

حسابداری و حسابرسی دولتی ۲۱

آموزشگاه فنی حرفه ای ارومیه

مدرس: رستمی

فصل اول

حساب مستقل وجوه عمومی

مقدمه

خزانه داری کل **سازمانی** است که **هماهنگی** امور مالی کشور و تعیین خط مشی **سیاست های مالی** دولت را به عهده دارد.

اصلی ترین وظیفه خزانه داری ← تمرکز وجوه عمومی و اختصاصی و سایر دریافتها و پرداخت مخارج سازمان های دولتی

در اصل **۵۳** قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران چنین مقرر گردیده است :
"کلیه دریافتها در حسابهای خزانه داری کل متمرکز می شود و کلیه پرداخت ها در **حدود اعتبارات مصوب** به موجب قانون انجام می گیرد."

خزانه را می توان به عنوان تشکیلات تعریف نمود که به **عنوان صندوق دولت و مدیر مالی کشور** دریافت های دستگاه های دولتی (شامل درآمدهای عمومی، اختصاصی و سایر دریافتها) را متمرکز و کلیه پرداخت های مربوط به دستگاه های دولتی را با استفاده از یک **شبکه پرداخت انجام** می دهد . در برخی کشورها خزانه داری کل یک وزارتخانه مجزا می باشد و در برخی دیگر خزانه داری کل یک سازمان تابعه است. در ایران خزانه داری کل یکی از معاونتهای وزارت امور اقتصادی و دارایی می باشد.

حساب های بانکی دولتی :

- حساب های دولتی عبارتند از : حساب های بانکی که از طریق خزانه داری کل در بانک مرکزی و یا سایر بانکهای دولتی که از طرف بانک مرکزی نمایندگی داشته باشند، افتتاح می گردد.
- انواع حساب های دولتی که توسط خزانه افتتاح می شوند، عبارتند از :
 - ۱- **حساب های متمرکز خزانه** (تمرکزی خزانه): حساب هایی هستند که خزانه در اجرای اصل ۵۳ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران برای خود نزد بانک مرکزی به منظور دریافت، تمرکز و پرداخت وجوه دولتی افتتاح می نماید .
 - ۲- **حساب هایی که برای دستگاه های اجرایی افتتاح می شود** . اینگونه حساب ها را می توان به شرح زیر توصیف نمود :

الف- حسابهای بدون حق برداشت (بانک های دریافت یا تمرکز)

این حساب به درخواست ذیحسابان دستگاه های اجرایی، توسط خزانه، بانک های دولتی به منظور وصول درآمدها (نظیر درآمدهای عمومی و اختصاصی) و سایر دریافت های دولت (نظیر سپرده ها) افتتاح می گردد. موجودی این حساب ها باید به حساب های متمرکز خزانه بانک مرکزی انتقال یابد و استفاده از حساب های مذکور و نقل و انتقال آن به سایر حساب ها به طور کلی ممنوع است.

ب- حساب های با حق برداشت (بانک های پرداخت)

ج- حساب های (بانکی) دریافت و پرداخت

برخی از دستگاه های اجرایی به موجب قوانین مربوط اجازه دارند برخی از وجوه نظیر هدایای خاص را وصول نموده و بدون واریز به حساب های خزانه، همچون بانک های پرداخت، برداشت نمایند.

این حساب ها به درخواست ذیحسابان دستگاه های اجرایی، توسط خزانه، نزد بانکهای دولتی افتتاح گردیده و وجوه درخواستی دستگاه اجرایی از خزانه به این حساب ها واریز می شوند. مخوجودی این حساب ها مطابق ماده ۷۶ قانون محاسبات عمومی کشور به وسیله چکهای دو امضایی (یک امضاء مقام تشخیص و یک امضاء ذیحساب یا مقام مجاز از طرف آن ها قابل برداشت خواهد بود و دستگاه اجرایی می تواند آنها را جهت نیل به اهداف خود مصرف نماید.

منابع مالی خزانه

منابع مالی خزانه به چهار دسته به شرح زیر تقسیم می شوند:

ب- وجوه امانی

وجوه امانی وجوهی است که متعلق به دولت نمی باشد و برای مدت محدود و به صورت امانت در اختیار دولت قرار می گیرد. نظیر سپرده ها، درآمد شرکت های دولتی و درآمد خانه های سازمانی. **طبق ماده ۱۲۵** قانون محاسبات عمومی کشور، خزانه مجاز است برای رفع احتیاجات خود از موجودی حساب های اختصاصی از جمله حساب تمرکز درآمد شرکت های دولتی و سپرده موقتاً استفاده نماید مشروط بر اینکه بلافاصله پس از درخواست سازمان ذیربط وجوه استفاده شده را مسترد دارد. بنابراین وجوه امانی می تواند در مواردی به صورت موقت جزء منابع مالی خزانه محسوب شود.

الف- وجوه دولتی

وجوه دولتی که خود از وجوه عمومی (درآمدهای عمومی و واگذاری دارایی های سرمایه ای) و وجوه اختصاصی (درآمد اختصاصی) تشکیل می شود.

ج- استقراض (وام)

انواع حساب های مستقل در خزانه

تعداد حساب های مستقل در خزانه داری هر کشوری تابع قوانین و مقررات مالی مربوط به آن کشور می باشد. به عنوان مثال در قانون محاسبات عمومی کشور دو حساب مستقل وجوه دولتی تحت عناوین وجوه عمومی و اختصاصی و دو حساب مستقل وجوه امانی شامل وجوه شرکت های دولتی و وجوه سپرده ایجاد و عملیات دریافت و پرداخت خزانه داری کل به تفکیک در حساب های مستقل مذکور منعکس می شود. برای هر یک از حساب های مستقل مذکور صورت های مالی ماهیانه و سالانه تنظیم می گردد. نمودار زیر حساب های مستقلی که در خزانه داری ایجاد و نگهداری می شود نشان می دهد:

خزانه داری کل در زمانیکه با کسری بودجه رو به رو باشد با مجوز قانون متوسل به دریافت وام می شود. انواع استقراض را می توان به طرق مختلف نظیر وامهای کوتاه مدت و بلند مدت، وام های داخلی و خارجی و ... طبقه بندی نمود. به هر حال انواع استقراض را می توان به شرح زیر طبقه بندی کرد:

۱- وام سیستم بانکی

۲- تنخواه گردان خزانه

۳- انتشار و فروش اسناد خزانه و اوراق قرضه

د- وجوه مصرف نشده سنوات قبل

طبق مواد ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومی کشور وجوه مصرف نشده اعتبارات جاری (هزینه ای) و اختصاصی و اعتبارات عمرانی (تملك دارایی های سرمایه ای) به ترتیب تا پایان فروردین و پایان تیر ماه باید به خزانه برگشت داده شود. وجوه برگشتی به عنوان بخشی از منابع مالی خزانه قلمداد می شود.

حساب های خزانه
مستقل

وجوه دولتی

وجوه امانی

ح. مستقل وجوه
اختصاصی

ح. مستقل وجوه
عمومی

ح. مستقل وجوه
سپرده

ح. مستقل وجوه
شرکت های
دولتی

ح. مستقل وجوه
شرکت های
دولتی

حساب مستقل وجوه عمومی خزانه داری کل

دارایی های جاری = بدهی های جاری + مازاد تخصیص نیافته

- حساب مستقل وجوه عمومی خزانه داری کل، مسئولیت نگهداری حساب دریافت وجوه درآمدهای عمومی و سایر منابع تأمین اعتبار و پرداخت وجوه مربوط به هزینه های جاری و سرمایه ای دولت را به عهده دارد. مبنای حسابداری حساب مستقل وجوه عمومی، نقدی است و معادله حسابداری آن به شرح زیر می باشد :

چرخه حسابداری :

چرخه حسابداری عبارت است از مراحل کلی که برای ثبت، طبقه بندی و تلخیص فعالیت های مالی یک بنگاه اقتصادی یا یک منبع مالمنبع مالی را در پایان همان دوره گزارش نمود.

چرخه حسابداری حساب مستقل وجوه عمومی در خزانه به شکل زیر می باشد :

ابلاغ بودجه مصوب : در ابتدای سال مالی که بودجه مصوب حساب مستقل وجوه دولتی به خزانه داری کلی در یک دوره ی معین انجام می شود ، تا بتوان نتیجه فعالیت های آن بنگاه یا آن ابلاغ می شود، با فرض اینکه درآمد پیش بینی شده بیشتر از اعتبارات مصوب باشد ثبت ابلاغ بودجه مصوب به شرح آرتیکل زیر خواهد بود :

درآمد عمومی پیش بینی شده **

** اعتبارات مصوب

** مازاد بودجه ای

در مواردی که مبلغ درآمد پیش بینی شده از اعتبارات مصوب کمتر است بودجه داریم و این کسری بودجه از محل وام با فروش اوراق قرضه دولتی تامین می شود ، کسری بودجه در بدهکار حساب مازاد بودجه ای منظور می شود .

مثال : فرض کنید بودجه مصوب سال 13x1 حساب مستقل وجوه عمومی دولت شامل درآمد عمومی پیش بینی شده ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال و میزان اعتبارات مصوب ۴,۸۰۰,۰۰۰ ریال باشد ثبت ابلاغ بودجه مصوب عبارتست از :

درآمد عمومی پیش بینی شده ۵,۰۰۰,۰۰۰

اعتبارات مصوب ۴,۸۰۰,۰۰۰

مازاد بودجه ای ۲۰۰,۰۰۰

دریافت تنخواه گردان خزانہ

معمولاً پیش بینی شدہ دولت بلافاصلہ در ابتدای سال مالی وصول نمی شود ، اما پرداخت از همان ابتدای سال مالی شروع می گردد. بنابر این لازم است مبالغی تحت عنوان تنخواه گردان در اختیار دستگاه های دولتی قرار گیرد .

در این راستا بر اساس تبصره ماده یک قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت ، خزانہ مجاز است حداکثر تا سه درصد بودجه عمومی دولت، تحت عنوان تنخواه گردان خزانہ از بانک مرکزی دریافت و از محل آن تنخواه گردان مورد نیاز دستگاه های دولتی را پرداخت کند . تنخواه گردان خزانہ برای خزانہ یک اعتبار بانکی محسوب می شود که تا پایان سال مالی باید باز پرداخت شود .

نحوه ثبت دریافت تنخواه گردان خزانہ در دفتر روزنامه حساب مستقل وجوه عمومی در خزانہ به شرح آرتیکل زیر می باشد :

ثبت مالی :

بانک تمرکز وجوه عمومی **

تنخواه گردان خزانہ **

مثال: فرض کنید در ابتدای مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال (معادل ۳٪ بودجه عمومی دولت) تحت عنوان تنخواه گردان خزانہ توسط بانک مرکزی به حساب خزانہ منظور شود ثبت مالی رویداد فوق به شرح زیر است :

بانک تمرکز وجوه عمومی ۱۵۰,۰۰۰

تنخواه گردان خزانہ ۱۵۰,۰۰۰

پرداخت تنخواه گردان حسابداری به دستگاه های اجرایی :

در ابتدای سال مالی از محل تنخواه گردان خزانہ یا سایر دریافت های به منظور انجام پرداخت های دستگاه های اجرایی وجوهی تحت عنوان تنخواه گردان حسابداری در اختیار ذیحسابی های دستگاه های اجرایی قرار می گیرد که در حساب مستقل وجوه عمومی به شرح زیر منعکس می گردد:

ثبت بودجه ای

درخواست وجه دستگاه اجرایی **
اعتبارات پرداخت شده ***

ثبت تأمین اعتبار درخواست های صادره

ثبت مالی

تنخواه گردان دستگاه های اجرایی **
بانک تمرکز وجوه عمومی **

ثبت واگذاری تنخواه گردان به دستگاه های اجرایی

مثال : فرض کنید مبلغ تنخواه گردان خزانه به طور کامل به دستگاه های اجرایی واگذار گردد. ثبت این رویداد به شرح زیر است :

ثبت بودجه ای

ثبت مالی

درخواست وجه دستگاه اجرایی	۱۵۰,۰۰۰	تنخواه گردان دستگاه های اجرایی	۱۵۰,۰۰۰
اعتبارات پرداخت شده	۱۵۰,۰۰۰	بانک تمرکز وجوه عمومی	۱۵۰,۰۰۰
ثبت تأمین درخواست های صادره		ثبت واگذاری تنخواه گردان به دستگاه های اجرایی	

مطابق با تعریف مندرج در ماده ۲۶ قانون محاسبات عمومی تنخواه گردان حسابداری عبارت است از وجهی که خزانه یا نمایندگی خزانه در استان از محل اعتبارات مصوب برای انجام هزینه های سال جاری و تعهدات قابل پرداخت سال های قبل در اختیار ذیحساب قرار می دهد تا در قبال حواله های صادر شده واریز و با صدور درخواست وجه مجدداً دریافت گردد.

وصول درآمدها و سایر دریافت ها

تخصیص اعتبار :

تخصیص اعتبار ابزاری است که تعادل بین دریافت ها و پرداخت ها را در دولت امکان پذیر می کند . در زمان تخصیص اعتبار ثبت ذیل صورت می گیرد :

جاری با دستگاه های اجرایی ۴,۸۰۰,۰۰۰

اعتبارات تخصیص یافته ۴,۸۰۰,۰۰۰

پرداخت وجه به دستگاه های اجرایی :

به محض ابلاغ تخصیص به دستگاه های اجرایی ، دستگاه های مذکور درخواست وجه به عهده خزانه صادر نمایند توضیح اینکه دستگاه های اجرایی گاهی از خزانه درخواست نموده که تمام یا قسمتی از مبالغ درخواست وجه های آنها بابت تسویه تنخواه گردان دستگاه اجرایی کسر شود .

از آنجا که سیستم حسابداری خزانه بر مبنای نقدی طراحی می شود ، لذا منحصراً در زمان وصول وجه نقد ثبت حسابداری انجام می شود .

نحوه ثبت درآمدها و سایر دریافت ها به شرح ذیل خواهد بود :

بانک تمرکز وجوه عمومی **

دریافت های وجوه عمومی **

مثال : فرض کنید در طول سال دستگاه های اجرایی مبلغ ۵,۲۰۰,۰۰۰ ریال درآمد وصول و به خزانه واریز می کند . ثبت مالی رویداد فوق به شرح زیر است :

بانک تمرکز وجوه عمومی ۵,۲۰۰,۰۰۰

دریافت های وجوه عمومی ۵,۲۰۰,۰۰۰

ثبت بودجه ای

ثبت مالی

درخواست وجه دستگاه های اجرایی **

اعتبارات پرداخت شده **

ثبت تأمین اعتبار درخواست وجه های صادره

پرداختهای وجوه عمومی **

تنخواه گردان دستگاه های اجرایی **

بانک تمرکز وجوه عمومی **

ثبت پرداخت وجه بابت درخواستهای دستگاه های دولتی و تسویه تمام یا قسمتی از تنخواه گردان دستگاه های اجرایی

مثال : فرض کنید در طول سال ۱۳۸۱ جمع درخواستهای وجه صادره عهده خزانه که وجه آنها نیز در اختیار دستگاه های درخواست کننده قرار گرفته ۴۸۰۰۰۰۰۰ ریال بوده ، ضمن آنکه دستگاه های اجرایی از خزانه خواسته اند که مبالغی از درخواستهای وجه آنها بابت تسویه تنخواه گردان دریافتی در ابتدای سال کسر شود . ثبت رویداد فوق به شرح زیر است :

ثبت بودجه ای

ثبت مالی

درخواست وجه دستگاه های اجرایی * ۴,۶۵۰,۰۰۰

اعتبارات پرداخت شده ۴,۶۵۰,۰۰۰

* ۴۸۰۰۰۰۰ - ۱۵۰۰۰۰ = ۴۶۵۰۰۰۰

پرداخت های وجوه عمومی ۴,۸۰۰,۰۰۰

تنخواه گردان دستگاه اجرایی ۱۵۰,۰۰۰

بانک تمرکز وجوه عمومی ۴,۶۵۰,۰۰۰

تسویه تنخواه گردان حسابداری

در ارتباط با تسویه تنخواه گردان حسابداری حالات ذیل ممکن است رخ دهد :

حالت اول : ذیحسابی سازمان های دولتی قسمتی از تنخواه گردان خود را با سند هزینه و قسمتی را نیز با واریز وجه نقد به حساب خزانه تسویه نماید :

پرداخت های وجوه عمومی	**	→	معادل اسناد هزینه
بانک تمرکز وجوه عمومی	**	→	معادل وجوه نقد واریزی
** تنخواه گردان دستگاه های اجرایی **			

حالت دوم: ذیحسابی سازمان های دولتی کل مبلغ تنخواه گردان خود را با ارائه اسناد هزینه تسویه نمایند

پرداختهای وجوه عمومی	**
** تنخواه گردان دستگاه های اجرایی **	

حالت سوم : ذیحسابی های کل مبلغ تنخواه گردان را با واریز وجه تسویه نمایند .

بانک تمرکز وجوه عمومی	**
** تنخواه گردان دستگاه های اجرایی **	

تسویه تنخواه گردان خزانہ :

تنخواه گردان خزانہ به عنوان وام کوتاه مدت یکساله تلقی و برای ایجاد هماهنگی و تعادل در دریافت و پرداخت خزانہ دریافت می گردد و بایست ی در پایان سال مالی با بانک مرکزی تسویه گردد.

تنخواه گردان خزانہ **

بانک تمرکز وجوه عمومی**

مثال : خزانہ در پایان سال ۱۳۸۱ ، تنخواه گردان خزانہ را با بانک مرکزی تسویه می کند . ثبت مالی این رویداد به شرح زیر است :

تنخواه گردان خزانہ ۱۵۰،۰۰۰

بانک تمرکز وجوه عمومی ۱۵۰،۰۰۰

دریافت از سایر حساب های مستقل :

به موجب ماده ۱۲۵ قانون محاسبات عمومی کشور، دولت اجازه دارد در مواقعی که با کمبود نقدینگی مواجه است ، به صورت موقت و کوتاه مدت از وجوه سپرده استفاده نماید . مشروط بر اینکه بلافاصله پس از درخواست صاحبان آن ها نسبت به استرداد آن اقدام نماید .

مثال : فرض کنید در طول سال ۱۳۸۱ خزانہ مبلغ ۵۰۰،۰۰۰ ریال جهت کمبود نقدینگی از حساب مستقل وجوه سپرده برداشت شده است . ثبت مالی رویداد فوق به شرح زیر است :

بانک تمرکز وجوه عمومی ۵۰۰،۰۰۰

بدهی به حساب مستقل وجوه سپرده ۵۰۰،۰۰۰

ثبت دریافت از حساب مستقل وجوه سپرده

پیش پرداخت

مثال : فرض کنید مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰ ریال در سال ۱۳۸۱ به عنوان پیش پرداخت به حساب سازمان های دولتی واریز گردیده است . ثبت مالی رویداد فوق به شرح زیر است :

پیش پرداخت ۳۰۰.۰۰۰

بانک تمرکز وجوه عمومی ۳۰۰.۰۰۰

ثبت پرداخت پیش پرداخت به سازمان های دولتی

تراز مانده حسابهای مستقل وجوه در خزانه داری کل در پایان سال و قبل از بستن حسابها به شرح زیر است :

م. بستانکار	م. بدهکار	عنوان حسابها
	۶۰۰,۰۰۰	بانک تمرکز و جوه عمومی
	۵,۰۰۰,۰۰۰	درآمد عمومی پیش بینی شده
	۴,۸۰۰,۰۰۰	پرداختهای وجوه عمومی
	۴,۸۰۰,۰۰۰	جاری با دستگاه های اجرایی
	۴,۸۰۰,۰۰۰	درخواست وجه دستگاههای اجرای
	۳۰۰,۰۰۰	پیش پرداخت
۴,۸۰۰,۰۰۰		اعتبارات مصوب
۴,۸۰۰,۰۰۰		اعتبارات تخصیص یافته
۴,۸۰۰,۰۰۰		اعتبارات پرداخت شده
۵,۲۰۰,۰۰۰		دریافتهای وجوه عمومی
۲۰۰,۰۰۰		مازاد بودجه ای
۵۰۰,۰۰۰		بدهی به حساب مستقل وجوه سپرده
۲۰,۳۰۰,۰۰۰	۲۰,۳۰۰,۰۰۰	جمع

بستن حساب ها در پایان سالی مالی :

منظور از بستن حساب ها صفر کردن مانده حساب های موقت نظیر حساب دریافت ها ، پرداخت ها و حسابهای بودجه ای است .

الف - ثبت بستن حساب های موقت بودجه ای :

اعتبارات مصوب	۴,۸۰۰,۰۰۰
مازاد بودجه ای	۲۰۰,۰۰۰
درآمد عمومی پیش بینی شده	۵,۰۰۰,۰۰۰
اعتبارات تخصیص یافته	۴,۸۰۰,۰۰۰
جاری با دستگاه های اجرایی	۴,۸۰۰,۰۰۰
اعتبارات پرداخت شده	۴,۸۰۰,۰۰۰
درخواست وجه دستگاه های اجرایی	۴,۸۰۰,۰۰۰

ب- ثبت بستن حساب های موقت مالی :

دریافتهای وجوه عمومی	۵,۲۰۰,۰۰۰
پرداختهای وجوه عمومی	۴,۸۰۰,۰۰۰
مازاد بودجه ای	۴۰۰,۰۰۰

در حسابداری بازرگانی حساب های موقت درآمد و هزینه در پایان سال مالی بسته می شوند و نتیجه آن در موارد انفرادی به حساب سرمایه و در مؤسسات و شرکت های سهامی به حساب سود و زیان انباشته منظور می گردد. در دولتی تفاوت حساب های دریافت و پرداخت واقعی به بدهکار یا بستانکار حساب مازاد تخصیص نیافته منظور می گردد.

صورت های مالی حساب های مستقل :

ترازنامه و صورت تغییرات در حساب مازاد از صورت های مالی اساسی حساب های مستقل وجوه دولتی مراکز صورت عملکرد بودجه نیز از جمله صورت هایی است که پس از تنظیم ، ضمیمه صورت های مالی می گردد.

ترازنامه :

صورتحسابی است که وضعیت دارایی های جاری ، بدهی های جاری ، اندوخته و مازاد تخصیص نیافته مستقل را در یک تاریخ معین نشان می دهد .

خزانه داری کل

حساب مستقل وجوه عمومی

ترازنامه به تاریخ ۱۳۲۹/۱۲/۱

بدهی های جاری :		دارایی های جاری :	
بدهی به حساب مستقل وجوه سپرده	۵۰۰.۰۰۰	بانک تمرکز وجوه عمومی	۶۰۰.۰۰۰
سایر بدهی های جاری	۰	پیش پرداخت ها	۳۰۰.۰۰۰
جمع بدهی های جاری	۵۰۰.۰۰۰	سایر دارایی های جاری	۰
مازاد بودجه ای	۴۰۰.۰۰۰	جمع دارایی های جاری	۹۰۰.۰۰۰
جمع بدهی های جاری و مازاد	۹۰۰.۰۰۰		

صورت تغییرات در مازاد

در این گزارش مالی مازاد واقعی پایان دوره ی مالی که تفاوت بین دریافت های واقعی و پرداخت های واقعی آن منعکس می شود .

حساب مستقل وجوه عمومی خزانه داری کل
صورت دریافتها و پرداختها و تغییرات در مازاد
برای سال مال منتهی به ۱۳۲۹/۱۲/۱

--		مازاد اول سال مالی
	۵.۲۰۰.۰۰۰	دریافت وجوه عمومی طی سال
	(۴۸۰.۰۰۰)	پرداخت وجوه عمومی طی سال
	<u>۴۰۰.۰۰۰</u>	افزایش (کاهش) خالص
	<u>۴۰۰.۰۰۰</u>	مازاد پایان سال ۰۰۰

ج - بستن حسابهای دائمی :

۵۰۰.۰۰۰	بدهی به حساب مستقل وجوه سپرده
۴۰۰.۰۰۰	مازاد بودجه ای
۶۰۰.۰۰۰	بانک تمرکز وجوه عمومی
۳۰۰.۰۰۰	پیش پرداخت

صورت عملکرد بودجه سالانه حساب مستقل :

این صورت حساب به منظور مقایسه درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار پیش بینی شده با دریافت های واقعی و اعتبارات مصوب با پرداخت های واقعی تنظیم می گردد.

خزانه داری کل

حساب مستقل وجوه عمومی

صورت مقایسه درآمدهای پیش بینی شده با دریافت های واقعی برای دوره منتهی به ۱۳۸۲۹/۱۲/۱

عنوان درآمدها	پیش بینی شده	واقعی	افزایش (کاهش)
درآمدها و دریافت های عمومی به تفکیک	5.000.000	5.200.000	200.000
جمع	5.000.000	5.200.000	200.000

خزانه داری کل

حساب مستقل وجوه عمومی

صورت مقایسه اعتبارات مصوب با هزینه های واقعی برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۲۹/۱۲/۱

عنوان	اعتبارات مصوب	اعتبارات پرداخت شده	مانده
اعتبارات بر حسب طبقه بندی بودجه	4.800.000	4.800.000	0
جمع	4.800.000	4.800.000	0

چرخه حسابداری حساب مستقل وجوه اختصاصی :

به موجب ماده ۱۴ قانون محاسبات عمومی درآمدهای اختصاصی باید به مصرف یا مصارف خاصی که در قانون بودجه پیش بینی شده برسد، ثبت های حسابداری این حساب مستقل به شرح ذیل می باشد
ثبت ابلاغ بودجه :

*** در آمد اختصاصی پیش بینی شده
*** اعتبارات مصوب اختصاصی

ثبت وصول درآمد اختصاصی :

*** بانک تمرکز وجوه اختصاصی
*** دریافت های وجوه اختصاصی

ثبت پرداخت از محل درآمد اختصاصی وصولی :

*** پرداخت های وجوه اختصاصی
*** بانک تمرکز وجوه اختصاصی

بستن حساب ها در پایان دوره مالی :

الف - ثبت مالی :

در صورتیکه حساب مستقل وجوه اختصاصی در پایان سال مالی موجودی داشته باشند بایستی مانده وجوه مصرف نشده به حساب خزانه انتقال یابد تا به حساب درآمد عمومی واریز شود :

*** دریافت های وجوه اختصاصی
*** بانک تمرکز وجوه اختصاصی

پس از ثبت فوق مانده دریافت ها و پرداخت های اختصاصی برابر می شود و به صورت ذیل بسته می شوند.

*** دریافت های وجوه اختصاصی
*** پرداخت های وجوه اختصاصی

ب- ثبت بودجه ای :

اعتبارات مصوب اختصاصی **
درآمدهای اختصاصی پیش بینی شده **

حساب مستقل وجوه سپرده:

فعالیت های مالی مربوط به دریافت و استرداد سپرده در این حساب مستقل ثبت می شود . مبنای حسابداری حساب مستقل وجوه سپرده نقدی است و در این حساب مستقل حسابداری بودجه ای نداریم .

داراییهای جاری = مازاد وجوه سپرده

معادله حسابداری آن به شرح زیر است :

خزانه یا نمایندگی خزانه در استان ها برای هر یک از دستگاه های اجرایی حساب غیر قابل برداشتی جهت تودیع سپرده افتتاح می نماید که موجودی آن در پایان هر ماه به حساب خزانه منتقل می شود . خزانه جهت استرداد سپرده، وجوهی را از محل حسابهای متمرکز به حسابهای بانکی پرداخت دستگاه های اجرایی واریز می کند .

چرخه حسابداری حساب مستقل وجوه سپرده :

۱- ثبت دریافت سپرده های اشخاص از دستگاه های اجرایی :

بانک، تمرکز وجوه سپرده **

دریافتهای وجوه سپرده **

۲- ثبت واگذاری تنخواه گردان رد وجوه سپرده به ذیحسابی دستگاه های اجرایی :

خزانه از محل سپرده های دریافتی مبلغی را به عنوان تنخواه گردان رد وجوه سپرده با درخواست کتبی ذیحساب در اختیار وی قرار می دهد که ثبت آن به شرح زیر است :

تنخواه گردان رد وجوه سپرده دستگاه های اجرایی **

بانک تمرکز وجوه سپرده **

۳- ثبت برداشت وجوه عمومی از وجوه سپرده :

طلب از حساب مستقل وجوه عمومی **

** بانک تمرکز وجوه سپرده

۴- ثبت واریز وجه سپرده های مسترد شده به حساب دستگاه های اجرایی :

پرداختهای وجوه سپرده **

** بانک تمرکز وجوه سپرده

بستن حسابهای موقت :

دریافتهای وجوه سپرده **

** پرداختهای وجوه سپرده

چنانچه بین حسابهای دریافتهای وجوه سپرده و پرداختهای وجوه سپرده توازن وجود نداشته باشد ، اختلاف در حساب
مازاد وجوه سپرده منعکس می شود .

بستن حسابهای دائمی :

مازاد وجوه سپرده **

** تنخواه گردان وجوه سپرده دستگاه های اجرایی

** طلب از حساب مستقل وجوه عمومی

** بانک تمرکز وجوه سپرده

صورت های مالی حساب مستقل وجوه سپرده:

۱- ترازنامه :

حساب مستقل وجوه سپرده در خزانه داری کل
ترازنامه به تاریخ ۱۳XX / ۲۹ / ۱۲

**	مآزاد وجوه سپرده	****	بانک تمرکز وجوه سپرده
		****	طلب از حساب مستقل وجوه عمومی
		****	تنخواه گردان رد وجوه سپرده
<u>****</u>	جمع	<u>****</u>	جمع

۲- صورت تغییرات در مآزاد

حساب مستقل وجوه سپرده در خزانه داری کل
صورت دریافتها و پرداختها و تغییرات در مآزاد
برای سال منتهی به ۱۳XX / ۲۹ / ۱۲

**		مآزاد اول سال مالی
**	**	دریافتهای طی سال
	(**)	پرداختهای طی سال
<u>****</u>		افزایش (کاهش) خالص
<u>****</u>		مآزاد پایان سال

چرخه حسابداری حساب مستقل وجوه شرکت های دولتی :

ابلاغ بودجه مصوب :

درآمد پیش بینی شده شرکت های دولتی **

اعتبارات مصوب شرکت های دولتی **

دریافت درآمدهای شرکت های دولتی :

در ایران درآمدهای شرکت های دولتی در اجرای ماده ۳۹ قانون محاسبات عمومی بایستی به خزانه واریز گردد.

بانک تمرکز وجوه شرکت های دولتی **

دریافتهای وجوه شرکت های دولتی **

پرداخت به شرکت های دولتی :

وقتی مبالغ درخواستی شرکت های دولتی از طرف خزانه به حساب آن ها واریز می شود :

پرداختهای وجوه شرکت های دولتی **

بانک تمرکز وجوه شرکت های دولتی **

ثبت بستن حساب ها :

بستن حساب بودجه ای :

اعتبارات مصوب شرکت های دولتی **

درآمد پیش بینی شده شرکت های دولتی **

بستن حساب های مالی :

دریافتهای وجوه شرکت های دولتی **

پرداخت های وجوه شرکت های دولتی **

بانک تمرکز وجوه شرکت های دولتی **

فصل دوم

حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای

مقدمه:

در اجرای اصل ۵۳ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران دستگاه های اجرایی مستقیماً مجاز به استفاده از وجود درآمدهای وصولی نمی باشند و باید درآمدهای وصولی را به حساب های غیر قابل برداشت نزد خزانه واریز نمایند و برای انجام مخارج در حدود اعتبارات مصوب تخصیص یافته از خزانه داری کل درخواست وجه نمایند. وجوه مورد نیاز این قبیل دستگاه های اجرایی، از محل اعتبارات مصوب بودجه عمومی دولت تأمین و از طریق خزانه داری کل در اختیار آنها قرار می گیرد تا برابر مقررات به مصرف هزینه اجرای برنامه ها برسد. منابع مالی که از محل بودجه عمومی دولت در اختیار دستگاه های اجرایی قرار می گیرند، از محل منابع مالی حساب مستقل وجوه عمومی و یا حساب مستقل وجوه اختصاصی دولت (خزانه) تأمین می شود.

منابع مالی حساب مستقل وجوه عمومی دولت شامل درآمدهای مالیاتی، واگذاری دارایی های سرمایه ای، درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت دولت و درآمد فروش کالا یا خدمات می باشد. بنابراین به همه ی درآمدهایی که دستگاه های اجرایی وصول و به خزانه انتقال می دهند پس از تمرکز در حساب های خزانه، براساس اعتبارات مصوب تخصیص یافته، مجدداً بین دستگاه های اجرایی توزیع می شوند. علی رغم این موضوع هیچ ارتباط مستقیمی بین منابع مالی مورد نیاز دستگاه اجرایی و درآمدهای عمومی وصول شده توسط آن وجود ندارد.

حساب های مستقل مورد استفاده در دستگاه اجرایی ایران
حساب های مستقل وجوه مورد استفاده در وزارت خانه های ایران و مؤسسات دولتی ایران به دو دسته زیر
تقسیم می شوند:

الف) حساب های مستقل وجوه دولتی

۱- حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای (جاری)
منابع مالی این حساب مستقل که از محل درآمدهای عمومی کشور تأمین می شود برای تأمین هزینه های
جاری و عمومی دستگاه های دولتی به مصرف می رسد.

۲- حساب مستقل وجوه تملک دارایی های سرمایه ای

منابع مالی این حساب مستقل که از محل درآمدهای عمومی و سایر منابع مالی تأمین می شود برای
احداث، ایجاد و اجرای طرح ها و پروژه های عمرانی و یا به طور کلی برای تحصیل دارایی های سرمایه ای
به مصرف می رسد.

۳- حساب مستقل وجوه اختصاصی

منابع مالی این حساب مستقل که از محل درآمدهای خاص تأمین می شود، جهت انجام هزینه های
اختصاصی دولتی به مصرف می رسد.

ب) حساب های مستقل وجوه امانی

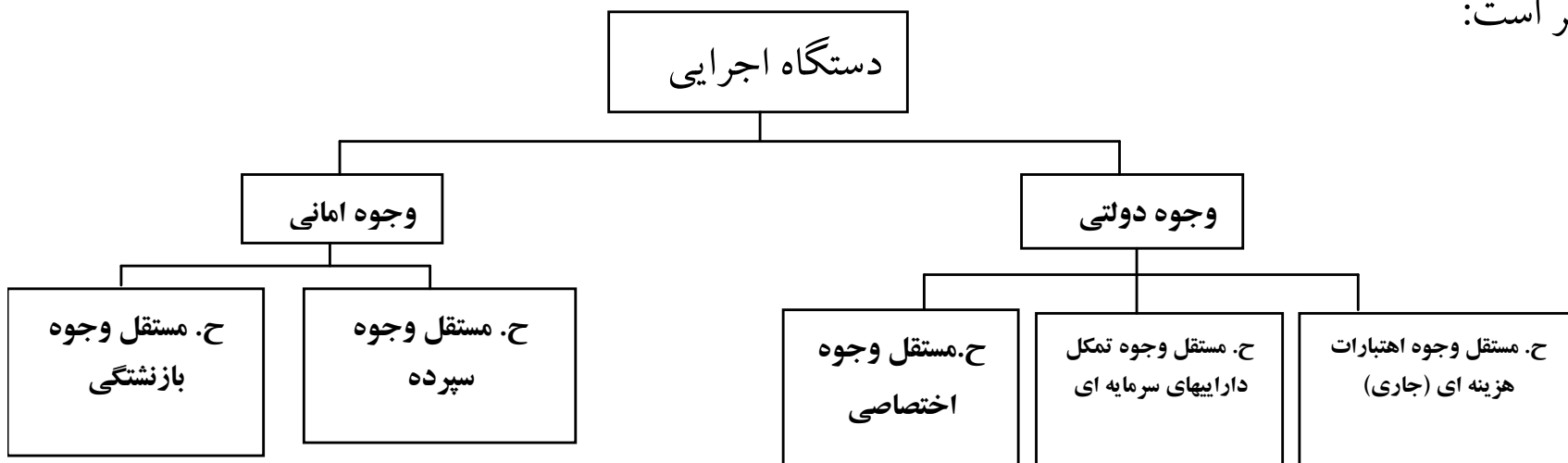
۱- حساب مستقل وجوه سپرده

وجوه مربوط به این حساب مستقل توسط دستگاه های 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 باقی می ماند و در صورت رعایت شرایط مندرج در قراردادها و یا انجام صحیح معامله، وجوه سپرده از خزانه دریافت و به صاحبان آنها مسترد می شود.

۲- حساب مستقل وجوه هدایا و کمک های مردمی

وجوه مربوط به این حساب مستقل که از دسته وجوه امانی قابل مصرف محسوب می شود از طریق اشخاص حقیقی یا حقوقی به حساب وزارت خانه یا مؤسسه دولتی واریز می شود تا از طریق دستگاه های دولتی گیرنده وجه و به نمایندگی از سوی اهداکنندگان به مصرف هزینه های معینی برسد

نمودار حساب های مستقل مورد استفاده در وزارت خانه ها و مؤسسات دولتی و دستگاه های اجرایی به شرح زیر است:



مراحل انجام خرج (هزینه)

استفاده از اعتبارات مصوب سالانه تابع مراحل و تشریفات قانونی خاص است، در قانون محاسبات عمومی ایران مصوب سال ۱۳۶۶ مراحل انجام خرج (هزینه) به ترتیب مواد ۱۷ تا ۲۳ به شرح زیر پیش بینی شده است:

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

مرحله اول: تشخیص

به موجب ماده ۱۷ قانون محاسبات عمومی: تشخیص عبارت است از تعیین و انتخاب کالا، خدمات و سایر پرداخت هایی که تحصیل یا انجام آنها برای نیل به اجرای برنامه های دستگاه های اجرایی ضروری است. مرحله تشخیص به عهده ی بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا کسانی از طرف آنها مجاز به این قبیل امور هستند مرحله تشخیص به این ترتیب است که واحد تدارکات یا کارپردازی یا واحدهای مشابه آنها در دستگاه های دولتی که مسئولیت خرید کالاها و خدمات را بر عهده دارند تقاضای خرید واحدهای درخواست کننده کالا یا خدمات را دریافت می نمایند و پس از برآورد قیمت تقریبی آنها درخواست خرید کالا یا انجام خدمت را تنظیم نموده و به بالاترین مقام دستگاه های اجرایی و یا افراد مجاز از طرف آنها تسلیم می نمایند مقامات مذکور برگ درخواست خرید را مورد بررسی قرار داد و در صورت خرید کالا یا خدمات پیشنهادی برای اجرای برنامه های مصوب و تحقق اهداف دستگاه های اجرایی ضروری باشد با خرید کالا و خدمت درخواست شده موافقت می نمایند. انجام صحیح مرحله تشخیص از آنجا اهمیت دارد که در این مرحله در مورد نوع و میزان کالا یا خدماتی که باید خریداری گردد تصمیم گیری می شود. از آنجا که مرحله تشخیص از مراحل اداری انجام هزینه است در سیستم حسابداری منعکس نمی شود.

مرحله دوم: تأمین اعتبار

طبق ماده ۱۸ قانون محاسبات عمومی تأمین اعتبار عبارت است از اختصاص تمام یا قسمتی از اعتبار مصوب برای هزینه ی معین.

مسئولیت تأمین اعتبار به عهده ذیحساب دستگاه اجرایی است. ذیحساب پس از دریافت فرم درخواست خرید کالا یا خدمات براساس مبلغ برآوردی که در فرم مذکور توسط واحد بازرگانی درج شده است اقدام به تأمین اعتبار فرم درخواست خرید می نمایند.

در صورتی که خرید کالا یا خدمت مورد درخواست قانونی بوده و اعتبار لازم هم برای آن موجود باشد با دستور ذیحساب دستگاه دولتی قسمتی از اعتبار برای خرید آن کالا یا خدمت اندوخته می گردد و ثبت زیر انجام می شود:

اعتبار تعهد نشده **

اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی **

مرحله سوم: تعهد

طبق ماده ۱۹ قانون محاسبات عمومی؛ تعهد عبارتند از ایجاد دین بر ذمه دولت ناشی از:

(الف) تحلیل کالا یا انجام دادن خدمت

(ب) اجرای قراردادهای منعقد شده که با رعایت مقررات منعقد شده است.

(ج) احکام صادره از مراجع ذیصلاح

(د) پیوستن به قراردادهای بین المللی و عضویت در سازمان ها و مجامع بین المللی با اجازه قانون

پس از انجام مراحل تشخیص و تأمین اعتبار واحد تدارکات اقدام به خرید کالا و خدمات مورد درخواست می نماید با تحویل کالا یا انجام شدن خدمت که با تأیید و مسئولیت مقام خرج همراه است مرحله تعهد تحقق پیدا می کند.

لازم به ذکر است که مطابق با تعریف قانونی تعهد:

۱- شرط اصلی ایجاد تعهد همیشه تحویل کالا یا انجام خدمت نمی باشد، عضویت در مجامع بین المللی در صورتی که به موجب قانون صورت گیرد و احکامی که توسط مراجع قانونی صادر می شود و دولت «دستگاه های اجرایی» را مکلف به پرداخت وجه می نمایند تعهد محسوب می گردد.

۲- انعقاد قرارداد برای خرید کالا یا انجام خدمت و یا انجام طرح ها و پروژه های عمرانی به خودی خود برای مؤسسه ایجاد بدهی نمی کند مگر اینکه مفاد قرارداد توسط اشخاص اجرا شود بنابراین اجرای قرارداد برای دولت ایجاد تعهد می نماید نه انعقاد قرارداد.

در دستگاه های اجرایی برای اثبات مرحله تعهد از فرم های نظیر رسید انبار، صورت جلسه تحویل کالا، صورت مقادیر کارهای انجام شده و فرم تأیید انجام خدمات استفاده می کنند.

مرحله چهارم: تسجیل

طبق ماده ۲۰ قانون محاسبات عمومی کشور تسجیل عبارت است از تعیین میزان بدهی قابل پرداخت به موجب اسناد و مدارک اثبات کننده بدهی. در این مرحله مقام مجاز دستگاه اجرایی ضمن اسناد و مدارکی از قبیل فاکتور یا صورت حساب، صورت وضعیت و غیره میزان وجوه قابل پرداخت بابت کالاهای تحویل گرفته شده یا خدمات ارائه شده را تعیین جهت تنظیم سند هزینه قطعی به ذیحسابی ارجاع می دهد.

مرحله پنجم: صدور حواله

طبق ماده ۲۱ قانون محاسبات عمومی حواله اجازه ای است که کتباً به وسیله مقامات مجاز دستگاه های اجرایی برای تأدیه تعهدات و بدهی های قابل پرداخت از محل اعتبارات مربوط به عهده ذیحساب در وجه ذینفع صادر می شود. به عبارت دیگر حواله دستور پرداخت مقام مجاز مؤسسه دولتی است که به صورت کتبی برای پرداخت بدهی های ناشی از خرید کالا یا تحویل خدمات (ایجاد تعهد) تنظیم می گردد که به همراه سایر مدارک مربوط به انجام خرج ضمیمه سند هزینه قطعی می گردد

مرحله ششم: نظارت مالی

نظارت مالی به معنی تطبیق پرداخت ها با قوانین و مقررات حاکم بر مصرف وجوه دولتی می باشد نظارت مالی، نظارت قبل از خرج است که مسئولیت آن طبق ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی بوده و عمدتاً از طریق ذیحسابان مستقر در دستگاه های دولتی انجام می شود و از آنجا که وزارت امور اقتصادی و دارایی زیر نظر قوه مجریه است نظارت قبل از خرج را می توان نوعی حسابرسی داخلی محسوب نمود که به صورت مداوم توسط ذیحسابان انجام می گیرد. در صورتی که در حسابداری هزینه ها از مبنای تعهدی استفاده شود در هنگام تحقق هزینه (تحویل کالا یا انجام خدمت) پس از تأیید مقام مجاز خرج و تطبیق آن با قوانین توسط ذیحساب ثبت های زیر انجام می شود:

ثبت مالی

هزینه سال جاری **

اسناد هزینه پرداختی **

ثبت بودجه ای

اندوخته اعتبارات تعهدات احتمالی **

اعتبارات مصرف شده **

لازم به ذکر است در صورتی که مبنای حسابداری هزینه های نقدی تعدیل شده باشد در این مرحله ثبتی در دفاتر انجام نمی شود.

مرحله هفتم: پرداخت

طبق ماده ۲۳ محاسبات عمومی 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.

ماده ۶۵ قانون محاسبات عمومی کلیه دستگاه های اجرایی تابع نظام بودجه ای را مکلف نموده است که پرداخت های خود را منحصراً از طریق حساب بانکی مجاز انجام دهند و گواهی بانک مبنی بر:

- انتقال وجه به ذینفع

- پرداخت وجه به ذینفع یا قائم مقام قانونی او

- حواله در وجه ذینفع یا قائم مقام قانونی او

نوعی پرداخت محسوب می شود.

انعکاس مرحله پرداخت در دفاتر حساب های مستقل به مبنای حسابداری بستگی دارد و به شرح ذیل می باشد:

الف) در صورتی که در حسابداری هزینه ها از مبنای تعهدی استفاده شود به هنگام پرداخت ثبت های مالی زیر انجام می شود:

اسناد هزینه ی پرداختنی **

بانک پرداخت جاری **

ب) در صورتی که در حسابداری هزینه ها از مبنای نقدی یا نقدی تعدیل شده استفاده شود از آنجا که در مراحل تعهد تسجیل، صدور حواله و اعمال نظارت مالی وجهی پرداخت نمی شود لذا وقایع مذکور در دفاتر انعکاس نمی یابند و در مرحله پرداخت ثبت ذیل انجام می شود:

ثبت بودجه ای	ثبت مالی
اندوخته اعتبار تعهدات اعتباری **	هزینه سال جاری **
اعتبارات مصرف شده **	بانک پرداخت **

مبنای حسابداری حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای:

در قانون محاسبات عمومی ایران مبنای حسابداری در شناسایی و ثبت هزینه ها، نقدی تعدیل شده و در مورد شناسایی و ثبت درآمدها، نقدی کامل می باشد، لیکن بر اساس استاندارهای پذیرفته شده حسابداری دولتی، حسابداری حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای بر اساس مبنای تعهدی تعدیل شده می باشد

معادله حسابداری

معادله حسابداری حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای بر حسب اختیارات دستگاه اجرایی برای انتقال مانده وجوه حذف نشده به سال بعد و مبنای حسابداری دارای حالات ذیل می باشد.

الف) در صورتی که دستگاه دولتی مجاز به انتقال مانده وجوه مصرف نشده به سال مالی بعد باشد و مبنای حسابداری در شناسایی و ثبت هزینه های مبتنی بر مبنای تعهدی باشد معادله حسابداری عبارتند از:

دارایی جاری = بدهی جاری + اندوخته ها + مازاد تخصیص نیافته

در معادله فوق مازاد تخصیص نیافته بیانگر وجوه مصرف نشده یا سنوات قبل می باشد، در ایران دانشگاه ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی طبق ماده ۴ قانون مالی و معاملاتی ذیربط مجازند مانده وجوه مصرف نشده هر سال مالی خود را به سال مالی بعد انتقال داده و همراه اعتبارات سال بعد مصرف نمایند، این قبیل دستگاه های اجرایی تابع دستورالعمل حسابداری خاص می باشند که بر مبنای حسابداری نیمه تعهدی طراحی شده است و در شناسایی و ثبت هزینه ها از مبنای تعهدی استفاده می نمایند.

ب) در صورتی که دستگاه های اجرایی مجاز به انتقال مانده وجه مصرف نشده به خود به سال مالی بعد نباشند و مبنای حسابداری در شناسایی و ثبت هزینه ها تعهدی باشد معادله حسابداری عبارتند از:

دارایی های جاری = بدهی های جاری + اندوخته ها

دستگاه های دولتی که بر طبق مقررات مانده وجوه مصرف نشده خود را به حساب خزانه برگشت می دهند دارای مازاد تخصیص نیافته صفر می باشند.

ج) در صورتی که دستگاه های دولتی مجاز به انتقال مانده وجوه مصرف نشده به سال بعد نباشند و مبنای حسابداری هزینه های نقدی تعدیل شده باشند معادله حسابداری به شرح ذیل می باشند:

دارایی های جاری = اندوخته ها

منظور از اندوخته ها در معادلات فوق اندوخته پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی است که قابل انتقال به سال یا سنوات بعد می باشد.

در حسابداری وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی ایران (به استثنای دانشگاه ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی) هزینه ها بر مبنای نقدی تعدیل شده شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند، لذا بدهی ناشی از تحویل کالا یا خدمت که بهای پرداخت نشده باشد در دفاتر حسابداری حساب مستقل ثبت نمی شوند.

حسابداری حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای (جاری)

فعالیت های مالی سال ۱۳۸۱ حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای یک مؤسسه دولتی که از مبنای نقدی تعدیل شده استفاده می کند به شرح زیر است:

۱- بودجه مصوب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای به مبلغ ۷۰.۴۰۰.۰۰۰ ریال ابلاغ گردیده است. ثبت بودجه ای رویداد فوق به شرح زیر می باشد:

حساب بودجه ۷۰.۴۰۰.۰۰۰

اعتبارات مصوب ۷۰.۴۰۰.۰۰۰

۲- اعتبارات مصوب دستگاه دولتی به مبلغ ۶۰.۴۰۰.۰۰۰ ریال کاهش یافته است، ثبت بودجه ای این رویداد به شرح زیر است:

اعتبارات مصوب ۶۰.۴۰۰.۰۰۰

حساب بودجه ۶۰.۴۰۰.۰۰۰

۳- طی سال مالی ۱۳۸۱ مبلغ ۶۰.۸۰۰.۰۰۰ ریال از اعتبارات مصوب دستگاه اجرایی تخصیص یافته است، ثبت بودجه ای این رویداد به شرح زیر می باشد:

جاری با خزانه ۶۰.۸۰۰.۰۰۰

اعتبارات تخصیص یافته ۶۰.۸۰۰.۰۰۰

منابع مالی قابل دریافت ۶۰.۸۰۰.۰۰۰

اعتبارات تعهدنشده ۶۰.۸۰۰.۰۰۰

۴- در ابتدای سال، دستگاه اجرایی از خزانه داری کل مبلغ ۴.۸۰۰.۰۰۰ تنخواه گردان حسابداری دریافت می نماید.

ثبت مالی		ثبت بودجه ای	
۴.۸۰۰.۰۰۰	بانک پرداخت	۴.۸۰۰.۰۰۰	درخواست وجه
۴.۸۰۰.۰۰۰	تنخواه گردان حسابداری	۴.۸۰۰.۰۰۰	منابع مالی قابل دریافت

تنخواه گردان حسابداری عبارت از وجهی است که خزانه یا نمایندگی خزانه در استان در ابتدای سال مالی، برای انجام هزینه و سایر پرداختها در اختیار ذیحسابان دستگاه های اجرایی قرار می دهد، تا هزینه ها و سایر پرداختهای خود را انجام دهند، بنابراین تنخواه گردان حسابداری به منزله بدهی دستگاه اجرایی به خزانه بوده و تا پایان سال بایستی تسویه گردد.

۵- دستگاه اجرایی برای انجام هزینه های واحدهای تابعه مبلغ ۱.۶۰۰.۰۰۰ ریال به عنوان تنخواه گردان پرداخت به عاملین ذیحساب پرداخت می نماید. ثبت این رویداد به شرح زیر است:

ثبت مالی		ثبت بودجه ای	
۱.۶۰۰.۰۰۰	تنخواه گردان پرداخت	۱.۶۰۰.۰۰۰	اعتبارات تعهد نشده
۱.۶۰۰.۰۰۰	بانک پرداخت	۱.۶۰۰.۰۰۰	اندرخته اعتبارات پرداختهای غیر قطعی

طبق ماده ۲۷ قانون محاسبات عمومی کشور تنخواه گردان پرداخت عبارت است از وجهی که از محل تنخواه گردان حسابداری از طرف ذیحساب با تأیید وزیر یا رئیس مؤسسه دولتی یا مقامات مجاز به منظور ایجاد تسهیلات لازم برای انجام پرداختهای جزئی و متوسط در اختیار عامل ذیحساب، واحد تدارکات و کارپردازان قرار می دهد.

براساس آیین نامه موضوع ماده ۵۴ قانون محاسبات عمومی کشور تنخواه گردان پرداخت که در اختیار دارندگان تنخواه قرار داده می شود تا پایان سال مالی باید تسویه گردد.

۶- دستگاه اجرایی در طی سال (تا ۳۰ بهمن) مبلغ ۵۵.۳۲۸.۰۰۰ ریال بابت درخواست های صادره از خزانه دریافت نموده است. ثبت این رویداد به شرح زیر است

ثبت بودجه ای		ثبت مالی	
درخواست وجه	۵۵.۳۲۸.۰۰۰	بانک پرداخت	۵۵.۳۲۸.۰۰۰
منابع مالی قابل پرداخت	۵۵.۳۲۸.۰۰۰	دریافتی از خزانه	۵۵.۳۲۸.۰۰۰

۷- دستگاه اجرایی در طی سال مبلغ ۱۸.۲۰۸.۰۰۰ ریال بابت خرید کالا و خدمات تأمین اعتبار می نماید. ثبت بودجه ای این رویداد به شرح زیر است:

اعتبارات تعهد نشده	۱۸.۲۰۸.۰۰۰
اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی	۱۸.۲۰۸.۰۰۰

۸- دستگاه اجرایی در طی سال برای خرید کالا و خدماتی که قبلاً برای آنها تأمین اعتبار شده بود مبلغ ۵.۱۲۰.۰۰۰ ریال به عنوان پیش پرداخت، پرداخت می نماید. ثبت این رویداد به شرح زیر است:

ثبت بودجه ای	ثبت مالی
اندوخته اعتبار تعهدات مالی ۵.۱۲۰.۰۰۰	پیش پرداخت سال جاری ۵.۱۲۰.۰۰۰
اندوخته اعتبار پرداختهای غیر قطعی ۵.۱۲۰.۰۰۰	بانک پرداخت ۵.۱۲۰.۰۰۰

طبق ماده ۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور، پیش پرداخت عبارت است از پرداختی که از محل اعتبارات مربوط بر اساس احکام و قرار دادها طبق مقررات پیش از انجام تعهد صورت می گیرد.

هزینه معمولاً هنگامی ایجاد می شود که کالایی تحویل و یا خدمتی انجام می شود، در حالی که پیش پرداخت قبل از آنکه کالایی تحویل و یا خدمتی انجام شود پرداخت گردد. بنابراین وجوهی که بابت پیش پرداخت پرداخت می شود تا زمان تحویل کالا یا انجام خدمت جزء ارقام دارایی جاری دستگاه اجرایی محسوب می شود.

۹- دستگاه اجرایی در طی سال مالی معادل ۶.۹۴۴.۰۰۰ ریال کالا و خدماتی که قبلاً برای آن اعتبار لازم تأمین و مبلغ ۳.۴۵۶.۰۰۰ ریال آن نیز پرداخت شده بود تحویل می گیرد. در ضمن مبلغ ۳.۴۸۸.۰۰۰ ریال (باقیمانده) نقداً پرداخت می شود. ثبت این رویداد به شرح زیر می باشد:

ثبت مالی		ثبت بودجه ای	
۶.۹۴۴.۰۰۰	هزینه سال جاری	۳.۴۸۸.۰۰۰	اندرخته اعتبار تعهدات احتمالی
۳.۴۸۸.۰۰۰	بانک پرداخت	۳.۴۵۶.۰۰۰	اندرخته اعتبار پرداختهای غیر قطعی
۳.۴۵۶.۰۰۰	پیش پرداخت سال جاری	۶.۹۴۴.۰۰۰	اعتبارات مصرف شده

۱۰- دستگاه اجرایی از خرید مقداری کالا به ارزش ۱۶۰.۰۰۰ ریال که قبلاً وجه آن پرداخت شده بود، انصراف می دهد و پیش پرداخت به صورت نقد از فروشنده دریافت می شود. ثبت این رویداد به شرح زیر است:

ثبت مالی		ثبت بودجه ای	
۱۶۰.۰۰۰	بانک پرداخت	۱۶۰.۰۰۰	اندرخته اعتبار پرداختهای غیر قطعی
۱۶۰.۰۰۰	پیش پرداخت سال جاری	۱۶۰.۰۰۰	اعتبارات تعهد نشده

۱۱- دستگاه اجرایی در طی سال مالی جمعاً مبلغ ۴.۴۸۰.۰۰۰ ریال بابت خرید کالا و خدمات به صورت علی الحساب پرداخت می نماید. ثبت این رویداد به شرح زیر است:

ثبت بودجه ای	ثبت مالی
اعتبارات تعهد نشده ۴.۴۸۰.۰۰۰	علی الحساب سال جاری ۴.۴۸۰.۰۰۰
اندوخته اعتبار پرداخت های غیر قطعی ۴.۴۸۰.۰۰۰	بانک پرداخت ۴.۴۸۰.۰۰۰

طبق ماده ۲۹ قانون محاسبات عمومی، علی الحساب عبارت است از پرداختی که به منظور ادای قسمتی از تعهد با رعایت مقررات صورت می گیرد. بنابراین علی الحساب به پرداخت هایی گفته می شود که بابت بهای قسمتی از کالای دریافتی یا خدمات انجام شده صورت می گیرد.

۱۲- دستگاه اجرایی در طی سال مالی جمعاً مبلغ ۴.۱۶۰.۰۰۰ ریال بابت کالا و خدمات صورت حساب دریافت می نماید که ۳.۸۴۰.۰۰۰ ریال آن قبلاً به عنوان علی الحساب پرداخت شده است. ثبت این رویداد به شرح زیر می باشد:

ثبت بودجه ای	ثبت مالی
اندوخته اعتبار پرداخت های غیر قطعی ۳.۸۴۰.۰۰۰	هزینه سال جاری ۴.۱۶۰.۰۰۰
اعتبارات تعهد نشده ۳۲۰.۰۰۰	علی الحساب سال جاری ۳.۸۴۰.۰۰۰
اعتبارات مصرف شده ۴.۱۶۰.۰۰۰	بانک پرداخت ۳۲۰.۰۰۰

۱۳- دستگاه اجرایی در طول سال مالی چکهایی جمعاً به مبلغ ۲۸.۸۰۰.۰۰۰ ریال بابت خالص حقوق کارکنان به همراه لیست های حقوق و مزایای کارکنان برای بانک پرداخت کننده حقوق ارسال نموده است. (ناخالص حقوق پرسنل جمعاً ۳۵.۲۰۰.۰۰۰ ریال بوده که ۶.۴۰۰.۰۰۰ ریال آن کسور قانونی شامل بیمه و مالیات است). ثبت این رویداد به شرح زیر است:

ثبت بودجه ای		ثبت مالی	
اعتبارات تعهد نشده	۳۵.۲۰۰.۰۰۰	بانک پرداخت حقوق	۲۸.۸۰۰.۰۰۰
اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی	۳۵.۲۰۰.۰۰۰	بانک پرداخت	۲۸.۸۰۰.۰۰۰

بر اساس قوانین و مقررات مالی، دستگاه های دولتی حقوق و مزایای کارکنان خود را از طریق سیستم بانکی پرداخت می نمایند. ذیحسابان دولتی برای هر یک از کارکنان دستگاه یک حساب جاری قابل برداشت در یک شعبه بانکی مشخص افتتاح می نمایند. در اواخر هر ماه لیست حقوق و مزایای کارکنان به همراه چکی معادل خالص حقوق و مزایای کارکنان (جمع حقوق و مزایای کسورات مربوطه) در اختیار بانک قرار می گیرد تا بانک نسبت به واریز خالص حقوق کارکنان اقدام نماید.

۱۴- لیست حقوق و مزایا کارکنان پس از تأیید بانک به حساب هزینه قطعی منظور می شود. ثبت این رویداد به شرح زیر است:

ثبت بودجه ای		ثبت مالی	
اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی	۳۵.۲۰۰.۰۰۰	هزینه سال جاری	۳۵.۲۰۰.۰۰۰
اعتبارات مصرف شده	۳۵.۲۰۰.۰۰۰	بدهی به سایر سازمانها (بیمه و مالیات)	۶.۴۰۰.۰۰۰
		بانک پرداخت حقوق	۲۸.۸۰۰.۰۰۰

۱۵- کل کسور قانونی به سایر سازمانهای مربوط پرداخت می شود. ثبت این رویداد به شرح زیر است:

بدهی به سایر سازمانها (بیمه و مالیات) ۶.۴۰۰.۰۰۰
بانک پرداخت ۶.۴۰۰.۰۰۰

۱۶- کالا و خدماتی که قبلاً اعتبار لازم برای آن به میزان ۹.۶۰۰.۰۰۰ ریال تأمین شده (منظور بخشی از تأمین اعتبار مندرج در بند ۷ می باشد) با ارائه صورتحسابهایی به مبلغ ۹.۴۰۸.۰۰۰ ریال تحویل (یا انجام شده) و وجه آن نیز پرداخت گردیده است. ثبت این رویداد به شرح زیر است:

ثبت بودجه ای	ثبت مالی
اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی ۹.۶۰۰.۰۰۰	هزینه سال جاری ۹.۴۰۸.۰۰۰
اعتبارات مصرف شده ۹.۴۰۸.۰۰۰	بانک پرداخت ۹.۴۰۸.۰۰۰
اعتبارات تعهد نشده ۱۹۲.۰۰۰	

حسابداری درآمدها

درآمدهای دولت از طریق وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی و بر اساس قوانین و مقررات، تشخیص و وصل می شوند. درآمدهایی که توسط دستگاه های دولتی تشخیص و وصل می شوند، به حسابهای خزانه داری کل انتقال می یابد. درآمدهای دولت به دو دسته کلی درآمدهای عمومی و درآمدهای اختصاصی تقسیم می شوند.

درآمدهای عمومی: به درآمدهایی اطلاق می گردد که مصرف آن جنبه عمومی داشته و محدود به تأمین مالی هزینه خاصی نباشد.

درآمدهای اختصاصی: به درآمدهایی اطلاق می گردد که برای تأمین مالی هزینه خاص اختصاص یافته و تنها برای همان منظور هزینه می شود. در حسابداری درآمدهای عمومی و اختصاصی ایران مبنای نقدی مورد استفاده قرار می گیرد. بنابراین چنانچه در بودجه کل کشور مبلغی درآمد برای دستگاه اجرایی پیش بینی شده باشد از آنجا که وصول درآمدها موکول به پیش بینی نبوده و محدود به میزان پیش بینی در بودجه سالانه نمی باشد (بر خلاف هزینه ها)؛ بنابراین اهمیت کنترل درآمدهای پیش بینی شده قابل مقایسه با کنترل اعتبارات مصوب نبوده و نیازی به ثبتهای بودجه ای ندارد.

۱۷- دستگاه اجرایی در طی سال مالی ۷۳.۶۰۰.۰۰۰ ریال درآمد شناسایی می کند. چون مبنای شناسایی درآمدها در این حساب مستقل نقدی است، پس درآمد در هنگام وصول شناسایی و ثبت می شود.

۱۸- دستگاه اجرایی در طی سال مالی مبلغ ۹۱.۴۲۴.۰۰۰ ریال درآمد عمومی وصول می نماید. از این مبلغ ۷۲.۰۰۰.۰۰۰ ریال مربوط به درآمد تشخیصی (مندرج در بند ۱۷) می باشد و مبلغ ۱۹.۴۲۴.۰۰۰ ریال مربوط به درآمدهایی بوده که صرفاً در زمان وصول قابل تشخیص می باشند. ثبت مالی این رویداد به شرح زیر است:

بانک تمرکز وجوه درآمد عمومی	۹۱.۴۲۴.۰۰۰
درآمد عمومی	۹۱.۴۲۴.۰۰۰

۱۹- دستگاه اجرایی موجودی حسابهای بانک تمرکز وجوه درآمد عمومی را در طول سال مالی به حسابهای خزانه انتقال داده است. ثبت مالی این رویداد به شرح زیر است:

درآمد عمومی انتقالی	۹۱.۴۲۴.۰۰۰
بانک تمرکز وجوه درآمد عمومی	۹۱.۴۲۴.۰۰۰

نکته قابل ذکر آن است که، وجوه مربوط به درآمدهای عمومی که در حسابهای بانکی متمرکز است حداکثر باید در پایان هر ماه به حسابهای خزانه انتقال یابد.

تسویه تنخواه گردان پرداخت:

برای تسویه تنخواه گردان پرداخت می توان سه حالت به شرح زیر متصور بود:
الف) تنخواه گردان پرداخت با ارائه اسناد هزینه توسط عاملین ذیحساب تسویه شود:

ثبت بودجه ای	ثبت مالی
اندوخته اعتبار پرداختهای غیر قطعی	هزینه سال جاری **
اعتبارات مصرف شده	تنخواه گردان پرداخت **

ب) تنخواه گردان به شکل نقدی واریز گردد:

ثبت بودجه ای	ثبت مالی
اندوخته اعتبار پرداختهای غیر قطعی**	بانک پرداخت **
اعتبارات تعهد نشده	تنخواه گردان پرداخت **

ج) بعضی از تنخواه گردان پرداخت با ارائه اسناد هزینه و ما بقی به طور نقد تسویه شود:

ثبت بودجه ای	ثبت مالی
اندوخته اعتبار پرداختهای غیر قطعی	هزینه سال جاری **
اعتبارات مصرف شده	بانک پرداخت **
اعتبارات تعهد نشده	تنخواه گردان پرداخت **

۲۰- دارنده تنخواه گردان پرداخت در پایان سال مبلغ ۱.۶۰۰.۰۰۰ ریال تنخواه گردان دریافتی را با ارائه ۱.۴۷۲.۰۰۰ ریال اسناد هزینه و مبلغ ۱۲۸.۰۰۰ ریال وجه نقد تسویه می کند. ثبت این رویداد به شرح زیر است:

ثبت بودجه ای		ثبت مالی	
اندوخته اعتبار پرداختهای غیر قطعی	۱.۶۰۰.۰۰۰	هزینه سال جاری	۱.۴۷۲.۰۰۰
اعتبارات مصرف شده	۱.۴۷۲.۰۰۰	بانک پرداخت	۱۲۸.۰۰۰
اعتبارات تعهد نشده	۱۲۸.۰۰۰	تنخواه گردان پرداخت	۱.۶۰۰.۰۰۰

با توجه به اینکه دانشگاه ها و مؤسسات آموزشی مجوز انتقال مانده وجوه مصرف نشده هر سال مالی را به سال مالی بعد دارا می باشند، نیازی به تسویه تنخواه گردان در پایان سال ندارند و از این رو حساب تنخواه گردان پرداخت به عنوان یک دارایی جاری به سال بعد منتقل می شود.

تسویه تنخواه گردان حسابداری:

برای تسویه تنخواه گردان حسابداری می توان سه حالت به شرح زیر متصور بود:

الف) واریز نقدی تنخواه گردان حسابداری به حساب خزانه:

ثبت بودجه ای	ثبت مالی
** منابع مالی قابل دریافت **	** تنخواه گردان حسابداری **
درخواست وجه	بانک پرداخت

ب) انجام پایاپایی تنخواه گردان حسابداری با درخواست وجه:

ثبت بودجه ای	ثبت مالی
ثبتی ندارد	** تنخواه گردان حسابداری **
	دریافتی از خزانه

* چون هنگام دریافت تنخواه گردان ثبت بودجه ای در دفاتر انجام شده، از این رو بابت درخواست وجه ثبت بودجه ای تکرار نمی شود.

ج) بخشی از تنخواه گردان به شکل نقد واریز و بخش دیگر پایاپای گردد

ثبت بودجه ای	ثبت مالی
** منابع مالی قابل دریافت (معادل واریز نقدی) **	** تنخواه گردان حسابداری **
درخواست وجه (معادل واریز نقدی) **د	دریافتی از خزانه
	بانک پرداخت

۲۱ - دستگاه اجرایی در پایان سال درخواست وجهی به مبلغ ۲.۱۱۲.۰۰۰ ریال بابت هزینه های اسفند ماه و درخواست وجه دیگری بابت مانده پیش پرداختها و علی الحسابها به مبلغ ۲.۱۴۴.۰۰۰ ریال صادر و از خزانه تقاضا می نمود که وجه درخواستهای مذکور را به پای واریز قسمتی از تنخواه گردان حسابداری (که کلاً ۴.۸۰۰.۰۰۰ ریال است) منظور نماید. ضمن آنکه مابقی تنخواه حسابداری تسویه می گردد. ثبت این رویداد به شرح زیر است:

ثبت بودجه ای		ثبت مالی	
$۴.۸۰۰.۰۰۰ - (۲.۱۱۲.۰۰۰ + ۲.۱۴۴.۰۰۰) = ۵۴۴.۰۰۰$		تنخواه گردان حسابداری ۴.۸۰۰.۰۰۰	
۵.۴۴۴.۰۰۰	منابع مالی قابل دریافت	۴.۲۵۶.۰۰۰	دریافتی از خزانه
۵.۴۴۴.۰۰۰	درخواست وجه	۵۴۴.۰۰۰	بانک پرداخت

۲۲ - فرض کنید در پایان سال دستگاه اجرایی مذکور فاقد مجوز برای انتقال مانده وجوه مصرف نشده به سال بعد است، از این رو مانده وجوه مصرف نشده را به حساب خزانه واریز می کند. اطلاعات زیر از مانده حسابهای دستگاه اجرایی در پایان سال قابل استخراج است:

۵۹.۵۸۴.۰۰۰	ریال	دریافتی از خزانه
۵۷.۱۸۴.۰۰۰	ریال	هزینه سال جاری
۱.۵۰۴.۰۰۰	ریال	پیش پرداخت سال جاری
۶۴۰.۰۰۰	ریال	علی الحساب سال جاری

مانده وجوه مصرف نشده به شرح زیر به دست می آید:
صورت دریافت و پرداخت و مانده وجوه مصرف نشده

دریافتی از خزانه	۵۹.۵۸۴.۰۰۰
کسر می شود پرداختهای طی سال مالی:	
هزینه سال جاری	۵۷.۱۸۴.۰۰۰
پیش پرداخت سال جاری	۱.۵۰۴.۰۰۰
علی الحساب سال جاری	<u>۶۴۰.۰۰۰</u>
جمع کسورات	(۵۹.۳۲۸.۰۰۰)
مانده وجوه مصرف نشده	<u>۲۵۶.۰۰۰</u>

ثبت واریز وجوه مصرف نشده، به حساب خزانه به شرح زیر است:

منابع مالی قابل دریافت	ثبت بودجه ای	ثبت مالی
۲۵۶.۰۰۰	۲۵۶.۰۰۰	۲۵۶.۰۰۰
درخواست وجه	دریافتی از خزانه	بانک پرداخت
۲۵۶.۰۰۰	۲۵۶.۰۰۰	۲۵۶.۰۰۰

تعهدات پرداخت نشده و اندوخته تعهدات پرداخت نشده:

همانگونه که قبلاً بیان گردید در سیستم حسابداری نقدی و یا نقدی تعدیل شده، شناسایی و ثبت هزینه ها موکول به پرداخت وجه آنها می باشد، لذا در این سیستم شناسایی و ثبت تعهدات پرداخت نشده امکان پذیر نخواهد بود. برای رفع این مشکل و انعکاس اطلاعات مربوط به تعهدات پرداخت نشده دستگاه های اجرایی، مقرر گردید که از دو حساب تعهدات پرداخت نشده جاری و اندوخته تعهدات پرداخت نشده جاری استفاده شود، مشروط بر آنکه در هنگام پرداخت وجه علاوه بر شناسایی و ثبت هزینه ، حسابهای مذکور نیز حذف شوند. به منظور نگهداری حساب تعهدات پرداخت نشده هر سال مالی حسابهای تعهدات پرداخت نشده سنواتی و اندوخته تعهدات پرداخت نشده سنواتی انتقال یابد.

- فرض کنید مانده تعهدات پرداخت نشده در پایان سال مالی از محل اعتبارات جاری بالغ بر ۸۰.۰۰۰ ریال باشد. ثبت مالی رویداد فوق به شرح زیر است:

تعهدات پرداخت نشده جاری	۸۰.۰۰۰
اندوخته تعهدات پرداخت نشده جاری	۸۰.۰۰۰

بستن حسابها

الف) تبدیل مانده های قابل انتقال به سنواتی:

۱- انتقال مانده حساب پرداختهای غیر قطعی سال جاری به حساب پرداختهای غیر قطعی سنواتی

بستن حسابها

الف) تبدیل مانده های قابل انتقال به سنواتی:

۱- انتقال مانده حساب پرداختهای غیر قطعی سال جاری به حساب پرداختهای غیر قطعی سنواتی

ثابت بودجه ای	ثابت مالی
انداخته اعتبار پرداختهای غیر قطعی ۲.۱۴۴.۰۰۰	پیش پرداخت سنواتی ۱.۵۰۴.۰۰۰
انداخته اعتبار پرداختهای غیر قطعی سنواتی ۲.۱۴۴.۰۰۰	علی الحساب سنواتی ۶۴۰.۰۰۰
درخواست وجه سنواتی ۲.۱۴۴.۰۰۰	پیش پرداخت سال جاری ۱.۵۰۴.۰۰۰
درخواست وجه ۲.۱۴۴.۰۰۰	علی الحساب سال جاری ۶۴۰.۰۰۰

دریافتی از خزانه ۲.۱۴۴.۰۰۰

انداخته پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی ۲.۱۴۴.۰۰۰

انجام ثبت های فوق از یک سو عناوین حسابهای پیش پرداخت و علی الحساب سال جاری را به پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی تغییر می دهد و از سوی دیگر اندوخته لازم را از محل اعتبار و وجوه دریافتی سال ۱۳۸۱ که معادل مانده پیش پرداختها و علی الحسابهای انتقالی می باشد ایجاد می نماید. مانده حسابهای مالی و بودجه ای مربوط به پیش پرداختها و علی الحسابها به سال بعد انتقال یافته و عناوین سنواتی، از حسابهای جاری تفکیک می شوند.

۲- انتقال مانده تعهدات پرداخت نشده سنواتی ۸۰.۰۰۰

تعهدات پرداخت نشده جاری ۸۰.۰۰۰

انداخته تعهدات پرداخت نشده جاری ۸۰.۰۰۰

انداخته تعهدات پرداخت نشده سنواتی ۸۰.۰۰۰

ب) بستن حسابهای موقت:

پس از انجام تعدیلات و اصلاحات، بستن حسابهای بودجه ای و موقت امکان پذیر می گردد. بستن حسابهای موقت در دو مرحله انجام می شود، بدین معنی که ابتدا حسابهای موقت بودجه ای و سپس حسابهای موقت مالی را می بندیم.

۱- بستن حسابهای موقت بودجه ای

اعتبارات مصوب	۶۴.۰۰۰.۰۰۰
اعتبارات تخصیص یافته	۶۰.۸۰۰.۰۰۰
اعتبارات مصرف شده	۵۷.۱۸۴.۰۰۰
اعتبارات تعهد نشده	۱.۴۷۲.۰۰۰

حساب بودجه ای	۶۴.۰۰۰.۰۰۰
حساب با خزانه	۶۰.۸۰۰.۰۰۰
درخواست وجه	۵۷.۱۸۴.۰۰۰
منابع مالی قابل دریافت	۱.۴۷۲.۰۰۰

۲- بستن حسابهای موقت مالی

دریافتی از خزانه (۲.۱۴۴.۰۰۰ - ۵۹.۳۲۸.۰۰۰)	۵۷.۱۸۴.۰۰۰
درآمد عمومی	۹۱.۴۲۴.۰۰۰

هزینه سال جاری	۵۷.۱۸۴.۰۰۰
درآمد عمومی انتقالی	۹۱.۴۲۴.۰۰۰

دستگاه اجرایی

حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای (جاری)

تراز آزمایشی به تاریخ ۱/۱۲/۲۹ ۱۳X (بعد از بستن حسابهای موقت)

بستانکار	بدهکار	عنوان حسابها
	۱.۵۰۴.۰۰۰	پیش پرداخت سنواتی
	۶۴۰.۰۰۰	علی الحساب سنواتی
	۲.۱۴۴.۰۰۰	درخواست وجه سنواتی
۲.۱۴۴.۰۰۰		اندوخته اعتبار پرداختهای غیر قطعی سنواتی
۲.۱۴۴.۰۰۰		تعهدات پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی
	۸۰.۰۰۰	اندوخته پرداخت نشده سنواتی
۸۰.۰۰۰		اندوخته تعهدات پرداخت نشده سنواتی
۴.۳۶۸.۰۰۰	۴.۳۶۸.۰۰۰	جمع

بستن و انتقال حسابهای دائمی

حسابهای دائمی قابل انتقال حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای شامل پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی، اندوخته و پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی و... می باشند که در پایان سال مالی ۱۳۸۱ به شرح زیر بسته می شوند و در ابتدای سال بعد در دفاتر افتتاح می شوند.

ثبت مالی

۸۰.۰۰۰	اندوخته تعهدات پرداخت نشده سنواتی
۲.۱۴۴.۰۰۰	اندوخته پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی
۱.۵۰۴.۰۰۰	پیش پرداخت سنواتی
۶۴۰.۰۰۰	علی الحساب سنواتی
۸۰.۰۰۰	تعهدات پرداخت نشده سنواتی

ثبت بودجه ای

۲.۱۴۴.۰۰۰	اندوخته اعتبار پرداختهای غیر قطعی سنواتی
۲.۱۴۴.۰۰۰	درخواست وجه سنواتی

تنظیم صورتهای مالی اساسی

صورتهای مالی اساسی حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای شامل ترازنامه، صورت دریافت، پرداخت و موجودی و صورتحساب عملکرد سالانه بودجه می باشد

الف) ترازنامه حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای (جاری) دستگاه اجرایی...

حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای (جاری)

ترازنامه به تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

بدهیهای جاری و اندوخته ها:	دارایی های جاری:
تعهدات پرداخت نشده سنواتی ۸۰.۰۰۰	پیش پرداخت سنواتی ۱.۵۰۴.۰۰۰
-اندوخته تعهدات پرداخت نشده سنواتی (۸۰.۰۰۰)	علی الحساب سنواتی ۶۴۰.۰۰۰
اندوخته پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی ۲.۱۴۴.۰۰۰	
<u>۲.۱۴۴.۰۰۰</u>	<u>۲.۱۴۴.۰۰۰</u> جمع

ب) صورت دریافت و پرداخت و موجودی

دستگاه اجرایی ...

حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای (جاری)

صورت دریافت و پرداخت و موجودی برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

	موجودی اول سال مالی
	اضافه می شود دریافتها و درآمدهای وصولی:
۵۹.۵۸۴.۰۰۰	دریافتنی از خزانه
<u>۹۱.۴۲۴.۰۰۰</u>	درآمد عمومی
۱۵۱.۰۰۸.۰۰۰	جمع دریافتها و درآمدهای وصولی سال مالی
	کسر می شود هزینه ها و درآمدهای انتقالی:
۵۷.۱۸۴.۰۰۰	هزینه سال جاری
۹۱.۴۲۴.۰۰۰	درآمد عمومی انتقالی
<u>۲۵۶.۰۰۰</u>	انتقال وجوه مصرف نشده به خزانه
(۱۴۸.۸۶۴.۰۰۰)	جمع هزینه و وجوه انتقالی به خزانه در سال مالی
<u><u>۲.۱۴۴.۰۰۰</u></u>	موجودی پایان سال مالی

دستگاه اجرایی

حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای (جاری)
صورت حساب مقایسه درآمدهای واقعی پیش بینی شده
برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

درصد	تغییرات		درآمد واقعی	درآمد پیش بینی شده	عنوان درآمد
	کاهش	افزایش			
					جمع

افتتاح مانده حساب های دایمی (۱۳x۲/۱/۱)

ثبت بودجه ای

درخواست وجه سنواتی ۲.۱۴۴.۰۰۰

اندوخته اعتبار پرداختهای غیر قطعی سنواتی ۲.۱۴۴.۰۰۰

ثبت مالی

پیش پرداخت سنواتی ۱.۵۰۴.۰۰۰

علی الحساب سنواتی ۶۴۰.۰۰۰

تعهدات پرداخت نشده سنواتی ۸۰.۰۰۰

اندوخته پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی ۲.۱۴۴.۰۰۰

اندوخته تعهدات پرداخت نشده سنواتی ۸۰.۰۰۰

نحوه برخورد با پیش پرداختها و علی الحساب سنواتی (در طی سال ۱۳x۲)

الف) فرض کنید مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال از پیش پرداختهای سنواتی به مرحله تعهد رسیده و کلیه علی الحساب سنواتی تسویه و به هزینه قطعی منظور شده است. ثبت این رویداد به شرح زیر است:

ثبت بودجه ای

اندوخته اعتبار پرداختهای غیر قطعی سنواتی ۱.۶۴۰.۰۰۰

اعتبار مصرف شده سنواتی ۱.۶۴۰.۰۰۰

ثبت مالی

هزینه از محل اعتبارات سنواتی ۱.۶۴۰.۰۰۰

پیش پرداختهای سنواری ۱.۰۰۰.۰۰۰

علی الحساب سنواتی ۶۴۰.۰۰۰

ب) فرض کنید مبلغ ۲۰۴.۰۰۰ ریال از پیش پرداختهای سنواتی به علت فسخ قرار داد نقداً به حساب دستگاه اجرایی واریز می شود. قبت این رویداد به شرح زیر است:

ثبت بودجه ای		ثبت مالی	
۲۰۴.۰۰۰	اندوخته اعتبار پرداختهای غیر قطعی سنواتی	۲۰۴.۰۰۰	بانک پرداخت
۲۰۴.۰۰۰	اعتبار تعهد نشده سنواتی	۲۰۴.۰۰۰	پیش پرداخت سنواتی

طبق ماده ۶۳ قانون محاسبات عمومی کشور وجوهی که به علت فسخ قرار داد به حساب دستگاه اجرایی واریز شده وجوه قابل مصرف نمی باشد و باید به حساب خزانه برگشت داده شوند. ثبت انتقال وجوه واریزی از محل پیش پرداخت سنواتی به حساب خزانه به شرح زیر است:

ثبت بودجه ای		ثبت مالی	
۲۰۴.۰۰۰	اعتبارات تعهد نشده سنواتی	۲۰۴.۰۰۰	اندوخته پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی
۲۰۴.۰۰۰	درخواست وجه سنواتی	۲۰۴.۰۰۰	بانک پرداخت

بستن حسابهای سنواتی (پایان سال ۱۳۸۲)

ثبت بودجه ای		ثبت مالی	
۱.۶۴۰.۰۰۰	اعتبارات مصرف شده سنواتی	۱.۶۴۰.۰۰۰	اندوخته پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی
۱.۶۴۰.۰۰۰	درخواست وجه سنواتی	۱.۶۴۰.۰۰۰	هزینه از محل اعتبارات سنواتی

فصل سوم

حساب مستقل وجوه تملک داراییهای
سرمایه ای (عمرانی)

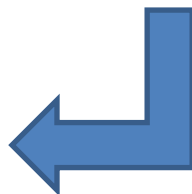
دولت برای خرید و احداث دارائیهای سرمایه ای و همچنین اجرای طرح ها و پروژه های سرمایه ای که منجر به تملک دارایی ها می شود از حساب مستقل وجوه پروژه ای سرمایه ای استفاده می شود که با عنوان حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارایی های سرمایه ای مورد استفاده قرار می گیرد.

برخی دارایی های سرمایه ای مانند
زمین، ساختمان و ماشین آلات را
مستقیماً خریداری می کند.



طرح تملک دارایی های سرمایه ای دولت

برخی از دارایی ها را از طریق
اجرای طرح ها و پروژه های عمرانی
ایجاد و جهت بهره برداری به تملک
دولت درمی آیند.



انواع طرح های پروژه ای عمرانی

الف- طرح های عمرانی انتفاعی:

در مدت معقولی و پس از شروع به بهره برداری و علاوه بر تأمین هزینه های جاری و استهلاک سود مناسبی عاید دولت می شود .

ب- طرح های عمرانی غیر انتفاعی:

طرحی برای انجام برنامه های رفاهی و اجتماعی و یا احداث ساختمان ها جهت تسهیل کلیه وظایف دولت اجرا می گردد و هدف اصلی آن حصول درآمد می باشد.

بر اساس بند ۱۰- قانون مصوب طرح های عمرانی به سه دسته تقسیم می شوند:

۱- طرح انتفاعی ۲- طرح غیر انتفاعی ۳- طرح های مطالعاتی

معیار اندازه گیری و مبنای حسابداری

- حساب مستقل وجوه تملک دارایی سرمایه ای از حساب های مستقل وجوه دولتی حساب می شوند و منابع مالی آن عبارتند از درآمد حاصل از فروش نفت، مالیات و...

- وظیفه این حساب مستقل تأمین مالی و پرداخت مخارج مربوط به تملک دارایی های سرمایه ای و اجرای پروژه های عمرانی است و مبنای حسابداری این حساب مستقل تعهدی تعدیل شده است.

یادآوری:

هزینه ها در هنگام تحمل یا ایجاد،
شناسایی که همانند مبنای تعهدی

تعهدی تعدیل شده

۱- درآمدهایی که قابل اندازه گیری بودند و در زمان
کوتاهی قابل وصول و با استفاده از حسابداری تعهدی
شناسایی می شوند.

درآمد به دو دسته تقسیم می
شوند:

۲- درآمدهایی که اندازه گیری آنها عملاً
غیرممکن است که مبنای حسابداری آنها نقدی
است.

مراحل اجرای طرح

1- مطالعات طرح یا پروژه

از طریق مهندسين مشاور و ویژگی های کلی از نظر اجتماعی، اقتصادی، فرهنگی و محدودیت های طرح و همچنین بهای تمام شده برآوردی که برای تصمیمات اجرای طرح آماده می شود و پس از انجام مراحل اولیه اقدام به تهیه مدارک و نقشه طرح می شود.

2- ارجاع کار به پیمانکار

الف- مناقصه عمومی ب- مناقصه محدود ج- ترک تشریفات مناقصه

الف - مناقصه عمومی:

در این حالت مبلغ پیمان، مشخصات طرح و نقشه های تفصیلی آن از طریق روزنامه به اطلاع کلیه پیمانکاران واحد صلاحیت (پیمانکارانی که به صلاحیت آنها به تأیید سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور سابق معاونت نظارت و راهبردی)) رسیده است. از پیمانکاران دعوت می شود تا با مدارک زیر در مناقصه شرکت کنند.

الف - محتوی سپرده شرکت در مناقصه

ب - محتوی اسناد و مدارک مناقصه

ج - محتوی برگ پیشنهاد قیمت

ب - مناقصه محدود

در این روش تمام تشریفات مناقصه عمومی انجام می شود. لیکن پیمانکاران دارای شرایط لازم برای شرکت در مناقصه از بین پیمانکاران واجد صلاحیت انتخاب و برای آنها دعوت نام ارسال می شود.

ج - ترک تشریفات مناقصه

اگر به دلایلی ارجاع کار از طریق مناقصه به مصلحت نباشد، اجرای عملیات به صورت ترک تشریفات مناقصه به پیمانکاران که خود دستگاه اجرایی پیشنهاد می نماید ارجاع می گردد.

۳- انعقاد قرارداد

پس از تعیین نفرات اول و دوم، سپرده بقیه شرکت کنندگان به آنان مسترد می شود و مراتب انعقاد قرارداد کتباً به برنده مناقصه ابلاغ می شود در صورتی که نفر اول در مهلت تعیین شده مراجعه نکند سپرده وی به نفع دولت ضبط و از نفر دوم دعوت به کار می شود.

۴- اجرای کار

در این مرحله کارفرمای دستگاه نظارت شخصی را برای نظارت بر عملیات پیمانکار معرفی و از طرف پیمانکار نیز رئیس کارگاه به کارفرما معرفی می شود.

در فواصل زمانی معین پیمانکار صورت وضعیت کلیه کارهایی که از شروع کار تا آن تاریخ انجام گرفته و همچنین وضعیت مصالح پای کار را تنظیم می کند و پس از بررسی و اعمال اصلاحات دستور پرداخت پس از کسر کسورات صادر می شود.

۵- تحویل موقت

پس از تکمیل کار و یا تا حدی که نقص کار بیش از ۳ درصد نباشد پیمانکار از دستگاه نظارت تقاضای تحویل موقت نموده و نماینده ی خود را برای تحویل موقت معرفی می نماید.

۶- صورت وضعیت قطعی

پس از تحویل موقت دستگاه نظارت در حضور نماینده و پیمانکار اقدام به تهیه صورت وضعیت قطعی و ملاک مأخذ، تصفیه حساب نهایی است می نماید. صورت وضعیت قطعی حداکثر باید ظرف ۶ ماه تهیه و به کارفرما ارائه گردد و پس از تصویب صورت وضعیت قطعی، نصف سپرده حسن انجام کار به پیمانکار مسترد می شود.

۷- تحویل قطعی

پس از تحویل موقت برای اطمینان از اجرای صحیح کار مدتی که معمولاً یکسال است به عنوان دوره تضمین یا نگهداری در نظر گرفته می شود. در پایان دوره تضمین کارفرما به تقاضای پیمانکار و اعضای کمیسیون تحویل قطعی و همچنین تاریخ تشکیل را به پیمانکار ابلاغ و پس از بازدید کار و اگر هر عیب و نقصی در کار نباشد تحویل قطعی صورت خواهد گرفت. و بلافاصله صورت مجلس مربوط به آن را تنظیم و پس از تصویب صورت مجلس تحویل قطعی و نصف دیگر سپرده حسن انجام کار به پیمانکار مسترد می شود.

انواع کسورات

۱- مبلغ صورت وضعیت قبلی:

در هر صورت وضعیت کارهای انجام شده از شروع کار تا تهیه صورت وضعیت را نشان می دهد. بنابراین برای تهیه صورت وضعیت دوم به بعد باید مبلغ کارکرد صورت وضعیت قبلی از آن کسر گردد.

۲- مالیات

طبق ماده ۱۰۴ قانون مالیات های مستقیم اگر انجام کار به صورت قراردادهای مشاوره ای و پیمانکاری باشد بایستی از هر پرداخت (صورت وضعیت) به صورت علی الحساب ۳٪ مالیات کسر و ظرف ۳۰ روز به حوزه مالیاتی واریز شود.

۳- سپرده حسن انجام کار

از هر پرداخت به پیمانکار، مهندسین مشاور، معادل ۱۰٪ به عنوان سپرده حسن انجام کار کسر و به حساب های خزانه واریز می شود.

۴- بیمه

اگر تمام یا قسمتی از بودجه قرارداد از محل اعتبارات دولتی تأمین گردد و فهرست سازمان مدیریت برنامه ریزی کشور (معاونت و راهبردی) در قیمت قرارداد رعایت شده باشد، قرارداد از نوع عمرانی تلقی می گردد و نرخ حق بیمه در این قراردادها به شرح زیر است.

الف- در قراردادهای اجرای عملیات نرخ ۶/۶ درصد می باشد که از این نرخ ۱/۶٪ به عهده پیمانکار و ۵ درصد به عهده کارفرما می باشد که در پایان هر صورت وضعیت مبالغ تعیین به حساب سازمان تأمین اجتماعی واریز می گردد.

ب- در قراردادهای مشاوره ای و نظارتی حق بیمه ۱۵/۶ درصد است که از نرخ ذکور ۳/۶٪ به عهده مشاور و ۱۲٪ به عهده کارفرما می باشد.

۵- اقساط پیش پرداخت

اقساط پیش پرداخت به همان نسبت پرداختی از صورت وضعیت ها کسر و به طوری که تا پایان آخرین صورت وضعیت موقت کل مبلغ پیش پرداخت مستهلک می گردد و به طور مثال ۱۴/۵ درصد مبلغ قرارداد پیش پرداخت شده باشد. از هر صورت وضعیت مبلغ ۱۴/۵٪ تحت عنوان پیش پرداخت کسر و در پایان قرارداد کل مبلغ پیش پرداخت مستهلک می شود.

❁ چرخه حسابداری مالی و بودجه ای حساب مستقل وجوه عمرانی دستگاه های اجرایی

به هنگام ابلاغ بودجه سالانه به دستگاه اجرایی

تبتهای بودجه ای	تبتهای مالی
بودجه عمرانی** اعتبار مصوب**	-----

به هنگام ابلاغ تخصیص اعتبار به دستگاه اجرایی

تبتهای بودجه ای	تبتهای مالی
جاری یا خزانه** اعتبار تخصیص یافته** منابع مالی قابل دریافت** اعتبار تعهد نشده**	-----

به هنگام درخواست وجه دستگاه اجرایی از خزانه از محل تخصیص

تبتهای بودجه ای	تبتهای مالی
-----------------	-------------

درخواست وجه**	-----
متابع مالی قابل دریافت**	

❑ در اعتبارت عمرانی پرداخت تنخواه حسابداری نداریم و مستقیماً از طریق تخصیص درخواست و دریافت وجه میگردد .

به هنگام دریافت وجه دستگاه اجرایی از خزانه از محل تخصیص

تبتهای بودجه ای	تبتهای مالی
-----	بانک پرداخت عمرانی**
	دریافتی از خزانه**

به هنگام تامین اعتبار ذیحسابی برای خرجی معین

تبتهای بودجه ای	تبتهای مالی
اعتبار تعهد نشده**	-----
اندوخته تعهدات احتمالی**	

به هنگام احتساب به هزینه مستقیم خریدی که قبلاً تامین اعتبار شده ،(بدون دادن پیش پرداخت یا علی الحساب یا ...)

تبتهای بودجه ای	تبتهای مالی
اندوخته تعهدات احتمالی**	هزینه عمرانی**
اعتبار مصرف شده**	بانک پرداخت عمرانی**

به هنگام دادن هر گونه پرداخت غیر قطعی اعم از پیش پرداخت /علی الحساب/تنخواه گردان پرداخت

تبتهای بودجه ای	تبتهای مالی
اندوخته تعهدات احتمالی**	تنخواه پرداخت**
اندوخته پرداختهای غیر قطعی**	پیش پرداخت**
	علی الحساب**
	بانک پرداخت عمرانی**

مهم مهم مهم : بهنگام دادن پیش پرداخت باید به همان اندازه تضمین اخذ گردد و ثبت مربوطه نیز اعمال شود.

به هنگام احتساب به هزینه با در نظر گرفتن پرداخت غیر قطعی اعم از پیش پرداخت /علی الحساب/تنخواه گردان پرداخت

تبتهای بودجه ای	تبتهای مالی
اندوخته تعهدات احتمالی**	هزینه طرح عمرانی**
اندوخته پرداختهای غیر قطعی**	
اعتبار مصرف شده**	پیش پرداخت/علی الحساب**
	بدهی به سایر سازمانها**
	سپرده های دریافتی**
	بانک پرداخت عمرانی**

واریز کسورات به حسابهای ذینفع

بدهی به سایر سازمانها**
بانک پرداخت عمرانی**

واریز سپرده عمرانی :

بانک دریافت سپرده**
بانک پرداخت عمرانی**

عقد قرار داد عمرانی و دریافت ضمانتنامه اجرای قرارداد (۵٪ مبلغ قرارداد)

کنترل قراردادها**	ضمانتنامه ها(تضمینات)**
-------------------	-------------------------

فصل چهارم

حساب مستقل وجوه درآمد اختصاصی

- حساب مستقل وجوه درآمد های اختصاصی یکی از حسابهای مستقل وجوه دولتی است که در اجرای فعالیتهای از نوع دولتی (غیر بازرگانی) وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی مورد استفاده قرار می گیرد. از آنجا که حساب مستقل وجوه درآمد اختصاصی از دسته حسابهای مستقل وجوه دولتی بوده و برای نگهداری حساب منابع مالی خاصی که برای تأمین هزینه های مشخصی مورد استفاده قرار می گیرد، در اغلب موارد مشابه حساب مستقل وجوه اعتبارات جاری (اعتبارات هزینه ای) است

مأموریت حساب مستقل وجوه اختصاصی

- مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی را تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگوئی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی و دولتی تأکید داشته و حسابداری را ابزار مناسبی جهت ادای مسئولیت پاسخگوئی مقامات منتخب و یا منصوب دولتی می داند .

- بر اساس این رویکرد و بر مبنای ویژگیهای کنترلی محیط فعالیتهای از نوع دولتی (غیر بازرگانی) از سیستم حسابداری حسابهای مستقل استفاده می شود . در این سیستم ، به منظور شفافیت مسئولیت پاسخگوئی مقامات مصرف کننده منابع و حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در جهت اهداف تعیین شده ، حساب منابع مالی که برای تحقق اهداف معینی تخصیص می یابد ، جداگانه نگهداری می شود .

- در ساختار حسابهای مستقل وجوه دولتی که مسئولیت نگهداری حسابهای منابع مالی مورد مصرف برای اجرای برنامه ها و فعالیتهای از نوع دولتی (غیر انتفاعی) را به عهده دارد، حساب مستقل وجوه درآمد اختصاصی نیز از جایگاه در خور ملاحظه ای برخوردار است. حساب مستقل وجوه درآمد اختصاصی در دولت و واحدهای تابعه آن (وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی) مسئولیت نگهداری حساب نوعی از منابع مالی را به عهده دارد که برای تأمین هزینه های خاص برنامه ها و فعالیتهای دستگاههای اجرائی، مورد استفاده قرار می گیرد. با این ترتیب مأموریت این حساب مستقل به عنوان یک مرکز درآمد و هزینه مشخص در دستگاه اجرائی، نگهداری حساب و ارائه گزارشهای مالی جداگانه برای تحصیل و مصرف درآمدهای خاصی است که برای اجرای فعالیتهای برنامه های مشخصی، تخصیص می یابد

منابع مالی و ویژگیهای حساب مستقل وجوه درآمد اختصاصی

- **تعریف درآمد اختصاصی:** درآمد اختصاصی عبارت است از درآمد هائی که به موجب قانون برای مصرف یا مصارف خاص در بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد اختصاصی منظور می گردد.
- منابع مالی حساب مستقل وجوه اختصاصی دستگاههای اجرایی را درآمدهای اختصاصی تشکیل می دهد درآمدهای اختصاصی به درآمدهائی اطلاق می شود که با اجازه قانون تحصیل و در بودجه سالانه کل کشور تحت عنوان درآمد

- اختصاصی پیش بینی و برای تأمین هزینه های خاصی که برای اجرای فعالیتهای و برنامه های دستگاههای اجرائی ضروری است ، مصرف می گردد. بنابراین شرایط ایجاد حساب مستقل وجوه درآمد اختصاصی در دستگاههای اجرائی تابعه دولت به شرح زیر است:

- الف - تحصیل درآمد اختصاصی توسط وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی مستلزم مجوز قانونی است که از طریق تصویب قانون توسط قوه مقننه تحقق می یابد

- ب - نوع و میزان درآمدها و همچنین نوع و میزان هزینه ها بای تحت عناوین «درآمد اختصاصی» و «اعتبارات اختصاصی» به ترتیب در قسمت درآمدها و اعتبارات بودجه سالانه کل کشور ، پیش بینی شود
- ج - درآمدهای اختصاصی باید منحصرأً به مصرف هزینه های خاص و معین برسد
- تحقق هر سه شرط فوق مجوزی خواهد بود تا دستگاه اجرایی حساب مستقل وجوه درآمد اختصاصی ایجاد نماید

- . عدم تحقق هر یک از شرایط فوق می تواند مانع ایجاد حسلب مستقل به منظور نگهداری حساب و ارائه گزارشهای مالی جداگانه برای درآمد های مورد بحث گردد. برای روشن شدن موضوع دلایلی به شرح زیر ارائه می شود

۱- فقدان مجوز قانونی برای تحصیل درآمد خود به خود موجب منتفی شدن ایجاد حساب مستقل خواهد شد.

۲- عدم پیش بینی نوع و میزان درآمدها و هزینه ها در بودجه سالانه کل کشور تحت عناوین «درآمد اختصاصی» و «اعتبارات اختصاصی» به رغم وجود مجوز قانونی برای تحصیل نوعی درآمد برای مصرف یا مصارف خاص، موجب می شود درآمدهائی تحصیل و برای هزینه های خاصی مصرف شود لیکن نگهداری حساب و ارائه گزارشهای مالی آن از طریق حساب مستقل دیگری نظیر حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای صورت پذیرد .

۳- در صورتی که موارد مصرف درآمد اختصاصی در قوانین و مقررات تعیین نشود ، خاص بودن مصرف درآمد نیز تحقق نمی یابد . تفاوت درآمد اختصاصی با درآمد عمومی عمدتاً در محدودیت نوع مصرف می باشد و در مواردی که درآمد اختصاصی محدود به تأمین هزینه های خاصی نباشد و ویژگی اختصاصی بودن خود را از دست دهد ، از مصادیق درآمد عمومی خواهد بود . در این قبیل موارد نیز ایجاد حساب مستقل جداگانه ای تحت عنوان وجوه اختصاصی ضرورتی نخواهد داشت .

حسابداری و کنترل بودجه ای

- حسابداری و کنترل بودجه ای حساب مستقل وجوه درآمد اختصاصی دستگامهای اجرائی ، مشابه حسابداری و کنترل بودجه ای حساب مستقل وجوه اعتبارات جاری می باشد . بنابراین اگر کنترل بودجه ای در حساب مستقل وجوه درآمد اختصاصی ، با روش حسابداری دو طرفه انجام شود ، از تعدادی حسابهای بودجه ای خود تراز مشابه آنچه که در حسابداری بودجه ای حساب مستقل وجوه اعتبارات جاری معرفی گردید ، استفاده می شود . در صورتی که کنترل بودجه ای این حساب مستقل با روش ساده و یک طرفه صورت پذیرد ، از همان دفاتر آماري کنترل اعتبارات استفاده می شود.

منابع مالی و ویژگی های حساب مستقل وجوه در آمد اختصاصی:

- پس منابع مالی حساب مستقل وجوه اختصاصی دستگاههای اجرایی را در آمدهای اختصاصی تشکیل می دهد .
 - در آمدهای اختصاصی به در آمدهایی اطلاق می شود که:
 - اجازه قانون تحصیل
 - و در بودجه سالانه کل کشور تحت
 - عنوان در آمد اختصاصی پیش بینی می شود.
 - که برای تامین هزینه های خاصی که برای اجرای فعالیتهای و برنامه های دستگاههای اجرایی ضروری است مصرف می شود
- شرایط ایجاد حساب مستقل وجوه در آمد اختصاصی در دستگاه های دولتی

- ۱-تحصیل در آمد اختصاصی توسط وزارتخانه و موسسات دولتی مستلزم مجوز قانونی است که از طریق تصویب قانون توسط قوه مفننه تحقق می یابد
- ۲-نوع و میزان درآمدها و همچنین نوع و میزان هزینه ها تحت عنوان " در آمد اختصاصی " و " اعتبارات اختصاصی " باید در بودجه سالانه کشور پیش بینی شود
- ۳- درآمدهای اختصاصی باید منحصراً به مصرف هزینه های خاص و معین برسد . پس تحقق ۳ شرط فوق مجوزی برای افتتاح این حساب می باشد .

- اگر مجوز جهت تحصیل در آمد نداشته باشیم ، ایجاد حسان مستقل منطقی است

- -در بعضی مواقع ما به رغم وجود مجوز جهت تحصیل در آمد ، آنها در بودجه سالانه پیش بینی نشده اند در اینصورت نگهداری حساب و ارایه گزارشهای مالی آن از طریق حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای صورت می پذیرد . مثال مثل سازمان سنجش که طبق تبصره ۴۹ قانون بودجه سال ۶۴ به وزارت علوم و تحقیقات و فناوری اجازه داده می شود که هزینه برگزاری امتحانات ورودی واریز نماید . و خزانه دارای معادل همین وجه جهت مصارف این سازمان در اختیار سازمان قرار می دهد تا به مصرف هزینه های برگزاری آزمون برسد .

- اولاً در آمد اختصاصی با در آمد عمومی از این نظر تفاوت دارد که در نوع مصرف آن محدودیت وجود دارد
- ثانیاً اگر در آمد اختصاصی محدود به تامین هزینه های خاصی نباشد ویژگی اختصاصی بودن خود را از دست می دهد . مقررات حاکم بر مصرف در آمد اختصاصی
- در اغلب کشورها مصرف در آمد اختصاصی تابع قوانین و مقررات خاص خود می باشد .

- در صورتیکه قوانین و مقررات خاصی برای مصرف درآمدهای اختصاصی پیش بینی نشده است مصرف این قبیل درآمدها تابع قوانین و مقررات عمومی خواهد بود
- در ایران مصرف درآمدها تابع قوانین خاص و هم ممکن است تابع قوانین و مقررات عمومی باشد
- بر همین اساس مفاد اصل ۵۳ قانون اساسی چارچوب کلی و محدودیتهای حساب مستقل وجوه درآمدهای اختصاصی دستگاههای اجرایی کشور را به شرح زیر مشخص می کند .

۱- پس از وصول درآمدهای اختصاصی ، این در آمد به حسابهای خزانه داری کل انتقال می یابد

۲- و پرداختهای از محل درآمدهای اختصاصی وصولی فقط تا سقف اعتبارات اختصاصی پیش بینی شده در قانون بودجه سالانه کل کشور مجاز می باشد

۳-طبق اصل ۵۳ تدوین ضوابط و مقررات مربوط به پرداختهای اختصاصی در قالب قوانین و مقررات خاص و یا قوانین عمومی ، ضروری است
و در چار چوب اصل ۵۳ توجه به نکات زیر ضروری است .

۱- وجوه دریافتی بابت درآمدهای اختصاصی که به حسابهای خزانه منتقل شده است بایستی مجدداً در اختیار دستگاههای دولتی وصول کننده در آمد قرار بگیرد تا به مصرف هزینه های اختصاصی برسد .
که این منابع از طریق خزانه به حسابهای بانکی دستگاههای دولتی واریز می شود تا از طریق ذی حسابهای سازمانهای مذکور به مصرف برسد.

-ماده ۶۴ قانون محاسبات عمومی کشور " در مورد مصرف در آمد اختصاصی - "درآمدهای اختصاصی در صورت وصول به میزانی که در بودجه مصوب سالانه پیش بینی شده قابل مصرف است . یعنی : اگر درآمدهای وصولی کمتر از پیش بینی باشد فقط تا میزان وصولی قابل مصرف است
اگر درآمدهای وصولی بیش از پیش بینی باشد فقط تا سقف پیش بینی شده مصرف می شود .

مبنای حسابداری:

- در حسابداری در آمد و هزینه حساب مستقل وجوه اختصاصی می توان از مبنای تعهدی تعدیل شده استفاده نمود.
- یعنی درآمدهایی که قابل اندازه گیری هستند و در طول دوره مالی یا مدت کوتاهی پس از آن قابل وصول هستند بر مبنای تعهدی شناسایی و ثبت کنیم و درآمدهایی که فاقد ویژگی های فوق هستند بر مبنای نقدی شناسایی و ثبت کنیم
- در ایران حساب درآمدهای اختصاصی دستگاهی اجرایی بر مبنای نقدی و حساب هزینه بر مبنای نقدی تعدیل شده (تحویل کالا و یا انجام خدمت و پرداخت وجه آن نگهداری می شود)
- و استثنائی که وجود دارد دانشگاه و موسسات آموزش عالی و تحقیقاتی به پیروی از آیین نامه مالی و معاملاتی خاص ، از مبنای نیمه تعهدی استفاده شده است .

تنظیم بودجه متغیر

- همانطور که قبلا گفته شد طبق ماده ۵۳ قانون اساسی سازمانهای دولتی باید به میزان اعتبارات مصوب و محدود به میزان اعتبار پیش بینی شده در بودجه سال کل کشور می توانند درآمدهای اختصاصی را هزینه کنند .
و این محدودیت ، که باید درآمدهای اختصاصی تا سقف بودجه مصوب در بودجه سالانه کل کشور مصرف بشود ، موجب انتقال درآمدهای اختصاصی وصولی مازاد بر در آمد پیش بینی شده به حساب در آمد عمومی می شود

- جهت جلوگیری از انتقال درآمدهای اختصاصی وصولی مازاد به حساب درآمدهای عمومی و استفاده هر چه بهتر از درآمدهای اختصاصی تحصیل شده می‌آییم و از سیستم بودجه بندی متغیر استفاده می‌کنیم

- با استفاده از این سیستم ، می‌توان برای درآمدهای وصولی مازاد بر درآمدهای پیش‌بینی مبلغی تحت عنوان (درآمدهای اختصاصی مازاد بر پیش‌بینی) در قسمت درآمدهای بودجه سالانه کل کشور و معادل همان مبلغ اعتباراتی تحت عنوان (ذخیره اعتبار هزینه های اختصاصی مازاد بر پیش‌بینی) در قسمت اعتبارات بودجه سالانه کل کشور منظور نمود

تخصیص اعتبار

- به منظور ایجاد تعادل در وصول درآمدها و پرداخت هزینه ها از سیستم تخصیص اعتبار استفاده می شود
- به طوری که در سال مالی مورد عمل بودجه ، دریافت های مقاطع مختلفی از سال (به طور معمول ۳ ماه) پیش بینی می شود و بر اساس آن اجازه انجام تعهد به دستگاه اجرایی داده می شود.
باعث ایجاد تعادل بین دریافتها و پرداختهای دولت می شود که این کار هم : و هم از ایجاد تعهدات زائد دستگاه اجرایی جلوگیری می کند

- در حساب مستقل وجوه اختصاصی تخصیص اعتبار این صورت است که:
بر حسب اینکه مبنای حسابداری ، تعهدی تعدیل شده و یا نقدی باشد .
بر مبنای تعهدی تعدیل شده ، در آمد اختصاصی به میزانی که تحقق می
یابد.

و بر مبنای یا نقدی تعدیل شده ، در آمد اختصاصی به میزانی که وصول
می شود . تخصیص یافته تلقی می شود.

عملیات حسابداری حساب مستقل وجوه در آمد اختصاصی

۱- ابلاغ بودجه

درآمد پیش بینی شده **
اعتبارات مصوب * *

۲- تحقق درآمد اختصاصی

حسابهای دریافتنی * *
درآمد اختصاصی * *

۳- وصول درآمد اختصاصی

بانک تمرکز وجوه اختصاصی * *
حسابهای دریافتنی * *

۴- انتقال درآمد وصولی به خزانه

درآمد انتقالی * *
بانک تمرکز وجوه اختصاصی * *

۵- تخصیص اعتبار جاری با خزانه

جاری با خزانه **

اعتبارات تخصیص یافته **

منابع مالی قابل دریافت **

اعتبارات تعهد نشده **

۶- دریافت وجه از خزانه و واریز آن به بانک درخواست وجه

ثبت بودجه ای

درخواست وجه **

منابع مالی قابل دریافت **

ثبت مالی

بانک پرداخت **

دریافتی از خزانه **

۷- تامین اعتبار

اعتبارات تعهد نشده **
اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی **

۸- پرداخت های قطعی اختصاصی
دریافت صورتحساب خرید کالا و خدمات

ثبت مالی

هزینه سالجاری **
** بانک پرداخت
** اسناد هزینه پرداختنی **

ثبت بودجه ای

اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی **
** اعتبارات مصرف شده **
** اعتبارات تعهد نشده **

۹- پرداخت های غیر قطعی اختصاصی (پیش پرداخت ، علی الحساب و تنخواه گردان
پرداخت)

ثبت بودجه ای

** اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی **

** اعتبارات تعهد نشده **

** اندوخته اعتبار پرداختهای غیر قطعی **

ثبت مالی

** پیش پرداخت سالجاری **

** علی الحساب سالجاری **

** تنخواه گردان پرداخت **

** بانک پرداخت **

۱۰- تبدیل پرداخت های غیر قطعی به قطعی

ثبت بودجه ای	ثبت مالی
اندوخته اعتبار پرداخت های غیر قطعی **	هزینه سالجاری **
اعتبارات مصرف شده **	بانک پرداخت **
اعتبارات تعهد نشده **	پیش پرداخت سالجاری **
	علی الحساب سالجاری **
	تنخواه گردان پرداخت **

۱۱- واریز مانده وجوه مصرف نشده به حساب خزانه

ثبت بودجه ای	ثبت مالی
منابع مالی قابل دریافت **	دریافتی از خزانه **
درخواست وجه **	بانک پرداخت **

۱۲- انتقال اقلام غیر قطعی به حساب سنواتی

ثبت بودجه ای

اندوخته اعتبار پرداخت های غیر قطعی **

ثبت مالی

پیش پرداخت سنواتی **

اندوخته اعتبار پرداخت های غیر قطعی سنواتی **

علی الحساب سنواتی **

درخواست وجه سنواتی **

پیش پرداخت سالجاری **

درخواست وجه **

علی الحساب سالجاری **

دریافتی از خزانه **

اندوخته پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی **

۱۳- تعیین وضعیت درآمدهای اختصاصی تحقق یافته وصول نشده :

حالت اول : درآمدهای اختصاصی تحقق یافته بیش از میزان درآمد پیش بینی شده است

درآمد اختصاصی **

اندوخته درآمد قابل انتقال به خزانه **

حالت دوم : درآمد تحقق یافته سال مالی کمتر یا مساوی درآمد پیش بینی شده است و قسمتی از درآمد تحقق یافته تا پایان سال مالی وصول نشده است

درآمد اختصاصی (به میزان درآمد تحقق یافته) **

** درآمد انتقالی (به میزان درآمد وصولی

** مازاد تخصیص نیافته (مابه التفاوت)

۱۴- بستن حساب ها :

الف - بستن حساب های موقت
ثبت بودجه ای

اعتبارات مصوب **

درآمد پیش بینی شده **

ثبت مالی

درآمد اختصاصی **

** درآمد انتقالی

** اندوخته درآمد قابل انتقال به خزانه

اعتبارات تخصیص یافته **

جاری با خزانه **

** دریافتی از خزانه

** هزینه سالجاری

اعتبارات مصرف شده **

** اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی

** اعتبار تعهد نشده

** درخواست وجه

** منابع مالی قابل دریافت

اب - بستن حساب های دائمی

ثبت بودجه ای

انداخته اعتبار پرداخت غیر قطعی سنواتی **

درخواست وجه سنواتی

ثبت مالی

اسناد هزینه پرداختی **

انداخته پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی **

انداخته درآمد قابل انتقال به خزانه **

** بانک پرداخت

** پیش پرداخت سنواتی

** علی الحساب سنواتی

** حساب های دریافتنی

فصل پنجم

حساب مستقل وجوه سپرده

تعریف سپرده :

وجوهی است که طبق قوانین و مقررات به منظور اطمینان از انجام امری خاص توسط دستگاه های دولتی از شخص حقیقی یا حقوقی دریافت میگردد.

- در تمام معاملات دستگاه دولتی با اشخاص حقیقی یا حقوقی که قراردادی نیز بین دستگاه دولتی به عنوان خریدار و یک فروشنده منعقد میگردد، دستگاه دولتی به منظور اطمینان از حسن انجام معامله موظف است مبلغی وجه نقد یا ضمانت بانکی از فروشنده دریافت کند

- این ضمانت نامه پس از انجام صحیح قرارداد به فروشنده مسترد خواهد شد

- سپرده تضمینی برای تامین حقوق دستگاه دولتی است.

بر اساس ماده ۳۰ قانون محاسبات عمومی سپرده عبارت است از:

- (1) وجوهی که برای جلوگیری از تضییع حقوق دولت دریافت شده و ضبط یا استرداد آن تابع قوانین مربوطه است. مانند سپرده حسن انجام کار و یا سپرده شرکت در مناقصه یا مزایده.
- (2) وجوهی که به موجب قرارداد یا احکام صادره از طرف مرجع قضایی دریافت میشود (سپرده قضایی)
- (3) وجوهی که بر اساس قانون توسط اشخاص نزد دستگاه دولتی به نفع اشخاص ثالث تودیع شده تا با رعایت مقررات به ذینفع پرداخت گردد.

انواع سپرده های دریافتی

سپرده وجهی امانی است که به طور موقت نزد دستگاه دولتی به رسم امانت نگهداری میشود و نمی توان آنرا به عنوان منبع مالی استفاده کرد.

سپرده های دریافتی توسط دستگاه دولتی با توجه به ماهیت آنها چهار دسته هستند :

- 1) سپرده شرکت در مناقصه
- 2) سپرده شرکت در مزایده
- 3) سپرده حسن انجام کار یا معامله
- 4) سپرده قضایی و عادی

سپرده شرکت در مناقصه

طبق قانون ۷۹ محاسبات تمامی معاملات مؤسسات دولتی و وزارتخانه ها باید از طریق مناقصه یا مزایده انجام شود.

دستگاه های مذکور برای برای خرید، اجاره یا پیمانکاری دعوت به مناقصه عمومی یا محدود میکنند.

شرکت کنندگان در مناقصه برای جلوگیری از تضییع حقوق دولت وجه نقد یا ضمانت بانکی به عنوان سپرده نزد کارفرما تودیع میکنند که در صورت برنده شدن مسترد میگردد.

سپرده شرکت در مزایده

مؤسسات دولتی و وزارتخانه ها برای انجام معاملات عمده فروش از طریق مزایده عمل میکنند.

شرکت کنندگان در مزایده باید مبلغ تعیین شده توسط فروشنده را به عنوان سپرده شرکت در مزایده واریز کنند.

نحوه استرداد آن تابع مقررات قانونی مربوطه است.

سپرده حسن انجام کار یا معامله

دستگاه دولتی هنگام انجام معامله مبلغی وجه نقد یا ضمانتنامه به عنوان سپرده از طرف قرارداد دریافت میکند تا معامله درست انجام شود.

در غیر این صورت سپرده حسن انجام کار برای جبران خسارت دولت ضبط می شود.

در امور ساختمانی و تاسیساتی علاوه بر این سپرده در هر پرداخت به پیمانکار درصدی سپرده انجام تعهدات از صورت وضعیت یا صورت حساب پیمانکار کسر میگردد که استرداد آن تابع مقررات است.

سپرده قضایی یا عادی

وجوهی که به موجب احکام صادره از طرف مراجع قضایی از اشخاص حقیقی یا حقوقی دریافت می شود سپرده قضایی نام دارد.

سپرده های عادی سپرده هایی هستند که در هیچ یک از دسته های فوق قرار ندارند. مانند وجوهی که مستأجرین بابت اجاره بهای ملک مورد اختلاف با موجر ، به صندوق ثبت اسناد تودیع می کنند

قوانین مربوط به سپرده ها

بر اساس قانون محاسبات عمومی کشور مؤسسات و شرکتهای دولتی مکلف شده اند وجوه در یافتی به عنوان سپرده، وجه الضمان یا سپرده را به حساب های بانکی که از طرف خزانه در بانک مرکزی (یا سایر بانک های دولتی که از طرف بانک مرکزی نمایندگی دارند) افتتاح شده وار یز کنند.

استرداد این وجوه از طریق یک حساب بانکی طبق مقررات صورت می گیرد.

این وجه توسط خزانه یا نماینده خزانه تحت عنوان تنخواه گردان رد وجوه سپرده در اختیار دستگاه اجرایی قرار می گیرد

ویژگی این حساب مستقل به این قرار است:

- 1) هدف آن دریافت سپرده از اشخاص به منظور جلوگیری از تضييع حقوق دولت و اشخاص ثالث است. این وجوه پس از پایان کار مسترد و یا به نفع دولت ضبط می شود.
- 2) مبنای حسابداری این وجوه مستقل نقدی است.
- 3) نیازی به حساب بودجه ای ندارد.
- 4) معادله این حساب به شرح زیر است.

دارایی ها = بدهی ها

۵) عمر این حساب مستقل محدود به عمر سپرده های دریافتنی است.

نحوه ثبت عملیات حسابداری حساب مستقل وجوه سپرده

۱) در طول سال ۱۳۷۱ مبلغ ۱۸.۰۰۰.۰۰۰ ریال سپرده دریافت میشود

بانک تمرکز وجوه سپرده ۱۸.۰۰۰.۰۰۰

سپرده های پرداختنی ۱۸.۰۰۰.۰۰۰

۲) سپرده های دریافتی در پایان هر ماه به حساب خزانة تمرکز وجوه سپرده واریز می شود به نحوی که در پایان سال ۱۳۸۱ وجهی در حساب بانک تمرکز وجوه سپرده دستگاہ اجرایی باقی نمانده است.

خزانة تمرکز وجوه سپرده ۱۸.۰۰۰.۰۰۰

بانک تمرکز وجوه سپرده ۱۸.۰۰۰.۰۰۰

۳) دستگاه اجرایی برای استرداد سپرده ها مبلغ ۱۸۰۰.۰۰۰ ریال به عنوان تنخواه گردان رد وجوه سپرده دریافت نموده تا با استفاده از وجوه مذکور نسبت به استرداد سپرده ها به صاحبان آن اقدام کند. به تدریج که پرداخت سپرده ها از محل تنخواه صورت می گیرد درخواست لازم عهده خزانه صادر می شود تا تنخواه ترمیم گردد.

بانک پرداخت ۱.۸۰۰.۰۰۰

تنخواه گردان رد وجوه سپرده ۱۸۰۰.۰۰۰

۴) در طول سال مالی ۱۳۸۱ جمعاً مبلغ ۵.۴۰۰.۰۰۰ ریال از سپرده های دریافتی به صاحبان آنها مسترد شده است که وجوه همه آنها از خزانه (در طول سال) دریافت شده است.

الف) بانک پرداخت ۵.۴۰۰.۰۰۰

خزانه تمرکز وجوه سپرده ۵۴۰۰۰۰۰۰

دریافت سپرده های مسترد شده از خزانه

ب) سپرده های پرداختنی ۵.۴۰۰.۰۰۰

بانک پرداخت ۵.۴۰۰.۰۰۰

ثبت بابت استرداد سپرده اشخاص

تراز آزمایشی حساب مستقل وجوه سپرده در پایان سال ۱۳۷۱ به شرح زیر است:

دستگاه اجرایی ...

حساب مستقل وجوه سپرده

تراز آزمایشی برای سال مالی منتهی به ۱۳۷۱ / ۲۹ / ۱۲

عنوان حساب ها	م . بدهکار	م . بستانکار
خزانه تمرکز وجوه سپرده	۱۲.۶۰۰.۰۰۰	
بانک پرداخت	۱۸۰۰.۰۰۰	
سپرده های پرداختی		۱۲.۶۰۰.۰۰۰
تنخواه گردان رد وجوه سپرده		۱۸۰۰.۰۰۰
جمع	۱۴.۴۰۰.۰۰۰	۱۴.۴۰۰.۰۰۰

بستن حساب ها

کلیه حساب های فوق دایمی بوده و مانده آنها قابل انتقال به سال بعد می باشد بنابراین ثبت بستن آنها به شرح زیر است:

سپرده های پرداختنی ۱۲.۶۰۰.۰۰۰

تنخواه گردان رد وجوه سپرده ۱۸۰۰.۰۰۰

خزانه رد وجوه سپرده ۱۲.۶۰۰.۰۰۰

بانک پرداخت ۱۸۰۰.۰۰۰

با آرزوی موفقیت رستمی