



● حسابداری دولتی

● تهیه کننده : موسسه مالی حسابیار

## "بسمه تعالی"

اندیشه کنترل عمومی بر هزینه های دولت از اواخر قرن نوزدهم میلادی به بعد پدید آمد و دولتهای برخی از کشور های اروپایی مکلف شدند که درآمدها و هزینه های سالانه خود را پیش بینی و به تصویب مجلس نمایندگان برسانند و بدین ترتیب ، تنظیم و تدوین بودجه دولت متداول گردید پیدایش و رواج سیستم بودجه ، سیستم حسابداری متناسبی را طلب می کرد که این جریان به پیدایش حسابداری دولتی به صورت رشته ای متمایز انجامید.

### مقدمه :

مدیریت فرآیند تصمیم گیری است و تصمیم گیری نیازمند اطلاعات است. از میان اطلاعات گوناگونی که مدیران برای اخذ تصمیمات خود بدان نیازمندند، اطلاعات مالی جایگاه ویژه ای دارد، چرا که اکثر قریب به اتفاق تصمیمات مدیران مستقیماً آثار و پیامدهای مالی داشته و یا بطور غیر مستقیم وضعیت مالی موسسه را تحت تاثیر قرار می دهند. اطلاعات مالی و حسابداری ابزار ارزشمندی جهت تصمیمات مربوط به تامین، تخصیص و کنترل منابع اقتصادی در اختیار مدیران قرار می دهد .

هر يك از دستگاههای اجرایی کشور عهده دار انجام برخی از وظایف دولت هستند و لذا برای ایفای وظایف محوله، بودجه ای در قالب اعتبار مصوب از محل بودجه کل کشور در اختیار آنها گذاشته می شود تا پس از تخصیص اعتبار و دریافت وجه از خزانه براساس مقررات موضوعه و جهت تحقق اهداف معین دستگاه آن را به مصرف برسانند . حسابداری فقط با وقایعی که بتوان آن را با پول اندازه گیری کرد، سروکار دارد. باین ترتیب بسیاری از رویدادها و واقعیتهای مهم يك سازمان که قابل بیان به زبان پول نیستند در دفاتر مالی آن ثبت و ضبط نمی شوند .

حسابداری يك نظام اطلاعاتی مالی است :

این نظام اطلاعات مالی مجموعه ای از روشها و قواعدی است که از طریق آن اطلاعات مالی مربوط به يك موسسه، جمع آوری، طبقه بندی و به نحو قابل فهم و ساده ای در قالب گزارشهای مالی خلاصه و گزارش می شود تا بتواند در تصمیم گیریهای مدیران و در تحقق اهداف موسسه مورد استفاده قرار گیرند .

نتیجه آنکه حسابداری ابزار تصمیم گیری و مدیریت است و نظام حسابداری هر سازمان تابع نیازهای اطلاعاتی آن سازمان می باشد .

#### تعریف حسابداری دولتی :

حسابداری دولتی نظامی است که اطلاعات مالی مربوط به فعالیتهای وزارتخانه ها و موسسات دولتی را بمنظور تصمیم گیری صحیح مالی و کنترل برنامه های مصوب بودجه سالانه و منابع مالی مورد استفاده دولت، جمع آوری، طبقه بندی، تلخیص و گزارش می نماید .

در تعریف بالا تاکید بر برنامه های مصوب سالانه و منابع مالی دولت شده است به دلیل آنکه کنترل بودجه و منابع مالی دولت از اصول بنیادین حسابداری دولتی است .

در حسابداری دولتی مراحل حسابداری برای کنترل برنامه مصوب سالانه و نیز جلوگیری از تداخل منابع مالی مورد استفاده به کار گرفته می شود. پس کنترل بودجه از اصول بنیادی حسابداری دولتی است .

موسسه دولتی بایستی حتما همه مشخصات ذیل را داشته باشد وگرنه موسسه دولتی نیست :

۱- تشکیلات و سازمان مشخصی داشته باشد .

۲- آبه موجب قانون تشکیل شده باشد .

۳- آ زیر نظر یکی از قوا باشد .

۴- عنوان وزارتخانه نداشته باشد .

شرکت دولتی : به واحد سازمانی مشخصی گفته می شود که با اجازه قانون تشکیل شده و بیش از پنجاه درصد از سرمایه آن متعلق به دولت باشد .

تفاوت سازمانهای انتفاعی و بازرگانی با سازمانهای غیر انتفاعی دولتی :

- ۱) انگیزه: هدف اصلی تشکیل سازمانهای بازرگانی عموماً سود است اما سازمانهای دولتی بنا به ضرورتهای اجتماعی و قانونی تاسیس می شوند و سود نمی توانند انگیزه ای برای تشکیل آنان باشد .
- ۲) مالکیت: مالکیت سازمانهای دولتی اصولاً عمومی است و سهامداران آن همه مردم کشور می باشند و مالکیت فردی یا بصورت سهام قابل خرید و فروش در سازمانهای دولتی وجود ندارد.
- ۳) منابع مالی:

در موسسات دولتی عموماً از طریق مالیات تامین می شود .

در موسسات بازرگانی از طریق سهامداران خصوصی تامین می شود .

- ۴) در سازمانهای دولتی هزینه ها با درآمدها مربوط نیستند .

- ۵) هدف از وصول مالیات بیشتر توسط دولت تمرکز ثروت نیست بلکه هدف توزیع عادلانه ثروت و تقویت بنیه مالی برای خدمات بیشتر به جامعه است .

مقایسه حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی :

موارد افتراق :

- ۱) صورتهای مالی آنها با هم متفاوت است چون انگیزه تاسیس سازمانهای بازرگانی تحصیل سود است و لذا صورت سود و زیان یکی از صورتهای مالی اساسی موسسات بازرگانی است، در حالیکه در حسابداری موسسات دولتی به صورت دریافت و پرداخت یا صورت درآمد و هزینه اکتفا می شود. همچنین در حسابداری بازرگانی، ترازنامه وضعیت داراییها و بدهیها و حقوق صاحبان سهام را در یک تاریخ معین نشان می دهد، در حالیکه در حسابداری دولتی داراییهای ثابت به محض خرید

به حساب هزینه منظور می شوند و انعکاس آنها در ترازنامه میسر نیست لذا این ترازنامه نمی تواند وضعیت مالی موسسه را در يك تاريخ معين نشان می دهد .

- ۲ لزوم رعایت کنترل بودجه ای : در حسابداری دولتی نگهداری حساب درآمد و هزینه عمدتاً به منظور کنترل بودجه مصوب صورت می گیرد، لذا اهمیت کنترل بودجه در سازمانهای دولتی کمتر از اهمیت اندازه گیری سود ویژه در حسابداری بازرگانی نیست. کنترل بودجه در موسسات بازرگانی به اندازه حسابداری موسسات دولتی قابل ملاحظه نمی باشد .

- ۳ لزوم نگهداری حسابهای مستقل : در حسابداری دولتی هر منبع مالی يك حساب مستقل محسوب و از نقطه نظر حسابداری مانند يك موسسه مستقل با آن برخورد می شود. لزوم نگهداری حسابهای مستقل موجب می شود که سیستم حسابداری مورد استفاده متناسب با این ضرورت تغییر نماید. بنابراین حسابداری حسابهای مستقل در دولت با حسابداری بازرگانی تفاوتی دارد .

- ۴ تفاوت در نحوه ثبت داراییهای ثابت: در حسابداری دولتی داراییهای ثابت به محض خرید به حساب هزینه منظور می شوند در حالیکه در حسابداری بازرگانی داراییها در موقع خرید به بهای تمام شده به حساب دارایی منظور می گردند و سپس به تدریج و براساس عمر مفید به حساب هزینه منعکس می شوند .

- ۵ تفاوت در مبنای حسابداری: در حسابداری دولتی مبنای نقدی یا نقدی تعدیل شده و یا نیمه تعهدی مورد استفاده قرار می گیرد لیکن در حسابداری بازرگانی به لحاظ رعایت اصل وضعیت هزینه های يك دوره از درآمدهای همان دوره فقط از مبنای تعهدی کامل استفاده می شود. در سیستم نقدی دریافت و پرداخت وجه مبنای ثبت درآمد یا هزینه است، در حالیکه در سیستم تعهدی کامل تحصیل درآمد یا تحقق هزینه مبنای ثبت درآمد یا هزینه در دفاتر می باشد و زمان دریافت و پرداخت وجه آنها مورد توجه قرار نمی گیرد .

کاربرد حسابداری دولتی :

- ۱) اطلاعات مفید و قابل اعتمادی را برای تعیین و پیش بینی ورود، خروج و مانده منابع مالی دولت تهیه و در دسترس مسئولین دستگاههای دولتی یا مسئولین ارشد مالی دولت قرار می دهد .

۱۲- اطلاعات مالی معتبری برای تعیین و پیش بینی وضعیت مالی دولت و واحدهای تابعه آن تهیه و در اختیار تصمیم گیرندگان قرار می دهد .

۱۳- اطلاعات لازم و مفیدی را برای برنامه ریزی، بودجه بندی، جمع آوری و پس از قابل استفاده نمودن آن در اختیار مسئولین رده های مختلف مدیریت دولتی قرار می دهند تا آثار تحصیل و مصرف منابع مالی را در تحقق اهداف عملیاتی دولت بررسی و مورد ارزیابی قرار دهند .

۱۴- سیستم حسابداری دولتی ابزار قابل ملاحظه ای برای ارزیابی کارایی مدیران اجرایی به حساب می آید. سیستم حسابداری دولتی از سیستم بودجه بندی پیروی می نماید و اطلاعات مالی را با اطلاعات مالی قابل پیش بینی شده در بودجه مقایسه و به افشای انحرافات مطلوب و یا نامطلوب بودجه می پردازد .

به عنوان مثال در سیستم بودجه بندی عملیاتی که يك سیستم بودجه بندی پیشرفته است، بهای تمام شده يك فعالیت یا پروژه با قیمت های استاندارد پیش بینی و در بودجه سالانه منظور می شود . سیستم حسابداری دولتی به پیروی از سیستم بودجه بندی عملیاتی، اطلاعات مالی واقعی مربوط به بهای تمام شده فعالیت یا پروژه را جمع آوری نموده و پس از طی مراحل با بهای تمام شده استاندارد مقایسه و انحرافات مطلوب یا نامطلوب را نشان می دهد. لازم به توضیح است که انحرافات مطلوب در مورد بهای تمام شده طرح یا پروژه و یا فعالیت به پایین بودن بهای تمام شده واقعی در مقایسه با بهای تمام شده پیش بینی شده می گویند، به شرط آنکه در کیفیت طرح، پروژه یا فعالیت تغییری حاصل نشود. در این صورت می توان کاهش بهای تمام شده واقعی را به شرط ثابت بودن قیمت کالاها و خدمات مورد نیاز، نتیجه مدیریت صحیح بر اجرای پروژه ها، طرحها و فعالیتها دانست .

۱۵- یکی دیگر از موارد استفاده حسابداری دولتی، ایجاد ارتباط صحیح بین واحدهای اجرایی دولت می باشد. از طریق سیستم حسابداری دولتی اطلاعات مالی مورد نیاز واحدهای اجرایی دولت تامین می گردد و این اطلاعات بر حسب نیاز بین واحدهای اجرایی دولت مبادله می شود .

استفاده کنندگان حسابداری دولتی :

الف : استفاده کنندگان داخل سازمان مانند :

- مسئولین برنامه ریزی:

مسئولین برنامه ریزی هر سازمان دولتی برای هر چه بهتر تنظیم کردن بودجه سالانه سازمان از اطلاعات مالی واقعی یا عملکرد بودجه استفاده می نمایند. لذا امور مالی سازمان دولتی اطلاعات واقعی در مورد اجرای بودجه سالانه را در اختیار مسئولین برنامه ریز قرار می دهد .

- آ وزیر یا رئیس موسسه:

اطلاعات مالی وزارتخانه یا موسسه بصورت خلاصه در اختیار وزیر یا رئیس موسسه قرار می گیرد تا به نحوی از جریان امور مالی سازمان تحت مسئولیت خود مطلع شوند و به ترتیبی بر فعالیتهای مالی و کارائی مدیران اجرایی نظارت نمایند .

- آ مدیران سطوح میانی:

این مدیران متناسب با نیاز از اطلاعات حسابداری و مالی برای برنامه ریزی واحد تحت سرپرستی خود استفاده می کنند .

- ۴ بازرسان و حسابرسان داخلی:

بازرسان و حسابرسان داخلی سازمان دولتی برای ارزیابی تاثیر کنترلهای مالی و گزارش آن به مقامات مجاز وزارتخانه یا موسسه دولتی به طریقی از خدمات حسابداری استفاده می کنند .

ب: استفاده کنندگان خارج از سازمان یا وزارتخانه:

- ۱ هیات دولت:

هیات دولت بمنظور نظارت و کنترل سازمانهای دولتی از اطلاعات مالی و حسابداری استفاده می کند .

- ۲ مجلس نمایندگان:

نظارت پارلمانی در ایران از طریق گزارش تفریغ بودجه که توسط دیوان محاسبات کشور تهیه می شود صورت می گیرد. گزارش تفریغ بودجه براساس صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور تنظیم می شود و صورتحساب عملکرد سالانه بودجه از تلفیق اطلاعات مالی استخراج شده از صورتحسابهای سالانه دستگاه دولتی حاصل می گردد. بنابراین نمایندگان مجلس هر کشور از سیستم حسابداری دولتی برای نظارت بر اجرای بودجه سالانه دولت و در نهایت کنترل برنامه های مصوب دولت استفاده می نمایند .

۲- حسابرسان مستقل:

طبق اصل ۵۵ قانون اساسی دیوان محاسبات کشور مسئول رسیدگی به حسابهای وزارتخانه ها و موسسات و شرکتهای دولتی است. و نتیجه این حسابرسیها در گزارش تفریغ بودجه منعکس و به اطلاع نمایندگان مجلس می رسد. بنابراین حسابرسان دیوان محاسبات کشور به عنوان حسابرس مستقل نیز از حسابداری دولتی در جهت پیشبرد اهداف خود که همان حراست از بیت المال است استفاده می نمایند .

۴- مردم:

عموم مردم نیز از طریق دسترسی به گزارش تفریغ بودجه که حاصل حسابرسیهای انجام شده دیوان محاسبات کشور، از چگونگی اجرای بودجه سالانه دولت مطلع می شوند پس عموم مردم نیز از اطلاعات مالی و حسابداری استفاده می کنند .

مبانی حسابداری: مبانی حسابداری یعنی اینکه درآمدها و هزینه ها را در چه زمانی شناسایی و در دفاتر حسابداری ثبت نمائیم . به بیانی ساده تر مبنای حسابداری یعنی استفاده از یکی از روشهای زیر برای شناسایی و ثبت درآمد و هزینه در دفاتر حسابداری :

- الف- روش شناسایی و ثبت درآمد و هزینه در زمان وصول وجه درآمد یا پرداخت هزینه .
- ب - روش شناسایی و ثبت درآمد و هزینه در زمان تحقق یا ایجاد درآمد و یا در زمان تحقق یا ایجاد هزینه، صرفنظر از زمان دریافت وجه درآمد یا پرداخت وجه هزینه .
- ج- روش شناسایی و ثبت درآمد در هنگام وصول وجه بدون توجه به زمان تحصیل یا تحقق درآمد و شناسایی و ثبت هزینه در موقع تحقق یا ایجاد هزینه بدون توجه به زمان پرداخت وجه هزینه .

مبنای نقدی:

حسابداری نقدی يك سیستم حسابداری است که اساس آن بر دریافت و یا پرداخت وجه نقد استوار است و هر گونه تغییر در وضعیت مالی موسسه مستلزم مبادله وجه نقد است . درآمد زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می گردد که وجه نقد آنها



دریافت شود و هزینه ها زمانی شناسایی و ثبت می شوند که وجه آنها به صورت نقد پرداخت گردد .

هزینه

بانك\*\*

بانك\*\*

درآمد\*\*

مبنای تعهدی:

الف – شناسایی و ثبت درآمدها:

درآمدها در زمانی که تحصیل می شوند یا تحقق می یابند مورد شناسایی قرار گرفته و در دفاتر حسابداری منعکس می گردند. در این مبنا زمان تحصیل یا تحقق درآمد هنگامی است که درآمد به صورت قطعی تشخیص می شود و یا بر اثر ارائه خدمات حاصل می گردد. لذا زمان وصول وجه در این روش مورد توجه قرار نمی گیرد .

شهریه دریافتنی\*\*

درآمد\*\*

بانك\*\*

شهریه دریافتنی\*\*

ب – شناسایی و ثبت هزینه ها:

در حسابداری تعهدی مبنای شناسایی و ثبت هزینه ها، زمان ایجاد و یا تحقق هزینه هاست به بیانی دیگر زمانی که کالا تحویل می گردد و یا خدمتی انجام می شود، برای موسسه معادل بهای تمام شده کالای تحویلی و یا خدمت انجام یافته بدهی قابل پرداخت ایجاد می شود .

هزینه\*\*

اسناد هزینه پرداختنی\*\*

اسناد هزینه پرداختی\*\*

بانك\*\*

مبنای نیمه تعهدی:

در این سیستم حسابداری هزینه ها بر مبنای تعهدی و درآمدها بر مبنای نقدی شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند. این سیستم ترکیبی از دو مبنای تعهدی و نقدی است. بنابراین با رعایت اصل محافظه کاری در حسابداری توصیه شده است که در ثبت و شناسایی درآمدها از مبنای نقدی استفاده شود .

بانك\*\*

درآمد\*\*

هزینه\*\*

بانك\*\*

حسابهای پرداختی\*\*

مبنای تعهدی تعدیل شده:

هزینه ها در هنگام ایجاد، شناسایی و بر مبنای تعهدی کامل در دفاتر ثبت می شوند. لیکن درآمدها در این مبنا بر حسب ماهیت آنها به دو دسته تقسیم می شوند. درآمدهایی که قابل اندازه گیری بوده و در عین حال در دسترس باشند و لذا در زمان کوتاهی پس از تشخیص قابل وصول خواهد بود. این قبیل درآمدها با استفاده از حسابداری تعهدی شناسایی و در

دفاتر ثبت می شوند .

شهریه دریافتی\*\*

درآمد\*\*

بانك\*\*

شهریه دریافتنی\*\*

دسته ای دیگر از درآمدها فاقد ویژگیهای فوق بوده، لذا اندازه گیری و تشخیص آنها مشکل و عملاً غیر ممکن می باشد و یا وصول آنها در مدت کوتاهی پس از تشخیص امکان پذیر نمی باشد، این قبیل درآمدها با استفاده از حسابداری نقدی شناسایی و در دفاتر ثبت می گردند .

مبنای نقدی تعدیل شده :

درآمدها هم در مبنای نقدی کامل و هم در مبنای نقدی تعدیل شده فقط در زمان وصول وجه شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند. تفاوت در شناسایی هزینه هاست . شرط لازم و کافی برای شناسایی و ثبت هزینه در مبنای نقدی کامل منحصرأ پرداخت است و این موضوع موجب اشکالاتی در شناسایی دقیق هزینه و تفکیک آن از سایر پرداختها می شود، زیرا هر پرداختی لزوماً هزینه نیست، به عنوان مثال در قانون محاسبات عمومی کشور چهار نوع پرداخت شامل هزینه، پیش پرداخت، علی الحساب و تنخواه گردان پرداخت تعریف شده است. در هر يك از تعاریف مشخصاتی ارائه گردیده که آنها را از هم متمایز می نماید، به این ترتیب در نظام مالی ایران که پرداختها را از همدیگر تفکیک نموده است استفاده از مبنای حسابداری نقدی کامل در مورد هزینه ها کاربردی قانونی ندارد به همین دلیل مبنای نقدی مختصر اصلاح شده و متناسب با تعریف قانونی هزینه به کار گرفته شده است .

سیستم حسابداری مورد توجه قانون محاسبات عمومی کشور در مورد پرداختها يك سیستم نقدی تعدیل شده است، لیکن در خصوص شناسایی و ثبت دریافتها کاملاً نقدی است. بعبارت ساده تر ثبت و شناسایی هزینه یا خرج طبق قانون محاسبات عمومی کشور مستلزم تحقق دو شرط لازم و کافی است :

الف - تحویل کالا یا انجام خدمات

ب - پرداخت به صورت قطعی

این دو شرط دلیل قانع کننده برای اثبات بکارگیری مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده در مورد شناسایی و ثبت هزینه است. عدم تحقق هر يك از شرایط فوق مفهوم هزینه را تغییر خواهد داد. به عنوان مثال اگر کالا تحویل شود یا خدمت انجام گردد لیکن پرداخت صورت نگیرد هیچ هزینه ای شناسایی نمی شود و انعکاسی در دفاتر نیز نخواهد داشت. نیز اگر وجهی پرداخت شود لیکن کالا یا خدمت تحویل نگردد نوع دیگری از پرداختها تحقق یافته است که در ماده ۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور عنوان پیش پرداخت را بخود اختصاص داده است .

با این ترتیب مفهوم هزینه در قانون محاسبات عمومی کشور عبارتست از بهای پرداخت شده کالایی که تحویل شده و یا خدمتی که انجام گرفته است. این مفهوم هزینه با سیستم حسابداری نقدی تعدیل شده سازگار است. در صورتیکه مفهوم هزینه در سیستم حسابداری تعهدی کامل یا تعهدی تعدیل شده عبارتست از بدهیهای قابل پرداخت بابت کالای تحویل شده یا خدمت انجام شده که لزوماً پرداخت آن همزمان صورت نگرفته است .

بودجه بندی : آنچه که بعنوان بودجه بندی معروف است، تبدیل برنامه های کوتاه مدت (معمولاً یکساله) موسسه یا سازمان به زبان پول می باشد .

کنترل بودجه :

بخش مهمی از وظیفه کنترل بودجه، از طریق مقایسه ارقام بودجه بندی شده با نتایج واقعی عملیات، صورت می گیرد .مقایسه عملکرد واقعی با بودجه مصوب و تجزیه و تحلیل انحرافات را کنترل بودجه می نامند. صرف مقایسه ارقام بودجه با ارقام ناشی از عملکرد واقعی، نشاندهنده موفقیت یا عدم توفیق واحدهای اجرایی در رسیدن به اهداف تعیین شده نیست. لذا در ارزیابی عملکرد موسسه به دو مفهوم ذیل بایستی توجه کرد :

مفهوم کارایی و اثر بخشی در بودجه :

شاخصی که عملکرد سازمان را در قیاس با استانداردها و معیارهای از پیش تعیین شده نشان می دهد، در حالی که اثر بخشی درجه توفیق سازمان را در انجام مأموریت به نحو مطلوب و در راستای اهداف موسسه ، ارزیابی می کند . امکان تجزیه و تحلیل های فوق زمانی فراهم می شود که موسسه دارای يك سیستم مناسب بهای تمام شده بوده و اقلام درآمد و هزینه نه تنها براساس مراکز مسئولیت بلکه براساس فعالیتهای فرعی این مراکز جمع آوری، ثبت و گزارش شود .

مراحل اساسی در تهیه بودجه بر مبنای صفر :

- ۱) شناسایی و تعریف هر يك از فعالیتهای سازمان در يك " مجموعه تصمیم گیری "
- ۲) تجزیه و تحلیل، ارزیابی و رتبه بندی این " مجموعه ها " و تعیین اولویت آنها براساس تحلیل هزینه و فایده
- ۳) تخصیص منابع با توجه به رتبه بندی و اولویت هر يك از مجموعه ها

تصمیم در ساخت یا خرید :

تصمیم در مورد اینکه کالایی را در داخل موسسه ساخت یا آن را از تولید کنندگان دیگر خریداری کرد به عوامل کیفی و کمی بستگی دارد. عوامل کیفی شامل اطمینان از مرغوبیت کالای تولیدی و همچنین حفظ روابط بلند مدت تجاری با تامین کنندگان کالای مصرفی موسسه است. اما عوامل کمی عمدتاً به بهای تمام شده کالای مورد نظر مربوط می شود.

نقطه سر به سر :

بعضی از اقلام بهای تمام شده با افزایش یا کاهش حجم تولید رابطه داشته و متناسب با آن تغییر می کند، این اقلام را هزینه های متغیر می نامند (مانند هزینه مواد اولیه) ﴿ برخی دیگر از اقلام که در مقابل تغییرات سطح فعالیت، ثابت هستند هزینه های ثابت می نامند (مانند هزینه اجاره کارگاه)﴾

نقطه سر به سر، سطحی از تولید و فروش است که در آن درآمد حاصل از تولید و فروش مساوی هزینه های ثابت و متغیر موسسه است یعنی در این سطح از فعالیت جمع هزینه ها با جمع درآمد مساوی بوده و واحد تجاری سود و زیانی ندارد .

هزینه های ثابت – هزینه های متغیر – سطح تولید

حسابداری بهای تمام شده:

چه چیزی را به چه قیمتی به دست آورده ایم؟ پاسخ این سوالات در حسابداری به وسیله تکنیکها و روشهایی داده می شود که به آن حسابداری بهای تمام شده یا حسابداری صنعتی می گویند .

شناخت و طبقه بندی صحیح هزینه ها، تعیین محل وقوع آنها و تخصیص درستشان به انواع فعالیتهای سازمان و نهایتاً تجزیه و تحلیل نتایج بدست آمده را می توان به عنوان هدف اصلی سیستم بهای تمام شده ( صنعتی ) نامید.

-قبول یا عدم قبول سفارش مشتریان

-تعیین قیمت فروش محصولات

-تولید یا عدم تولید يك محصول خاص

-افزایش یا کاهش حجم تولید محصولات

-ایجاد يك خط تولید جدید و یا توسعه واحد صنعتی

-حذف و یا ایجاد تغییر در خط تولید موجود

-تغییر در کیفیت محصولات و یا تغییر در فرآیند تولید

تصمیم گیری در مورد هر يك از موارد فوق و دهها مورد دیگر از این قبیل، بدون داشتن يك سیستم مناسب حسابداری بهای تمام شده، اگر غیر ممکن نباشد، بدون شك خالی از اشکال نخواهد بود. محاسبه بهای تمام شده در بدو امر کاری ساده به نظر می رسد. چرا در هر موسسه تولیدی، حداقل برای محاسبه سود و زیان سال، ناچارند که هزینه ها را ثبت و در مقابل درآمدها قرار دهند. حال کافی است که مشخص شود در طی سال چه محصولاتی و با چه کمیتی تولید شده است که با تخصیص این هزینه ها به تولیدات، قیمت تمام شده هر محصول بدست خواهد آمد. آنچه که گفتیم، اساس کار حسابداری بهای تمام شده است ولی انجام این کار به مراتب از گفتن آن مشکل تر است !!

در سازمانهای دولتی انجام حسابداری بهای تمام شده بمراتب پیچیده تر است چون ما بایستی به سوالات مشکلی پاسخ دهیم از جمله:

- آیا تاثیر تمام سرمایه گذاریهای سنوات گذشته در اقلام سرمایه ای و منابع انسانی سازمان در تعیین بهای تمام شده کالا یا خدمت سالجاری لحاظ شده است؟

- آیا میزان استهلاك اقلام سرمایه ای و منابع انسانی فوق الذکر در محاسبات ما منظور شده است؟

- آیا تاثیر سرمایه گذاری سالجاری در اقلام سرمایه ای و تکنولوژی و منابع انسانی در بهای تمام شده کالاهای و خدمات سالهای آتی بتفکیک مشخص شده است؟

- آیا سازمانهای دولتی رقابتي در بازار برای تولید خدمات و کالاهای مشابه دارند که بتوان از بهای تمام شده کالا یا خدمات آنها بعنوان مقیاس استفاده کرد؟

- آیا بخش خصوصی تمایلی به سرمایه گذاری در تولید کالا یا خدماتی که توسط سازمانهای دولتی انجام می شود دارند؟

- آیا دلایل پاسخ مثبت یا منفی بخش خصوصی به سوال فوق بررسی و مشخص شده است یا خیر؟

پاسخ به سوالات فوق و دهها سوال دیگر علاوه بر سوالات مشترك با بخش خصوصی در زمینه تعیین بهای تمام شده باعث پیچیده تر بودن این موضوع در سازمانهای دولتی شده است که پاسخ به آنها مستلزم هزاران نفر ساعت کار بی وقفه و مستمر کارشناسان خبره دارد .

روشهای طبقه بندی هزینه ها :

الف: طبقه بندی هزینه ها به تفکیک عوامل اصلی بهای تمام شده  
مؤسسات تولیدی در جریان عملیات خود، مواد اولیه را با کمک تکنولوژی و کار نیروی انسانی به محصول تبدیل می کنند . پس عوامل تشکیل دهنده بهای تمام شده محصولات يك موسسه تولیدی را می توان در سه بخش کلی هزینه مواد، هزینه کار و هزینه سربار طبقه بندی کرد .

ب: طبقه بندی هزینه ها به مستقیم و غیر مستقیم :

هزینه های مستقیم هزینه های هستند که بتوان آنها را به سهولت به واحد محصول تخصیص داد مثل هزینه مواد اولیه، هزینه پرسنلی که مستقیماً با مواد و ماشین آلات سازنده محصولات کار می کنند و بقیه هزینه ها غیر مستقیم تلقی می شوند یعنی هزینه های مواد اولیه و پرسنلی که در تعریف فوق به صورت مستقیم تلقی نمی شوند .

ج: طبقه بندی هزینه های متغیر و ثابت

د: طبقه بندی هزینه ها با توجه به وقایع سازمانی : هزینه های تولیدی - خدماتی - اداری - فروش  
ه : طبقه بندی هزینه ها به روش ترکیبی: در سطح حسابهای کل از يك روش و در سطح حسابهای معین از دیگر روشهای طبقه بندی هزینه ها استفاده کرد .

مراکز هزینه :

عملیات ساخت محصول در يك موسسه تولیدی ممکن است توسط قسمتهای مختلفی صورت گیرد در این حالت هر قسمت، مسئولیت بخشی از فرآیند تولید را بعهده داشته و محصول با عبور از این قسمتها بتدریج تکمیل شده و نهایتاً بصورت محصول آماده برای فروش در می آید. بمنظور کنترل هزینه های تولید و محاسبه بهای تمام شده محصولات به شکلی که بتوان مشخص کرد که هر يك از قسمتهای تولید چه مبلغی از عوامل تشکیل دهنده بهای تمام شده را به خود اختصاص داده اند، می بایست این قسمتها به دقت شناسایی شوند. در حسابداری صنعتی هر يك از این قسمتها را مرکز هزینه می نامند. تعیین مراکز هزینه باید بنحوی صورت گیرد که تخصیص هزینه ها به آنها امکان پذیر بوده و حوزه مسئولیت سرپرستان این مراکز مشخص باشد. در حسابداری بهای تمام شده اصطلاح مرکز هزینه به هر يك از واحدها و قسمتها اعم از تولیدی، پشتیبانی، اداری و فروش اطلاق می شود. مراکز پشتیبانی، خدماتی - سرویس دهنده مانند مراکز تهیه آب و برق و گاز، تعمیرگاهها و انبارها. این مراکز با خدمت خود عملیات تولید را تسهیل می کنند و بدون وجود آنها اصولاً عمل تولید امکان نخواهد داشت .

انواع هزینه ها در هر يك از مراکز هزینه :



اولین گام در جهت محاسبه بهای تمام شده محصولات، جمع آوری هزینه های انجام شده در هر يك از مراکز هزینه است .

الف : هزینه مواد اولیه : هر ماده ای که در تولید محصول نقش مستقیم داشته و قسمتی از محصول نهایی را تشکیل دهد، ماده اولیه نام دارد. برخی مواد را در فرآیند تولید نقش کمکی و تسهیل کنندگی را دارند نمی توان بعنوان مواد اولیه طبقه بندی کرد بلکه آنها سایر هزینه های تولید محسوب می شوند .

ب : هزینه کار: مثل هزینه های حقوق و دستمزد نیروی انسانی بکار گرفته شده که می تواند بصورت هزینه کار واقعی " لیست حقوق " و هزینه کار جذب شده باشد .

ج : هزینه سربار : مثل هزینه استهلاك - سوخت - تعمیرات ماشین آلات - هزینه مواد و کار غیر مستقیم و بطور کلی هزینه های مراکز خدماتی که مجموعاً هزینه های سربار یا بالاسری می نامند.

#### شفافیت بودجه ای و نقش حسابداری دولتی

در گزارشگری مالی بخش دولتی، بودجه نقشی اساسی دارد و گزارش عملکرد بودجه با هدف پاسخگویی دولتها تهیه می شود. شفافیت برای این گزارش يك ویژگی کیفی است .یعنی اطلاعات به گونه ای ارائه شود که بتوان با مشاهده آن به عملکرد واقعی دولت پی برد و فعالیتهای مختلف دولت را ارزیابی کرد. میزان پاسخگویی از دیرباز تحت تاثیر فشار برای پاسخ خواهی بوده است. هر اندازه ملت، مجلس، مطبوعات و مجامع حرفه ای پاسخ دهی بهتری را خواهان باشند، دولت نیز در ارائه مطلوبتر اطلاعات و در نتیجه شفاف سازی فعالیتهایش کوشا تر خواهد بود .امروزه جهانی سازی و تأثیری که کشورها از وضعیت مالی برون مرزی خود می گیرند مجامع بین المللی را نیز به گروه پاسخ -خواهان اضافه کرده است. سازمانهای بین المللی با اعمال سیاستهای تنبیهی و تشویقی (به خصوص در اعطای وامها) می کوشند دولتها را موظف به ارائه اطلاعات درست و دقیق از فعالیتهای مالی شان سازند. در این زمینه بیشترین تاکید روی پیروی از الگوهای هماهنگ بین المللی گزارشگری مالی دولت وجود دارد. پیاده کردن این الگوها نیز به نوبه خود وابستگی کامل به وضعیت حسابداری دولتی هر کشور به عنوان سیستم اطلاعات حسابداری دولت دارد. مشکلاتی که در ایران برای شفافیت بودجه ای مطرح می شود همان مشکلاتی است که سالها سیستم حسابداری دولتی با آن دست به گریبان بوده است، یعنی کمبود نیروهای متخصص مالی، نبود انگیزه ملی برای پاسخ خواهی و متقابلاً فرهنگ پاسخگویی مسخولان، قوانین ناکارآمد و نداشتن

استانداردهای حسابداری دولتی. در این مقاله کوشش شده است سیستمهای هماهنگ بین المللی معرفی و فواید و کاربردهای آنها تشریح شود. مقدمه در زمانهای دور بودجه منحصر به دخل و خرج دربار می شد. به عبارت دیگر درآمدهای يك کشور، درآمد پادشاه و هزینه های آن هزینه پادشاه محسوب می شد و خودکامگان نیز هیچ لزومی برای پاسخدهی در مورد دخل و خرج کشور نمی دیدند. اولین نشانه های پاسخخواهی با شورش اشراف انگلستان علیه پادشاه و صدور منشور کبیر (مگنا کارتا) ظاهر شد. مطابق این منشور پادشاه نمی توانست بدون مشورت با اشراف، مالیاتی وضع کند و در مورد چگونگی هزینه شدن مالیاتها نیز ملزم به پاسخگویی می شد. پاسخگویی یا حسابدهی به معنی پاسخگو بودن يك کارمند، نماینده یا هرکس دیگر در باره وظیفه ای که به وی واگذار شده یا کاری که انجام داده است می باشد. ایفای این مسئولیت با استناد به مدرک یا مدارکی است که شناسایی فرد انجام دهنده کار را امکانپذیر می کند. میزان مسئولیت براساس وجه نقد، آحاد اموال یا هر معیار از پیش تعیین شده دیگری اندازه گیری می شود. برای دولت مدرک یادشده در بالا، سند بودجه است. وظیفه واگذار شده، اجرای بودجه مصوب مجلس است و پاسخدهی در مورد آن با ارائه گزارش عملکرد سالانه بودجه محقق می شود. سابقه پاسخخواهی و متقابلاً بودجه در ایران به زمان مشروطیت برمی گردد. اولین بودجه تاریخ ایران در زمان وزارت صنیع الدوله (۱۲۸۹ خورشیدی) در دوره دوم قانونگذاری تهیه و تقدیم مجلس شد. البته سرنوشت اولین بودجه نویس ایران این بود که پیش از تقدیم بودجه به مجلس ترور شود (شاید به جرم پاسخخواهی). منظور از شفافیت بودجه کیفیت اطلاعات بودجه ای و قابلیت آن در پاسخگویی بهتر به مردم است. براساس یکی از تعریفها، شفافیت بودجه ای یعنی: «اطلاعات ارائه شده در رابطه با گزارشهای مالی و عملیاتی بودجه به مجلس و مردم، باید کیفیت اجرا و عملکرد دولت را آشکار نماید.» شفافیت بودجه ای پاسخگویی را تقویت می کند و ریسک سیاسی متناظر با اصرار بر سیاستهای خلاف منافع ملی را افزایش می دهد و بدین ترتیب بر میزان اعتبار بودجه می افزاید. همچنین حمایت عمومی از سیاستهای کلان اقتصادی را باعث می شود. در نقطه مقابل، مدیریت غیرشفاف بودجه ممکن است به بی ثباتی ناکارایی یا تشدید نابرابری منجر شود. در دهکده جهانی، بحران بودجه در يك کشور ممکن است به صورت بالقوه به کشورهای دیگر سرایت کند، به همین دلیل موضوع یادشده اهمیت بین المللی یافته است به طوری که کمیته موقت هیئت رئیسه صندوق بین المللی پول ﴿ در پنجمین نشست خود در ۱۶ آوریل ۱۹۹۸ ضوابط لازم الاجرا برای شفافیت بودجه ای را تصویب و اعلام کرد . ارتباط حسابداری، بودجه و پاسخگویی حلقه ارتباطی حسابداری و بودجه، حسابداری دولتی است. حسابداران، استانداردهای

حسابداری دولتی را برای ارائه خدمات به بودجه و امور مالی دولت تدوین کرده اند. در حال حاضر بودجه در مراحل مختلف تنظیم، تصویب، اجرا و نظارت وابستگی کامل به اطلاعات سیستم حسابداری دولتی دارد، به گونه ای که می توان حسابداری دولتی را حسابداری بودجه ای نامید. استاندارد کنترل بودجه ای در حسابداری دولتی، حسابداران را موظف می کند سیستم اطلاعات مالی دولت را به گونه ای مستقر کنند که اعمال نظارت بر درآمدها و هزینه های دولت (بودجه) فراهم شود. چارچوب نظری حسابداری را می توان براساس تصمیمگیری یا پاسخگویی تشریح کرد. در چارچوب مبتنی بر تصمیمگیری هدف حسابداری فراهم کردن اطلاعات مفید جهت تصمیمهای اقتصادی است یعنی استفاده کنندگان از اطلاعات، شامل سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و دیگران، با استفاده از صورتهای مالی بتوانند تصمیمهای صحیح در جهت پیشینه ساختن منافع خود بگیرند. در چارچوب نظری مبتنی بر پاسخگویی، هدف حسابداری ایجاد سیستم مناسب جریان اطلاعات بین حسابداده و حسابخواه است، به صورتی که منافع طرفین تامین شود. امروزه در زمینه حسابداری دولتی و غیرانتفاعی، چارچوب پاسخگویی است که چیرگی کامل دارد و می توان گفت: "حسابداری دولتی ابزار پاسخگویی دولت به ملت است." و اگر در استانداردهای حسابداری دولتی دقت کنیم این مسئله آشکارا مشخص است. اهمیت نقش مسئولیت پاسخگویی عمومی در بیانیه مفهومی شماره ۱ ﴿ ۱ ﴾ هیئت استانداردهای حسابداری دولتی امریکا ﴿ ۲ ﴾ از بندهای تفصیلی بیانیه مذکور به شرح زیر استخراج می شود: "مسئولیت پاسخگویی سنگبنای کلیه گزارشهای مالی دولت است و مفهوم پاسخگویی در کلیه مفاد این بیانیه مورد استفاده قرار گرفته است. مسئولیت پاسخگویی، دولت را ملزم می کند در مورد اعمالی که انجام می دهد به شهروندان توضیح دهد و براین عقیده استوار است که شهروندان حق دارند بدانند و حق دارند بخواهند که حقایق به صورت علنی و به طریق مطمئن به دست آنها و نمایندگان قانونی آنها برسد . گزارشگری مالی نقش عمدهای در ادای وظیفه پاسخگویی در يك جامعه آزاد ایفا می کند." شرایط لازم برای تحقق حداقل استاندارد شفافیت بودجه - ایسازمانهای بین المللی مانند صندوق بین المللی پول، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی ﴿ ۳ ﴾، بانک جهانی، برنامه توسعه سازمان ملل ﴿ ۴ ﴾ و بانکهای توسعه منطقه ای بر شفافیت مالی تاکید دارند. این سازمانها کنجکاوند که بدانند کمکهای اقتصادی و فنی آنها حتماً در جای صحیح به کار رود و به وسیله افراد صلاحیتدار اداره و سیاستگذاری شود. به همین دلیل نسبت به تدوین شرایط شفافیت بودجه ای اقدام کرده اند. استاندارد زیر توسط صندوق بین المللی پول ارائه شده است: "بخش دولت باید در قالب نظام حسابهای ملی ۸ یا در قالب

ضوابط صندوق بین‌المللی پول در مورد آمارهای مالی دولت ۹ مشخص شود و تحت همین سیستمها به گزارشگری مالی بپردازد. "سیستم حسابهای ملیسیستم حسابهای ملی از يك مجموعه منسجم، سازگار و یکپارچه حسابها، ترازنامه ها و جدولهای مبتنی بر تعریفها و مفهوما، طبقه بندیها و قواعد حسابداری پذیرفته شده در سطح بین‌المللی تشکیل شده است. در این سیستم، چارچوب حسابداری جامعی طراحی شده که در آن داده های اقتصادی در قالبی تنظیم می شود که برای برنامهریزیها، سیاستگذاریها، تجزیه و تحلیلها و تصمیمگیریهای اقتصادی مورد استفاده قرار می گیرد. حسابهای پیشبینی شده در سیستم به‌نوبه خود مجموعه وسیعی از اطلاعات تفصیلی و سازمان یافته را درباره عملکرد اقتصادی کشور ارائه می دهد. این حسابها اطلاعات جامع و مفصلی از فعالیتهای مختلف اقتصادی انجام شده در کل اقتصاد کشور و مبادلات صورت گرفته بین بنگاههای اقتصادی در بازار یا محل دیگر را فراهم می‌کند. حسابهای ملی برای يك دوره زمانی معین تنظیم می شود و بنابراین عملکرد اقتصاد يك کشور از طریق دادههای حاصل از آن به تصویر کشیده شده و مورد تجزیه و تحلیل و ارزیابی قرار می گیرد. در فرایند تهیه و تنظیم حسابهای ملی افزون بر ارائه تصویر روشن از عملکرد فعالیتهای اقتصادی، اطلاعاتی در زمینه ثروت و داراییهای متعلق به اقتصاد کشور در دوره زمانی مربوط فراهم می شود. همچنین اطلاعات حاصل از آن ارتباط بین اقتصاد کشور با دنیای خارج را نشان می‌دهد. سیستم حسابهای ملی برمحور يك سلسله حسابهای متوالی و مرتبط با یکدیگر تنظیم می‌شود، به طوری که داده های ثبت شده در آنها را داده های مربوط به جریانها و موجودیها تشکیل می دهند. متغیرهای جریانی اطلاعات مربوط به انواع مختلف فعالیتهای اقتصادی انجام شده در طول دوره معینی از زمان را بیان می کنند و متغیرهای موجودی ارزش موجودی داراییها و بدهیها را در مقطعی از زمان یعنی آغاز و پایان دوره در قالب ترازنامه ها نشان می دهند. هر يك از حسابها به نوع خاصی از فعالیتهای اقتصادی نظیر تولید، ایجاد درآمد، توزیع درآمد، توزیع مجدد درآمد و مصرف درآمد مربوط می شود. دادههای اقتصادی مربوط به هر يك از حسابها به صورت منابع و مصارف در آنها ثبت می شود و هر حساب به وسیله يك عنصر ترازکننده حاصل از مابه‌التفاوت منابع و مصارف، تراز می گردد. این عنصر از يك حساب به حساب دیگر منتقل می شود و از نظر اقتصادی دارای اهمیت زیادی است نظیر ارزش افزوده، درآمد قابل تصرف، پس‌انداز و... از طرف دیگر بین حسابها و ترازنامه نیز ارتباط قوی وجود دارد. تهیه حسابهای ملی از سال ۱۳۷۳ در برنامه کار مرکز آمار ایران قرار گرفته و فعالانه پیگیری می‌شود .

سیستم آمارهای مالی دولتمهمترین تغییر و تحول حسابداری دولتی ایران در سالهای اخیر که میتواند زمینه ای برای

تحقیقات باشد، بحث اعمال سیستم آمارهای مالی دولت است. نظام یادشده می تواند هدفهایی را که در حسابداری دولتی کشور دنبال میشود برآورده سازد و مراجع بین المللی را نیز در مورد صحت و کارایی فعالیتهای اقتصادی و بودجهای دولت متقاعد کند. افزون بر این باعث پشتیبانی تحلیلهای مالی و بالابردن ارزش تجزیه و تحلیل پذیری گزارشهای مالی دولتی می شود. همچنین می تواند شرایط لازم برای حداقل استاندارد شفافیت بودجه ای صندوق بین المللی پول را ایجاد کند. در زمینه ارزیابی عملکردها، سیستم آمارهای ملی دولت، آمارهایی ارائه می-کند که سیاستگذاران و تحلیلگران را قادر می سازد تا پیشرفتهای ایجاد شده در فعالیتهای موقعیت مالی و وضعیت نقدینگی بخش دولت را در قالب روشی پایدار و نظاممند مطالعه کنند. چارچوب تحلیلی آمارهای مالی دولت، میتواند برای تجزیه و تحلیل فعالیتهای سطح مشخصی از دولت و دادوستدهای بین سطوح دولتی و همچنین کل بخش عمومی مورد استفاده قرار گیرد. " مفاهیم، طبقه بندیها و تعاریف پایه ای مورد استفاده در سیستم آمارهای مالی دولت، صرفنظر از شرایط کاربرد آن به اصول اقتصادی و استدلالهایی بستگی دارد که از نظر جهانی معتبر است. بنابراین این سیستم برای اقتصاد کلیه کشورها کاربرد پیدا می کند. کاربرد عمومی این سیستم توسط کشورهای مختلف باعث ایجاد قابلیت مقایسه بین اقتصاد کشورها شده و استفاده از تجربیات اقتصادی کشورهای دارای شرایط مشابه را تسهیل می کند. در این سیستم اقلام آماری به گونه ای انتخاب شده است که از يك طرف بررسی و تحلیل مالی و اقتصادی جهت تصمیمگیریها فراهم شود و از طرف دیگر این اقلام حالت ترازکننده داشته باشد و دريك نظام حسابداری دو طرفه گنجانده شود. " استقرار سیستم آمارهای مالی دولت در ایران، با صدور حکم قانونی در تبصره ۴۸ قانون بودجه سال ۱۳۸۰ مبنی بر اصلاح ساختار نظام بودجه ریزی کشور توسط سازمان مدیریت و برنامه ریزی شروع شد. سازمان مدیریت و برنامه ریزی نحوه طبقه بندی اقلام بودجه ای کشور را در لایحه بودجه سال ۱۳۸۱ -البته به صورت ناقص- بر مبنای نظام یادشده تغییر داد. به رغم اهمیت این تغییر تاکنون متون تخصصی اندکی در این زمینه موجود است و زمینه های پژوهشی زیادی در مورد چگونگی این نظام، منافع مترتب بر استقرار آن، امکان سنجی اجرای آن در سیستم مالی دولتی کشور و موانعی که در استقرار آن می تواند باعث به تعویق افتادن یا عدم اجرای صحیح آن شود، وجود دارد. صورتهای مالی اساسی در سیستم آمارهای مالی دولت گزارشهای مالی مورد نیاز جهت هدفهای سیستم یادشده باید به گونه ای باشد که تجزیه و تحلیل مالی و اقتصادی را امکانپذیر کند. به عبارت دیگر شاخصهای مالی مختلف برای بررسی و مقایسه عملکرد دستگاهها و دولتها فراهم آورد. بدیهی است گزارشهای سنتی حسابداری

دولتی براساس گروه حسابهای مستقل نمی تواند چنین زمینه ای را ایجاد کند. به همین دلیل سیستم آمارهای مالی دولت تمایل به استفاده از گزارشهایی شبیه به صورتهای مالی حسابداری انتفاعی دارد تا بتواند شاخصهای مورد نظر خود را که از آنها به عنوان معیارهای تحلیلی یاد می کند، به دست آورد.

صورتهای مالی اساسی در سیستم آمارهای مالی دولت عبارتند از:

صورت وضعیت عملیات دولت،

صورت وضعیت سایر جریانهای اقتصادی،

ترازنامه،

صورت وضعیت منابع و مصارف وجوه نقد.

سه صورت وضعیت اول در تلفیق با یکدیگر نشاندهنده کلیه تغییرات در انباشتها (دارایی و بدهیها) ناشی از جریانها (رویدادهای مالی) هستند. صورت وضعیت چهارم ورودی و خروجیهای نقدی را با استفاده از طبقه بندی مشابه صورت وضعیت عملیات دولت ثبت می کند. تغییر نظام بودجه ریزی در ایران در جهت استقرار سیستم آمارهای مالی دولت طبقه بندیهای بودجه ای از بودجه سال ۸۱ به بعد تغییرات اساسی پیدا کرد. به گونه ای که مفاهیم اساسی بودجه ریزی مانند درآمد و هزینه متفاوت از مفهوم آن در بودجه سالهای گذشته شد. درآمد در بودجه ۸۱ برخلاف سالهای گذشته که شامل وجوه حاصل از فروش و واگذاری داراییها و سرمایه ها از قبیل نفت و گاز و معادن می شد در این سال صرفاً شامل "آن دسته از دادوستدهای بخش دولتی بود که ارزش خالص را افزایش می داد" و وجوه حاصل از فروش داراییها و سرمایه تحت عنوان واگذاری داراییهای سرمایه ای طبقه بندی شده بود. مفهوم هزینه هم که در گذشته به انواع پرداختهایی اطلاق می گردید که به طور قطعی در وجه نینفع در ازای تعهد یا تحت عنوان کمک، انجام می شد، در حال حاضر "آن دسته از دادوستدهای بخش دولتی است که ارزش خالص را کاهش می دهد" در نتیجه پرداختهای بابت خرید و ساخت دارایی ثابت و موجودی انبار به جای هزینه تحت عنوان تملك دارایی سرمایه ای منظور می شود.