

"بنام خداوند بخشنده و مهربان"

سازمان مدیریت و برنامه ریزی خوزستان

مدیریت آموزش و پژوهش های توسعه و آینده نگری

عنوان دوره: حسابداری دولتی اعتبارات هزینه ای

مدرس دوره: پیمان اسکندری راد

مقدمه:

در این دوره آموزشی که با عنوان "حسابداری دولتی اعتبارات هزینه ای" ارائه می شود، سعی بر آن است تا با استفاده از مفاهیم و مطالب کاربردی حسابداری دولتی، بودجه دولتی، قانون محاسبات عمومی کشور و مطالب حاصل از تجربه، نکاتی هر چند اندک، ولی قابل استفاده برای کارکنان حوزه مالیه عمومی ارائه گردد.

لازم به ذکر است مطالب ارائه شده قطره ای است از دریای بیکران مورد نیاز همکاران عزیز حوزه مالی و سایر افراد مرتبط و صاحب علاقه. همچنین فایل "حسابداری تعهدی-نسخه ۱۳۹۹ و طبقه بندی اقتصادی هزینه ها" جهت مطالعات تکمیلی و استفاده همکاران در فعالیتهای مالی و وظایف قانونی محوله به حضورتان ارائه گردیده است، لکن صرفاً مطالعه فایل "حسابداری دولتی-اعتبارات هزینه ای برای آزمون کافی می باشد.

مفاهیم واصطلاحات مالی:

حسابداری دولتی (Governmental Accounting) :

کلیه عملیات مربوط به تجزیه و تحلیل ، ثبت ، طبقه بندی ، تلخیص ، گزارش دهی و تفسیر فعالیتها و اقدامات مالی سازمانهای دولتی که بارعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و اصول متداول حسابداری دولتی انجام میشود . حسابداری دولتی شامل تمام عملیات وصول و پرداخت منابع مالی دولت ، نگهداری حسابهای سازمانهای دولتی و تهیه گزارشهای مالی مربوطه را شامل می شود.

طبق قانون اساسی وظایف مربوط به امور اقتصادی، دفاعی، فرهنگی، اجتماعی و سیاسی کشور بر عهده دولت می باشد و دولت جهت اداره امور کشور اقدام به تشکیل سازمان های دولتی نموده تا از طریق آن وظایف و مسئولیت های فوق رابه مرحله اجرا درآورد. سازمان های دولتی واحدهای سازمانی و تشکیلات مشخصی هستند که قسمتی از وظایف و مسئولیت های دولت را طبق برنامه های مصوب انجام دهند .

انواع فعالیت های دولت

فعالیت های دولت به دو دسته ذیل تقسیم می گردد :

۱- فعالیت های انتفاعی

۲- فعالیت های غیر انتفاعی

فعالیت های انتفاعی :

فعالیت هایی هستند که دولت قصد کسب سود را در سرلوحه خود نداشته است ولی در کنار ارائه خدمت سودی هم عاید دولت می گردد .

فعالیت های غیر انتفاعی

فعالیت هایی هستند که هدف صرفا ارائه خدمت بوده و در جهت اهداف و وظایف اصلی هر سازمان دولتی که عمده خدمات آن ها آموزش ، بهداشت ، امنیت و اقتصاد می باشد.

انواع سازمان های عمومی :

۱-وزارتخانه ها.

۲-موسسات دولتی.

۳-شرکت های دولتی.

۴-نهاد های عمومی غیر دولتی.

بند یک الی سه ،واحدهای عمومی دولتی و بند چهار عمومی غیر دولتی می باشند و بدلیل استفاده از بودجه دولت حسب مورد تحت نظارت و مشمول مقررات دولتی خاص خود می باشند.

(۱) وزارتخانه : واحدهای مشخصی است که باید به موجب قانون تاسیس شود ودر قانون تشکیل آن عنوان وزارتخانه ذکر شود : مانند وزارتخانه امور اقتصادی و دارایی ، وزارت کشور و وزارت مسکن و شهرسازی و دارای فعالیت غیر انتفاعی می باشد .

(۲) موسسات دولتی : واحدسازمانی مشخصی است که به موجب قانون ایجاد و زیر نظر یکی از قوای سه گانه اداره می شود و عنوان وزارتخانه ندارد . مانند دیوان محاسبات که زیر نظر قوه مقننه فعالیت می کند و یا سازمان بازرسی کل کشور که زیر نظر قوه قضاییه فعالیت می کند . و یا سازمان حسابرسی که زیر نظر قوه مجریه فعالیت می کنند .

(۳) شرکت های دولتی : شرکت های دولتی واحد سازمانی مشخصی هستند که با اجازه قانون تشکیل شده باشد و بیش از پنجاه درصد از سرمایه انها متعلق به دولت باشد . مانند شرکت دخانیات.

(۴) نهادهای عمومی غیر دولتی : مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی از نظر این قانون واحدهای سازمانی مشخصی هستند که با اجازه قانون به منظور انجام وظایف وخدماتی که جنبه عمومی دارد، تشکیل شده و یا می شود.و بودجه خودرا حسب نیاز از دولت و قسمتی از آن را از سازمانهای بین المللی دریافت می نماید . مانند هلال احمر ، شهرداری ها، بنیاد شهید و

مقایسه حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی:

۱. تفاوت در صورتهای مالی: 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 دارائیهها و بدهیهها و حقوق صاحبان سهام را در یک تاریخ معین نشان می دهد، در حالیکه در حسابداری دولتی دارائیههای ثابت به محض خرید به حساب هزینه منظور می شوند(در مبانی حسابداری قبل از اجرای تعهدی) و انعکاس آنها در ترازنامه میسر نیست لذا این ترازنامه نمی تواند وضعیت مالی موسسه را در یک تاریخ معین 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 یک حساب مستقل محسوب و از نقطه نظر حسابداری مانند یک 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 دارائیههای ثابت: در حسابداری دولتی دارائیههای ثابت به محض خرید به حساب هزینه منظور می شوند(در مبانی حسابداری قبل از اجرای تعهدی) در حالیکه در حسابداری بازرگانی دارائیهها 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 مبانی 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 یک 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.

۶. اختلاف در ارجح بودن قانون نسبت به اصول پذیرفته شده حسابداری در حسابداری دولتی:

در حسابداری دولتی صورتهای مالی در درجه اول برای رفع نیازهای قانونی تهیه می شوند و رفع نیازهای اطلاعاتی و نظارتی در اولویتهای بعدی قرار دارند، به همین علت هر کجا که قانون با اصول پذیرفته شده حسابداری در تضاد باشد، قانون را باید اجرا نمود، ولی در حسابداری انتفاعی به علت اینکه صورتهای مالی در درجه اول برای رفع نیازهای اطلاعاتی و نظارتی تهیه میشوند و رفع نیازهای قانونی در اولویتهای بعدی قرار دارند، لذا اصول پذیرفته شده حسابداری نسبت به قانون ارجحیت دارد و همواره باید اصول پذیرفته شده حسابداری را اجرا نمود.

انواع استفاده کنندگان از اطلاعات مالی دستگاههای دولتی:

الف) استفاده کنندگان داخلی - شامل مسئولین برنامه ریزی، وزیر یا رئیس موسسه دولتی، مدیران سطوح میانی و بازرسان و حسابرسان داخلی.

ب) استفاده کنندگان خارجی - شامل هیات دولت، نمایندگان مجلس، حسابرسان مستقل و مردم

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 مبانی 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.

حسابداری نقدی (Cash Accounting) :

حسابداری نقدی یک 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.

در حسابداری نقدی، درآمدها در سال مالی وصول وجوه نقد مربوط و هزینه ها در سال مالی پرداخت وجوه نقد مربوط به حساب منظور می شوند. در این مبنا دریافت یا ارائه کالا یا خدمت، در امر شناخت درآمدها و هزینه ها تاثیری ندارد، زیرا شرط اصلی برای ثبت درآمدها، وصول آنها و برای ثبت هزینه ها پرداخت آنها محسوب می شود. صورتهای مالی که با حسابداری نقدی تنظیم میشوند معمولاً فاقد حسابهای دریافتنی و پرداختنی می باشند.

هزینه**

بانک**

.....

بانک**

درآمد**

.....

حسابداری تعهدی (Accrual Accounting) :

در حسابداری تعهدی، درآمدها در سال انجام خدمات یا فروش کالاها به حساب منظور میشود (اگرچه وجوه نقد حاصل از فروش کالاها و خدمات مذکور در سالهای مالی قبل یا بعد از فروش دریافت شود) و هزینه ها در سال دریافت کالاها و خدمات و ایجاد تعهد به حساب منظور میگردد (اگرچه بهای کالاها و خدمات مزبور در سالهای مالی قبل یا بعد از خرید پرداخت شود). بعبارت دیگر در این مبنا، صرف نظر از انجام یا عدم انجام هرگونه دریافت و پرداخت، درآمدها در دوره تحقق و هزینه ها در دوره تحمل یا وقوع ثبت میگردند.

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 دریافتی**

درآمد**

بانک**

شهریه دریافتی**

۰۸

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 پرداختی**

.....
اسناد هزینه پرداختی**

بانک**

حسابداری نیمه تعهدی (Semi-Accrual Accounting) :

در حسابداری نیمه تعهدی که ترکیبی از دو مبنای نقدی و تعهدی است، برای ثبت درآمدها از مبنای نقدی و برای ثبت هزینه ها از مبنای تعهدی استفاده می شود. عبارت دیگر در مبنای نیمه تعهدی درآمدهایی که عملاً وصول و هزینه هایی که تعهد یا تحمل شده است در حسابهای هر دوره مالی ثبت می شوند .

بنابراین با رعایت اصل محافظه کاری در حسابداری توصیه شده است که در ثبت و شناسایی درآمدها از مبنای نقدی استفاده شود.

**** بانک**

**** درآمد**

.....

.....

**** هزینه**

**** بانک**

**** حسابهای پرداختی**

حسابداری تعهدی تعدیل شده (Adjusted Accrual Accounting) :

در حسابداری تعهدی تعدیل شده، شناخت و ثبت درآمدها در حسابها در دوره مالی انجام میشود که در آن دوره درآمد « آماده ، در دسترس و قابل اندازه گیری » است. منظور از آماده و در دسترس بودن درآمدها قابل وصول بودن آنها در دوره مالی جاری یا مدتی کوتاه بعد از پایان دوره جاری است، به ترتیبی که پرداخت بدهیها و تعهدات دوره جاری از محل درآمدهای مذکور میسر باشد. مفهوم « قابل اندازه گیری بودن درآمدها » آن است که مبلغ ریالی آنها را بتوان با دقت کافی جهت ثبت تعیین نمود. در این مبنا هزینه ها معمولاً در دوره وقوع یا تحمل یعنی دوره ای که تعهد و بدهی قابل پرداخت بابت هزینه ایجاد می شود، در حسابها منظور میگردند.

**** شهریه دریافتی**

**** درآمد**

**** بانک**

**** شهریه دریافتی**

حسابداری نقدی تعدیل شده (Adjusted Cash Accounting) :

در این مبنا، ثبت درآمدها در دوره دریافت وجوه نقد و ثبت هزینه ها در دوره پرداخت وجوه نقد بابت تعهدات ایجاد شده صورت میگیرد. بعبارت دیگر درآمدها زمان وصول و هزینه ها زمان پرداخت تعهدات ناشی از دریافت کالاها و خدمات، شناسایی و ثبت می شوند.

حساب مستقل (fund) :

حساب مستقل شامل تفکیک برنامه ها و فعالیتهایی که از محل درآمدهای خاصی تأمین مالی میشوند، میباشد و عبارت است از وجوه نقد یا سایر داراییها و منابع مالی که برای اجرای برنامه ها و عملیات معین یا جهت نیل به اهداف مشخص طبق قوانین و مقررات اختصاص داده شده است. هر حساب مستقل واحد حسابداری و مالی مستقلی را بوجود می آورد که خود شامل انواع حسابهای دائمی و موقت است.

سال مالی (Financial Year) :

سال مالی، یک سال هجری شمسی است که از اول فروردین ماه آغاز و به پایان اسفندماه ختم می شود (ماده ۶ قانون محاسبات عمومی کشور).

بودجه کل کشور (Budget) :

برنامه مالی دولت است که برای یکسال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاستها و به هدفهای قانونی می شود و از سه قسمت شامل بودجه عمومی دولت، بودجه شرکتهای دولتی و بانکها و بودجه مؤسساتی غیر از عناوین فوق تشکیل شده است (ماده ۱ قانون محاسبات عمومی کشور).

تفریغ بودجه (Settlement Of Budget) :

تفریغ از نظر لغوی فارغ ساختن است و تفریغ بودجه در اصطلاح مالی یعنی فراغت از بودجه و یا نتیجه اجرای بودجه است.

منابع مالی:

کلیه درآمد های عمومی دولت در طول سال مالی از طریق سازمانهای دولتی مربوطه وصول و به حساب های خزانه داری کل واریز می گردد و این منابع مالی بر اساس وصول درآمد ها و پیشرفت طرح ها و برنامه ها، برابر مقررات جهت انجام هزینه های جاری و عمومی به دستگاه های دولتی تخصیص می یابد.

وجوه عمومی (General Cash) :

وجوه عمومی عبارت است از نقدینه های مربوط به وزارتخانه ها و موسسات دولتی و شرکتهای دولتی و نهادهای و موسسات عمومی غیر دولتی و موسسات وابسته به سازمانهای مذکور که متعلق به حق افراد و موسسات خصوصی نیست و صرفنظر از نحوه و منشأ تحصیل آن منحصرأً برای مصارف عمومی بموجب قانون، قابل دخل و تصرف میباشد . (ماده ۱۳) قانون محاسبات عمومی کشور)

درآمد عمومی (General Revenue) :

عبارت است از درآمدهای وزارتخانه ها و موسسات دولتی و مالیات و سود سهام شرکتهای دولتی و درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت و سایر درآمدهائی که در قانون بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد عمومی منظور میشود. (ماده ۱۰ قانون محاسبات عمومی کشور)

وجه افتراق بین درآمد عمومی و وجوه عمومی:

درآمد عمومی همانطور که از نامش برمی آید شامل کلیه عایدات دولت حاصل از انحصارات و مالکیت و سایر درآمدهائیست که در قانون بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد عمومی درج گردیده اند ولی وجوه عمومی شامل نقدینه های مربوط به وزارتخانه ها و موسسات دولتی و شرکتهای دولتی و نهادهای و موسسات عمومی غیر دولتی و موسسات وابسته به سازمانهای مذکور که متعلق به حق افراد و موسسات خصوصی نیست و صرفنظر از نحوه و منشأ تحصیل آن منحصرأً برای مصارف عمومی بموجب قانون، قابل دخل و تصرف میباشد.

سایر منابع تأمین اعتبار (Other Financing Sources) :

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

درآمد اختصاصی (Especial Revenue) :

عبارت است از درآمدهائی که بموجب قانون برای مصرف یا مصارف خاص در بودجه کل کشور تحت عنوان درآمداختصاصی منظور میگردد و دولت موظف است حداکثر تا سه سال پس از تصویب این قانون بودجه اختصاصی را حذف نماید . (ماده ۱۴ قانون محاسبات عمومی کشور)

مازاد (Surplus) :

باتوجه به اینکه در سازمانهای دولتی سود و زیان از اهداف اصلی نمی باشد لذا در حسابداری دولتی و سازمانهای غیر تجاری در صورت تحساب درآمد و هزینه، مبلغ فزونی درآمد بر هزینه را *مازاد* و فزونی هزینه بر درآمد را *کسری* گویند.

دیون بلامحل :

دیون بلامحل عبارت است از بدهیهای قابل پرداخت سنوات گذشته که در بودجه مربوط اعتباری برای آنها منظور نشده و یازائد بر اعتبار مصوب و در هر دو صورت به یکی از طرق زیر بدون اختیار دستگاه ایجاد شده باشد.

الف - احکام قطعی صادره از طرف مراجع صالحه.

ب - انواع بدهی به وزارتخانه ها و موسسات دولتی و شرکتهای دولتی ناشی از خدمات انجام شده مانند حق اشتراک برق، آب، هزینه های مخابراتی، پست و هزینه های مشابه که خارج از اختیار دستگاه اجرائی ایجاد شده باشد.

ج - سایر بدهیهای که خارج از اختیار دستگاه ایجاد شده باشد. انواع دیون بلامانع موضوع این بند از طرف وزارت امور

اقتصادی و دارائی تعیین و اعلام خواهد شد. (ماده ۸) قانون محاسبات عمومی کشور)

ذیحساب - عامل خزانه (Treasury Officer):

مأموری است که بموجب حکم وزارت امور اقتصادی و دارائی از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت به منظور اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه ها و مؤسسات و شرکتهای دولتی و دستگاههای اجرائی محلی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دواتی به این سمت منصوب میشود و انجام سایر وظایف مشروحه زیر را بعهده خواهد داشت: (ماده ۳۱) قانون محاسبات عمومی کشور).

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

۲ - نظارت بر حفظ اسناد و دفاتر مالی.

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

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

معاون ذیحساب:

مأموریت است که با حکم وزارت امور اقتصادی و دارائی از بین کارکنان رسمی واجد صلاحیت به این سمت منصوب می شود.
(ماده (۳۲) قانون محاسبات عمومی کشور)

عامل ذیحساب:

مأموری است که با موافقت ذیحساب و به موجب حکم دستگاه اجرائی مربوط از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت در مواردی که بموجب آئیننامه اجرائی معین خواهد شد به این سمت منصوب و انجام قسمتی از وظایف و مسوولیت‌های موضوع ماده (۳۱) قانون محاسبات عمومی توسط ذیحساب به او و حول میشود. کار پردازان و واحدهای تدارکاتی و سایر مأموران و واحدهای دولتی مادامیکه به اقتضای ماهیت وظایف قانونی خود و یا مأموریت‌های محوله مجاز به دریافت تنخواه گردان پرداخت از ذیحساب میباشد از لحاظ مقررات مربوط به واریز تنخواه گردان دریافتی در حکم عامل ذیحساب محسوب میشود.

امین اموال: مأموری است که از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت و امانتدار با موافقت ذیحساب و بموجب حکم وزارتخانه یا مؤسسه ذیربط به این سمت منصوب و مسوولیت حراست و تحویل و تحول و تنظیم حسابهای اموال و اوراقی که در حکم وجه نقد است و کالاهای تحت ابوابجمعی، بعهده او واگذار میشود.

کار پرداز: مأموری است که از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت دستگاه ذیربط به این سمت منصوب و نسبت به خرید و تدارک کالاها و خدمات مورد نیاز طبق دستور مقامات مجاز با رعایت مقررات اقدام می نماید.

مراحل خرج (هزینه) در دستگاههای دولتی:

انجام مخارج و هزینه در نظام مالی دولت، تابع تشریفات و شرایطی است که اصطلاحاً مراحل خرج نامیده می شوند.
مراحل هزینه طبق مواد ۵۲ و ۵۳ قانون محاسبات عمومی به شرح زیر میباشد:

(۱) تشخیص: (برعهده مدیر دستگاه اجرایی می باشد)

تشخیص، عبارت است از تعیین و انتخاب کالا و خدمات و سایر پرداختهائی که تحصیل یا انجام آنها برای نیل به اجرای برنامه های دستگاههای اجرائی ضروری است.

(۲) تأمین اعتبار (Financing): (برعهده ذیحساب یا بالاترین مقام مالی دستگاه اجرایی می باشد)

عبارت است از اختصاص دادن تمام یا قسمتی از اعتبار مصوب برای هزینه معین .

۳) تعهد (Commitment) : (برعهده مدیر دستگاه اجرایی می باشد)

تعهد از نظر قانون محاسبات عمومی عبارت است از ایجاد دین بر ذمه دولت ناشی از :

الف - تحویل کالا یا انجام دادن خدمت.

ب - اجرای قراردادهائی که با رعایت مقررات منعقد شده باشد.

ج - احکام صادر شده از مراجع قانونی و ذیصلاح.

د - پیوستن به قراردادهای بین المللی و عضویت در سازمانها یا مراجع بین المللی با اجازه قانون.

۴) تسجیل (Authentication) : (برعهده مدیر دستگاه اجرایی می باشد)

تسجیل عبارت است از تعیین میزان بدهی قابل پرداخت به موجب اسناد و مدارک اثبات کننده بدهی .

۵) صدور حواله: (برعهده مدیر دستگاه اجرایی می باشد)

حواله اجازه ای است که کتباً وسیله مقامات مجاز وزارتخانه یا مؤسسه دولتی و یا شرکت دولتی و یا دستگاه اجرائی محلی و یا نهادهای عمومی غیر دولتی و یا سایر دستگاههای اجرائی برای تأدیه تعهدات و بدهیهای قابل پرداخت از محل اعتبارات مربوط عهده ذیحساب در وجه ذینفع صادر میشود.

۶) نظارت مالی: (برعهده ذیحساب می باشد)

برطبق ماده ۲۲ قانون محاسبات عمومی، در این مرحله ذیحساب در رابطه با تطبیق اسناد هزینه دریافتی باقوانین و مقررات

مالی به ممیزین زیر مجموعه خود دستور می دهد. در این جا ممکن است یکی از سه حالت زیر رخ دهد:

الف) ممکن است اسناد هزینه طبق قوانین و مقررات تنظیم شده باشد که در این صورت ذیحساب دستور صدور چک را صادر می نماید.

ب) اسناد هزینه دارای نواقص جزئی باشد، در این حالت اسناد به قسمتهای مربوطه جهت رفع نقص تحویل داده میشود و سپس بعد از رفع نقص اسناد هزینه مجدداً بررسی میشوند. چنانچه نواقص برطرف شده باشد ذیحساب دستور صدور چک را صادر میکند.

ج) اسناد هزینه بر خلاف قوانین و مقررات مالی تهیه و تنظیم شده باشد. در این حالت ذیحساب موارد خلاف را طبق قانون به رئیس دستگاه به صورت کتبی اعلام میکند، چنانچه رئیس دستگاه مایل به برطرف نمودن ایرادات اعلام شده از طرف ذیحساب نبوده و کتبا مسئولیت هزینه را برعهده بگیرد، ذیحساب مکلف است برطبق ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی

پرداخت را انجام دهد و موضوع رابه دیوان محاسبات عمومی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی گزارش کند و تا دستیابی به نتیجه نهایی موضوع را پیگیری کند.

(۷) پرداخت به ذینفع : طبق ماده ۲۳ قانون محاسبات عمومی، در این مرحله ابتدا چکهای صادر شده توسط ذیحساب امضا شده و برای امضای دوم به رئیس دستگاه اجرایی ارسال می شود. چک پس از امضای دوم به ذیحسابی برگردانده میشود و مبنای ثبت در دفاتر قرار گرفته، سپس به حساب ذینفع واریز می شود.

یادآوری: با آغاز پروژه خزانه داری الکترونیک طی سالهای ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ کلیه حسابهای بانکی دستگاههای اجرایی در استانها بسته شده و حسابهای الکترونیکی متناظر با آنها در بانک مرکزی افتتاح گردید. با این روند کلیه چکهای کاغذی نیز حذف شده و اسناد مالی علاوه بر ارسال و ارجاع و بررسی فیزیکی، بصورت الکترونیکی نیز در حوزه مالی طی مسیر نموده و نهایتاً با حواله الکترونیک (جایگزین چک) صادر و با تایید ذیحساب و مدیر دستگاه اجرایی، وجه بلافاصله به حساب ذینفع واریز می گردد.

یادآوری: امروزه علاوه بر پرداخت وجه نقد به ذینفع، از انواع اسناد خزانه اسلامی کوتاه مدت و میان مدت نیز برای پرداخت هزینه های دستگاههای اجرایی استفاده می شود که از بحث این دوره خارج است.

تفویض اختیار (Delegation Of Authority) :

اختیارات و مسئولیت تشخیص، انجام تعهد، تسجیل و حواله که به عهده وزیر یا رئیس مؤسسه می باشد، حسب مورد مستقیماً و بدون واسطه از طرف مقامات فوق به سایر مقامات دستگاه مربوطه کلاً یا بعضاً واگذار میگردد. به این اقدام تفویض اختیار گویند.

یادآوری: تفویض اختیار رافع مسئولیت تفویض کننده نمی باشد.

درخواست وجه:

سندی است که ذیحساب برای دریافت وجه بمنظور پرداخت حواله های صادر شده موضوع ماده (۲۱) این قانون و سایر پرداختهائی که بموجب قانون از محل وجوه متمرکز شده در خزانه مجاز می باشد حسب مورد از محل اعتبارات و یا وجوه مربوط عهده خزانه در مرکز و یا عهده نمایندگی خزانه در استان در وجه حساب بانکی پرداخت دستگاه اجرائی ذیربط صادر میکند.

تنخواه گردان حسابداری (Revolving Fund of Accounting) :

تنخواه گردان حسابداری عبارت است از وجهی که خزانه و یا نمایندگی خزانه در استان از محل اعتبارات مصوب برای انجام بعضی از هزینه های سال جاری و تعهدات قابل پرداخت سالهای قبل در اختیار ذیحساب قرار میدهد تا در قبال حواله های صادر شده واریز و با صدور درخواست وجه مجدداً دریافت گردد.

انواع پرداختها در دستگاههای دولتی به دو صورت زیر انجا میشود:

الف) پرداختهای قطعی:

پرداختهایی هستند که پس از طی مراحل خرج یا هزینه در ازای تحویل قطعی کالا یا ارائه خدمت پرداخت می شوند. این پرداختها در دفاتر تحت عنوان هزینه ثبت میشوند.

ب) پرداختهای غیر قطعی:

پرداختهایی هستند که بابت آنها مراحل هفت گانه خرج یا هزینه به طور کامل انجا نشده است، و معمولاً درازای تحویل غیر قطعی کالا یا ارائه خدمات و یا به علت ناقص بودن اسناد و مدارک پرداخت میشوند.

انواع پرداخت های غیر قطعی:

الف) تنخواه گردان پرداخت (Revolving Fund of Payment) : بر طبق ماده ۲۷ قانون محاسبات عمومی،

تنخواه گردان پرداخت عبارت است از وجهی که ذیحساب پس از تایید رئیس دستگاه و پس از تامین اعتبار و قبل از ایجاد تعهد در اختیار کارپرداز، واحد تدارکات و یا عامل ذیحساب قرار میدهد، تا به کمک آن خریدهای جزئی و ضروری سازمان را انجام داده و سپس نسبت به تسویه یا واریز آن اقدام کنند.

ب) پیش پرداخت (Prepayment) : بر طبق ماده ۲۸ قانون محاسبات عمومی، پیش پرداخت وجهی است که

ذیحساب پس از تایید رئیس دستگاه و پس از تامین اعتبار و قبل از ایجاد تعهد در قبال اخذ ضمانت نامه بر اساس قرارداد به پیمانکاران و یا طبق احکام صادره به کارکنان تحویل داده، تا آنها پس از انجام تعهدات نسبت به واریز یا تسویه آن اقدام نمایند.

ج (علی الحساب (On Account) : علی الحساب عبارت است از پرداختی که بمنظور ادای قسمتی از تعهد با رعایت مقررات صورت می گیرد.

طبق ماده ۲۱ قانون محاسبات عمومی، علی الحساب وجهی است که ذیحساب پس از تایید رئیس دستگاه اجرایی و پس از تامین اعتبار و پس از ایجاد تعهد به علت ناقص بودن اسناد و مدارک و یا به علت کمبود نقدینگی، پرداخت میکند. پرداخت فوق بعد از تامین اعتبار و بعد از ایجاد تعهدانجام می شود، لذا نیازی به اخذ ضمانت نامه ندارد.

تفاوت پیش پرداخت با علی الحساب:

برای پرداخت علی الحساب اخذ ضمانت نامه لازم نیست، چون کار، انجام شده است. ولی در پیش پرداخت ضمانت نامه لازم است، چون کار انجام نشده است. علی الحساب بعد از ایجاد تعهد ولی پیش پرداخت قبل از ایجاد تعهد پرداخت می شود.

پیش پرداخت سنواتی (Prepayment Prior years) :

پیش پرداختهایی که تا پایان هر سال مالی مستهلک نشود و در سال بعد در حساب جداگانه ای تحت عنوان فوق نگهداری می شود تا در سالی که به مرحله تعهد می رسد به حساب هزینه از محل اعتبارات سنواتی منظور گردد.

علی الحساب سنواتی (On Account - Prior years) : علی الحسابهایی که تا پایان سال مالی مورد عمل تسویه نشوند در حساب فوق منظور و به سال بعد انتقال می یابند.

*** مطالب مربوط به انواع تنفواه گردان و چگونگی استفاده از آن در "آیین نامه نحوه واگذاری انواع تنفواه گردان" درج گردیده است.**

هزینه (Expense) :

هزینه عبارت است از پرداختهایی که بطور قطعی به ذینفع در قبال تعهد یا تحت عنوان کمک یا عناوین مشابه با رعایت قوانین و مقررات مربوط صورت میگیرد.

هزینه های جاری (Revenue Expenditures) :

هزینه های جاری، دارای جنبه جاری، عادی و تکراری می باشند و در مقابل دریافت کالا و خدماتی انجام می شوند که برای عملیات و وظایف جاری سازمان دولتی و نگهداری اموال آن ضروری هستند. منابع و نتایج حاصل از این هزینه ها معمولاً فقط متوجه سال مالی جاری که در آن هزینه انجام می شود می باشد نه سالهای مالی بعد.

(طبقه بندی اقتصادی هزینه های جاری دولت با شرح و تفصیل، پیوست این فایل آموزشی می باشد.)

هزینه های سرمایه ای (Capital Expenditures) :

هزینه های سرمایه ای مخارجی هستند که انجام آنها موجب ایجاد یا افزایش اموال و داراییهای ثابت می شود. برای شناسایی و تفکیک مخارج جاری و سرمایه ای باید توجه شود مخارجی که دارای شرایط زیر باشند به حساب هزینه های جاری دوره منظور می شوند :

۱. جزئی باشد.

۲. منافع آتی زیادی نداشته باشد.

۳. سنجش معقولی از منافع آتی آنها امکان پذیر نباشد.

بنابراین مخارج با اهمیتی که دارای منافع آتی با اهمیت و قابل اندازه گیری باشند به عنوان مخارج سرمایه ای طبقه بندی می گردد.

* مطالب بیشتر در مورد پیش پرداخت و علی المساب را در "آیین نامه پیش پرداخت و علی المساب" مطالعه

فرمایید.

سپرده (Deposit) : سپرده از نظر قانون محاسبات عمومی کشور عبارت است از :

الف - وجوهی که طبق قوانین و مقررات بمنظور تأمین و یا جلوگیری از تضییع حقوق دولت دریافت میگردد و استرداد و یا ضبط آن تابع شرایط مقرر در قوانین و مقررات و قراردادهای مربوط است.

ب - وجوهی که بمنظور قرارها و یا احکام صادره از طرف مراجع قضائی از اشخاص حقیقی و یا حقوقی دریافت میگردد و بموجب قرارها و احکام مراجع مذکور کلاً یا بعضاً قابل استرداد میباشد.

ج - مجوهی که بر اساس مقررات قانونی توسط اشخاص نزد دستاگاههای دولتی به نفع اشخاص ثالث تودیع میگردد تا با رعایت مقررات مربوط به ذینفع پرداخت شود.

اعتبار (Appropriate) :

اعتبار عبارت از مبلغی است که برای مصرف یا مصارف معین به منظور نیل به اهداف و اجرای برنامه های دولت به تصویب مجلس شورای اسلامی می رسد .

تخصیص اعتبار (Allotment) :

عبارت است از تجویز استفاده از مبالغ معینی از اعتبارات مصوب سالانه در دوره های زمانی مشخص (سه ماهه، چهار ماهه، شش ماهه و غیره). به عبارت دیگر، تخصیص اعتبار تعیین حجم اعتباری است که در دوره های زمانی معین در سال مالی، برای تامین هزینه اجرای برنامه ها، عملیات و سایر پرداختها لازم است.

خزانه (Treasury) :

خزانه یعنی صندوق و سازمان هماهنگ کننده دخل و خرج کشور. در واقع خزانه سازمانی است که وجوه دریافتی دولت در آن تمرکز و کلیه پرداختها از طریق آن و یا نمایندگی های ذیربط صورت می گیرد.

خزانه داری کل (General Treasury Administration) :

خزانه دار کل در واقع مدیریت امور مالی دولت را به عهده داشته و وجوه لازم را جهت تامین مالی اعتبارات مصوب تهیه و مدارک لازم به منظور وصول، نگهداری وجوه و پرداخت مخارج دولت را فراهم می نماید.

اعتبارات هزینه ای (جاری) :

منظور اعتباراتی است که برای تامین هزینه های جاری دولت و همچنین هزینه نگهداشت سطح فعالیتهای اقتصادی و اجتماعی دولت پیش بینی می گردد.

اعتبارات تملک داراییهای سرمایه ای (عمرانی) :

اعتباراتی که برای تامین هزینه های طرحهای عمرانی پیش می شود، اعتبارات عمرانی نام دارد، طرح عمرانی منظور مجموعه عملیات و خدمات مشخصی است که بر اساس مطالعات توجیهی فنی و اقتصادی یا اجتماعی که توسط دستگاه اجرایی انجام می شود طی مدت معین و با اعتبار معین برای تحقق بخشیدن به هدفهای برنامه عمرانی به صورت سرمایه گذاری ثابت اجرا می گردد.

اعتبار تخصیص یافته (Allotment) :

چون در قانون بودجه هر سال به دولت اجازه داده می شود مخارج خود را در حدود وصول درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار انجام دهد، لذا مصرف اعتبارات مصوب دستگاههای دولتی نیز هنگامی عملی خواهد گردید که تمام یا قسمتی از اعتبارات مصوب به آنها تخصیص داده شود.

اعتبارات خارج از شمول:

بخشی از اعتبارات بودجه سالانه دولت به موجب مجوزهای قانونی، بدون رعایت قانون محاسبات عمومی و سایر مقررات عمومی دولت و بر اساس "قانون نحوه هزینه کردن اعتبارات خارج از شمول قانون محاسبات عمومی و مقررات عمومی دولت" مصرف می شود.

موافقتنامه:

سندی است که در اجرای بودجه و بر اساس شرح فعالیتهای جاری و تملک داراییهای سرمایه ای و به تفکیک پروژه های طرح و فصول و مواد هزینه در حدود اعتبارات مصوب تنظیم و بین مسئول دستگاه اجرایی و سازمان مدیریت و برنامه ریزی پس از انجام هماهنگی و توافق، مبادله گردیده و اجرای بودجه از نظر تخصیص اعتبارات، انجام عملیات ثبت وقایع مالی و حسابداری پس از مبادله موافقتنامه انجام می گیرد.

حساب مستقل:

هر حساب مستقل، یک واحد مالی و حسابداری مستقل با مجموعه ای از حسابهای متوازن می باشد که در آنها وجوه نقد و سایر داراییها، بدهیها، اندوخته ها، مازاد به طور کلی، منابع و مصارفی که به منظور اجرای فعالیتها و عملیات خاص یا نیل به اهداف معین طبق قوانین و مقررات تفکیک شده اند، ثبت می شود.

شروط لازم و کافی ایجاد هر حساب مستقل:

۱. وجود یک واحد مالی مستقل شامل وجوه نقد و سایر دارایی هایی که طبق مقررات به مقاصد و مصارف معین و یا برنامه ها، فعالیتها و طرحهای خاص تخصیص یافته اند.

۲. وجود یک واحد حسابداری دوطرفه مستقل که فعالیتهای مربوط به واحد مالی مستقل در آن ثبت می شوند.

منابع مالی دولتی که از محل بودجه عمومی دولت در اختیار وزارت خانه ها، موسسات دولت و دستگاه های اجرایی قرار می گیرد از محل منابع حساب مستقل وجوه عمومی دولت و یا حساب مستقل وجوه اختصاصی تامین می شود. درآمد هایی که دستگاههای دولتی بر اساس مجوز قانونی، وصول و به حساب خزانه واریز می کنند پس از تمرکز در حساب های خزانه بر

اساس اعتبارات تخصیص یافته مجدداً بین دستگاه های دولتی توزیع می شود. در صورت وصول کمتر یک دستگاه دولتی نسبت به درآمد پیش بینی شده قرار نیست اعتبارات همان دستگاه کسر گردد. بلکه اگر از کل درآمد پیش بینی شده دستگاه ها کمتر وصول شود، اعتبارات تخصیص یافته به دستگاه ها کمتر می شود.

ولی در مورد حساب مستقل وجوه اختصاصی اگر درآمد همان دستگاه کمتر وصول شود هزینه های همان دستگاه کاهش می یابد.

حساب های مستقل وجوه وزارت خانه ها و موسسات دولتی در ایران به دو دسته تقسیم می شود:

(۱) حساب مستقل وجوه دولتی:

الف) حساب مستقل وجوه جاری.

ب) حساب مستقل وجوه عمرانی.

ج) حساب مستقل وجوه اختصاصی.

(۲) حساب مستقل وجوه امانی:

الف) حساب مستقل وجوه سپرده.

ب) حساب مستقل وجوه بازنشستگی.

ج) حساب مستقل وجوه سایر منابع.

حساب مستقل وجوه جاری: منابع مالی این حساب مستقل برای تامین هزینه های جاری و عمومی استفاده می شود.

مبنای حسابداری حساب مستقل وجوه جاری در ایران، سالیان درازی نقدی تعدیل شده و پس از آن مبنای تعهدی تعدیل شده که بر اساس استاندارد های پذیرفته شده حسابداری مورد قبول بود استفاده می شد.

اخیراً مبنای تعهدی تعدیل شده نیز منسوخ و به مبنای تعهدی وارد شده ایم. هرچند هنوز تا اجرای کامل این مبنا فاصله زیادی داریم لکن اجرای این مبنا به تمام مشکلات و هزینه هایش می ارزد.

حساب مستقل وجوه عمرانی: منابع مالی این حساب مستقل برای تامین هزینه های احداث یا تحصیل دارایی های ثابت و اجرای پروژه های عمرانی به مصرف برسد.

حساب مستقل وجوه اختصاصی: منابع مالی این حساب مستقل جهت انجام هزینه های اختصاصی دستگاه دولتی به مصرف می رسد.

حساب مستقل وجوه سپرده: وجوه مربوط به این حساب مستقل توسط دستگاههای دولتی به عنوان تضمین از اشخاص حقیقی یا حقوقی دریافت و در حساب های خزانه متمرکز می شود وجوه مذکور به عنوان امانت نزد خزانه داری کل باقی می ماند و در صورت رعایت شرایط مندرج در قراردادها و یا انجام صحیح معامله وجه سپرده از خزانه دریافت و به صاحب آن عودت می شود.

حساب مستقل وجوه پرداخت بازنشستگی: وجوه مربوط به این حساب مستقل از صندوق بازنشستگی کشوری دریافت و برای تامین مالی حقوق بازنشستگان مورداستفاده قرار می گیرد.

حساب مستقل وجوه سایر منابع: وجوه مربوط به این حساب مستقل از طریق سایر وزارت خانه های موسسه دولتی دولتی گیرنده وجه به نمایندگی دستگاه دولتی صاحب وجه به مصرف هزینه های معینی برسد و اسناد و مدارک آن تحویل گردد.

اصل بودجه بندی و کنترل بودجه ای:

طبق این اصل،

- ۱) هر یک از واحدهای دولتی باید یک بودجه سالانه تنظیم نماید.
 - ۲) سیستم حسابداری باید قابلیت مقایسه و انطباق عملکرد واقعی با بودجه ی مصوب را فراهم نماید.
 - ۳) طبقه بندیها، اصطلاحات و واژه های به کار رفته در سیستم حسابداری باید با طبقه بندی ها، اصطلاحات و واژه های به کار رفته در بودجه منطبق باشد.
- GASB در بیانیه مفهومی شماره یک خود اعلام میکند که بودجه مهمترین سند مالی دولت است، و بودجه را به عنوان برنامه ای برای هماهنگی درآمد و هزینه یا مبالغ پولی لازم یا در دسترس برای تحقق اهداف خاصی می داند. ماهیت بودجه کاربردهای مالی مهمی به شرح زیر دارد:
- الف) بودجه بیان سیاستهای عمومی است.
 - ب) بودجه برنامه مالی و بیان مالی دولت است.
 - ج) بودجه نوعی ابزار کنترل با پشتوانه قانونی است.
 - د) بودجه مبنایی برای ارزیابی عملکرد است.

از آنجا که مخارج سازمانهای بزرگ بخش عمومی در قالب بودجه سالانه پیش بینی و به تصویب مراجع قانونگذاری می رسد، الزام به کنترل بودجه، از اهمیت زیادی برخوردار است. به همین دلیل، طراحی و اجرای یک سیستم کنترل بودجه ای مناسب، جزء جدا ناپذیر نظام حسابداری و گزارشدهی مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی این قبیل سازمانها است. بخش درخور ملاحظه ای از مسئولیت پاسخگویی دولت و شهرداری ها به عنوان سازمانهای بزرگ بخش عمومی به اجرای صحیح بودجه مصوب سالانه مربوط میشود. لذا تحقق این مسئولیت مستلزم نگهداری حسابهای بودجه ای از طریق یک سیستم کنترل بودجه ای کارآمد و تهیه و انتشار گزارش های بودجه ای است. بنابراین سیستم کنترل بودجه ای در نظام حسابداری و گزارش دهی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی سازمانهای بخش عمومی، جایگاه ویژه ای دارد.

در کشور ما در اصل ۵۵ و همچنین اصل ۵۳ قانون اساسی بیان شده، که در دستگاههای دولتی نباید هزینه های واقعی از هزینه های پیش بینی شده بیشتر شود. در اصل ۵۵ قانون اساسی قید شده است که:

الف - هر وجهی باید در محل خود، به مصرف برسد. (تاکید بر اصل حسابهای مستقل)

ب - هیچ هزینه ای نباید از اعتبارات مصوب تجاوز کند. (تاکید بر رعایت حدود بودجه)

و همچنین در اصل ۵۳ قانون اساسی بیان شده است که باید کلیه ی دریافتیهای دولت در حساب های خزانه داری کل متمرکز شود و همه پرداختها در حدود اعتبارات مصوب و به موجب قانون انجام گیرد. لذا به منظور رعایت این دو اصل قانون اساسی، کلیه دستگاههای دولتی باید سیستم حسابداری بودجه ای داشته باشند تا از طریق آن بتوانند به روی بودجه خود کنترل برقرار کنند.

طبقه بندی اقتصادی هزینه ها (فصول هزینه) :

فصول هزینه به تفکیک اعتبارات هزینه ای و تملک دارایی های سرمایه ای عبارت است از:

۱- **فصل اول** در اعتبارات هزینه ای شامل "جبران خدمات کارکنان" و در تملک دارایی های سرمایه ای شامل "ساختمان و مستحقات" می باشد.

این پرداختها شامل موارد زیر نیست:

- کارکنان شاغل در قرارداد کار حجمی مانند شرکت های خدماتی (در فصل دوم منظور می شود).
- حساب سرمایه ای کارکنان دولت (حساب پس انداز، بیمه های مختلف)
- حقوق و دستمزد کارکنان شاغل در پروژه ها و طرح های عمرانی (این پرداختها به قیمت تمام شده پروژه افزوده شده و در فصل هفتم اعتبارات سرمایه ای قرار می گیرد)

• هزینه ابزار و وسایل کارکنان (در فصل دوم قرار می‌گیرد)

• کارکنان شاغل در واحد مجری اداره شده از روش قیمت تمام شده (از فصل پنجم حقوق می‌گیرند).

• کمک‌های تامین اجتماعی.

اعتبار این فصل (حقوق و دستمزد کارکنان) در موافقتنامه دستگاه اجرایی درج شده لکن بصورت یکپارچه توسط خزانه داری کل کشور پرداخت می‌گردد.

۲- فصل دوم در اعتبارات هزینه ای شامل "استفاده از کالا و خدمات" و در تملک دارایی های سرمایه ای شامل "ماشین آلات".

این فصل شامل تمام هزینه‌های کالا و خدماتی است که برای فعالیت‌های جاری دستگاه بکار می‌رود.

موارد زیر در این فصل جای نمی‌گیرند:

• کالا و خدماتی که به کارکنان یا بازنشستگان منتقل می‌شود که در فصل رفاه اجتماعی یا کمک‌های بلاعوض قرار می‌گیرند.

• ارزش کالا و خدماتی که در فرآیند تولید و ... بکار می‌روند یا در تملک دارایی‌های سرمایه‌ای استفاده می‌شوند.

• تعمیرات اساسی دارایی‌های ثابت که ماهیت دارایی را تغییر داده یا عمر آن را تثبیت نمایند. (تعمیرات جزئی دارایی‌های ثابت در فصل دوم هزینه ای اعمال می‌گردند).

• کالا و خدماتی که برای افزایش موجودی ذخایر یا مواد و تجهیزات است.

۳- فصل سوم در اعتبارات هزینه ای شامل "هزینه اموال و دارایی" و تملک دارایی های سرمایه ای شامل "سایر دارایی‌های ثابت".

هزینه بدهی‌های ایجاد شده در بخش عمومی دولت می‌باشد که شامل سود و کارمزد وام‌های دریافتی، سود و جایزه اوراق مشارکت و اوراق بهادار اجاره و کرایه دارایی ثابت است.

۴- فصل چهارم در اعتبارات هزینه ای شامل "یارانه" و در تملک دارایی های سرمایه ای شامل "افزایش موجودی انبار".

هزینه‌های یک جانبه ی بدون معوض که دولت به بنگاه‌های دولتی و خصوصی و دستگاه‌های اجرایی یا به کالا و خدمات تولید شده یا فروخته شده یا وارد شده یا صادر شده توسط شرکت‌ها پرداخت می‌نماید. در حال حاضر یارانه به تولیدکننده یا توزیع کننده پرداخت می‌شود.

پرداخت‌های انتقالی غیرسرمایه‌ای به شرکت‌های دولتی در این فصل جای می‌گیرند اما پرداخت‌های انتقالی سرمایه‌ای در فصل هفتم جای دارند. مانند سرمایه‌گذاری دولت در بنگاه‌های اقتصادی برای تشکیل سرمایه شرکت یا جبران کسری‌های عملیاتی آنها برای استفاده‌های بعدی مانند عرضه کالا به قیمت کمتر از بازار.

یارانه به صورت‌های یارانه محصول (میزان مشخص برای هر واحد کالا یا خدمات)، یارانه تولید (یارانه به بنگاه‌ها بابت اشتغال به تولید مانند یارانه کاهش آلودگی یا بکارگیری نیروی انسانی)، یارانه صادرات (به واحد کالاهای صادراتی یا خدمت صادر شده) و یارانه واردات به واحد کالاهای وارداتی یا خدمت وارد شده) می‌باشد.

۵- فصل پنجم در اعتبارات هزینه‌ای شامل "کمک‌های بلاعوض" و در تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شامل "اقدام گرانبها"

هزینه‌های یک جانبه غیراجباری و داوطلبانه است که به صورت نقدی یا غیرنقدی یا خدمت توسط یک واحد دولتی به واحدهای دیگر دولتی یا غیردولتی یا سازمان‌های بین‌المللی یا دولت‌های خارجی پرداخت می‌گردد.

سرانه دانش‌آموزان، اعانه به تشکلهای غیردولتی، کمک به هیات‌های ورزشی و سازمانهای مردم‌نهاد و اصناف، کمک در سوانح به سایر کشورها، کمک‌های بلاعوض دولت به اقشار مختلف، اعطای هدایای دولتی از جمله کمک‌های بلاعوض هستند و بلافاصله بعد از پرداخت به هزینه قطعی منظور می‌گردند.

۶- فصل ششم در اعتبارات هزینه‌ای شامل "رفاه اجتماعی" و در تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شامل "زمین"

پرداخت‌های انتقالی یک طرفه از جانب دولت به منظور حمایت از کل جامعه یا بخش‌های خاصی از آنها در برابر مشکلات اجتماعی که ممکن است بیماری، ناتوانی و سالخوردگی، بازنشستگی یا شرایط ویژه چون ایثارگری پرداخت می‌شود.

• بیمه‌های اجتماعی.

• هزینه کمک‌های اجتماعی.

• صدمات ناشی از حوادث، کمک رفاهی به اقشار آسیب‌پذیر و معلولین.

• یاداش بازنشستگان، کمک هزینه عائله‌مندی و اولاد آنها، کمک به آسایشگاه بازنشستگان، هزینه‌های درمان و ازدواج و فوت بازنشستگان و خانواده آنها.

• کمک‌های رفاهی به دانش‌آموزان و دانشجویان و هنرجویان.

• هزینه‌های درمان کارکنان، هزینه مهدکودک و ورزش کارکنان، کمک‌های رفاهی خاص، کمک‌هزینه فوت و ازدواج کارکنان با هزینه ایام بیکاری.

• مرخصی بارداری، زایمان

و ... از جمله هزینه‌های رفاه اجتماعی هستند.

- حقوق بازنشستگان از طریق صندوق بازنشستگی و تامین اجتماعی پرداخت می‌شود و در این فصل جای ندارد.

۷- فصل هفتم در اعتبارات هزینه ای شامل "سایر هزینه ها" و تملک دارایی های سرمایه ای شامل "حق الزحمه کارکنان طرح".

• پرداخت‌های انتقالی خاص به موسسات غیرانتفاعی در خدمت خانوار به صورت پول نقد، حق عضویت، حق اشتراک و هدایای داوطلبانه.

• عوارض و جرایم واحدهای عمومی یا دولتی.

• پرداخت‌های جبرانی، خسارات و نتایج آراء محاکم.

• پرداخت‌های انتقالی سرمایه‌ای برای تامین تمام یا قسمتی از هزینه‌های عمرانی.

• بازخرید سنوات کارکنان، حقوق آماده به خدمت.

• حق بیمه خودروها، ساختمان و آتش‌سوزی.

• کمک به بسیج ادارات، شهرداریها، مزایای تحصیلی و بورس‌ها.

• خرید کالا و خدمات برای توزیع بین خانوارها.

• پرداخت دیون.

• پرداخت جوایز و هدایا به افراد.

۸- فصل هشتم - مصرف سرمایه های ثابت (استهلاک). منظور، هزینه استهلاک داراییهای ثابت است که اخیراً و از زمان

استقرار حسابداری تعهدی در دستگاههای اجرایی دولتی وموسسات ونهادهای عمومی غیردولتی به سرفصلهای هزینه

اضافه گردیده و در قالب هزینه های دوره اعمال می گردد.

مراجع تدوین استانداردهای حسابداری در ایران :

در ایران، مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری به سازمان حسابرسی که زیر نظر وزارت امور اقتصادی و دارایی

فعالیت میکند و زیر مجموعه دولت محسوب میشود، واگذار شده است .سازمان حسابرسی برای انجام این امر دو

کمیته زیر را تشکیل داده است :

الف (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری مالی

ب) کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی

در حال حاضر سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دولتی ایران طبق ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی انجام میشود.
ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی: نمونه اسنادی که برای پرداخت هزینه ها مورد قبول واقع میشود و همچنین مدارک و دفاتر و روش نگهداری حساب با موافقت وزارت امور اقتصادی و دارایی و تایید دیوان محاسبات کشور تعیین میشود.
دستورالعملهای اجرایی این قانون از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی ابلاغ خواهد شد.