

# کنترل تعهدات

## Commitment Controls International Monetary Fund Fiscal Affairs Department

Prepared by Dimitar Radev and Pokar Khemani

مترجم: هدایت محمودی

اردیبهشت ۱۳۹۵

این نوشته به موارد اساسی ذیل می پردازد :

- اهداف کنترل تعهدات چیست ؟
- پیش شرطهای استقرار موفقیت آمیز کنترل تعهدات چیست ؟
- فرم های اصلی نهادی و تمهیدات عملکردی کنترلهای تعهد چه هستند ؟
- همکاری با صندوق بین المللی پول و کمک فنی چه پیامدهایی خواهد داشت ؟

سه هدف اصلی سیستم مدیریت مالی عمومی (PFM) عبارتند از :

- ۱- انضباط مالی ( کنترل مخارج )
  - ۲- سازگاری تخصیص منابع با اولویت ها ( تخصیص استراتژیک منابع )
  - ۳- مدیریت محتاطانه منابع مالی دولت ( صرفه اقتصاد ، کارایی و اثربخشی )
- اهداف سه گانه ذکر شده با وجود نیاز برای شفافیت و مسئولیت پذیری در روابط مالی در ارتباط با یکدیگر بوده و مکمل هم می باشند ، هر چند که در برخی از کشورهای در حال توسعه، انضباط مالی در بسیاری از موارد ، از اهمیت خاصی برخوردار است و پرداختن به دو موضوع دیگر در مرحله بعدی قرار می گیرد.
- کنترل مخارج یکی از عناصر ضروری انضباط مالی است. یافته ها در مجامع و منابع علمی، تاکید بر متمایز نمودن چهار فاز اصلی چرخه مخارج می نمایند:

۱- مجوز یا تخصیص ، تخصیصها به واحدهای هزینه<sup>۱</sup>

۲- تعهد - ایجاد یک تعهد برای پرداخت وجه در آینده

۳- تأیید -تحصیل و تأیید کالا و خدمات

۴- پرداختها

اشکالویژه ای از کنترل در طول مراحل مختلف فرآیند اجرای بودجه وجود دارد. یادداشت حاضر به کنترل مخارج در مرحله تعهد می پردازد.

تمرکز بر کنترل تعهدات نشانگر نقش با اهمیت توسعه یک چارچوب جامع کنترل مخارج علاوه بر کنترل پرداخت معوقات انباشته می باشد..

معوقات در بسیاری از برنامه های حمایت شده بعنوان یک موضوع مهم تلقی می شوند . عموماً معوقات با ناکار آمدی کنترلهای مالیعادی اتفاق می افتد و ممکن است موجب تضعیف برنامه های اصلاحی بودجه گردد.

مابقی این یادداشت موارد ذیل را مورد بررسی قرار می دهد.

۱- تعریف و اهداف کنترل تعهدات

۲- پیششرطهای لازم جهت استقرار موفقیت آمیز کنترل تعهدات

۳- طراحی سازمانی کنترل تعهدات

۴- پیامدهای همکاری فنی با صندوق بین المللی پول

---

<sup>۱</sup> منظور دستگاه های مصرف کننده بودجه می باشد

## ۱- تعریف و اهداف کنترل تعهد

### تعریف:

تعهد به معنی الزام (تعهد) به پرداخت وجهی در آینده درازای انجام (تکمیل) شرایط (مربوط به یک قرارداد یا موردی دیگر) می باشد.

دو نوع عمده تعهدات وجود دارند: (۱) تعهدات خاص (۲) تعهدات در حال اجرا یا ادامه دار

**تعهدات خاص** آنهایی هستند که نیازمند یک پرداخت واحد و یا یک سری از پرداختهایی در بازه های مشخص زمانی هستند. این موارد شامل قراردادهایی برای کالاها و خدمات ، ویا مورد مشابه می باشند و زمانی ایجاد می گردند که یک اقدام رسمی و قانونی توسط یک دستگاه صورت می گیرد. سفارش به تهیه کالا و خدمات، صدور یک مجوز محلی خرید و واگذاری یک قرارداد به یک فروشنده منجر به ایجاد اینگونه تعهدات می گردند.

**تعهدات در حال اجرا یا مداوم** آنهایی هستند که مستلزم وجود یکسری از پرداختها و صورتحساب ها در یک دوره زمانی نا مشخص می باشند، به گونه ای که ممکن است شامل یک قرارداد مشخص نباشد. این موارد شامل دستمزدها ، خدمات رفاهی ، بورسهای تحصیلی و پرداخت حقوق و سایر امورات مشابه دیگری باشند. یک رویکرد استاندارد بمنظور تعریف تعهدات بوسیله دسته بندی اقتصادی مخارج و وجوه مورد نیاز برای پرداختها در جدول شماره (۱) ارائه گردیده است.

### اهداف:

تعهد منابع یک مرحله حیاتی در فرآیند مخارج می باشد. همچنین کنترل تعهدات برای کنترل مخارج یک امر ضروری می باشد. هدف اصلی کنترل تعهد جلوگیری از خسارات ناشی از تعهدات است و کنترل بر

پرداخت های نقدی متعاقب آن، هدف اصلی این نوع کنترل نیست. بدین مقصود که بر سقفهای مخارج به منظور جلوگیری از ایجاد مخارج معوق تاکید دارد. جدول (۲) را ملاحظه فرمائید .

برای دستیابی به این مهم سیستم کنترل تعهد، محدودیتهایی را بر تعهدات وارد میسازد. این محدودیتهای می تواند بر مبنای تخصیصهای بودجه ای و یا طرح های پرداختیهای نقدی باشد. بصورت ایده آل، تعهدات می بایست بوسیله تخصیص های بودجه ای سالیانه تنظیم گردد. بهر حال ، این دیدگاه ممکن است در جلوگیری از خسارات ناشی از پرداختهای معوق در شرایطی که با کاهش درآمد روبرو می شویم، ناکارآمد تلقی گردد . کنترل تعهدات بر مبنای سقفهای مخارج و یا محدودیتهای وجوه ، قابل دسترسی بودن منابع را با تعهدات تطبیق می دهد، بدین ترتیب که دستگاه های اجرایی زمانی قادر به وارد شدن به قراردادهای و یا سایر تعهدات می باشد که از وجود مانده نقد کافی در دسترس در زمان سررسید، اطمینان کافی داشته باشند.سقف مخارج توسط یک سیستم مدیریت نقدینگی که از عملکرد خوبی برخوردار است می بایست هدایت گردد.

## جدول (۱) : تعهد و وجوه مورد نیاز برای پرداختها

**حقوق ودستمزد و مزایا.** حقوق، دستمزد و مزایا، ناشی از یک قرارداد ضمنی و یا رسمی مابین یک کارفرما و کارمند بر اساس مقررات وضع شده و قوانین مختلف می باشد .

در هر زمان، وزارت دارایی(وهریک از دستگاههای تابعه)باید با درجه ای از درستی و صحت پیش بینی نمایند که مبالغ مربوط به حقوق، دستمزد و مزایا در آینده به چه میزان خواهد بود. بخاطر ثبات ، قابل پیش بینی بودن و منظم بودن اینگونه پرداختها ، گمان می رود که گردش وجوه هر ماه همزمان با تعهدات ماهانه دستگاههای ذیربط (بعنوان مثال از سیستم مدیریت پرداخت حقوق ودستمزد) صورت پذیرد .

**حق امرار معاش و حق ماموریت.** این پرداختها معمولا زمانی صورت می گیرد که یک مجوز سفر برای ماموری صادر گردد. براساس سوابق گذشته می توان وقوع این سفرها، زمانی که موافقت و مجوز صادر می شود و زمانی را که فاکتورهایقابل پرداخت وصول می شود( آگاهی از اینکه چه مدت پس از تعهد بوده است )، پیش بینی نمود. اسناد گذشته زمان نرمال بین هر مرحله و فاز ، شامل موافقت ( مجوز )/ تعهد ، سفر واقعی و پرداخت وجه، را نشان خواهد داد.

**سایر مخارج تکرار شونده.** این دسته از مخارج شامل آیتم های مختلفی است . در جایی ممکن است انتظار بر این باشد که مخارج همزمان با تعهد مربوطه رخ دهد. در برخی موارد نیز مخارج واقعی کمی پس از درخواست یا سفارش اتفاق می افتد . بهرحال این گونه مخارج در اکثر موارد قابل پیش بینی هستند. هزینه های پست ، خدمات تلفن ، آب ، برق و نظافت ، چاپ و ملزومات اداری و غیر را می توان نمونه هایی از این قبیل مخارج معرفی نمود. نکته اساسی در اینجا تشخیص هر یک از این آیتم ها و تخمین مقدار و الگوی پرداخت آنها می باشد.

**کمک های مالی / نقل و انتقالات .** تعهدات جهت پرداخت کمکهای مالی و نقل و انتقالات( ناشی از قوانین و مقررات و یا تصمیمات دولت)،بر اساس برنامه تعیین شده در ابتدای سال مشخص می گردند.

**تامین مالی.** مشخصات خدمات بدهی و رسیدهای وام و باز پرداختها باید به آسانی از انباره داده ها بدهی و یا توافقات وام مربوطه قابل تشخیص باشد.

**اثاثیه و تجهیزات نصب شده و سایر تجهیزات سرمایه ای کوچک.** پرداختهای نقد عموماً " زمانی پس از تعهد صورت می پذیرد که معمولاً یک دستور خرید محلی صادر شده باشد.

**پروژه های سرمایه ای.** پیش بینی میزان تعهدات و مبلغ قابل پرداخت برای این گروه مشکل تر از سایر طبقات مذکور است. برای این دسته از پروژه ها جزئیات پرداخت می بایست ( بطور گسترده ای ) در زمانی که قرارداد امضاء گردیده مشخص گردد. تعهد می تواند برای یک مدت زمان طولانی باشد (احتمالاً بیشتر از یک سال) و جریانهای مخارج متمایل به یک جریان نامنظم می باشد .

ساخت وساز و تحویل ممکن است با تاخیر صورت پذیرد، بنابراین پیش بینی های بروز شده در خصوص پیشرفت کار و ملزومات مورد نیاز جهت تامین مالی این پروژه ها، بطور متوالی ضرورت دارد .

## **جدول ۲: پرداختهای معوق – تعریف و دلایل**

معوقه ها را می توان بعنوان تعهدات مهم پرداختی دولت معرفی نمود که دولت از پرداخت آن در زمان مقرر ناتوان بوده است. معوقه ها ممکن است در هر یک از آیتم های مخارج ایجاد شود منجمله دستمزدها ، پرداخت بابت خدمات، انتقالات و مخارج بر کالاها و خدمات را می توان برشمرد .

### **معوقه ها بنا بر هر یک از دلایل زیر میتواند صورت پذیرد :**

-بودجه بندی ضعیف : بودجه های غیر واقعی، درآمدها و منابع تامین مالی را بصورت غیر واقع بینانه بیان می کنند بطوری که در آن منابع ناکافی برای مخارج برنامه ریزی شده در نظر گرفته شده است. دستگاههای اجرایی ممکن است مخارج را در قالب تخصیصهای بودجه ای تعهد نمایند اگرچه ممکن است وجهی برای پرداخت این تعهدات وجود نداشته باشد.

- ضعف در اجرای بودجه: مشکلات در این زمینه را میتوان کنترل ضعیف مخارج برشمرده که خریدهای دولت رابنحو مطلوبی محدود نمیکند و اجازه میدهد خریدها از طریق مجاری غیر رسمی صورت گرفته و جوهری به آن اختصاص یافته که با منابع مصوب بودجه همخوانی ندارد.

- ضعف در انضباط بودجه: کنترل مخارج برخی از وزارتخانه ها توسط وزارت دارائی شاید به خاطر عدم وجود ضمانت اجرایی قانون در مقابله با دستگاه هایی که مسئول نقض انطباق مخارج با مقررات بودجه هستند، دشوار باشد.

- عدم وجود تعهد سیاسی در قبال سیاستهای مالی توافق شده: مسئولین ممکن است، عمداً از طریق معوقه ها (دیون)، تاثیر وارده برروی مخارج واقعی دولت از محدودیتهای مالی را پوشیده و اطلاعات را خلاف واقع نشان دهند.

## ۲- پیش شرطهای لازم برای اجرای موفقیت آمیز کنترل تعهدات

معرفی سیستم کنترل تعهدات موثر، نیازمند وجود یک دیدگاه جامع برای تقویت سیستم های مدیریت منابع عمومی می باشد. مهم ترین بهبودها و تغییرات در فرآیندهای محاسبات بودجه و عملیات اجرایی آن مورد نیاز می باشد. وجود یک بودجه واقعی را میتوان یک پیش شرط اساسی و ضروری برای اجرای کارای آن (بودجه) دانست که شامل کنترل تعهدات نیز می باشد. به همین ترتیب ضرورت دارد تا سیستم کنترل تعهدات بوسیله یک سیستم برنامه ریزی نقدینگی، برای بنا نهادن سقفهای معقول مخارج، مورد حمایت قرار گیرد. پیش شرطهای ضروری برای اجرا و پیاده سازی موفقیت آمیز کنترل تعهدات در جدول ۳ خلاصه شده و در ذیل بطور خلاصه تشریح شده است.

جدول ۳. پیش شرطهایی برای اجرا و استقرار موفقیت آمیز کنترل تعهدات



- تعهد سیاسی قوی و پاسخ گویی

- چارچوب قانونی مناسب

- بودجه واقع بینانه و پوشش مناسب بودجه ای

- برنامه ریزی و مدیریت وجوه به نحو موثر

- سیستم های حسابداری و گزارش دهی کارآمد .

**تعهد سیاسی** در فرآیند اصلاحات نقش اساسی ایفا می کند. اگر تعهد در فرآیند اصلاح ضعیف باشد شانس موفقیت بسیار محدود می شود. یک مشکل عمده برای اصلاحات بخش عمومی این است که آنها بعنوان سازمان هایی فاقد هر گونه تمایل جهت پذیرش اصلاحات و تغییرات، عدم توانایی فنی برای اجرای این اصلاحات معرفی می گردند. در نتیجه، اصلاحات موفقیت آمیز نبوده و یا به تاخیر انداخته می شود و انحرافات را بوجود می آورند که دارای اثرات مخربی بوده و در بسیاری از موارد در نهایت این اصلاحات کنار گذاشته می شوند. بنابراین، یک تعهد قدرتمند سیاسی در ارتباط با فرآیند کلی اصلاح برای معرفی و اجرای اقداماتی در خصوص کنترل مخارج ضرورت دارد. تعهد سیاسی قدرتمند موجبات شکل گیری و فراهم شدن حمایت داخلی، منابع مناسب و یک دستورکار و رویه مناسب جهت پیاده سازی فرآیند تغییر می گردد.

یک سیستم موثر کنترل تعهدات نیازمند این است که بوسیله یک چارچوب قانونی مناسب حمایت گردد که شامل قانون سیستم بودجه (BSL) و مقررات مالی می باشد. علاوه بر چارچوب کلی قانونی برای کنترل تعهدات، قانون سیستم بودجه باید قوانین شفاف را بر انتقالات مالی و بودجه ای / تخصیص های مجدد میان بخش های اجرایی و قانون گذاری براساس دسته بندیهای گسترده مخارج و توزیع قدرت انجام انتقالات مالی و بودجه ای در میان بدنه اجرایی ( میان وزارت دارایی و دستگاههای اجرایی) فراهم سازد . بدنه اجرایی (دولت ) باید این قدرت را داشته باشد تا در شرایط ذکر شده اختصاص بودجه و آزاد سازی

منابع را به تعویق بیاندازد. مقررات مالی باید بگونه ای دقیق وضع شود تا امکان کنترل کلیه انواع تعهد را فراهم سازد و از هرگونه تجمع معوقات ( دیون ) جلوگیری بعمل آید.

**چارچوب قانونی** و فرآیندهای مدیریت مالی عمومی باید ایمنی های لازم را مهیا سازد بنحوی که هیچکدام از قوانین سیاسی و یا اداری، کنترل ها رازیر پا نگذارند. زمانی که کنترل ها عمدا نادیده گرفته می شوند، فرصتها را برای انحراف منابع به سمت فعالیتهایی که توسط بودجه تعریف نشده اند فراهم می سازد. این انحراف ، با کاستن منابع موجود برای نیازهای معقول بسترا برای بوجود آمدن معوقه ها (دیون ) فراهم می سازد . این امر همچنین دستگاههای هزینه کننده را ترغیب می کند تا معوقه ها ( دیون ) را بعنوان یک گزینه برای تامین مالی فعالیتهای قانونی خود قرار دهند. مقررات می بایست یک سری محدودیتها و تنبیهاتی را برای عدم انطباق و سوء رفتار مالی در چنین شرایطی وضع نماید.

قابل قبول بودن بودجه کیفیت و کارائی کنترل های تعهد را از قبل تعیین می کند. یک شاخص عمده و مهم برای قابل قبول بودن و معتبر بودن بودجه سطح انحراف میان بودجه پذیرفته شده و بودجه واقعی می باشد. در بسیاری از کشورهای درحال توسعه و در حال گذار ، انحرافات میان بودجه های پذیرفته شده و بودجه واقعی قابل توجه می باشد.

یک تجزیه و تحلیل از تخصیص های بودجه در مقایسه با بودجه واقعی (پرداختهای واقعی بعلاوه معوقه ها ) معمولا نشان دهنده این موضوع هست که آیتم های دارای هزینه های ثابت مانند : خدمات رفاهی (آب ، گاز ،برق و.....) ، اجاره ها و سایر مخارج اجتناب ناپذیر ( مانند غذا برای زندانیها ) معمولا بودجه کمتر از میزان مورد نیاز به آنها اختصاص داده می شود. بنابراین طرح ریزی غیر واقعی بودجه موجب تضعیف فرآیند اجرای بودجه میشود و علی الخصوص خوشفکری در برنامه ریزی وجوه ، که مبنای اصلی برای کنترل تعهدات هست را نیز تحت تاثیر قرار می دهد . بنابراین یک سیستم کنترلهای تعهد نیازمند وجود یک بودجه فرموله شده مناسب با تخصیصهای واقعی برای مخارج هدایت شده توسط سیاستهای مناسب مخارج و اولویت ها می باشد. فقدان یک سیستم مناسب برنامه ریزی نقدی ، و یا برنامه های نقد با کیفیت پائین موجبات بوجود آمدن کنترل تعهدات ناکارآمد را فراهم می سازد . وظیفه اصلی کنترلهای تعهد این

است که از این موضوع اطمینان حاصل کند که تعهدات زمانی وارد می شوند که با بودجه منطبق باشند و بصورت ایده آل با سقفهای فصلی مخارج انطباق داشته باشند. وظیفه اصلی برنامه نقدی این است که از این موضوع اطمینان حاصل کند که سقف های فصلی و دوره ای با امکان در دسترس بودن وجوه نقد منطبق باشد که این موضوع آنها را قادر می سازد تا این موارد را بعنوان سقفهایی برای پذیرفتن تعهدات در نظر گیرند . برنامه و طرح ریزی نقدی به نوبه خود غیر موثر خواهد بود ، مگر اینکه با کنترل برتعهدات، یکپارچه گردد. یک سیستم موثر کنترل تعهد، نیازمند یک سیستم حسابداری و گزارشگری خوب می باشد. شرایط ایده آل زمانی خواهد بود که سیستم حسابداری و گزارشگری بر مبنای تعهدی شکل گرفته باشد ، زیرا تعهدات دلیل بوجود آمدن این سیستم هستند. بهرحال این مسئله شامل حال کشورهای درحال توسعه ای که از سیستم ثبت و گزارشگری نقدی استفاده می کنند نمیباشد. سیستم های مبنای نقدی نیازمند وجود ثبتهای مازاد در ارتباط با تعهدات میباشند. در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، کنترل تعهدات تاثیر پذیرفته از ساختار ثبتی هست که باید توسط نهادهای بودجه ای نگهداری شوند ( معمولاً در یک ستون در کتابچه کنترل مخارج یا دفتر کل تعهد و مخارج منعکس می گردند). این دفاتر کل معمولاً بصورت دستی تهیه می شوند و به شکل نامناسبی نگهداری می شوند . در عین حال ، الزامات قانونی تقریباً منحصراً برکنترل مخارج با در نظر گرفتن تخصیص های بودجه تمرکز می کند. پاسخگویی به مجلس از طریق تخصیص های سالانه که در پایان هر سال مالی منقضی می گردد، محقق می گردد و گزارشات مالی منعکس کننده مخارج صورت گرفته در قالب برنامه ریزی مصوب مجلس می باشد.

یک سیستم حسابرسی داخلی و خارجی نیز همچنین گاهی اوقات بعنوان پیش شرط برای اجرای کنترل تعهدات در نظر گرفته می شود. قطعاً، یک سیستم کنترل داخلی موثر، جهت ارزیابی، توسعه و بهبود اثربخشی فرآیندهای کنترل داخلی و مدیریت مشتمل بر سیستم کنترل تعهد، مفید واقع خواهد شد. بطور مشابه، حسابرسی خارجی نیز می تواند نقش مفیدی در تشخیص ضعف سیستماتیک در مکانیزمهای کنترل و ارائه راهکارهای مناسب، ایفا نماید. بهرحال ممکن است انتظار اینکه یک کشور در حال توسعه

دارای یک سیستم حسابرسی داخلی و خارجی با کارکرد مناسب باشد غیر واقع بینانه بنظر برسد. قریب به یقین کنترل ها در ابتدا معرفی خواهند شد و پس از آن فرآیندهای حسابرسی اجرا می گردد.

### **۳. طراحی نهادی و تمهیدات عملکردی**

طراحی نهادی و تمهیدات عملکردی برای کنترل تعهدات در کشوری با کشور دیگر متفاوت است. بهرحال تمهیدات گوناگون کنترل تعهد به دو دسته کلی تقسیم می شوند که عبارتند از: متمرکز و غیر متمرکز کنترل متمرکز شده تعهد توسط دستگاه مرکزی که معمولاً وزارت دارایی یا خزانه داری هستند به اجرا در می آیند. کنترلهای غیرمتمرکز توسط دستگاههای تابعه و واحدهای هزینه به اجرا در می آیند. در ذیل به مرسوم ترین تمهیدات برای هر دو سیستم پرداخته می شود.

### **کنترل‌های متمرکز شده تعهد – وزارت دارائی / خزانه داری**

- دستگاه تابعه ابتدا یک درخواست تعهد ( تقسیم شده براساس طبقه بندی بودجه ) برای تعهدات ادامه دار ( مانند دستمزدها ، خدمات رفاهی ، بورسیه ، فوق العاده ، احتیاطی ، پرداختهای حقوق خاص ) ارسال میکند. یک درخواست تعهد برای تعهدات خاص ( مرتبط با مخارجی که نیاز به یک قرارداد یا دستور خاص دارند ) آماده خواهد شد و به خزانه داری، قبل از اقدام و دستور به تهیه کالاها و خدمات ، فرستاده می شود و یا یک تعهد در قالب فرم های دیگر ایجاد می شود.
- در خواستهای تعهد باید توسط خزانه داری مورد بررسی قرار گیرد بمنظور حصول اطمینان از اینکه ارزش پولی جدید از مانده تخصیص بودجه تعهد نشده فزونی نداشته باشد و از میزان پرداخت نقدی مجاز برای دستگاه مربوطه تجاوز نکند. زمانی که در دسترس بودن منابع مورد تأیید قرار گرفت درخواست تعهد رسماً مورد تأیید قرار میگیرد و توسط خزانه داری ثبت می گردد. هیچگونه قراردادی یا دستور

خریدی بدون گذراندن چنین تشریفات معتبر نمی باشد. خزانه داری سقفهای مخارج / پرداختهای نقدی / درخواست تعهد، را ثبت می کند.

- پرداختها تنها در صورت تأیید خزانه داری مبنی بر اینکه تعهد مورد نظر خارج از میزان تعهد پذیرفته شده بوده امکان پذیر می باشد. خزانه داری باید تعهد مورد نظر را پس از پرداخت از لیست خارج نماید.
- سیستم اطلاعات خزانه داری و ثبتها در دستگاهها ، آنگونه که پسندیده هست باید بگونه ای اصلاح گرد تا انعکاس دهنده تخصیص های بودجه ای ، تعهدات ، مشخصات پرداخت نقدی ، مانده های تعهد نشده موجود ، پرداختها ، تعهدات پرداخت نشده و صورتحسابهای پرداخت نشده بصورت متمایز باشد.
- خزانه داری باید گزارش سه ماهه و ماهانه را در در گزارش های سالانه اجرای بودجه که می تواند مستقیماً با تخصیص مخارج بودجه ای در دو مرحله تعهد و پرداخت مقایسه گردد را آماده سازد.

### **کنترلهای غیر متمرکز تعهد – دستگاههای هزینه کننده**

- هر وزارتخانه باید دارای یک مامور کنترل کننده باشد. مقام اول یک وزارتخانه/ سازمان باید شخصا یا از طریق افراد مجاز تعیین شده ، بعنوان یک مامور کنترل تعهد ، اقدام نماید و مسول مدیریت کنترل تعهدات باشد.
- کلیه تراکنشهای مربوط به مخارج باید از طریق سیستم کنترل تعهد صورت پذیرد.
- نقطه آغازین باید برای هر وزارتخانه تهیه برنامه مخارج سه ماهه در قالبی که توسط وزارت دارائی تعیین می گردد، باشد . این برنامه ، پشتیبانی شده از طریق برنامه پیش بینی ماهانه پول نقد مورد نیاز باید به واحد مدیریت وجوه وزارت دارائی در یک روز بخصوص ، قبل از فرار رسیدن هر سه ماه، ارائه گردد.
- بر مبنای برنامه دوره ای سالانه و سه ماهه وجوه ، وزارت دارائی سقفهای مخارج سه ماهه را بصورت دسته بندی شده و به همراه جزئیات منتشر می کند.

- در صورتی که سقف مخارج سه ماهه از برنامه مخارج سه ماهه ارائه شده توسط وزارتخانه کمتر بود ، برنامه باید بنحوی اصلاح گردد تا با مخارج سه ماهه واقعی منطبق گردد. اداره کنترل تعهد باید بنحو مقتضی از صحت تعهدات ثبت شده و انطباق آن با سقف های مورد نظر اطمینان حاصل کند ( بدون اینکه متحمل هر گونه پرداختهای معوق گردد).
- هیچگونه تعهدی مازاد بر مانده تعهد نشده مرتبط با فصل و یا زیر فصل بودجه نمی تواند ثبت شود . همچنین ضروری است که کنترلهای داخلی معین شده از قبیل مجوزهای مالی و اجرایی در نظر گرفته شود.
- چنین الزام سخت گیرانه ای برای بودجه هزینه ای ( جاری ) عملی است ولی برای سرمایه گذاری و یا توسعه پروژهها ، که در آنها قراردادها و تعهد ممکن است برای شش یا دوازده ماه ادامه پیدا کند، امکان پذیر نیست. بدین منظور یک سقف شش ماهه مخارج بصورت جداگانه برای طرح های توسعه می تواند تهیه گردد. مجددا اداره های کنترل تعهد می بایست هر گونه تعهد ثبت شده رامورد تأیید قرار دهند و انطباق آن با سقفهای مقرر را تأیید نمایند.
- مجوز تعهدات در چنین سیستمهایی یک کنترل بسیار مهم تلقی می شود. براین اساس، مقام اول دستگاه اجرایی افراد خاص را باید برای صدور مجوز برای خرید کالاها و خدمات و همچنین برای امضاء و صدور دستور و مجوز خریدهای محلی بگمارد. بنابراین قبل از اجرایی شدن هر گونه دستوری جهت حصول کالا و خدمات و یا برای ایجاد یک تعهد نیاز به وجود یک مجوز از مقام مجاز می باشد. یک فرم درخواست تعهد برای ایجاد یک تعهد می تواند مورد استفاده قرار گیرد.

### **سیستم متمرکز در مقابل سیستم غیر متمرکز کنترلهای تعهد**

اگر پایه و اساس سیستم های (PFM) و فرآیندهای کنترل، ضعیف و تمهیدات سازمانی از هم گسیخته و با ظرفیتو تواناییهای محدود هستند، مانند بسیاری از کشورهای در حال توسعه، ایجاد یک سیستم متمرکز به

مراتب می تواند راه مناسبتر و به صرفه تری بمنظور کنترل تعهدات مخارج باشد. از طرف دیگر زمانی که پایه و اساس سیستمها بنحوشایسته ایی شکل گرفته باشند و توسط تکنولوژیهای مدرن مورد حمایت قرار گیرند، کنترلهای غیر متمرکز تعهد میتواند یک انتخاب مناسب باشد. بهرحال فرایند کلی کنترلهای غیر متمرکز و پردازش پرداخت، نیازمند یکسری از اقدامات حمایتی شامل موارد ذیل می باشد:

(۱) تقویت کنترلهای داخلی، حسابداری و فرآیندهای گزارشگری

(۲) آموزش حسابداران و استقرار ادارات حسابداری محلی در میان دستگاههای اجرایی

(۳) متمرکز نمودن مانده های وجوه

(۴) توسعه یک سیستم گزارشگری مطلوب با قابلیت پاسخگویی و شفافیت تقویت شده

در عمل، تسهیلات ویژه برای کنترل تعهدات باید توسط سازماندهی کلی فرایندهای بودجه علی الخصوص با در نظر گرفتن پرداخت و تمهیدات حسابداری مورد هدایت قرار گیرد. تعدادی از کشورها با کارآمدتر شدن سیستم های بانکی، سیستم های سنتی خزانه داری متمرکز را برای اجرای بودجه کنار گذاشته اند. در نتیجه به دستگاههای هزینه کننده در خصوص کنترل اجرای بودجه قدرت بیشتری داده شده است ولی باید در خصوص محدوده های خاص عملکردی پاسخگو باشند. در کشورهای در حال توسعه، بطور کلی سیستم های اجرای بودجه شامل کنترلهای داخلی، سیستم های پرداخت و حسابداری، بمنظور بالا بردن سطح کارائی و تاثیر گذاری در استفاده از منابع و ارائه خدمات عمومی نیازمند به بهبود و گسترش مستمر هستند. برخلاف آنچه گفته شد سیستم های متمرکز شده رایج می بایست بمنظور در بر گرفتن هرچه بیشتر دستگاههای هزینه کننده و کسب قابلیت انعطاف پذیری بالاتر گسترش یابند و سیستم های غیر متمرکز شده رایج باید نیازها را برای کنترل، حسابداری، مدیریت وجوه و حسابرسی جامع بهتر برآورده سازند. بهرحال متمرکز کردن مانده های وجوه، کنترل مرکزی حسابهای بانکی دولت و یک سیستم گزارشگری مناسب و ایده آل در هر دوی این سیستم ها مورد نیاز می باشد.

## تعهدات خاص عملکردی

تعهدات چند ساله مسئولیتهای مازادی را در برخواهند داشت . چنین تعهداتی باید تنها پس از کسب اجازه رسمی از وزارت دارایی ایجاد شود . دستگاههای هزینه کننده باید ملزم به ارائه جزئیات کامل قراردادهای چند ساله شامل تعهدات پیش بینی شده و پرداختهای مربوط به هر سال بوده که می تواند در قالب یک بودجه میان مدت باشد. در مرحله فرموله کردن بودجه سالیانه ،وزارت دارایی نیاز است تا تعهدات سالانه را کاملا تحت پوشش قرار دهد و آنها را در برنامه نقدی سه ماهه و سالانه در نظر گیرد. در طول دوره اجرای بودجه، دستگاههای اجرایی می بایست هر پروژه را کاملا تحت نظر گرفته و هر گونه تغییر در تخصیصها و برنامه های نقدی را به اداره بودجه و خزانه داری اطلاع دهند.

میزان تعهدات ثابت شده در برآوردهای بودجه می تواند نقش بسیار مهمی برای سازمان متولی کنترل تعهد ایفا نماید اگرچه شیوه ها در کشوری با کشور دیگر متفاوت است ، بیشتر سیستم های مدیریت مالی عمومی، مخارج را براساس اولویت ها دسته بندی میکنند. مخارج با بیشترین اولویت معمولا بعنوان تعهدات ثابتی در نظر گرفته می شوند که نمی توان آنها را از سطح تخصیص یافته شان کمتر کرد . اینها معمولا شامل پرداختهای مربوط به بدهی ها ، حقوق و دستمزد و مقرری می باشند،ولی برخی کشورها لیست موارد دارای اولویت را ، بمنظور پوشش مخارج و هزینه هایبکاهنده فقر ، افزایش می دهند . استفاده بیش از حد تعهدات معین شده معمولا تاثیر منفی بر روی پوشش و موثر بودن کنترل های تعهد خواهد داشت . یک سیستم اطلاعات مدیریت مالی کامپیوتری شده می تواند بطور عمده ای عملکردهای یک سیستم کنترل تعهد را بهبود بخشد. سیستم اطلاعات مدیریت مالی در هنگام عملکرد باید شامل یک سیستم کنترل تعهد خوب و کار آمد باشد. علاوه بر آن ،سیستم اطلاعات مدیریت مالی نیازمند برخورداری از قابلیت ثبت دقیق و بموقع کلیه تعهدات و مخارج توسط خزانه داری و دستگاههای اجرایی می باشد که بدون آن، وجود یک سیستم کنترل مخارج، امری محال بنظر می رسد. تجربه برخی از کشورها در این حوزه بیانگر این موضوع هست که معوقه ها همچنان ، حتی با وجود یک سیستم اطلاعات مدیریت مالی در



حال اضافه شدن هستند ، عمدتاً بخاطر اینکه دستگاهها در انجام امورات مربوط به تعهدات از طریق سیستم ناکام می مانند.

#### ۴- الزاماتی برای سیاستها ی صندوق بین المللی پول و کمک فنی

در مفهوم برنامه و کار نظارت و همکاری فنی ، صندوق بین المللی پول ، نگرانی خاص در رابطه با انطباق مالی و تجمع معوقه های مخارج در کشورهای با در آمد پایین دارد. در میان موارد دیگر ، تجمع معوقه ها یک نمود واضحی دال بر وجود نقص در کنترل تعهدات می باشد. بنابراین استقرار یا تقویت چنین کنترلهایی باید ، در مفهوم همکاری برنامه ای و فنی ، بعنوان اقدام مهم در چنین شرایطی در نظر گرفته شود.

اگرچه استقرار و معرفی کنترل تعهدات ضروری بنظر می رسد ، لذا برای جلوگیری از تجمع بیشتر معوقه ها کافی نمی باشد . توسعه یک سیستم کنترل تعهد نیازمند وجود حمایت و اقدامات همزمان در سایر بخشهای سیستم مدیریت مالی عمومی می باشد. همانگونه که در قسمت سوم اشاره شد ، علی الخصوص با توجه به فرآیند فرموله کردن بودجه و قابل قبول بودن بودجه، تقویت مدیریت و برنامه وجوه ضروری بنظر می رسد.

همکاری فنی باید مخصوصاً بروی طراحی سیستم کنترل تعهد و تمهیدات عملکردی آن تمرکز داشته باشد. انتخاب یک مدل متمرکز یا غیر متمرکز باید از طریق طراحی کلی سیستم مدیریت مالی عمومی (PFM) مورد هدایت و رهبری قرار گیرد . همانگونه که ذکر شد برای بسیاری از کشورهای در حال توسعه ، مدل متمرکز باید بعنوان یک انتخاب در اولویت قرار گیرد ، زیرا اکثر این کشورها دارای سیستم های مدیریت مالی عمومی توسعه نیافته و ظرفیتهای محدود دولتی هستند . بهرحال هر گونه توصیه های قاطع در رابطه با طراحی نهادی یک سیستم کنترل تعهد ، نیازمند اعمال قضاوت براساس شرایط خاص موجود در یک کشور خواهد بود . زمانی که مدل پایه سیستم مدیریت مالی عمومی به نحو شایسته ای شکل

گرفت ( که در کشورهای در حال توسعه این امر نادر هست )، الگوی غیر متمرکز کنترل‌های تعهد نیز قابل اجرا خواهد بود .

بدون در نظر گرفتن طراحی مستحکم یک سیستم کنترل تعهد، کمک فنی باید الزامات عملکردی پایه ذیل را برآورده سازد :

- یک تعهد زمانی باید ثبت شود که در میان تخصیص‌های بودجه باشد و سقفهای مخارج / وجوه اختصاص داده شده توسط وزارت دارایی مورد تأیید قرار گرفته باشد.
- هیچگونه پرداختی نباید صورت پذیرد مگر اینکه براساس تعهد تأیید شده باشد.
- تعهدات و صورتحساب های پرداخت نشده می بایست بر یک مبنای مداوم و مستمر ( ترجیحا ماهانه ) تحت کنترل و نظارت قرار گیرند.
- حتی المقدور باید سعی گردد که پرداختی های معوقه انباشته نگردند و اگر زمانی این اتفاق افتاد باید براساس اولویت تسویه شوند .

## ۵. نتیجه گیری

از مباحث مطرح شده چهار نکته بسیار مهم قابل توجه می باشند:

اول اینکه ، تصمیم در خصوص کنترل مخارج (شامل کنترل تعهدات) می بایست همراه با یک اراده و عزم سیاسی در فرآیند اصلاحات ، تقویت اعتماد و اعتبار بودجه و توسعه چارچوب سازمانی که مانع از سوءاستفاده از کنترلها میگردد، صورت پذیرد.

دوم اینکه ،استقرار و معرفی کنترل‌های مخارج شامل کنترل تعهدات باید بعنوان جزئی از یک فرآیند اصلاح گسترده تر مدیریت مالی عمومی در نظر گرفته شود . اصلاحاتی که موجب بهبود برنامه ریزی و مدیریت

وجوه می گردد (مدیریت تقدینگی) و همچنین حسابداری ، ثبت و گزارشگری(شفافیت مالی) از اهمیت ویژه ای برخوردار هستند.

سوم اینکه ، یک سیستم کنترل تعهد باید بمنظور دسترسی به هدف مورد نظر خود بنحو شایسته ای طراحی گردد. اگرچه مدل متمرکز یک انتخاب توصیه شده برای کشورهای در حال توسعه هست ، مدل غیر متمرکز نیز می تواند در برخی شرایط بکار گرفته شود ، علی الخصوص زمانی که سیستم پایه ای مدیریت مالی عمومی به نحو شایسته ای مستقر شده باشد.

چهارم اینکه ، معرفی و یا تقویت کنترل تعهدات به عنوان اجزای یک سری از اصلاحات گسترده تر سیستم مدیریت مالی عمومی نکته کلیدی در مبحث معضل معوقه های مخارج، در مفهوم همکاری و کمک صندوق بین المللی پول در خصوص فرآیندهای عملیاتی می باشد.