تجزیه و تحلیل و تصمیم‌گیری فراهم و به‌طور کلی طبقه‌بندی بودجه سبک و ترتیب ارائه اطلاعات را در سند بودجه مشخص می‌کند. به منظور دستیابی به اطلاعات صحیح موردنیاز در طبقه‌بندی بودجه‌ای، رعایت سه اصل کلیدی **جامعیت**، **وحدت** و **انسجام درونی** در بودجه‌ریزی ضروری است. ویژگی‌های سیستم مناسب طبقه‌بندی بودجه‌ای عبارت‌اند از:

قانونی: فراهم‌کننده مبنای قانونی و ساختار برای تصویب بودجه دولت به‌وسیله پارلمان است.

اداری: اختیارات و مسئولیت تمامی بازیگران مالیه عمومی در مجموعه قوه مجریه شامل دستگاه‌ها و وزارتخانه‌های مالی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ای و همچنین وزارتخانه‌ها و سازمان‌های دولتی و اجرایی را که اصطلاحاً «دستگاه‌های هزینه‌ای» نامیده می‌شوند، مشخص می‌کند.

مالی: بودجه‌ریزی دولتی حسابداری گزارشگری و حسابرسی را از طریق طبقه‌بندی تفصیلی و درآمدها و مخارج و تلفیق آن‌ها در قالب چارت حساب‌های دولت تسهیل می‌کند.

تحلیلی: تجزیه و تحلیل اثرات و پیامدهای مراودات اقتصادی دولت در قالب تحلیل‌های اقتصاد کلان و سایر وظایفی را که دولت در جامعه انجام می‌دهد، تسهیل می‌نماید.

مدیریتی: در جایی که شاخص‌ها می‌تواند به‌صورت معنادار ایجاد شود، کارایی در به‌کارگیری منابع برای خدمات‌رسانی را از طریق فراهم‌سازی و پایش شاخص‌های عملکرد تسهیل می‌سازد.

اهداف طبقه‌بندی بودجه‌ای

۱ـ برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری درخصوص برنامه‌ها و وظایف دستگاه‌های اجرایی همچنین تفکیک درآمدها و هزینه‌های دولت را امکان‌پذیر می‌سازد.

۲ـ افزایش کارایی و بهبود مدیریت در دستگاه‌های اجرایی با پیاده‌سازی یک سیستم حسابداری صحیح در جهت کنترل و نظارت مالی و غیرمالی و مقایسه عملکرد دستگاه‌ها با برنامه‌های مصوب، از طریق طبقه‌بندی درآمدها و هزینه‌ها و تفکیک برنامه‌ها و عملیات‌ها در دستگاه‌های اجرایی

۳ـ استفاده دولت‌ها از اطلاعات فراهم‌شده توسط طبقه‌بندی بودجه‌ای به منظور برقراری سیاست‌های اقتصادی خاص و سهولت در دستیابی به اهداف و وظایف خود

۴ـ مهیا ساختن مکانیزم لازم برای نظارت بر عملیات دولت با مشخص ساختن وظایف، اهداف، برنامه‌ها و همچنین مشروح درآمدها و هزینه‌ها.

رابطه میان اهداف تهیه بودجه، تعریف و طبقه‌بندی‌های بودجه

اهداف تهیه بودجه	تعریف بودجه	طبقه‌بندی‌های رایج
کنترل هزینه‌ها	سند دخل و خرج که برای یک سال پیش‌بینی و تصویب می‌شود.	طبقه‌بندی هزینه‌ها و طبقه‌بندی سازمانی
مدیریت و بهبود اداره امور	طرح جامع در قالب اصطلاحات مالی	طبقه‌بندی عملیاتی
اداره اقتصاد ملی	برنامه مالی دولت برای یک سال آتی	طبقه‌بندی اقتصادی

مثال۱: به منظور دستیابی به اطلاعات صحیح موردنیاز در طبقه‌بندی بودجه‌ای رعایت سه اصل کلیدی بودجه‌ریزی لازم است، این سه اصل کدام‌اند؟

۱) وحدت ـ اصل جامعیت ـ انسجام درونی
۲) شفافیت ـ عدم تخصیص ـ جامعیت
۳) وحدت ـ عدم تخصیص ـ جامعیت
۴) انسجام درونی ـ عدم تخصیص ـ وحدت

☑ **پاسخ:** گزینه «۱» طبقه‌بندی بودجه از جمله مهم‌ترین سازه‌های نظام بودجه‌ریزی منطقی است که تأثیر مستقیم بر شفافیت و انسجام بودجه دارد و چارچوب مشخصی را برای تصمیم‌گیری و پاسخگویی فراهم می‌سازد، به‌طور کلی سیاست‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت دولت در سند بودجه اعلام می‌شود. برای تأمین نیازهای اطلاعاتی هریک از موارد فوق اطلاعات مربوط به پیش‌بینی درآمد و هزینه‌ها به انحا و اشکال مختلف در لایحه بودجه طبقه‌بندی می‌شود. طبقه‌بندی هزینه‌ها و درآمدها زمینه لازم را برای تجزیه و تحلیل و تصمیم‌گیری فراهم می‌کند و به‌طور کلی طبقه‌بندی بودجه سبک و ترتیب ارائه اطلاعات را در سند بودجه مشخص می‌کند. به منظور دستیابی به اطلاعات صحیح موردنیاز در طبقه‌بندی بودجه‌ای رعایت سه اصل کلیدی جامعیت، وحدت و انسجام درونی در بودجه‌ریزی ضروری است.

انواع طبقه‌بندی بودجه‌ای

از شروع بودجه‌بندی تا سال ۱۹۶۵ بودجه دولت به‌صورت سنتی یا متداول تهیه می‌شد و تأکید آن بر روی کنترل هزینه‌های هر وزارتخانه یا سازمان معطوف بود. زمانی‌که منظور از بودجه فقط کنترل مالی بر روی هزینه‌های دولت بود، طبقه‌بندی هزینه‌ها و طبقه‌بندی سازمانی عمده‌ترین طبقه‌بندی بودجه به‌شمار می‌رفت. وقتی که عامل مدیریت و بهبود و کفایت در اداره امور بودجه‌نویسی وارد شد، طبقه‌بندی برنامه‌ای و عملیاتی پدیدار گردید و با پیشرفت بودجه در اداره اقتصاد ملی و ارتباط بودجه با برنامه‌ریزی و حسابداری طبقه‌بندی اقتصادی معرفی شد. در مجموع چهار نوع طبقه‌بندی بودجه‌ای وجود دارد که درجه کیفیت به‌کارگیری آن‌ها در کشورهای مختلف متفاوت است. این طبقه‌بندی به شرح زیر است:

نوع طبقه‌بندی	سطوح طبقه‌بندی	نمونه‌ها
طبقه‌بندی وظیفه‌ای	وظایف یا وظایف فرعی برنامه‌های اصلی	کشاورزی، جنگل‌داری، ماهی‌گیری و شکار
طبقه‌بندی سازمانی	وزارتخانه یا دستگاه‌های مستقل اداره یا واحد زیرمجموعه وزارتخانه	وزارت کشاورزی اداره خدمات کشاورزی
طبقه‌بندی برنامه‌ای یا عملیاتی	برنامه فعالیت تکرارپذیر پروژه سرمایه‌گذاری	ساخت فروشگاه‌ها مدیریت برنامه و خدمات مشاوره‌ای
طبقه‌بندی موضوعی یا حسابداری (یا اقتصادی)	دسته اقلام اقلام فرعی	کالا و خدمات هزینه‌های مصرفی هزینه آب و برق

در کنار طبقه‌بندی‌های اصلی بودجه، برخی طبقه‌بندی‌های دیگر نیز وجود دارد که اطلاعات تکمیلی را فراهم می‌کند، مانند:

۱ـ طبقه‌بندی بر مبنای مکان جغرافیایی، واحدهای مدیریتی، مالیات‌دهندگان یا دریافت‌کنندگان هزینه‌های انتقالی و سوبسیدها

۲ـ طبقه‌بندی ذینفعان هزینه‌های انتقالی و سوبسیدها

۳ـ طبقه‌بندی منابع تأمین مالی و اعتبارات مشابه برای ثبت وام و کمک‌های خارجی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

انواع طبقه‌بندی بودجه درایران

عنوان طبقه‌بندی	هدف	تقسیمات	مثال
طبقه‌بندی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار	چقدر باید خرج کرد	درآمد مالیاتی درآمد نفت و گاز درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت دولت حق بیمه، کمک‌های دریافتی، درآمدهای انتقالی و متفرقه اصل و بهره وام‌ها و سود حاصل از سرمایه‌گذاری دولت سایر منابع تأمین اعتبار	مالیات بر ثروت، واردات فروش مستقیم نفت سود سهام شرکت‌های دولتی ـ اجاره ساختمان‌های دولتی درآمد حاصل از خدمات ـ فروش کالا حق بیمه ـ کمک‌های دریافتی ـ درآمدهای انتقالی ـ درآمدهای متفرقه بهره وام‌های دولت در خارج از کشور اصل وام‌های دولت در خارج از کشور استفاده از وام‌های خارجی
طبقه‌بندی هزینه‌ها	چه کالاها و خدماتی باید خرید	هزینه‌های پرسنلی هزینه‌های اداری هزینه‌های سرمایه‌ای پرداخت‌های انتقالی	هزینه حقوق و مزایا هزینه سفر، مأموریت، اجاره خرید ساختمان، زمین کمک و اعانه بخش عمومی
طبقه‌بندی عملیاتی	چرا باید خرج کرد	امور فصل برنامه طرح و فعالیت	امور عمومی ـ امور اقتصادی فصل آموزش و پرورش برنامه آموزش عالی طرح ایجاد آزمایشگاه شیمی فعالیت پرداخت حقوق
طبقه‌بندی سازمانی	کجا باید خرج کرد	وزارتخانه‌ها مؤسسات دولتی شرکت‌های دولتی و بانک‌ها مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت	وزارت مسکن و شهرسازی سازمان انرژی اتمی شرکت شیلات ـ بانک ملی‌ایران بنیاد شهید انقلاب اسلامی ـ سازمان تأمین اجتماعی سازمان بنادر و کشتیرانی

مثال۲: هنگامی که هدف از بودجه کنترل مالی بر روی هزینه‌های دولت بود کدام نوع طبقه‌بندی بودجه‌ای بیشترین میزان استفاده را داشت؟

۱) برنامه‌ای و عملیاتی ۲) هزینه‌ای و سازمانی ۳) هزینه‌ای و عملیاتی ۴) برنامه‌ای و سازمانی

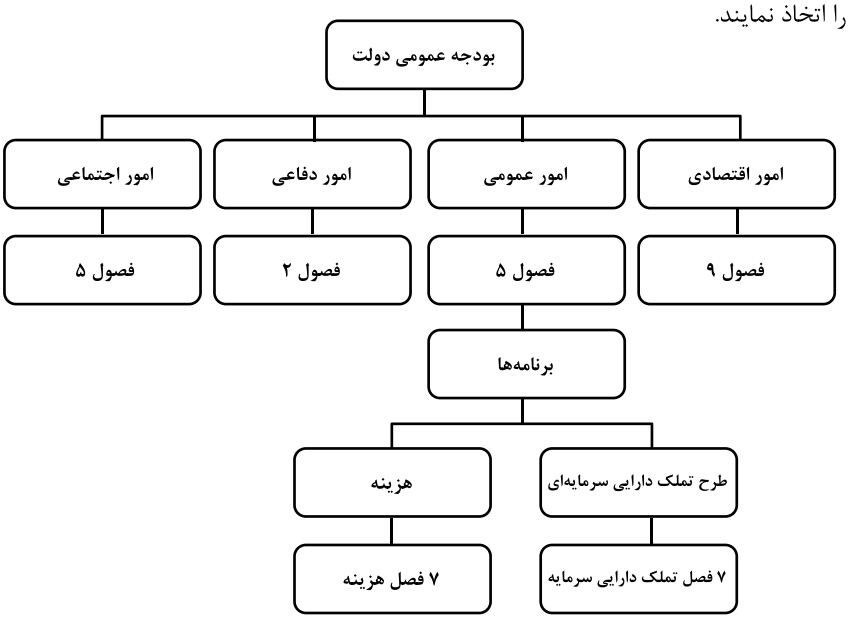
☑ **پاسخ:** گزینه «۲» زمانی‌که منظور از بودجه فقط کنترل مالی بر روی هزینه‌های دولت بود، طبقه‌بندی هزینه‌ها و طبقه‌بندی سازمانی عمده‌ترین طبقه‌بندی بودجه به‌شمار می‌رفت. وقتی که عامل مدیریت و بهبود و کفایت در اداره امور بودجه‌نویسی وارد شد، طبقه‌بندی برنامه‌ای و عملیاتی پدیدار شد و با پیشرفت بودجه در اداره اقتصاد ملی و ارتباط بودجه با برنامه‌ریزی و حسابداری طبقه‌بندی اقتصادی معرفی شد.

الف) طبقه‌بندی وظیفه‌ای بودجه‌ای

سیستم طبقه‌بندی وظیفه‌ای بودجه‌ای روشی برای گروه‌بندی منابع بودجه‌ای است که هدف از مخارج دولت را مشخص می‌کند. این روش طبقه‌بندی بدون توجه به تمایزات بین دستگاه‌ها یا سازمان‌ها صورت می‌گیرد که هر فعالیت دولت را درون وظیفه‌ای دسته‌بندی کرده و هدف هر فعالیت را بهتر تبیین می‌کند. در واقع دراین‌طبقه‌بندی به جای توجه به وسایل اجرای فعالیت‌ها، **خود فعالیت‌ها** مورد توجه قرار می‌گیرد.

هدف اصلی طبقه‌بندی وظیفه‌ای **فراهم نمودن چشم‌انداز استراتژیک** از تخصیص منابع دولت در میان «وظایف» و «وظایف فرعی» است. این طبقه‌بندی حوزه‌های اصلی را که دولت در تنظیم و تدارک مستقیم خدمات در کارکردهای مختلف درگیر است نشان می‌دهد. طبقه‌بندی وظیفه‌ای برمبنای مدل آمریکایی «طبقه‌بندی وظایف دولت» ایجاد شده است. با استفاده از این طبقه‌بندی دولت یا سازمان دولتی مشخص می‌نماید که برای نیل به اهداف و وظایف مصوب خود باید کدام عملیات را با چه میزان اعتبار انجام دهد. در بودجه عملیاتی (وظیفه‌ای) علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف برنامه‌ها فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاه‌های دولتی منطبق با روش‌های مدیریت علمی و نیز حسابداری قیمت تمام‌شده محاسبه و اندازه‌گیری می‌شود. ارقام پیش‌بینی‌شده در بودجه عملیاتی باید مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه‌ها و عملیات و نیز قیمت تمام‌شده آن‌ها باشد. برای مثال در بودجه عملیاتی مشخص می‌شود که قیمت تمام‌شده یک تخت بیمارستان چقدر باید باشد و یک بیمارستان صد تختخوابی چقدر هزینه و زمان برای ساخت نیاز دارد. دراین طبقه‌بندی مسئولیت محاسباتی، بهبود روش‌های برآورد هزینه و مدیریت و تجزیه و تحلیل اثر هزینه‌های دولت بر اقتصاد کشور که امری لازم و مفید است، مورد توجه قرار می‌گیرد. در طبقه‌بندی مورد بحث برنامه‌ها، فعالیت‌ها و عملیات متجانس و مشابه دولت با سازمان‌های دولتی که اهداف و مقاصد کمی و کیفی مشابه دارند و نتیجه نهایی آن‌ها قابل ارزیابی و تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی است، در هریک از گروه‌ها و طبقات کلی پیش‌بینی می‌شوند تا دولت و مراجع قانون‌گذاری بتوانند در مورد میزان اعتبارات لازم برای هزینه‌های مختلف با در نظر گرفتن اولویت‌ها و فواید و نتایج کلی حاصل از اجرای برنامه‌ها تصمیمات لازم را اتخاذ نمایند.

در طبقه‌بندی عملیات دولت ایران کلیه عملیات و وظایف دولت به چند امر، هریک از امور به چند فصل، هر فصل به چند برنامه، هر برنامه به چندین فعالیت یا طرح و یا پروژه تقسیم شده است.



امور: امور بزرگ‌ترین تقسیم‌بندی مجموعه وظایف همگن و مشابه دولت و اولین بخش از طبقه‌بندی کارهای دولت می‌باشد. امور عبارت است از مجموع چند فصل مرتبط از وظایف عمومی دولت و یا مجموعه‌ای از کوشش‌های سازمان‌یافته همگن که بخش عمده و قابل ملاحظه‌ای از وظایف دولت را دربر می‌گیرند، مانند امور عمومی، دفاعی، امور اجتماعی و امور اقتصادی. امور نشانگر بخش قابل توجهی از هدف‌هایی است که دولت مکلف به تحقق آن‌هاست.

امور عمومی: امور عمومی مجموعه‌ای از وظایف نخستین و عمومی دولت است که موجب برقراری عدالت، حفظ نظم و امنیت داخلی، تنظیم روابط دستگاه‌های دولتی با یکدیگر و با مردم است، همچنین امور عمومی تعیین‌کننده روابط مردم با مردم و مردم در برابر قانون است.

امور دفاعی: امور دفاعی مجموعه‌ای از وظایف دولت است که به منظور حراست از مرزها و حفظ استقلال تمامیت ارضی کشور از طریق دفاع نظامی و غیرنظامی به عمل می‌آید.

امور اجتماعی: مجموعه‌ای از وظایف دولت است در زمینه فراهم کردن امکانات زندگی بهتر برای انسان در شرایط مختلف جهت برقراری تعادل‌های اجتماعی، مانند آموزش و پرورش عمومی، فرهنگ و هنر و بهداشت و درمان و... .

امور اقتصادی: مجموعه‌ای از وظایف دولت در زمینه ایجاد امکانات تولید، توزیع و مصرف است که شامل ایجاد و توسعه ظرفیت‌های اقتصادی کشور در جهت تحقق تعادل‌های اقتصادی در جامعه می‌شود، مانند کشاورزی و منابع طبیعی، آب و برق، صنایع و معادن و... .

فصل: فصل عبارت از مجموعه وظایف مشخصی است که حاوی برنامه‌های مرتبط با هم بوده و برنامه‌ریزی درازمدت و میان‌مدت برای نیل به اهداف اساسی، در قالب آن انجام می‌گیرد و یا مجموعه‌ای از کوشش‌های سازمان‌یافته دولت است که خدمات معینی را برای جامعه انجام می‌دهد. فصل به‌عنوان بالاترین سطح سازمانی در بودجه مشخص شده است.

بخش دوم: تصویب بودجه دولتی

لایحه بودجه مهم‌ترین لایحه‌ای است که دولت به مجلس می‌دهد و بررسی این لایحه و تصویب آن در مجلس از جمله مهم‌ترین و حساس‌ترین فعالیت‌های سالانه قوه مقننه است، وظیفه‌ای که تقریباً وظایف دیگر مجلس را دربر دارد. مرحله رسیدگی به بودجه فرصتی است که همه مسائل مملکتی مطرح شود و مورد بازبینی قرار گیرد و حتی در بسیاری از موارد در معرض مقایسه واقع شود. مجلس بهترین راه تحقیق و تفحص را از همین جریان بودجه می‌تواند در اختیار داشته باشد و می‌تواند با تغییر و تبدیل ارقام بودجه براساس مصالح کشور تحولات بسیاری را به‌وجود آورد. زمام دولت در واقع از طریق بودجه در اختیار مجلس است. پس از تقدیم بودجه پیشنهادی به مجلس و سخنرانی رئیس‌جمهور در مجلس و قرائت پیام بودجه، مرحله بررسی و تصویب بودجه در مجلس شورای اسلامی آغاز می‌شود.
قانون بودجه چه از لحاظ ارقام مخارج و درآمد و چه از نظر نحوه تصویب دارای خصوصیاتی به شرح زیر است:

الف) در مورد ارقام مخارج خصوصیت قانون بودجه را می‌توان چنین بیان کرد:
ارقام خرجی که در بودجه پیشنهاد شده است منشأ تعهدات دولت برای این مخارج نمی‌باشد. پرداخت‌هایی که دولت به اشخاص می‌کند به واسطه خرید کالاها و خدمات از آن اشخاص است و این امر یعنی پرداخت بهای کالا یا پرداخت بهای خدمات منشأ بدهکاری دولت است. ارقام مندرج در بودجه و ارقام مصوب قانون بودجه در قسمت مخارج، تعهدی برای مأموران دولت ایجاد نمی‌کنند، یعنی اگر برای خرید کالایی با پرداخت بهای خدمتی مبلغی در بودجه پیش‌بینی شده باشد، کسی نمی‌تواند به استناد آن دولت یا اداره دولتی مربوطه را وادار به خرید کالا بنماید. این ارقام فقط اجازه‌هایی‌اند برای دولت و دستگاه‌های اداری که با درنظر گرفتن احتیاجات واقعی و سایر مقررات برای انجام وظایفی که به عهده آن‌ها محول شده است، هزینه‌هایی را انجام دهند.
لایحه بودجه فقط برای استفاده دولت است و قانونی نیست که اشخاص برای احقاق حقوق خود یا طرح دعاوی علیه دولت بتوانند از آن استفاده کنند. مثلاً اگر شخصی بابت بهای کالا یا خدمتی، خود را از دولت طلبکار بداند و در بودجه هم برای پرداخت بهای این کالا یا خدمت اعتباری به تصویب رسیده باشد، نمی‌تواند برای وصول طلب خود به این قسمت از قانون بودجه استناد کند.

ب) در مورد درآمدها نیز قانون بودجه آثار و خصوصیاتی دارد به شرح زیر:
در مورد درآمدها مانند مخارج ارقام مندرج در بودجه منشأ حقوقی مطالبات دولت نیست بلکه منشأ حقوقی این مطالبات قوانین مالیاتی یا سایر قوانین و مقرراتی است که برای دولت طلبی به‌وجود آورده است، زیرا دستگاه مالیه می‌تواند طبق قوانین و مقررات مالیاتی، مطالبات خود را حتی بدون تصویب بودجه از افراد وصول کند و افراد نمی‌توانند تصویب و یا عدم تصویب بودجه را شرط پرداخت بدهکاری‌های خود به دولت قرار دهند.
در مورد درآمدها برخلاف مخارج تصویب لایحه بودجه و ذکر ارقام درآمد برای دستگاه‌های وصول‌کننده درآمد ایجاد وظیفه و تکلیف می‌نماید. بدین جهت گفته می‌شود ارقام بودجه در قسمت مخارج ارقام **تحدیدی** است یعنی میزان مخارج را محدود می‌سازد و حال آنکه در قسمت درآمد **تخمینی** می‌باشد یعنی دستگاه وصول‌کننده درآمد باید در حدودی که پیش‌بینی شده است، درآمدها را وصول کند. واضح است که اگر غیر از این باشد هدف بودجه که ایجاد تعادل بین خرج و دخل است امکان‌پذیر نخواهد بود.

ج) از دیدگاه ضوابط تصویب نیز ویژگی‌های زیر را می‌توان برای تصویب بودجه برشمرد:
ـ بودجه همیشه به شکل لایحه به مجلس تقدیم می‌شود و نمایندگان نمی‌توانند بودجه کشور را در قالب طرح تقدیم کنند، یعنی ضرورت رسیدگی و تصویب هیئت دولت غیرقابل خدشه است.
ـ قانون بودجه مربوط به سال مشخصی است و لایحه بودجه هر سال نیاز به تصویب مجدد دارد و نمی‌شود بودجه سال قبل را عیناً برای سال بعد تصویب کرد یعنی معمولاً اقلام درآمد و هزینه هر سال با سال‌های قبل تفاوت دارد.
ـ مجلس نمی‌تواند تصویب موقت لایحه بودجه را به عهده کمیسیون گذارد و هرچند ضرورت ایجاب کند باید در جلسات علنی مجلس مطرح و مورد رسیدگی قرار گیرد.
ـ نمایندگان مجلس نمی‌توانند پیشنهاداتی بدهند که هزینه را افزایش دهد.

مثال ۱۲: درآمدهای پیش‌بینی‌شده در بودجه ..... و هزینه‌ها ..... هستند.
۱) تحدیدی ـ تخمینی ۲) تخمینی ـ تحدیدی ۳) تخمینی ـ تخمینی ۴) تحدیدی ـ تحدیدی

☑ **پاسخ:** گزینه «۲» در مورد درآمدها برخلاف مخارج تصویب لایحه بودجه و ذکر ارقام درآمد برای دستگاه‌های وصول‌کننده درآمد ایجاد وظیفه و تکلیف می‌نماید. بدین جهت گفته می‌شود ارقام بودجه در قسمت مخارج ارقام تحدیدی است یعنی میزان مخارج را محدود می‌سازد و حال آنکه در قسمت درآمد تخمینی می‌باشد یعنی دستگاه وصول‌کننده درآمد باید در حدودی که پیش‌بینی شده است، درآمدها را وصول کنند. واضح است که اگر غیر از این باشد هدف بودجه که ایجاد تعادل بین خرج و دخل است امکان‌پذیر نخواهد بود.

مثال ۱۳: کدام‌یک از موارد زیر در مورد قانون بودجه صحیح است؟
۱) ارقام خرجی که در بودجه پیشنهاد شده است، منشأ تعهدات دولت برای این مخارج است.
۲) قانون بودجه در قسمت مخارج برای مأمورین دولت ایجاد تعهد می‌کند و می‌توان با استناد به مبلغ پیش‌بینی‌شده در بودجه عمل نمود.
۳) لایحه بودجه دولت فقط برای استفاده دولت است و قانونی نیست که اشخاص برای حقوق خود و یا برای دعاوی دولت بتوانند از آن استفاده کنند.
۴) در مورد درآمدها برخلاف مخارج، تصویب لایحه بودجه و ذکر ارقام درآمد، حالت پیش‌بینی دارد و برای دستگاه دولتی کسب تکلیف نمی‌کند.

☑ **پاسخ:** گزینه «۳» لایحه بودجه فقط برای استفاده دولت است و قانونی نیست که اشخاص برای حقوق خود و یا برای دعاوی دولت بتوانند از آن استفاده کنند؛ به‌عنوان مثال اگر شخصی بابت بهای کالا و یا خدمتی خود را از دولت طلبکار بداند و در بودجه هم برای پرداخت بهای این کالا یا خدمت اعتباری به تصویب رسیده باشد، نمی‌تواند برای وصول طلب خود به این قسمت از قانون بودجه استناد کند.

مراحل بررسی تصویب بودجه کل کشور

نقش اصلی مجلس در فرایند بودجه در در سه محور زیر خلاصه می‌شود:

الف) بررسی و تأیید پیش‌بینی‌ها درباره تجهیز منابع و تخصیص مصارف

ب) ارزیابی نتایج اجرایی پیش‌بینی‌های مزبور

ج) نظارت بر اجرای بودجه مطابق قوانین و بررسی نتایج حاصله از عملیات دولت

از نقطه نظر حقوقی مجلس صلاحیت تصویبی و نظارتی در فرایند بودجه‌ریزی دارد.

در **صلاحیت تصویبی**، مجلس با بررسی راهبردهای دولت در بودجه و انجام وظایف کلان (اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی) خود، میزان انطباق این راهبردها با شرایط کلان کشور، رعایت مبانی قانونی در اتخاذ و پیش‌بینی منابع بودجه و تأثیر و پیامدهای بودجه بر ابعاد مختلف ملی، به رد یا تصویب و یا اصلاح بودجه می‌پردازد.

در **صلاحیت نظارتی**، مجلس در حین اجرا و بعد از اجرای بودجه بر نتایج مالی و عملیاتی بودجه، نظارت کرده و درصدد یافتن پاسخ این سؤال است که دولت کشور را با چه هزینه‌ای و با چه کیفیتی اداره کند.

بررسی و تصویب لایحه بودجه کل کشور طی مراحل زیر صورت می‌گیرد:

۱ـ تقدیم لایحه بودجه به مجلس توسط رئیس‌جمهور (پیام بودجه)
۲ـ بررسی و رسیدگی در کمیسیون‌های تخصصی
۳ـ بررسی و رسیدگی در کمیسیون اصلی (تلفیق)
۴ـ بررسی و تصویب کلیات لایحه بودجه در جلسات علنی
۵ـ بررسی و تصویب تبصره‌های لایحه بودجه در جلسات علنی
۶ـ بررسی و اظهار نظر شورای نگهبان
۷ـ ابلاغ قانون بودجه کل کشور

مثال ۱۴: در این صلاحیت مجلس با بررسی راهبردهای دولت در بودجه و انجام وظایف کلان (اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی) خود، میزان انطباق این راهبردها را با شرایط کلان کشور، می‌سنجد و به رد یا تصویب و یا اصلاح بودجه می‌پردازد.

۱) صلاحیت قضائی ۲) صلاحیت اجرایی ۳) صلاحیت نظارتی ۴) صلاحیت تصویبی

☑ **پاسخ:** گزینه «۴» از نقطه نظر حقوقی مجلس صلاحیت تصویبی و صلاحیت نظارتی در فرایند بودجه‌ریزی دارد. در **صلاحیت تصویبی** مجلس با بررسی راهبردهای دولت در بودجه و انجام وظایف کلان (اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی) خود، میزان انطباق این راهبردها با شرایط کلان کشور، رعایت مبانی قانونی در اتخاذ و پیش‌بینی منابع بودجه و تأثیر و پیامدهای بودجه بر ابعاد مختلف ملی، به رد یا تصویب و یا اصلاح بودجه می‌پردازد.

۱ـ تقدیم لایحه بودجه به مجلس توسط رئیس‌جمهور

زمان تحویل لایحه بودجه توسط رئیس‌جمهور به پارلمان همیشه همراه با پیام بودجه است، پیام بودجه معمولاً دارای تحلیلی از شرایط اقتصادی دولت و گزارشی از عملیات و تعادل بودجه سال جاری می‌باشد. در پیام بودجه توجه به درآمدها از برجستگی زیادی برخوردار است. تبیین روندهای مهم مالی، تغییرات جمعیتی، تغییر سطح درآمدها و امثال از جمله مواردی است که در پیام بودجه گنجانده می‌شود. در مجموع پیام بودجه نکات برجسته بودجه را به‌صورت خلاصه ارائه می‌دهد و درصدد کاهش انتقادات سیاسی به دولت است.

پیام بودجه:

ـ عملکرد مالی سال پیشین
ـ اهداف و چشم‌اندازهای توسعه‌ای
ـ پیشرانه و هسته‌های اصلی خط‌مشی
ـ اولویت‌های بودجه سالیانه
ـ برآورد از درآمدها و منابع مربوط به آن
ـ اقلام مهم در برنامه مخارج
ـ خروجی‌های نهایی و شاخص‌های عملکردی مهم

۲ـ بررسی و رسیدگی در کمیسیون‌های تخصصی

پس از تقدیم لایحه بودجه به مجلس و توزیع لایحه بین نمایندگان، کمیسیون‌های تخصصی مجلس اقدام به پایش، بازبینی و ارزیابی لایحه بودجه می‌کنند و پیشنهادات موردنظر خود را ارائه کرده، همچنین می‌توانند با مسئولان ارشد دولتی مسئول بودجه نیز جلساتی را برگزار کنند و به شنیدن صحبت‌ها و دلایل آن‌ها بپردازند. نقش کمیسیون‌های مجلس صرفاً به بررسی و تصویب بودجه محدود نمی‌شود بلکه با استفاده از سازوکارهای قانونی پیش‌بینی‌شده، درهنگام اجرای بودجه نیز دولت را رصد می‌کنند و بر فعالیت دستگاه‌های اجرایی نظارت دارند.

مهم‌ترین وظایف کمیسیون‌های تخصصی مجلس درخصوص بررسی بودجه به شرح زیر است:

ـ بررسی تبصره‌های مربوط به خود
ـ بررسی درآمد دستگاه‌های مربوطه
ـ بررسی هزینه‌های جاری و عمرانی در چارچوب سقف تعیین‌شده
ـ بررسی میزان پیشرفت فیزیکی و ریالی طرح‌ها
ـ تطبیق برنامه‌ها و با قوانین و اهداف

۳ـ بررسی و رسیدگی در کمیسیون اصلی

به منظور تنظیم اصول و مفاد برنامه‌های توسعه و لوایح بودجه کل کشور و ایجاد هماهنگی بین کمیسیون‌های تخصصی مجلس پس از تقدیم لایحه دولت کمیسیونی به نام کمیسیون تلفیق مرکب از اعضای زیر تشکیل می‌شود:

ـ کلیه اعضای کمیسیون برنامه و بودجه و محاسبات

ـ دو نفر از هریک از کمیسیون‌های دیگر (غیر از کمیسیون‌های تحقیق و تدوین آیین‌نامه داخلی مجلس)

اعضای مذکور توسط اعضای کمیسیون‌های مربوطه انتخاب و به هیئت رئیسه مجلس معرفی می‌شوند. مأموریت این کمسیسون‌ها تا پایان تصویب نهایی قانون برنامه و بودجه ادامه می‌یابد و رسمیت جلسات آن منوط به حضور اکثریت مطلق اعضا می‌باشد. در هنگام بررسی لایحه بودجه در کمیسیون تلفیق، نماینده دیوان محاسبات نیز در جلسه حاضر است.

وظایف کمیسیون تلفیق (اصلی) به شرح زیر است:

ـ بررسی پیشنهادات کمیسیون‌های تخصصی

ـ بررسی وضعیت دیون خارجی و داخلی

ـ بررسی میزان وام مورد نیاز شرکت‌های دولتی

ـ تلفیق و جمع‌بندی نهایی مصوبات و پیشنهادات کمیسیون‌های تخصصی

اعلام نظر نسبت به لایحه بودجه و طرح اعتبار آن در جلسات علنی مجلس

گروه‌های چهارگانه کمیسیون اصلی عبارت‌اند از:

گروه اقتصادی: کشاورزی، آب، برق و گاز

امور عمومی و دفاعی، امور قانون‌گذاری، امور قضایی، دفاعی

گروه اجتماعی: آموزش و پرورش، آموزش عالی، بهداشت و درمان

گروه شرکت‌ها: هزینه‌ها، درآمدها، سود و مالیات

۴ـ بررسی و تصویب کلیات لایحه بودجه در جلسات علنی

به رسیدگی طرح‌ها و لوایح در صحن علنی «شور» می‌گویند. مطابق ماده ۱۴۲ آیین‌نامه داخلی، اصل بر یک شوری بودن بررسی و تصویب کلیه طرح‌ها و لوایح است، بدان معنا که پس از اعلام نظر کمیسیون بررسی و تصویب کلیات و جزئیات طرح و لایحه به‌طور همزمان و بدون فاصله در یک جلسه صورت خواهد گرفت. در دو حالت ممکن است طرح یا لایحه‌ای به‌صورت دو شوری مورد بررسی و تصویب قرار بگیرد، صرفاً طرح‌ها یا لوایحی به صورت دو شوری مورد بررسی قرار می‌گیرند که یا هیئت رئیسه ضرورت رسیدگی دو شوری به آن‌ها را تشخیص دهد یا پس از رد یا تصمیم بر مسکوت ماندن آن‌ها در کمیسیون ۱۵ نفر از پیشنهادکنندگان طرح یا دولت (پیشنهادکننده لایحه) تقاضای بررسی مجدد آن را از هیئت رئیسه داشته باشند. رسیدگی به طرح‌ها و لوایح فوریت‌دار تک شوری است، به این صورت که ابتدا نسبت به اصل آن مذاکره می‌شود و پس از آن برای ورود به شور در ماده واحده یا مواد رأی گرفته می‌شود و آنگاه نسبت به هریک از موارد جداگانه مذاکره شده و اخذ رأی به عمل می‌آید.

براساس آیین‌نامه داخلی مجلس شورای اسلامی، مدت زمان تعیین‌شده برای مذاکره در مورد کلیات بودجه سالانه کشور ده ساعت می‌باشد که مخالفین و موافقین می‌توانند نظرات و دیدگاه‌های خود را مطرح نمایند و هدف از مذاکرات روشن شدن ابهامات نمایندگان و رأی دادن با آگاهی کافی نسبت به لایحه بودجه است، درصورتی‌که ده نفر از نمایندگان خواستار اعلام کفایت مذاکرات باشند رأی‌گیری به عمل آمده و درصورت تصویب مذاکرات تمام خواهد شد. بعد از مذاکرات رأی‌گیری به‌صورت مخفی است و اگر دو سوم نمایندگان حاضر رأی مثبت دهند، به‌صورت مصوب درخواهد آمد. اغلب طرح‌ها و لوایحی که در مجلس به تصویب می‌رسد دو شوری است یعنی مجلس در شور اول کلیات را به تصویب می‌رساند و در شور دوم که حداقل فاصله آن پنج روز می‌باشد جزئیات مورد بررسی قرار می‌گیرد و به تصویب می‌رسد. علاوه بر لایحه بودجه کل کشور، لایحه یک یا چند دوازدهم و متمم بودجه نیز یک شوری است و تا زمانی‌که شور و مذاکره پایان نیافته و رأی مجلس اخذ نشده، از دستور خارج نمی‌شود. در جلسه علنی پس از رسیدگی به کلیات بودجه و تصویب آن به پیشنهادات مربوط رسیدگی می‌شود و سقف آن به تصویب می‌رسد، سپس بودجه‌های شرکت‌های دولتی، بانک‌ها و مؤسسات غیرانتفاعی دولتی از لحاظ درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار و هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها بررسی می‌شود.

۵ـ بررسی و تصویب تبصره‌های لایحه بودجه در جلسات علنی

تبصره‌های قانونی عبارت است از قانونی که تأسیس یا ادامه فعالیت یک یا چند دستگاه دولتی یا برنامه را تعیین می‌کند. دوره زمانی و شرایط فعالیت آن‌ها را مشخص می‌سازد، اجازه وضع احکام بودجه را می‌دهد و مشخص می‌کند بودجه مصوب و اعتبارات آن چگونه مورد استفاده قرار بگیرد.

قدرت تصویبی مجلس در خصوص تصمیمات مرتبط با بودجه را می‌توان در قالب سه نوع لایحه یا طرح قانونی تفکیک نمود:

قانون تنفیذی: در قانون تنفیذی دستگاه دولتی یا برنامه‌هایی را ایجاد می‌کند، به آن‌ها تداوم می‌بخشد و یا آن‌ها را اصلاح می‌کند. در واقع قانون تنفیذی نوعی مجوز قانونی است که مصوبه اصلی یا اختیاردهنده است و می‌تواند یک دستگاه دولتی یا برنامه را خلق کند، اصلاح کند یا با ادامه آن موافقت کند. در چنین مصوبه‌هایی ساختار، وظایف و مسئولیت‌های دستگاه‌های دولتی به‌وسیله مجلس تعیین می‌شود.

قانون بودجه تخصیصی: قوانین بودجه تخصیصی به‌صورت مرتب اعتبارات بودجه و مالی دستگاه‌ها یا برنامه‌هایی را که مجوز قانونی آن‌ها صادر شده است تأمین می‌کند.

تسهیلات ویژه: مجوز قانونی تسهیلات ویژه، در هنگام تصویب بودجه به یک دستگاه دولتی یا یک برنامه داده می‌شود تا در مصرف اعتبارات از اختیار لازم برخوردار باشد. این مجوزها اغلب در قانون بودجه مجزا از بودجه مصوب صادر می‌شوند.

تبصره‌های بودجه‌ای از نظر مدت زمان اعتبار به سه دسته تقسیم می‌شوند:

۱ـ مجوزهای دائمی ۲ـ مجوزهای سالیانه ۳ـ مجوزهای چندساله

تبصره‌های بودجه‌ای پیش‌زمینه و مقدمه‌ای بر بودجه مصوب دستگاه‌های دولتی است و به‌این دستگاه‌ها اجازه می‌دهد تا اعتبارات دولتی را براساس مجوزهای صادرشده مصرف نمایند. **بودجه‌های مصوب** صرفاً برای **یک دوره مالی** (معمولاً یک سال) اعتبار دارد، درصورتی‌که **تبصره‌های بودجه‌ای** معمولاً بین **سه تا پنج سال اعتبار** دارند. در بررسی تبصره‌های بودجه‌ای در مجلس باید ابتدا تبصره‌های درآمدی و سپس تبصره‌های هزینه‌ای بررسی شود. در جلسه اصلی ابتدا مخبر کمیسیون اصلی گزارش کار را ارائه می‌کند و سپس مخبران کمیسیون‌های تخصصی نظرات و پیشنهادات خود را که قبلاً در زمان تعیین‌شده ارائه کرده‌اند و به چاپ می‌رسانند. تصویب هر پیشنهاد باید مورد تأیید دو سوم از نمایندگان حاضر در جلسه باشد. نحوه رأی‌گیری برای مشخص نشدن موافقین و مخالفین با ورقه انجام می‌گیرد و کار رسیدگی نیز به‌صورت روزانه متوالی تا رسیدگی به آخرین تبصره ادامه یابد.

مثال۱۵: این قانون نوعی مجوز قانونی است که مصوبه اصلی یا اختیاردهنده است می‌تواند یک دستگاه دولتی یا برنامه را خلق کند، اصلاح کند یا با ادامه آن موافقت کند.

۱) قانون تخصیصی ۲) قانون اعتباری ۳) قانون تنفیذی ۴) قانون تسهیلات ویژه

☑ **پاسخ:** گزینه «۳» در قانون تنفیذی دستگاه دولتی یا برنامه‌هایی را ایجاد می‌کند، به آن‌ها تداوم می‌بخشد و یا آن‌ها را اصلاح می‌کند. درواقع قانون تنفیذی نوعی مجوز قانونی است که مصوبه اصلی یا اختیاردهنده است و می‌تواند یک دستگاه دولتی یا برنامه را خلق کند، اصلاح کند یا با ادامه آن موافقت کند. در چنین مصوبه‌هایی ساختار، وظایف و مسئولیت‌های دستگاه‌های دولتی به‌وسیله مجلس تعیین می‌شود.

نکته۱: انواع اختیارات مجلس در خصوص اصلاح لایحه بودجه در کشورهای مختلف به شرح زیر است:

۱ـ **الگوی اختیارات نامحدود:** در این الگو، مجلس می‌تواند بودجه را آن‌طور که خود صلاح می‌داند، طراحی و تصویب کند، در این الگو حتی مجلس می‌تواند لایحه بودجه دولت را کنارگذاشته و خود مستقیماً بودجه را تدوین کند. البته به‌دلیل وجود اختیارات برای قوه مجریه، جهت وتوی بودجه و همین‌طور محدودیت‌های سیاسی و اقتصادی، این اختیار در عمل زیاد مورد استفاده قرار نمی‌گیرد.

۲ـ **الگوی اختیارات محدود:** در این الگو مجلس دارای اختیارات محدودی درخصوص اصلاح ارقام لایحه بودجه است. در برخی کشورها، تغییر و افزایش در هزینه‌ها باید به همراه کاهش در هزینه‌های دیگری یا افزایش در منابع باشد به‌طوری‌که باعث افزایش کسری بودجه دولتی نسبت به لایحه تقدیمی دولت نداشته باشد که به آن «روش محدودیت کسر بودجه» می‌گویند. در روش «عدم افزایش هزینه‌های کل» مجلس می‌تواند با صرفاً کاهش اقلام هزینه‌ای، اقدام به افزایش اقلام هزینه‌ای دیگری در بودجه کند. یعنی جبران هزینه‌ها با افزایش منابع امکان‌پذیر نخواهد بود، نام دیگر این روش «تغییرات تهاتری» است. در روش «صرفاً کاهشی» مجلس فقط می‌تواند اقلام پیشنهادی دولت را کاهش دهد، ولی نمی‌تواند ارقام برخی دیگر از اقلام هزینه‌ای را افزایش داده و یا موارد هزینه‌ای جدیدی اضافه کند.

۶ـ بررسی و اظهار نظر شورای نگهبان

کلیه مصوبات رسمی به شورای نگهبان فرستاده می‌شود و شورای نگهبان موظف است ظرف ده روز از تاریخ وصول مصوبه مغایرت یا عدم مغایرت آن را با شرع و قانون اساسی اعلام کند، هرچند این شورا می‌تواند با ذکر دلیل خواستار تمدید برای ۱۰ روز دیگر شود.

درصورتی‌که در مدت زمان مشخص شورای نگهبان مخالفت خود را با ذکر دلایل اعلام نکرد، مصوبه قابل اجرا بوده و از طرف مجلس جهت ابلاغ به ریاست جمهوری ارسال می‌شود. مصوبات مجلس تا زمان اعلام نظر نهایی شورای نگهبان از دستور خارج نمی‌شود. در صورت رد باید علت صریحاً به مجلس گفته شود. پس از رفع ایراد مصوبه مجدداً به شورای نگهبان فرستاده می‌شود درصورتی‌که باز هم رد شد و مجلس با در نظر گرفتن حفظ مصلحت نظام همچنان بر رأی خود باقی باشد، رئیس مجلس مصوبه مذکور را به مجمع تشخیص مصلت نظام ارسال می‌دارد، نظر مجمع تشخیص مصلحت نظام قطعی و لازم‌الاجرا است.

۷ـ ابلاغ قانون بودجه

پس از طی مراحل قانونی و تأیید شورای نگهبان و یا اعلام نظر مجمع تشخیص مصلحت نظام درخصوص موارد اختلاف، لایحه بودجه به‌صورت قانون درآمده و با امضای ریاست مجلس جهت اجرا به رئیس‌جمهور ابلاغ می‌گردد.

مثال۱۶: تنظیم لایحه بودجه کل کشور پس از انجام رسیدگی‌های لازم و تلفیق پیشنهادهای اجرایی در مورد فعالیت‌های جاری و طرح‌های عمرانی بر عهده کدام مرجع می‌باشد؟

۱) شورای اقتصاد

۲) هیئت وزیران

۳) سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی

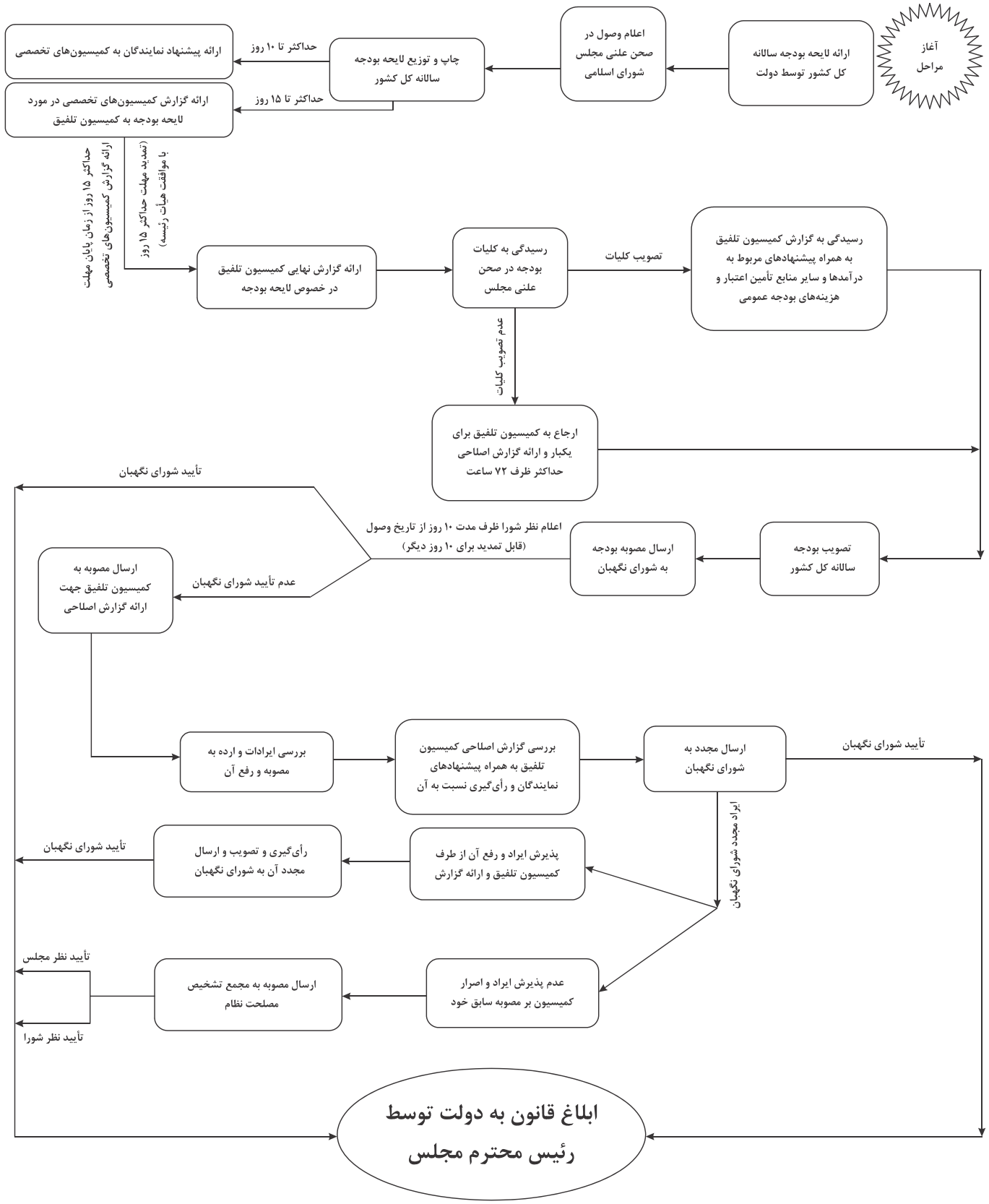
۴) ابتدا تصویب در شورای اقتصاد و پس از آن ارجاع به سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی

☑ **پاسخ:** گزینه «۲» در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی پس از تعدیل لازم در پیشنهادها، پیش‌نویس لایحه بودجه تهیه و پس از طرح در هیئت رئیسه سازمان به شورای اقتصاد عرضه می‌شود. این پیش‌نویس ابتدا در شورای اقتصاد مطرح می‌گردد و سپس در هیئت وزیران به تصویب می‌رسد و به صورت لایحه بودجه کل کشور، همراه با گزارش اقتصادی کشور توسط رئیس‌جمهور به مجلس شورای اسلامی تقدیم می‌شود.

نمودار زیر مراحل تصویب بودجه دولتی را نشان می‌دهد:

روند تصویب لایحه بودجه سالانه کشور در مجلس شورای اسلامی
مواد (۱۸۶) تا (۱۸۸) آیین‌نامه داخلی مجلس

معاونت قوانین



نظارت قوه قضاییه بر بودجه دولتی

بنابر اصل ۱۷۴ قانون اساسی براساس حق نظارت قوه قضاییه بر حسن جریان امور و اجرای صحیح قوانین در دستگاه‌های اداری سازمانی به نام سازمان بازرسی کل کشور زیر نظر قوه قضاییه تشکیل می‌شود که وظیفه بازرسی مستمر از وزارتخانه‌ها، ادارات، نیروهای انسانی و مؤسسات و شرکت‌های دولتی را دارد.
دیوان عدالت اداری نیز در اجرای اصل ۱۷۳ قانون اساسی به منظور رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات مردم نسبت به مأمورین یا واحدها یا آیین‌نامه‌های دولتی و احقاق حقوق آن‌ها تشکیل شده است که زیرنظر شورای عالی قضایی است و رئیس آن تحت نظر رئیس قوه قضاییه می‌باشد.

اصول حسابرسی در سازمان‌های دولتی

به منظور حسابرسی صحیح سازمان‌های دولتی، سازمان‌های حسابرسی باید رویه‌های مناسبی را برای کنترل اخلاقی و کیفی ایجاد نموده و زمینه را برای پیاده‌سازی آن‌ها فراهم سازند. این اصول در جدول زیر نمایش داده شده‌اند.

اصول کلی	اصل اخلاقیات و استقلال اصل قضاوت حرفه‌ای و دیرباوری (با شک و تردید نگریستن به مسائل) اصل کنترل کیفیت (حسابرسی بر مبنای استانداردهای حرفه‌ای) اصل داشتن مدیریت و مهارت تیم حسابرس اصل ریسک در حسابرسی (کاهش عدم اطمینان نسبت به گزارش حسابرسی، با توجه به اطلاعات صحیح و دقیق اخذشده) اصل نیازمندی (توجه به موارد مورد نیاز در حسابرسی) اصل مستندسازی اصل ارتباطات (آگاهی واحدهای مورد حسابرسی از موضوعات مربوط به حسابرسی)
اصول مرتبط با فرایند حسابرسی	اصل برنامه‌ریزی حسابرسی (تعیین شرایط حسابرسی به‌صورت شفاف و دقیق) اصل هدایت حسابرسی اصل گزارش‌دهی و اتمام‌رسانی

پاسخگویی

اولین و مهم‌ترین شاخصه بودجه‌های دولتی و فرایند بودجه‌ریزی این است که به‌عنوان **ابزار پاسخگویی** مورد توجه قرار می‌گیرند.
نظام پاسخگویی در دستگاه‌های دولتی بر مبنای درجه کنترل (کم و زیاد) و منبع کنترل (درونی و بیرونی) به چهار دسته زیر تقسیم می‌شود:
پاسخگویی سلسله‌مراتبی (درجه کنترل زیاد، منبع درونی): پاسخگویی سلسله‌مراتبی، نحوه اولویت‌بندی انتظارات سرپرستان و سایر کارگزاران را در داخل سازمان از طریق دستورالعمل‌ها به‌وسیله مدیران ارشد مورد پرسش قرار می‌دهد.
پاسخگویی حقوقی یا قانونی (درجه کنترل زیاد، منبع بیرونی): دراین شکل پاسخگویی تأکید بر تعهدات قانونی دستگاه دولتی یا ادارات زیرمجموعه در خصوص انتظارات بیرونی است. خبرگی مدیران دراین نوع پاسخگویی از اهمیت بالایی برخوردار است.
پاسخگویی سیاسی (درجه کنترل کم، منبع بیرونی): پاسخگویی به شهروندان رأی‌دهنده، از جمله روشن‌ترین مواد پاسخگویی سیاسی است. در این شیوه پاسخگویی بر آزادی عمل مدیران در مواجهه با انتظارات مختلف بیرونی تأکید می‌شود.
پاسخگویی حرفه‌ای (درجه کنترل کم، منبع درونی): روابط پاسخگویی حرفه‌ای بر مسئولیت فردی مدیران در مقابل افرادی که اختیار انجام شغل را به آن‌ها اعطا نموده‌اند، تأکید دارد. اقدام به خودکنترلی، وجود تخصص و خبرگی بالا دراین نوع پاسخگویی از اهمیت فراوانی برخوردار است.

انواع پاسخگویی مدیران دستگاه‌های دولتی در نظام پاسخگویی



مثال ۳۷: دراین نوع پاسخگویی اقدام به خودکنترلی، وجود تخصص و خبرگی بالا از اهمیت فراوانی برخوردار است.

۱) حرفه‌ای ۲) سیاسی ۳) سلسله مراتبی ۴) حقوقی

☑ **پاسخ:** گزینه «۱» روابط پاسخگویی حرفه‌ای بر مسئولیت فردی مدیران در مقابل افرادی که اختیار انجام شغل را به آن‌ها اعطا نموده‌اند، تأکید دارد که اقدام به خودکنترلی، وجود تخصص و خبرگی بالا دراین نوع پاسخگویی از اهمیت فراوانی برخوردار است.