

به نام خداوند خطابخش و پوزش پذیر

حسابداری بخش عمومی ایران همراه با مثالهای کاربردی

مؤلف :

محسن صادقی

انتشارات ارسطو

(سازمان چاپ و نشر ایران - ۱۴۰۳)

نسخه الکترونیکی این اثر در سایت سازمان چاپ و نشر ایران و اپلیکیشن کتاب رسان موجود می باشد

chaponashr.ir

سرشناسه: صادقی، محسن، ۱۳۵۴-

عنوان و نام پدیدآور: حسابداری بخش عمومی ایران همراه با مثالهای کاربردی / مولف محسن صادقی.

مشخصات نشر: انتشارات ارسطو (سازمان چاپ و نشر ایران)، ۱۴۰۳.

مشخصات ظاهری: ۲۶۵ ص.: جدول.

شابک: ۹۷۸-۶۲۲-۴۰۸-۲۵۳-۴

وضعیت فهرست نویسی: فیبا

Accounting -- Iran

موضوع: حسابداری -- ایران

Finance, Public -- Iran -- Accounting

مالیه عمومی -- ایران -- حسابداری

حسابداری -- ایران -- آزمونها و تمرینها (عالی)

Accounting -- Iran -- Examinations, questions, etc (Higher)

رده بندی کنگره: HF۵۶۵۵

رده بندی دیویی: ۶۵۷

شماره کتابشناسی ملی: ۹۷۳۴۵۰۳

اطلاعات رکورد کتابشناسی: فیبا

نام کتاب: حسابداری بخش عمومی ایران همراه با مثالهای کاربردی

مولف: محسن صادقی

ناشر: انتشارات ارسطو (سازمان چاپ و نشر ایران)

صفحه آرای، تنظیم و طرح جلد: پروانه مهاجر

تیراژ: ۱۰۰۰ جلد

نوبت چاپ: اول - ۱۴۰۳

چاپ: زیرچند

قیمت: ۳۰۰۰۰۰ تومان

فروش نسخه الکترونیکی - کتاب‌رسان:

<https://chaponashr.ir/ketabresan>

شابک: ۹۷۸-۶۲۲-۴۰۸-۲۵۳-۴

تلفن مرکز پخش: ۰۹۱۲۰۲۳۹۲۵۵

www.chaponashr.ir



فهرست

مقدمه	۹
فصل اول تعاریف و مفاهیم بخش عمومی	۱۰
مقدمه	۱۱
خصوصیات سازمان ها بخش عمومی:	۱۱
ویژگی بخش عمومی و کالا عمومی	۱۲
فرآیند و اجرای بودجه و حسابداری در بخش عمومی	۱۲
منابع بودجه دولت : (ورودی یا دریافت های دولت)	۱۳
درآمد عمومی (ماده ۱۰ق.م.ع):	۱۳
درآمد اختصاصی (ماده ۱۴ق.م.ع):	۱۴
تفاوت در آمد عمومی و درآمد اختصاصی	۱۴
سایر منابع تامین اعتبار(ماده ۱۶ق.م.ع):	۱۴
اعتبار مصوب (ماده ۷ق.م.ع):	۱۴
مراحل عملیاتی شدن بودجه	۱۵
تأمین اعتبار	۱۶
تنخواه گردان :	۱۶
پیش پرداخت و علی الحساب	۱۷
صورت های مالی	۱۷
حساب واحد خزانه:	۲۱
نمونه سوالات فصل یک	۲۳
فصل دوم مبانی و ساختار حساب هادر حسابداری بخش عمومی	۲۵
انواع مبانی حسابداری	۲۵
تصویر کلی ساخت و کدگذاری حسابها و صورت های مالی	۳۶
نمونه سوالات فصل دوم	۳۸

فصل سوم عملیات حسابداری منابع بودجه (درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار).....	۴۱
طبقه بندی درآمدها	۴۰
حسابداری درآمدها وسایر منابع	۴۲
نمونه سوالات فصل سوم	۵۰
فصل چهارم عملیات حسابداری مصارف بودجه اعتبارات هزینه ای.....	۵۱
مقدمه:	۵۳
اعتبارات جاری (هزینه ای)	۵۳
کسری ابواب جمعی ناشی از برداشت دادگاه از حساب دستگاه اجرایی	۶۴
اعتبارات ابلاغی	۶۵
پرداخت علی الحساب	۶۷
شناسایی بدهیها بابت تعهدات مزاد بر اعتبار هزینه تخصیص	۶۷
شناسایی مزایای پایان خدمت کارکنان و مرخصی استفاده نشده کارکنان در پایان سال مالی	۶۸
بستن حسابها در پایان سال مالی	۷۱
نمونه سوالات فصل چهارم	۸۰
فصل پنجم عملیات حسابداری مصارف بودجه اعتبارات تملک دارایی سرمایه ای.....	۸۴
مقدمه:	۸۴
طرح تملک داراییهای سرمایه ای	۸۴
انواع طرحهای عمرانی	۸۴
مراحل اجرای طرحهای عمرانی	۸۵
انواع قراردادهای پیمانکاری	۸۷
تعاریف و اصطلاحات کاربردی در خصوص داراییها:	۸۹
برکناری دائمی و واگذاری	۹۰
نمونه سوالات فصل پنجم:	۱۲۳

فصل ششم عملیات حسابداری وجوه سپرده.....	۱۲۶
مقدمه:	۱۲۶
نمونه سوال فصل ششم:.....	۱۳۰
فصل هفتم عملیات حسابداری اسناد خزانه اسلامی.....	۱۳۱
مقدمه :	۱۳۱
۲- تعاریف و اصطلاحات	۱۳۱
حسابداری استهلاک مخارج تامین مالی در پایان سال	۱۳۸
فصل هشتم حسابداری عاملین ذیحساب.....	۱۴۱
مقدمه	۱۴۱
تعاریف	۱۴۱
فهرست حسابها	۱۴۲
فصل نهم حسابداری موارد خاص.....	۱۵۷
بخش اول حسابداری وجوه نامشخص.....	۱۵۸
مقدمه	۱۵۸
تعریف مفاهیم	۱۵۸
حسابداری وجوه نامشخص	۱۵۸
بخش دوم حسابداری استرداد وجوه اضافه دریافتی.....	۱۶۰
تعریف مفاهیم	۱۶۰
سرفصل حسابها	۱۶۱
حسابداری استرداد وجوه اضافه دریافتی	۱۶۲
بخش سوم حسابداری وجوه اداره شده.....	۱۶۴
تعریف مفاهیم	۱۶۴
حسابداری وجوه اداره شده	۱۶۴

۱۶۶	بخش چهارم حسابداری خانه های سازمانی
۱۶۶	مقدمه
۱۶۷	حسابداری خانه های سازمانی
۱۶۸	بخش پنجم حسابداری مطالبات تایید شده پیمانکاران به عنوان ضمانتنامه وجه الضمان
۱۷۰	بخش ششم حسابداری اوراق مشارکت
Error! Bookmark not defined.	بخش هفتم حسابداری اسناد تسویه خزانه
۱۸۵	بخش هشتم حسابداری دریافت اوراق بدهی در ازای
۱۸۵	مطالبات واحد گزارشگر
۱۸۷	بخش نهم حسابداری اوراق بهادار
۱۸۹	بخش دهم حسابداری وجوه یارانه
۱۹۱	بخش یازدهم حسابداری مالیات و عوارض ارزش افزوده
۱۹۷	بخش دوازدهم حسابداری داراییهای امانی
۲۰۰	بخش سیزدهم حسابداری سرمایه گذاری کوتاه مدت در سهام سایر شرکتها
۲۰۲	فصل دهم حسابداری خزانه معین
۲۰۲	مقدمه:
۲۰۲	آشنایی با خزانه داریکل
۲۰۳	عملیات حسابداری خزانه
۲۱۹	فصل یازدهم پیوستها
۲۲۰	پیوست شماره (۱)
۲۲۰	خلاصه استانداردهای بخش عمومی
۲۲۰	استاندارد شماره یک : نحوه ارائه صورتهای مالی
۲۲۱	اجزای صورتهای مالی
۲۲۳	استاندارد شماره دو : نحوه ارائه اطلاعات بودجه ای در صورتهای مالی

۲۲۳	دامنه کاربرد
۲۲۴	استاندارد ۳ مربوط به درآمدهای بخش عمومی
۲۲۵	عملیات غیرمبادله ای :
۲۲۵	داراییهای انتقالی مشروط :
۲۲۶	کمکها و هدایا
۲۲۶	افشا :
۲۲۷	استاندارد شماره چهار : درآمد حاصل از عملیات مبادله ای
۲۲۸	ارائه خدمات
۲۲۹	استاندارد شماره پنج : داراییهای ثابت مشهود
۲۳۳	استاندارد شماره شش : موجودی ها
۲۳۵	استاندارد شماره ۱۰
۲۳۵	اقدام مقایسه ای صورت های مالی
۲۴۶	پیوست شماره (۲)
۲۴۶	نمونه یادداشت های توضیحی و فرمهای عملکردی صورت های مالی
۲۶۵	منابع

تقدیم به:

پدر و مادر بزرگوارم

همسر و فرزندان عزیزم ثنا و طاها

مقدمه :

حسابداری یکی از علوم است که همه روزه اکثر افراد با آن سروکار دارند و خصوصا در بخش عمومی که برخی به صورت تخصصی و برخی به صورت تجربی از آن استفاده می کنند. حسابداری در بخش عمومی این امکان را به ما می دهد که میزان هزینه ها را به صورت علمی و دلخواه مدیریت کنیم تا اطلاعات مربوط به آن مورد استفاده عموم مردم از مدیران صنایع، سرمایه گذاران، تجار و اصناف تا استفاده کنندگان محصولات و خدمات قرار گرفته و باعث شود تا اعداد و ارقام نامفهوم و گیج کننده به صورت اطلاعات جالب توجه و قابل نتیجه گیری در دسترس قرار گیرد.

فراگیری این فن به صورت تخصصی در بخش عمومی، نه تنها به صورت یک حرفه مطرح بلکه یک ضرورت واقعی می باشد. به طور مثال نحوه صحیح بودجه بندی، تقسیم هزینه، تعیین قیمت تمام شده خدمات، روش های پیمانکاری، معاملات اوراق بهادار، تعیین استهلاک دارائی ها، انواع سرمایه گذاری، حسابداری با توجه به تورم و ... از بحث های ارائه شده در این گروه می باشد. در پایان شاید بتوان حسابداری بخش عمومی را به عنوان پایه اصلی بودجه ریزی واقعی و درست جهت ارائه خدمات عمومی و تحقق عدالت اجتماعی معرفی کرد. چرا که بدون وجود حسابداری و ثبت دقیق و نتیجه گیری صحیح از اطلاعات، پایگاه اصلی دولت که همان متولی بخش عمومی است، متزلزل و چه بسا باعث نارضایتی عمومی گردد.

در این راستا کتاب حاضر با هدف پوشش دادن به مباحث فوق گرد آوری و تدوین گردیده است و حاصل دست رنج ۲۵ سال تجربه و کار در بخش عمومی و تدریس در مراکز دانشگاهی می باشد و می تواند منبع مفیدی برای کلیه مدیران مالی و حسابداران بخش عمومی و دانشجویان رشته حسابداری باشد.

برخود لازم می دانم از کلیه بزرگوانی (خصوصا همکار گرامی آقای هوشمند) که در جمع آوری و تالیف و انتشار کتاب بنده را یاری داده اند سپاس را داشته باشم و در ادامه اینجانب را از راهنمایی خود دریغ ندارند.

صادقی

فصل اول

تعاريف ومفاهيم بخش عمومي

مقدمه

مدیریت مالی بخش عمومی یکی از وظایف اصلی دولت‌ها است که بر عملکرد بخش‌های مختلف و در نتیجه بر وضعیت عمومی کشور از منظر اقتصادی و اجتماعی تاثیر گذار خواهد بود. تعیین مرز میان بخش خصوصی و عمومی و سازمان‌های عمومی و خصوصی بسیار مهم و اساسی است. تقسیم کار ملی و تعیین قلمرو فعالیت بخش خصوصی و قلمرو حکومت منطق بازار آزاد، به تمایز صحیح میان بخش خصوصی و عمومی بستگی دارد. در نتیجه این تقسیم بندی بر نگهداری حساب‌های ملی و تعیین استانداردهای حسابداری بخش عمومی متمایز از بخش خصوصی تأثیر اساسی می‌گذارد. علاوه بر این، تفکیک فوق در تعیین مقررات حاکم بر فعالیت‌های اقتصادی اشخاص در بخش عمومی، نقش تعیین کننده دارد. در این راستا تعاریف قانونی بخش خصوصی و عمومی و سازمان‌های این دو بخش نشان می‌دهد که تعریف واحدی از بخش عمومی و خصوصی وجود ندارد ولی براساس قانون (اصل چهل و چهارم قانون اساسی و قانون مدیریت خدمات کشوری) مسأله تقسیم کار ملی و این که چه اموری شایسته آن است که توسط بخش عمومی انجام شود و در چه مواردی دولت و بخش عمومی نباید فعالیت یا مداخله نمایند، تقسیم بندی زیر اتفاق افتاده است.

*** تقسیم بندی نظام اقتصادی ایران طبق اصل ۴۴ قانون اساسی**

نظام اقتصادی ایران طبق اصل ۴۴ قانون اساسی شامل سه بخش دولتی و خصوصی و تعاونی می‌باشد.

*** بخش عمومی خود شامل :**

الف- وزارتخانه‌ها و سازمانهای دولتی

ب- شرکتهای دولتی و بانک‌ها

ج- مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت

وزارتخانه‌ها و سازمانهای دولتی مسئول اجرای اعمال حاکمیت دولت می‌باشند. شرکتهای دولتی و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت مسئول اجرای اعمال تصدی‌گری دولتی می‌باشند. مهمترین عنصر بخش عمومی همان بخش دولتی است.

خصوصیات سازمان‌ها بخش عمومی :

۱- به موجب قانون به وجود آمده‌اند.

۲- در مقابل حکومت و ملت مسئول و پاسخگو هستند.

۳- عملیات آنها تحت چهارچوب سیاست کلی دولت است.

ویژگی بخش عمومی و کالا عمومی

- ۱- کالای عمومی در مقابل کالای خصوصی قرار دارد.
- ۲- هدف سودآوری نیست بلکه منافع عمومی و مصالح اجتماعی است.
- ۳- مکانیسم بازار عرضه و تقاضا در تولید آن نقش ندارند.
- ۴- همه افراد جامعه می توانند به تساوی از کالای عمومی استفاده نمایند و استفاده یکی مانع استفاده دیگری نمی باشد.
- ۵- تامین کالاهای عمومی بر عهده دولت است و هزینه ی آنها به صورت مالیات و یا به طور مستقیم از مردم دریافت می شود.
- ۶- بر اساس منافع ملی و معیارهای غیر اقتصادی سنجیده می شود.

بخش خصوصی و ویژگی کالای خصوصی

- ۱- از طریق مکانیسم بازار عرضه و تقاضا تولید می گردد.
- ۲- مصرف آنها رقابتی است.
- ۳- سوددهی هدف آن می باشد.
- ۴- مدیریت و مالکیت به هم نزدیک است.
- ۵- مدیریت در تصمیم گیری آزادی عمل دارد البته با رعایت قوانین عمومی
- ۶- شرایط بازار رقابتی و عدم انحصار است.

بخش تعاونی

بخش تعاونی بیشتر در قالب شرکتهای تعاونی مطرح است. بنابراین شرکت تعاونی شرکتی است از اشخاص حقیقی یا حقوقی که به منظور رفع نیازمندیهای مشترک و بهبود وضع اقتصادی و اجتماعی اعضاء از طریق خودیاری و کمک متقابل و همکاری آنان تشکیل می شود.

فرآیند و اجرای بودجه و حسابداری در بخش عمومی

همه ما می دانیم که مفهوم بودجه با تشکیل دولتهای قانونی شروع می شود و دولتها برای ارتقای سطح رضایتمندی عمومی اهدافی را در قالب بودجه تنظیم می کنند و برای رسیدن به اهداف خود در جامه ملزم به فراهم ساختن ابزار و منابع مالی لازم به آن اهداف می باشند. در این راستا دولتهای مردمی بابت نحوه تعریف و اجرای این اهداف

در قبال جامعه پاسخگو می باشند. بنابراین دولتها سندی را تحت عنوان بودجه تنظیم می کنند که شامل منابع و مصارف می باشد. و در پایان کار نیز دولتها در قالب این سند بودجه در قبال مردم و نمایندگان مردم (مجلس) پاسخگو می باشند کشور ما ایران نیز از این قاعده مستثنی نبوده و به همین منظور فرایندی را برای تهیه و تنظیم بودجه تعریف کرده است.

****فرآیند وسیکل بودجه در ایران**

بطور کلی فرآیند یا سیکل بودجه در ایران شامل چهار مرحله اصلی به ترتیب زیر می باشد:

مرحله اول: تهیه و تنظیم بودجه (توسط قوه مجریه یا دولت انجام می شود)

مرحله دوم: تصویب (توسط قوه مقننه یا مجلس انجام می شود)

مرحله سوم: اجرا (توسط قوه مجریه یا دولت انجام می شود)

مرحله چهارم: نظارت (توسط قوای سه گانه مجریه، مقننه و قضاییه انجام می شود)

پس از تایید قانون بودجه توسط شورای نگهبان در پایان سال قبل، قانون مذکور توسط رئیس مجلس به رییس جمهور ابلاغ می شود. زمان بندی طوری طراحی شده که قانون بودجه قبل از شروع سال جدید به دست رئیس جمهور برسد و توسط ایشان نیز به وزارتخانه ها و سپس به دستگاههای اجرایی در سطح ملی و استانی ابلاغ گردد. مسئولیت اجرای بودجه بطور کلی برعهده قوه مجریه است در کشور ما مجریان بودجه در داخل قوه مجریه (دولت) وزارت امور اقتصادی و دارائی، سازمان برنامه و بودجه بطور خاص و کلیه دستگاههای اجرایی دولت بطور عام می باشد

****اصطلاحات مربوط به اجرای بودجه:**

منابع بودجه دولت: (ورودی یا دریافتهای دولت)

دریافت های دولت (ماده ۱۰ق.م.ع): عبارت است از کلیه وجوهی که تحت عنوان درآمد عمومی و درآمد اختصاصی و درآمد شرکتهای دولتی و سایر منابع تامین اعتبار و سپردهها و هدایا به استثناء هدایایی که برای مصارف خاصی اهداء می گردد و مانند اینها و سایر وجوهی که بموجب قانون باید در حسابهای خزانه داری کل متمرکز شود.

درآمد عمومی (ماده ۱۰ق.م.ع):

درآمد وزارتخانه ها و موسسات دولتی و مالیات و سود سهام شرکتهای دولتی و درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت و سایر درآمدهایی که در قانون بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد عمومی منظور می گردد، درآمد عمومی محسوب می شود.

درآمد اختصاصی (ماده ۱۴.ق.م.ع):

درآمد اختصاصی عبارت است از درآمدهائی که به موجب قانون برای مصرف یا مصارف خاص در بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد اختصاصی منظور می گردد.

درآمدهای اختصاصی باید منحصراً به مصرف هزینه های خاص و معین برسد .

تفاوت در آمد عمومی و درآمد اختصاصی

درآمدهای عمومی به صورت تخمینی در بودجه پیش بینی می شوند و دستگاههای وصول کننده. می توانند به میزان کمتر و یا بیشتر از مبالغ پیش بینی شده در قانون بودجه وصول کنند و میزان نحوه ی مصرف آنها از قبل مشخص نبوده و محدود به هزینه ی خاصی نمی باشد و در خزانه تحت عنوان در آمد عمومی نگهداری می گردد ، اما درآمدهای اختصاصی قبل از وصول دستگاه اجرایی وصول کننده درآمد ، میزان وصول آن باید برابر میزان تعیین شده در قانون بودجه باشد و در خزانه تحت عنوان در آمد اختصاصی نگهداری می شود و در صورت وصول بیشتر به حساب درآمد عمومی واریز می شود.

سایر منابع تامین اعتبار(ماده ۱۶.ق.م.ع):

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 می شود و ماهیت درآمد ندارند

****مصارف بودجه دولت (خروجی): (اعتبار هزینه ای و اعتبار تملک دارایی سرمایه ای)****اعتبار مصوب (ماده ۷.ق.م.ع):**

اعتبار مصوب: عبارت است از اجازه ایجاد هزینه یا تعهد به میزان معین برای سازمان دولتی در قبال دریافت کالا و خدمات مورد استفاده جهت اجرای برنامه های مصوب (اعتباری که طبق قانون بودجه به تصویب مجلس می رسد) که شامل موارد زیر است:

الف - اعتبارات جاری (هزینه ای)

منظور اعتباراتی است که در بودجه عمومی دولت به تفکیک جهت تأمین هزینه های جاری دولت و همچنین هزینه نگهداشت سطح فعالیتهای اقتصادی و اجتماعی دولت پیش بینی می شود.

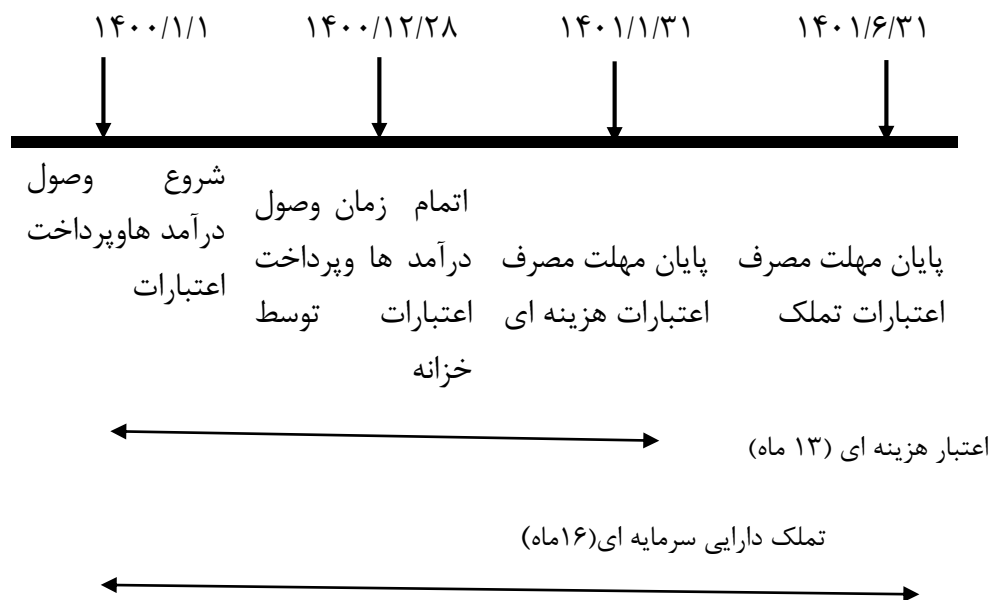
ب- اعتبارات عمرانی (تملك دارایی سرمایه ای)

منظور اعتباراتی است که در بودجه عمومی دولت به تفکیک جهت اجرای طرحهای عمرانی جهت توسعه هزینه های مربوط به برنامه های اقتصادی و اجتماعی دولت پیش بینی می شود.

سال مالی

عبارت است از: یک سال شمسی که از اول فروردین ماه هر سال شروع می شود و به آخر اسفند ماه همان سال ختم مالی می شود. دستگاههای دولتی ایران مشمول قانون محاسبات، سال مالی آنها منطبق بر سال شمسی است اجرای بودجه در سال مالی که آخر سال شمسی است خاتمه نمی یابد، زیرا در پایان سال ممکن است مخارجی در جریان باشد که پرداخت آن قبل از حلول سال مالی جدید مقدور نباشد. بنا به همین ملاحظات در قانون محاسبات عمومی مقرراتی جهت راه حل پیش بینی شده است بنابراین مهلت هزینه کرد اعتبارات هزینه ای (جاری) و عمرانی (تملك دارایی سرمایه ای) قانون بودجه هر سال در دستگاه های اجرایی به استناد قانون اصلاح مواد (۶۳) و (۶۴) قانون محاسبات عمومی کشور به ترتیب برای هزینه های جاری پایان فروردین ماه و هزینه های عمرانی پایان شهریورماه سال بعد می باشد. مانده وجوه مصرف نشده تا تاریخهای مذکور پس از انقضای مهلت ظرف ده روز به خزانه واریز می گردند.

بطور مثال اجرای قانون بودجه ۱۴۰۰ به شرح زیر است.



نتیجه: مهلت وصول درآمدها و پرداخت اعتبارات توسط خزانه یکسال مالی (۱۴۰۰/۱/۱ تا ۱۴۰۰/۱۲/۲۸) مهلت مصرف اعتبارات هزینه ای (جاری) ۱۳ ماه (۱۴۰۰/۱/۱ تا ۱۴۰۱/۱/۳۱) مهلت اعتبارات تملك دارایی سرمایه ای (عمرانی) ۱۸ ماه (۱۴۰۰/۱/۱ تا ۱۴۰۱/۶/۳۱)

*** مراحل عملیاتی شدن قانون بودجه:**

الف- ابلاغ بودجه ب- مبادله موافقتنامه ج- تخصیص اعتبار

الف- **ابلاغ بودجه**: قانون بودجه پس از تصویب در مجلس مانند سایر قوانین به دولت ابلاغ می شود و دولت نیز آن را به دستگاههای اجرایی ابلاغ می کند و این تسلسل ابلاغ تا پائینترین واحد اجرائی ادامه می یابد ولیکن در این سیر نزولی بودجه ابلاغ شده به تدریج کلیات خود را از دست داده و به جزئیات می رسد.

ب- **مبادله موافقتنامه**: موافقتنامه بودجه سندی است که بموجب آن توافق حقوقی و مالی دوجانبه بین دستگاه اجرایی از یک طرف و سازمان برنامه و بودجه از طرف دیگر بمنظور پیش بینی جزئیات اجرای اعتبارات مصوب صورت می پذیرد. و طبق قانون در اجرای بودجه دستگاه اجرایی مکلف است بر اساس شرح فعالیتها و طرحها که بین دستگاه و سازمان برنامه و بودجه مورد توافق واقع شده است در حدود اعتبارات عمل نماید.

ج- **تخصیص اعتبار**: یعنی قسمتی از اعتبار مصوب به عبارتی دیگر عبارت است از تجویز استفاده از مبالغ معینی از اعتبارات مصوب سالانه در دوره های زمانی از سال جهت هزینه اجرای برنامه ها و عملیات و سایر پرداختها مورد لزوم است علت وجودی تخصیص اعتبار ناشی از ضرورت هماهنگ سازی هزینه ها و درآمدهاست. به این معنی که ارقام درآمدها و هزینه های بودجه برای یک سال پیش بینی و تصویب می شوند و همه این درآمدها بصورت یکجا در ابتدای سال وصول نمی شود و بدنبال آن هم نمی توان اعتبار را یکجا پرداخت کرد.

تأمین اعتبار

اختصاص تمام یا قسمتی از اعتبار مصوب تخصیص یافته برای هزینه معین را تأمین اعتبار می گویند. به این معنی که در بودجه مصوب برای خرید آن کالا یا انجام خدمت اعتبار لازم پیش بینی شده است یا خیر.

تنخواه گردان:

وجوهی است که از دهنده تنخواه به گیرنده تنخواه بطور موقت (قرض) منتقل می شود و در سررسید مشخص باید تسویه گردد. انواع تنخواه گردانها در نظام مالی دولت به شرح زیر است

الف- تنخواه گردان خزانه (ماده ۲۴ق.م.ع)

تنخواه گردان خزانه: عبارت است از اعتبار بانکی در حساب درآمد عمومی نزد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران که به موجب قانون اجازه استفاده از آن به میزان معینی در هر سال مالی برای رفع احتیاجات نقدی خزانه در همان سال به وزارت امور اقتصادی و دارائی داده می شود و منتها تا پایان سال واریز می گردد. میزان تنخواه گردان فوق معمولاً همه ساله به موجب تبصره ۱ قانون سالانه بودجه کشور تعیین می گردد.

ب- تنخواه گردان استان (ماده ۲۵ق.م.ع):

تنخواه گردان استان: عبارتست از وجهی که خزانه کل کشور از محل اعتبارات مصوب به منظور ایجاد تسهیلات لازم در پرداخت هزینه های جاری و عمرانی دستگاههای اجرائی محلی تابع نظام بودجه استانی در اختیار نمایندگی های خزانه در هر استان قرار می دهد.

ج-تنخواه گردان حسابداری (ماده ۲۶ق.م.ع):

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

د-تنخواه گردان پرداخت (ماده ۲۷ق.م.ع):

تنخواه گردان پرداخت: عبارتست از وجهی که از محل تنخواه گردان حسابداری از طرف ذیحساب با تأیید رئیس موسسه و یا مقامات مجاز از طرف آنها برای انجام برخی از هزینه ها در اختیار واحدها و یا مأمورینی (عاملین ذیحساب یا کارپردازان) که به موجب این قانون و آئین نامه های اجرائی آن مجاز به دریافت تنخواه گردان هستند قرار می گیرد تا به تدریج که هزینه های مربوط انجام می شود اسناد هزینه تحویل و مجدداً وجه دریافت دارند.

و-تنخواه گردان رد وجوه سپرده :

عبارت از مبلغی است که برای تامین استرداد سپرده ها از طریق خزانه در وجه حسابی که بدین منظور افتتاح شده پرداخت می شود و برابر آئین نامه مربوط در نوبتهای بعد معادل وجوه استرداد، ذیحساب از خزانه درخواست وجه سپرده مربوط را می نماید

پیش پرداخت (ماده ۲۸ق.م.ع):

مبلغی که پیش از خرید کالا یا انجام خدمت پرداخت می شود و بعد از خرید کالا یا انجام دهنده خدمت از حساب فروشنده کسرمی شود. در صورت وضعیت مالی (ترازنامه) پیش پرداخت جزء دارایی جاری منعکس می شود؛ زیرا مبلغی است که هنوز قطعی منظور نشده است .

علی الحساب (ماده ۲۹ق.م.ع)

پرداختی که به منظور ادای قسمتی از تعهد با رعایت مقررات صورت می گیرد .

تفاوت میان پیش پرداخت و علی الحساب: در پیش پرداخت کالایی دریافت نشده کاری یا خدمتی انجام نشده است ولی علی الحساب به منظور پرداختی قسمتی از کالاهای دریافت شده و کار یا خدمات انجام شده صورت می پذیرد

*گردش مالی و اسناد در فرایند اجرای بودجه :

گردش مالی در فرایند اجرایی به ترتیب زیر می باشد:

۱-دریافت تنخواه گردان خزانه از بانک مرکزی توسط خزانه داریکل پس از ابلاغ بودجه توسط رییس جمهور به دستگاه های اجرایی باتوجه به اینکه در ابتدای هر سال هنوز درآمدهای همان سال وصول نشده و برای اینکه

دستگاههای اجرایی برای انجام هزینه های خود دچار مشکل نشوند از سازوکار تنخواه گردان خزانه استفاده می شود تا پس از وصول درامد های همان سال تسویه گردد.

۲- دریافت تنخواه گردان استان از خزانه داری کل توسط خزانه معین در استانها

۳- دریافت تنخواه گردان حسابداری از نمایندگی خزانه معین در استانها پس از ابلاغ تخصیص توسط کمیته تخصیص به دستگاه های اجرایی توسط ذیحساب دستگاه

۴- دریافت تنخواه گردان پرداخت از ذیحسابی ها توسط کارپرداز یا عامل ذیحساب

*مراحل انجام هزینه (خرج) در بخش عمومی (ماده ۱۷ تا ۲۲ ق.م.ع)

هفت مرحله در قانون محاسبات عمومی پیش بینی شده که به ترتیب عبارت است از:

۱- تشخیص ۲- تأمین اعتبار ۳- تعهد ۴- تسجیل ۵- حواله ۶- درخواست وجه ۷- پرداخت هزینه

۱- تشخیص: بموجب ماده ۱۷ قانون محاسبات عمومی کشور عبارت است از تعیین و انتخاب کالا و خدمات و سایر پرداختها که تحصیل یا انجام آنها برای نیل به هدفهای وزارتخانه یا مؤسسه ضروری است.

پس از ابلاغ اعتبار به دستگاه اجرائی اولین سؤالی که مطرح می شود این است که با این اعتبار چه باید کرد؟ یعنی مسئول دستگاه، وزیر یا رئیس مؤسسه برای خرج اعتبار باید ابتدا تعیین کند چه کالاها یا خدماتی باید جهت اهداف دستگاه خریداری گردد؟

۲- تأمین اعتبار: بموجب ماده ۱۸ قانون محاسبات عمومی کشور عبارتست از: تخصیص تمام یا قسمتی از اعتبار برای هزینه معین

این ذیحساب است که مقدار اعتبار مصوب و کیفیت استفاده از آن را براساس اصول و ابراز حسابداری تعیین و در داخل حد نصاب تصویب شده نگاه می دارد و در صورتیکه ذیحساب انجام خرجی را بر خلاف مقررات تشخیص دهد مراتب را به وزیر یا رئیس مؤسسه مربوطه یا مقامات مجاز از طرف آنان با ذکر مستند قانونی کتباً اعلام می کند

ذیحساب: (ماده ۳۱ ق.م.ع)

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 دولتی به این سمت منصوب می شود و انجام سایر وظایف مشروحه زیر را بعهده خواهد داشت:

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 نقدینگی ها و سپرده ها و اوراق بهادار

۴- نگاهداری حساب اموال دولتی و نظارت بر اموال مذکور

عامل ذیحساب : (ماده ۳۶ ق.م.ع)

مأموری است که با موافقت ذیحساب و به موجب حکم دستگاه اجرائی مربوط از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت در مواردی که بموجب آئین نامه اجرائی این ماده معین خواهد شد به این سمت منصوب و انجام قسمتی از وظایف و مسوولیت‌های موضوع ماده ۳۱ این قانون توسط ذیحساب به او محول می شود .

۳- تعهد : به موجب ماده ۱۹ قانون محاسبات عمومی کشور عبارت است از ایجاد دین بر ذمه دولت ناشی از :

الف : تحویل کالا یا انجام دادن خدمت

ب : اجرای قراردادهای که با رعایت قوانین و مقررات منعقد شده باشد

ج : احکام صادر شده از مراجع قانونی و ذیصلاح

د : پیوستن به قراردادها و عضویت در سازمانهای بین المللی با اجازه قانون

۴- تسجیل : طبق ماده ۲۰ قانون محاسبات عمومی کشور تسجیل عبارت است از تعیین میزان بدهی قابل پرداخت بموجب اسناد و مدارک اثبات کننده بدهی، هر تسجیل باید متکی به مدارک و اسناد مثبت باشد و اطلاع شخصی را نمیتوان ملاک عمل قرارداد و همه اسناد مثبت باید ضمیمه سند حسابداری باشد .

۵- حواله : بموجب ماده ۲۱ قانون محاسبات عمومی کشور حواله اجازه ایست که کتباً به وسیله مقامات مجاز وزارتخانه یا مؤسسه دولتی و یا شرکت دولتی و یا دستگاه اجرائی محل و یا نهادهای عمومی غیر دولتی و یا سایر دستگاههای اجرائی برای تادیه تعهدات و بدهیهای قابل پرداخت از محل اعتبارات مربوط عهده ذیحساب در وجه ذینفع صادر می شود، صدور حواله شرط لازم برای پرداخت مخارج دولتی است

۶- درخواست وجه : برای پرداخت حواله های صادره از محل اعتبارات دستگاه باید درخواست وجه بعمل آید . بموجب ماده ۲۲ قانون محاسبات عمومی کشور درخواست وجه سندی است که ذیحساب برای دریافت وجه به منظور پرداخت حواله های صادره و سایر پرداختهایی که به موجب 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 صادر می کند.

۷- پرداخت هزینه: عبارت است از پرداختهایی که به طور قطعی به ذینفع در قبال انجام تعهد و یا تحت عنوان کمک و یا عناوین مشابه با رعایت قوانین و مقررات صورت می پذیرد اجرای بودجه از لحاظ حسابداری به پرداخت مربوط می شود یعنی پرداخت مرحله حسابداری اجرای بودجه را تشکیل می دهد. پرداخت عملی است که بوسیله آن سازمان دولتی خود را از دینی که بر عهده دارد بری الذمه می سازد.

عمل پرداخت بوسیله حسابدار صورت می گیرد که نه تنها صندوقدار دولت است بلکه مأمور پرداخت هم بشمار می رود و باین عنوان کنترل قانونی بودن دستور پرداخت را بر عهده دارد یعنی به محض رؤیت حواله باید رسیدگی کند آیا حواله مطابق مقررات تنظیم شده است؟ آیا تعهد موجود دین، صورت گرفته است، بدیگر سخن آیا خدمتی انجام و یا کالائی تحویل گردیده است؟ آیا مبالغ درخواستی در حدود مصوبات بودجه است. آیا حواله به امضاء شخصی که طبق قانون صلاحیت صدور آن را داشته رسیده است و جریان اداری که منجر به صدور حواله شده انجام پذیرفته است؟ بعنوان صندوقدار دستگاه پرداخت کننده باید اطمینان حاصل کند که مبلغ مورد پرداخت بشخصی پرداخت شود که حقیقتاً طلبکار است. اگر اشتباهی در این زمینه رخ دهد و وجه به کسی که حقیقتاً طلبکار نیست پرداخت شود ذمه دولت بری نمی گردد. لذا از این حیث ممکن است خساراتی به دولت وارد آید. مأمور پرداخت باید از طلبکار دولت سند رسید مبنی بر برائت ذمه دولت از او دریافت کند.

در این راستا عمل پرداخت بموجب ماده ۶۵ ق م ع که اشاره دارد به اینکه: کلیه دستگاههای اجرائی مکلفند جز در مواردی که بموجب قوانین و مقررات ترتیب دیگر مقرر شده باشد پرداختهای خود را منحصرأ از طریق حسابهای بانکی مجاز انجام دهند و گواهی بانک دائر بر:

۱- انتقال وجه به حساب ذینفع

۲- پرداخت وجه به ذینفع یا قائم مقام قانونی او

۳- حواله در وجه ذینفع یا قائم مقام قانونی او

پرداخت محسوب می گردد. معمولاً پرداختها بطور عادی و پس از انجام خدمت و تحویل کالا صورت می گیرد. و برای تسهیل این امر حوالجات بنام فروشنده تهیه می شود و در اختیار واحدها قرار می گیرد که در آن تمام جریان پرداخت و مقاماتی که باید پرداخت را اجازه دهند یا تصویب کنند مشخص می شود. در این راستا در بخش عمومی پرداخت به دو شکل انجام می پذیرد: ۱- پرداخت نقدی (از طریق تنخواه کارت کارپردازی) ۲- پرداخت بوسیله حواله های الکترونیک نزد بانک مرکزی