

فصل اول) خصوصیات سازمان های دولتی

حسابداری سیستمی است که طی روش های منحصر به فرد که تجزیه و تحلیل می گردد و کلیه اطلاعات مالی که ناشی از رویدادهای مالی می باشد که از لحاظ اثر آن روی معادله حسابداری گذاشته باشد.

تعریف حسابداری دولتی:

حسابداری دولتی نظامی است که اطلاعات مالی موجود به فعالیت های مالی سازمان های دولتی را جمع آوری نموده و در غالب صورت های مالی مربوط گزارش می نماید تا بتواند دو هدف زیر را پوشش دهد:

الف: کمک به تصمیم گیری صحیح مدیران

ب: کنترل بودجه

انواع فعالیت های دولت

فعالیت های دولت به دو دسته ذیل تقسیم می گردد:

۱- فعالیت های انتفاعی

۲- فعالیت های غیرانتفاعی

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

فعالیت های غیر انتفاعی: فعالیت هایی هستند که هدف صرفاً ارائه خدمت بوده و در جهت اهداف وظایف اصلی هر سازمان دولتی که عمده خدمات آنها آموزش، بهداشت، امنیت و اقتصاد می باشد.

انواع سازمان های دولتی:

۱- وزارتخانه ۲- مؤسسات دولتی ۳- شرکت های دولتی ۴- نهادهای عمومی غیردولتی

وزارتخانه: موسسه ای است که به موجب قانون تأسیس می شود و دارای هدف مشخص زیر نظر وزیر اداره می شود. هر سازمانی که وزیر عهده دار آن باشد را وزارتخانه می گویند که دارای فعالیت غیرانتفاعی می باشد.

مؤسسات دولتی: سازمانی است که به موجب قانون و برای انجام فعالیت مشخص و زیر نظر یکی از قوای سه گانه اداره شده و دارای فعالیت غیرانتفاعی می باشد.

شرکت های دولتی: به شرکت هایی اطلاق می گردد که بیش از ۵۰٪ سرمایه آنها متعلق به دولت باشد. مانند شرکت نفت، شرکت آب و برق و سازمان حسابرسی. فعالیت شرکت های دولتی دقیقاً همانند شرکت های خصوصی است ولی حتی نوع حسابداری آنها نیز بازرگانی می باشد و نوع فعالیت آنها انتفاعی است. مثال)

قوه مقننه ← دیوان محاسبات

قوه قضاییه ← سازمان بازرسی

نهادهای عمومی غیر دولتی نهادهایی هستند که به موجب مجوز قانونی و برای مدتی معین با توجه به احساس نیاز تأسیس و بعد از انجام فعالیت مربوط منحل می‌گردد و بودجه خود را حسب نیاز از دولت و قسمتی از آن را از سازمان‌های بین‌المللی دریافت می‌نماید. مانند: هلال احمر، شهرداری‌ها، بنیاد شهید

حسابداری دولتی به جزء شرکت‌های دولتی در سایر سازمان‌ها کاربرد دارد.

تفاوت حساب‌ها و صورت‌های مالی سازمان‌های دولتی با مؤسسات بازرگانی :

نظر به این که هدف اصلی از تأسیس مؤسسات بازرگانی تحصیل سود بوده و صورت‌های مالی آن‌ها باید میزان سود و زیان را نشان دهد ولی سازمان‌های دولتی دارای هدف ارائه خدمت بوده و چون سود معیار اصلی دولت نمی‌باشد بنابراین دارای صورت‌های مالی متفاوتی به شکل زیر خواهد بود:

۱- صورت حساب درآمدها و هزینه‌ها و تغییرات در مازاد برای هر یک از حساب‌های مستقل بجای صورت سود و زیان

۲- تهیه ترازنامه که شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها، اندوخته‌ها و مازاد انباشته بجای ترازنامه شرکت‌های بازرگانی

۳- تهیه صورت درآمدها و هزینه‌های واقعی با درآمدها و هزینه‌های پیش‌بینی شده به جهت مقایسه آن‌ها.

تفاوت‌های سازمان دولتی و بازرگانی :

تفاوت‌های سازمان دولتی و بازرگانی: ۱. انگیزه و هدف ۲. مالکیت ۳. منابع مالی ۴. هزینه‌ها ۵. درآمدها

انگیزه سازمان بازرگانی: کسب سود اما انگیزه دولت کسب سود نیست. انگیزه سازمان دولتی: الزامات قانونی، رفع مشکلات اجتماعی است.

مالکیت سازمان دولتی: عمومی، عموم مردم اما مالکیت سازمان بازرگانی: خصوصی

منابع مالی سازمان دولتی: وصول مالیات، درآمدها، فروش منابع زیرزمینی اما منابع مالی سازمان بازرگانی: به تناسب سرمایه آورده منابع مالی دارد.

هزینه‌های سازمان دولتی: هزینه‌های سازمان دولتی با درآمدها ارتباط ندارند. هزینه‌های سازمان بازرگانی: مربوط بودن میزان هزینه به بازدهی سود و درآمد.

درآمد سازمان دولتی: الزامات قانونی، توانایی لازم برای وصول درآمد به صورت اجباری

درآمد سازمان‌های بازرگانی: نداشتن قدرت لازم قانونی برای وصول درآمد

تشابه سازمان دولتی و بازرگانی: ۱. نوع کالا و خدمات ۲. تعامل و همکاری و مکمل بودن دو سازمان در کشور

تفاوت‌های حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی:

تفاوت‌های حسابداری دولتی و بازرگانی: ۱. صورت‌های مالی ۲. لزوم کنترل بودجه ای ۳. نگهداری حساب مستقل ۴. تفاوت در نحوه ثبت دارایی ثابت ۵. تفاوت در مبنای حسابداری

۱. صورت‌های مالی: صورت‌های مالی اساسی حسابداری بازرگانی: صورت سود و زیان، ترازنامه

صورت‌های مالی اساسی حسابداری دولتی: صورت دریافت و پرداخت، ترازنامه

تفاوت ترازنامه حسابداری دولتی و بازرگانی: ثبت نشدن دارایی ثابت در ترازنامه حسابداری دولتی

۲. لزوم رعایت کنترل بودجه ای:

در حسابداری دولتی نگهداری حساب درآمد و هزینه به منظور کنترل بودجه و پاسخگویی در مورد اهداف مصوب صورت میگیرد بنابراین رعایت و کنترل بودجه در بخش دولتی اهمیت زیادی دارد در صورتی که در حسابداری بازرگانی تهیه و رعایت بودجه ضروری نیست.

۳. لزوم نگهداری حساب مستقل : هر منبع مالی یک شخصیت حسابداری مستقل در حسابداری دولتی

موسسه دولتی یک شخصیت مستقل محسوب نمی شود.

۴. نحوه ثبت دارای ثابت در دولتی: دارایی هنگام خرید به عنوان هزینه جاری ثبت می شود.

هزینه سال جاری ***

بانک ***

برای هزینه استهلاک دارایی ثابت در حسابداری دولتی ثبتی نداریم.

۵. مبنای حسابداری:

مبنای حسابداری بازرگانی: تعهدی

مبنای حسابداری دولتی: تعهدی، نقدی، نیمه تعهدی، نقدی تعدیل شده، تعهدی تعدیل شده

استفاده کنندگان حسابداری دولتی

استفاده کنندگان حسابداری دولتی: ۱. داخلی ۲. خارجی

استفاده کنندگان داخلی حسابداری دولتی: ۱. مسئولین برنامه ریز ۲. مدیران موسسه ۳. مدیران سطوح میانی ۴. بازرسان و حسابرسان داخلی

استفاده کنندگان خارجی حسابداری دولتی: ۱. هیات دولت ۲. مجلس شورای اسلامی ۳. حسابرسان مستقل ۴. مردم

فصل ۲) مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی

اصول بنیادین حسابداری دولتی شامل موارد زیر است:

۱ - اصل قابلیت های حسابداری و گزارشگری مالی : سیستم حسابداری دولتی هم قوانین و مقررات را رعایت می کند و هم اصول پذیرفته

شده حسابداری را مورد توجه قرار می دهد.

۲ - اصل حساب مستقل : هر حساب مستقل دارای دو مشخصه زیر می باشد:

الف: دارای منبع و مصرف مشخصی باشد.(منبع مالی)

ب: یک سیستم حسابداری برقرار باشد.(واحد حسابداری)

انواع حساب مستقل :

۱- حساب مستقل وجوه جاری (دولتی) ۲- حساب مستقل وجوه عمرانی ۳- حساب مستقل وجوه اختصاصی ۴- حساب مستقل وجوه

امانی

حساب مستقل وجوه جاری: حسابی است که کلیه هزینه های جاری مربوط به سازمان های دولتی طی یک سال مالی از محل اعتبارات عمومی پرداخت می شود. مانند حقوق و مزایای کارکنان و خرید کالا خدمات

حساب مستقل وجوه عمرانی: حسابی است که دستگاه برای انجام هزینه های مربوط به طرح های عمرانی، خرید میز و صندلی، اثاثه اداری و غیره از

محل درآمد عمومی انجام می دهد.

حساب مستقل وجوه اختصاصی: حسابی است که دریافت و مصرف درآمدهایی که به موجب قانون برای مصارف خاص پیش‌بینی و اجرا می‌گردد.

حساب مستقل وجوه امانی: حسابی است که تحت تملک دولت نبوده و صرفاً به جهت جلوگیری تضییع حقوق دولت به طور موقت نزد دولت نگهداری و در موعد مقرر عودت داده می‌شود. که شامل:

الف - ۱ - سپرده شرکت در مناقصه

الف : حساب مستقل سپرده الف - ۲ - سپرده پیش پرداخت

الف - ۳ - سپرده حسن انجام کار

الف - ۴ - سپرده حسن انجام تعهدات

۳ - اصل تعداد حساب مستقل: واحدهای دولتی تعداد حساب های مستقل که بر طبق مقررات و شرایط عملیات ضروری است را ایجاد می نمایند. نگهداری حساب های مستقل غیر ضروری موجب انعطاف ناپذیری و پیچیدگی سیستم حسابداری می شود.

انواع حساب های مستقل موجود در ایران:

۱-حساب مستقل وجوه عمومی (اعتبارات هزینه ای)

۲-حساب مستقل وجوه تملک دارایی های سرمایه ای (پروژه سرمایه ای)

۳-حساب مستقل وجوه درآمد اختصاصی

۴-حساب مستقل وجوه سپرده

۵-حساب مستقل وجوه انتفاعی (شرکتهای دولتی)

۶-حساب مستقل بازنشستگی

۴ - اصل بودجه بندی و کنترل بودجه ای : بر اساس این اصل هر سازمان باید دارای بودجه مصوب باشد و سیستم حسابداری امکان مقایسه بودجه با عملکرد را فراهم آورد. مبنای قاقنونی اصل لزوم کنترل بودجه ای در ایران اصل ۵۳ و اصل ۵۵ قانون اساسی است.
اصل ۵۳: کلیه دریافت های دولت در حسابهای خزانه داری کل متمرکز می شود و همه پرداخت ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می شود.

اصل ۵۵ : دیوان محاسبات به کلیه حساب های وزارتخانه ها و موسسات دولتی بر طبق قانون رسیدگی می کند که هیچ هزینه ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده باشد و هر وجهی در محل خودش به مصرف رسیده باشد.

۵ - اصل معیار اندازه گیری و مبنای حسابداری: بنابر توصیه کمیته تدوین استاندارد های حسابداری دولتی برای هریک از حسابهای مستقل باید مبنای حسابداری مناسبی مورد استفاده قرار گیرد.

مبناهای حسابداری دولتی شامل: نقدی ، تعهدی ، نیمه تعهدی ، تعهدی تعدیل شده ، نقدی تعدیل شده می باشد.

۱ - **مبنای نقدی:** در مبنای نقدی درآمدها در زمان دریافت وجه نقد و هزینه ها در زمان پرداخت وجه نقد ثبت می شود.

۲ - **مبنای تعهدی:** در روش تعهدی درآمدها در زمان تحقق و هزینه ها در زمان تحمل و بدون در نظر گرفتن اینکه دریافت یا پرداخت انجام شده یا نه ثبت می گردد.

مثال - فرض کنید شرکتی در سال ۹۳ مبلغ ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال فروش و ۷۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال هزینه داشته است که مبلغ هزینه در سال ۱۳۹۳ پرداخت شده ولی وجه حاصل از فروش در سال ۱۳۹۴ دریافت شده است . روش ثبت با توجه به هریک از میناهای فوق به صورت زیر می باشد:

الف - ثبت های حسابداری نقدی:

به دلیل عدم دریافت وجه حاصل از فروش در سال ۹۳ ثبتی از این بابت انجام نمی شود و فقط هزینه به دلیل پرداخت وجه آن ثبت می گردد:

هزینه	۷۰/۰۰۰/۰۰۰
موجودی نقد و بانک	۷۰/۰۰۰/۰۰۰

در سال ۱۳۹۴ به دلیل دریافت وجه مربوط به فروش انجام شده در سال ۹۳ فروش شناسایی و به شکل زیر ثبت می شود:

موجودی نقد و بانک	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰
فروش	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰

ب - ثبت های حسابداری تعهدی:

با توجه به اینکه در مبنای تعهدی درآمدها به محض تحقق و هزینه ها به محض تحمل ثبت می گردد ثبت فروش و هزینه در سال ۹۳ انجام می شود و در سال ۹۴ فقط ثبت دریافت وجه حاصل از فروش سال ۹۳ انجام می شود:

ثبت های سال ۹۳:

حساب ها و اسناد دریافتنی تجاری	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰
فروش	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰
هزینه	۷۰/۰۰۰/۰۰۰

موجودی نقد و بانک	۷۰/۰۰۰/۰۰۰
ثبت های سال ۹۴ :	

موجودی نقد و بانک	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰
حساب ها و اسناد دریافتنی تجاری	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰

۳ - **مبنای نیمه تعهدی:** مبنای نیمه تعهدی به سیستم حسابداری می گویند که در آن کلیه ی هزینه ها بر مبنای تعهدی و کلیه ی درآمدها با مبنای نقدی شناسایی و ثبت می شوند.

بنابراین مبنای نیمه تعهدی، ترکیبی از مبنای نقدی و مبنای تعهدی کامل می باشد.

درآمد ها = مبنای نقدی

هزینه ها = مبنای تعهدی کامل

مثال از شناسایی و ثبت درآمد ها و هزینه ها در مبنای نیمه تعهدی

فعالیت های مالی دانشگاه آزاد قم در طی سال مالی ۹۰ به شرح زیر می باشد:

الف: درآمد مربوط به شهریه ی دانشجویان جمعا ۹۵۰۰۰۰۰۰۰ ریال بوده است که از این مبلغ، ۸۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال نقدی دریافت شده است و برای مابقی آن به دانشجویان فرصت داده شده است که حداکثر تا پایان اردیبهشت ۹۱ به حساب دانشگاه واریز نمایند.

ب: هزینه های ایجاد شده در دانشگاه در سال مالی ۹۰ جمعا به مبلغ ۷۵۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال بوده که از این مبلغ ۷۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال به صورت نقد پرداخت شده و مقرر شده است مابقی آن حداکثر تا پایان فروردین ۹۱ پرداخت گردد.

حل:

همان طور که گفته بودیم در مبنای نقدی، درآمد ها در هنگام دریافت وجه آن ها در دفاتر حسابداری ثبت می شوند، بنابراین چون در سال ۹۰ از مبلغ ۹۵۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال درآمد تحقق یافته ۸۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال دریافت گردیده، بنابراین ثبت زیر در دفاتر حسابداری صورت می گیرد:

الف: «درآمدها بر اساس مبنای نقدی»

بانک ۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰

درآمد ۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰

« ثبت بابت دریافت شهریه دانشجویان در سال ۹۰ »

ب: « هزینه ها بر اساس مبنای تعهدی کامل »

هزینه ۷۰۰,۰۰۰,۰۰۰

بانک ۷۰۰,۰۰۰,۰۰۰

هزینه ۵۰,۰۰۰,۰۰۰

حساب های پرداختنی ۵۰,۰۰۰,۰۰۰

۴ - مبنای تعهدی تعدیل شده : درآمد ها در مبنای تعهدی تعدیل شده به دو دسته تقسیم می شوند:

دسته ی اول:

دسته اول درآمد هایی هستند که قابل اندازه گیری بوده و هم چنین در دسترس می باشند، بنابراین در زمان کوتاهی بعد از تشخیص قابل دریافت خواهند بود. این دسته از درآمد ها با استفاده از حسابداری تعهدی کامل شناسایی و در دفاتر حسابداری ثبت می گردند.

دسته ی دوم:

دسته ی دوم درآمد هایی هستند که قابل اندازه گیری نبوده و در دسترس هم نیستند، بنابراین اندازه گیری و تشخیص آن ها دشوار و عملا غیر ممکن می باشد. هم چنین وصول آن ها بعد از تشخیص، در کوتاه مدت امکان پذیر نمی باشد. این دسته از درآمد ها با استفاده از حسابداری نقدی، شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند.

بنابراین در حسابداری تعهدی تعدیل شده:

هزینه ها = در زمان تشخیص یا تحمل (مانند مبنای تعهدی کامل و نیمه تعهدی)

درآمد ها = الف: هنگام تحصیل یا تحقق (مبنای تعهدی)

ب: هنگام دریافت وجه نقد (مبنای نقدی)

۵ - مبنای نقدی تعدیل شده : مبنای نقدی تعدیل شده، روش حسابداری است که به روش حسابداری نقدی کامل شباهت زیادی دارد. تفاوت مبنای نقدی کامل با مبنای نقدی تعدیل شده در نحوه شناسایی و ثبت هزینه هاست. درآمدها هم در مبنای نقدی کامل و هم در مبنای نقدی تعدیل شده فقط در زمان وصول وجه (یعنی مبنای نقدی) شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند، لذا این دو مبنا در مورد درآمدها مشابه هم عمل می-کنند و تفاوتی با هم ندارند. اما همان طور که گفته شد چگونگی ثبت هزینه ها در مبنای نقدی تعدیل شده و مبنای نقدی متفاوت است، به عبارت دیگر شناسایی و ثبت هزینه ها در مبنای نقدی تعدیل شده، مستلزم تحقق دو شرط لازم و کافی به شرح زیر می باشد:

۱. الف: تحویل کالا یا انجام خدمات و یا اجرای قرار داد.

۲. ب: پرداخت وجه به صورت قطعی.

لازم به توضیح است اگر یکی یا هر دو شرط مزبور تحقق پیدا ننماید از سرفصل‌های دیگری به جای هزینه که عبارتند از **پیش‌پرداخت**، **علی‌الحساب و تنخواه‌گردان پرداخت** استفاده می‌شود

مثال ۱) وضعیت مالی شهرداری اراک در سال ۷۸ به شرح زیر می باشد:

الف: درآمد های تشخیص داده شده و قابل وصول دریافت نشده ۳۵۰,۰۰۰ ریال.

ب: درآمد ها و عوارض دریافت شده ۲۹,۶۵۰,۰۰۰ ریال.

ج: هزینه های ایجاد شده و پرداخت شده ۱۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال.

د: هزینه های ایجاد شده و پرداخت نشده ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال.

مطلوب است: تعیین میزان درآمد ها و هزینه های سال ۷۸ با مبنای تعهدی تعدیل شده و نقدی تعدیل شده.

حل:

(بر اساس مبنای تعهدی تعدیل شده):

در مبنای تعهدی تعدیل شده هزینه ها در زمان ایجاد شناسایی و ثبت می شوند بنابراین مقدار هزینه های واقعی سال ۷۸ برابر است با:

$$۲۰۰۰۰۰۰ = ۲۵۰۰۰۰۰ + ۱۷۵۰۰۰۰۰$$

همان طور که گفتیم در مبنای تعهدی تعدیل شده درآمد هایی که قابلیت اندازه گیری داشته باشند و هم چنین در دسترس باشند با مبنای تعهدی و درآمد هایی که قابلیت اندازه گیری نداشته و به زودی قابل دریافت نمی باشند بر مبنای نقدی شناسایی می شوند. به این ترتیب درآمد های سال ۷۸ برابر است با:

$$۳۰۰۰۰۰۰ = ۳۵۰,۰۰۰ + ۲۹,۶۵۰,۰۰۰$$

(بر اساس مبنای نقدی تعدیل شده):

چون در مبنای نقدی تعدیل شده درآمد ها در زمان دریافت وجه نقد (مبنای نقدی کامل) و هزینه ها در زمان تحویل کالا یا انجام خدمات و پرداخت وجه نقد آن ها قابل شناسایی و ثبت در دفاتر حسابداری است، بنابراین میزان درآمد و هزینه برابر است با:

درآمد: ۲۹,۶۵۰,۰۰۰ ریال که وجه آن دریافت گردیده است.

هزینه ها: ۱۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال

بدیهی است که مبلغ ۲۵۰۰۰۰۰ ریال هزینه ایجاد شده به دلیل عدم پرداخت وجه آن در محاسبه هزینه منظور نمی شود.

مثال جامع:

فعالیت های مالی مربوط به دریافت ها و پرداخت های دولت در سال مالی ۱۳۷۸ به شرح زیر می باشد:

۱. کالاهای تحویل داده شده و خدمات انجام شده در سال ۷۸ که وجه آن نیز پرداخت شده است، ۷۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد.

۲. کالاهای تحویل داده شده و خدمات انجام شده در سال ۷۸ که مبلغ آن ها تا پایان سال مالی پرداخت نشده است، ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد.

۳. درآمدهایی که در سال ۷۸ ارزیابی و تشخیص داده شده و در همان سال هم مبلغ آن ها دریافت شده است، ۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد.

۴. مالیات هایی که در اسفند ماه ارزیابی و تشخیص داده شده و قرار است حداکثر در مدت دو ماه از تاریخ تشخیص وصول شوند، ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد.

۵. مبلغ ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت مالیات های سال ۷۹ پیش دریافت شده است.

۶. مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال جهت خرید کالا پیش پرداخت شده است که زمان تحویل آن مرداد ماه سال ۷۹ می باشد.

۷. مبلغ ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال مالیات تشخیص گردیده اما وصول آن ها در طول ۷۸ و حتی در دوره مالی بعد نیز مورد تردید است

۸. مبلغ ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت مالیات هایی که در سال ۷۷ ارزیابی و تشخیص داده شده بود دریافت گردید.

۹. مبلغ ۷۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه کالا و خدماتی که در سال ۷۷ تحویل و یا انجام شده بود پرداخت شد.

مطلوب است:

تعیین میزان درآمد ها و هزینه ها یا دریافت ها و پرداخت های سال مالی ۷۸ با استفاده از مبنای:

الف: نقدی ب: تعهدی ج: نیمه تعهدی د: تعهدی تعدیل شده. ه: نقدی تعدیل شده

شرح(درآمدها)	نقدی	تعهدی	نیمه تعهدی	تعهدی تعدیل شده	نقدی تعدیل شده
درآمد سال ۷۸ (سالیاری) که مبلغ آن نیز وصول شده	۸۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۸۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۸۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۸۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۸۰۰/۰۰۰/۰۰۰
درآمدهای تشخیصی شده اما وصول نشده سال جاری (۷۸)	_____	۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰	_____	_____	_____
مالیات هایی که تشخیص گردیده اما وصول آنها مورد تردید است.	_____	۳۰/۰۰۰/۰۰۰	_____	_____	_____
پیش دریافت درآمد (سال بعد)	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰	_____	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰	_____	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰
وجوه دریافتی مربوط به سال قبل (۷۷)	۶۰/۰۰۰/۰۰۰	_____	۶۰/۰۰۰/۰۰۰	_____	۶۰/۰۰۰/۰۰۰
جمع	۹۶۰/۰۰۰	۱/۰۳۰/۰۰۰	۹۶۰/۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰	۹۶۰/۰۰۰
شرح (هزینه ها)	نقدی	تعهدی	نیمه تعهدی	تعهدی تعدیل شده	نقدی تعدیل شده
وجوه پرداخت شده بابت تحویل کالا سال ۷۸ (سال جاری)	۷۵۰/۰۰۰	۷۵۰/۰۰۰	۷۵۰/۰۰۰	۷۵۰/۰۰۰	۷۵۰/۰۰۰
کالا و خدماتی که سال ۷۸ تحویل شده اما وجه آن پرداخت نشده	_____	۴۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰	_____	_____
پیش پرداخت خرید کالا (وجه پرداخت شده اما کالا تحویل نگرفتیم)	۵۰/۰۰۰	_____	_____	_____	_____
پرداخت وجه بابت کالای خریداری شده در سال قبل	۷۰/۰۰۰	_____	_____	_____	۷۰/۰۰۰
جمع	۸۷۰/۰۰۰	۷۹۰/۰۰۰	۷۹۰/۰۰۰	۷۹۰/۰۰۰	۸۲۰/۰۰۰

نکات مربوط به مبانی حسابداری دولتی:

۱ - در مبنای نقدی: درآمدها = کلیه دریافتها و هزینه ها = کلیه پرداخت ها

۲ - در مبنای تعهدی هزینه های واقع شده سال قبل که وجه آن در سال جاری پرداخت می شود، هزینه سال جاری نیست و همچنین درآمدهای تحقق یافته سال قبل که در سال جاری دریافت شده، درآمد سال جاری نیست. به عبارتی پیش پرداخت هزینه و پیش دریافت درآمد در مبنای تعهدی هزینه و درآمد نیستند. (یعنی در مبنای تعهدی پیش دریافت و پیش پرداخت را حساب نمی کنیم)

۳ - در مبنای نیمه تعهدی: پیش دریافت درآمد محسوب میشو و علت این است که در مبنای نیمه تعهدی درآمدها به محض دریافت وجه نقد شناسایی می شوند.

۴ - در مبنای تعهدی تعدیل شده: وصول درآمد لاوصول جز درآمد سال جاری است.

۵ - در مبنای تعهدی تعدیل شده: پیش دریافت و پیش پرداخت؛ درآمد یا هزینه نیستند.

۶ - مبنای تعهدی تعدیل شده: مناسب ترین روش برای حسابداری دولتی

۷ - در مبنای تعهدی تعدیل شده: درآمد تشخیصی سال قبل که وصول آن در سال جاری باشد جز درآمد سال جاری است.

۸ - در مبنای تعهدی تعدیل شده: درآمد که در سال گذشته تشخیص نشده، یا لاوصول تشخیص شده در سال جاری دریافت شود؛ درآمد است

۹ - در مبنای نقدی تعدیل شده: علی الحساب، پیش پرداخت، تنخواه گردان هزینه نیست. اما پیش پرداخت درآمد است. (این مبنا در ایران استفاده می شود)

۱۰ - در روش نقدی، نقدی تعدیل شده و نیمه تعهدی درآمدها با هم برابر است.

۱۱ - در روش تعهدی، تعهدی تعدیل شده و نیمه تعهدی هزینه ها با هم برابر است.

۶ - اصل تأمین اعتبار و ایجاد تعهد: طبق این اصل هزینه دستگاه دولتی پس از طی مراحل مختلف مشخص پرداخت میشود. **تأمین اعتبار:** یعنی اختصاص دادن قسمتی از اعتبارات تخصیص یافته به هزینه معین. قبل از هر پرداختی باید از وجود اعتبار تخصیص یافته اطمینان حاصل کرد. اعتبار مصوب: یک اجازه کلی قانونی، از طرف قوه مقننه به قوه مجریه.

فصل ۳) حسابداری بودجه ای و حسابداری خزانه داری

تعریف بودجه:

بودجه کل کشور برنامه مالی است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل به سیاست ها و هدف های قانونی می شود. و از سه قسمت تشکیل می شود:

- بودجه عمومی دولت
- بودجه شرکت های دولتی و بانک ها شامل پیش بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار.
- بودجه موسساتی که تحت عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه کل کشور منظور می شود.

از تجزیه و تحلیل تعریف بودجه نکات مهم زیر قابل استخراج است:

- ۱- بودجه برنامه مالی دولت است.
- ۲- برای یک سال مالی تهیه می شود.
- ۳- حاوی پیش بینی درآمدهای عمومی و اختصاصی و سایر منابع تأمین اعتبار (وام و وجوه حاصل از فروش اوراق قرضه دولتی) برای تأمین مالی هزینه های انجام برنامه می باشد.
- ۴- حاوی پیش بینی هزینه های برنامه های دولت است.
- ۵- حاوی عملیاتی است که برای رسیدن به اهداف قانونی بایستی انجام شود.
- ۶- حاوی هدف ها و سیاست های دولت است که از طریق بودجه بایستی تحقق یابد.
- حسابداری دولتی سیستمی که ارتباط دولت ها را در مورد اجرای برنامه ها و تحقق هدف ها و سیاست های پیش بینی شده آن ها، از طریق تأمین اطلاعات واقعی برقرار می نماید.
- در این فصل به بررسی ارتباط حسابداری دولتی و بودجه عمومی دولت می پردازیم.
- منظور از **بودجه عمومی دولت** بودجه ای است که در آن برای اجرای برنامه سالانه منابع مالی لازم پیش بینی و اعتبارات جاری و عمرانی دستگاه های اجرایی تعیین می شود.

پس در بودجه عمومی دولت از یک طرف منابع مالی شامل درآمدهای عمومی نظیر درآمدهای مالیاتی و وجوه حاصل از فروش نفت و گاز و غیره و همچنین درآمدهای اختصاصی پیش بینی می شود و از سوی دیگر اعتبارات هزینه ای و تملک دارائی های سرمایه ای لازم برای اجرای فعالیت های جاری و طرح ها و پروژه های عمرانی و سرمایه ای دستگاه های دولتی معین می شود.

نظام حسابداری دولتی و نظام بودجه بندی هر کشوری لازم و ملزوم یکدیگر بوده و بر همدیگر تأثیر می گذارند.

مراحل بودجه:

۱- تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه

۲- تصویب بودجه

۳- اجرای بودجه

۴- نظارت بر اجرای بودجه

تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه: طبق اصل ۵۲ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، بودجه سالانه کل کشور از طرف دولت تهیه و برای رسیدگی و تصویب به مجلس شورای اسلامی تسلیم می گردد .

تصویب بودجه: در این مرحله لایحه پیشنهادی بودجه سالانه کل کشور مورد رسیدگی قوه مقننه قرار می گیرد.

اجرای بودجه: در این مرحله که دولت و واحدهای تابعه مسئول اجرای آن می باشند، درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار پیش بینی شده در بودجه توسط دولت و دستگاه های دولتی تحصیل و در اجرای اصل ۵۳ قانون اساسی به حساب های خزانه داری کل واریز می گردد. اعتبارات هر یک از سازمان های دولتی از طریق سازمان مدیریت و برنامه ریزی به آن ها ابلاغ می گردد .

نظارت بر اجرای بودجه: نظارت از نظر زمان انجام به دو مرحله به شرح زیر تقسیم می شود.

الف) نظارت قبل از خرج (حسابرسی قبلی)

ب) نظارت بعد از خرج

نظارت قبل از خرج (حسابرسی قبلی): بر طبق اصل ۵۳ قانون اساسی کلیه مخارج دستگاه های دولتی بایستی در حدود اعتبارات مصوب و به موجب قانون پرداخت گردد .

نظارت بعد از خرج: اصولاً پس از انجام خرج و به منظور حصول اطمینان از اعمال کنترل های لازم در مورد هزینه ها و سایر پرداخت ها صورت می گیرد. این نوع نظارت از وظایف اصلی **دیوان محاسبات** کشور به عنوان حسابرس مستقل است.

طبقه بندی بودجه ای هزینه ها و درآمد ها :

طبقه بندی هزینه ها در بودجه بر اساس:

طبقه بندی سازمانی

طبقه بندی بر حسب حساب های مستقل

طبقه بندی بر حسب نوع هزینه

طبقه بندی بر حسب ماهیت هزینه ها

طبقه بندی بر حسب وظایف

طبقه بندی درآمدها در بودجه بر اساس : ۱. نوع درآمد، ۲. منابع کسب درآمد، ۳. دستگاه دولتی وصول کننده درآمد

برای شروع ثبت های حسابداری در دستگاه های دولتی دو نوع ثبت حسابداری زیر صورت می پذیرد:

۱- ثبت حسابداری مالی

۲- ثبت حسابداری بودجه ای

دلیل حسابداری بودجه ای: تجزیه و تحلیل عملکرد بودجه ای دولت با استفاده از حساب های بودجه ای و همچنین فراهم آوری اطلاعات لازم برای مدیران از پیشرفت عملیات و برنامه های مصوب

فصل چهارم (حسابداری خزانه داری کل

حسابداری خزانه داری کل: خزانه سازمان و تشکیلاتی است که به عنوان صندوق دولت کلیه دریافت‌های دستگاه‌های دولتی را متمرکز و کلیه پرداخت‌های مربوط به سازمان‌های دولتی را با استفاده از یک شبکه پرداخت انجام می دهد .

• **تعریف :** خزانه‌داری کل، سازمانی است که هماهنگی امور مالی کشور و تعیین خط‌مشی سیاست‌های مالی دولت را به عهده دارد.

انواع حساب های مستقل موجود در خزانه داری کل ایران : حساب مستقل وجوه عمومی – حساب مستقل وجوه اختصاصی – دو حساب مستقل وجوه امانی شامل : حساب مستقل وجوه شرکت های دولتی و حساب مستقل وجوه سپرده

حسابداری حساب مستقل وجوه عمومی در خزانه داری کل:

فعالیت های مالی مربوط به وصول درآمدهای عمومی و سایر منابع و پرداخت هزینه های جاری و سرمایه ای در این حساب ثبت می شود. معادله حسابداری این حساب مستقل به شرح زیر است:

دارایی جاری(درآمدهای پیش بینی شده)= بدهی های جاری(اعتبار مصوب) ± مازاد تخصیص نیافته

مراحل عملیات حساب مستقل وجوه عمومی در خزانه داری کل به شرح زیر است:

۱ – ابلاغ بودجه مصوب :

ابلاغ بودجه مصوب حساب مستقل وجوه عمومی:	
درآمد پیش بینی شده xx	
اعتبارات مصوب xx	
مازاد بودجه ای xx	

اگر اعتبارات مصوب مساوی درآمد پیش بینی شده باشد مازاد نداریم.

اگر اعتبارات مصوب بیشتر از درآمد پیش بینی شده باشد مازاد مانده بدهکار دارد(کسری بودجه داریم)

اگر اعتبارات مصوب کمتر از درآمد پیش بینی شده باشد مازاد مانده بستانکار دارد(مازاد بودجه داریم)

کسری بودجه از مانده واقعی مازاد سال قبل تامین می گردد.

۲ – تغییرات بودجه : فالف، افزایش بودجه (متمم بودجه)

تصویب افزایش بودجه:
درآمد پیش بینی شده xx
اعتبارات مصوب xx

ب. اصلاح بودجه:

دادن تغییراتی در داخل طبقه بندی های بودجه ای به موجب قانون

در اصلاح بودجه، در جمع بودجه مصوب هیچ گونه تغییری به وجود نمی آید

ثبت اصلاح بودجه:

اعتبارات مصوب-کاهش یافته xx

اعتبارات مصوب-افزایش یافته xx

ج. کاهش بودجه:

۱- کاهش درآمد پیش بینی شده = کاهش اعتبارات مصوب:

اعتبارات مصوب xx

درآمد پیش بینی شده xx

۲- کاهش درآمد بیشتر از کاهش اعتبارات مصوب:

اعتبارات مصوب xx

مازاد تخصیص نیافته xx

درآمد پیش بینی شده xx

۳- تنخواه گردان خزانه: دولت اجازه دارد تا درآمد های پیش بینی شده را وصول نماید و در صورت وصول درآمدها حداکثر تا سقف اعتبارات مصوب مصرف نماید. اما چون وصول درآمد ها به تدریج وصول می شوند در صورتی که هزینه در همان ابتدای سال آغاز می شوند بنابراین لازم است مبالغی تحت عنوان تنخواه گردان در اختیار دستگاه های اجرایی قرار گیرد. طبق قانون خزانه مجاز است حداکثر تا سه درصد بودجه عمومی دولت را تحت عنوان تنخواه گردان خزانه از بانک مرکزی دریافت و از محل آن تنخواه مورد نیاز دستگاه های دولتی را پرداخت نماید. مراحل و ثبت های حسابداری به شرح زیر است.

۳- الف) زمان دریافت تنخواه گردان خزانه از بانک مرکزی:

ثبت مالی / بانک تمرکز وجوه عمومی xx

تنخواه گردان خزانه xx

۳- ب) واگذاری تنخواه گردان خزانه به دستگاه های اجرایی:

ثبت مالی / تنخواه دستگاه اجرایی xx

بانک تمرکز وجوه عمومی xx

ثبت بودجه ای / درخواست وجه دستگاه اجرایی xx

اعتبارات پرداخت شده xx

۳- ج) تسویه تنخواه گردان خزانه:

۴ - تخصیص اعتبار: در قانون بودجه هر ساله به دولت اجازه داده میشود هزینههای خود را در حدود وصول درآمد انجام دهد. بنابراین مصرف اعتبارات مصوب هنگامی عمل خواهد شد که تمامی یا قسمتی از درآمدها وصول و از آن محل مبالغی به دستگاهها بابت انجام هزینه های خود پرداخت نماید که مسئولیت این امر به عهده کمیته تخصیص بوده و معمولاً در ۴ دوره سه ماهه صورت میپذیرد و خزانه نمیتواند مبلغی پرداخت نماید که قبلاً تخصیص آن صادر نشده است. هدف از رعایت تخصیص اعتبار توسط دولت، ایجاد تعادل بین دریافتها و پرداختهای دولت میباشد که ثبث حسابداری

آن به شکل زیر لحاظ میگردد:

جاری با دستگاه اجرایی ***

اعتبارات تخصیص یافته ***

تخصیص اعتبار به صورت انباشته ابلاغ میشود برای محاسبه مبلغ اعتبار تخصیص یافته در هر دوره از رابطه زیر استفاده می شود:

تخصیص اعتبار هر دوره = جمع اعتبارات تخصیص یافته - اعتبارات تخصیص یافته قبلی

۵- تامین اعتبار (درخواست وجه از خزانه) :

ثبث بودجه ای: درخواست وجه دستگاه اجرایی xx

اعتبارات پرداخت شده xx

ثبث مالی: پرداخت های وجوه عمومی ***

بانک تمرکز وجوہ عمومی ***

۶- وصول و واریز درآمد های عمومی حساب مستقل به خزانه:

ثبث مالی: بانک تمرکز وجوہ عمومی ***

دریافت های وجوہ عمومی ***

بستن حسابها در پایان سال مالی : کلیه حسابهای مورد استفاده در حساب های مستقل خزانه داری کل موقت بوده و باید در پایان سال مالی بسته شوند. با بستن حسابها در پایان سال مازاد یا کسری واقعی مشخص می شود.

بستن حساب موقت مالی: در صورتی که دریافت ها بیشتر از پرداخت ها باشد مازاد بستانکار و بر عکس

دریافت های وجوہ عمومی ***

پرداخت های وجوہ عمومی ***

مازاد تخصیص یافته ***

اعتبارات مصوب ***

*** مازاد بودجه ای

*** در آمد پیش بینی شده

اعتبارات تخصیص یافته ***

جاری با دستگاه اجرایی ***

اعتبارات پرداخت شده ***

درخواست وجه دستگاه اجرایی ***

صورت هایی مالی حساب مستقل وجوه عمومی:

(۱) ترازنامه (۲) صورت تغییرات در مازاد (۳) صورت عملکرد بودجه (در ضمیمه صورت های مالی اصلی)

ترازنامه: میزان دارایی های جاری (شامل بانک تمرکز و پیش پرداخت) و بدهی های جاری ،اندرخته ها و مازاد تخصیص نیافته پایان دوره را منعکس می کند.

دارایی های جاری:	بدهی های جاری:
بانک تمرکز وجوه ***	بدهی به سایر حساب های مستقل ***
پیش پرداخت ***	اندرخته ***
	مازاد تخصیص نیافته ***
***	***

صورت تغییرات در مازاد تخصیص نیافته : این صورت مالی میزان تغییرات بین دریافت ها و پرداخت های وجوه عمومی در طی سال را نشان می دهد.

حساب مستقل وجوه عمومی خزانه

صورت تغییرات در مازاد تخصیص نیافته

برای سال مالی منتهی به ۱۳۹۷/۱۲/۲۹

مانده اول دوره مازاد ***

اضافه یا کسر می شود:

دریافت های وجوه عمومی ***

پرداخت های وجوه عمومی (***)

خالص افزایش یا کاهش در دوره مالی ***

مازاد در پایان دوره ***

صورت عملکرد بودجه : در این صورت درآمدهای پیش بینی شده با درآمدهای واقعی و پرداخت های پیش بینی شده (اعتبارات مصوب) با پرداخت های واقعی مقایسه می شوند و مورد تجزیه و تحلیل قرار می گیرند.

مثال جامع)مانده حساب های حساب مستقل وجوه عمومی خزانه داری کل در ابتدا سال ۱۳۹۱ به شرح زیر است :

بانک تمرکز وجوه عمومی ۲۱۰۰ میلیارد / پیش پرداخت ۴۰۰ میلیارد

بدهی به حساب مستقل وجوه سپرده ۶۰۰ میلیارد / مازاد تخصیص نیافته ۱۹۰۰ میلیارد

رویداد های مالی طی سال به شرح زیر بوده است:

(۱) بودجه عمومی دولت برای سال ۹۱ با درآمدهای پیش بینی شده به مبلغ ۲۰۰۰۰ میلیارد و اعتبارات مصوب به مبلغ ۱۶۰۰۰ به تصویب رسید

(۲) در طی سال اصلاح بودجه ای دایر بر افزایش امور عمومی به میزان ۵۰۰ میلیارد از محل کاهش امور دفاعی ابلاغ گردید.

(۳) در ابتدا سال خزانه مبلغ ۵۰۰ میلیارد تنخواه گردان از بانک مرکزی دریافت و به طور کامل به دستگاه های اجرایی واگذار نمود.

(۴) در طی سال مبلغ ۱۸۰۰۰ درآمد وصول شده توسط دستگاه های اجرایی به حساب خزانه واریز شد.

(۵) اعتبارات تخصیص یافته در طی سال مالی ۹۰٪ اعتبار مصوب بوده است.

(۶) بابت درخواست دستگاه های دولتی برای انجام مخارج مبلغ ۱۳۵۰۰ پرداخت شده است. ضمناً مبلغ تنخواه گردان واگذاری کسر و تسویه گردید.

(۷) بدهی به حساب مستقل وجوه سپرده پرداخت شد.

(۸) مبلغ ۴۰۰ میلیارد که به عنوان پیش پرداخت به سازمان های دولتی پرداخت شده بود به خحساب خزانه واریز شد.

(۹) تنخواه گردان خزانه تسویه شد.

مطلوبست: ثبت عملیات فوق در دفتر روزنامه و بستن حسابها و تنظیم صورت های مالی خزانه داری کل

(۱) ثبت بودجه ای / درآمد پیش بینی شده ۲۰۰۰۰

اعتبارات مصوب ۱۶۰۰۰

مازاد بودجه ای ۴۰۰۰

(۲) ثبت بودجه ای اعتبارات مصوب- امور دفاعی ۵۰۰

اعتبارات مصوب - امور عمومی ۵۰۰

(۳) ثبت بودجه ای درخواست وجه دستگاه اجرایی ۵۰۰ / ثبت مالی بانک تمرکز وجوه عمومی ۵۰۰

اعتبارات پرداخت شده ۵۰۰ / تنخواه گردان خزانه ۵۰۰

ثبت مالی / تنخواه گردان دستگاه اجرایی ۵۰۰

بانک تمرکز وجوه عمومی ۵۰۰

(۴) ثبت مالی / بانک تمرکز وجوه عمومی ۱۸۰۰۰

دریافت های وجوه عمومی ۱۸۰۰۰

(۵) ثبت بودجه ای / جاری با دستگاه اجرایی (۱۶۰۰۰ × ۹۰٪)

اعتبارات تخصیص یافته ۱۴۴۰۰

(۶) ثبت بودجه ای / درخواست وجه ۱۳۰۰۰ / ثبت مالی / پرداخت های وجوه عمومی ۱۳۵۰۰
 اعتبارات پرداخت شده ۱۳۰۰۰ / بانک تمرکز وجوه عمومی ۱۳۰۰۰
 تنخواه گردان دستگاه اجرایی ۵۰۰

(۷) ثبت مالی / بدهی به حساب مستقل وجوه سپرده ۶۰۰

بانک تمرکز وجوه عمومی ۶۰۰

(۸) ثبت مالی / بانک تمرکز وجوه عمومی ۴۰۰ / (۹) ثبت مالی / تنخواه گردان خزانه ۵۰۰
 پیش پرداخت ۴۰۰ / بانک تمرکز وجوه عمومی ۵۰۰

بعد از انجام ثبت های روزنامه حساب T همه حساب ها را تهیه میکنیم تا مانده پایان دوره مشخص شود(مراجعه شود به مانده گیری حساب ها در حسابداری بازرگانی) سپس تراز مانده حساب ها را تهیه میکنیم.

حساب مستقل وجوه عمومی

تراز مانده حسابها به تاریخ ۱۳۹۱ / ۱۲ / ۲۹

عنوان حساب	بدهکار	بستانکار
درآمد پیش بینی شده	۲۰۰۰۰	
اعتبارات مصوب		۱۶۰۰۰
جاری با دستگاه اجرایی	۱۴۴۰۰	
اعتبارات تخصیص یافته		۱۴۴۰۰
درخواست وجه دستگاه اجرایی	۱۳۵۰۰	
اعتبارات پرداخت شده		۱۳۵۰۰
پرداخت های وجوه عمومی	۱۳۵۰۰	
دریافت های وجوه عمومی		۱۸۰۰۰
بانک تمرکز وجوه عمومی	۶۴۰۰	
مازاد بودجه ای		۴۰۰۰
مازاد تخصیص نیافته		۱۹۰۰
جمع	۶۷۸۰۰	۶۷۸۰۰

بستن حساب های مالی:

بستن حسابهای بودجه ای:

۱- اعتبارات مصوب ۱۶۰۰۰ / دریافت های وجوه عمومی ۱۸۰۰۰
 مازاد بودجه ای ۴۰۰۰ / پرداخت های وجوه عمومی ۱۳۵۰۰
 درآمد پیش بینی شده ۲۰۰۰۰ / مازاد تخصیص نیافته ۴۵۰۰

۱۴۴۰۰ / جاری با دستگاه اجرایی

درخواست وجه دستگاه اجرایی ۱۳۵۰۰

دارای جاری:	بدهی جاری:
بانک تمرکز وجوه عمومی ۶۴۰۰	_____
_____	_____
	مازاد تخصیص نیافته ۶۴۰۰

حسابداری بودجه ای در دستگاه های دولتی (دستگاه اجرایی): معادله حسابداری در دستگاه های دولتی به صورت زیر است :

بودجه = اعتبارات مصوب

با توجه به اینکه طبق مقررات دستگاه های دولتی حداکثر تا سقف اعتبار مصوب می توانند از خزانه درخواست وجه نمایند و از طرفی مانده وجوه مصرف نشده را در پایان سال باید به حساب های خزانه برگشت دهند لذا در معادله بالا پیش بینی مازاد برای دستگاه دولتی ضروری نمی باشد.

(۱) ابلاغ بودجه : / بودجه ***

اعتبار مصوب ***

(۲) تخصیص اعتبار : ثبت بودجه ای / جاری با خزانه *** ثبت مالی / منابع مالی قابل دریافت ***

اعتبارات تخصیص یافته *** / اعتبارات تعهد نشده ***

- نکته : مانده منابع مالی قابل دریافت همواره نشان دهنده بقیه وجوه قابل دریافت از خزانه است.
مانده اعتبارات تعهد نشده نشان دهنده اعتبارات تخصیص یافته قابل تعهد (مصرف) برای تعهدات (مصارف) جدید است.

(۳) درخواست وجه : / درخواست وجه ***

منابع مالی قابل دریافت ***

(۴) تامین اعتبار : / اعتبارات تعهد نشده ***

اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی ***

در عمل چند حالت برای اقلامی که قبلا تامین اعتبار شده اند به شرح زیر قابل پیش بینی است:

(۴) الف : ممکن است میزان اعتبار تامین شده برای خرید کالا و خدمات موردنظر کمتر از بهای تمام شده واقعی این قبیل کالا و خدمات باشد. در اینصورت ضمن تامین اعتبار لازم به مبلغ تفاوت حاصله ثبت بودجه ای آنرا در دفتر روزنامه ثبت می کنیم.

(مثال) یک دستگاه دولتی برای خرید کالایی ، تامین اعتباری به میزان ۲۰۰۰۰ انجام داد در صورتی که بعدا مشخص شد قیمت واقعی کالا موردنظر ۲۱۵۰۰ است. ثبت این رویداد به شرح زیر است:

اعتبارات تعهد نشده ۱۵۰۰

اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی ۱۵۰۰

اعتبارات تعهد نشده ۲۰۰۰۰

اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی ۲۰۰۰۰

بابت مابه تفاوت وجوه مورد نیاز (تامین اعتبار مابه تفاوت)

بابت تامین اعتبار اولیه کالای موردنظر

(۴) ب : ممکن است میزان اعتبار تامین شده برای کالا با بهای تمام شده واقعی آن برابر باشد که در این صورت ثبت مجدد نخواهیم داشت.

(۴) ج : ممکن است مبلغ اعتبار تامین شده برای خرید کالا بیشتر از بهای تمام شده واقعی کالا و خدمات مذکور باشد در اینصورت مقداری از اعتبارات تامین شده قبلی صرفه جویی می شود. لذا می توان مبلغ مذکور (مابه تفاوت) را از حساب اعتبار تعهدات احتمالی خارج و به حساب اعتبار تخصیص یافته برگشت نمود تا بتوان به مصرف کالا و خدمات دیگر رساند.

با توجه به اطلاعات مثال قبل چنانچه بهای تمام شده واقعی کالای موردنظر (که قبلا برای آن ۲۰۰۰۰ تامین اعتبار شده بود) ۱۷۰۰۰ باشد. در این حالت ۳۰۰۰ اعتبار صرفه جویی می شود که ثبت آن به شرح زیر است:

اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی ۳۰۰۰

۳۰۰۰

اعتبارات تعهد نشده

تکمیل چرخه حسابداری بودجه ای: از زمانی که کالا و خدمات تامین اعتبار می شود تا زمانی که کالا و خدمات موردنظر تحویل گرفته می شود حسب مورد ثبت های بودجه ای زیر در دفاتر حسابداری ثبت می شود.

۱- زمانی که از خرید کالا و خدمتی که قبلا برای آن تامین اعتبار شده است، انصراف حاصل شود. ثبت زیر زده می شود:

مثال) فرض می شود برای خرید مقداری مواد مصرف شدنی قبلا مبلغ ۲۰۰ هزار تامین اعتبار شده است. مدتی بعد واحد درخواست کننده اعلام می کند که از خرید کالا منصرف شده است. ذیحساب سازمان دولتی با ثبت زیر اعتبار تامین شده بابت کالا را برگشت می زند.

اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی	۲۰۰
اعتبارات تعهد نشده	۲۰۰
بابت انصراف از خرید کالا و برگشت اعتبار	

۲- زمانی که برای آن دسته کالا و خدماتی که قبلا تامین اعتبار شده مبالغی تحت عناوین علی الحساب و پیش پرداخت و تنخواه گردان پرداخت ، پرداخت می شود. در اینصورت معادل مبلغ پرداخت شده از حساب اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی خارج به حساب اندوخته اعتبار پرداخت های غیر قطعی منظور می شود.

مثال) فرض می شود مبلغ ۸۰۰ هزار برای خرید کالای موردنیاز یکی از واحدهای تابعه سازمان تامین اعتبار شده است. فروشنده کالا اعلام نموده در صورت پرداخت مبلغ ۳۰۰ هزار پیش پرداخت ، کالای موردنظر را زودتر تحویل خواهد داد .ساز مان دولتی در هنگام پرداخت پیش پرداخت ثبت زیر را

می زند.	اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی	۳۰۰
	اندوخته اعتبار پرداخت های غیرقطعی	۳۰۰
تامین اعتبار برای پیش پرداخت خرید کالا		

۳- هنگامی که کالا و خدمانی که قبلا برای آن تامین اعتبار شده ، تحویل یا انجام می گردد.:

الف) در این صورت اگر برای کالای مورد نظر مبالغی تحت عنوان پیش پرداخت و علی الحساب و تنخواه پرداخت نداشته باشیم حساب اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی بدهکار و حساب اعتبارات مصرف شده بستانکار می شود.

مثال) در فروردین ماه کارپرداز یک دستگاه دولتی هزینه خرید مقدار معینی کالا را ۴۰۰ هزار برآورد کرد و ذیحساب مربوطه نیز بابت این کالا سند تامین اعتبار را به مبلغ برآورد شده صادر نمود. کالا مورد نظر در اردیبهشت تحویل گردید و مبلغ واقعی آن نیز ۳۵۰ هزار می باشد. ثبت این رویداد به شرح زیر است:

اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی	۴۰۰
اعتبارات مصرف شده	۳۵۰
اعتبارات تعهد نشده (بخش استفاده نشده)	۵۰

ب) در صورتیکه برای انجام معامله مبالغی تحت عنوان پیش پرداخت، علی الحساب و تنخواه پرداخت ، پرداخت شده باشد(در اینجا) ثبت آن به شرح زیر خواهد بود:

مثال) فرض می شود برای خرید کالایی قبلا مبلغ ۸۰۰ هزار تامین اعتبار شده است و از این مبلغ ۳۰۰ هزار به عنوان پیش پرداخت ، پرداخت شده .زمان تحویل کالا مشخص شد که بهای واقعی آن ۷۶۰ هزار است. ثبت ایم رویداد به شرح زیر خواهد بود:

اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی	۵۰۰
اندوخته اعتبار پرداخت های غیر قطعی	۳۰۰

اعتبارات مصرف شده ۷۶۰

اعتبارات تعهد نشده ۴۰

۵) **تامین اعتبار پرداخت های پرسنلی :** چون اعتبارات مربوط به پرداخت حقوق و مزایای کارکنان رسمی و غیر رسمی دستگاه های دولتی فقط برای تامین مالی این قبیل پرداخت ها در بودجه منظور می شود لذا برای تامین مالی سایر هزینه ها قابل مصرف نمی باشد بنابراین برای این قبیل پرداخت ها تامین اعتبار انجام نمی شود.

مثال) فرض می شود حقوق ماهانه کارکنان یک سازمان دولتی مبلغ ۲۰۰۰۰ است. در هنگام پرداخت حقوق ثبت بودجه ای زیر زده می شود:

اعتبارات تعهد نشده	۲۰۰۰۰
اعتبارات مصرف شده	۲۰۰۰۰

در صورت یکه در نیمه هر ماه مبالغی به عنوان مساعده به کارکنان پرداخت شود مبلغ پرداختی بابت مساعده در حساب اندوخته اعتبار پرداخت های غیرقطعی ثبت می شود.

مثال) با توجه به اطلاعات مثال قبل چنانچه سازمان مذکور در شانزدهم هر ماه نصف حقوق پرسنل را به عنوان مساعده پرداخت نماید ثبت ان به شرح

زیر است: اعتبارات تعهد نشده ۱۰۰۰۰

اندوخته اعتبار پرداخت های غیر قطعی ۱۰۰۰۰

در پایان ماه بابت پرداخت حقوق ثبت مقابل زده می شود: اعتبارات تعهد نشده ۱۰۰۰۰

اندوخته اعتبار پرداخت های غیرقطعی ۱۰۰۰۰

اعتبارات مصرف شده ۲۰۰۰۰

بستن ، انتقال و افتتاح حساب بودجه ای: در پایان هر سال مالی حساب های بودجه ای نیز مانند حساب های مالی بسته و یا به سال بعد منتقل می شوند. وضعیت بستن و انتقال حساب ها بودجه ای تابع قوانین و مقررات مالی کشور می باشد. در صورتی که طبق قوانین و مقررات مالی و بودجه ای مصرف اعتبارات محدود به سال مالی نباشد و متنده اعتبارات مصرف نشده هر سال قابل انتقال به سال بعد باشد ، آن قسمت از اعتباراتی که طی سال مصرف گردیده با طرف حساب مربوطه بسته می شود و مانده اعتبارات مصرف نشده و اندوخته شده نیز به سال بعد انتقال می یابد تا به همراه اعتبارات سال بعد به مصرف هزینه های سال بعد برسد.

در صورتیکه که طبق قوانین و مقررات کشور ، اعتبارات هر سال فقط تا پایان سال مالی قابل مصرف باشد و مانده اعتبارات استفاده نشده قابل انتقال به سال بعد نباشد، کلیه حساب های بودجه ای در پایان سال بسته می شود. در ماده ۶۳ قانون محاسبات ایران تاکید شده است که اعتبارات جاری و عمرانی در بودجه کل کشور فقط تا پایان سال مالی قابل تعهد و مصرف است. بنابراین در سیستم حسابداری بودجه ای ایران بایستی کلیه حساب های بودجه ای در پایان سال بسته شوند. (همه حساب های بودجه ای موقت هستند).

مثال)مانده حسابهای بودجه ای سال ۷۸ حساب مستقل اعتبارات هزینه ای

یک وزارتخانه که تابع ماده ۶۳ قانون محاسبات عمومی کشور و اصلاح بعدی آن می باشد و باید مانده وجود مصرف نشده خود را به حساب خزانه انتقال دهد، به شرح صفحه بعد باشد:

حساب منابع مالی قابل دریافت	۵/۰۰۰ هزار ریال
حساب اعتبارات مصوب	۱/۰۰۰/۰۰۰ هزار ریال
حساب اعتبارات تخصیص یافته	۹۸۰/۰۰۰ هزار ریال (بستانکار)
حساب اعتبارات تعهد نشده/مهرز سره	۳۰/۰۰۰ هزار ریال (بستانکار)
حساب اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی	۱۵/۰۰۰ هزار ریال (بستانکار)
حساب اندوخته اعتبار پرداختهای غیر قطعی	۴۵/۰۰۰ هزار ریال (بستانکار)
حساب اعتبار مصرف شده	۸۹۰/۰۰۰ هزار ریال (بستانکار)
حساب بودجه	۱/۰۰۰/۰۰۰ هزار ریال (بدهکار)
حساب جاری با خزانه	۹۸۰/۰۰۰ هزار ریال (بدهکار)
حساب درخواست وجه	۹۷۵/۰۰۰ هزار ریال (بدهکار)

با نگاهی به مانده حسابهای فوق متوجه می شویم که وزارتخانه مذکور در سال ۷۸ جمعاً مبلغ ۱/۰۰۰/۰۰۰ هزار ریال اعتبارات هزینه ای داشته است، که از مبلغ مذکور ۲۰/۰۰۰ هزار ریال به علت عدم ابلاغ تخصیص از خزانه دریافت نشده است و مبلغ ۵/۰۰۰ هزار ریال نیز از منابع مالی قابل دریافت به علت عدم نیاز از خزانه دریافت نشده است. با این ترتیب مانده حساب درخواست وجه، میزان وجوه دریافتی از خزانه به مبلغ ۹۷۵/۰۰۰ هزار ریال را نشان می دهد. مانده حساب اعتبارات تعهد نشده، مؤید این مطلب است که از مبلغ ۹۸۰/۰۰۰ هزار ریال اعتبار تخصیص یافته، مبلغ ۳۰/۰۰۰ هزار ریال مورد مصرف قرار نگرفته و مانده حساب اندوخته تعهدات احتمالی نیز نشان می دهد که مبلغ ۱۵/۰۰۰ هزار ریال برای خرید کالا و خدمات، تأمین اعتبار شده لیکن هیچگونه وجهی بابت آن پرداخت نشده است. مبلغ ۴۵/۰۰۰ هزار ریال نیز برای خرید کالا و خدمات پیش پرداخت یا علی الحساب پرداخت شده است لیکن به علت عدم

تحويل کالا يا خدمت يا علل ديگر به حساب هزينه قطعي منظور نشده، لذا در حساب اندوخته اعتبار پرداختهاي غير قطعي منظور شده است. مانده حساب اعتبارات مصرف شده نشان دهنده آن است که مبلغ ۸۹۰/۰۰۰ هزار ريال از اعتبارات تخصيص يافته نيز به مصرف قطعي رسيده است.

باتوجه به تجزيه و تحليل فوق، تراز مانده حسابهاي بودجهاي دستگاه دولتي مورد مثال در پايان سال ۷۸ به شرح زير مي باشد.

وزارت

حساب مستقل وجوه اعتبارات هزينه اي

تراز مانده حسابهاي بودجهاي در پايان سال ۷۸ (ارقام به هزار)

عنوان حسابها	بدهکار	بستانکار
اعتبارات مصوب		۱/۰۰۰/۰۰۰
حساب بودجه	۱/۰۰۰/۰۰۰	
حساب جاري با خزانه	۹۸۰/۰۰۰	
منابع مالي قابل دريافت	۵/۰۰۰	
حساب درخواست وجه	۹۷۵/۰۰۰	
حساب اعتبارات تعهد نشده		۳۰/۰۰۰
حساب اعتبارات تخصيص يافته		۹۸۰/۰۰۰
حساب اندوخته اعتبار تعهدات احتمالي		۱۵/۰۰۰
حساب اندوخته اعتبار پرداختهاي غير قطعي		۴۵/۰۰۰
حساب اعتبار مصرف شده		۸۹۰/۰۰۰
جمع	۲/۹۶۰/۰۰۰	۲/۹۶۰/۰۰۰

چون طبق قانون اصلاح مواد ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومي کشور مصوب ۷۹/۱۲/۱۵ مانده اعتبارات مصرف نشده وزارتخانه ها و مؤسسات دولتي (باستثنای دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالي و تحقيقاتي) بايد به حسابهاي خزانه انتقال يابد لذا حسابهاي بودجهاي اعتبارات مصوب و اعتبارات تخصيص يافته و اعتبارات تعهد نشده

و ۱۵/۰۰۰ هزار ریال مانده حساب اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی و همچنین آن مقدار اعتبار تخصیص یافته مصرف شده که مبلغ آن در این مثال ۸۹۰/۰۰۰ هزار ریال می باشد، باید در پایان سال ۷۸ به شرح زیر با ثبت معکوس بسته و مانده آنها صفر شود.

(ارقام به هزار ریال)

اعتبارات تعهد نشده	بدهکار	بستانکار
اعتبارات تخصیص یافته	۳۰/۰۰۰	
اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی	۹۸۰/۰۰۰	
اعتبارات مصوب	۱۵/۰۰۰	
اعتبارات مصرف شده	۱/۰۰۰/۰۰۰	
حساب بودجه	۸۹۰/۰۰۰	
جاری با خزانه	۱/۰۰۰/۰۰۰	
درخواست وجه	۹۸۰/۰۰۰	
منابع مالی قابل دریافت	۹۳۰/۰۰۰	
بستن حسابهای بودجه ای غیر قابل انتقال	۵/۰۰۰	

مانده حسابهای بودجه ای که در پایان سال مالی به شرح ثبت مرکب فوق بسته شد، می تواند به صورت جداگانه نیز بسته شوند. بدین ترتیب که ابتدا حسابهای بودجه ای مربوط به انعکاس بودجه مصوب و اعتبارات تخصیص یافته سالانه با یکدیگر بسته می شوند. سپس حساب درخواست وجه که نشان دهنده وجوه دریافتی از خزانه می باشد و حساب منابع قابل دریافت که نشانده وجوه دریافت نشده از خزانه می باشد از یک سو با حسابهای اعتبارات مصرف شده (هزینه های قطعی) و اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی (سفارش کالا و خدمات که تا پایان سال به مرحله تعهد قطعی نرسیده است) و اعتبارات تعهد نشده (مانده اعتبارات تخصیص یافته ای که به هر دلیل تا پایان سال مالی مورد مصرف قرار نگرفته است)، از سوی دیگر به شرح آرتیکلهای زیر بسته می شوند.

(ارقام به هزار ریال)

بستانکار	بدهکار	اعتبارات مصوب
	۱/۰۰۰/۰۰۰	حساب بودجه
۱/۰۰۰/۰۰۰		بستن حساب اعتبارات مصوب
	۹۸۰/۰۰۰	اعتبارات تخصیص یافته
۹۸۰/۰۰۰		جاری با خزانه
	۸۹۰/۰۰۰	بستن حساب اعتبارات تخصیص یافته
۸۹۰/۰۰۰		اعتبارات مصرف شده
		درخواست وجه
	۳۰/۰۰۰	بستن حساب اعتبارات مصرف شده
	۱۵/۰۰۰	اعتبارات تعهد نشده
		اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی
	۴۰/۰۰۰	درخواست وجه
	۵/۰۰۰	منابع مالی قابل دریافت
		بستن حساب اعتبارات مصرف نشده

نظر باینکه در ماده ۱۰۲ قانون محاسبات عمومی کشور اجازه داده شده است که پیش پرداختها و علی الحسابها در سالی که به مرحله تعهد می رسند و یا تصفیه می شوند به حساب هزینه قطعی منظور گردد، لذا مانده پیش پرداختها و علی الحسابهای هر سال مالی به سال بعد قابل انتقال می باشد و چون در سالی که به حساب هزینه منظور می شوند باید به پای اعتبار سالی که پرداخت آنها صورت گرفته است منعکس گردند بنابراین حسابهای بودجه ای مربوط به آنها نیز انتقال می یابند.

باتوجه به مطالب فوق مانده حساب اندوخته اعتبار پرداختهای غیر قطعی که حساب بودجه ای مربوط به پیش پرداختها و علی الحسابها می باشد و همچنین حساب درخواست وجه که حساب بودجه ای مربوط به وجوه دریافتی از خزانه بابت این قبیل پرداختها می باشد، باید در پایان سال جاری با ثبت آرتیکل زیر ابتدا به حسابهای سنواتی منظور شوند.

(ارقام به هزار ریال)

بستانکار	بدهکار	
	۴۵/۰۰۰	اندوخته اعتبار پرداختهای غیرقطعی
۴۵/۰۰۰		اندوخته اعتبار پرداختهای غیرقطعی سنواتی
	۴۵/۰۰۰	درخواست وجه سنواتی
۴۵/۰۰۰		درخواست وجه

سپس با ثبت آرتیکل زیر بسته و به سال بعد انتقال یابند.

(ارقام به هزار ریال)

بستانکار	بدهکار	
	۴۵/۰۰۰	اندوخته اعتبار پرداختهای غیرقطعی سنواتی
۴۵/۰۰۰		درخواست وجه سنواتی
		بستن و انتقال حسابهای سنواتی بودجهای

حسابهای سنواتی بودجهای در ابتدای سال مالی بعد به شرح آرتیکل زیر افتتاح می شوند.

(ارقام به هزار ریال)

بستانکار	بدهکار	
	۴۵/۰۰۰	درخواست وجه سنواتی
۴۵/۰۰۰		اندوخته اعتبار پرداختهای غیرقطعی سنواتی
		افتتاح حسابهای سنواتی بودجهای

وضعیت حسابهای بودجهای مربوط به پرداختهای غیرقطعی سنواتی در سال مالی بعد به شرح زیر خواهد بود:

الف - در صورتی که قسمتی از پرداختهای غیرقطعی انتقالی از سال قبل (سنواتی)، در سال مالی بعد به صورت نقد واریز گردد و وجه آن به عنوان مانده وجوه مصرف نشده سال قبل به حسابهای خزانه برگشت شود، ثبتهای زیر در دفاتر انجام می شود.
(ارقام به هزار ریال)

بستانکار	بدهکار	
	۱۰/۰۰۰	اندوخته اعتبار پرداختهای غیرقطعی سنواتی
۱۰/۰۰۰		اعتبارات تعهد نشده سنواتی
		واریز نقدی قسمتی از پرداختهای غیرقطعی سنواتی
	۱۰/۰۰۰	اعتبارات تعهد نشده سنواتی
۱۰/۰۰۰		درخواست وجه سنواتی
		انتقال مانده وجوه مصرف نشده سنواتی به حساب خزانه

ب - در صورتیکه تمام یا قسمتی از پرداختهای غیرقطعی سنواتی به مرحله تعهد قطعی برسد و به حساب هزینه قطعی منظور گردد، ثبتهای زیر در دفاتر حسابداری انجام می شود.

(ارقام به هزار ریال)

بستانکار	بدهکار	
	۳۵/۰۰۰	اندوخته پرداختهای غیرقطعی سنواتی
۳۵/۰۰۰		اعتبارات مصرف شده سنواتی
		احتساب پرداختهای غیرقطعی سنواتی به حساب هزینه
	۳۵/۰۰۰	اعتبارات مصرف شده سنواتی
۳۵/۰۰۰		درخواست وجه سنواتی
		بستن حساب اعتبارات مصرف شده سنواتی در پایان سال

ج- در صورتیکه قسمتی از اندوخته اعتبار پرداختهای غیرقطعی سنواتی در سال بعد نیز به هزینه قطعی منظور نشود، با ثبت معکوس با حساب درخواست وجه سنواتی بسته می شود و به همراه مانده سال جاری به سال بعد انتقال می یابد.

در مورد آندسته از مؤسسات آموزشی و تحقیقاتی که به موجب قانون مجاز هستند مانده وجوه اعتبارات مصرف نشده هر سال مالی را به سال بعد انتقال داده و همراه اعتبارات سال بعد مصرف نمایند، موضوع اندکی متفاوت است. در این قبیل مؤسسات، مانده وجوه مصرف نشده هر سال مالی قابل انتقال به سال بعد می باشد، لذا در پایان سال مالی حسابهای بودجه ای قابل انتقال که به مصرف قطعی نرسیده است به سال بعد انتقال می یابد.

مثال :

فرض می شود که وضعیت مانده حسابهای بودجه ای حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای یک دانشگاه دولتی مشابه اطلاعات بودجه ای مربوط به وزارتخانه در مثال قبلی است. با این فرض نحوه بستن و انتقال حسابهای بودجه ای دانشگاه مورد بحث به شرح آرتیکلهای زیر می باشد. توضیح این نکته ضروری است که مؤسسات آموزشی و تحقیقاتی به موجب ماده ۴ قانون مالی و معاملاتی خود مجاز به دریافت کلیه وجوه اعتبارات تخصیص یافته هر سال از خزانه می باشند، لیکن در مواردی که خزانه با کمبود منابع مالی مواجه می شود، وجه کامل اعتبارات تخصیص یافته را در اختیار دانشگاهها قرار نمی دهد. در مثال موردنظر نیز چنین فرض شده که از مبلغ ۹۸۰/۰۰۰ هزار ریال اعتبارات تخصیص یافته، مبلغ ۹۷۵/۰۰۰ هزار ریال وجه به حساب دانشگاهها واریز شده است.

(ارقام به هزار ریال)

اعتبارات مصوب	بدهکار	بستانکار
حساب بودجه	۱/۰۰۰/۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰
بستن حساب اعتبارات مصوب		
اعتبارات تخصیص یافته	۹۸۰/۰۰۰	
جاری با خزانه		۹۸۰/۰۰۰
بستن حساب اعتبارات تخصیص یافته		
اعتبارات تعهد نشده	۴۰۰ - ۵/۰۰۰	
اعتبارات مصرف شده	۸۹۰/۰۰۰	
منابع مالی قابل دریافت		۵/۰۰۰
درخواست وجه		۸۹۰/۰۰۰
بستن حساب اعتبارات مصرف شده		

یادآوری می شود که مانده حساب منابع مالی قابل دریافت به این دلیل با قسمتی از حساب اعتبارات تعهد نشده بسته می شود که وجه آن از خزانه دریافت نشده و لذا به دلیل عدم دریافت وجه از خزانه، این مقدار از اعتبارات تعهد نشده در پایان سال مالی باطل گردیده و مورد استفاده نخواهد داشت. بنابراین آن مقدار از اعتبارات تعهد نشده قابل انتقال به سال بعد خواهد بود که وجه آن نیز از خزانه دریافت شده باشد. دلیل این امر تأکید مجوز قانونی بر انتقال وجوه مصرف نشده مؤسسه می باشد و لذا آن مقدار از اعتبارات تعهد نشده که وجه آن دریافت نشده، قابل انتقال به سال بعد نمی باشد.

در مؤسسات دولتی که به موجب مجوز قانونی می توانند قسمتی از وجوه مصرف شده مربوط به اعتبارات سال مالی را به سال بعد منتقل و همراه اعتبارات سال بعد مصرف نمایند، برخی از حسابهای بودجه ای که به اعتبارات مصرف نشده مربوط می باشند از جمله حسابهای موقت بودجه ای خارج گردیده و به حساب بودجه ای دائمی تبدیل می شوند. در این قبیل مؤسسات مانده حسابهای بودجه ای نظیر حساب اعتبارات

مسئله نمونه

فرض می شود که در بودجه سال ۷۸ کل کشور، برای یک موسسه دولتی که تابع قانون محاسبات عمومی کشور بوده و مانده وجوه مصرف نشده خود را حداکثر تا پایان فروردین سال بعد به خزانه برگشت می دهد، اعتبارات جاری، اعتبارات عمرانی و اعتبارات اختصاصی پیش بینی می شود. فعالیت های بودجه ای سال ۷۸ هر یک از حساب های مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای، اعتبارات تملک دارائی های سرمایه ای و اعتبارات اختصاصی به شرح خلاصه زیر بوده است.

(کلیه ارقام به میلیون ریال)

حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای

۱- ابلاغ بودجه مصوب به مبلغ ۱۰/۰۰۰ در برنامه های مختلف

۲- ابلاغ تخصیص اعتبار در چهار دوره سه ماهه به شرح زیر:

سه ماهه اول ۲/۲۰۰

شش ماهه ۴/۵۰۰

نه ماهه ۷/۴۰۰

یکساله ۹/۸۰۰

۳- در طول سال مالی ۷۸ جمعاً ۹/۸۰۰ از خزانه درخواست وجه گردیده لیکن خزانه جمعاً مبلغ ۹۵۰۰ به حساب مؤسسه واریز نموده است.

۴- در طول سال مالی ۷۸ جمعاً مبلغ ۵/۰۰۰ برای خرید کالا و خدمات تأمین اعتبار شده است.

۵- در سال مالی ۷۸ جمعاً ۱/۲۰۰ پیش پرداخت و ۱۴۰۰ علی الحساب پرداخت شده است که به ترتیب ۱/۰۰۰ و ۱۱۰۰ از مبالغ پرداختی قبلاً تأمین اعتبار شده بود (موضوع بند ۴). بقیه آنها نیز در هنگام پرداخت تأمین اعتبار گردید.

۶- هزینه های پرسنلی یکساله مؤسسه که قبلاً برای آن اعتبار تأمین نمی شود و به صورت ماهانه به حساب کارکنان پرداخت می گردد، بالغ بر ۳/۸۰۰ بوده است.

۷- وضعیت پیش پرداختها و علی الحسابهای پرداختی در طول سال مالی به شرح زیر بوده است:

الف - مبلغ ۹۰۰ از پیش پرداختها به هزینه قطعی منظور گردیده و مبلغ ۱۰۰ آن به صورت وجه نقد، واریز شده است.

ب - مبلغ ۱۲۵۰ از علی الحسابها به حساب هزینه قطعی منظور شده است.

۸- جمع صورتحسابهای دریافتی در سال ۷۸ بابت خرید کالا و خدماتی که در بند ۴ برای آنها ۲/۷۰۰ تأمین اعتبار شده بود، بالغ بر ۲/۵۰۰ گردید که وجه آن نیز پرداخت شده است.

حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارائیهای سرمایه‌ای

۱- ابلاغ بودجه مصوب سالانه به مبلغ ۳۰/۰۰۰.

۲- در ۴ دوره تخصیص جمعاً مبلغ ۲۵/۰۰۰ اعتبار تخصیص یافته است.

۳- کل وجوه دریافتی در طول سال مالی ۷۸ مبلغ ۲۳/۰۰۰ بوده است.

۴- مبلغ ۲۰/۰۰۰ بابت انعقاد یک قرارداد ساختمانی و هزینه‌های جانبی آن تأمین اعتبار گردید.

۵- جمع پیش پرداختهای پرداختی به پیمانکار در سال مالی ۴/۰۰۰ بوده است که قبلاً تأمین اعتبار شده بود.

۶- مبلغ ۵۰۰ به عنوان پیش پرداخت به مهندسین مشاور بابت نظارت بر اجرای پروژه ساختمانی پرداخت شده بود که اعتبار لازم برای آن در زمان پرداخت تأمین شده است.

۷- کل صورت وضعیت‌های ارائه شده پیمانکار در طول سال مالی بابت اجرای قرارداد مبلغ ۱۹/۰۰۰ بوده است که مبلغ ۳/۰۰۰ آن بابت پیش پرداخت کسر و بقیه آن پرداخت شده است.

۸- جمع صورتحسابهای دریافتی از مهندسین مشاور بابت نظارت بر اجرای پروژه مبلغ ۲/۳۰۰ بوده است که از مبلغ مذکور ۳۰۰ بابت قسمتی از پیش پرداخت کسر و بقیه پرداخت گردید. مبلغ پرداختی در هنگام پرداخت تأمین اعتبار گردید.

مؤسسه
دفتر روزنامه حساب مستقل وجوه اعتبارات جاری
(ارقام به میلیون ریال)

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
۱	حساب بودجه اعتبارات مصوب ابلاغ بودجه مصوب یکساله	۱۰/۰۰۰	۱۰/۰۰۰
۲	جاری با خزانه اعتبارات تخصیص یافته منابع مالی قابل دریافت اعتبارات تعهد نشده ثبت اعتبارات تخصیص یافته یکساله	۹/۸۰۰ ۹/۸۰۰	۹/۸۰۰ ۹/۸۰۰
۳	درخواست وجه منابع مالی قابل دریافت دریافت وجه از خزانه	۹/۵۰۰	۹/۵۰۰
۴	اعتبارات تعهد نشده اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی تأمین اعتبار برای خرید کالا و خدمات	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰
۵	اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی اعتبارات تعهد نشده اندوخته اعتبار پرداختهای غیرقطعی پرداخت پیش پرداخت	۲/۱۰۰ ۵۰۰	۲/۶۰۰
۶	اعتبارات تعهد نشده اعتبارات مصرف شده پرداخت حقوق و مزایای کارکنان	۳/۸۰۰	۳/۸۰۰
۷	اندوخته اعتبار پرداختهای غیرقطعی اعتبارات تعهد نشده اعتبارات مصرف شده احتساب پرداختهای غیرقطعی به هزینه قطعی	۲/۲۵۰	۱۰۰ ۲/۱۵۰
۸	اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی اعتبارات مصرف شده اعتبارات تعهد نشده	۲/۷۰۰	۲/۵۰۰ ۲۰۰
	جمع	۵۵/۴۵۰	۵۵/۴۵۰

مؤسسه
دفتر روزنامه حساب مستقل وجوه اعتبارات عمرانی
(ارقام به میلیون ریال)

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
۱	حساب بودجه اعتبارات مصوب ابلاغ بودجه مصوب یکساله	۳۰/۰۰۰	۳۰/۰۰۰
۲	جاری با خزانه اعتبارات تخصیص یافته منابع مالی قابل دریافت اعتبارات تعهد نشده ابلاغ تخصیص یکساله	۲۵/۰۰۰ ۲۵/۰۰۰	۲۵/۰۰۰ ۲۵/۰۰۰
۳	درخواست وجه منابع مالی قابل دریافت دریافت وجه از خزانه	۲۳/۰۰۰	۲۳/۰۰۰
۴	اعتبارات تعهد نشده اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی تأمین اعتبار قرارداد ساختمانی	۲۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰
۵	اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی اندوخته اعتبار پرداختهای غیرقطعی پرداخت پیش پرداخت به پیمانکار	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰
۶	اعتبارات تعهد نشده اندوخته اعتبار پرداختهای غیرقطعی پرداخت پیش پرداخت به مشاور	۵۰۰	۵۰۰
۷	اندوخته اعتبارات پرداختهای غیرقطعی اندوخته اعتبارات تعهدات احتمالی اعتبارات مصرف شده پرداخت صورت وضعیتهای پیمانکار	۳/۰۰۰ ۱۶/۰۰۰	۱۹/۰۰۰
۸	اعتبارات تعهد نشده اندوخته اعتبار پرداختهای غیرقطعی اعتبارات مصرف شده پرداخت هزینه نظارت	۲/۰۰۰ ۳۰۰	۲/۳۰۰
	جمع	۱۴۸/۸۰۰	۱۴۸/۸۰۰

مؤسسه

تراز ترکیبی مانده حسابهای بودجه به تاریخ پایان اسفند ۱۳۷۸

(ارقام به میلیون ریال)

ردیف	عنوان حسابها	اعتبارات هزینه‌ای		اعتبارات تملک دارائیهای سرمایه‌ای		اعتبارات اختصاصی	
		بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار
۱	حساب بودجه	۱۰/۰۰۰		۳۰/۰۰۰		۲/۰۰۰	
۲	اعتبارات مصوب	۱۰/۰۰۰		۳۰/۰۰۰		۲/۰۰۰	
۳	اعتبارات تخصیص یافته	۹/۸۰۰		۲۵/۰۰۰		۲/۰۰۰	
۴	جاری با خزانه	۹/۸۰۰		۲۵/۰۰۰		۲/۲۰۰	
۵	منابع مالی قابل دریافت	۳۰۰		۲/۰۰۰		—	
۶	درخواست وجه	۹/۵۰۰		۲۳/۰۰۰		۲/۰۰۰	
۷	اعتبارات تعهد نشده	۸۰۰		۲/۵۰۰		۱۵۰	
۸	اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی	۲۰۰		—		—	
۹	اندوخته اعتبار پرداختهای غیر قطعی	۳۵۰		۱/۲۰۰		۱۰۰	
۱۰	اعتبارات مصرف شده	۸/۴۵۰		۲۱/۳۰۰		۱/۷۵۰	
۱۱	مازاد بودجه‌ای	—		—		۲۰۰	
	جمع	۲۹/۶۰۰	۲۹/۶۰۰	۸۰/۰۰۰	۸۰/۰۰۰	۶/۲۰۰	۶/۲۰۰

مؤسسه

عملیات بستن حسابهای بودجه‌ای اعتبارات هزینه‌ای، تملک دارائیهای سرمایه‌ای و اختصاصی
(ارقام به میلیون ریال)



ردیف	شرح	روزنامه اعتبارات هزینه‌ای		روزنامه تملک دارائیهای سرمایه‌ای		روزنامه اختصاصی	
		بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار
۱	تعدیلات: اندوخته اعتبار پرداختهای غیرقطعی اندوخته اعتبار پرداختهای غیرقطعی سنواتی درخواست وجه سنواتی درخواست وجه انتقال مانده جاری به سنواتی	۳۵۰	۱/۲۰۰	۳۵۰	۱/۲۰۰	۱۰۰	۱۰۰
۲	بستن حسابهای موقت: اعتبارات مصوب حساب بودجه اعتبارات تخصیص یافته مازاد بودجه‌ای جاری با خزانه اعتبارات تعهد نشده اعتبارات مصرف شده اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی درخواست وجه	۱۰/۰۰۰ ۹/۸۰۰ ۸۰۰ ۸/۴۵۰ ۲۰۰	۳۰/۰۰۰ ۲۵/۰۰۰ ۹/۸۰۰	۲/۰۰۰ ۲/۰۰۰ ۲۰۰ ۱۵۰ ۱/۲۵۰	۳۰/۰۰۰ ۲۵/۰۰۰ ۲۳/۸۰۰	۲/۰۰۰ ۲/۰۰۰ ۲۰۰ ۱۵۰ ۱/۲۵۰	
۳	بستن حسابهای دائمی: اندوخته اعتبار پرداختهای غیرقطعی سنواتی درخواست وجه سنواتی بستن و انتقال مانده حسابها به سال بعد	۳۵۰	۱/۲۰۰	۳۵۰	۱/۲۰۰	۱۰۰	۱۰۰

مراحل انجام هزینه(خرج)

به منظور اعمال کنترل های کافی بر مصرف اعتبارات مصوب دستگاههای دولتی و حصول اطمینان از اجرای صحیح برنامه ها و فعالیتهای و تحقق اهداف مصوب بودجه سالانه که دولت و دستگاههای اجرایی در مورد آنها مسئولیت پاسخگویی دارند مراحل انجام خرج در قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشورها به بالاترین مقام اجرائی دستگاه مصرف کننده اعتبار (وزیر یا رئیس موسسه) و مسئولیت انجام برخی از مراحل خرج که جنبه نظارت و کنترل دارد به یک مقام کنترل کننده (کنترلر) که در ایران از سوی وزیر امور اقتصاد و دارایی منصوب می شود تفویض می گردد که این تفکیک مسئولیت و اختیارات به مقامات جداگانه موجب ارتقاء درشفافیت مسئولیت پاسخگویی هریک از مقامات مسئول درقبال مصرف اعتبارات خواهد بود که از ضرورت های نظام کنترل و نظارت بر مخارج دولتی بوده و جمع اختیارات و مسئولیت کلیه مراحل خرج در یک مقام واحد به دلیل آنکه سیستم کنترل و نظارت را مخدوش می نماید، مجاز نمی باشد.

تعریف مراحل خرج

به مرحله ای اطلاق می گردد که به ترتیب و بر طبق مقررات و با تأیید و نظارت مقامات مسؤول یک دستگاه دولتی باید طی شود تا کالایی تحویل و یا خدمتی انجام گیرد و یا به طور کلی دینی بر ذمه دولت ایجاد شود. مراحل خرج یا انجام هزینه، شامل فعالیتهای و عملیات معقوله است که باید برای خرید کالا و خدمات مورد نیاز اجرای برنامه های بودجه مصوب سالانه، صورت گیرد که در ماده ۵۲ قانون محاسبات عمومی کشور تعیین و در ماده ۵۳ همان قانون حدود مسئولیت و اختیار آنها مشخص گردیده است و در دستگاههای دولتی ایران به ترتیب شامل تشخیص، تأمین اعتبار، تعهد، تسجیل، صدور حواله، نظارت مالی و پرداخت می باشد.

مرحله تشخیص:

تشخیص یعنی تعیین یا انتخاب کالا و یا خدماتی که برای تحقق اهداف موسسه دولتی مورد نیاز می باشد. اختیار و مسئولیت تعیین و انتخاب کالا یا خدمت به عهده وزیر وزارت خانه یا رئیس موسسه دولتی و یا کسانی که از طرف آنها مجاز به انجام این قبیل امور هستند می باشد. در این مرحله واحد تدارکات و یا کارپردازی درخواست خرید کالا یا انجام خدمت را تنظیم و به رئیس دستگاه دولتی تسلیم می کند و پس از اینکه رئیس دستگاه دولتی ضروری بودن خرید کالا یا خدمت پیشنهادی را تشخیص می دهد به مرحله بعد ارسال می گردد. به عبارتی در این مرحله، اجازه خرید کالا یا خدمت از سوی مقام مجاز دستگاه اجرایی صادر می شود و چون در این مرحله اقدامی برای استفاده از منابع مالی انجام نمی شود لذا هیچگونه رویداد مالی و یا بودجه ای در دفاتر حسابداری حسابهای مستقل ثبت نخواهد شد.

مرحله تأمین اعتبار:

اعتبار یک اجازه قانونی است که مجلس شورای اسلامی به دولت و سازمانهای تابعه آن می دهد تا وجوهی را برای تحقق اهداف و اجرای برنامه های مصوب خود مصرف نماید.

تأمین اعتبار به بیان ساده یعنی اینکه مقداری از اعتبار مصوب تخصیص یافته را برای خرید کالا یا خدمت معینی اختصاص دهیم. در این مرحله بعد از اینکه درخواست خرید مورد موافقت و تأیید رئیس دستگاه دولتی قرار گرفت برای تأمین اعتبار به ذیحسابی و امور مالی موسسه ارجاع می شود و ذیحساب موسسه در خواست خرید کالا یا خدمت را که بهای آن نیز توسط واحد درخواست کننده برآورد شده است، مورد بررسی قرار می دهد و در صورتیکه خرید کالا و خدمات مورد درخواست، قانونی بوده و اعتبار تخصیص یافته کافی برای آن موجود باشد با دستور ذیحساب قسمتی از اعتبار برای خرید آن کالا یا خدمت، اختصاص می یابد.

رویداد تأمین اعتبار برای خرید کالا یا خدمات، باید در دفاتر حسابداری حساب مستقل ذیربط موسسه به شرح زیر ثبت می گردد:

اعتبارات تعهد نشده xx

اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی xx

مرحله تعهد:

پس از انجام مراحل تشخیص و تامین اعتبار، واحد تدارکات نسبت به خرید کالا و خدمات و تحویل آنها اقدام می کند. از نظر قانون، تعهد عبارت است از ایجاد دین بر ذمه دولت ناشی از: الف) تحویل کالا یا انجام خدمت، ب) اجرای قراردادهایی که با رعایت مقررات منعقد شده باشد. ج) احکام صادر شده از مراجع قانونی و ذیصلاح، د) پیوستن به قراردادهای بین المللی و عضویت در سازمانها یا مجامع بین المللی با اجازه قانون. همانطور که از این تعریف بر می آید، تعهد یعنی ایجاد دین بر ذمه دولت که اساسا به دلیل تحویل کالا یا انجام خدمت و یا اجرای قرارداد ایجاد می شود لازم به ذکر است که انعقاد قرارداد برای خرید کالا و خدمات و یا اجرای طرحها و پروژه های عمرانی خود به خود برای موسسه ایجاد بدهی نمی کند مگر آنکه مفاد قرارداد توسط اشخاص حقیقی یا حقوقی که قرارداد منعقد نموده است، اجرا شود. این مرحله از خرج به تحویل کالا یا انجام دادن خدمت و یا اجرای قرارداد اختصاص دارد که قبلا ضرورت خرید یا انجام و اجرای آن توسط مقام مجاز دستگاه اجرایی تشخیص داده شده است و برای پرداخت بهای تمام شده آن، اعتبار تخصیص یافته لازم اندوخته گردیده است. به عبارت دیگر تعهد یعنی بدهی ایجاد شده بر اثر تحویل کالا یا انجام دادن خدمت یا اجرای قراردادهایی که برابر مقررات منعقد شده است.

مرحله تسجیل:

تسجیل عبارت است از تعیین میزان بدهی قابل پرداخت به موجب اسناد و مدارک اثبات کننده بدهی. به بیان ساده تر تسجیل یعنی اینکه بر اساس اسناد و مدارک (فاکتور فروش، صورت وضعیت، صورتحساب و...) ثابت کنیم بهای کالای تحویل شده یا خدمت انجام شده چقدر است. در این مرحله مقام مجاز خرج، مبلغ مندرج در صورتحساب یا صورت وضعیت را مورد موافقت قرار داده و یا اینکه پس از تعدیل، مورد موافقت و تأیید قرار می دهد. با انجام این مرحله در واقع بدهی قابل پرداخت ناشی از تحویل کالا یا انجام خدمت تعیین شده و مورد تأیید قرار می گیرد.

مرحله صدور حواله:

حواله یک اجازه کتبی است که برای پرداخت بدهیهای قابل پرداخت ناشی از تحویل کالا یا خدمات توسط مقام مجاز دستگاه دولتی صادر می شود. صدور حواله باید همراه سایر مدارک تأیید شده مربوط به مراحل قبلی (فرم درخواست خرید کالا یا خدمت، فرم تامین اعتبار، قبض انبار یا فهرست مقادیر کار، فاکتور یا صورتحساب و یا صورت وضعیت) برای انجام مراحل بعدی خرج، به ذیحسابی وزارتخانه یا موسسه دولتی ارجاع گردد. صدور حواله همان دستورپرداخت است، چون در حواله مبلغ قابل پرداخت توسط مقام مجاز مورد تأیید قرار می گیرد بنابراین مرحله تسجیل یعنی میزان بدهی قابل پرداخت با صدور حواله تحقق خواهد یافت.

مرحله نظارت مالی:

مفهوم قانونی نظارت مالی، یعنی تطبیق پرداختها با قوانین و مقررات مالی حاکم بر مصرف وجوه دولتی، بنابراین اعمال نظارت مالی که ششمین مرحله از مراحل خرج است، یعنی اینکه ذیحساب وزارتخانه یا موسسه دولتی و یا هر شخص دیگری که مسئولیت نظارت مالی را برعهده دارد، قبل از پرداخت هروجهی نظارت نماید که آیا قوانین و مقررات مالی حاکم بر مصرف آن وجه درانجام ۵ مرحله قبلی رعایت شده است یا خیر؟ نظارت مالی درحقیقت نظارت قبل از خرج است که مسئولیت آن بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است. نظارت مالی قبل از خرج از طریق ذیحساب وزارت مذکور، مستقر در دستگاههای دولتی انجام می شود و چون وزارت امور اقتصادی و دارایی زیر نظر قوه مجریه است، بنابراین نظارت قبل از خرج نوعی کنترل داخلی محسوب می شود که به طور مستمر توسط ذیحسابان که با حکم وزارت مذکور منصوب می شوند، انجام می گردد. در این مرحله می توان از سند هزینه برای انعکاس اعمال نظارت مالی استفاده کرد. سند هزینه فرمی است از مدارک مربوط به مراحل خرج که به موجب آن وقوع هزینه و یا سایر پرداختها اثبات می شود.

ثبت فعالیتهای مالی مربوط به مراحل تعهد، تسجیل، صدور حواله و نظارت مالی بستگی به مبنای حسابداری مورد استفاده در حسابداری هزینه دارد، طبق قوانین مالی کشورها هر یک از مبانی تعهدی، نقدی و تعدیل شده می تواند مورد استفاده قرار گیرد. در صورتیکه مبنای نقدی یا

نقدی تعدیل شده بکار گرفته شود، چون در مراحل تعهد و تسجیل و صدور حواله و اعمال نظارت مالی وجه نقد پرداخت نمی شود، لذا وقایع مالی مذکور هم قابل ثبت نمی باشند. بنابراین ثبت این مراحل تا تحقق مرحله پرداخت امکان پذیر نخواهد بود.

در صورتیکه در حسابداری هزینه های تعهدی مورد استفاده قرار گیرد، به محض تحقق هزینه - تحویل کالا یا انجام خدمت - بهای تمام شده آن پس از تأیید مقام مجاز خرج و تطبیق آن با قوانین و مقررات، به صورت زیر قابل ثبت در دفاتر حسابداری است:

ثبت بودجه ای: اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی xx

اعتبارات مصرف شده xx

ثبت مالی: هزینه سال جاری xx

اسناد هزینه پرداختنی xx

مرحله پرداخت:

مرحله پرداخت آخرین مرحله انجام هزینه است. شرط لازم و کافی برای تحقق هزینه در سازمانهای دولتی ایران تحویل کالا یا انجام خدمت و پرداخت وجه آن می باشد. در صورتیکه کلیه مراحل شش گانه قبلی صورت بگیرد لیکن مرحله پرداخت انجام نشود، هزینه تحقق نیافته است یعنی تحویل کالا یا انجام خدمت زمانی هزینه محسوب می شود که وجه آن پرداخت گردد.

اثبات مرحله پرداخت طبق ماده ۶۵ قانون محاسبات عمومی کشور مستلزم گواهی بانک دایر بر انجام یکی از موارد زیر است:

الف: انتقال وجه به حساب ذینفع ب: پرداخت وجه به ذینفع یا قائل مقام قانونی او ج: حواله در وجه ذینفع یا قائل مقام قانونی او. تحقق هر یک از موارد فوق، رسید گیرنده وجه تلقی می شود و به عنوان مدرکی برای اثبات مرحله پرداخت بکار می رود. پرداختهای سازمانهای دولتی از طریق حسابهای بانکی و با صدور چک صورت می گیرد.

ثبت مرحله پرداخت در دفاتر حسابداری:

انعکاس مرحله پرداخت نیز تابع مبنای حسابداری مورد استفاده در حسابداری هزینه است. در صورتیکه مبنای مورد عمل در حسابداری هزینه، نقدی یا نقدی تعدیل شده باشد، در مرحله پرداخت که مراحل انجام هزینه تکمیل می شود، هزینه به صورت زیر ثبت می گردد:

هزینه سال جاری xx

بانک پرداخت xx

و چنانچه مبنای مورد عمل در حسابداری هزینه تعهدی باشد، چون هزینه قبل از مرحله پرداخت در دفاتر منعکس گردیده، لذا در این مرحله بدهی ناشی از تحویل کالا یا انجام خدمت، پرداخت می شود و ثبت زیر صورت می گیرد:

اسناد هزینه پرداختنی xx

بانک پرداخت xx

اختیار و مسئولیت مراحل انجام هزینه (خرج)

مراحل انجام هزینه به دو مرحله، مرحله اداری و مرحله مالی تقسیم می شود. مراحل تشخیص، تعهد، تسجیل و صدور حواله را به طور کلی مرحله اداری خرج نام گذاری می کنیم که توسط وزیر یا رئیس مؤسسه دولتی و یا کسانی که از طرف آنها مجاز به این امور هستند صورت می گیرد و مراحل تأمین اعتبار، نظارت مالی و پرداخت را مرحله مالی خرج می دانیم که توسط ذیحساب وزارتخانه یا مؤسسه دولتی و یا کسانی که از طرف او مجاز به انجام این قبیل امور هستند، به عمل می آید. مسئولیت نظارت بر مخارج دستگاههای دولتی به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی (خزانه داری کل) و انجام مخارج به عهده دستگاههای دولتی مصرف کننده اعتبار محول شده است.

مراحل درآمد

درآمدهای عمومی دولت از زمان پیش بینی تا وصول دارای سه مرحله مشخص به شرح زیر می باشد:

۱- پیش بینی درآمد ۲- تشخیص درآمد ۳- وصول درآمد ۴- انتقال به خزانه

پیش بینی درآمد:

در اینجا نحوه انعکاس درآمد پیش بینی شده از نظر حسابداری درآمد را مورد بحث قرار می دهیم در اغلب قوانین و مقررات مالی کشورها از جمله ایران وصول درآمدها نه تنها موکول به پیش بینی نمی باشد بلکه محدود به میزان پیش بینی شده در بودجه کل کشور نیز نمی باشد و منحصر مستلزم وجود مجوز قانونی خواهد بود؛ بنابراین کنترل درآمد از نقطه نظر حسابداری مشابه کنترل هزینه نمی باشد و مقایسه مستمر درآمدهای واقعی با درآمدهای پیش بینی شده ضرورتی ندارد و لذا درآمدهای عمومی پیش بینی شده در دفاتر حسابداری حسابهای مستقل وجوه دولتی دستگاههای وصول کننده ثبت نمی شود. بلکه تشخیص و وصول درآمد ها با توجه به مبنای مورد استفاده؛ در دفاتر حسابداری حساب مستقل ذیربط منعکس می شود

تشخیص درآمد:

در این مرحله، درآمدهای عمومی دولت ارزیابی و تشخیص داده می شود. در صورت استفاده از مبنای تعهدی درآمدهایی که قابلیت اندازه گیری داشته باشند و در طول سال مالی و یا مدت کوتاهی پس از سال مالی (معمولا ۶۰ روز) قابل وصول باشند با مبنای تعهدی شناسایی و در دفاتر حسابداری ثبت می شوند. و در صورتیکه مبنای مورد استفاده نقدی کامل باشد، انعکاس تشخیص درآمدها در دفاتر حسابداری تا زمان وصول آنها به تاخیر می افتد و لذا میزان درآمدها به علت عدم وصول وجه آن ثبت نمی گردد و در برخی از کشورها به منظور جبران ضعف سیستم حسابداری نقدی، ترتیبی اتخاذ شده است که درآمدهای تشخیص شده وصول نشده را به طریق مقتضی در دفاتر منعکس کرده و لیکن شناخت قطعی درآمد موکول به زمان وصول وجه آنها می باشد.

در صورت استفاده از سیستم تعهدی ثبت زیر در دفاتر حسابداری منعکس می شود:

**

مالیتهای دریافتنی جاری

ذخیره مالیتهای دریافتنی مشکوک الوصول جاری (برای مالیتهای غیر قابل وصول)**

**

درآمد (شناخت مالیات)

همچنین در صورت استفاده از سیستم نقدی ثبت زیر در دفاتر حسابداری منعکس می گردد:

مالیتهای دریافتنی جاری****

اندوخته مالیتهای وصول نشده جاری*****

بابت مالیتهای تشخیص شده

در موقع وصول وجه:

بانک تمرکز وجوه درآمد**

مالیتهای دریافتنی جاری**

اندوخته مالیتهای وصول نشده جاری**

درآمد**

همچنین به منظور جمع آوری اطلاعات مربوط به درآمدهای واقعی سالانه دولت و مقایسه آن با درآمدهای پیش بینی شده و پی گیری مستمر مطالبات دولت از مودیان مالیاتی؛ می توان با استفاده از حساب "مالیتهای دریافتنی سنواتی" و حساب "اندوخته مالیتهای وصول نشده سال جاری" سهم سال جاری و سنواتی از درآمدهای وصولی نقدی هر سال را تفکیک نمود.

وصول درآمد:

انعکاس مرحله وصول درآمد نیز به مبنای حسابداری مورد استفاده بستگی دارد و در صورتیکه مبنای حسابداری درآمدها نقدی باشد

درآمدها در مرحله وصول شناسایی و ثبت آن به این شکل می باشد:

بانک تمرکز وجوه درآمد **

درآمد **

و در صورت استفاده از سیستم تعهدی

بانک تمرکز وجوه درآمد **

مالیاتیهای دریافتنی تجاری **

فرض کنید سازمان امور اقتصادی و دارایی استان آذربایجان شرقی فاقد هرگونه مانده اقلام سنواتی می باشد. فعالیتهای بودجه ای و مالی تلخیص شده سال ۸۷ حساب مستقل وجوه اعتبارات جاری مذکور در فروردین ماه سال مالی مورد بحث با فرض اینکه سیستم حسابداری آن واحد بر مبنای تعهدی تعدیل شده طراحی شده باشد؛ به شرح زیر می باشد.

-۷۸/۱/۷۷بلاغ بودجه مصوب سال ۸۷ با مشخصات زیر:

اعتبارات مصوب به مبلغ ۹۰۰ هزار ریال

درآمد عمومی پیش بینی شده ۲۰۰ هزار ریال

-۷۸/۱/۱۰۰ معادل ۲۰ درصد از اعتبار مصوب برای انجام هزینه های ۳ ماه اول سال مالی تخصیص و ابلاغ گردید.

-۷۸/۱/۱۱ درخواست وجه شماره یک معادل ۶۰ هزار ریال از محل اعتبارات تخصیص یافته عهده خزانه صادر گردید.

-۷۸/۱/۱۵ برای خرید مقداری مواد و ملزومات مصرفی مبلغ ۳۰ هزار ریال تامین اعتبار گردید و از طریق واحد تدارکات سفارش خرید آن صادر گردید.

-۷۸/۱/۱۶ چون بخشی از مالیاتیهای سازمان قابل اندازه گیری بوده و قابلیت وصول را نیز داشت؛ پس از تشخیص و ارزیابی با اشخاص حقیقی یا حقوقی ابلاغ گردید. در تاریخ مذکور مبلغ ۵۰ هزار ریال صورتحساب قطعی مالیاتی مودیان ابلاغ شد.

-۷۸/۱/۱۷ برخی از درآمدهای مالیاتی سازمان منحصر با مبتای نقدی قابل شناسایی است؛ لذا ثبت این نوع درآمد فقط در زمان وصول امکانپذیر است. مبلغ ۱۰ هزار ریال از این قبیل درآمد های مالیاتی به صورت نقد وصول گردید.

-۷۸/۱/۲۰ مواد و ملزومات سفارشی به صورت کامل تحویل سازمان شد و بهای تمام شده آن به مبلغ ۲۸ هزار ریال توسط مقام مجاز تایید و حواله آن برای پرداخت صادر و به ذیحسابی سازمان تحویل گردید. ذیحسابی نیز ضمن تطبیق خرید مواد و ملزومات با مقررات مالی ؛ بهای تمام شده آنرا به حساب هزینه قطعی منظور نمود.

-۷۸/۱/۲۱ درخواست وجه مورخه ۷۸/۱/۱۱ به حساب ذیحسابی واریز گردید.

-۷۸/۱/۲۳ مبلغ ۱۵ هزار ریال از مالیاتیهای که قبلاً تشخیص شده بود وصول گردید.

-۷۸/۱/۲۵ وجه صورتحساب مربوط به خرید مواد اولیه و ملزومات خریداری شده به فروشنده پرداخت گردید.

-۷۸/۱/۲۶ مبلغ ۱۰ هزار ریال جهت انجان تعمیرات اساسی محل سازمان بر طبق قرارداد منعقد شده که به امضا مقام مجاز و طرف قرارداد رسیده بود ؛ تامین اعتبار گردید.

مطلوبست:

ثبت فعالیتهای مالی و بودجه ای فوق در دفتر روزنامه حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای

-۷۸/۱/۱۷ برخی از درآمدهای مالیاتی سازمان منحصر با مبتای نقدی قابل شناسایی است؛ لذا ثبت این نوع درآمد فقط در زمان وصول

امکانپذیر است. مبلغ ۱۰ هزار ریال از این قبیل درآمد های مالیاتی به صورت نقد وصول گردید.

-۷۸/۱/۲۰ مواد و ملزومات سفارشی به صورت کامل تحویل سازمان شد و بهای تمام شده آن به مبلغ ۲۸ هزار ریال توسط مقام مجاز تایید و

حواله آن برای پرداخت صادر و به ذیحسابی سازمان تحویل گردید. ذیحسابی نیز ضمن تطبیق خرید مواد و ملزومات با مقررات مالی؛ بهای تمام شده آنرا به حساب هزینه قطعی منظور نمود.

- ۷۸/۱/۲۱ درخواست وجه مورخه ۷۸/۱/۱۱ به حساب ذیحسابی واریز گردید.

- ۷۸/۱/۲۳ مبلغ ۱۵ هزار ریال از مالیاتهایی که قبلاً تشخیص شده بود وصول گردید.

- ۷۸/۱/۲۵ وجه صورتحساب مربوط به خرید مواد اولیه و ملزومات خریداری شده به فروشنده پرداخت گردید.

- ۷۸/۱/۲۶ مبلغ ۱۰ هزار ریال جهت انجان تعمیرات اساسی محل سازمان بر طبق قرارداد منعقد شده که به امضا مقام مجاز و طرف قرارداد رسیده بود؛ تامین اعتبار گردید.

مطلوبست:

ثبت فعالیتهای مالی و بودجه ای فوق در دفتر روزنامه حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای

حل مسئله:

چون مبنا تعهدی تعدیل شده است لذا هزینه ها در زمان ایجاد و درآمد ها در زمان تحقق و برخی در زمان وصول شناسایی و ثبت می شوند. همانطور که اشاره شد درآمد پیش بینی شده ثبت نمی گردد.

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
	بودجه جاری		
۱/۷	اعتبارات مصوب	۹۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰۰
	ثبت بودجه مصوب سال ۱۳۷۸		
	جاری با خزانه		
	اعتبارات تخصیص یافته	۱۸۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰
۱/۱۰	منابع مالی قابل دریافت		
	اعتبارات تعهد نشده	۱۸۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰
	ابلاغ تخصیص سه ماه اول سال		
	حساب درخواست وجه		
۱/۱۱	منابع مالی قابل دریافت	۶۰۰۰۰	۶۰۰۰۰
	صدور درخواست وجه		

	اعتبارات تعهد نشده		
۱/۱۵	اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی	۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰
	تامین اعتبار خرید مواد و ملزومات		
	مالیات دریافتنی جاری		
۱/۱۶	درآمد	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰
	ارسال صورتحساب برای مودیان مالیاتی		
	بانک تمرکز وجوه درآمد		
۱/۱۷	درآمد	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰
	وصول درآمدهای مالیاتی		
	اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی		
	اعتبارات مصرف نشده	۳۰۰۰۰	۲۸۰۰۰
	اعتبارات تعهد نشده		۲۰۰۰
۱/۱۸	هزینه سال جاری		
	اسناد هزینه پرداختنی	۲۸۰۰۰	۲۸۰۰۰
	تحویل ملزومات سفارشی و ثبت هزینه		
	بانک پرداخت جاری		
۱/۲۱	دریافتی از خزانه	۶۰۰۰۰	۶۰۰۰۰
	دریافت وجه درخواست شماره ۱		

بانک تمرکز وجوه درآمد

۱/۲۳

مالیات دریافتی جاری

۱۵۰۰۰

۱۵۰۰۰

وصول وجه قسمتی از درآمدهای مالیاتی

اسناد هزینه پرداختی

۱/۲۵

بانک پرداخت جاری

۲۸۰۰۰

۲۸۰۰۰

پرداخت صورتحساب خرید ملزومات

اعتبارات تعهد نشده

۱/۲۶

اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی

۱۰۰۰۰۰

۱۰۰۰۰۰

تامین اعتبار قرارداد تعمیرات اساسی