

جزوه درس

اصول حسابداری دولتی

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

انواع سازمانهای دولتی :

سازمانهای دولتی به ۲ طبقه کلی تقسیم می شوند:

۱- سازمانهای دولتی غیر انتفاعی

۲- سازمانهای انتفاعی وابسته به دولت

سازمانهای دولتی غیر انتفاعی :

سازمانهایی هستند که برای کسب درآمد ایجاد نشده اند، بلکه برای اجرای قسمتی از برنامه اقتصادی، فرهنگی، اجتماعی و یا سیاسی دولت تاسیس شده اند و به بیان ساده تر هزینه این قبیل سازمانها هیچ ارتباطی با درآمدهای آنها ندارد.

مثال :

وزارت بهداشت و درمان و آموزش پزشکی وظیفه تأمین بهداشت و درمان بیماران کشور و تربیت پزشک، پرستار و کادر متخصص برای انجام وظایف خود را عهده دار است. انجام وظایف و مسئولیت های فوق هزینه های زیادی را برای دولت ایجاد می کند، لذا دولت در موقع تنظیم برنامه بهداشت و درمان به هیچ وجه به درآمدهای حاصل از آن توجه نمی کند، بلکه کوشش می نماید با رعایت اولویت ها و محدودیت ها قسمتی از منابع مالی پیش بینی شده در بودجه سالانه خود را به برنامه بهداشت و درمان و آموزش پزشکی اختصاص دهد.

بنابراین نتیجه می گیریم که در تشکیل سازمانهای دولتی غیرانتفاعی انگیزه کسب درآمد مورد توجه قرار نمی گیرد، بلکه الزام های قانونی و ضرورت های اجتماعی و وظایف دولت انگیزه تاسیس این قبیل سازمانهاست.

سازمانهای دولتی غیر انتفاعی به دو دسته تقسیم می شوند :

۱- وزارت خانه ها

۲- موسسات دولتی

وزارتخانه :

واحد سازمانی مشخصی است که به موجب قانون به این عنوان شناخته شده و یا در آینده بشود.

موسسه دولتی :

واحد سازمانی مشخصی است که به موجب قانون ایجاد شده و زیر نظر یک از قوای سه گانه اداره شود و عنوان وزارتخانه نداشته باشد.

موسسه دولتی دارای ۴ ویژگی است :

- ۱- تشکیلات مشخص داشته باشد.
- ۲- به موجب قانون ایجاد شده باشد.
- ۳- زیر نظر یکی از قوای سه گانه مقننه، مجریه و یا قضائیه باشد.
- ۴- عنوان وزارتخانه نداشته باشد.

مثال :

وزارت جهاد کشاورزی به هیئت وزیران پیشنهاد می نماید لایه ای به مجلس شورای اسلامی تحویل دهند که به موجب آن سازمانی با عنوان جنگلها و مراتع کشور برای حفظ و حراست و بهره برداری صحیح از جنگلهای کشور تاسیس شود . لایحه تاسیس سازمان جنگلها و مراتع کشور از طریق دولت تقدیم مجلس می گردد و مجلس آن را تصویب می نماید..

تجزیه و تحلیل :

سازمان جنگلها و مراتع کشور به دلایل زیر یک موسسه دولتی است :

- ۱- تشکیلات مشخصی است که برای حفظ و حراست و بهره برداری صحیح از جنگلها و مراتع کشور ایجاد شده است.
- ۲- به موجب قانون تاسیس شده است زیرا با تصویب مجلس شورای اسلامی تاسیس گردید.
- ۳- زیر نظر وزارت جهاد کشاورزی است و چون این وزارتخانه از وزارتخانه های تابعه دولت یا قوه مجریه می باشد، این سازمان زیر نظر قوه مجریه می باشد.
- ۴- عنوان وزارتخانه ندارد.

سازمانهای انتفاعی وابسته به دولت :

دولت در راستای تحقق اهداف و انجام مسئولیت های قانونی خود مواردی که قانون اجازه می دهد بهای کالا و خدماتی را که به مردم ارائه می دهد از آنها دریافت می نماید. مثلا دولت در قبال تأمین آب و برق شهرها و روستاها بهای لازم را از مصرف کنندگان دریافت می نماید.

تعدادی از سازمانهای انتفاعی وابسته به دولت بشرح زیر می باشند :

شرکت دخانیات ایران، سازمانهای منطقه ای آب و برق، شرکت فولاد ایران، شرکت مس سرچشمه

مقایسه و تفاوت های سازمانهای دولتی و سازمانهای بازرگانی: (مهم)

۱- سازمانهای بازرگانی منحصر برای کسب سود تاسیس می شوند . به بیان ساده تر انگیزه و هدف اصلی برای تشکیل سازمانهای بازرگانی عموماً سود می باشد در حالی که سازمانهای دولتی بنا بر ضرورت اجتماعی و قانونی تاسیس می شوند و سود نمی تواند انگیزه ای برای تاسیس آنها باشد.

۲- مساله مالکیت در سازمانهای دولتی و بازرگانی متفاوت است.

۳- منابع مالی مورد نیاز برای برنامه های دولت که توسط دستگاههای دولتی اجرا می شود از طریق وصول مالیات و سایر درآمدها و فروش منابع زیر زمینی که متعلق به همه افراد یک کشور است تأمین می شود. تأمین کنندگان منابع مالی دولت لزوماً سهم متناسبی در مقایسه با درآمد خود از کالا یا خدمت به صورت مستقیم دریافت نمی کنند . به بیان ساده تر اشخاصی که منابع مالی مورد نیاز دولت را تأمین می کنند انتظار دریافت سود سهام متناسب با میزان سرمایه گذاری خود را ندارند در حالی که در موسسات بازرگانی اشخاصی که سرمایه گذاری می نمایند متناسب به میزان سهام خود از شرکتی که در آن سرمایه گذاری شده است سود سهام مطالبه می نمایند.

۴- سازمانهای بازرگانی تا زمانی سرمایه گذاری می کنند و یا هزینه ای انجام می دهند که درآمد حاصل از آن قابل ملاحظه باشد و این در حالی است که در سازمانهای دولتی غیر انتفاعی هزینه ها به درآمدها مربوط نیستند بلکه هزینه ها در حدود اعتبارات تخصیص یافته انجام می شود.

۵- دولت قدرت قانونی لازم برای وصول مالیات بر درآمد را دارد و با تصویب قوانین مالیاتی وصول مالیات را اجباری می نماید، امام موسسات بازرگانی قدرت کافی برای وصول درآمدهای اجباری را ندارند.

مقایسه حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی :

- ۱- صورتهای مالی که در حسابداری بازرگانی تنظیم می شود با صورت های مالی که در حسابداری دولتی تنظیم می شود با هم فرق دارد : دلیل این وجه اختلاف ناشی از انگیزه تاسیس سازمانهای بازرگانی و دولتی است.
 - 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 و یژه در حسابداری بازرگانی نیست . بنابراین دفاتر و سیستم حسابداری در سازمانهای دولتی به نحوی طراحی می شود که کنترل بودجه مصوب از طریق مقایسه ارقام واقعی درآمد و هزینه با ارقام پیش بینی شده در بودجه مصوب امکانپذیر باشد . کنترل بودجه در حسابداری موسسات بازرگانی به اندازه حسابداری موسسات دولتی قابل ملاحظه نمی باشد.
 - ۳- لزوم نگهداری حسابهای مستقل : درحسابداری دولتی بجای آنکه موسسه دولتی یک شخصیت حسابداری باشد هریک از منابع مالی مورد استفاده یک شخصیت حسابداری هستند، لذا هر منبع مالی یک حساب مستقل محسوب می شود و از نقطه نظر حسابداری مانند یک موسسه مستقل با آن برخورد می شود.
 - ۴- تفاوت در نحوه ثبت دارایی های ثابت : در حسابداری دولتی دارایی های ثابت به محض خرید به حساب هزینه منظور می گردد در حالی که در حسابداری بازرگانی دارایی ها در موقع خرید به بهای تمام شده به حساب دارایی منظور می شود و سپس به تدریج و بر اساس عمر مفید به حساب هزینه منعکس می شود.
- سوال :** فرض کنید که در فروردین ماه ۱۳۶۸ یکدستگاه اتومبیل سواری به قیمت ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال خریداری شده است . در صورتی که عمر مفید اتومبیل خریداری شده ۵ سال باشد، مطلوب است نحوه ثبت خرید خودرو را در موسسات دولتی و بازرگانی انجام دهید و توضیحات لازم را بنویسید.
- جواب :** چون در موسسات دولتی دارایی های ثابت در موقع خرید به حساب هزینه منظور می گردد لذا اتومبیل به بهای تمام شده در فروردین ۶۸ در بدهکار حساب هزینه منعکس می شود.
- در موسسه بازرگانی نیز خرید خودرو مورد بحث در فروردین ماه ۶۸ به بدهکار حساب وسایل نقلیه در دارایی ها منعکس می شود.

موسسه دولتی			موسسه بازرگانی		
هزینه سال جاری	۱۰/۰۰۰/۰۰۰	خرید اتومبیل	۱۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۰/۰۰۰/۰۰۰	بانک
بانک	۱۰/۰۰۰/۰۰۰				

۵- تفاوت در مبنای حسابداری : زمان شناسایی هزینه و درآمد در حسابداری تفاوت داشته و می تواند در سیستم حسابداری مورد عمل موثر واقع شود به همین لحاظ سیستم حسابداری یا بر مبنای نقدی و یا بر مبنای تعهدی کامل یا بر مبنای نیم تعهدی و یا بر مبنای نقدی تعدیل شده و یا بر مبنای تعهدی تعدیل شده طراحی می شود. در حسابداری دولتی مبنای نقدی یا نقدی تعدیل شده و یا نیمه تعهدی مورد استفاده قرار می گیرد اما در حسابداری بازرگانی مبنای تعهدی کامل استفاده می شود.

نکته :

هزینه ها در موسسات دولتی ایران بر مبنای نقدی تعدیل شده ثبت می گردد.

تعریف حسابداری دولتی :

حسابداری دولتی سیستمی است که اطلاعات مالی مربوط به فعالیت های وزارتخانه ها و موسسات دولتی را به منظور 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.

استفاده کنندگان حسابداری دولتی :

استفاده کنندگان حسابداری دولتی عمدتاً به ۲ دسته کلی تقسیم می شوند :

- ۱- **استفاده کنندگان درون سازمانی :** افراد و گروه هایی هستند که به طور مستقیم در فعالیتهای موسسه دولتی شرکت دارند و از اطلاعات مالی در جهت تصمیم گیری استفاده می کنند مانند : مسئولین برنامه ریزی ، وزیر و یا رؤی س موسسه دولتی، مدیران سطوح میانی، بازرسان و حسابرسان داخلی
- ۲- **استفاده کنندگان خارج از وزارتخانه یا موسسات دولتی :** افراد یا سازمانهایی هستند که به طور مستقیم در فعالیتهای وزارتخانه یا موسسه دولتی شرکت ندارند ولی به طور غیر مستقیم از اطلاعات استخراج شده از سیستم حسابداری مورد عمل سازمانهای مذکور

استفاده می کنند مانند : هیئات دولت، مجلس شورای اسلامی، حسابرسان مستقل و مردم از طریق تفریق بودجه

اصول حسابداری دولتی

سیستم حسابداری دولتی مورد تاکید قانون محاسبات عمومی ایران در مورد پرداخت ها (هزینه ها) یک سیستم نقدی تعدیل شده است اما در خصوص شناسایی و ثبت دریافت ها (درآمدها) کاملاً نقدی است. به عبارت دیگر ثبت و شناسایی هزینه یا خرج طبق قانون محاسبات عمومی کشور مستلزم تحقق ۲ شرط لازم و کافی به شرح زیر است :

۱ - تحویل کالا یا انجام خدمت و یا اجرای قرارداد

۲ - پرداخت وجه به صورت قطعی

در قانون محاسبات عمومی کشور ۴ نوع پرداخت وجود دارد که به شرح زیر می باشند :

۱ - هزینه

۲ - پیش پرداخت

۳ - علی الحساب

۴ - تنخواه گردان پرداخت

هزینه :

عبارت است از پرداخت هایی که به طور قطعی به ذینفع در قبال تعهد یا تحت عنوان کمک یا عناوین مشابه با رعایت قوانین و مقررات مربوط صورت می گیرد.

پیش پرداخت :

عبارت است از وجهی که از محل اعتبار مربوطه براساس احکام قراردادها و طبق مقررات ، پیش از انجام تعهد پرداخت می شود.

علی الحساب :

عبارت است از وجهی که به منظور ادای قسمتی از تعهد با رعایت مقررات پرداخت می شود.

تنخواه گردان پرداخت :

عبارت است از وجهی که از طرف ذیحساب با تایید رئیس موسسه یا مقامات مجاز که از طرف آنها برای انجام بعضی هزینه ها در اختیار واحدها و یا مامورینی که به موجب این قانون و آیین نامه های اجرایی مجاز به دریافت تنخواه گردان هستند ، قرار می گیرد تا به تدریج هزینه های مربوطه انجام شود و اسناد هزینه تحویل ذیحساب شده و مجدداً وجه دریافت گردد.

مبنای نقدی تعدیل شده :

یک روش حسابداری است که با روش حسابداری نقدی کامل شباهت زیادی دارد . تفاوت مبنای نقدی کامل با مبنای نقدی تعدیل شده منحصرأ در نحوه برخورد با شناسایی و ثبت هزینه است.

اصول بنیادی حسابداری دولتی :

اصول بنیادی حسابداری دولتی به مجموعه ای از موازین، استانداردها، معیارها و قواعد کلی گفته می شود که چهارچوب حسابداری دولتی و غیر انتفاعی بر پایه آن استوار است.

اصول مهم و مخصوص حسابداری دولتی که مورد پذیرش اکثر کشورها قرار گرفته به شرح زیر می باشد :

- ۱- اصل لزوم نگهداری حسابهای مستقل
- ۲- اصل لزوم کنترل بودجه
- ۳- اصل تأمین اعتبار و ایجاد تعهد
- ۴- اصل تقدم قوانین و مقررات بر اصول متداول حسابداری
- ۵- اصل استفاده از مبنای نیمه تعهدی

۱- اصل لزوم نگهداری حسابهای مستقل

در یک سازمان غیر انتفاعی یک یا چند حساب مستقل وجود دارد که هر یک از آنها به تنهایی یک واحد مالی و حسابداری است. به موجب این اصل در حسابداری سازمانهای دولتی و غیر انتفاعی به جای آنکه سازمان دولتی به عنوان یک شخصیت حسابداری به حساب آید، هر یک از منابع تأمین مالی که در اصطلاح حسابداری غیرانتفاعی به آن حساب مستقل می گویند یک شخصیت حسابداری است.

حساب مستقل که اصل لزوم نگهداری حسابهای مستقل بر پایه آن استوار است دارای مشخصات زیر می باشد :

- یک واحد مالی است و حاوی منابع مالی مشخصی است که برای تأمین هزینه ها، فعالیتها، طرح ها، و برنامه هایی که در جهت تحقق اهداف معین اجرا می شود.
- یک واحد حسابداری است. زیرا فعالیتهای مالی مربوط به منابع مالی در آن ثبت و طبقه بندی و وضعیت دارایی های جاری، بدهی های جاری، اندوخته ها و مازاد منابع مالی را گزارش می کند.

نکته :

طبق اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران هیچ هزینه ای از اعتبارات معین نباید تجاوز نماید و هر وجهی باید در محل خود هزینه و به مصرف برسد.

۲- اصل لزوم کنترل بودجه

کنترل بودجه عبارت است از تعیین میزان واقعی درآمدها و سایر منابع مالی دیگر و همچنین تعیین میزان واقعی هزینه ها از یک طرف و مقایسه مستمر ارقام واقعی درآمد و هزینه با بودجه مصوب از سوی دیگر

۳- اصل تأمین اعتبار و ایجاد تعهد

یکی از مراحل انجام هزینه تأمین اعتبار است. تأمین اعتبار به این مفهوم است که قسمتی از اعتبار تخصیص یافته برای هزینه معین اختصاص یابد. بنابراین هر پرداختی که در دولت و یا سازمانهای دولتی بخواهد صورت گیرد باید قبلاً از وجود اعتبار مصوب تخصیص یافته اطمینان حاصل شود.

نکته :

اعتبار مصوب یک اجازه کلی قانونی است که از طرف قوه مقننه به قوه مجریه یک کشور داده می شود تا کالا و خدمات مورد نیاز برای تحقق هدفهای معینی را خریداری نماید.

اصل تقدم قوانين و مقررات بر اصول متداول حسابداری :

در حسابداری دولتی قوانین و مقررات بر اصول و استانداردهای حسابداری اولویت داشته و چنانچه قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشوری با اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری مقایرت داشته باشد، حسابداران دولتی ملزم به رعایت قوانین و مقررات خواهند بود.

اصل استفاده از مبنای نیمه تعهدی :

یعنی اینکه هزینه ها در دوره مالی که ایجاد می شوند یا تحقق می یابند شناسائی و در دفاتر حسابداری منعکس می شوند. چون شناسائی درآمد های دولتی با حسابداری تعهدی مشکل تر از درآمد سازمان بازرگانی است و در مورد برخی درآمد ها به طور کلی امک ان پذیر نخواهد بود، لذا توصیه شده در شناسائی و ثبت درآمدها از مبنای نقدی استفاده شود.

« خیلی مهم »

مراحل انجام هزینه در دستگاه دولتی به ترتیب زیر است :

- ۱- مرحله تشخیص
- ۲- مرحله تأمین اعتبار
- ۳- مرحله تعهد
- ۴- مرحله تسجیل
- ۵- مرحله صدور حواله
- ۶- مرحله نظارت مالی
- ۷- مرحله پرداخت

مراحل تشخیص، تعهد، تسجیل و صدور حواله توسط وزیر یا رئیس موسسه دولتی و یا کسانی که از طرف آنها مجاز به این امور هستند صورت می گیرد و مراحل تأمین اعتبار، اعمال و نظارت مالی و پرداخت توسط ذیحساب وزارتخانه و یا موسسه دولتی و یا کسانی که از طرف او مجاز به انجا م این قبیل امور هستند به عمل می آید.

مرحله تشخیص :

عبارت است از تعیین و انتخاب کالا و خدمات و سایر پرداخت هایی که تسهیل یا انجا م آنها برای نیل به اجرای برنامه های دستگاه اجرایی ضروری است.

مرحله تشخیص به این ترتیب صورت می گیرد که واحد تدارکات یا کارپردازی که مسئولیت خرید کالا و خدمات را بر عهده دارند پیشنهاد سایر واحدها را دریافت می نماید و پس از برآورد قیمت تقریبی آنها، درخواست خرید کالا یا انجام خدمت را تنظیم نموده و به رئیس و دستگاههای دولتی تسلیم می نماید. رئیس دستگاه دولتی درخواست خرید کالا یا خدمت را مورد بررسی قرار می دهد و در صورتی که خرید کالا یا خدمت پیشنهادی ضروری تشخیص داده شد با خرید کالا یا خدمت مورد نظر موافقت می نماید و برای تأمین اعتبار لازم درخواست خرید را به امور مالی ارسا ل می کند.

مرحله تأمین اعتبار :

به بیان ساده یعنی اینکه مقداری از اعتبار مصوب تخصیص یافته را برای خرید کالا یا خدمت معینی اختصاص دهیم . به عبارت دیگر در مرحله تأمین اعتبار قسمتی از اعتبارات مصوب تخصیص یافته را برای خرید کالا یا خدمت معین ذخیره می نماییم تا به مصرف دیگری نرسد ، مگر آنکه کالای مورد نظر یا خدمت معین خریداری نگردد.

مرحله تعهد :

تعهد که سومین مرحله هزینه است از نظر قانون محاسبات عمومی یعنی بدهی ایجاد شده ب ر اثر تحویل کالا و یا انجام دادن خدمت و یا اجرای قراردادهایی که برابر مقررات منعقد شده است. در وزارتخانه ها و موسسات دولتی برای اثبات مرحله تعهد معمولاً از فرم های زیر استفاده می شود :

- قبض انبار
- صورتجلسه تحویل کالا
- صورت مقادیر کارهای انجام شده

در طرح ها و پروژه های عمرانی که اجرای آنها به صورت مقطوع به پیمانکار واگذار می شود، میزان کارهای انجام شده و مصالح بکار رفته در فهرستی که در اصطلاح به آن فهرست مقادیر کارهای انجام شده می گویند درج می شود و ضمیمه صورت وضعیت می شود.

نکته : جزئیات صورت وضعیت را صورت متره می گویند.

مرحله تسجیل :

تسجیل یعنی اینکه بر اساس اسناد و مدارک ثابت کنیم بهای کالای تحویل شده و یا خدمت انجام شده چقدر است. به عبارت دیگر یعنی تعیین میزان بدهی قابل پرداخت با توجه به اسناد و مدارک اثبات کننده بدهی.

فاکتور یا صورتحساب در مورد خرید کالا یا خدمت و صورت وضعیت در مورد اجرای قراردادهای مقطوع پیمانکاری طرح ها و پروژه های عمرانی را می توان از مدارک معتبر و قابل قبول برای مرحله تسجیل به حساب آورد.

مرحله صدور حواله :

حواله یک اجازه کتبی است که برای پرداخت بدهی های قابل پرداخت ناشی از تحویل کالا یا خدمت و غیره از طرف مقام مجاز دستگاههای دولتی صادر می شود.

در فرم حواله اطلاعات زیر درج می شود :

۱ - مبلغ قابل پرداخت

۲ - محل تأمین اعتبار

۳ - نوع هزینه

۴ - مدارک ضمیمه

نظارت مالی :

مفهوم قانونی نظارت مالی به بیان ساده و کلی یعنی تطبیق پرداخت ها با قوانین و مقررات مالی حاکم بر مصرف وجوه دولتی

به عبارت دیگر در این مرحله ذیحساب دستگاه دولتی که قانوناً مسئولیت اعمال نظارت مالی در انجام مخارج به او محول شده است، باید اطمینان حاصل نماید وجهی که دستور پرداخت آن توسط مقام مجاز دستگاه دولتی صادر گردیده مطابق قوانین و مقررات مالی است . در غیر اینصورت از پرداخت آن خودداری خواهد نمود.

نکته : نظارت قبل از خرج به عهده ذیحساب می باشد و نظارت بعد از خرج به عهده دیوان محاسبات می باشد.

مرحله پرداخت :

مرحله پرداخت آخرین مرحله انجام هزینه است . هزینه طبق تعریفی که در قانون محاسبات عمومی کشور برای آن ارائه شده است یعنی هرنوع وجهی که بابت کالای تحویل شده یا خدمت انجام شده به ذینفع پرداخت شود.

اثبات مرحله پرداخت مستلزم گواهی بانک دایر بر یکی از موارد زیر است :

- رسید انتقال وجه به حساب ذینفع
- پرداخت وجه (نقدی) به ذینفع و یا قائم مقام قانونی او و دریافت رسید وجه
- حواله (چک) در وجه ذینفع و یا قائم مقام قانونی او و دریافت رسید حواله

مراحل انجام هزینه شامل ۲ مرحله اداری خرج و مرحله مالی خرج می باشد.

مرحله اداری خرج شامل :

- تشخیص
- تعهد
- تسجیل
- صدور حواله

این مراحل توسط وزیر یا رئیس موسسه دولتی و یا کسانی که از طرف آنها مجاز به انجام این امور هستند صورت می گیرد.

مرحله مالی خرج شامل :

- تأمین اعتبار
- اعمال نظارت کالی
- پرداخت

این مراحل توسط ذیحساب وزارتخانه یا موسسه دولتی و یا کسانی که از طرف او مجاز به انجام این قبیل امور هستند صورت می گیرد. مانند : عامل ذیحساب

تعریف تنخواه گردان و انواع آن :

به طور کلی عبارت است از مبلغ ثابتی وجه نقد یا اع تبار بانکی که برای رفع احتیاجات نقدی و ایجاد تسهیلاتی در امر پرداخت مخارج سازمانهای دولتی برابر مقررات در اختیار خزانه، ذیحساب، عامل ذیحساب و یا کارپرداز قرار می گیرد.

۴ نوع تنخواه گردان طبق قانون محاسبات عمومی کشور به ترتیب زیر ذکر گردیده است :

۱ - تنخواه گردان خزانه

۲ - تنخواه گردان استان

۳ - تنخواه گردان حسابداری

۴ - تنخواه گردان پرداخت

تنخواه گردان خزانه :

در ابتدای سال مالی که وصولی های خزانه برای پرداخت های سازمانهای دولتی کافی نمی باشد، خزانه برای رفع احتیاجات نقدی خود از یک اعتبار بانکی نزد بانک مرکزی به عنوان تنخواه گردان خزانه استفاده می کند و در طی سال که وصولی ها نسبت به پرداخت ها افزایش می یابد نسبت به واریز آن اقدام می کند.

تنخواه گردان استان :

عبارت است از مبلغ ثابتی وجه نقد که خزانه از محل اعتبارات مصوب در پرداخت هزینه های جاری و عمرانی سازمانهای دولتی محلی و به پیروی از سیاست عدم تمرکز اداری در اختیار نمایندگی خزانه در استان قرار می دهند..

نمایندگی خزانه در ابتدای سال مالی میزان معینی وجه نقد از خزانه دریافت می نماید و از محل آن پرداختهای سازمانهای دولتی محل مأموریت خود را انجام می دهد.

تنخواه گردان حسابداری :

عبارت است از مبلغ ثابتی وجه نقد که خزانه یا نمایندگی خزانه در استان از محل اعتبارات مصوب برای انجام هزینه های جاری و عمرانی دستگاههای دولتی مرکزی و محلی در اختیار ذیحسابان قرار می دهد. ذیحسابان مخارج دستگاه دولتی را برابر مقررات مربوط از محل تنخواه گردان حسابداری انجام و سپس اقدام به دریافت وجه می نمایند.

تنخواه گردان پرداخت :

ذی‌حسابان دستگاه دولتی به منظور ایجاد تسهیلات لازم در مورد پرداخت برخی از هزینه های واحد های تابعه دستگاههای دولتی محل مأموریت خود مقداری وجه تحت عنوان تنخواه گردان پرداخت در اختیار عامل ذی‌حساب، واحد تدارکات و یا کارپرداز قرار می دهند تا به تدریج که هزینه ها انجام می شود با تحویل اسناد هزینه مربوط، وجه آن را دریافت و تنخواه گردان مربوط تکمیل شود.

حسابهای مستقل وجوه وزارتخانه ها و موسسات دولتی ایران به ۲ دسته زیر تقسیم می شوند :

➤ حسابهای مستقل وجوه دولتی که شامل بخشهای زیر است :

- ❖ حساب مستقل وجوه جاری
- ❖ حساب مستقل وجوه عمرانی
- ❖ حساب مستقل وجوه اختصاصی

➤ حسابهای مستقل وجوه امانی شامل که شامل بخشهای زیر است :

- ❖ حساب مستقل وجوه سپرده
- ❖ حساب مستقل وجوه پرداخت حقوق بازنشستگان
- ❖ حساب مستقل وجوه سایر منابع

حسابهای مستقل وجوه جاری :

منابع مالی این حساب مستقل برای تأمین هزینه های جاری عمومی دستگاه دولتی به مصرف می رسد.

حسابهای مستقل وجوه عمرانی :

منابع مالی این حساب مستقل برای تأمین هزینه های احداث یا خرید دارایی های ثابت و اجرای پروژه های عمرانی به مصرف می رسد.

حسابهای مستقل وجوه اختصاصی :

منابع مالی آن 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 حسابهای خزانه متمرکز می شود . وجوه مذکور به عنوان امانت نزد خزانه داری کل باقی می ماند و در صورت رعایت شرایط مندرج در قرارداد ها و یا انجام صحیح معامله وجه سپرده از خزانه دریافت و به صاحب آن پرداخت می شود.

حساب مستقل وجوه پرداخت حقوق بازنشستگان :

وجوه مربوط به این حساب مستقل از صندوق بازنشستگی کشوری دریافت و برای تأمین مالی حقوق بازنشستگان و موظفین مورد استفاده قرار می گیرد.

حسابداری بودجه ای در دستگاه دولتی :

وزارتخانه ها و موسسات تابع دولت نمی توانند درآمدهای وصولی خود را به مصرف برسانند، لذا بر طبق اصل ۵۳ قانون اساسی وجوه مربوط به درآمدهای وصولی را به حساب خزانه داری کل واریز نموده و برای پرداخت هزینه های خود از خزانه داری کل درخواست وجه می نماید.

خزانه نیز از محل اعتبارات مصوب تخصیص یافته برابر مقررات وجه لازم را در اختیار دستگاه دولتی قرار می دهد.

حسابهای بودجه ای در دستگاه دولتی به شرح زیر است :

- ۱- حسابهای بودجه (جاری، عمرانی، اختصاصی)
- ۲- اعتبارات مصوب
- ۳- اعتبارات تخصیص یافته
- ۴- جاری خزانه
- ۵- درخواست وجه
- ۶- ذخیره اعتبار تعهدات احتمالی
- ۷- ذخیره اعتبار پرداخت غیر قطعی (پیش پرداختها، تنخواه گردان پرداخت، علی الحساب)
- ۸- اعتبارات مصرف شده

مثال :

فرض می شود برای یک دستگاه دولتی اعتباری به مبلغ ۲۰۰/۰۰۰ ریال در بودجه جاری سال ۷۱ دولت منظور شده باشد.

مطلوب است ثبت در دفتر روزنامه حساب مستقل وجوه اعتبارات جاری

دفتر روزنامه حساب مستقل اعتبارات جاری

ردیف	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱	۱۳۷۱	بودجه جاری اعتبارات مصوب ثبت بودجه مصوب سال ۱۳۷۱	۲۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰
			۲۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰

مسئله :

فعالیت‌های بودجه ای حساب مستقل وجوه اعتبارات جاری یک موسسه دولتی در سال ۱۳۸۱ به شرح زیر است :

- ۱- ابلاغ اعتبارات مصوب به مبلغ ۸/۰۰۰/۰۰۰ ریال
- ۲- جمع اعتبارات تخصیص یافته ابلاغی معادل ۷/۵۰۰/۰۰۰ ریال
- ۳- معادل اعتبارات تخصیص یافته از خزانه درخواست گردید که خزانه معادل مبلغ درخواست شده را به حساب مستقل وجوه اعتبارات جاری پرداخت نمود.
- ۴- تأمین اعتبار برای خرید کالا و انجام خدمات به مبلغ ۵/۲۰۰/۰۰۰ ریال
- ۵- پرداخت پیش پرداخت بابت خرید کالا و انجام خدمات که در بند ۴ برای آن تأمین اعتبار شده بود به مبلغ ۸۰۰/۰۰۰ ریال
- ۶- در طول سال مالی مبلغ ۴۰۰/۰۰۰ ریال از پیش پرداختها که قبلاً تأمین اعتبار شده بود به علت تحویل کالا و انجام خدمات به حساب هزینه قطعی منظور شد.
- ۷- معادل مبلغ ۳/۸۰۰/۰۰۰ ریال کالا و خدمات که در بند ۴ برای آنها اعتبار تأمین شده بود تحویل و یا انجام گردید و به حساب هزینه های قطعی منظور گردید.
- ۸- مبلغ ۲۰۰/۰۰۰ ریال از اعتبارات تأمین شده (موضوع بند ۴) برای خرید کالا و انجام خدمات به علت انصراف واحد های درخواست کننده از خرید آنها و یا فقدان این قبیل کالا یا خدمات در بازار از حساب تعهدات احتمالی حذف گردید.

مطلوب است :

- ۱- ثبت فعالیت‌های بودجه سال ۱۳۸۱ در دفتر روزنامه حساب مستقل وجوه اعتبارات جاری
- ۲- انتقال از دفتر روزنامه به دفتر کل
- ۳- تهیه تراز مانده حسابهای بودجه ای در پایان دوره مالی

دفتر روزنامه موسسه دولتی

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
۱	بودجه جاری اعتبارات مصوب بابت ابلاغ اعتبارات مصوب	۸/۰۰۰/۰۰۰	۸/۰۰۰/۰۰۰
۲	اعتبارات مصوب اعتبارات تخصیص یافته بابت اعتبارات تخصیص یافته جاری با خزانه بودجه جاری بابت اعتبارات تخصیص یافته	۷/۵۰۰/۰۰۰ ۷/۵۰۰/۰۰۰ ۷/۵۰۰/۰۰۰	۷/۵۰۰/۰۰۰ ۷/۵۰۰/۰۰۰
۳	درخواست وجه جاری با خزانه بابت درخواست وجه از خزانه بانک پرداخت جاری دریافتی از خزانه بابت درخواست وجه از خزانه	۷/۵۰۰/۰۰۰ ۷/۵۰۰/۰۰۰ ۷/۵۰۰/۰۰۰	۷/۵۰۰/۰۰۰ ۷/۵۰۰/۰۰۰
۴	اعتبارات تخصیص یافته ذخیره اعتبارات تعهدات احتمالی بابت تامین اعتبار جهت خرید کالا و انجام خدمات	۵/۲۰۰/۰۰۰	۵/۲۰۰/۰۰۰
۵	پیش پرداخت سال جاری بانک پرداخت جاری بابت پیش پرداخت خرید کالا و انجام خدمات	۸۰۰/۰۰۰	۸۰۰/۰۰۰
۶	هزینه سال جاری پیش پرداخت سال جاری ذخیره اعتبارات تعهدات احتمالی اعتبارات مصرف شده بابت تبدیل پیش پرداخت به هزینه قطعی	۴۰۰/۰۰۰ ۴۰۰/۰۰۰	۴۰۰/۰۰۰ ۴۰۰/۰۰۰
۷	هزینه سال جاری بانک پرداخت جاری ذخیره اعتبارات تعهدات احتمالی اعتبارات مصرف شده بابت خرید کالا و خدمت که قبلا تامین اعتبار شده بود	۳/۸۰۰/۰۰۰ ۳/۸۰۰/۰۰۰	۳/۸۰۰/۰۰۰ ۳/۸۰۰/۰۰۰
۸	ذخیره اعتبارات تعهدات احتمالی اعتبارات تخصیص یافته انصراف واحدهای درخواست کننده از خرید کالا و انجام خدمات	۲۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰
		۵۲/۶۰۰/۰۰۰	۵۲/۶۰۰/۰۰۰

دفتر کل موسسه دولتی

اعتبارات تخصیص یافته		اعتبارات مصوب		بودجه جاری	
۵/۲۰۰/۰۰۰ ۴	۲۷/۵۰۰/۰۰۰	۷/۵۰۰/۰۰۰ ۲	۱۸/۰۰۰/۰۰۰	۸/۰۰۰/۰۰۰ ۱	۲۷/۵۰۰/۰۰۰
	۸۲۰۰/۰۰۰				
	۲/۵۰۰/۰۰۰ م		۵۰۰/۰۰۰ م		۵۰۰/۰۰۰ م
بانک پرداخت جاری		درخواست وجه		جاری با خزانه	
۷/۵۰۰/۰۰۰ ۳	۵۸۰۰/۰۰۰	۷/۵۰۰/۰۰۰ ۳		۷/۵۰۰/۰۰۰ ۲	۲۷/۵۰۰/۰۰۰
	۷۳/۸۰۰/۰۰۰				
	۲/۹۰۰/۰۰۰ م		۷/۵۰۰/۰۰۰ م		.
پیش پرداخت سال جاری		ذخیره اعتبارات تعهدات احتمالی		دریافتی از خزانه	
۸۰۰/۰۰۰ ۵	۶۴۰۰/۰۰۰	۴۰۰/۰۰۰ ۶	۴۵/۲۰۰/۰۰۰		۲۷/۵۰۰/۰۰۰
		۳/۸۰۰/۰۰۰ ۷			
		۲۰۰/۰۰۰ ۸			
			۸۰۰/۰۰۰ م		۷/۵۰۰/۰۰۰ م
اعتبارات مصرف شده		هزینه های سال جاری			
	۶۴۰۰/۰۰۰		۴۰۰/۰۰۰ ۶		
	۷۳/۸۰۰/۰۰۰		۳/۸۰۰/۰۰۰ ۷		
	۴/۲۰۰/۰۰۰ م		۴/۲۰۰/۰۰۰ م		

تراز مانده حسابهای موسسه دولتی

ردیف	نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
۱	بانک پرداخت جاری	۲/۹۰۰/۰۰۰	
۲	پیش پرداخت سال جاری	۴۰۰/۰۰۰	
۳	بودجه جاری	۵۰۰/۰۰۰	
۴	درخواست وجه	۷/۵۰۰/۰۰۰	
۵	هزینه های سال جاری	۴/۲۰۰/۰۰۰	
۶	اعتبارات مصوب		۵۰۰/۰۰۰
۷	اعتبارات تخصیص یافته		۲/۵۰۰/۰۰۰
۸	ذخیره اعتبار تعهدات احتمالی		۸۰۰/۰۰۰
۹	اعتبارات مصرف شده		۴/۲۰۰/۰۰۰
۱۰	دریافتی از خزانه		۷/۵۰۰/۰۰۰
		۱۵/۵۰۰/۰۰۰	۱۵/۵۰۰/۰۰۰

مساله :

برای یک حساب مستقل وجوه اعتبارات جاری در پایان سال ۸۹ اطلاعات زیر در دست است :

- ۱ - جاری با خزانه ۲۴۰/۰۰۰ ریال
- ۲ - درخواست وجه ۷۶/۰۰۰ ریال
- ۳ - اعتبارات مصوب ۱۰۰/۰۰۰ ریال
- ۴ - اعتبارات تخصیص یافته ۹۰۰/۰۰۰ ریال
- ۵ - بانک پرداخت جاری ۴۵/۰۰۰ ریال
- ۶ - پیش پرداخت سال جاری ۳/۰۰۰ ریال
- ۷ - علی الحساب سال جاری ۷/۰۰۰ ریال
- ۸ - هزینه سال جاری ۸۲۰/۰۰۰ ریال
- ۹ - دریافتی از خزانه ۷۶۰/۰۰۰ ریال
- ۱۰ - تنخواه گردان حسابداری ۱۰۰/۰۰۰ ریال
- ۱۱ - پیش پرداخت سنواتی ۶۵/۰۰۰ ریال
- ۱۲ - علی الحساب سنواتی ۸۰۰/۰۰۰ ریال
- ۱۳ - هزینه از محل اعتبار سنواتی ۵۵/۰۰۰ ریال
- ۱۴ - اندوخته پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی ؟

مطلوب است :

- تهیه تراز مانده حسابها
- انجام ثبت های لازم جهت بستن حسابهای بودجه ای در دفتر روزنامه

تراز مانده حسابهای موسسه دولتی

ردیف	نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
۱	جاری با خزانه	۲۴۰/۰۰۰	
۲	درخواست وجه	۷۶۰/۰۰۰	
۳	اعتبارات مصوب		۱۰۰/۰۰۰
۴	اعتبارات تخصیص یافته		۹۰۰/۰۰۰
۵	بانک پرداخت جاری	۴۵/۰۰۰	
۶	پیش پرداخت سال جاری	۳/۰۰۰	
۷	علی الحساب سال جاری	۷/۰۰۰	
۸	هزینه سال جاری	۸۲۰/۰۰۰	
۹	دریافتی از خزانه		۷۶۰/۰۰۰
۱۰	تنخواه گردان حسابداری		۱۰۰/۰۰۰
۱۱	پیش پرداخت سنواتی	۶۵/۰۰۰	
۱۲	علی الحساب سنواتی	۸۰/۰۰۰	
۱۳	هزینه از محل اعتبار سنواتی	۵۵/۰۰۰	
۱۴	اندوخته پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی		۱۵/۰۰۰
		۲/۰۷۵/۰۰۰	۲/۰۷۵/۰۰۰

جمع مانده بدهکار

۲/۰۷۵/۰۰۰

جمع مانده بستانکار

۱/۸۶۰/۰۰۰

اندوخته پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی (مجهول)

۱۵/۰۰۰

بستن دفتر روزنامه حساب مستقل اعتبارات جاری

ردیف	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱		اعتبارات مصوب	۱۰۰/۰۰۰	
۲		اعتبارات تخصیص یافته	۹۰۰/۰۰۰	
۳		جاری با خزانه		۲۴۰/۰۰۰
۴		درخواست وجه		۷۶۰/۰۰۰
			۱/۰۰۰/۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰

نکته :

حسابهای جاری با خزانه، درخواست وجه، بانک پرداخت جاری، پیش پرداخت سال جاری، علی الحساب سال جاری، هزینه سال جاری، پیش پرداخت سنواتی، علی الحساب سنواتی، هزینه از محل اعتبار سنواتی، بودجه جاری و حساب درخواست وجه سنواتی دارای مانده بدهکار هستند.

حسابهای اعتبارات مصوب، اعتبارات تخصیص یافته، دریافتی از خزانه، تنخواه گردان حسابداری، اندوخته پیش پرداخت، علی الحساب سنواتی و اندوخته اعتبار سنواتی دارای مانده بستانکار هستند.

نکته :

بستن حسابهای بودجه ای در دفتر روزنامه :

ابتدا اعتبارات مصوب و اعتبارات تخصیص یافته را معادل مانده حساب آنها **بدهکار** می نماییم و در مقابل حساب بودجه جاری، جاری با خزانه و درخواست وجه را **بستانکار** می نماییم.

مساله :

مانده های حساب مستقل وجوه اعتبارات جاری اداره کل امور اقتصاد و دارایی استان خوزستان در پایان سال ۹۴ به شرح زیر است : (ارقام به هزار ریال)

ردیف	شرح	مبلغ	ردیف	شرح	مبلغ
۱	حساب بودجه جاری	۱۴۰/۰۰۰	۱۰	بانک پرداخت جاری	۵۰/۰۰۰
۲	اعتبارات مصوب	۱۴۰/۰۰۰	۱۱	هزینه سال جاری	۷۲۰/۰۰۰
۳	جاری با خزانه	۱۰/۰۰۰	۱۲	علی الحساب سال جاری	۴۰/۰۰۰
۴	اعتبارات تخصیص یافته	۸۶۰/۰۰۰	۱۳	تنخواه گردان پرداخت	۱۰/۰۰۰
۵	درخواست وجه	۸۵۰/۰۰۰	۱۴	پیش پرداخت سال جاری	۳۰/۰۰۰
۶	درخواست وجه سنواتی	۱۵۰/۰۰۰	۱۵	علی الحساب سنواتی	۳۰/۰۰۰
۷	اندوخته اعتبار سنواتی	۱۵۰/۰۰۰	۱۶	هزینه از محل اعتبار سنواتی	۷۰/۰۰۰
۸	دریافتی از خزانه	۷۸۰/۰۰۰	۱۷	پیش پرداخت سنواتی	
۹	تنخواه گردان حسابداری	۷۰/۰۰۰	۱۸	اندوخته پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی	۱۵۰/۰۰۰

مطلوب است :

تهیه تراز از مانده حسابها

بستن حسابهای بودجه ای در دفتر روزنامه

تراز مانده حسابهای اداره کل امور اقتصاد و دارایی استان خوزستان

ردیف	نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
۱	حساب بودجه جاری	۱۴۰/۰۰۰	
۲	اعتبارات مصوب		۱۴۰/۰۰۰
۳	جاری با خزانه	۱۰/۰۰۰	
۴	اعتبارات تخصیص یافته		۸۶۰/۰۰۰
۵	درخواست وجه	۸۵۰/۰۰۰	
۶	درخواست وجه سنواتی	۱۵۰/۰۰۰	
۷	اندوخته اعتبار سنواتی		۱۵۰/۰۰۰
۸	دریافتی از خزانه		۷۸۰/۰۰۰
۹	تنخواه گردان حسابداری		۷۰/۰۰۰
۱۰	بانک پرداخت جاری	۵۰/۰۰۰	
۱۱	هزینه سال جاری	۷۲۰/۰۰۰	
۱۲	علی الحساب سال جاری	۴۰/۰۰۰	
۱۳	تنخواه گردان پرداخت	۱۰/۰۰۰	
۱۴	پیش پرداخت سال جاری	۳۰/۰۰۰	
۱۵	علی الحساب سنواتی	۳۰/۰۰۰	
۱۶	هزینه از محل اعتبار سنواتی	۷۰/۰۰۰	
۱۷	پیش پرداخت سنواتی (مجهول)	۵۰/۰۰۰	
۱۸	اندوخته پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی		۱۵۰/۰۰۰
		۲/۱۵۰/۰۰۰	۲/۱۵۰/۰۰۰

جمع مانده بستانکار

۲/۱۵۰/۰۰۰

جمع مانده بدهکار

۱/۸۶۰/۰۰۰

اندوخته پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی (مجهول)

۵۰/۰۰۰

بستن دفتر روزنامه حساب مستقل اعتبارات جاری اداره کل امور اقتصاد و دارایی استان خوزستان

ردیف	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱		اعتبارات مصوب	۱۴۰/۰۰۰	
۲		اعتبارات تخصیص یافته	۸۶۰/۰۰۰	
۳		جاری با خزانه		۱۰/۰۰۰
۴		درخواست وجه		۸۵۰/۰۰۰
۵		بودجه جاری		۱۴۰/۰۰۰
			۱/۰۰۰/۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰

۱ - فرض شود که بودجه جاری وزارت امور اقتصاد و دارایی به عنوان یک دستگاه اجرایی تابعه دولت به مبلغ ۱/۹۰۰/۰۰۰ ریال اعتبار مصوب گردد.

۲ - در طول سال معادل ۹۵ درصد اعتبار مصوب به وزارت مورد بحث اعتبار تخصیص یابد.

۳ - فرض می شود وزارت اقتصاد و دارایی در فروردین ماه مبلغ ۱۵۰/۰۰۰ ریال از خزانه تنخواه گردان حسابداری دریافت نماید.

۴ - فرض می شود اداره کل مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی برای انجام هزینه های واحد های وزارت مبلغ ۵۰/۰۰۰ ریال به عنوان تنخواه گردان پرداخت به اداره کل کارپردازی پرداخت نماید.

۵ - فرض می شود ذیحسابی وزارت امور اقتصادی و دارایی در طول سال مالی جمعاً مبلغ ۱/۷۲۹/۰۰۰ ریال بابت درخواست وجه های صادره از خزانه وجه دریافت نماید.

۶ - فرض شود که وزارت امور اقتصادی و دارایی برای خرید کالا و خدمات در طول سال مالی مبلغ ۲۶۹/۰۰۰ ریال اعتبار تعیین نماید.

مطلوب است :

➤ انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه

➤ انتقال حساب ها به دفتر کل

➤ تهیه تراز مانده حسابها

