

حسابداری و حسابرسی دولتی 1

آموزشگاه فنی حرفه ای ارومیه

مدرس: رستمی

به نام خدا

فصل اول

کلیات و مبانی حسابداری دولتی

کلیات و مبانی حسابداری دولتی

مقدمه

طبق قانون اساسی همه کشورها وظیفه اداره امور اقتصادی، دفاعی، فرهنگی، اجتماعی و سیاسی به عهده دولت محول گردیده است، در قانون اساسی ایران نیز دولت مکلف به انجام وظایف مذکور می باشد و برای اداره امور کشور اقدام به تشکیل سازمان های دولتی با توجه به نوع فعالیت شان به دو گروه زیر تقسیم می شوند:

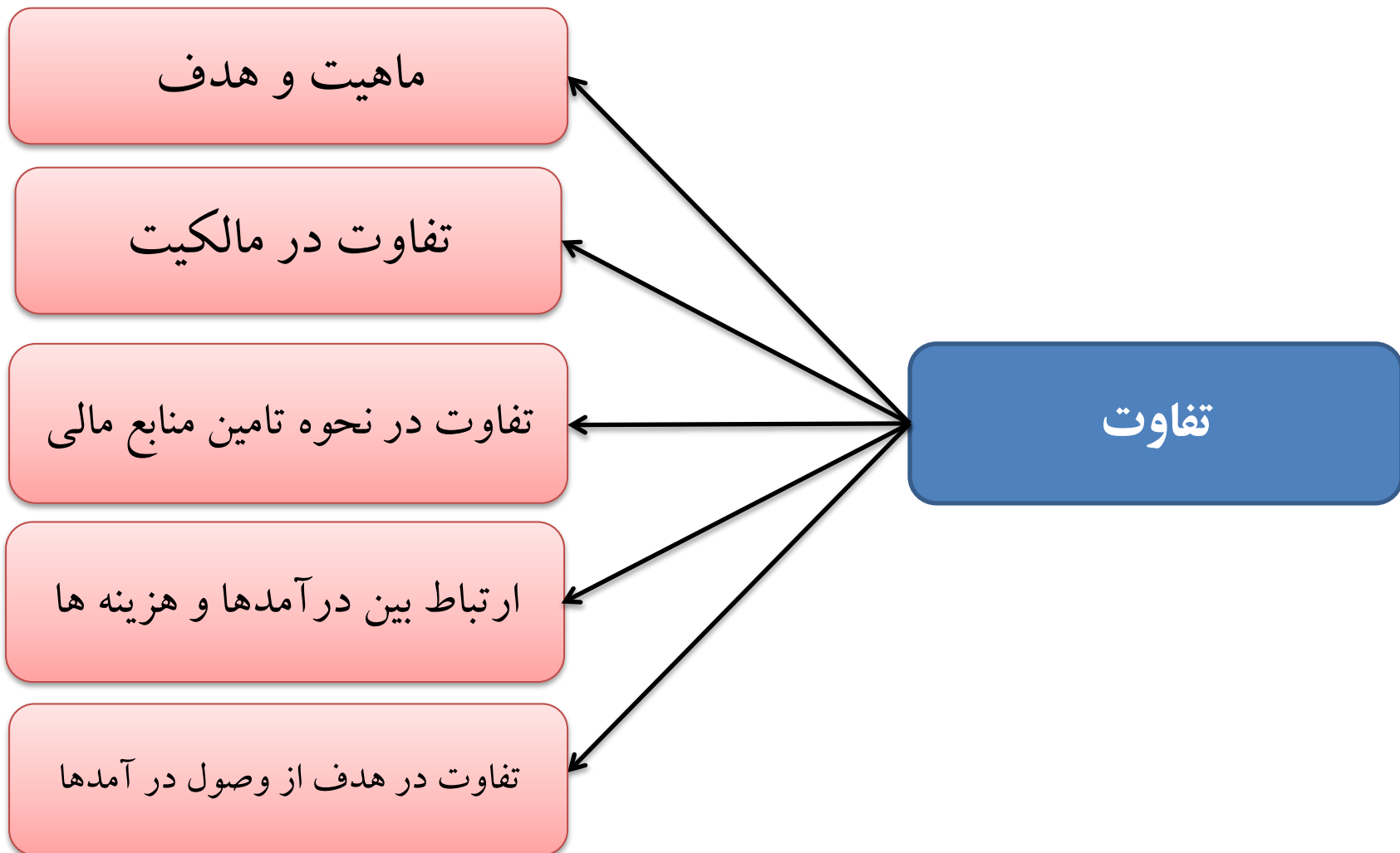
الف - سازمان های مجری فعالیت های دولتی (سازمان های غیر انتفاعی دولتی): این سازمان ها برای تحصیل سود ایجاد نشده اند و جهت افزایش رفاه اجتماعی افراد جامعه و مردم تاسیس گردیده اند و برای اجرای برنامه های اقتصادی، فرهنگی، اجتماعی و سیاسی دولت تاسیس می شوند و به ۲ دسته ذیل طبقه بندی می گردند

دسته اول - وزارتخانه ها: واحدهای سازمانی مشخصی هستند که به موجب قانون به این عنوان شناخته شده یا بشود (ماده ۲ قانون محاسبات عمومی) به عنوان مثال: وزارت آموزش و پرورش، وزارت امور اقتصادی و دارایی و وزارت علوم، تحقیقات و فناوری.

دسته دوم - موسسات دولتی: واحدهای سازمانی مشخصی است که به موجب قانون ایجاد و زیر نظر یکی از قوای سه گانه اداره می شود و عنوان وزارتخانه نداشته باشد (ماده ۳ قانون محاسبات عمومی) برای مثال: نهاد ریاست جمهوری، سازمان جنگلها و منابع طبیعی و دیوان محاسبات کشور.

ب - سازمان های مجری فعالیت های از نوع بازرگانی: (سازمان های انتفاعی وابسته به دولت): این سازمان ها در راستای تحقق اهداف و انجام مسئولیت های قانونی خود تشکیل شده اند و در مواردیکه قانون اجازه می دهد بهای کالا و خدماتی را که به مردم ارائه می دهند از آنان دریافت می نمایند، بنابراین سازمان های مجری فعالیت های بازرگانی دولت به سازمان های اطلاق می گردد که علاوه بر آنکه هزینه های تولید کالا و خدمات را از محل درآمدهای خود تامین می کند مبلغی سود نیز برای دولت تحصیل می کنند. شرکت های دولتی شرکت های دولتی از سازمان های بازرگانی وابسته به دولت می باشند و مطابق با ماده ۳ قانون محاسبات عمومی شرکت دولتی واحد سازمانی مشخصی است که به موجب قانون تشکیل شده باشد و بیش از ۵۰ درصد سرمایه آن متعلق به دولت باشد مانند: شرکت فولاد ایران، سازمان های منطقه ای آب و برق

تفاوت سازمان های بازرگانی با سازمان های دولتی و غیر انتفاعی



تفاوت سازمان های بازرگانی با سازمان های دولتی و غیر انتفاعی

۱- ماهیت و هدف : هدف اصلی تشکیل سازمان های بازرگانی عموماً سود است در حالیکه سازمان های دولتی بنابر ضرورت های اجتماعی و قانونی تاسیس می شوند و سود نمی تواند انگیزه ای برای تشکیل آنها باشند .

۲- تفاوت در مالکیت : مالکیت سازمان های دولتی عمومی است و مالکان و سهامداران آن همه مردم کشور و دولت می باشند و مالکیت فردی یا به صورت سهام قابل خرید و فروش وجود ندارد .

۳- تفاوت در نحوه تامین منابع مالی : در سازمان های دولتی منابع مالی از طریق وصول مالیات ها و سایر درآمدهای مرتبط با انحصارات و مالکیت دولت و فروش منابع ملی که متعلق به همه آحاد جامعه است تامین می شود و لیکن در موسسات بازرگانی منابع مالی از طریق سهامداران خصوصی تامین می شود .

۴- ارتباط بین درآمدها و هزینه ها : در سازمان های دولتی هزینه ها با درآمدها مرتبط نیستند بلکه هزینه ها در حدود اعتبارات مصوب تخصیص می یابند ، در حالیکه در موسسات بازرگانی هزینه ها در ارتباط با درآمدها ایجاد می شوند و میزان هزینه و سرمایه گذاری به میزان بازدهی و سود آوری بستگی دارد .

۵- تفاوت در هدف از وصول درآمدها : هدف از وصول درآمدهایی نظیر مالیات بیشتر توسط دولت ، تمرکز ثروت نیست بلکه هدف توزیع عادلانه ثروت و تقویت بنیه مالی دولت برای خدمت بیشتر به جامعه است .

موارد تشابه سازمان های بازرگانی با سازمان های دولتی و غیر انتفاعی

- ۱- در برخی موارد هر دو سازمان محصولات مشابهی تولید و ارائه می کنند (مانند یک بیمارستان)
- ۲- هر دو سازمان همان طور که در اصل ۴۴ قانون اساسی بیان شده است بخش های مکمل نظام اقتصادی کشور می باشند .
- ۳- هر دو سازمان منابع مالی کمیاب را تحصیل و جهت تولید کالا و یا ارائه خدمت مصرف می نمایند .
- ۴- فرایند مدیریت مالی برای برنامه ریزی ، سازماندهی ، هدایت ، کنترل ، ارزیابی و مصرف منابع مالی کمیاب خود در هر دو سازمان مشابه است .
- ۵- از آن جا که منابع نسبتاً کمیاب هستند استفاده از روش های کنترل و ارزیابی به منظور اطمینان از مصرف مطلوب ، کارا و اثر بخش منابع در هر دو سازمان ضروری است .

تعریف حسابداری دولتی

حسابداری دولتی نظامی است که اطلاعات مربوط به فعالیت های مالی دولت و واحدهای تابعه را به نحوی جمع آوری ، طبقه بندی و تلخیص و گزارش می نماید که از یک سو دولت و مقامات منتخب مردم (مسئولین دولتی) را در ادای مسئولیت پاسخگویی ، تصمیم گیری کنترل برنامه های مصوب یاری داده و از سوی دیگر زمینه را برای قضاوت آگاهانه مردم نسبت به عملکرد دولت فراهم آورد .

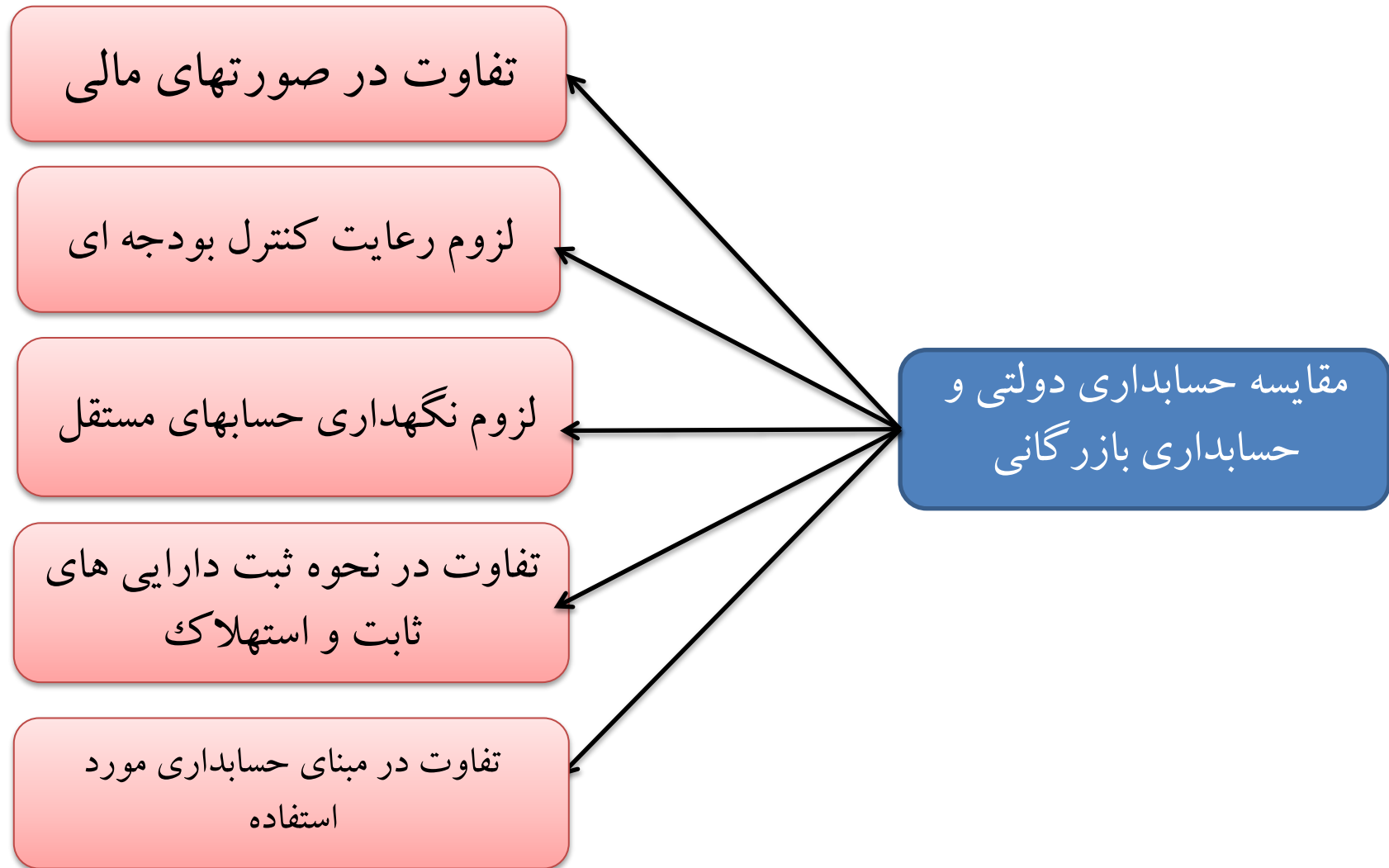
به عبارت دیگر ، حسابداری دلتی عبارت است از کلیه فعالیت های مرتبط به تجزیه و تحلیل ، ثبت ، طبقه بندی ، تلخیص ، گزارش دهی و تفسیر فعالیت های سازمان های دولتی که با در نظر گرفتن اولویت قوانین و مقررات مالی دولتی بر اصول پذیرفته شد حسابداری انجام می شود.

بنابراین صورتهای مالی سازمان های دولتی اصولاً به منظور رفع نیازهای اساسی زیر تهیه می شود :

۱- نیاز قانونی : دولت و سازمان های دولتی مشمول قوانین و مقرراتی می باشند که محدودیت های اساسی در مورد نوع ، ماهیت ، طبقه بندی و محتویات حسابها و صورت های مالی برای آنها ایجاد می نمایند .

۲- نیاز نظارتی : قوه مقننه ، قضائیه ، دولت و افراد کشور جهت نظارت بر عملیات سازمان های دولتی ، به خصوص عملیا مربوط به اجرای بودجه و ارزیابی عملکرد مدیریت سازمان های مختلف دولتی ، به اطلاعات کافی نیاز دارند .

۳- نیاز اطلاعاتی : مدیران سازمان های دولتی به منظور انجام وظایف مدیریتی نظیر برنامه ریزی ، تصمیم گیری و اجرای عملیات به نحو مطلوب و مناسب به اطلاعات و گزارش های به موقع و صحیح نیاز دارند .



مقایسه حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی

1. تفاوت در صورت های مالی : صورت های مالی موسسات دولتی و بازرگانی باهم متفاوت است چون انگیزه تاسیس سازمان های بازرگانی تاسیس سود است ، لذا صورت سود و زیان یکی از صورت های مالی اساسی موسسات بازرگانی است در حالیکه در حسابداری سازمان های دولتی غیر انتفاعی به تهیه صورت دریافت و پرداخت یا صورت درآمد و هزینه اکتفا می شود همچنین در حسابداری بازرگانی ، ترازنامه آنها وضعیت دارایی ها ، بدهی ها ، و حقوق صاحبان سهام را در یک تاریخ معین نشان می دهد ، در حالیکه در حسابداری دولتی دارایی ها ثابت به محض خرید به حساب هزینه منظور می شوند لذا ترازنامه نمی تواند وضعیت مالی را در یک تاریخ معین نشان دهد .

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

3. لزوم نگهداری حساب های مستقل : در حسابداری دولتی هر منبع مالی یک حساب مستقل محسوب و از نقطه نظر حسابداری مانند یک موسسه مستقل با آن برخورد می شود . لزوم نگهداری حساب های مستقل ، به منظور تفکیک برنامه ها و فعالیت هایی که از محل درآمد های خاصی تامین مالی می شوند ، یکی از تفاوت های اساسی حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی است .

4. تفاوت در نحوه ثبت دارایی های ثابت و استهلاک : در حسابداری دولتی دارایی های ثابت به محض خرید به حساب هزینه منظور می شوند و درحالیکه در حسابداری بازرگانی دارایی در موقع خرید به بهای تمام شده به حساب دارایی منظور می شوند و سپس به تدریج بر اساس عمر مفید مستهلک می گردند و به حساب هزینه منظور می شوند .

5. تفاوت در مبنای حسابداری مورد استفاده : در حسابداری دولتی مبنای نقدی ، تعهدی ، نقدی تعدیل شده ، نیمه تعهدی و یا تعهدی تعدیل شده به تناسب حسابهای مستقل مورد استفاده قرار می گیرد ، لیکن در حسابدار بازرگانی به لحاظ رعایت اصل وضع هزینه های هر دوره از درآمدهای همان دوره و اصل تحقق از مبنای تعهدی کامل استفاده می گردد .

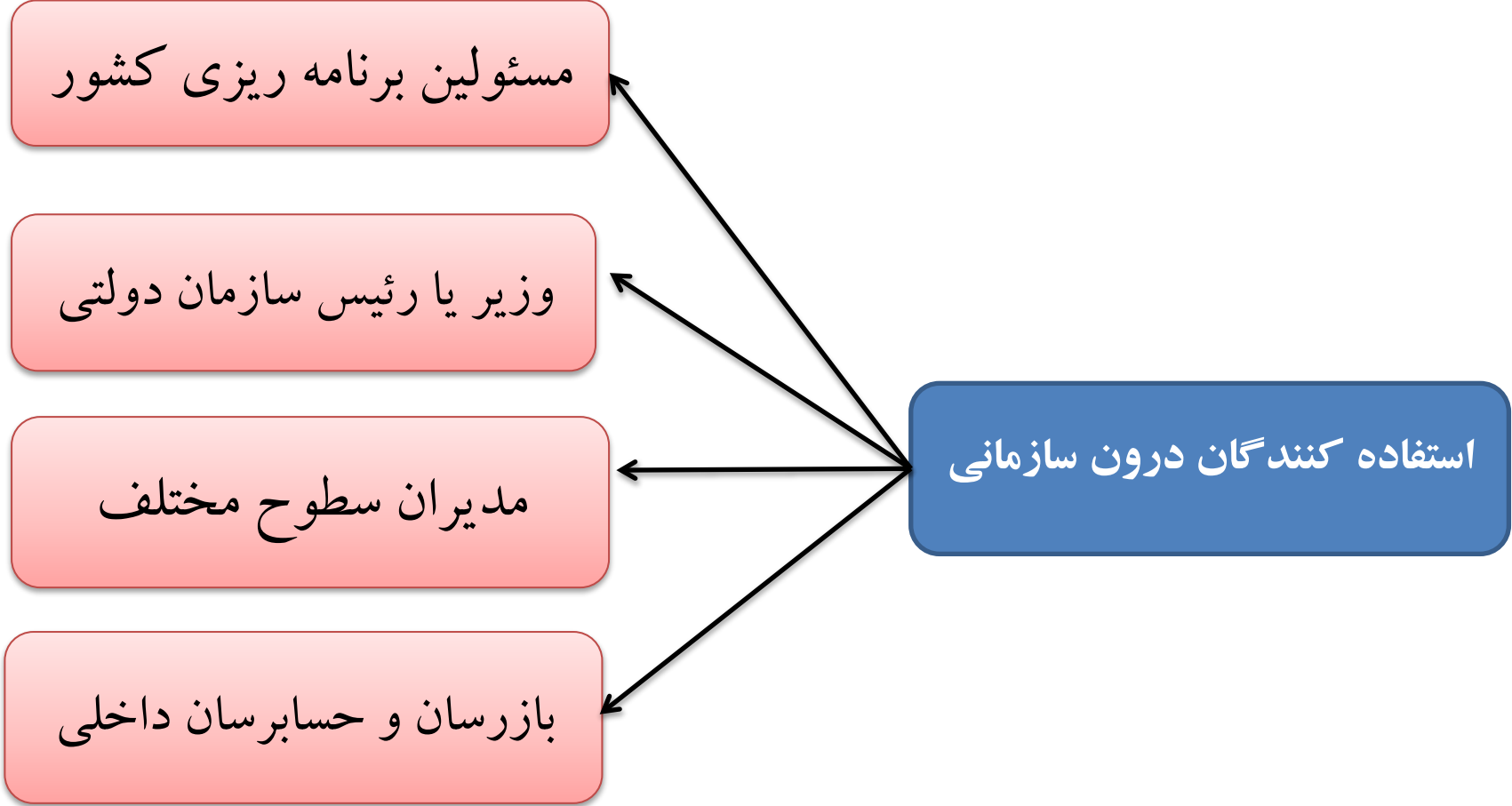
استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری دولتی

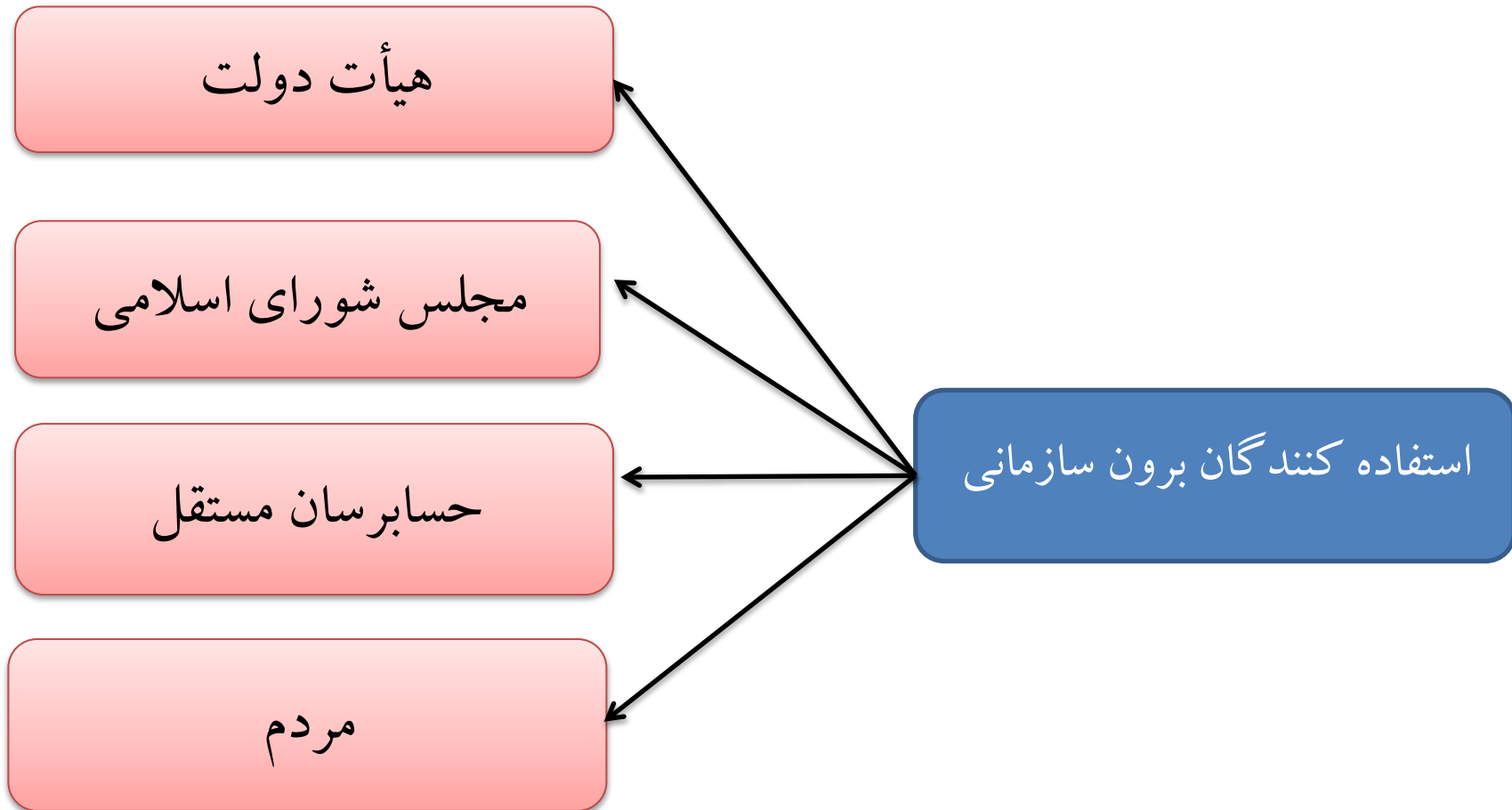
افراد و گروه هایی که به طور مستقیم در فعالیت های سازمان های دولتی شرکت دارند و در جهت تصمیم گیری یا انجام وظایف خود ، از اطلاعات مالی سازمان های مذکور استفاده می کنند

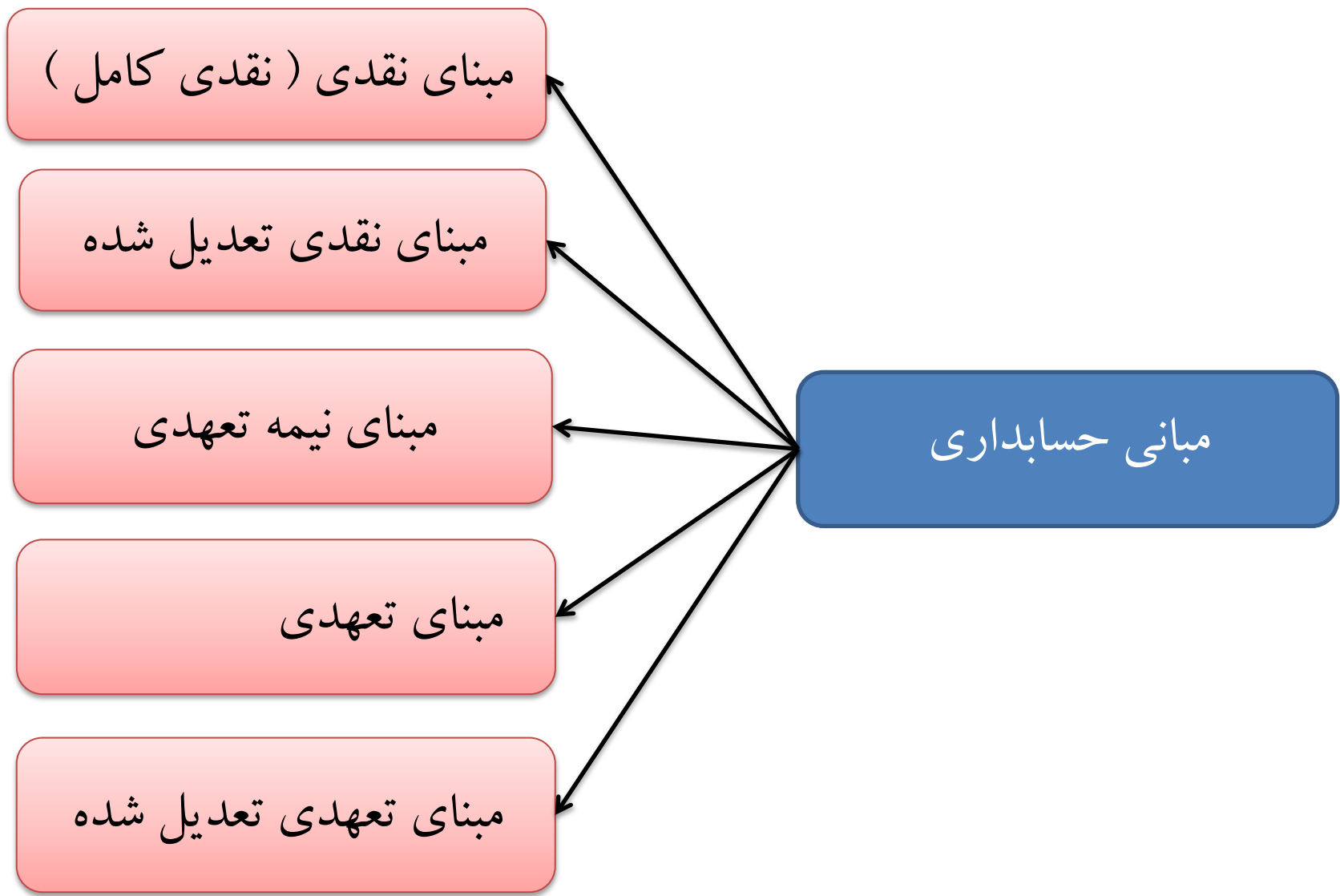
استفاده کنندگان
درون سازمانی

گروههایی هستند که مستقیماً در فعالیت های سازمان های دولتی شرکت ندارند ولی به صورت قانونی می توانند از اطلاعات استخراج شده سیستم حسابداری مورد عمل سازمان های دولتی استفاده کنند .

استفاده کنندگان
برون سازمانی







مبنای نقدی (نقدی کامل)

حسابداری نقدی براساس دریافت و یا پرداخت وجه نقد استوار است . در سیستم حسابداری نقدی درآمدها در زمان وصول وجه نقد و هزینه ها در زمان پرداخت وجه نقد شناسایی و در دفاتر ثبت می گردند . مطابق با این مبنا دارایی های ثابت تحصیل شده به صورت نقد نیز به عنوان هزینه محسوب می گردند بنابراین در مبنای نقدی کامل هزینه استهلاک دارائیهای ثابت محاسبه و ثبت نمی گردند .

مثال : اگر جمع دریافت های نقدی سازمان دولتی الف در سال جاری $3/200/000$ ریال باشد که از این مبلغ $300/000$ ریال مربوط درآمدهای سال آتی $550/000$ ریال به مالیاتهای تشخیص شده سال قبل باشد درآمد سال جاری بر مبنای نقدی کامل چقدر است ؟

پاسخ : از آنجا که در مبنای نقدی کامل درآمد در هنگام وصول وجه نقد شناسایی می شود جمع دریافتهای نقد به مبلغ $3/200/000$ ریال به عنوان درآمد سازمان دولتی الف در سال جاری تلقی می شود و نحوه ثبت آن عبارتند از :

$3/200/000$	بانک
$3/200/000$	درآمد

مبنای نقدی (نقدی کامل)

مثال ۲: دستگاه دولتی ب در سال 3x مبلغ ۸/۵۰۰/۰۰۰ ریال پرداخت نموده است که از مبلغ مذکور ۷۰۰/۰۰۰ ریال بابت پیش پرداخت خرید کالا و خدمات دریافتی در سال 4x می باشد. همچنین در طی سال کالایی به ارزش ۱/۸۰۰/۰۰۰ ریال دریافت گردیده که مبلغ آن پرداخت نشده است. مبلغ هزینه در مبنای نقدی کامل چند ریال می باشد؟ ثبت مربوطه را انجام دهید

پاسخ: از آنجا که در مبنای نقدی کامل هزینه ها زمانی شناسایی و ثبت می شوند که وجوه آنها پرداخت شود با توجه به اطلاعات فوق مبلغ هزینه ۸/۵۰۰/۰۰۰ ریال می باشد.

هزینه ۸/۵۰۰/۰۰۰

بانک ۸/۵۰۰/۰۰۰

مبنای نقدی تعدیل شده

در حسابداری نقدی تعدیل شده ثبت درآمدها در دوره دریافت وجه نقد است و ثبت هزینه ها مستلزم دو شرط لازم و کافی به شرح ذیل است :

۱ - تحویل کالا یا انجام خدمت و یا اجرای قرارداد (ایجاد تعهد)

۲ - پرداخت وجه به صورت قطعی

مبنای نقدی تعدیل شده به مبنای نقدی کامل شباهت زیادی دارد ، در هر دو مبنا ، درآمدها در زمان وصول وجه نقد شناسایی و ثبت می شوند . تفاوت این دو مبنا در نحوه شناسایی و ثبت هزینه هاست . در مبنای نقدی کامل برای شناسایی هزینه ها شرط ایجاد تعهد مد نظر قرار نمی گیرد و شرط لازم و کافی برای شناسایی هزینه پرداخت وجه است و این موضوع موجب اشکالاتی در شناسایی هزینه ها و تفکیک آن ها از سایر پرداخت ها می گردد ، زیرا هر پرداختی لزوماً هزینه نیست ، در قانون محاسبات عمومی ۴ نوع پرداخت شامل هزینه ، پیش پرداخت ، علی الحساب و تنخواه گردان پرداخت تعریف شده است که تعاریف هر یک از آنها به شرح ذیل می باشد :

۱ - **هزینه** : عبارتند از پرداخت هایی که به طور قطعی به ذینع در قبال تعهد یا تحت عنوان کمک یا عناوین مشابه با رعایت قوانین و مقررات مربوطه صورت می گیرد . (ماده ۲۳ قانون محاسبات عمومی)

2. تنخواه گردان پرداخت : عبارتند از وجهی که از طرف ذیحساب با تائید بالاترین مقام دستگاه اجرائی و یا مقامات مجاز از طرف او برای انجام برخی از هزینه ها ، در اختیار مامورین که به موجب این قانون و آیین نامه های اجرایی مجاز به دریافت تنخواه گردان هستند قرار می گیرد تا به تدریج هزینه شوند .

3. پیش پرداخت : عبارتند از پرداختی که پیش از انجام تعهد (تحویل کالا ، انجام خدمات و یا اجرای قرارداد) صورت می گیرد . به عبارت دیگر پیش پرداخت فاقد شرط ایجاد تعهد می باشد.

4. علی الحساب : عبارتند از پرداختی که به منظور ادای قسمتی از تعهد با رعایت قوانین و مقررات صورت می گیرد ، یعنی شرط پرداخت وجه به صورت قطعی و کامل صورت نگرفته است.

سیستم حسابداری مورد تاکید قانون محاسبات عمومی ایران سیستم نقدی تعدیل شده است

مثال ۳: دستگاه دولتی ج در سال ۱۳۸۱ بابت کالا و خدمات دریافتی مبلغ ۳/۵۰۰/۰۰۰ ریال پرداخت نموده است. پرداختی دستگاه دولتی بابت کالا و خدمات دریافتی در سال گذشته ۲/۷۰۰/۰۰۰ ریال و از بابت کالا و خدمات قابل دریافت در سال ۱۳۸۲ معادل ۱/۲۰۰/۰۰۰ ریال بوده است. همچنین در طی سال کالاهای به ارزش ۱/۶۰۰/۰۰۰ ریال دریافت گردیده که از بابت آن مبلغی پرداخت نشده است. مبلغ هزینه در سال ۱۳۸۱ در مبنای نقدی تعدیل شده چقدر است؟ ضمناً ثبت های مربوطه را انجام دهید

پاسخ: در مبنای نقدی تعدیل شده برای شناسایی و ثبت هزینه ها تحقق ۲ شرط لازم و کافی به شرح زیر ضروری است:

الف - تحویل کالا یا انجام خدمات ب - پرداخت به صورت قطعی

بنابراین مبلغ هزینه در مبنای نقدی تعدیل شده ۶/۲۰۰/۰۰۰ ریال است که از اقلام ذیل تشکیل شده است:

1. مبلغ ۳/۵۰۰/۰۰۰ ریال پرداختی بابت کالا و خدمات دریافتی در سال ۱۳۸۱

هزینه ۳/۵۰۰/۰۰۰

بانک ۳/۵۰۰/۰۰۰

2. مبلغ ۲/۷۰۰/۰۰۰ ریال پرداختی بابت کالا و خدمات دریافتی در سال قبل

هزینه ۲/۷۰۰/۰۰۰

بانک ۲/۷۰۰/۰۰۰

مبنای تعهدی کامل

مطابق با مبنای تعهدی کامل درآمدها به محض تحقق و هزینه ها به محض تحمل شناسایی می شوند به عبارت دیگر دریافت و پرداخت وجه نقد ملاک شناسایی درآمد و هزینه نیست .

مثال ۴ : دستگاه دولتی در سال ۱۳۷۷ مجموعاً ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال پرداخت نموده است که از ای مبلغ ۲۰٪ درصد آن مربوط به کالا و خدمات دریافتی در سال گذشته و ۲۵٪ آن مربوط به کالا و خدمات دریافتی در سال آینده می باشد همچنین کالایی به ارزش ۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال در طی سال ۱۳۷۷ دریافت گردیده که تا پایان سال در ازای آن وجهی پرداخت نگردیده است با توجه به اطلاعات فوق مبلغ هزینه در مبنای تعهدی چقدر است ؟

۲۰/۰۰۰/۰۰۰

هزینه ها در مبنای نقدی

کسر می شود :

(۴/۰۰۰/۰۰۰) پرداخت های انجام شده بابت هزینه ای وقوع یافته در سال های قبل

(۵/۰۰۰/۰۰۰) پرداخت های انجام شده بابت کالاهای دریافتی در سال آینده

(۹/۰۰۰/۰۰۰)

جمع کسورات

اضافه می شود :

۴/۰۰۰/۰۰۰

هزینه های تحقق یافته ولی پرداخت نشده در سال جاری

۱۵/۰۰۰/۰۰۰

هزینه در مبنای تعهدی

4. مبنای نیمه تعهدی :

در این سیستم هزینه ها بر مبنای تعهدی و درآمدها بر مبنای نقدی شناسایی و ثبت می شوند در برخی از موارد استفاده از مبنای تعهدی به علت امکان اندازه گیری دقیق میزان درآمد و عدم اطمینان از وصول درآمد در کوتاه مدت دشوار است لذا از مبنای نیمه تعهدی استفاده می گردد این روش مبتنی بر اصل محافظه کاری است .

5. مبنای تعهدی تعدیل شده :

در این مبنا هزینه ها در هنگام تحمل یا ایجاد ، شناسایی و مانند مبنای تعهدی کامل در دفاتر ثبت می شوند ، لیکن درآمدها در این مبنا بر حسب ماهیت به دو دسته تقسیم می شوند

دسته اول درآمدهایی که قابل اندازه گیری بوده و در زمان کوتاهی پس از تشخیص قابل وصول خواهند بود این قبیل درآمدها با استفاده از حسابداری تعهدی شناسایی و ثبت می شوند .

دسته دوم : درآمدهایی که اندازه گیری و تشخیص آنها مشکل و عملاً غیر ممکن است و یا وصول آنها در مدت کوتاهی پس از تشخیص امکان پذیر نمی باشد این قبیل درآمدها با استفاده از حسابداری نقدی یعنی در زمان وصول وجه نقد شناسایی و ثبت می شوند .

مبنای تعهدی تعدیل شده

مثال ۶: طی سال ۱۳۷۱ معادل ۴۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال کالا و خدمات توسط موسسه دولتی دولتخواهان ارائه گردیده است که ۸٪ آنها در آینده نزدیک قابلیت وصول ندارند و ۳٪ آن نیز مشکوک الوصول است حسابهای دریافتی در ابتدای سال ۱۳۷۱ ۴/۱۰۰/۰۰۰ ریال می باشد طی سال ۱۳۷۱ کالا و خدمات دریافتی ۲/۲۰۰/۰۰۰ ریال است که ۸۰٪ آن پرداخت شده است همچنین طی سال ۳۷۱ مبلغ ۵۴۰/۰۰۰ ریال پیش پرداخت و ۶۳۰/۰۰۰ ریال بابت تعهدات سال گذشته پرداخت گردیده است .
درآمدها و هزینه های سال مذکور طبق مبنای تعهدی تعدیل شده چقدر است ؟

۴۲/۰۰۰/۰۰۰

درآمد در مبنای تعهدی

کسر می شود:

(۳/۳۶۰/۰۰۰)

(۴۲/۰۰۰/۰۰۰ × ٪۸) وصول ندارند که در آینده نزدیک قابلیت وصول ندارند

۳۸/۶۴۰/۰۰۰

درآمد بر مبنای تعهدی تعدیل شده

مبنای تعهدی تعدیل شده

هزینه در مبنای تعهدی تعدیل شده برابر است با هزینه در مبنای تعهدی و از اقلام ذیل تشکیل شده است :

هزینه هایی که در سال ۷X بابت دریافت کالا و خدمات به وقوع پیوسته اند .
۲/۲۰۰/۰۰۰
اضافه می شود :

هزینه مطالبات مشکوک الوصول ($۳\% \times ۹۲\% \times ۴۲/۰۰۰/۰۰۰$)
۱/۱۵۹/۲۰۰
هزینه در مبنای تعهدی تعدیل شده
۳/۳۵۹/۲۰۰

ثبت حسابداری رویدادهای مالی مرتبط با هزینه ها در مبنای مختلف حسابداری

تعهدي تعديل شده	نيمه تعهدی	تعهدی	نقدی تعديل شده	نقدی	رويداد مالی
هزینه ** نقد و بانک**	هزینه ** نقد و بانک**	هزینه ** نقد و بانک**	هزینه ** نقد و بانک**	هزینه ** نقد و بانک**	۱ - پرداخت بابت هزینه هایی که در سال جاری ایجاد شده اند
هزینه ** حسابهای پرداختی	هزینه ** حسابهای پرداختی**	هزینه ** حسابهای پرداختی**	ثبتي ندارد	ثبتي ندارد	۲ - هزینه ها در سال جاری ایجاد شده اند ولی هنوز وجهی پرداخت نشده است
پیش پرداخت ** نقد و بانک**	پیش پرداخت ** نقد و بانک**	پیش پرداخت ** نقد و بانک**	پیش پرداخت ** نقد و بانک**	هزینه ** نقد و بانک**	۳ - پرداخت بابت کالا و خدماتی که هنوز تحویل نشده اند (تعهد ایجاد نشده است)

ثبت حسابداری رویدادهای مالی مرتبط با هزینه ها در مبنای مختلف حسابداری

رویداد مالی	نقدی	نقدی تعدیل شده	تعهدی	نیمه تعهدی	تعهدی تعدیل شده
۴- پرداخت بابت قسمتی از تعهد ایجاد شده	هزینه ** نقد و بانک**	علی الحساب ** نقد و بانک**	علی الحساب ** نقد و بانک**	علی الحساب ** نقد و بانک**	علی الحساب ** نقد و بانک**
۵- پرداخت تنخواه گردان پرداخت	هزینه ** نقد و بانک**	تنخواه گردان پرداخت ** نقد و بانک**	تنخواه گردان پرداخت ** نقد و بانک**	تنخواه گردان پرداخت ** نقد و بانک**	تنخواه گردان پرداخت ** نقد و بانک**
۶- پرداخت بابت هزینه هایی که در سال گذشته ایجاد شده اند .	هزینه ** نقد و بانک**	هزینه از محل اعتبارسنواتی ** نقد و بانک**	حسابهای پرداختنی ** نقد و بانک**	حسابهای پرداختنی ** نقد و بانک**	حسابهای پرداختنی ** نقد و بانک**

ثبت حسابداری رویدادهای مالی مرتبط با درآمد در مبنای مختلف حسابداری

رویداد مالی	نقدی	نقدی تعدیل شده	تعهدی	نیمه تعهدی	تعهدی تعدیل شده
۱- درآمد در سال جاری تحقق یافته و وصول می شود	نقد و بانک** درآمد**	نقد و بانک** درآمد**	نقد و بانک** درآمد**	نقد و بانک** درآمد**	نقد و بانک** درآمد**
۲- درآمد در سال جاری تحقق یافته ولی هنوز وصول نشده و قابلیت اندازه گیری و وصول در مدت کوتاهی پس از تشخیص را دارد	ثبتي ندارد	ثبتي ندارد	حسابهای دریافتی** درآمد**	ثبتي ندارد	حسابهای دریافتی** درآمد**
۳- درآمد در سال جاری تحقق یافته ولی هنوز وصول نشده و نسبت به وصول آن در کوتاه مدت اطمینان کافی وجود ندارد	ثبتي ندارد	ثبتي ندارد	حسابهای دریافتی** درآمد**	ثبتي ندارد	ثبتي ندارد

تعهدی تعدیل شده	نیمه تعهدی	تعهدی	نقدی تعدیل شده	نقدی	رویداد مالی
نقد و بانک ** حساب دریافتی**	نقد و بانک ** درآمد**	نقد و بانک ** حساب دریافتی**	نقد و بانک ** درآمد**	نقد و بانک ** درآمد**	۴- درآمدهای سال قبل در سال جاری وصول می شود و در گذشته قابلیت وصول را در کوتاه مدت داشته است و قابل اندازه گیری بوده است
نقد و بانک ** درآمد**	نقد و بانک ** درآمد**	نقد و بانک ** حساب دریافتی**	نقد و بانک ** درآمد**	نقد و بانک ** درآمد**	۵- درآمد سال قبل در سال جاری وصول شده و در سال قبل قابلیت اندازه گیری و تشخیص نداشته است
نقد و بانک ** درآمد**	نقد و بانک ** درآمد**	نقد و بانک ** حساب دریافتی**	نقد و بانک ** درآمد**	نقد و بانک ** درآمد**	۶- درآمد سال قبل در سال جاری وصول شده و در سال قبل نسبت به وصول آن در کوتاه مدت اطمینان کافی وجود نداشته است (قابلیت تشخیص داشته)
نقد و بانک ** درآمد**	نقد و بانک ** درآمد**	نقد و بانک ** حساب دریافتی**	نقد و بانک ** درآمد**	نقد و بانک ** درآمد**	۷- درآمد مرتبط با عملیات سال آینده در سالجاری وصول شده است .

نکاتی درباره تعیین درآمد و هزینه در مبنای نقدی و تعهدی (تبدیل مبنای تعهدی به نقدی یا بالعکس)

چنانچه درآمد بر مبنای تعهدی در اختیار باشد می توان از طریق ۲ روش زیر آن را به مبنای نقدی تبدیل کرد.

روش اول:

درآمد بر مبنای نقدی

**	درآمد بر مبنای تعهدی
**	+ مانده حساب های دریافتی اول دوره
(**)	- مانده حساب های دریافتی پایان دوره
**	+ مانده پیش دریافت پایان دوره
(**)	- مانده پیش دریافت اول دوره
**	درآمد بر مبنای نقدی

روش دوم:

$$\text{درآمد بر مبنای تعهدی} = \text{درآمد بر مبنای نقدی} \left\{ \begin{array}{l} \text{افزایش در حسابهای دریافتی} - \\ \text{کاهش در حسابهای دریافتی} + \\ \text{افزایش در پیش دریافت} + \\ \text{کاهش در پیش دریافت} - \end{array} \right.$$

نکاتی درباره تعیین درآمد و هزینه در مبنای نقدی و تعهدی (تبدیل مبنای تعهدی به نقدی یا بالعکس)

اما چنانچه درآمد بر مبنای نقدی در اختیار باشد می توان از طریق ۲ روش زیر آن را به مبنای تعهدی تبدیل کرد.

روش اول:

درآمد بر مبنای تعهدی

**	درآمد بر مبنای نقدی
**	+ مانده حساب های دریافتی پایان دوره
(**)	- مانده حساب های دریافتی اول دوره
**	+ مانده پیش دریافت اول دوره
(**)	- مانده پیش دریافت پایان دوره
**	درآمد بر مبنای تعهدی

روش دوم:

$$\text{درآمد بر مبنای نقدی} = \text{درآمد بر مبنای تعهدی} \left\{ \begin{array}{l} + \text{افزایش در حسابهای دریافتی} \\ - \text{کاهش در حسابهای دریافتی} \\ + \text{کاهش در پیش دریافت} \\ - \text{افزایش در پیش دریافت} \end{array} \right.$$

نکاتی درباره تعیین درآمد و هزینه در مبنای نقدی و تعهدی (تبدیل مبنای تعهدی به نقدی یا بالعکس)

چنانچه هزینه بر مبنای تعهدی در اختیار باشد می توان از طریق ۲ روش زیر آن را به مبنای نقدی تبدیل کرد.

روش اول:

هزینه بر مبنای نقدی

**	هزینه بر مبنای تعهدی
**	+ مانده حساب های پرداختی اول دوره
(***)	- مانده حساب های پرداختی پایان دوره
**	+ مانده پیش پرداخت و علی الحساب پایان دوره
(***)	- مانده پیش پرداخت و علی الحساب اول دوره
**	هزینه بر مبنای نقدی

روش دوم:

$$\text{هزینه بر مبنای تعهدی} = \text{هزینه بر مبنای نقدی} \left\{ \begin{array}{l} - \text{افزایش در حسابهای پرداختی} \\ + \text{کاهش در حسابهای پرداختی} \\ + \text{افزایش در پیش پرداخت علی الحساب} \\ - \text{کاهش در پیش پرداخت و علی الحساب} \end{array} \right.$$

نکاتی درباره تعیین درآمد و هزینه در مبنای نقدی و تعهدی (تبدیل مبنای تعهدی به نقدی یا بالعکس)

اما چنانچه هزینه بر مبنای نقدی در اختیار باشد می توان از طریق ۲ روش زیر آن را به مبنای تعهدی تبدیل کرد.

روش اول:

هزینه بر مبنای تعهدی

هزینه بر مبنای نقدی

** + مانده حساب های پرداختی پایان دوره

(**) - مانده حساب های پرداختی اول دوره

** + مانده پیش پرداخت و علی الحساب اول دوره

(**) - مانده پیش پرداخت و علی الحساب پایان دوره

**

هزینه بر مبنای تعهدی

روش دوم:

هزینه بر مبنای نقدی = هزینه بر مبنای تعهدی

{
+ افزایش در حسابهای پرداختی
- کاهش در حسابهای پرداختی
+ کاهش در پیش پرداخت و علی الحساب
- افزایش در پیش پرداخت و علی الحساب
}

مثال ۷: سازمان امور مالیاتی کشور در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۵۰۰/۰۰۰ ریال برگ قطعی مالیاتی برای مودیان مالیاتی ارسال می نمایند. از مبلغ مذکور ۱۰/۰۰۰ ریال مربوط به سنوات قبل بوده که احتمال وصول آن در سال ۱۳۸۱ و یا مدت کوتاهی پس از آن (۶۰ روز) نمی رود. طبق پیش بینی کارشناسان ۵٪ از بقیه مالیات های فوق مشکوک الوصول است علاوه بر مالیات های فوق سازمان امور مالیاتی مبلغ ۳۰۰/۰۰۰ ریال درآمد وصول نموده است که صرفاً در زمان وصول قابلیت اندازه گیری و تشخیص دارد. کل پرداخت های انجام شده بابت هزینه و سایر پرداختها معادل ۶۰۰/۰۰۰ ریال می باشد. سایر اطلاعات به شرح زیر است:

عنوان حساب ها	۱۳۸۱ / ۰۱ / ۰۱	۱۳۸۱ / ۱۲ / ۲۹
مالیات های دریافتنی (ح . دریافتنی)	۵۰/۰۰۰	۸۰/۰۰۰
هزینه های پرداختنی (ح . پرداختنی)	۳۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰
پیش پرداخت هزینه	۱۰/۰۰۰	۲۲/۰۰۰

مطلوبست : محاسبه درآمد و هزینه در سال ۱۳۸۱ با استفاده از مبنای نقدی ، نقدی تعدیل شده ، نیمه تعهدی ، تعهدی تعدیل شده و تعهدی همراه با انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه .

۱ - مبنای نقدی :

$$\text{بر مبنای نقدی} \quad \left[\begin{array}{l} \text{درآمد} = 300/000 + [(500/000 - 10/000) + 50/000 - 80/000] = 760/000 \\ \text{هزینه} = 600/000 \end{array} \right]$$

۲ - مبنای نقدی تعدیل شده :

$$\text{بر مبنای نقدی تعدیل شده} \quad \left[\begin{array}{l} \text{درآمد} = 300/000 + [(500/000 - 10/000) + 50/000 - 80/000] = 760/000 \\ \text{هزینه} = 600/000 + 10/000 - 22/000 = 588/000 \end{array} \right]$$

ثبت بابت پرداخت های قطعی و غیر قطعی

هزینه 588/000

پیش پرداخت هزینه 12/000

نقد و بانک 600/000

ثبت درآمدها

نقد و بانک 760/000

درآمد 760/000

۳ - مبنای نیمه تعهدی :

$$\text{بر مبنای نیمه تعهدی} \left\{ \begin{array}{l} \text{درآمد} = ۳۰۰/۰۰۰ + [(۵۰۰/۰۰۰ - ۱۰/۰۰۰) + ۵۰/۰۰۰ - ۸۰/۰۰۰] = ۷۶۰/۰۰۰ \\ \text{هزینه} = ۶۰۰/۰۰۰ + (۲۰/۰۰۰ - ۳۰/۰۰۰) + (۱۰/۰۰۰ - ۲۲/۰۰۰) = ۵۷۸/۰۰۰ \end{array} \right.$$

ثبت مربوط به هزینه ها

هزینه های پرداختی ۱۰/۰۰۰

پیش پرداخت هزینه ۱۲/۰۰۰

هزینه ۵۷۸/۰۰۰

نقد و بانک ۶۰۰/۰۰۰

ثبت درآمدها

نقد و بانک ۷۶۰/۰۰۰

درآمد ۷۶۰/۰۰۰

مثال ۸: فرض کنید فعالیت های حساب مستقل وجوه عمومی یک سازمان دولتی در سال ۱۳۷۱ به شرح زیر است: کل مبالغ دریافت شده ۸۴۰/۰۰۰ ریال بوده که از مبلغ مذکور ۳۰/۰۰۰ ریال مربوط به پیش دریافت درآمد سال ۱۳۷۲ است. در ضمن مانده حساب، حسابهای دریافتی طی سال ۱۰/۰۰۰ ریال کاهش را نشان می دهد.

مطلوبست: محاسبه درآمد سال ۱۳۷۱ با استفاده از هر یک از مبانی حسابداری نقدی - نقدی تعدیل شده - نیمه تعهدی - تعهدی تعدیل شده - تعهدی کامل.

$$\text{مبنای نقدی} = ۸۴۰/۰۰۰$$

$$\text{مبنای نقدی تعدیل شده} = ۸۴۰/۰۰۰$$

$$\text{مبنای نیمه تعهدی} = ۸۴۰/۰۰۰$$

$$\text{مبنای تعهدی تعدیل شده} = ۸۴۰/۰۰۰ - ۳۰/۰۰۰ - ۱۰/۰۰۰ = ۸۰۰/۰۰۰$$

$$\text{مبنای تعهدی کامل} = ۸۴۰/۰۰۰ - ۳۰/۰۰۰ - ۱۰/۰۰۰ = ۸۰۰/۰۰۰$$

نکات کلیدی

- ✓ سازمان های دولتی به سازمان های مجری فعالیت های دولتی (غیر انتفاعی) و سازمان های مجری فعالیت های بازرگانی (انتفاعی) طبقه بندی می شوند .
- ✓ سازمان های مجری فعالیت های دولتی (غیر انتفاعی) به وزارتخانه ها و موسسات دولتی طبقه بندی می گردند .
- ✓ نهاد ریاست جمهوری و دیوان محاسبات کشور به عنوان موسسه دولتی محسوب می گردند .
- ✓ مهمترین تفاوت های سازمان های انتفاعی دولتی و بازرگانی با سازمان های غیر انتفاعی دولتی در انگیزه و هدف از تاسیس ، مالکیت ، نحوه تامین منابع مالی ، ارتباط بین درآمدها و هزینه ها می باشد .
- ✓ تفاوت در حسابها و صورتهای مالی ، لزوم رعایت کنترل بودجه ای ، لزوم نگهداری حسابهای مستقل ، تفاوت در نحوه ثبت دارایی های ثابت و تفاوت در مبانی حسابداری از وجوه افتراق ، حسابداری دولتی و بازرگانی می باشد .
- ✓ استفاده کنندگان از حسابداری دولتی به استفاده کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی طبقه بندی می شود .
- ✓ مبانی حسابداری زمان شناسایی و ثبت درآمد و هزینه را تعیین می نمایند .
- ✓ درآمدها در مبانی نقدی ، نقدی تعدیل شده و نیمه تعهدی مشابهند .
- ✓ هزینه ها در مبانی تعهدی ، تعهدی تعدیل شده و نیمه تعهدی مشابهند .

فصل دوم

اصول بنیادی حسابداری دولتی

سیستمی که بتوان درآمدها و هزینه های دولت و سازمانهای دولتی را ثبت و ضبط نموده و درآمدهای واقعی را بامبلغ پیش بینی مقایسه کنترل مخارج دولت را در محدوده اعتبارات مصوب در بودجه امکان پذیر و در مجموع نتایج درآمد و هزینه های دولت را گزارش نماید

اصول بنیادی حسابداری دولتی

- به مجموعه ای از استانداردها ، معیارها ، موازین و قواعد کلی که حسابداری دولتی و موسسات غیر انتفاعی دولت بر پایه آن استوار بوده و منحصرأ در این گونه سازمانها کاربرد داشته و در حسابداری مالی و سازمانهای بازرگانی مورد استفاده قرار نمیگیرد

هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی

Governmental Accounting Standards Board

- در آمریکا مسئولیت تدوین چارچوب نظری ، اصول و استانداردهای حسابداری دولت های ایالتی و محلی به عهده این هیئت میباشد .
- این هیئت بیانیه شماره ۳۴ خود را در ژوئن سال ۱۹۹۹ میلادی به تصویب رساند و اجرای آن از سال ۲۰۰۱ شروع و در پایان سال ۲۰۰۴ میلادی تحقق یافت.

اصول حسابداری دولتی براساس بیانیه ۳۴

۱- اصل قابلیت های حسابداری و گزارشگری مالی

براساس این اصل سیستم حسابداری بایستی

الف) ارائه مطلوب و همراه با افشای کامل وضعیت مالی و نایج عملیات مالی حساب های مستقل و گروه حسابهای واحد دولتی بر طبق اصول پذیرفته شده دولتی

ب) تعیین و نمایش در انطباق با قوانین و مقررات و مفاد قراردادهای مربوطه .

اصل لزوم نگهداری حساب های مستقل

براساس این اصل سیستم های حسابداری دولتی باید بر مبنای حساب های مستقل طراحی شده و عمل نمایند.

یک حساب مستقل از یک منبع مالی و واحد حسابداری با مجموعه ای از حسابهای خود تراز میباشد

هر سازمان دولتی میتواند از چند حساب مستقل تشکیل شده باشد که هر یک ، به تنهای یک شخصیت حسابداری محسوب میشوند ولی در کل صورت های مایل سالانه برای دولت به صورت جامع تهیه میشود.

انواع حسابهای مستقل در حسابداری دولتی

تعداد و انواع حساب های مستقل در حسابداری دولتی هر کشوری تحت تاثیر قوانین و مقررات مالی آن کشور است

طبقه بندی انواع حساب مستقل

- طبقه اول حساب های مستقل برای وجوه دولتی
- طبقه دوم حسابهای مستقل برای وجوه سرمایه ای
- طبقه سوم حسابهای مستقل برای وجوه امانی

طبقه اول حساب مستقل وجوه دولتی

حساب مستقل وجوه عمومی

یک واحد حسابداری و مالی مستقل که در آن فعالیت‌های مالی مربوط به داراییها درآمدها و منابع معینی که طبق مقررات برای تامین مالی عملیات، فعالیتها، خدمات جاری، عادی و عمومی هر سازمان دولتی یا غیر دولتی یا غیر انتفاعی مورد استفاده قرار میگیرند

حساب مستقل وجوه در آمد اختصاصی

یک واحد حسابداری و مالی مستقل که در آن فعالیت‌های مالی مربوط به دریافت و مصرف درآمدهای خاصی که معمولاً برای مصارف و مقاصد عملیاتی معین وصول می گردند نگهداری میشود

منابع :

درآمدهای عمومی نظیر:

مالیات، عوارض، فروش منابع زیرزمینی

مصارف:

هزینه های عمومی نظیر:

دفاع ملی، امور اجتماعی سیاسی اقتصادی

منابع :

درآمدهای اختصاصی که به موجب قانون وصول میگردند نظیر جرایم راهنمایی و رانندگی

مصارف :

هزینه ای اختصاصی نظیر خط کشی خیابانها
نصب چراغ راهنما

طبقه اول حساب مستقل وجوه دولتی

وجوه پروژه های سرمایه ای یا طرح
تملك دارائیهای سرمایه ای

یک واحد حسابداری ومالی مستقل که در آن
فعالیتهاى مالی مربوط به وجوه مالی که برای
ایجاد یا خرید اموال، ماشین آلات و تجهیزات
سرمایه ای اساسی به مصرف می رسند
نگهداری میشود

وجوه بازپرداخت بدهی های عمومی

یک واحد حسابداری ومالی مستقل که در آن
فعالیتهاى مالی مربوط به منابع مالی و درآمدهایی
که برای بازپرداخت اصل و فرع اوراق قرضه و
بدهیها و تعهدات بلند مدت عمومی وصول می گردند

منابع :

وجوه عمومی ، انتشار و فروش اوراق قرضه ،
وام دریافتی از سیستم بانکی

مصارف :

تحصیل ، احداث ، خرید دارئی های ثابت عمومی

منابع :

عمدتا وجوه انتقالی از حساب مستقل وجوه عمومی
میباشد

مصارف :

بازپرداخت اصل بهره و وامهای بلند مدت عمومی دولت

طبقه دوم حساب مستقل وجوه سرمایه ای

وجوه خدمات و تدارکات داخلی

منابع :

در زمان ایجاد از حساب مستقل وجوه عمومی یا سایر حسابهای مستقل دیگر مبالغ دریافتی بابت صورتحسابها ارسالی به حساب های مستقل

مصارف :

بهای تمام شده کالا یا خدمات خریداری شده - هزینه های عمومی

وجوه انتفاعی

منابع:

بهای تمام شده کالا و خدمات توزیع شده بعلاوه درصد معینی سود

مصارف :

بهای تمام شده کالا و خدمات ارائه شده هزینه های عمومی

طبقه سوم حساب مستقل وجوه امانی

وجوه بازنشستگی

منابع :

وجوهی که در زمان اشتغال کارکنان از حقوق آنها کسر میگردد

مصارف :

مقرری پرداختی در زمان بازنشستگی، از کارافتادگی و ...

وجوه موقوفه

منابع :

درآمد و دارایی های که از طرف اشخاص در اختیار دولت قرار میگیرد و در آمد حاصل از سرمایه گذاری این وجوه

مصارف :

اهداف تعیین شده توسط اوقاف

طبقه سوم حساب مستقل وجوه امانی

وجوه سپرده

منابع :

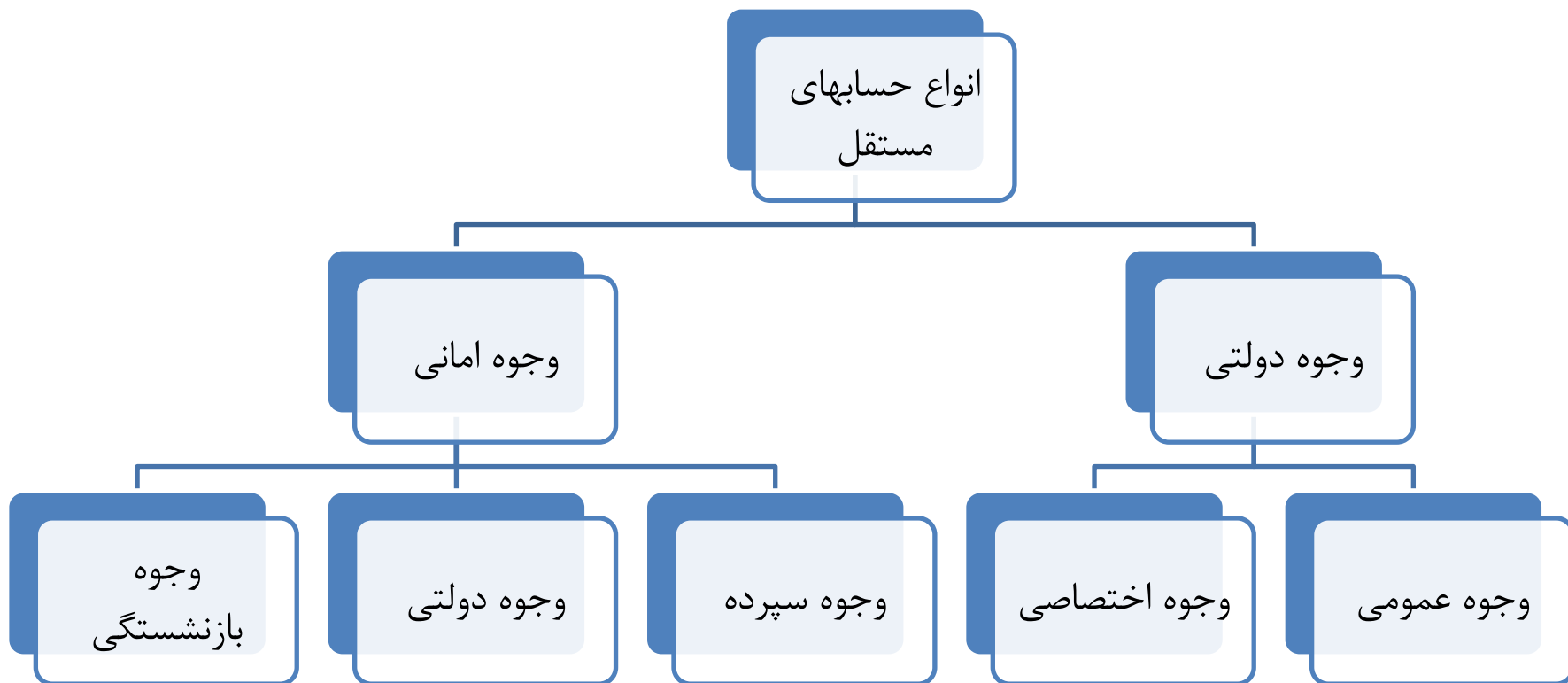
وجوهی که در راستای اجرای قوانین و مقررات تحت عنوان تضمین و یا مقررات از اشخاص حقیقی ، حقوقی دریافت میشود

مصارف :

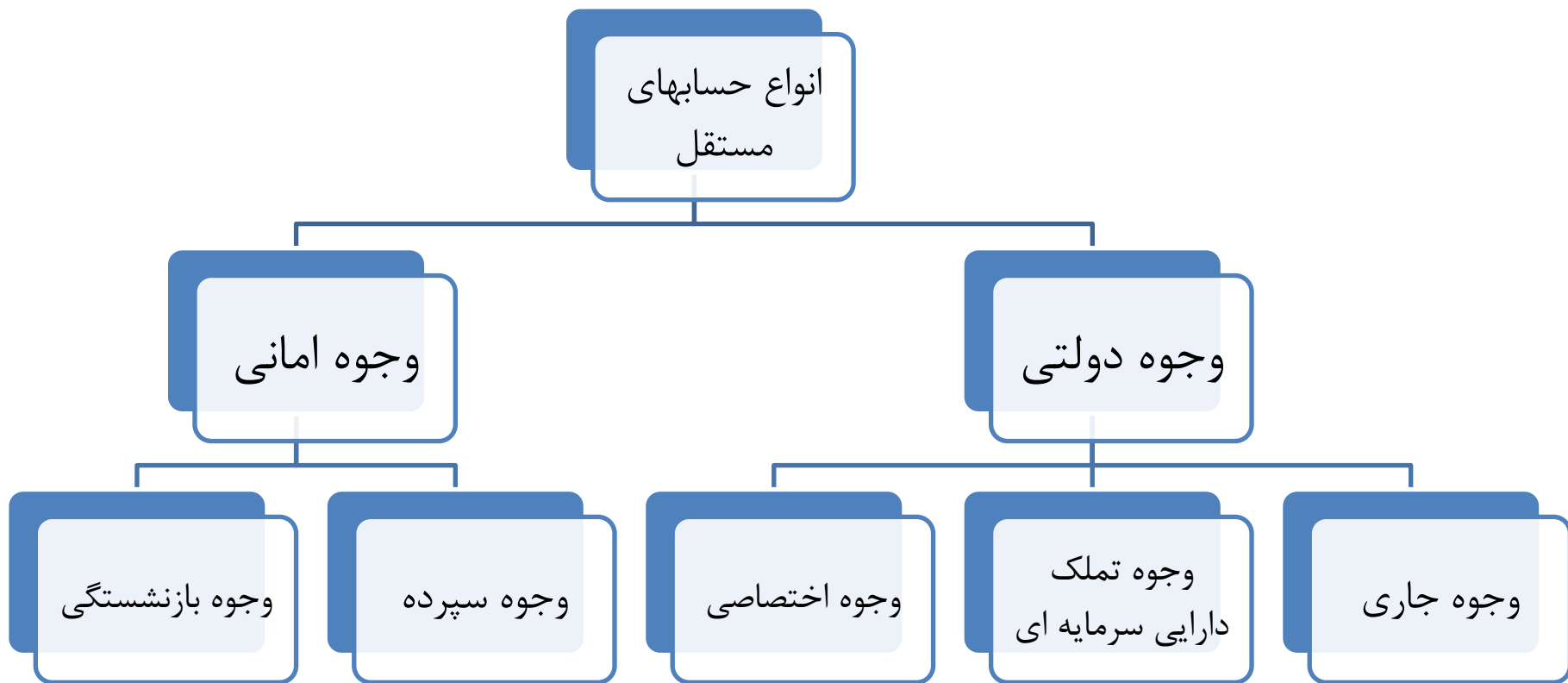
استرداد وجوه پس از اجرای کار یا انجام معامله

طبقه بندی حسابهای مستقل در ایران

الف) حسابهای مستقل در خزانه داری کل



ب) حساب مستقل در دستگاههای دولتی



نکاتی درباره حسابهای مستقل

۱- امروزه اهمیت ایجاد حسابهای مستقل در سازمانهای دولتی به حدی است که برخی کشورها به جای عنوان حسابداری دولتی از عنوان حسابداری حسابهای مستقل استفاده میکنند.

۲- انتقال اعتبار از هر حساب مستقل به حساب مستقل دیگر غیر ممکن است مگر به موجب قانون.

۳- اصل ۵۵ قانونی اساسی که با اصول بنیادی حسابداری دولتی منطبق است بشرح زیر میباشد:
الف) هر وجهی در محل خود به مصرف برسد.
ب) هیچ هزینه ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکند.

اصل سوم گزارشگری دارایی سرمایه ای

- **تعریف دارایی های سرمایه ای :**
- دارایی های نظیر زمین ، ساختمان ، وسایط نقلیه ، آثار هنری و تاریخی و سایر دارایی های مشهود و نامشهودی که در فرایند عملیات مورد استفاده قرار گرفته و دارای عمر مفید بیش از یک دوره مالی هستند .
- **تعریف دارایی های سرمایه ای عمومی :**
- دارایی های که از محل درآمدهای عمومی ، اختصاصی و یا استقراض بلند مدت تحصیل میشوند
- **نحوه گزارش داراییهای سرمایه ای :**
- بهای تمام شده تحصیل و هزینه این قبیل دارایی ها در صورت های مالی حساب های مستقل وجوه دولتی منعکس نمیشود زیرا حسابداری حسابهای مستقل وجوه دولتی بر جریان منابع مالی تاکید دارد و تحصیل این قبیل دارائی ها در صورت حساب جامع خالص دارایی های دولت تحت عنوان دارایی های سرمایه ای منعکس میشود.
- بر اساس معیار اندازه گیری **جریان منابع مالی** دارائی ها سرمایه ای به حساب مخارج منظور می گردد و منحصرآ ورود و خروج منابع مالی ثبت و گزارش میشود .
- در صورت که دارایی های سرمایه ای از محل حسابهای مستقل وجوه امانی تحصیل گردند بهای تمام شده و هزینه استهلاک مربوطه فقط در صورت مالی حسابهای مستقل وجوه امانی منعکس میشود و در صورت جامع دولت گزارش نمیشود.

اصل چهارم اصل گزارشگری بدهی های بلند مدت

تعریف بدهی بلند مدت عمومی:

بدهی هایی هستند که از محل حساب های مستقل وجوه دولتی بازپرداخت میشوند

نحوه گزارش بدهی های بلند مدت :

بدهی هایی بلند مدت عمومی در صورت های مالی حساب مستقل وجوه دولتی منعکس نمیشوند زیرا وجوه دولتی بر جریانهای مالی تاکید دارند و چون این بدهیهای سررسید نشده اند نه ورود و نه خروج جریان منبع مالی اند لیکن در صورت حساب جریان خالص دولت نمایش داده میشوند

بدهی هایی که از محل حساب های مستقل وجوه سرمایه ای بازپرداخت میشوند هم در صورت های مالی حسابهای مستقل وجوه سرمایه ای و هم در صورت حساب جامع خالص دارایی های دولت منعکس میشود.

بدهی هایی که از محل حساب های مستقل وجوه امانی بازپرداخت میشوند فقط در حسابهای مستقل وجوه امانی منعکس میگردند.

اصل پنجم اصل معیار اندازه گیری و مبنای حسابداری صورت‌های مالی جامع دولت

براساس این اصل

الف) صورت های جامع مالی دولت : بایستی بر اساس جریان منابع اقتصادی و مبنای تعهدی تهیه شوند.

ب) صورت های مالی حسابها مستقل:

۱- صورت های مالی حسابهای مستقل وجوه دولتی بایستی براساس جریان منابع مالی و مبنای تعهدی تعدیل شده ارائه شوند.

۲- صورت های مالی حسابهای مستقل وجوه سرمایه ای بایستی براساس جریان اقتصادی و مبنای تعهدی ارائه شوند.

۳- صورت های مالی حسابهای مستقل وجوه امانی بایستی براساس جریان اقتصادی و مبنای تعهدی ارائه شوند.

۴- مبالغی که بین حسابهای مستقل منتقل میشوند باید در دوره ای که نقل و انتقال صورت میگیرد گزارش شوند.

اصل ششم اصل لزوم بودجه بندی و کنترل بودجه

بودجه عبارتنداز : برنامه دولت یا سازمانهای دولتی برای یک سال مالی که حاوی پیش بینی هزینه طرحها، برنامه ها، فعالیتها و پروژه های دولت از یکسو و برآورد درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار از سوی دیگر است.

کنترل بودجه عبارتنداز : مقایسه درآمدها و سایر وصولی های دولت با درآمدها و سایر منابع اعتبار پیش بینی شده از یک طرف و مقایسه هزینه های انجام شده با اعتبارات مصوب از سوی دیگر

براساس اصل لزوم بودجه بندی و کنترل بودجه

الف) هر یک از واحدهای دولتی باید یک بودجه سالانه تنظیم نمایند .

ب) سیستم حسابداری باید مبنایی برای کنترل بودجه مصوب فراهم نماید.

ج) طبقه بندی متداول در بودجه ، حساب ها و گزارش های مالی مورد استفاده قرار گیرد.

دو شرط لازم و کافی که در اصل ۵۳ قانون اساسی بر انجام هزینه ها به آن تاکید شده است

کلید دریافتی دولت در حسابهای خزانه داری کل متمرکز میشود و همه پرداخت ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می گیرد .

اصل هفتم اصل تقدم تامين اعتبار به ايجاد تعهد

- **اعتبارات مصوب** يك اجازه كلي قانوني است كه از طرف قوه مقننه به قوه مجريه داده ميشود تا کالا و خدمات مورد نياز براي تحقق اهداف معين را خريداري نمايد
- **اعتبارات تخصيص يافته** زماني كه درآمدها و ساير منابع مالي دولت وصول ميشود متناسب با وصول آن ها دولت به دستگاه هاي تابعه اجازه مي دهد كه از اعتبارات مصوب استفاده نمايد

اصل هشتم اصل طبقه بندی حساب وجوه انتقالی ، در آمد، مخارج و هزینه

به موجب این :

الف) انتقالات بین حساب های مستقل باید در صورت های مالی اساسی به صورت مجزا از در آمده ، هزینه ها و مخارج طبقه بندی شود .

دفاتر دریافت کننده وجه

بانک/طلب از حساب مستقل**

وجوه انتقالی از سایر حساب های مستقل**

دفاتر تامین کننده وجه

وجوه انتقالی به سایر حسابهای مستقل**

بانک/بدهی به حساب مستقل**

دلیل این امر آن است که این قبیل وجوه در دفاتر حساب مستقل تامین کننده وجه در زمان تحقق یا وصول به عنوان درآمد شناسایی و ثبت شده اند و در صورتی که در دفاتر حساب مستقل دریافت کننده وجه نیز به حساب درآمد منظور شده است.

ب) عواید ناشی از ایجاد بدهیه های بلند مدت عمومی نظیر وجوه حاصل از فروش اوراق قرضه دولتی باید در صورت های مالی به صورت جدا از درآمدها و مخارج طبقه بندی گردند.

ج) طبقه بندی درآمدهای حساب مستقل وجوه دولتی بر حسب نوع حساب مستقل و منابع و مخارج حسابهای مستقل وجوه دولتی بر حسب وظایف و برنامه ها.

د) طبقه بندی درآمدهای حساب های مستقل وجوه سرمایه بر حسب منابع و هزینه ها بر حسب وظایف همانند سازمانهای بازرگانی

ه) صورت حساب فعالیت ها باید شرح فعالیت های دولتی را حداقل بر حسب وظایف و در سطحی که صورت درآمدها و مخارج و تغییرات در مازاد حساب های مستقل وجوه دولتی ارائه می نماید.

گروه حساب ها در حسابداری دولتی

- در حسابداری دولتی برخی کشورها برای ثبت دارایی ها و بدهی های بلند مدت از گروه حسابهای دارایی های ثابت عمومی و بدهی های بلند مدت عمومی استفاده میشود که این گروه حساب ها برخلاف حسابهای مستقل فقط از واحدهای حسابداری مستقل تشکیل شده اند.
- دارای ثابت و بدهی های بلند مدت فقط در حسابهای مستقل وجوه سرمایه ای و امانی ثبت میشوند ولی در حساب های مستقل دیگر می توان از کنترل حسابداری مربوط به گروه حساب دارایی های ثابت و بدهی های بلند مدت عمومی استفاده کرد.

فصل سوم

کنترل بودجه و آشنایی با حسابداری بودجه ای

تعریف بودجه

بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و برآورد هزینه برای انجام عملیاتی که منجر به رسیدن به سیاست ها و به هدفهای قانونی می شود.

➤ بودجه دخل و خرج دولت است .

➤ بودجه یک سند مالی است مربوط به درآمدها و هزینه های دولت.

اجزای بودجه شامل سه قسمت ذیل است :

(۱) بودجه عمومی دولت شامل دو قسمت است :

(الف) پیش بینی دریافت ها و منابع تامین اعتبار که به طور مستقیم و غیر مستقیم در سال مالی قانونی بودجه به وسیله دستگاهها از طریق حسابهای خزانه داری کل اخذ میگردد.

(ب) پیش بینی پرداخت هایی که از محل در آمد عمومی یا اختصاصی برای اعتبارات جاری و عمرانی و اختصاصی دستگاههای اجرایی می تواند در سال مربوط انجام دهد.

(۲) بودجه شرکتهای دولتی و بانکها شامل پیش بینی در آمد ها و سایر منابع تامین اعتبار.

(۳) بودجه موسساتی که تحت عناوینی غیر از عنوان های فوق در بودجه کشور منظور می شود.

تاریخچه بودجه در ایران

1. قبل از دوره مشروطیت: به وسیله مستوفیان و زیر نظر وزیر ماله تنظیم می شد بودجه لشکر و قشون به صورت جدا از سایر ارکان دولت تصویب و در نهایت توسط پادشاه تایید می شد.
2. بعد از دوره مشروطیت: با تدوین اولین قانون اساسی وضع مالیات و تصویب بودجه در صلاحیت مجلس شورای ملی قرار گرفت اولین بودجه به شیوه امروزی به در سال ۱۲۸۹ با کسری بودجه به مجلس ارائه شد.
3. اولین بودجه تصویب شده در سال ۱۳۰۲ بود که این روش تا سال ۱۳۲۰ که در آمد های نفتی به بودجه تزریق شد ادامه پیدا کرد و بعد از آن به صورت دیگری تدوین شد.

اصول بودجه

نقطه نظرات صاحب نظران پیرامون اصول بودجه با یکدیگر تفاوت دارد ولی این تفاوت نظر کلی نبوده و در بعضی از این اصول یک تفاوت نظر ضمنی وجود دارد با توجه به تفاوتی که در ساختار دولت اختیارات و نوع حکومت در بین جوامع مختلف وجود دارد این اصول تحت شرایط متفاوت تغییر کرده و یا به راحتی از سوی دولتی نادیده گرفت می شود در نتیجه استفاده از کلمه اصل چندان مناسب نیست ولی به طور کلی چهار چوبی در قالب چهارده بند ارائه شده است.

چهارده اصل بودجه :

- اصل سالانه بودن بودجه
- اصل تقدم درآمد بر هزینه
- اصل تعادل بودجه
- اصل پیش بینی و تقدم
- اصل وحدت بودجه
- اصل تمرکز عایدات
- اصل کاملیت یا جامعیت بودجه
- اصل شاملیت یا تفصیل بودجه
- اصل تخصص و عدم تخصیص بودجه
- اصل انعطاف پذیری بودجه
- اصل تحدیدی بودن بودجه
- اصل تخمینی بودن درآمدها
- اصل تنظیم بودجه بر مبنای عملیات
- اصل تفکیک هزینه مستمر از غیر مستمر

اصل سالانه بودن بودجه

در ایران سال مالی برابر سال شمسی است چنانچه بنا به هر دلیلی بودجه سال آتی مصوب نشد دولت برای پیشبرد امور میتواند به اندازه بودجه سال قبل را برای فروردین ماه استفاده کند که به آن ۱۲/۱۳می گویند و اگر برای اردیبهشت ماه آماده نشد میتواند از بودجه ۱۲/۱۳استفاده کند.

در بسیاری از کشورها علاوه بر بودجه سالانه یک برنامه یا تنظیم بودجه چند ساله نیز صورت میگیرد معروفترین این نوع از بودجه های برنامه ای، برنامه پنج ساله است .

اصل تقدم در آمد بر هزینه

منظور آن است که قبل از هر اقدامی در بودجه ریزی ابتدا بایستی منابع در آمدی و سقف هر یک از آنها به طوردقیق پیش بینی شود و اثرات آن بر شاخص های کلان اقتصادی مورد بررسی قرار گیرد .

اصل تعادل بودجه

براساس این اصل درصد رشد هزینه ها نباید بیشتر از درصد رشد درآمد باشد.

اصل پیش بینی و تقدم

انجام وظایف عمومی بدون پیش بینی قبلی بودجه امکان پذیر نیست زیرا بدون بودجه مشخص امور کشور متوقف و مختل میشود.

اصل وحدت بودجه

براساس این اصل تمام برنامه ها فعالیت ها و طرح های دولت همچنین تمام درآمد ها و هزینه ها و در نتیجه بودجه تمام دستگاهها ، سازمان های دولتی باید در یک جا نوشته شود و برای رسیدگی و تصویب ارائه گردد. فلسفه اساسی اصل وحدت بودجه در این است که هر دستگاه برای خود بودجه ای نداشته باشد و دولت از کارهای پراکنده و جزئی و روزانه خودداری کند و قوه مقننه نیز امکان رسیدگی و تجزیه و تحلیل بودجه را داشته باشد .

اصل تمرکز عایدات

بر اساس این اصل کلیه درآمدهای دولت از منابع مختلف باید به صندوقی که اصطلاحاً خزانه نامیده می شود واریز گردد و همه سازمانهایی که بر اساس مقررات مامور وصول درآمدهی هستند باید آن را به خزانه واریز کنند و مجدداً در حدودی که قانون گذار اجازه داده از آن برداشت نمایند .

اصل کاملیت یا جامعیت بودجه

این اصل به موازات اصل وحدت بودجه توصیه میشود تمام درآمدها و هزینه های دولت به هر شکل و صورتی که هست اعم بودجه جاری و عمرانی و سرمایه گذاری ثابت به وسیله تمامی ارگانها در سند بودجه جمع آوری و به صورت ناخالص به مجلس تقدم گردد. دو قاعده کلی از اصل جامعیت بودجه مستفاد میشود :

- (۱) درآمدها و هزینه ها همدیگر تهاتر نکنند.
- (۲) همه اقلام درآمدها و همه اقلام هزینه ها در بودجه عمومی منعکس گردد و هیچ چیز از قلم نیافتد.

اصل شاملیت یا تفصیل بودجه

پراساس این اصل دولت باید بودجه را به صورت مشروح و با جزئیات آن تهیه و تنظیم و به مجلس پیشنهاد نماید و نمی تواند هیچ بخشی از آن را مجمل در نظر بگیرد.

اصل انعطاف پذیری

مطابق با این اصل اگر چنانچه دولت در پیش بینی بودجه اعم از درآمدها یا هزینه هایش در طول سال با مشکلی برخورد می تواند از طریق متمم بودجه و ارائه آن به مجلس، بودجه خود را ترمیم کند.

اصل تخصیص و عدم تخصیص بودجه

طبق این اصل دولت موظف است هر اعتباری را صرفاً به همان جایی اختصاص دهد که در بودجه مصوب شده است دولت باید در عمل مطابق آنچه که در بودجه تعیین و اجازه داده شده است هزینه نماید.

اصل تحدیدی بودن بودجه

منظور از تحدیدی بودن هزینه ها این است که اولوقتی اعتباری برای خرید کالایی تصویب میشود نمی توان بیشتر از آن هزینه کرد ثانیاً از نظر حقوقی تکلیفی برای هزینه کردن آن اعتبار توسط دستگاه مذکور ایجاد نمی شود، تصویب اعتبارات اجازه خرج است نه تکلیف.

اعتبارات مصوب برای هر نوع هزینه تا حد همان اعتبار مصوب قابل خرج است نه بیشتر

اصل تخمینی بودن بودجه ها

درآمدهای پیش بینی شده در بودجه به اصطلاح اهل فن جنبه تخمینی دارد و این ابداع بدان معنی است که منظور شدن مبلغی به عنوان درآمد در بودجه کل کشور مجوزی برای وصول از اشخاص حقیقی و حقوق نمیشود و در هر مورد نیاز به مجوز قانونی دارد. این اجازه یک جواز مشروط است و کسب درآمدهای لازم قانونی جداگانه عملی نیست.

اصل تنظیم بودجه بر مبنای عملیات

بر مبنای این اصل تهیه و تنظیم بودجه بایستی بر مبنای فعالیت و عملکرد دستگاههای اجرایی صورت گیرد نه عادات سنواتی. چنین عاداتی زمینه چانه زنی دستگاهها را برای دریافت اعتبارات بیشتر فراهم و اولویت بندی بین برنامه ها را با مشکل روبه رو میسازد.

اصل تفکیک هزینه های مستمر از غیر مستمر

با بکار گیری این اصل یعنی تفکیک هزینه های مستمر از غیر مستمر می توان حجم سهم و ترکیب هر یک از عناصر بودجه را در برنامه های دولت معین نمود.

هزینه های مستمر: عمدتاً شامل مخارج مصرفی

هزینه های غیر مستمر: شامل سرمایه گذاری های مختلف هر کدام در سطح کلان اقتصادی است .

مراحل بودجه

بودجه فرایندی مستمر است که ارکان و عناصر آن در بیشتر کشورها تقریبا با یکدیگر شباهت دارد که این تشابه مراحل اساسی بودجه از تهیه و تنظیم تا اجرای آن است .

۱. تهیه و تنظیم بودجه؛ روش کلی در این مرحله به این شرح است که دستگاه‌های اجرایی، بودجه‌های پیشنهادی خود را در قالب پیش‌بینی درآمدها و برآورد هزینه‌ها و در چارچوب سیاست‌ها و برنامه‌های کلان کشور تهیه و تنظیم و پس از طی مراحل در قوه مجریه به وسیله رئیس آن قوه برای بررسی و تصویب به قوه مقننه تقدیم می‌شود.

اطلاعات مورد نیاز برای پیشنهاد بودجه که به اطلاع رئیس جمهور و مجلس شورای اسلامی میرسند ؛

الف) مقدمه بودجه شامل توضیحات لازم در مورد لایحه بودجه
ب) درآمدهای وصول شده و هزینه انجام شده در سال مالی
قبل

ج) پیش بینی درآمدها و بر آوردهای سال جاری
د) هر گونه اطلاعاتی ضروری تشخیص داده شود

۲. تصویب بودجه؛ نمایندگان مردم با تصویب بودجه، کارهای دولت را بررسی و کنترل می‌نمایند؛ زیرا برنامه‌های دولت در بودجه تبلور پیدا می‌کند و قوه مقننه پیش از تصویب، ناگزیر است بودجه پیشنهادی دولت را دقیقاً رسیدگی نموده و آن را به منظور تطبیق با نیازهای جامعه که از طریق افکار عمومی دریافت داشته، اصلاح نماید.

مقایسه تصویب بودجه و سایر قوانین

- تفویض اختیار
- محدودیت در اصلاح و تعدیل بودجه
- مهلت زمانی مجلس برای تصویب بودجه
- یک شورا بودن
- بررسی در کمیسیون تلفیق
- مشارکت همه کمیسیون های تخصصی در بررسی لایحه بودجه
- مدت زمان مذاکره نمایندگان و بررسی لایحه
- فعالیت غیر عادی مجلس

۳. اجرای بودجه؛ تمامی مراحل را شامل میشود که جهت وصول درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار از یک طرف و مصرف اعتبارات پیش بینی شده و مصوب از طرف دیگر به مورد اجرا گذاشته میشود .

مراحل تفصیلی اجرای بودجه

1. تشخیص: تعیین و انتخاب کالاها و خدمات
2. تامین اعتبار: اختصاص دادن تمام یا بخشی از اعتبار مصوب به هزینه ای خاص
3. تعهد: ایجاد دین بر عهده دولت
4. تسجیل: تایید میزان بدهی به قابل پرداخت به موجب اسناد و مدارک
5. حواله: اجازه ای است که توسط مقام مجاز برای تادیه تعهدات از محل اعتبارات دروجه ذینفع
6. درخواست وجه: سندی است که توسط ذیحساب برای دریافت وجه صادر میکند
7. هزینه: پرداخت هایی که به طور قطعی به ذینفع در قبال تعهد و پرداخت میشود

۴. نظارت و کنترل بودجه (تفریح بودجه)؛ نظارت بر بودجه از نظر صحت عملیات اجرایی و انطباق با هدفها و برنامه نقش مهمی دارد بودجه ماموریتی است که از طرف قوه مقننه به دولت محول شده است لذا باید به نحوی از درستی انجام این ماموریت آگاهی یابد نظارتی که مجلس توسط دیوان محاسبات به طور غیر مستقیم و رسیدگی به گزارش تفریح بودجه به صورت مستقیم انجام میدهد .

مراحل نظارت بر اجرای بودجه

الف) نظارت اداری: که به وسیله سازمان های قوه مجریه انجام میشود و نظارت درون سازمانی است. (نظارت قبل از خرج)

ب) نظارت قضایی: که شامل نظارت سازمان بازرسی کل کشور و نظارت دیوان محاسبات کشور (نظارت بعد از خرج)

ج) نظارت پارلمانی: که دو قسمت میشود؛

➤ نظارت در جریان اجرای بودجه: که از دو طریق انجام میشود؛

۱- از طریق تذکر و سوال، استیضاح و تحقیق و توسعه

۲- از طریق گزارشهای دریافتی

➤ نظارت بعد از اجرای بودجه: این نظارت پس از دریافت گزارش تفریح بودجه هر سال از دیوان محاسبات کشور و بررسی آن توسط مجلس صورت می پذیرد.

طبقه بندی بودجه

طبقه بندی در آمد ها و هزینه ها در تنظیم بودجه سالانه نقش درخور ملاحظه ای در شفافیت مسولیت پاسخگویی از نظر تفکیک درآمدها از سایر دریافت ها و هزینه از سایر پرداختها دارد.

طبقه بندی درآمدها

درآمدهای پیش بینی شده در بودجه کل کشور به شرح ذیل طبقه بندی میشود:

- بر حسب نوع درآمد: درآمدهای پیش بینی شده ابتدا بر حسب نوع درآمد یا حساب مستقل که در قانون محاسبات عمومی کشور تعریف آنها ارائه گردیده است طبقه بندی میشود که دو نوع درآمد تعریف شده است
- الف) درآمدهای عمومی: درآمدهای که مصرف آن محدودیت خاصی ندارد.
- ب) درآمدهای اختصاصی: درآمدهای که بر اساس مجوز قانونی برای تعیین مالی هزینه های خاص وصول میشود
- بر حسب نوع منابع: درآمدهای برحسب منابع تحصیل در آمد طبقه بندی و در بودجه کل کشور منظور میشود.
- برحسب دستگاههای دولتی وصول کننده: طبق قوانین و مقررات مالی در اکثر کشورها دستگاههای اجرایی تابع دولت مسولیت وصول درآمدهای عمومی و اختصاصی دولت را به عهده دارد.

طبقه بندی هزینه ها

هزینه های پیش بینی شده دستگاههای دولتی در بخش اعتبارات بودجه سالانه کل کشور منظور و به تصویب میرسد که به روش های زیر طبقه بندی میشود:

- طبقه بندی سازمانی
- طبقه بندی بر حسب حسابهای مستقل
- طبقه بندی بر حسب نوع هزینه
- طبقه بندی بر حسب ماهیت هزینه
- طبقه بندی بر حسب وظایف

حسابداری بودجه ای

به منظور رعایت اصل کنترل بودجه سیستم حسابداری دولت و واحدهای تابعه باید به نحوی طراحی گردند که امکان کنترل بودجه مصوب دولت و واحدهای تابعه را فراهم نماید.

نحوه ثبت حسابهای بودجه ای

برای ثبت حسابهای بودجه ای در ادارت دولتی احتیاج به سه حساب تحت عناوین درآمدهای پیش بینی شده - اعتبارات مصوب - و کسری و مازاد بودجه است .

➤ حساب درآمد پیش بینی شده : یک حساب کنترل دفتر کل میباشد همچنین یک حساب متقابل برای کنترل درآمدها به شمار میرود. که دارای ماهیت بدهکار است

درآمدهای پیش بینی شده XXX

XXX مازاد تخصیص نیافته

حساب اعتبارات مصوب: یک حساب بودجه ای متقابل
برای کنترل حساب هزینه می باشد که دارای ماهیت
بستانکار است.

➤ **مآزاد تخصیص نیافته XXX**

اعتبارات مصوب XXX

کسری و مازاد بودجه: در صورتی که میزان در آمد پیش بینی شده از اعتبارات مصوب بیشتر باشد مازاد مانده بستانکار خواهد داشت در صورتی که میزان در آمد پیش بینی شده از اعتبارات از اعتبارات منظور در بودجه کل کشور کمتر باشد مازاد مانده بدهکار خواهد داشت که کسری بودجه سال مالی محسوب می شود .

الف) در آمد پیش بینی شده XXX

اعتبارات مصوب XXX

مازاد تخصیص نیافته XXX

ب) در آمد پیش بینی شده XXX

مازاد تخصیص نیافته XXX

اعتبارات مصوب XXX

نحوه ثبت تغییرات بودجه

افزایش بودجه: در اصطلاح همان متمم بودجه است در مواردی پیش میاید که دولت به علت افزایش درآمدهای خود از مجلس تقاضای اعتبار اضافی برای انجام هزینه های مرتبط می نماید

درآمدهای پیش بینی شده **XXX**

اعتبارات مصوب **XXX**

اصلاح بودجه: در مواردی که بر اساس مجوز قانونی داخل طبقه بندی های بودجه تغییراتی داده می شود در جمع بودجه مصوب هیچ گونه تغییری به وجود نمی آید منحصراً حسابهای معین تغییر میکند

اعتباراب مصوب XXX
اعتبارات مصوب XXX

کاهش بودجه: در مواردی که مراجع قانونی میزان درآمدهای پیش بینی شده و اعتبارات مصوب دولت را کاهش دهند ثبت کاهش بوده زده می شود .

اعتبارات مصوب XXX
در آمد پیش بینی شده XXX

تخصیص اعتبار

اعتبارات مصوب هر دستگاه دولتی به تنهایی برای اشخاص حقیقی یا حقوقی ایجاد حق نمیکند استفاده از اعتبارات مصوب تابع قوانین و مقررات مالی و بودجه ای کشور می باشد. وسیله ای است که ضمن ایجاد هماهنگی لازم بین دریافتها و پرداختها به دولت اجازه میدهد که از روند اجرای پروژه ها -طراحها و برنامه ها آگاهی داشته باشد .

ثبت اعتبارات تخصیص یافته

دستگاه اجرایی مجاز است حداکثر تا سقف اعتبارات تخصیص یافته برای خرید کالا یا خدمات اقدام و از محل اعتبارات مذکور تامین اعتبار نماید برای ثبت این اعتبار در دفاتر حسابداری از دو حساب بودجه ای تحت عنوان جاری با دستگاه اجرایی و اعتبارات تخصیص یافته استفاده می شود .

➤ ثبت در هنگام ابلاغ اعتبار

جاری با دستگاه اجرایی (اعتبارات مصوب) XXX

XXX اعتبارات تخصیص یافته

➤ ثبت در هنگام تامین اعتبار و پرداخت وجه

درخواست وجه دستگاه اجرایی XXX

XXX اعتبارات پرداخت شده

بستن حسابهای بودجه ای

حسابهای بودجه ای مورد استفاده در حسابهای مستقل حسابهای موقت هستند در پایان سال مالی بسته میشوند.

کاهش بودجه: در مواردی که مراجع قانونی میزان درآمدهای پیش بینی شده و اعتبارات مصوب دولت را کاهش دهند ثبت کاهش بوده زده می شود .

اعتبارات مصوب XXX

در آمد پیش بینی شده XXX

الف) بستن حساب درآمد در آمد پیش بینی شده با حساب اعتبارات مصوب
مازاد و کسری

XXX

اعتبارات مصوب

XXX

مازاد بودجه

درآمد پیش بینی شده XXX

ب) بستن حساب جاری با دستگاه اجرایی و حساب اعتبارات تخصیص یافته

XXX

اعتبارات تخصیص یافته

XXX

جاری با دستگاه اجرایی

ج) بستن حساب درخواست وجه دستگاههای اجرایی و اعتبارات پرداخت شده

XXX

اعتبارات پرداخت شده

XXX

درخواست وجه دستگاههای اجرایی

حسابداری بودجه ای در دستگاههای دولتی

وزارتخانه ها و موسسات تابعه دولت نمی تواند درآمدهای وصولی خود را به مصرف برساند لذا و جوه مربوط به درآمدهای وصولی را به حساب خزانه داری واریز مینماید و برای پرداخت هزینه های خود از خزانه کل درخواست وجه می نماید. خزانه از محل اعتبارات مصوب تخصیص یافته وجه لازم را در اختیار دستگاهها قرار میدهد. در تمامی حسابهای بودجه ای در دستگاههای دولتی رابطه زیر برقرار است .

حساب بودجه = اعتبارات مصوب

الف) ثبت تامین بودجه در سازمان های دولتی :

حساب بودجه XXX
اعتبارات مصوب XXX

ب) ثبت تخصیص اعتبار در سازمان های دولتی :
هر مقدار که از اعتبارات مصوب در دوره های معینی از سال به دستگاه دولتی تخصیص داده میشود ثبت زیر اعمال میگردد.

جاری با خزانه XXX
اعتبارات تخصیص یافته XXX
منابع مالی قابل دریافت XXX
اعتبارات تعهد نشده XXX

ج) درخواست وجه: بعد از ابلاغ تخصیص اعتبار می توان از خزانه تقاضای وجه نمود برای انجام این کار ذیحساب دستگاه دولتی در خواست وجه لازم عهده خزانه صادر میکند که وجه لازم از محل اعتبارات تخصیص یافته در اختیار دستگاه دولتی قرار میگیرد و ثبت زیر در دفاتر ثبت میشود.

درخواست وجه XXX

منابع مالی قابل دریافت XXX

د) حسابداری تامین اعتبار و ایجاد تعهد: تامین اعتبار یعنی این که قسمتی از اعتبار تخصیص یافته را برای خرج معینی اختصاص داد و هنگامی که برای تامین اعتبار خرید کالا و یا خدمات و جهی پرداخت میشود از یک حساب بودجه ای تحت عنوان اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی استفاده میشود.

اعتبارات تعهد نشده XXX

اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی XXX

تکمیل چرخه حسابداری بودجه ای

از وجوهی که بابت خرید کالا یا خدمات در یک سازمان دولتی تامین اعتبار شده در صورتی که در پایان دوره مانده ای وجود داشته باشد مبنی بر عدم خرید خدمات مورد نظر یا کاهش قیمت آن کالاها ثبت ذیل در دفاتر اعمال میشود

انداخته اعتبار تعهدات احتمالی XXX

اعتبارات تعهد نشده XXX

در مواردی که برای خرید کالا و خدمات که قبلاً تامین اعتبار شده مجبور به پرداخت وجوهی به عنوان پیش پرداخت یا علی الحساب باشیم ثبت ذیل در دفاتر اعمال میشود

انداخته اعتبار تعهدات احتمال XXX

انداخته اعتبار پرداخت غیر قطعی XXX

زمانی که کالا یا خدماتی که قبلاً برای آنها تامین اعتبار و درخواست وجه شده تحویل و یا انجام میگردد اعتبار آن مصرف شده تلقی میشود و باید از حساب انداخته خارج شود در این صورت ثبت ذیل انجام میشود

حساب انداخته تعهدات احتمالی XXX

اعتبارات مصرف شده XXX

بستن و انتقال و افتتاح حسابهای بودجه ای

در پایان هر سال مالی حسابهای بودجه ای نیز مانند حسابهای مالی بر حسب مورد بسته و یابه سال بعد انتقال میابد مانده اعتبارات مصرف نشده و اندوخته به سال بعد انتقال پیدا میکند کلیه حسابهای بودجه ای در ایران حسابهای موقت میباشد. مانده پیش پرداختها و علی الحسابها در پایان سال به سال بعد انتقال میابد مانده حسابهای اعتبار پرداختهای غیر قطعی و مانده حساب درخواست وجه در پایان سال مالی به حسابهای سنواتی منتقل میشود.

بستن حساب اعتبارات مصوب:

اعتبارات مصوب XXX

حساب بودجه XXX

بستن حساب اعتبارات تخصیص یافته:

اعتبارات تخصیص یافته XXX

جاری با خزانه XXX

بستن حساب اعتبارات مصرف شده :

اعتبارات مصرف شده XXX

درخواست وجه XXX

بستن حساب اعتبارات مصرف نشده

اعتبارات تعهد نشده XXX

اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی XXX

درخواست وجه XXX

منابع مالی قابل دریافت XXX

ثبت بستن حساب اندوخته پرداختهای غیر قطعی

اندوخته اعتبار پرداختهای غیر قطعی XXX

XXX اندوخته اعتبار پرداختهای غیر قطعی سنواتی

ثبت بستن درخواست وجه

درخواست وجه سنواتی XXX

XXX درخواست وجه

ثبت بستن حسابهای سنواتی

XXX اندوخته اعتبار پرداختهای غیر قطعی سنواتی

XXXX درخواست وجه سنواتی

ساختار کدگذاری حسابهای بودجه ای

کد گذاری حسابهای بودجه ای دولت و دستگاههای اجرایی متناسب با تقاضای مدیران اجرایی واحدها و استفاده محدود یا وسیع مدیران از اطلاعات بودجه ای در برنامه ریزی و نظارت و کنترل متفاوت خواهد بود این ساختار تحت تاثیر نیازهای اطلاعاتی و قانونی و مدیریت های اجرایی در دولت و واحدهای تابع است که به شرح ذیل میباشد.

- حساب مستقل
- حساب کل
- حساب معین
- حساب های تفصیلی

گزارشهای بودجه ای

هدف سیستم کنترل بودجه تهیه اطلاعات قابل فهم مرتبط به هنگام و دقیق برای کلیه سطوح مدیریت میباشد نتایج حاصل از سیستم کنترل بودجه به دست مدیران سطوح مختلف سازمان میرسد که در تصمیم گیری های حوزه مسولیت خود معیار های صحیح تری داشته باشد.

فصل چهارم

عملیات حسابداری خزانه داری کل

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 روزنامہ 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 یاقسمتی 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 بایستی 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 :

صورت حسابی 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
۴۰۰.۰۰۰		افزایش (کاهش) خالص
۴۰۰.۰۰۰		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 **

با آرزوی موفقیت رستمی