

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

جزوه حسابداری دولتی ۲

منبع: حسابداری و حسابرسی دولتی (مجید نوریان و علی شفیعی زاده)

## فصل اول

۱. سازمان دولتی: انجام قسمتی از وظایف و مسئولیت دولت طبق برنامه مصوب.
۲. دولت: اجتماع تعدادی سازمان دولتی.
۳. انواع سازمان دولتی: دولتی غیرانتفاعی، انتفاعی وابسته به دولت.

### سازمان دولتی غیر انتفاعی

۴. سازمان دولتی غیر انتفاعی: برای تحصیل درآمد نیست.
۵. سازمان دولتی غیر انتفاعی: اجرای قسمتی از برنامه های اقتصادی، فرهنگی.
۶. سازمان دولتی غیر انتفاعی: هزینه ها هیچ ارتباطی با درآمد ندارد.
۷. انگیزه تشکیل سازمان دولتی غیر انتفاعی: الزامات قانونی و ضرورت اجتماعی.

### انواع سازمان دولتی غیر انتفاعی

۸. ۲ نوع سازمان دولتی غیر انتفاعی: وزارت خانه، موسسه دولتی
۹. سازمان دولتی غیر انتفاعی: وزارت خانه: واحد سازمانی تشکیل یافته به موجب قانون به ریاست وزیر
۱۰. سازمان دولتی غیر انتفاعی: موسسه دولتی: تشکیلات مشخص دارد.
۱۱. سازمان دولتی غیر انتفاعی: موسسه دولتی: به موجب قانون ایجاد میشود.
۱۲. سازمان دولتی غیر انتفاعی: موسسه دولتی: زیر نظر یکی از سه قوه
۱۳. سازمان دولتی غیر انتفاعی: موسسه دولتی: عنوان وزارت خانه ندارد.

### سازمان انتفاعی وابسته به دولت

۱۴. سازمان انتفاعی وابسته به دولت: هزینه ها از درآمد ها تامین می شود.
۱۵. سازمان انتفاعی وابسته به دولت: مقداری درآمد برای دولت تحصیل می کند.
۱۶. نمونه سازمان انتفاعی وابسته به دولت: شرکت دولتی: پیروی از اصول حسابداری بازرگانی
۱۷. شرکت دولتی: واحد سازمانی، تشکیل شده به موجب قانون، تعلق بیش از ۵۰ درصد سرمایه شرکت به دولت

## تفاوت‌های سازمان دولتی و بازرگانی

۱۸. تفاوت‌های سازمان دولتی و بازرگانی: ۱. انگیزه و هدف ۲. مالکیت ۳. منابع مالی ۴. هزینه‌ها ۵. درآمدها
۱۹. انگیزه سازمان بازرگانی: کسب سود
۲۰. انگیزه سازمان دولتی: الزامات قانونی، رفع مشکلات اجتماعی
۲۱. مالکیت سازمان دولتی: عمومی، عموم مردم
۲۲. مالکیت سازمان بازرگانی: خصوصی
۲۳. منابع مالی سازمان دولتی: وصول مالیات، درآمدها، فروش منابع زیرزمینی
۲۴. منابع مالی سازمان بازرگانی: به تناسب سرمایه آورده منابع مالی دارد
۲۵. هزینه‌های سازمان دولتی: ارتباط نداشتن با درآمدها.
۲۶. هزینه‌های سازمان بازرگانی: مربوط بودن میزان هزینه به بازدهی سود.
۲۷. درآمد سازمان دولتی: الزامات قانونی، توانایی لازم برای وصول درآمد به صورت اجباری
۲۸. درآمد سازمان‌های بازرگانی: نداشتن قدرت لازم قانونی برای وصول درآمد اجباری

## تشابه سازمان دولتی و بازرگانی

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

## حسابداری دولتی

۳۰. حسابداری دولتی: سیستم اطلاعات مالی وزارت‌خانه‌ها و موسسه دولتی

## تفاوت‌های حسابداری دولتی و بازرگانی

۳۱. 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

۳۲. صورت‌های مالی اساسی حسابداری بازرگانی: صورت سود و زیان، ترازنامه
۳۳. صورت‌های مالی اساسی حسابداری دولتی: صورت دریافت و پرداخت، ترازنامه

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

## ۲. لزوم نگهداری حساب مستقل

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

۳۶. لزوم نگهداری حساب مستقل: موسسه دولتی یک شخصیت مستقل محسوب نمی‌شود.

## ۳. نحوه ثبت دارایی ثابت در دولتی

۳۷. نحوه ثبت دارایی ثابت در دولتی: ثبت در هزینه جاری

۳۸. نحوه ثبت دارایی ثابت در دولتی: هزینه استهلاک نداریم.

۳۹. دلیل ثبت دارایی ثابت در دولتی در هزینه: کوتاه مدت بودن بودجه.

## ۴. مبنای حسابداری

۴۰. مبنای حسابداری بازرگانی: تعهدی

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

۴۲. کاربرد حسابداری دولتی: قرار دادن اطلاعات مالی لازم برای بودجه بندی در مدیریت دولتی

## استفاده کنندگان حسابداری دولتی

۴۳. استفاده کنندگان حسابداری دولتی: ۱. داخلی ۲. خارجی

۴۴. استفاده کنندگان داخلی حسابداری دولتی: ۱. مسئولین برنامه ریز ۲. مدیران موسسه ۳. مدیران سطوح میانی

۴. بازرسان و حسابرسان داخلی

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

مردم

## مبانی حسابداری دولتی

### ۱. مبنای نقدی کامل:

۴۶. مبنای نقدی کامل: درآمد در زمان دریافت، هزینه ها در زمان پرداخت

۴۷. مبنای نقدی: درآمد سال گذشته وصول شده جاری: درآمد سال جاری

۴۸. مبنای نقدی:پیش دریافت درآمد؛درآمد سال جاری

۴۹. مبنای نقدی:درآمد تحقق یافته دریافت نشده سال جاری؛درآمد سال جاری نیست

۵۰. مبنای نقدی:پیش پرداخت هزینه؛هزینه سال جاری

۵۱. مبنای نقدی :درآمدها= کلیه دریافت‌ها، هزینه‌ها= کلیه پرداخت‌ها

## **۲. مبنای تعهدی کامل:**

۵۲. درآمدها:هنگام تحقق ثبت میشود، فارغ از زمان دریافت پول

۵۳. هزینه‌ها: به هنگام وقوع ثبت میشود، فارغ از زمان پرداخت پول

۵۴. هزینه‌های وقوع شده سال قبل، پرداختی در سال جاری؛هزینه سال جاری نیست

۵۵. درآمدهای تحقق یافته سال قبل، دریافت شده در سال جاری؛درآمد سال جاری نیست

۵۶. پیش پرداخت هزینه و پیش دریافت درآمد؛هزینه و درآمد نیستند

## **۳. مبنای نیمه تعهدی:**

۵۷. مبنای نیمه تعهدی:براساس اصل محافظه کاری؛درآمد‌ها کمتر و هزینه‌ها بیشتر

۵۸. مبنای نیمه تعهدی:درآمدها به روش نقدی

۵۹. مبنای نیمه تعهدی: هزینه‌ها به روش تعهدی صورت میگیرد

۶۰. مبنای نیمه تعهدی:پیش دریافت درآمد محسوب میشود.

۶۱. علت دشواری استفاده از مبنای تعهدی در درآمد:۱. عدم امکان اندازه گیری میزان درآمد ۲. عدم اطمینان از

وصول درآمد در کوتاه مدت

## **۴. مبنای تعهدی تعدیل شده:**

۶۲. مبنای تعهدی تعدیل شده:هزینه‌ها به روش تعهدی

۶۳. مبنای تعهدی تعدیل شده:درآمدها به دو روش ثبت می شود

۶۴. مبنای تعهدی تعدیل شده:درآمد قابل اندازه گیری و وصول در کوتاه مدت:مبنای تعهدی

۶۵. مبنای تعهدی تعدیل شده:درآمد غیرقابل اندازه گیری و وصول در کوتاه مدت: مبنای نقدی(یعنی در زمان

وصول ثبت درآمد زده می شود)

۶۶. مبنای تعهدی تعدیل شده: وصول درآمد لا وصول؛ درآمد سال جاری
۶۷. مبنای تعهدی تعدیل شده: پیش دریافت و پیش پرداخت؛ درآمد یا هزینه نیستند
۶۸. مبنای تعهدی تعدیل شده: مناسب ترین روش برای دولتی
۶۹. مبنای تعهدی تعدیل شده: درآمد تشخیصی سال قبل و وصولی در سال جاری؛ درآمد سال جاری
۷۰. مبنای تعهدی تعدیل شده: درآمد که در سال گذشته تشخیص نشده، یا لا وصول تشخیص شده در سال جاری دریافت شود؛ درآمد است

## ۵. مبنای نقدی تعدیل شده

۷۱. مبنای نقدی تعدیل شده: درآمدها نقدی
۷۲. مبنای نقدی تعدیل شده: هزینه زمانی اتفاق می افتد که وقوع شود و پرداخت شود.
۷۳. مبنای نقدی تعدیل شده: ۲ شرط هزینه: وقوع (تحویل کالا یا خدمات) و پرداخت وجه به صورت قطعی
۷۴. انواع پرداخت ها در قانون محاسبات: ۱. هزینه ۲. پیش پرداخت ۳. علی الحساب ۴. تنخواه گردان
۷۵. پرداخت های قطعی در قانون محاسبات: هزینه
۷۶. پرداخت های غیر قطعی در قانون محاسبات: پیش پرداخت، علی الحساب، تنخواه گردان
۷۷. پیش پرداخت: پرداخت قبل از وقوع
۷۸. علی الحساب: پرداخت به قسمتی از کالا
۷۹. تنخواه گردان: پرداخت به کارپردازی
۸۰. نقدی تعدیل شده: درآمد؛ به هنگام دریافت و هزینه قطعی؛ به هنگام پرداخت
۸۱. نقدی تعدیل شده: علی الحساب، پیش پرداخت، تنخواه گردان هزینه نیست
۸۲. نقدی تعدیل شده: پیش پرداخت درآمد است
۸۳. نقدی تعدیل شده: در ایران استفاده میشود

## نکات تستی:

۸۴. دیوان محاسبات کشور: موسسه دولتی
۸۵. سازمان جنگلها و مراتع: سازمان دولتی



۸۶. سازمان آب منطقه ای تهران: شرکت دولتی

۸۷. مناسبترین روش در استانداردهای جهانی: تعهدی تعدیل شده

۸۸. درآمد ها در مبانی زیر یکسان اند: نقدی، نقدی تعدیل شده، نیمه تعهدی

۸۹. هزینه ها در این مبانی یکسان اند: تعهدی، نیمه تعهدی، تعهدی تعدیل شده



### یک مثال جامع

دریافت‌های یک مؤسسه دولتی طی سال  $x^3$  مبلغ ۱,۴۷۰ میلیون ریال بوده است. ۲۵٪ از مبلغ فوق مربوط به کالا و خدمات ارائه شده در سال  $x^2$  بوده است و ۲۰٪ از مبلغ فوق مربوط به کالا و خدماتی است که در سال  $x^4$  ارائه خواهد شد. علاوه بر مبلغ فوق، طی سال  $x^3$  مبلغ ۷۵۰ میلیون ریال درآمد تشخیص شده است. ۱۰٪ از این مبلغ مشکوک‌الوصول برآورد شده است. وصول ۲۰٪ از این مبلغ در آینده نزدیک امکان‌پذیر نمی‌باشد و وجوه مربوط به ۱۰٪ این مبلغ نیز در سال گذشته دریافت شده و مابقی قابل وصول برآورد شده است. پرداخت‌های مؤسسه طی سال  $x^3$  مبلغ ۹۵۰ میلیون ریال بوده است. ۱۲۵ میلیون ریال از این مبلغ مربوط به هزینه‌های سال  $x^2$  و مبلغ ۲۰۰ میلیون ریال مربوط به کالا و خدمات قابل دریافت در سال  $x^4$  می‌باشد. علاوه بر اقلام فوق، هزینه‌های معوق طی سال ۹۰۰ میلیون ریال بوده که تا آخر سال پرداخت نشده

است. همچنین ۱۰۰ میلیون ریال از پیش پرداخت‌های سال قبل تسویه شده است.  
درآمدها و هزینه‌ها را طبق ۵ مبنای حسابداری محاسبه و ثبت کنید:

۲۰٪ + ۲۵٪

غیروصول

**درآمدها:**

۱,۴۷۰,۰۰۰,۰۰۰

$$1,470,000,000 \times (1 - 0.45) + 750,000,000 \times (1 - 0.10) = 1,483,500,000$$

۱,۴۷۰,۰۰۰,۰۰۰

۱,۴۷۰,۰۰۰,۰۰۰

مبنای نقدی کامل:

مبنای تعهدی کامل:

مبنای نیمه تعهدی:

مبنای نقدی تعدیل شده:

مبنای تعهدی تعدیل شده:

$$1,470,000,000 \times (1 - 0.45) + 750,000,000 \times (1 - 0.30) = 1,333,500,000$$

**هزینه‌ها:**

۹۵۰,۰۰۰,۰۰۰

$$100,000,000 + 950,000,000 - (125,000,000 + 200,000,000) + 900,000,000 = 1,625,000,000$$

۱,۶۲۵,۰۰۰,۰۰۰

$$950,000,000 - 200,000,000 + 100,000,000 = 850,000,000$$

۱,۶۲۵,۰۰۰,۰۰۰

مبنای نقدی کامل:

مبنای تعهدی کامل:

مبنای نیمه تعهدی:

مبنای نقدی تعدیل شده:

مبنای تعهدی تعدیل شده:

اگر اعداد را از یکدیگر تفکیک کنیم، درآمدها و هزینه‌ها به صورت جدول ۱۲-۳

است:

۱. در شناسایی درآمدها کدام یک از مبانی زیر با بقیه متفاوت است؟

الف) نقدی کامل

ب) نیمه تعهدی

ج) نقدی تعدیل شده

د) تعهدی تعدیل شده

**پاسخ:** گزینه «د» صحیح است. در سه مبنا نقدی، نیمه تعهدی و نقدی تعدیل شده درآمد در زمان دریافت وجه نقد شناسایی می‌شود ولی در مبنا تعهدی تعدیل شده شناسایی درآمد دو شرط تحقق و قابلیت وصول و اندازه‌گیری را دارد.

۲. در مبنا تعهدی تعدیل شده کدام گزینه درآمد محسوب می‌شود؟

الف) وصول مطالبات قابل وصول

ب) وصول مطالبات غیرقابل وصول

ج) پیش‌دریافت‌ها

د) مطالبات غیرقابل وصول

**پاسخ:** گزینه «ب» صحیح است. وصول مطالبات که در گذشته قابل وصول ارزیابی شده‌اند نمی‌توانند درآمد محسوب شود ولی اگر در گذشته قابل وصول نشده باشند در زمان وصول درآمد محسوب می‌شوند.

\* با توجه به اطلاعات زیر به سوالات ۳ تا ۵ پاسخ دهید:

اگر هزینه‌های طی سال طبق مبنای تعهدی کامل ۷۵۰ ریال باشد که ۸۰٪ آن طی سال پرداخت شده است پیش‌پرداخت‌های طی سال ۱۵۰ ریال و پرداخت بدهی‌های سال گذشته ۲۰۰ ریال باشد.

۳. هزینه‌های طبق مبنای نیمه تعهدی و نقدی کامل چقدر است؟

الف) ۷۵۰ - ۸۵۰ (ب) ۷۵۰ - ۹۵۰ (ج) ۶۰۰ - ۹۵۰ (د) ۶۰۰ - ۹۵۰  
گزینه «ب» صحیح است.

۷۵۰ = هزینه در مبنا تعهدی = هزینه در مبنا نیمه تعهدی

۹۵۰ = ۲۰۰ + ۱۵۰ + (۷۵۰ × ۸۰٪) = هزینه در مبنا نقدی

۴. هزینه‌ها طبق مبنای نقدی تعدیل شده چقدر است؟

الف) ۶۰۰ (ب) ۷۵۰ (ج) ۸۰۰ (د) ۹۵۰

گزینه «ج» صحیح است.

۸۰۰ = (۷۵۰ × ۸۰٪) + هزینه در مبنا نقدی تعدیل شده

۵. مانده اسناد هزینه پرداختی طی سال چقدر تغییر می‌کند؟

الف) ۵۰ افزایش (ب) ۲۰۰ افزایش (ج) ۵۰ کاهش (د) ۲۰۰ کاهش

گزینه «ج» صحیح است.

اسناد هزینه پرداختی	
مانده قبل از اصلاح	۷۵۰
پرداخت ۸۰٪ بدهی	۶۰۰
مانده	۱۵۰

(۵۰) = ۱۵۰ - ۲۰۰

۶. در شناسایی هزینه‌ها کدام یک از مبنای زیر با بقیه متفاوت است؟

الف) تعهدی کامل  
ب) نیمه تعهدی  
ج) نقدی تعدیل شده  
د) تعهدی تعدیل شده

گزینه «ج» صحیح است. در سه مبنا تعهدی، نیمه تعهدی و تعهدی تعدیل شده هزینه‌ها در زمان تحصیل شناسایی و ثبت می‌شوند.

۷. در مبنای تعهدی تعدیل شده کدام گزینه درآمد محسوب می‌شود؟

الف) وصول مطالباتی که قبلاً قابل وصول تشخیص شده‌اند.  
ب) وصول مطالباتی که قبلاً غیر قابل وصول تشخیص شده‌اند.  
ج) پیش‌دریافت‌ها  
د) ایجاد مطالبات لاوصول

گزینه «ب» صحیح است. وصول مطالبات غیرقابل وصول در گذشته جزء درآمد

در مبنا تعهدی تعدیل شده محسوب می‌شود.

\* با توجه به اطلاعات زیر به سوالات ۸ تا ۱۴ پاسخ دهید:

دریافت‌های طی سال	۹۴۰	پرداخت‌های طی سال	۸۵۰
درآمدهای وصولی	۳۱۰	پرداخت بدهی‌های سال گذشته	۱۴۰
درآمدهای وصول نشده تا پایان سال	۲۷۰	وصول مطالباتی که در سال قبل غیرقابل وصول بوده است	۱۲۰
پیش‌پرداخت‌های طی سال	۸۰	کل هزینه‌های طی سال	۷۸۰
پیش‌دریافت‌های طی سال	۲۵۰		

۸. درآمدها طبق مبنای تعهدی تعدیل شده چقدر است؟

الف) ۹۴۰ (ب) ۵۸۰ (ج) ۷۰۰ (د) ۸۲۰

گزینه «ج» صحیح است.

۷۰۰ = ۲۷۰ + ۳۱۰ = درآمد طبق مبنای تعهدی تعدیل شده

۹. درآمدها و هزینه‌ها طبق مبنای نقدی کامل چقدر است؟

الف) ۹۴۰ - ۷۸۰ (ب) ۷۸۰ - ۵۸۰ (ج) ۸۵۰ - ۹۴۰ (د) ۸۵۰ - ۵۸۰

گزینه «ج» صحیح است.

۹۴۰ = درآمد نقدی

۸۵۰ = هزینه نقدی

۱۰. درآمدها و هزینه‌ها طبق مبنای نیمه تعهدی چقدر است؟

الف) ۹۴۰ - ۷۸۰ (ب) ۷۸۰ - ۵۸۰ (ج) ۸۵۰ - ۹۴۰ (د) ۸۵۰ - ۵۸۰

گزینه «الف» صحیح است.

۹۴۰ = درآمد نقدی = درآمد در مبنا نیمه تعهدی

۷۸۰ = هزینه در مبنا نیمه تعهدی

۱۱. درآمدها و هزینه‌ها طبق مبنای تعهدی کامل چقدر است؟

الف) ۹۴۰ - ۷۸۰ (ب) ۸۵۰ - ۵۸۰ (ج) ۷۸۰ - ۹۴۰ (د) ۷۸۰ - ۷۰۰

گزینه «ب» صحیح است.

۵۸۰ = ۳۱۰ + ۲۷۰ = درآمد در مبنا تعهدی

۷۸۰ = هزینه در مبنا تعهدی

۱۲. کل مطالبات سال گذشته که در سال جاری وصول شده است چقدر است؟

الف) ۱۲۰ (ب) ۲۶۰ (ج) ۳۸۰ (د) ۳۶۰

گزینه «ج» صحیح است.

۳۸۰ = ۳۱۰ - ۲۵۰ - ۹۴۰ = مطالبات وصولی

۱۳. هزینه‌ها طبق مبنای نقدی تعدیل شده چقدر است؟

الف) ۸۵۰ (ب) ۷۷۰ (ج) ۷۸۰ (د) ۷۰۰

گزینه «ب» صحیح است.

۷۷۰ = ۸۵۰ - ۸۰ = هزینه در مبنا نقدی تعدیل شده

۱۴. وصولی‌های یک مؤسسه دولتی طی سال ۴۲۵,۰۰۰ ریال است. ۲۰۵,۰۰۰ ریال از این مبلغ مربوط به وصول مطالبات سال گذشته است که ۲۵,۰۰۰ ریال از این مبلغ نیز مربوط به مطالباتی است که قبلاً غیرقابل وصول تشخیص داده شده بود. ۳۰,۰۰۰ ریال از این مبلغ نیز مربوط به پیش‌دریافت‌هاست. درآمدهای مؤسسه طبق مبنای تعهدی ۳۰۰,۰۰۰ ریال است.

درآمدها طبق مبنای نیمه تعهدی و تعهدی تعدیل شده چقدر است؟

الف) ۲۲۰,۰۰۰ - ۳۲۵,۰۰۰ (ب) ۴۲۵,۰۰۰ - ۳۲۵,۰۰۰

ج) ۴۲۵,۰۰۰ - ۴۵۵,۰۰۰ (د) ۱۹۰,۰۰۰ - ۴۲۵,۰۰۰

گزینه «ب» صحیح است.

$$۴۲۵,۰۰۰ = \text{درآمد مینا نقدی} = \text{درآمد مینا نیمه تعهدی}$$

$$۳۲۵,۰۰۰ = ۳۰۰,۰۰۰ + ۲۵,۰۰۰ = \text{درآمد مینا تعهدی تعدیل شده}$$

۱۵. در حسابداری تعهدی تعدیل شده:

الف) درآمدها در موقع وصول در دفاتر ثبت می‌شوند.

ب) برخی از درآمدها در موقع وصول و برخی از درآمدها در هنگام تحقق ثبت می‌شوند.

ج) هزینه‌ها در هنگام پرداخت در دفاتر ثبت می‌شوند.

د) هزینه‌ها در هنگام تحویل کالا یا خدمت و پرداخت وجه آن در دفاتر ثبت می‌شوند.

گزینه «ب» صحیح است. در مینا تعهدی تعدیل شده اگر درآمدها قابل اندازه‌گیری و قابل وصول در کوتاه مدت باشند در زمان تحقق یعنی در مینا تعهدی شناسایی می‌شوند و اگر درآمدها قابل اندازه‌گیری و غیرقابل وصول در کوتاه مدت باشند در زمان وصول وجه یعنی در مینا نقدی شناسایی می‌شوند.

۱۶. در حسابداری نیمه تعهدی:

الف) هزینه در زمان پرداخت و درآمدها در زمان تحقق ثبت می‌شوند

ب) هزینه‌ها در زمان تحقق و درآمدها در زمان تشخیص ثبت می‌شوند

ج) هزینه‌ها در زمان تحقق و درآمدها در هنگام وصول ثبت می‌شوند

د) درآمدها نقدی و هزینه‌ها بر مبنای نقدی تعدیل شده ثبت می‌شوند

گزینه «ج» صحیح است. درآمدها در مینا نیمه تعهدی نقدی‌اند و هزینه‌ها تعهدی

یعنی درآمدها در زمان وصول وجه نقد و هزینه‌ها در زمان تحویل شناسایی و ثبت می‌شوند.

۱۷. در حسابداری تعهدی تعدیل شده درآمدها زمانی شناسایی و ثبت می‌شوند که:

الف) قابل اندازه‌گیری و قابل وصول باشند

ب) قابل وصول باشند

ج) قابل اندازه‌گیری باشند

د) قابل تحویل باشند

گزینه «الف» صحیح است. در مینا تعهدی تعدیل شده درآمدها باید تحقق یافته باشند و قابلیت وصول و اندازه‌گیری را داشته باشند.

۱۸. پیش‌پرداخت‌ها در چه سالی به حساب هزینه قطعی منظور می‌شوند؟

الف) در موقع واریز آن

ب) در همان سالی که پرداخت صورت می‌گیرد

ج) در موقعی که به مرحله تعهد می‌رسند

د) پیش‌پرداخت پس از تأیید خزانه به حساب قطعی منظور می‌شود

گزینه «ج» صحیح است. پیش‌پرداخت در موقعی که به مرحله تعهد رسید یعنی کالا تحویل گرفته شد به حساب هزینه منظور می‌شود.

۱۹. برخورد کدام یک از مبنای حسابداری زیر با پیش‌پرداخت از بقیه متفاوت است؟

الف) تعهدی

ب) نقدی

ج) نقدی تعدیل شده

د) تعهدی تعدیل شده

گزینه «ب» صحیح است. پیش‌پرداخت فقط در مینا نقدی در سال پرداخت به عنوان هزینه منظور می‌شود در سه مینا دیگر در زمان تسویه به عنوان هزینه منظور می‌شود.

۲۰. فرق بین روش نقدی تعدیل شده و روش تعهدی تعدیل شده در کدام مورد است؟

الف) فقط در ثبت درآمدها

ب) فقط در ثبت هزینه‌ها

ج) هم در ثبت درآمدها و هم در ثبت هزینه‌ها

د) در ثبت درآمدها فرقی ندارند، ولی در ثبت هزینه‌ها با یکدیگر فرق دارند

گزینه «ج» صحیح است. در روش نقدی تعدیل شده درآمدها نقدی‌اند و جهت شناسایی هزینه‌ها دو شرط تعهد پرداخت باید رعایت شود و در مینا تعهدی تعدیل شده هزینه‌ها تعهدی‌اند و جهت شناسایی درآمدها در شرایط قابلیت اندازه‌گیری و وصول باید رعایت شود.

۲۱. در کدام گزینه پیش‌دریافت‌ها درآمد است؟

الف) نقدی کامل

ب) تعهدی تعدیل شده

ج) نقدی تعدیل شده

د) الف و ب

گزینه «ج» صحیح است. پیش‌دریافت در سه مینا نقدی، نقدی تعدیل شده و نیمه تعهدی به عنوان درآمد شناسایی و ثبت می‌شود.

\* بر اساس اطلاعات زیر به سوالات ۲۲ تا ۲۴ پاسخ دهید:

در یک حساب مستقل هزینه‌های طی سال ۵۷۵,۰۰۰ ریال است. ۷۰٪ از این مبلغ طی سال پرداخت شده است. پیش‌پرداخت‌های طی سال ۱۲۰,۰۰۰ ریال و پرداخت بدهی‌های سال گذشته نیز ۳۱۰,۰۰۰ ریال بوده است.



**تمرین‌های فصل سوم**

۱. هزینه‌های یک مؤسسه دولتی طی سال X۵ معادل ۴۸۰,۰۰۰ ریال است. هزینه‌های پرداختی ابتدا و پایان سال به ترتیب ۱۲۵,۰۰۰ ریال و ۸۰,۰۰۰ ریال و کل پرداخت‌های طی سال مبلغی است که ۲۳,۰۰۰ ریال آن مربوط به پرداخت بدهی‌های سال گذشته و ۴۰,۰۰۰ ریال آن مربوط به پرداخت هزینه‌های سال آینده می‌باشد. مطلوب است:  
- محاسبه پرداخت‌های طی سال X۵  
- محاسبه هزینه‌های مؤسسه طبق مبنای نیمه تعهدی، نقدی تعدیل شده و نقدی کامل.

هزینه پرداختی	
پرداختی طی دوره	X = ۵۲۵,۰۰۰
مانده ابتدا دوره	۱۲۵,۰۰۰
مانده پایان دوره	۸۰,۰۰۰
هزینه‌های طی دوره	۴۸۰,۰۰۰
	۸۰,۰۰۰

$X = 125,000 + 480,000 - 80,000 \Rightarrow X = 525,000$   
 هزینه مینا نیمه تعهدی = ۴۸۰,۰۰۰  
 هزینه مینا نقدی تعدیل شده = ۵۲۵,۰۰۰ - ۴۰,۰۰۰ = ۴۸۵,۰۰۰  
 هزینه مینا نقدی کامل = ۴۸۰,۰۰۰ + ۱۲۵,۰۰۰ - ۸۰,۰۰۰ = ۵۲۵,۰۰۰

۲. پرداخت‌های یک مؤسسه دولتی طی سال X۲ معادل ۱۲,۴۵۰,۰۰۰ ریال است. ۲۰٪ از این مبلغ مربوط به کالا و خدمات دریافتی در سال X۱، و ۱۵٪ آن مربوط به کالا و خدمات قابل دریافت در سال X۲ است. همچنین طی سال X۲ معادل ۵,۶۲۰,۰۰۰ ریال کالا و خدمات دریافت شد که تا پایان سال وجه آن پرداخت نشده است. مطلوب است:  
 - محاسبه هزینه‌های مؤسسه طبق مبنای نیمه تعهدی، نقدی تعدیل شده و نقدی کامل  
 - رویدادهای مؤسسه را طبق هر مبنای ثبت و نتیجه را با انتقال ارقام هزینه به دفتر کل مقایسه کنید.  
 - مانده بدهی مؤسسه در پایان سال X۲ چقدر است؟

الف)  $13,712,500 = (12,450,000 \times 65\%) + 5,620,000$  = هزینه مینا نیمه تعهدی  
 $1,582,500 = 12,450,000 \times 15\%$  = هزینه مینا نقدی تعدیل شده  
 $12,450,000$  = هزینه مینا نقدی کامل

۲۲. مانده اسناد هزینه پرداختی در پایان سال نسبت به اول سال چقدر تغییر داشته است؟  
 الف) (۱۳۷,۵۰۰) ریال  
 ب) (۹۲,۵۰۰) ریال  
 ج) (۳۸۵,۰۰۰) ریال  
 د) ۹۲,۵۰۰ ریال  
 گزینه «الف» صحیح است.

اسناد هزینه پرداختی	
مانده قبل از اصلاح	۵۷۵,۰۰۰
پرداخت هزینه	۴۰۲,۵۰۰
مانده	۱۷۲,۵۰۰

۲۳. هزینه‌ها طبق مبنای نقدی تعدیل شده و نیمه تعهدی چقدر است؟  
 الف) ۸۳۲,۵۰۰ - ۷۱۲,۵۰۰  
 ب) ۷۱۲,۵۰۰ - ۵۷۵,۰۰۰  
 ج) ۸۳۲,۵۰۰ - ۷۱۲,۵۰۰  
 د) ۵۷۵,۰۰۰ - ۴۸۲,۵۰۰  
 گزینه «ب» صحیح است.

$712,500 = (575,000 \times 70\%) + 310,000$  = هزینه مینا نقدی تعدیل شده  
 $575,000$  = هزینه مینا نیمه تعهدی

۲۴. در مبنای تعهدی تعدیل شده طی سال حساب اسناد هزینه پرداختی به چه میزان بیستانکار می‌شود؟  
 الف) (۳۱۰,۰۰۰) ب) ۵۳۰,۰۰۰ ج) ۱۳۷,۵۰۰ د) ۴۰۲,۵۰۰  
 گزینه صحیح وجود ندارد. در مینا تعدیل شده داریم:

هزینه	۵۷۵,۰۰۰
اسناد هزینه پرداختی	۵۷۵,۰۰۰
اسناد هزینه پرداختی	۴۰۲,۵۰۰
بانک	۴۰۲,۵۰۰

اسناد هزینه پرداختی	
مانده	۱۷۲,۵۰۰
	۴۰۲,۵۰۰
	۵۷۵,۰۰۰

(ب)

نقدی تعدیل شده		نیمه تعهدی		نقدی		
هزینه	۸,۰۹۲,۵۰۰	هزینه	۸,۰۹۲,۵۰۰	هزینه	۸,۰۹۲,۵۰۰	۱) هزینه‌های نقدی:
بانک	۸,۰۹۲,۵۰۰	بانک	۸,۰۹۲,۵۰۰	بانک	۸,۰۹۲,۵۰۰	(۱۲,۴۵۰,۰۰۰ × %۶۵)
پیش‌پرداخت	۱,۸۶۷,۵۰۰	پیش‌پرداخت	۱,۸۶۷,۵۰۰	هزینه	۱,۸۶۷,۵۰۰	۲) پیش‌پرداخت:
بانک	۱,۸۶۷,۵۰۰	بانک	۱,۸۶۷,۵۰۰	بانک	۱,۸۶۷,۵۰۰	(۱۲,۴۵۰,۰۰۰ × %۱۵)
هزینه	۲,۴۹۰,۰۰۰	حساب پرداختی	۲,۴۹۰,۰۰۰	هزینه	۲,۴۹۰,۰۰۰	۳) پرداخت بدهی گذشته:
بانک	۲,۴۹۰,۰۰۰	بانک	۲,۴۹۰,۰۰۰	بانک	۲,۴۹۰,۰۰۰	(۱۲,۴۵۰,۰۰۰ × %۲۰)
ثبت ندارد		هزینه	۵,۶۲۰,۰۰۰	ثبت ندارد		۴) هزینه‌های معوق:
		حساب پرداختی	۵,۶۲۰,۰۰۰			(۵,۶۲۰,۰۰۰)

  

هزینه (نقدی تعدیل شده)		هزینه (نیمه تعهدی)		هزینه (نقدی)	
(۱)	۸,۰۹۲,۵۰۰	(۱)	۸,۰۹۲,۵۰۰	(۱)	۸,۰۹۲,۵۰۰
(۳)	۲,۴۹۰,۰۰۰	(۴)	۵,۶۲۰,۰۰۰	(۲)	۱,۸۶۷,۵۰۰
مانده	۱۰,۵۸۲,۵۰۰	مانده	۱۳,۷۱۲,۵۰۰	(۳)	۲,۴۹۰,۰۰۰
				مانده	۱۲,۴۵۰,۰۰۰

- محاسبه‌ی درآمدهای طی سال X۴ طبق مبنای نقدی کامل، تعهدی کامل و تعهدی تعدیل شده.  
 - انجام دادن ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه و انتقال اعداد و ارقام به حساب‌های T طبق مبنای فوق‌الذکر  
 - محاسبه‌ی مطالبات پایان سال

ب) الف)

$$\begin{aligned} \text{درآمد مینا نقدی کامل} &= ۵۳,۷۴۰,۰۰۰ + ۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۵۵,۷۴۰,۰۰۰ \\ \text{درآمد مینا تعهدی کامل} &= (۵۳,۷۴۰,۰۰۰ - ۴,۱۵۰,۰۰۰ - ۳,۰۲۰,۰۰۰) \\ &+ ۸۴,۵۲۰,۰۰۰ = ۱۳۱,۰۹۰,۰۰۰ \\ \text{درآمد مینا تعهدی تعدیل شده} &= (۵۳,۷۴۰,۰۰۰ - ۴,۱۵۰,۰۰۰ - ۳,۰۲۰,۰۰۰) \\ &+ (۸۴,۵۲۰,۰۰۰ - ۵,۳۰۰,۰۰۰) = ۱۲۵,۷۹۰,۰۰۰ \end{aligned}$$

در مینا نقدی کامل، هزینه زمانی شناسایی و ثبت می‌شود که وجه مربوط پرداخت شده باشد و در مینا نیمه‌تعهدی هزینه در زمان تکمیل شناسایی می‌شود و در مینا تعهدی تعدیل شده زمانی که هر دو شرط تعهد و پرداخت رعایت شود شناسایی و ثبت می‌شود.  
 ج) مانده حساب پرداختی ۵,۶۲۰,۰۰۰ ریال است که مربوط به هزینه‌های معوق طی سال است و همچنین مبلغ ۲,۴۹۰,۰۰۰ ریال از بدهی‌های گذشته پرداخت شده است پس:  
 $۳,۱۳۰,۰۰۰ = ۵,۶۲۰,۰۰۰ - ۲,۴۹۰,۰۰۰$  حساب پرداختی  
 ۳. حساب‌های دریافتی سازمان امور مالیاتی استان خوزستان در ابتدای سال X۴ معادل ۱۵,۱۲۵,۰۰۰ ریال است. سایر اطلاعات به شرح زیر است:  
 - دریافت‌های طی سال X۴ معادل ۵۳,۷۴۰,۰۰۰ ریال است. این دریافت‌ها شامل ۴,۱۵۰,۰۰۰ ریال وصول مطالبات سال X۳ و ۳,۰۲۰,۰۰۰ ریال دریافت مالیاتی که در سال X۵ تشخیص خواهد شد. همچنین طی سال X۴ معادل ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت درآمدهایی که صرفاً با مبنای نقدی قابل شناسایی است دریافت شده است.  
 - درآمدهای مالیاتی طی سال X۴ معادل ۸۴,۵۲۰,۰۰۰ ریال است. معادل ۵,۳۰۰,۰۰۰ ریال از این مبلغ بعید است در آینده نزدیک وصول شود. مطلوب است:

(ب)

تعمدی تعدیل شده	تعمدی	نقدی	
بانک ۴۶,۵۷۰,۰۰۰	بانک ۴۶,۵۷۰,۰۰۰	بانک ۴۸,۵۷۰,۰۰۰	(۱) درآمد نقدی:
درآمد ۴۶,۵۷۰,۰۰۰	درآمد ۴۶,۵۷۰,۰۰۰	درآمد ۴۸,۵۷۰,۰۰۰	
بانک ۳,۰۲۰,۰۰۰	بانک ۳,۰۲۰,۰۰۰	بانک ۳,۰۲۰,۰۰۰	(۲) پیش دریافت:
پیش دریافت ۳,۰۲۰,۰۰۰	پیش دریافت ۳,۰۲۰,۰۰۰	درآمد ۳,۰۲۰,۰۰۰	
بانک ۴,۱۵۰,۰۰۰	بانک ۴,۱۵۰,۰۰۰	بانک ۴,۱۵۰,۰۰۰	(۳) وصول مطالبات:
حساب دریافتی ۴,۱۵۰,۰۰۰	حساب دریافتی ۴,۱۵۰,۰۰۰	درآمد ۴,۱۵۰,۰۰۰	
حساب دریافتی ۷۹,۲۲۰,۰۰۰	حساب دریافتی ۸۴,۵۲۰,۰۰۰	ثابت ندارد	(۴) درآمد غیر نقدی:
درآمد ۷۹,۲۲۰,۰۰۰	درآمد ۸۴,۵۲۰,۰۰۰		

$$* (۵۳,۷۴۰,۰۰۰ - ۳,۰۲۰,۰۰۰ - ۴,۱۵۰,۰۰۰) = ۴۶,۵۷۰,۰۰۰$$

$$۴۶,۵۷۰,۰۰۰ + ۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۴۸,۵۷۰,۰۰۰$$

درآمد (تعمدی تعدیل شده)	درآمد (تعمدی)	درآمد (نقدی)
(۱) ۴۶,۵۷۰,۰۰۰	(۱) ۴۶,۵۷۰,۰۰۰	(۱) ۴۸,۵۷۰,۰۰۰
(۴) ۷۹,۲۲۰,۰۰۰	(۴) ۸۴,۵۲۰,۰۰۰	(۲) ۳,۰۲۰,۰۰۰
مانده ۱۲۵,۷۹۰,۰۰۰	مانده ۱۳۱,۰۹۰,۰۰۰	(۳) ۴,۱۵۰,۰۰۰
		مانده ۵۵,۷۴۰,۰۰۰

(ج)

- کل پرداخت‌های طی سال ۸۲۰,۰۰۰ ریال
- دریافت خدماتی که وجه آن در سال گذشته پرداخت شده است ۱۵۰,۰۰۰ ریال
- دریافت خدمات سال جاری که وجه آن پرداخت نشده است ۳۵۰,۰۰۰ ریال
- پرداخت هزینه‌های سال آتی ۸۳,۰۰۰ ریال

حساب دریافتی		
مانده ابتدا سال	۱۵,۱۲۵,۰۰۰	وصول مطالبات ۴,۱۵۰,۰۰۰
مطالبات جاری	۸۴,۵۲۰,۰۰۰	
مانده پایان سال	۹۵,۴۹۵,۰۰۰	

۴. بر اساس اطلاعات زیر درآمدها را طبق مبنای نقدی تعدیل شده، تعهدی کامل و تعهدی تعدیل شده و هزینه‌ها را طبق مبنای نقدی کامل، تعهدی کامل و نقدی تعدیل شده محاسبه کنید:

$$\text{درآمد مینا نقدی تعدیل شده} = ۹۵۸,۰۰۰$$

$$\text{درآمد مینا تعهدی کامل} = (۹۵۸,۰۰۰ - ۴۵,۰۰۰) + ۲۳۰,۰۰۰ + ۹۲,۰۰۰ + ۱۴۰,۰۰۰ = ۲,۲۰۳,۰۰۰$$

$$\text{درآمد مینا تعهدی تعدیل شده} = (۹۵۸,۰۰۰ - ۴۵,۰۰۰) + ۲۳۰,۰۰۰ + ۹۲,۰۰۰ = ۲,۰۶۳,۰۰۰$$

$$\text{هزینه مینا نقدی} = ۸۲۰,۰۰۰$$

$$\text{هزینه مینا تعهدی} = (۸۲۰,۰۰۰ - ۸۳,۰۰۰) + ۱۵۰,۰۰۰ + ۳۵۰,۰۰۰ = ۱,۲۳۷,۰۰۰$$

$$\text{هزینه مینا نقدی تعدیل شده} = (۸۲۰,۰۰۰ - ۸۳,۰۰۰) + ۱۵۰,۰۰۰ = ۸۸۷,۰۰۰$$

- کل دریافت‌های طی سال ۹۵۸,۰۰۰ ریال
- ارائه خدماتی که وجه آن در سال گذشته دریافت شده است ۲۳۰,۰۰۰ ریال
- درآمدهایی که در آینده‌ی نزدیک قابلیت وصول دارند، ۹۲۰,۰۰۰ ریال
- درآمدهایی که در آینده‌ی نزدیک قابلیت وصول ندارند، ۱۴۰,۰۰۰ ریال
- دریافت درآمدهای سال آتی ۴۵,۰۰۰ ریال



## فصل پنج

### مراحل انجام هزینه و تشخیص و وصول درآمد

۱. هزینه دستگاه دولتی پس از مراحل خاص انجام میگیرد: موسوم به مراحل انجام هزینه، مراحل انجام خرج
۲. مراحل انجام خرج: ماده ۵۲ قانون محاسبات: ۱. تشخیص ۲. تامین اعتبار ۳. تعهد ۴. تسجیل ۵. صدور حواله ۶. نظارت مالی و پرداخت

۳. آخرین مرحله هزینه در ایران: پرداخت

#### ۱. تشخیص:

۱. تشخیص: اولین مرحله خرج
۲. تشخیص: تعیین یا انتخاب کالا یا خدمت برای تحقق اهداف دستگاه: ماده ۱۷
۳. مسئول مرحله تشخیص: وزیر وزارتخانه، رئیس موسسه، فرد مجاز از طرف آنها
۴. فرم مربوط به مرحله تشخیص: فرم درخواست کالا
۵. مسئول تهیه فرم درخواست کالا: مسئول تدارکات یا کارپردازی با قیمت تقریبی
۶. مسئول بررسی درخواست کالا: رئیس موسسه دولتی
۷. محل ارجاع فرم درخواست کالا بعد از تایید رئیس موسسه: امور مالی برای تامین اعتبار
۸. مرحله تشخیص: مرحله اداری خرج
۹. مرحله تشخیص: هیچ رویداد مالی ندارد، ثبت مالی ندارد.

#### ۲. تامین اعتبار:

۱. اعتبار: یک اجازه قانونی از طرف مجلس شورای اسلامی به دولت برای مصرف وجوه برای تحقق اهداف
۲. اعتبار به خودی خود حقی را ایجاد نمی کند؛ باید درآمد وصول شود.
۳. تامین اعتبار: ماده ۱۸ قانون محاسبات: اختصاص دادن مقداری از اعتبارات مصوب تخصیص یافته برای خرید کالا یا خدمت معین
۴. اعتبار مصوب تخصیص یافته: قدرت قانونی خرید کالا و خدمات توسط موسسه
۵. مسئول انجام مرحله تامین اعتبار: ذیحساب موسسه
۶. کار ذیحساب موسسه در مرحله تامین اعتبار: بررسی درخواست کالا از نظر قانونی بودن و وجود اعتبار کافی

۷. مرحله تامین اعتبار از مراحل مالی خرج می باشد

ثبت مربوط به تامین اعتبار در دستگاه دولتی:

اعتبارات تخصیص یافته XX

ذخیره اعتبار تعهدات احتمالی XX

### ۳. تعهد

۱. سومین مرحله خرج
۲. ماده ۱۹: ایجاد بدهی بر عهده دولت بر اثر تحویل کالا یا خدمات
۳. انعقاد قرارداد: یک بدهی احتمالی است
۴. شروط ایجاد تعهد: ۱. تحویل کالا یا خدمات ۲. اجرای قرارداد با رعایت مقررات ۳. احکام صادر شده از مراجع قانون ذیصلاح ۴. پیوستن به قراردادهای بین المللی
۵. فرم های اثبات مرحله تعهد: ۱. فرم قبض انبار برای کالای خریداری شده ۲. فرم صورتجلسه تحویل کالا ۳. صورت مقادیر کارهای انجام گرفته برای پروژه های عمرانی
۶. نام دیگر صورت مقادیر کار انجام گرفته: صورت متره یا فهرست مقادیر کارهای انجام گرفته
۷. صورت متره: توسط مهندس ناظر تایید میشود
۸. تعهد: از مراحل اداری خرج
۹. مسئول تعهد: رئیس موسسه

### ۴. تسجیل

۱. احراز بهای تمام شده کالا یا خدمت معین براساس مدارک معتبر
۲. تسجیل: تعیین میزان بدهی قابل پرداخت ناشی از کالا یا خدمات براساس مدارک معتبر
۳. مسئول تسجیل: رئیس موسسه
۴. تسجیل: تایید اسناد و مدارک و تعیین میزان وجه قابل پرداخت به کالای تحویل داده شده
۵. اسناد و مدارک تسجیل: صورت حساب، فاکتور، صورت وضعیت
۶. تسجیل: مرحله اداری خرج

## ۵. صدور حواله

۱. حواله: اجازه کتبی برای پرداخت بدهی های قابل پرداخت ناشی از تحویل کالا
۲. مسئول صدور حواله: رئیس موسسه
۳. صدور حواله: ماده ۲۱ قانون محاسبات: همان دستور پرداخت است
۴. تسجیل با حواله تحقق پیدا میکند.
۵. حواله: دستور کتبی پرداخت مقام مجاز دولتی

## ۶. نظارت مالی:

۱. پرداخت دستگاه دولتی باید در حدود اعتبارات مصوب تخصیص یافته و قانونی باشد
۲. شرط لازم و کافی انجام هزینه: وجود اعتبارات مصوب تخصیص یافته و رعایت قانون
۳. نظارت مالی: تطبیق پرداخت با قوانین و مقررات مالی حاکم بر مصرف وجوه
۴. مسئول نظارت مالی: ذیحساب موسسه
۵. نظارت مالی: همان نظارت قبل از خرج است، نوعی حسابرسی داخلی قانونی
۶. سند هزینه: ثابت کننده هزینه، پرداخت وجه
۷. سند هزینه: خلاصه ای از اطلاعات مراحل قبل همراه با مدارک ثابت کننده

## ۷. پرداخت:

۱. آخرین مرحله از مراحل هزینه (خرج)
۲. هزینه: هر نوع وجهی که بابت کالای تحویل گرفته شده یا خدمت انجام شده به صورت قطعی پرداخت می شود.
۳. شرط کافی تحقق هزینه در سازمان دولتی ایران: تحویل کالا یا خدمات و پرداخت
۴. در صورت انجام گرفتن مراحل گذشته و انجام نگرفتن پرداخت؛ هزینه ای اتفاق نیافته است
۵. تحویل کالا زمانی هزینه محسوب می شود که وجه اش پرداخت شود.
۶. اثبات مرحله پرداخت: ماده ۶۵ قانون محاسبات: انتقال وجه به حساب ذینفع، پرداخت وجه به ذینفع، صدور حواله در وجه ذینفع
۷. مدرک مربوط به اثبات هزینه: ورقه چک در صورت امضای سند هزینه

## ۲ مرحله کلی تر مراحل هزینه: ۱. اداری ۲. مالی

۱. مراحل اداری هزینه: تشخیص، تعهد، تسجیل، صدور حواله
۲. مراحل مالی هزینه: تامین اعتبار، نظارت مالی و پرداخت.
۳. مسئول مراحل اداری خرج: رئیس موسسه
۴. مسئول مراحل مالی خرج: ذیحساب موسسه
۵. ماده ۹۰ قانون محاسبات: نظارت بر مخارج دستگاه دولتی، وظیفه وزارت داری (خزانه کل)

### نحوه ثبت هزینه

۱. ثبت مراحل تعهد، تسجیل، صدور حواله: بستگی به مبنای حسابداری
۲. تامین اعتبار: در تمامی مبنای حسابداری یک ثبت بودجه ای دارد.
۳. تعهد: در مبنای که هزینه بر مبنای نقدی ثبت می شود، ثبتی ندارد (نقدی، نقدی تعدیل شده)
۴. در ایران از مبنای نقدی تعدیل شده استفاده میشود که در زمان **تعهد** ثبتی ندارد.
۵. در مبنای تعهدی، نیمه تعهدی، تعهدی تعدیل شده که هزینه ها در زمان تحقق ثبت می شود به هنگام مرحله تعهد این ثبت زده میشود (در ایران اینگونه نیست، در کتاب هم چون برای دستگاه دولتی ایران هست، در زمان تعهد هیچ ثبتی زده نمی شود، این ثبت فقط برای یادگیری می باشد).

ثبت بودجه ای: اعتبارات تخصیص یافته xx (در صورتی که میزان ذخیره کم باشد)

ذخیره اعتبار تعهدات احتمالی xx

ذخیره اعتبار تعهدات غیر قطعی xx (در صورتی که برای کالا یا خدمت پیش پرداخت یا علی الحسابی داده شده باشد)

اعتبار مصرف شده xx

اعتبارات تخصیص یافته xx (در صورتی که میزان ذخیره زیاد باشد)

ثبت مالی: هزینه سال جاری xx

اسناد هزینه پرداختی xx



به هنگام پرداخت وجه نقد بابت کالا یا خدمات دریافتی در صورتی که از مبنای نقدی یا نقدی تعدیل شده استفاده

کنیم (ایران) ثبت های زیر را میزنیم:

ثبت بودجه ای: اعتبارات تخصیص یافته xx (در صورتی که میزان ذخیره کم باشد)

ذخیره اعتبار تعهدات احتمالی xx

ذخیره اعتبار تعهدات غیر قطعی xx (در صورتی که برای کالا یا خدمت پیش پرداخت یا علی الحسابی داده شده باشد)

اعتبار مصرف شده xx

اعتبارات تخصیص یافته xx (در صورتی که میزان ذخیره زیاد باشد)

ثبت مالی: هزینه سال جاری xx

بانک پرداخت xx

اما در صورتی که از مبنای تعهدی، نیمه تعهدی، تعهدی تعدیل شده استفاده کنیم، فقط ثبت مالی زیر را می زنیم:

ثبت مالی: اسناد هزینه پرداختی xx

بانک پرداخت xx

(ثبت های مربوطه در فصل بعدی به طور کامل توضیح داده خواهد شد و این ثبت ها صرفا برای آشنایی می باشد و این

را به خاطر بسپاریم که مبنای حسابداری دولتی ایران نقدی تعدیل شده می باشد.)

### حسابداری درآمدهای عمومی:

سه مرحله حسابداری درآمدهای عمومی: ۱. پیش بینی درآمد ۲. تشخیص ۳. وصول

نکته: ما در این بحث تمام مبانی را توضیح می دهیم، اما آنکه برای ما مهم است، مبنای نقدی تعدیل شده می باشد.

#### ۱. پیش بینی درآمد

۱. وصول درآمد های منظور شده در بودجه کل کشور طبق قانون و مقررات مربوط به خود می باشد

۲. وصول درآمد محدود به پیش بینی و موکول به پیش بینی نیست.

۳. وصول درآمد مستلزم داشتن مجوز قانونی است.

۴. در درآمدها مقایسه مستمر درآمدهای واقعی با پیش بینی شده نیاز نیست.

۵. ثبت بودجه ای درآمدهای عمومی در دفاتر الزامی نمی باشد.

۶. در حساب مستقل وجوه جاری، پیش بینی درآمد هیچ ثبتی ندارد. (در تمامی مبنای)

## ۲. تشخیص درآمد:

تشخیص درآمد: ارزیابی درآمدهای عمومی دولت و تشخیص آن

در مبنای زیر: تعهدی، تعهدی تعدیل شده (درآمدهای قابل شناسایی و وصول نزدیک) تشخیص درآمد ثبت می شود.

ثبت مالی: درآمد دریافتی ××

درآمد ××

ذخیره درآمد دریافتی مشکوک الوصول ××

در مبنای حسابداری که درآمدها در آن به صورت نقدی ثبتی میشود (به هنگام دریافت) هیچ ثبتی در دفاتر نمی زنیم،

برای رفع این ضعف از حساب های آماری استفاده می کنیم و ثبت زیر را میزنیم (در ایران)

ثبت مالی: درآمد دریافتی ××

ذخیره مطالبات (درآمد) دریافتی (وصول نشده) ××

ذخیره درآمد دریافتی مشکوک الوصول ××

## ۳. وصول درآمد

مبنای تعهدی:

ثبت مالی: بانک تمرکز وجوه ××

درآمد دریافتی ××

مبنای نقدی در صورتی که از ثبت آماری استفاده نشود:

ثبت مالی: بانک تمرکز وجوه ××

درآمد ××

## فصل پنجم

### حساب مستقل وجوه عمومی (خزانه)

#### هدف کلی

آشنایی با حساب مستقل وجوه عمومی و انجام عملیات حسابداری حساب مستقل وجوه عمومی

#### اهداف یادگیری

از شما انتظار می‌رود پس از مطالعه این فصل بتوانید:

۱. مفهوم خزانه و حساب مستقل وجوه عمومی را بدانید.
۲. درآمدها و هزینه‌های عمومی دولت را بشناسید.
۳. نحوه‌ی شناسایی درآمدها و هزینه‌ها در حساب مستقل وجوه عمومی را بدانید.
۴. نحوه‌ی تعامل خزانه با دستگاه‌های اجرایی را بدانید.
۵. نحوه‌ی ثبت رویدادهای مالی و بودجه‌ای در حساب مستقل وجوه عمومی در ارتباط با دستگاه‌های اجرایی را بدانید.
۶. نحوه‌ی تهیه صورت‌های مالی حساب مستقل وجوه عمومی را بدانید.

#### ۱-۵. مقدمه

حساب مستقل وجوه عمومی حساب مستقلی است که به خزانه دولت ارتباط می‌یابد. وجوه عمومی دولت عبارت است از کلیه‌ی منابع و مصارف عمومی دولت. در واقع در این حساب مستقل به جای درآمدها و هزینه‌ها بیشتر بحث منابع و مصارف مطرح است. منابع این حساب مستقل علاوه بر درآمدهای عمومی دولت نظیر درآمد حاصل از



نفت و گاز، مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم، عوارض و نظائر آن می‌تواند شامل استقراض‌های داخلی و خارجی نیز بشود. برای مثال اگر دولت اقدام به انتشار قرضه‌ی دولتی کند و وجوه حاصل از فروش این اوراق قرضه را به خزانه منتقل کند حساب مستقل وجوه عمومی این وجوه را به‌عنوان بخشی از منابع خود خواهد شناخت. این حساب مستقل ممکن است برداشت‌هایی از بانک مرکزی داشته باشد یا از مؤسسات و سازمان‌های خارجی و بین‌المللی اقدام به اخذ وام‌های مختلف کند که این موارد اخیر نیز منابع این حساب مستقل خواهد بود. در عوض مصارف این حساب مستقل پرداخت‌های عمومی دولت خواهد بود. پرداخت‌های عمومی دولت در واقع منبع اصلی تأمین وجوه مورد نیاز دستگاه‌های اجرایی و مؤسسات دولتی است. حساب مستقل وجوه عمومی یا همان خزانه‌داری کل دولت مستقیماً اقدام به پرداخت هزینه‌های دولت نمی‌کند. بلکه وجوهی را در اختیار دستگاه‌های اجرایی قرار می‌دهد تا طبق قوانین و مقررات و براساس ضوابط متداول مصرف کنند. با این توضیحات مشخص می‌شود که بهتر است در حساب مستقل وجوه عمومی به جای درآمدها و هزینه‌ها از عنوان منابع و مصارف یا دریافت‌ها و پرداخت‌ها استفاده نماییم. بر همین اساس مبنای مورد استفاده در این حساب مستقل نیز مشخص می‌شود و مبنای نقدی کامل مناسب‌ترین مبنای برای این حساب مستقل خواهد بود.

## ۵-۲. اهداف و وظایف اداره کل خزانه<sup>۱</sup>

### ۵-۲-۱. اهداف

هدف از ایجاد معاونت هزینه و اداره‌ی کل خزانه در وزارت امور اقتصاد و دارایی کشور عبارت است از: اداره‌ی امور خزانه‌داری کشور و تمرکز درآمدهای عمومی در حساب‌های خزانه‌داری و انتقال وجوه به حساب‌های ذیحسابی‌ها و نمایندگی‌های خزانه در استان.

۱. اقتباس از قوانین و مقررات وزارت امور اقتصاد و دارایی

### ۵-۲-۲. وظایف

وظایف خزانه عبارت است:

- جمع آوری وجوه درآمدهای عمومی، اختصاصی، سپرده‌ها و سایر وجوهی که قانوناً باید در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز شود از طریق ذیحسابی‌ها و نمایندگی‌های خزانه در استان‌ها و تمرکز وجوه مذکور در حساب‌های خزانه نزد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران.
  - انتقال وجوه اعتبارات جاری (هزینه‌ای)، عمرانی، اختصاصی و نیز وجوه بازنشستگی، سپرده‌ها و تنخواه‌گردان به حساب‌های ذیحسابی‌ها و نمایندگی‌های خزانه در استان‌ها بنا به درخواست آنها جهت انجام پرداخت‌های مربوط.
  - افتتاح حساب‌های بانکی برای وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی و همچنین مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی که از وجوه عمومی استفاده می‌کنند.
  - تهیه آمارهای روزانه، ماهانه و سالانه دریافت و پرداخت خزانه.
  - انجام امور وام‌ها دریافتی و اعطایی دولت.
  - دریافت وجوه درآمدهای شرکت‌های دولتی که مشمول مقررات عمومی‌اند و تمرکز آن در حساب‌های خزانه و انتقال وجوه مورد درخواست شرکت‌های دولتی به حساب‌های مربوط.
  - همکاری با سازمان برنامه و بودجه در تهیه لایحه بودجه سالانه کل کشور و پیش‌بینی دریافت‌های دولت.
  - اظهارنظر درباره‌ی نصب و عزل معاونین هزینه و روسا و معاونین قسمت خزانه در ادارات کل امور اقتصادی و دارایی استان‌ها و رسیدگی به صورت جلسات و تحویل و تحول آن‌ها.
  - رسیدگی به حساب نمایندگی‌های خزانه در استان‌ها و نظارت بر کار آن‌ها.
  - سایر اموری که از طرف مقامات مافوق ارجاع می‌شود.
- نمودار شماره ۱ گردش عملیات در حوزه‌ی معاونت هزینه و خزانه دار کل کشور را به خوبی نشان می‌دهد. این گردش عملیات که توسط وزارت امور اقتصاد و دارایی کشور تعریف شده است، به خوبی بیانگر نحوه‌ی تعامل حساب‌های مستقل با یکدیگر نیز هست.

### ۳-۵. عملیات حسابداری حساب مستقل وجوه عمومی

این حساب مستقل دارای یک حساب بانک تحت عنوان بانک تمرکز وجوه عمومی است که دریافت‌ها و پرداخت‌ها از طریق این بانک انجام می‌شود. درآمدها و سایر منابع حساب مستقل باید به این حساب واریز و وجوه مورد نیاز دستگاه‌های اجرایی از این حساب تأمین شد.

گفتیم که این حساب مستقل دارای دو حساب دریافت‌ها و پرداخت‌هاست. از آنجا که مبنای حسابداری این حساب مستقل نقدی کامل است تفاوت در حساب دریافت‌ها و پرداخت‌ها (دریافت‌های وجوه عمومی و پرداخت‌های وجوه عمومی) را با اندکی اغماض می‌توان همان سود و زیان حساب مستقل نامید. البته در حسابداری دولتی برای این تفاوت معمولاً از عنوان «مازاد تخصیص نیافته» استفاده می‌شود. پس تفاوت دریافت‌ها و پرداخت‌ها را، که همان تفاضل وجوه دریافتی و پرداختی است، می‌توان مازاد تخصیص نیافته نامید که در حساب بانک متبلور می‌شود. برای روشن‌تر شدن قضیه توجه شما را به سیستم حسابداری دو طرفه و معادله اساسی حسابداری جلب می‌نمایم.

طبق این معادله دارایی‌ها عبارت است از حاصل جمع بدهی‌ها و سرمایه. در حسابداری دولتی حسابی تحت عنوان سرمایه وجود ندارد و دلیل آن هم الزامات و مقررات حسابداری دولتی و مسئله مالکیت در مؤسسات دولتی است. ضمن اینکه قانون تجارت در مؤسسات دولتی به اندازه‌ی شرکت‌ها کاربرد ندارد. از طرفی اگر وجهی توسط حساب مستقل دریافت شود، این وجوه برای حساب مستقل بدهی ایجاد می‌کند. که به صورت زیر است:

دارایی‌ها (بانک) = بدهی

و یا درآمد ایجاد می‌شود. ایجاد درآمد در حسابداری مالی منجر به افزایش سود انباشته یا همان سرمایه می‌شود حال آنکه در حسابداری دولتی حسابی تحت عنوان مازاد این نقش را ایفا می‌کند:

دارایی‌ها (بانک) = دریافت‌های وجوه عمومی (یا مازاد)

اگر پرداخت‌هایی هم وجود داشته باشد معادله‌ی فوق صادق خواهد بود:

دارایی‌ها (بانک) = مازاد تخصیص نیافته = پرداخت‌های وجوه عمومی - دریافت‌های وجوه عمومی

پس معادله‌ی اساسی حسابداری در حساب مستقل وجوه عمومی عبارت است

از:

دارایی‌ها = بدهی‌ها + مازاد تخصیص نیافته

اگرچه مبنای حسابداری، نقدی کامل است اما همه‌ی دریافت‌ها و پرداخت‌ها درآمد و هزینه معرفی نمی‌شوند. برای مثال نام بردن از بدهی‌ها در سطور فوق بیانگر این است که وصول منابع از محل استقراض یا فروش اوراق قرضه در حساب دریافت‌های وجوه عمومی منعکس نخواهد شد یا برخی پرداخت‌ها نظیر پرداخت تنخواه‌گردان یا پیش‌پرداخت به دستگاه‌های اجرایی تحت همین سرفصل‌ها - و نه پرداخت‌های وجوه عمومی - ثبت خواهد شد.

در این حساب مستقل حسابداری بودجه‌ای و مالی در کنار یکدیگر قرار می‌گیرند. این دو سیستم حسابداری اگر چه از قاعده‌ی کلی بدهکار و بستانکار تبعیت می‌کنند و براساس سیستم حسابداری دو طرفه ثبت می‌شوند، اما در تعیین و تعریف حساب‌ها و زمان صدور سند حسابداری از معیارهایی کاملاً متفاوت پیروی می‌کنند. حسابداری بودجه‌ای تابع رویدادهای بودجه‌ای است و حسابداری مالی تابع رویدادهای مالی. یک رویداد بودجه‌ای نظیر ابلاغ اعتبار مصوب ممکن است دارای هیچ‌گونه بعد مالی (ایجاد تعهد، طلب، درآمد، هزینه و...) نباشد، اما به دلیل تعیین بودجه و اعتبار حساب مستقل، در حسابداری بودجه‌ای ثبت می‌شود. این دو مفهوم در کنار یکدیگر مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرند:

در بحث اصول حسابداری دولتی گفته شد که لزوم اعمال کنترل‌های بودجه‌ای به‌عنوان یکی از اصول متداول حسابداری دولتی، مورد قبول حسابداران است. کنترل بودجه‌ای در ابتدایی‌ترین حالت به‌صورت آماری و یک‌طرفه انجام می‌گیرد. در این حالت به‌طور مداوم اعتبارات تخصیص یافته، تأمین شده و مصرف شده در دفتر اعتبارات مورد بررسی و کنترل قرار می‌گیرند. در سیستم‌های پیشرفته‌تر، برای بودجه

نیز سیستم دو طرفه طراحی می‌شود. بدین ترتیب برای هر رویداد بودجه‌ای ثبت یا ثبت‌هایی مورد نیاز است که انطباق کاملی با سیستم حسابداری دولتی خواهد داشت. بودجه‌بندی دولتی علاوه بر اینکه به پیش‌بینی فعالیت‌های آتی سازمان دولتی می‌پردازد و جنبه‌ی آینده‌نگری دارد، به موجب اصول حسابداری دولتی یک امر الزامی تلقی می‌شود؛ درحالی‌که در مؤسسات بازرگانی الزامی برای بودجه‌بندی وجود ندارد. در واقع اگر در مؤسسات بازرگانی، بودجه‌بندی یا مقایسه بودجه و عملکرد و انحراف از بودجه مطرح می‌شود به دلیل نیازی است که این مؤسسات برای افزایش بهره‌وری و بهبود عملکرد خود احساس نموده‌اند درحالی‌که در مؤسسات دولتی صرف‌نظر از اینکه این نیاز احساس گردیده است یا خیر برای بودجه‌بندی یک الزام قانونی وجود دارد.

#### ۴-۵. تعریف بودجه

بودجه عبارتست از برنامه‌ی مالی دولت و سازمان‌های دولتی برای یک سال آینده که به موجب قانون باید به تصویب مراجع ذیربط رسیده و تنها در قالب برنامه‌ای مصوب و براساس مقررات و محدودیت‌های قانون انجام شود. ماده‌ی یک قانون محاسبات عمومی کشور بودجه را به‌صورت زیر تعریف کرده است.

«بودجه‌ی کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یکسال مالی تهیه و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاست‌ها و هدف‌های قانونی می‌شود، بوده و از سه قسمت به شرح زیر تشکیل می‌شود:

۱. بودجه‌ی عمومی دولت که شامل اجزاء زیر است:

الف) پیش‌بینی دریافت‌ها و منابع تأمین اعتبار که به‌طور مستقیم و یا غیر مستقیم در سال مالی قانون بودجه به‌وسیله‌ی دستگاه‌ها از طریق حساب‌های خزانه‌داری کل اخذ می‌شود.

ب) پیش‌بینی پرداخت‌هایی که از محل درآمد عمومی و یا اختصاصی برای اعتبارات جاری و عمرانی و اختصاصی دستگاه‌های اجرایی می‌تواند در سال مالی مربوط انجام دهد.

۲. بودجه‌ی شرکت‌های دولتی و بانک‌ها شامل پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین

اعتبار.

۳. بودجه‌ی مؤسساتی که تحت عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه کل کشور منظور می‌شود.<sup>۱</sup>

### ۵-۵. طبقه‌بندی بودجه

اجزای بودجه عمدتاً از کل به جزء طبقه‌بندی می‌شوند. برای مثال در نظام بودجه‌بندی ایران قسمت‌های کلان بودجه به صورت زیر است:

قسمت اول- درآمدها و هزینه‌های عمومی

قسمت دوم- واگذاری و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

قسمت سوم- واگذاری و تملک دارایی‌های مالی

درآمدها خود به دو گروه عمومی و اختصاصی تقسیم می‌شوند و درآمدهای

عمومی دولت شامل بخش‌های زیر هستند:

بخش اول- درآمد مالیاتی

بخش دوم- دریافت کمک‌های اجتماعی

بخش سوم- کمک‌های بلاعوض

بخش چهارم- درآمد حاصل از مالکیت دولت

بخش پنجم- درآمدهای خدمات و فروش کالا

بخش ششم- درآمدهای جرائم و خسارات

بخش هفتم- درآمدهای متفرقه

بخش اول خود به بندهای زیر قابل تقسیم است:

بند اول- مالیات بر شرکت‌ها

بند دوم- مالیات بر درآمد

بند سوم- مالیات بر ثروت

بند چهارم- مالیات بر واردات

بند پنجم- مالیات بر کالاها و خدمات

حتی بند اول نیز می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

۱. قانون محاسبات عمومی، ماده ۱.

مالیات اشخاص حقوقی دولتی  
مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی  
مالیات عملکرد مراکز تهیه و توزیع کالا

و هزینه‌های عمومی دولت نیز به امور و فصول به شرح زیر طبقه‌بندی شوند:

امور عمومی

امور دفاع ملی

امور اجتماعی

امور اقتصادی

و امور عمومی خود عبارت است از:

فصل دوم- قانون‌گذاری

فصل سوم- اداره‌ی امور عمومی کشور

فصل چهارم- اداره‌ی امور قضایی، ثبتی و موقوفات

فصل پنجم- اجرای سیاست داخلی کشور

فصل ششم- حفظ نظم و امنیت داخلی کشور

فصل هفتم- اداره‌ی روابط خارجی

فصل هشتم- اداره‌ی امور مالی

فصل نهم- آمار و خدمات عمومی فنی

فصل دهم- اطلاعات و ارتباطات جمعی

فصل یازدهم- ساختمان‌ها و تأسیسات دولتی

فصل دوازدهم- اداره‌ی امور نیروی کار

طبقه‌بندی درآمدها و هزینه‌ها بسیار متنوع است و الگوی مشخصی ندارد، بلکه

برحسب شرایط هر دولت و کشوری متفاوت است.

## ۵-۶. حسابداری بودجه‌ای

در حسابداری بودجه‌ای، در درجه‌ی اول سعی بر این است که طبقه‌بندی بودجه‌ای در قالب حساب‌های معین و تفصیلی تعریف شود. این موضوع در ادامه، مورد بحث قرار خواهد گرفت.

در حسابداری بودجه‌ای حساب‌های خاص بودجه‌ای با ماهیت خاص وضع شده‌اند که هر یک منظور خاصی را دنبال می‌کنند. برای مثال درآمدها ماهیتاً بستانکار هستند، در حالی که در حسابداری بودجه‌ای برای درآمدها یک حساب بودجه‌ای به نام درآمدهای پیش‌بینی شده در نظر گرفته می‌شود که دارای ماهیت بدهکار است. یا برای هزینه‌ها که ماهیتاً بدهکارند یک حساب بودجه‌ای بنام اعتبارات مصوب با ماهیت بستانکار در نظر گرفته می‌شود.

فرض کنید درآمدهای عمومی دولت برای سال آینده ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال و هزینه‌های عمومی دولت برای همان سال ۹۶۰,۰۰۰ ریال پیش‌بینی شده باشد. بالطبع پیش‌بینی می‌شود اگر همه‌ی درآمدها به طور نقد محقق شود و هزینه‌ها نیز به طور نقد پرداخت شود در پایان سال آینده ۴۰,۰۰۰ ریال مازاد باقی بماند. اگر دو ثبت زیر در دفاتر حساب مستقل وجوه عمومی صورت گیرد، مازاد به مانده ۴۰,۰۰۰ ریال خواهد رسید:

	درآمدهای پیش‌بینی شده
۱,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰
۹۶۰,۰۰۰	مازاد تخصیص نیافته
۹۶۰,۰۰۰	اعتبارات مصوب
۴۰,۰۰۰	بابت ابلاغ بودجه مصوب

اگر دو ثبت فوق را در یک ثبت ادغام کنیم خواهیم داشت:

	درآمدهای پیش‌بینی شده
۱,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰
۹۶۰,۰۰۰	اعتبارات مصوب
۴۰,۰۰۰	مازاد تخصیص نیافته
۴۰,۰۰۰	بابت ابلاغ بودجه مصوب

ممکن است درآمدهای پیش‌بینی شده کمتر از اعتبارات مصوب باشد که در نتیجه مازاد تخصیص نیافته بدهکار خواهد شد. با این تفصیل، مانده‌ی بستانکار حساب مازاد تخصیص نیافته در پایان سال نشان‌دهنده فزونی درآمدها بر هزینه‌ها یا دارایی‌ها بر بدهی‌هاست. معادله اساسی حسابداری دولتی به صورت زیر است:



✓ درآمدهای پیش‌بینی شده = اعتبارات مصوب + مازاد تخصیص نیافته

یا

✓ درآمدهای پیش‌بینی شده + مازاد تخصیص نیافته = اعتبارات مصوب

اگر درآمدها و هزینه‌های پیش‌بینی نشده به صورت نقدی تحقق یابد، در پایان سال خواهیم داشت:

دریافت‌ها = پرداخت‌ها + مانده بانک

یا

درآمدها = هزینه‌ها + مانده بانک

و اگر پرداخت‌ها بیش از دریافت‌ها باشد، یعنی اینکه بخشی از پرداخت‌های سال از محل وجوه ابتدای سال یا از محل استقراض صورت گرفته است. در مثال فوق باید دید حساب‌های معین و تفصیلی چگونه نشان داده می‌شوند. فرض کنید درآمدهای پیش‌بینی شده شامل ۱۵۰,۰۰۰ ریال مالیات، ۳۲۰,۰۰۰ ریال دریافت کمک‌های اجتماعی، ۴۳۰,۰۰۰ ریال دریافت کمک‌های بلاعوض و ۱۱۰,۰۰۰ ریال درآمدهای متفرقه و اعتبارات مصوب شامل ۳۴۰,۰۰۰ ریال امور عمومی، ۷۰۰,۰۰۰ ریال امور دفاع ملی و ۶۰,۰۰۰ ریال امور اقتصادی باشد. در این حالت، سند حسابداری زیر ثبت ابلاغ بودجه مصوب در حساب مستقل وجوه عمومی را نشان می‌دهد:

واضح است که اگر درآمدهای پیش‌بینی شده و اعتبارات مصوب مساوی باشد، ثبت ساده است و حساب مازاد بدهکار یا بستانکار نخواهد شد.

ردیف	تاریخ	شرح	حساب معین	بدهکار	بستانکار
۱	X1/1/1	درآمدهای پیش‌بینی شده		۱,۰۰۰,۰۰۰	
		درآمد مالیات	۱۵۰,۰۰۰		
		دریافت کمک‌های اجتماعی	۳۲۰,۰۰۰		
		دریافت کمک‌های بلاعوض	۴۳۰,۰۰۰		
		درآمدهای متفرقه	۱۱۰,۰۰۰		
		اعتبارات مصوب			۹۶۰,۰۰۰
		امور عمومی	۳۴۰,۰۰۰		
		امور دفاع ملی	۷۰۰,۰۰۰		
		امور اقتصادی	۶۰,۰۰۰		
		مازاد تخصیص نیافته			۴۰,۰۰۰

آنچه تاکنون درباره‌ی ثبت‌های حسابداری بودجه‌ای گفته شد در واقع متعلق است به رویداد بودجه‌ای ابلاغ اعتبار مصوب که در قالب آن درآمدها و هزینه‌های مصوب ابلاغ می‌شوند. به علاوه، ثبت‌های فوق مربوط به یک حساب مستقل است که هم درآمدها و هم هزینه‌ها در آن وجود دارند. این حساب مستقل بیشتر می‌تواند حساب مستقل وجوه عمومی دولت یا خزانه دولت باشد. مبنای حسابداری در خزانه‌داری کل نقدی کامل است. بنابراین آنچه در زمینه دریافت‌ها و پرداخت‌ها گفتیم می‌تواند در این حساب مستقل مصداق داشته باشد.

لازم به ذکر است که در حسابداری مالی تنها رویدادهایی ثبت می‌شوند که اثر مالی داشته باشند، اما ثبت فوق فاقد هرگونه ابعاد مالی است. در واقع در حسابداری بودجه‌ای نیز تنها رویدادهایی ثبت می‌شوند که تأثیر بودجه‌ای داشته باشند؛ خواه ابعاد مالی نیز وجود داشته باشد یا خیر.

#### ۷-۵. تغییرات بودجه

با گذشت مدتی از سال ممکن است دولت لزوم تجدید نظر در برخی برآوردهای خود را لازم بداند. مثلاً اگر پیش‌بینی‌های تازه‌تری از درآمدها یا هزینه‌های سال داشته باشد، ممکن است تغییرات بودجه الزامی باشد. تغییرات بودجه به سه شکل امکان‌پذیر است:



۵-۷-۱. افزایش بودجه (متمم بودجه)

اگر دولت در درآمدهای خود افزایشی را پیش‌بینی کند، بدیهی است که قادر خواهد بود هزینه‌های بیشتری انجام دهد. این موارد افزایشی در قالب متمم بودجه ارائه می‌شود. ثبت افزایش بودجه شبیه ثبت تصویب بودجه است. فرض کنید افزایش ۳۰۰,۰۰۰ ریالی در درآمدها پیش‌بینی شود و به همین ترتیب دولت تصمیم به افزایش هزینه‌ها به میزان ۲۸۰,۰۰۰ ریال بگیرد. در این حالت ثبت متمم بودجه در حساب مستقل وجوه عمومی عبارت است از:

درآمدهای پیش‌بینی شده	۳۰۰,۰۰۰
اعتبارات مصوب	۲۸۰,۰۰۰
مازاد تخصیص نیافته ✓	۲۰,۰۰۰
ثبت متمم بودجه	

لزم به ذکر است که افزایش درآمدهای پیش‌بینی شده به تنهایی متمم بودجه محسوب نمی‌شود و ثبتی به دنبال نخواهد داشت، بلکه اگر به دنبال افزایش درآمدها دولت تصمیم به افزایش هزینه‌ها بگیرد لازم است لایحه متمم بودجه را به مجلس تقدیم و در صورت تصویب مجلس ثبت متمم بودجه انجام گیرد.

۵-۷-۲. کاهش بودجه

اگر درآمدهای پیش‌بینی شده کاهش قابل توجهی داشته باشد، لازم است هزینه‌ها نیز متناسب با آن کاهش یابد. مثلاً اگر مشخص شد که سقوط قیمت نفت تا حدی است که درآمدها به میزانی کمتر از بودجه مصوب محقق می‌شوند، دولت باید از برخی هزینه‌ها چشم‌پوشی کند. در این حالت کاهش درآمدهای پیش‌بینی شده و اعتبارات مصوب به صورت زیر در حساب مستقل وجوه عمومی ثبت می‌شود:

اعتبارات مصوب \*\*\*  
درآمدهای پیش‌بینی شده \*\*\*  
ثبت کاهش بودجه

✓ هرگونه اختلاف بین طرف بدهکار یا بستانکار در حساب مازاد تخصیص نیافته منعکس می شود.

ممکن است میزان کاهش در اعتبارات مصوب کمتر از میزان کاهش در درآمدهای پیش بینی شده باشد، مثلاً اعتبارات مصوب ۸,۰۰۰ ریال و درآمدهای پیش بینی شده ۱۰,۰۰۰ ریال کاهش یابد. در این حالت کاهش درآمدهای پیش بینی شده و اعتبارات مصوب به صورت زیر در حساب مستقل وجوه عمومی ثبت می شود:

۸,۰۰۰	اعتبارات مصوب
۲,۰۰۰	مازاد تخصیص نیافته
۱۰,۰۰۰	درآمدهای پیش بینی شده
ثبت کاهش بودجه	

### ۳-۷-۵. اصلاح بودجه

اصلاحات بودجه ای معمولاً درباره ی اعتبارات مصوب محقق می شود. اگر لازم شود از برخی هزینه ها کاسته شود و به برخی دیگر افزوده شود، اصلاح بودجه ضروری است. برای مثال اگر تصمیم گرفته شود بخشی از اعتبارات امور دفاعی به امور عمومی اختصاص یابد، ثبت زیر در حساب مستقل وجوه عمومی ضروری است:

***	اعتبارات مصوب - امور دفاعی
***	اعتبارات مصوب - امور عمومی
ثبت اصلاح بودجه	

### ۸-۵. تخصیص اعتبار

تخصیص اعتبار عبارت است از تجویز استفاده از مبالغ معینی از اعتبارات مصوب سالانه در دوره های زمانی مشخص (اقوامی و باباجانی، ۱۳۷۱: ۱۲۱). تخصیص اعتبار در واقع عبارت است از اعطای مجوز برای انجام هزینه که این مجوز پس از تحقق شرط وصول درآمدها صادر می شود. تخصیص اعتبار معمولاً به صورت دوره ای انجام می گیرد. در ایران هر سه ماه یکبار با تحقق درآمدهای سه ماهه به همان نسبت، تخصیص اعتبار انجام می پذیرد. در واقع، تخصیص اعتبار برای تنظیم درآمدها و

پرداخت‌های خزانه مورد استفاده قرار می‌گیرد. تخصیص اعتبار به این دلیل انجام می‌گیرد که دولت یا مؤسسات دولتی نمی‌توانند بیش از اعتبار مصوب هزینه‌ای انجام دهند. از آن گذشته اگر درآمدی وصول نشود، هزینه‌ای انجام نخواهد شد. تخصیص اعتبار این امکان را می‌دهد که بعد از تحقق درآمد، هزینه انجام شود. تخصیص دوره‌ای اعتبار این حسن را دارد که مانع از این می‌شود که در ابتدای سال کل وجوه به مؤسسات دولتی تحویل شود و این وجوه تا آخر سال بدون استفاده باقی بمانند. یعنی به شرطی که پروژه‌ها و طرح‌های دولتی پیشرفت لازم را کسب نمایند، وجوه بعدی به آنها تخصیص داده می‌شود. نکته‌ی دیگر اینکه، بدون وصول درآمدها پرداخت امکان‌پذیر نیست. ممکن است این سوال مطرح شود که مؤسسات دولتی ایران بعد از گذشت سه ماه اجازه تخصیص اعتبار می‌یابند پس قبل از اتمام دوره‌ی سه ماهه اول و قبل از اعلام وصول درآمدها و تخصیص اعتبار، پرداخت‌های جاری خود را چگونه انجام می‌دهند؟ آیا در سه ماهه اول سال پرداخت‌های خود را متوقف می‌کنند؟ این مسئله توسط تنخواه‌گردان خزانه و تنخواه‌گردان حسابداری حل شده است که در جای خود مورد بحث قرار خواهند گرفت، اما توضیح مختصر اینکه در ابتدای سال وجوهی به‌صورت تنخواه‌گردان در اختیار مؤسسات قرار می‌گیرد تا پرداخت‌های خود را انجام دهند. تخصیص اعتبار به‌صورت تجمعی ابلاغ می‌شود و شامل امور و فصول هزینه است.

مثال: تخصیص اعتبار سه ماهه اول سال جاری ۲۹۰,۰۰۰ ریال بوده است و در سه‌ماهه‌ی دوم ۴۵۰,۰۰۰ ریال. مطلوب است: انجام دادن ثبت تخصیص اعتبار در سه‌ماهه‌ی دوم در حساب مستقل وجوه عمومی.

خالص هر تخصیص اعتبار ابلاغی عبارت است از مابه‌التفاوت آخرین تخصیص اعتبار ابلاغی و آخرین تخصیص اعتبار ثبت شده (قبلی) که در دفاتر ثبت می‌شود. اگر اعتبار مصوب یک حساب مستقل بعد از تخصیص اعتبار مشمول تغییرات بودجه (افزایش، کاهش، اصلاح) شود، ممکن است اصلاح ثبت تخصیص اعتبار نیز لازم باشد. برای مثال اگر برای فصول هزینه تصویب و تخصیص اعتبار صورت گرفت و بعد از آن تغییراتی در بودجه و فصول هزینه مورد نظر رخ داد، به همان نسبت نیز باید ثبت تخصیص اعتبار اصلاح گردد:

جاری دستگاه‌های اجرایی ✓ ۱۶۰,۰۰۰  
 اعتبارات تخصیص یافته ۱۶۰,۰۰۰  
 ثبت تخصیص اعتبار (۲۹۰,۰۰۰ - ۴۵۰,۰۰۰ = ۱۶۰,۰۰۰)

۵-۹. دریافت تنخواه گردان خزانه از بانک مرکزی

گفتیم که تخصیص اعتبار در ایران هر سه ماه یکبار انجام می‌شود و پرداخت وجه به دستگاه‌های اجرایی دارای مقدماتی است که تنها یکی از آنها تخصیص اعتبارات است. اگر خزانه جهت پرداخت‌های خود به دستگاه‌های اجرایی منتظر طی مراحل قانونی پرداخت شود، فعالیت عمده‌ی دستگاه‌های اجرایی عملاً طی سه ماهه‌ی اول سال فلج می‌شود. لذا وجوهی تحت عنوان تنخواه گردان مبادله می‌شود که طی تشریفات فوق دربارهی آنها به‌طور کامل الزامی نیست. البته این وجوه به‌صورت محدود و مشروط مبادله می‌شود. یکی از انواع تنخواه گردان، تنخواه گردان دستگاه‌های اجرایی است که خزانه از وجوه موجود خود در ابتدای سال مبالغی را در اختیار دستگاه‌های اجرایی (مؤسسات دولتی) قرار می‌دهد. تنخواه گردان دستگاه‌های اجرایی در همین فصل به‌طور مفصل مورد بحث قرار خواهد گرفت. پرداخت این تنخواه گردان یا هر نوع وجه دیگری به مؤسسات موکول به این است که چنین وجوهی در خزانه موجود باشد. در صورتی که خزانه در ابتدای سال فاقد وجوه کامل برای پرداخت‌های خود باشد، از نوعی دیگر از تنخواه گردان استفاده می‌کند. به چنین تنخواه گردانی «تنخواه گردان خزانه» گویند. پس تنخواه گردان خزانه عبارت است از وجهی که خزانه در ابتدای سال برای تکمیل موجودی از بانک مرکزی دریافت می‌کند و موظف است تا پایان سال آن را به بانک مرکزی واریز کند. همه‌ی انواع تنخواه گردان در حسابداری دولتی باید تا پایان سال تسویه یا واریز و مانده آن صفر شود.

دریافت تنخواه گردان از خزانه مستلزم ثبت مالی زیر است:

بانک تمرکز وجوه عمومی \*\*\*  
 تنخواه گردان خزانه \*\*\*

رویداد فوق فاقد بُعد و ثبت به‌دجه‌ها

واریز می‌شود و آثار آن از بین خواهد رفت. پس ثبت واریز آن به حساب بانک مرکزی در پایان سال عکس ثبت فوق خواهد بود:

تنخواه‌گردان خزانه \*\*\*  
بانک تمرکز وجوه عمومی \*\*\*

### ۵-۱۰. برداشت / دریافت از سایر حساب‌های مستقل

خزانه بنابر اصل تمرکز وجوه، منابع سایر حساب‌های مستقل را نیز وصول یا برداشت می‌کند. این منابع که توسط سایر حساب‌های مستقل وصول می‌شوند ممکن است بیانگر نوعی درآمد یا نوعی تعهد باشند. برای مثال یک دستگاه اجرایی اقدام به وصول درآمد مالیات یا نفت می‌کند، دستگاه اجرایی دیگر طبق قوانین و مقررات جهت تضمین حسن انجام کار پیمانکاران خود مبالغی از صورت وضعیتهای پیمانکاران را کسر می‌کند و نگاه می‌دارد. دستگاه اجرایی اخیر موظف است در صورتی که پیمانکار وظایف خود را تا پایان قرارداد به نحو صحیح به انجام رساند، این مبالغ را به وی مسترد کند. این مبالغ که یکی از آنها سپرده‌ی حسن انجام کار نام دارد تا زمان پرداخت به پیمانکار باید به خزانه منتقل شود. این امر همانطور که گفته شد جهت عمل به اصل تمرکز وجوه است.

این نوع دریافت‌ها برای خزانه یک بدهی به سایر حساب‌های مستقل ایجاد می‌کند. برای مثال اگر خزانه وجوهی از حساب مستقل وجوه سپرده<sup>۱</sup> دریافت کند ملزم به انجام ثبت زیر است:

بانک تمرکز وجوه عمومی \*\*\*  
بدهی به حساب مستقل وجوه سپرده \*\*\*

### ۵-۱۱. دریافت‌های وجوه عمومی

درآمدهای عمومی دولت تحت عنوان دریافت‌های وجوه عمومی ثبت می‌شود. گفتیم که خزانه از مبنای نقدی کامل استفاده می‌کند پس اهمیتی ندارد که مؤسسه دولتی یا

۱. حساب مستقل وجوه سپرده به عنوان یک حساب مستقل وجوه امانی موظف به کسر سپرده‌های مختلف از حساب پیمانکاران و واریز آن به حساب خزانه است.



حساب مستقل مربوط این درآمد را تحت چه عنوانی وصول کرده است. پیش دریافت، درآمدهای نقدی یا وصول مطالبات تفاوتی نمی‌کند با واریز این وجوه به حساب خزانة، حساب مستقل وجوه عمومی ثبت زیر را انجام می‌دهد:

بانک تمرکز وجوه عمومی \*\*\*  
دریافت‌های وجوه عمومی \*\*\*

درآمدها یا دریافت‌ها در حساب مستقل وجوه عمومی فاقد ثبت بودجه‌ای هستند، زیرا کنترل بودجه‌ای عمدتاً درباره‌ی هزینه‌ها انجام می‌شود.

#### ۵-۱۲. تأمین اعتبار

در مرحله‌ی تصویب اعتبار، اعتبار مصوب هر یک از امور و فصول هزینه مشخص شد. در مرحله‌ی تخصیص اعتبار به دلیل وصول درآمدهای عمومی دولت و متناسب با وصول این درآمدها، تخصیص اعتبار مجدداً برای همان امور و فصول هزینه صورت گرفت. در مرحله‌ی تأمین اعتبار، مشخص می‌شود که چه نوع کالا و خدماتی برای هزینه کردن مدنظر قرار دارد. بدیهی است تعیین نوع کالا و خدمات باید اولاً در قالب همان امور و فصول مشخص شده باشد و ثانیاً نباید از سقف اعتبار تخصیص یافته تجاوز کند. بنابراین، تأمین اعتبار بدون تعیین ارزش ریالی کالا و خدمات مورد نظر برای خرید امکان‌پذیر نیست.

اگر حساب مستقل وجوه عمومی مدنظر باشد، باید برآورد کرد که هر مؤسسه یا دستگاه اجرایی به چه میزان وجه جهت پرداخت‌های خود نیازمند است. برآورد این وجوه و تأمین اعتبار تخصیص یافته برای این منظور تأمین اعتبار نامیده می‌شود.

مطابق ماده‌ی ۱۸ قانون محاسبات عمومی کشور «تأمین اعتبار عبارت است از اختصاص دادن همه یا قسمتی از اعتبار مصوب برای هزینه‌ی معین.» تعریف فوق نباید با تخصیص اعتبار اشتباه گرفته شود. تا تخصیص اعتبار صورت نگیرد نمی‌توان همه یا قسمتی از اعتبار مصوب را برای هزینه‌ی معین اختصاص داد. یعنی اینکه در مرحله‌ی تخصیص اعتبار، اختصاص اعتبار مصوب، کلی است و برای هزینه‌ی خاصی انجام نمی‌پذیرد؛ پس اختصاص کلان و کلی اعتبارات مصوب تخصیص اعتبار است و

اختصاص تفصیلی اعتبار برای هزینه‌هایی مشخص و معین تأمین اعتبار است. نکته‌ی مهم و قابل توجه این است که نمی‌توان بیش از اعتبار تخصیص یافته تأمین اعتبار کرد.

### ۵-۱۳. پرداخت به مؤسسات دولتی

پرداخت‌های حساب مستقل وجوه عمومی یا خزانه‌داری کل عمدتاً به مؤسسات دولتی صورت می‌پذیرد. مؤسسات دولتی براساس بودجه خود و پس از طی مراحل تخصیص اعتبار و تأمین اعتبار - که هم توسط مؤسسات دولتی و هم خزانه کنترل می‌شود - از خزانه درخواست وجه می‌کنند و خزانه نیز وجوه را در اختیار مؤسسات قرار می‌دهد. از دید خزانه با این پرداخت هزینه‌های خزانه تحقق می‌یابد، اما مؤسسات به نوبه‌ی خود باید این وجوه را صرف مخارج خود کنند که بعداً به آن خواهیم پرداخت. از آنجا که مبنای حسابداری در حساب مستقل وجوه عمومی، نقدی کامل است، لذا می‌توان هرگونه پرداخت به مؤسسات دولتی را هزینه تلقی کرد. درخواست وجه مؤسسات دولتی (دستگاه‌های اجرایی) و پرداخت وجه به آنها ثبت بودجه‌ای زیر را در دفاتر حساب مستقل وجوه عمومی به دنبال دارد:

درخواست وجه دستگاه‌های اجرایی \*\*\*

\*\*\* اعتبار پرداخت شده

با توجه به طی مراحل بودجه‌ای و همچنین وصول منابع تأمین اعتبار پرداخت به مؤسسات دولتی تحت ضوابط امر قابل انجام است. پرداخت وجه به دو صورت توسط خزانه به مؤسسه دولتی انجام می‌شود:

### ۵-۱۳-۱. تنخواه‌گردان دستگاه‌های اجرایی (تنخواه‌گردان استان)

تنخواه‌گردان استان مقدار پولی است که خزانه در ابتدای سال برای انجام هزینه‌های استان در اختیار نمایندگی‌های خزانه در هر استان قرار می‌دهد تا بتوانند از محل این وجوه تنخواه‌گردان حسابداری دستگاه‌های محلی را پرداخت کنند.

در ابتدای سال برای آنکه پرداخت‌های مؤسسه با خللی مواجه نشود، خزانه وجوهی را تحت عنوان تنخواه‌گردان دستگاه‌های اجرایی (تنخواه‌گردان استان) در اختیار آن قرار می‌دهد:

### ثبت مالی ✓

\*\*\* تنخواه‌گردان دستگاه‌های اجرایی  
\*\*\* بانک تمرکز وجوه عمومی

### ثبت بودجه‌ای ✓

\*\*\* درخواست وجه دستگاه‌های اجرایی  
\*\*\* اعتبار پرداخت شده

### ۲-۱۳-۵. پرداخت‌های وجوه عمومی

عمده پرداخت‌های خزانه به دستگاه‌های اجرایی از این گروه است و پرداخت‌هایی قطعی تلقی می‌شود.

### ثبت مالی

\*\*\* پرداخت‌های وجوه عمومی  
\*\*\* بانک تمرکز وجوه عمومی

### ثبت بودجه‌ای

\*\*\* درخواست وجه دستگاه‌های اجرایی  
\*\*\* اعتبار پرداخت شده

### ۱۴-۵. تسویه یا واریز تنخواه‌گردان دستگاه‌های اجرایی

گفتیم که دستگاه‌های اجرایی موظف‌اند تا پایان سال<sup>۱</sup> تنخواه‌گردان خود را کلاً تسویه یا واریز کنند. تسویه تنخواه‌گردان با ارائه‌ی اسناد و مدارک هزینه انجام می‌شود و

۱. طبق قانون محاسبات عمومی تا پایان فروردین ماه سال بعد که در دستورالعمل‌های مربوط تا دهه ایدیهشت ماه سال بعد مهلت داده شده است.

به صورت زیر است:

### ثبت مالی

پرداخت‌های وجوه عمومی \*\*\*  
تنخواه‌گردان دستگاه‌های اجرایی \*\*\*

از آنجا که در ثبت فوق تمام یا بخشی از تنخواه‌گردان تبدیل به پرداخت قطعی شده است و در بند الف بدلیل وجود مبنای نقدی، حسابداری بودجه‌ای همه‌ی پرداخت‌ها را در همان ابتدا، پرداخت قطعی تلقی می‌کند، لذا تسویه تنخواه‌گردان دستگاه‌های اجرایی فاقد ثبت بودجه‌ای است، حال آنکه در حالت واریز این‌گونه پرداخت‌ها و ثبت الف نیاز به برگشت و اصلاح دارد. در صورتی که تنخواه‌گردان به حساب خزانه واریز شود، پرداخت وجه جهت هزینه‌های مؤسسه منتفی است و ثبت مالی و بودجه‌ای زیر ضروری است:

### ثبت مالی

بانک تمرکز وجوه عمومی \*\*\*  
تنخواه‌گردان دستگاه‌های اجرایی \*\*\*

### ثبت بودجه‌ای

اعتبار پرداخت شده \*\*\*  
درخواست وجه دستگاه‌های اجرایی \*\*\*

### ۵-۱۵. واریز تنخواه‌گردان خزانه

تنخواه‌گردان خزانه که از بانک مرکزی دریافت شده است، الزاماً تا پایان فروردین ماه سال بعد باید به حساب بانک مرکزی واریز شود. این ثبت قبلاً نیز گفته شد:

### ثبت مالی

تنخواه‌گردان خزانه \*\*\*  
بانک تمرکز وجوه عمومی \*\*\*

در صورتی که بخشی از بدهی های حساب مستقل وجوه عمومی به سایر حساب های مستقل پرداخت شود ثبت مالی زیر ضروری است:

بدهی به سایر حساب های مستقل \*\*\*  
بانک تمرکز وجوه عمومی \*\*\*

### ۵-۱۶. تراز مانده ی حساب ها

با انتقال مبالغ از دفتر روزنامه به دفتر کل و تعیین مانده ی حساب های دفتر کل تراز مانده ی حساب ها قابل تهیه است. با توجه به ثبت های فوق می توان تراز مانده ی حساب ها را به صورت جامع به شکل زیر مشاهده کرد:

#### خزانه داری کل

#### حساب مستقل وجوه عمومی

تراز مانده ی حساب ها در تاریخ XX/۱۲/۲۹

بده	بستان	
***		درآمدهای پیش بینی شده
***		جاری با دستگاه های اجرایی
***		درخواست وجه دستگاه های اجرایی
	***	اعتبار مصوب
	***	اعتبار تخصیص یافته
	***	اعتبار پرداخت شده
	***	تنخواه گردان دستگاه های اجرایی
	***	بانک تمرکز وجوه عمومی
	***	بدهی به سایر حساب های مستقل
	***	جمع
***	***	

### ۵-۱۷. بستن حساب های موقت

بر اساس تراز مانده ی حساب ها، حساب های موقت در پایان سال بسته می شوند. حساب های موقت حساب هایی هستند که اثرات آنها محدود به سال جاری می شود و در سال آینده نیازی به وجود آنها احساس نمی شود. برای مثال حساب هایی که بیانگر اعتبارات سال جاری یا هزینه های سال جاری هستند حساب های موقت اند. ثبت مالی و

بودجه‌ای بستن حساب‌ها در پایان سال به صورت زیر است:

### ثبت مالی

دریافت‌های وجوه عمومی \*\*\*

پرداخت‌های وجوه عمومی \*\*\*

### ثبت بودجه‌ای

اعتبار مصوب \*\*\*

اعتبار تخصیص یافته \*\*\*

اعتبار پرداخت شده \*\*\*

درآمدهای پیش‌بینی شده \*\*\*

درخواست وجه دستگاه‌های اجرایی \*\*\*

ثبت بستن حساب‌های موقت

هر یک از ثبت‌های فوق با اتکاء به حساب‌های فوق‌الذکر به ندرت تراز می‌شوند حال آنکه ثبت دفتر روزنامه الزاماً باید تراز باشد. در هر یک از دو ثبت فوق در صورتی که حساب‌های بدهکار و بستانکار دارای اختلافی در مبلغ باشند این اختلاف با حساب مازاد تخصیص نیافته رفع می‌شود. دو ثبت فوق را می‌توان طی ثبت زیر با هم ادغام کرد:

دریافت‌های وجوه عمومی \*\*\*

اعتبار مصوب \*\*\*

اعتبار تخصیص یافته \*\*\*

اعتبار پرداخت شده \*\*\*

پرداخت‌های وجوه عمومی \*\*\*

درآمدهای پیش‌بینی شده \*\*\*

ثبت بستن حساب‌های موقت

ثبت فوق نیز در اکثر موارد تراز نیست و مابه‌التفاوت حساب‌های بدهکار و بستانکار در حساب مازاد تخصیص نیافته منعکس می‌شود. حساب مازاد تخصیص نیافته در ابتدای سال یک حساب مالی است که بیانگر تفاضل دریافت‌ها و پرداخت‌های

سال‌های گذشته است. حال آنکه طی سال حساب‌های بودجه‌ای نیز در این حساب تأثیر گذاشته و به‌طور موقت مانده‌ی آن را دچار تغییرات عمده می‌کند. در پایان سال پس از بستن حساب‌های موقت این حساب، یک حساب مالی خواهد بود.

#### ۱۸-۵. بستن حساب‌های دائمی

حساب‌های باقیمانده حساب‌های دائمی‌اند که در این حساب مستقل همگی حساب‌های مالی‌اند. پس در حساب مستقل وجوه عمومی حساب دائمی بودجه‌ای وجود ندارد. حساب‌های دائمی می‌توانند فقط شامل بانک و مازاد باشند و یا اینکه حساب‌هایی نظیر بدهی به سایر حساب‌های مستقل و در بعضی موارد پیش‌پرداخت‌ها را نیز در بر بگیرند. ثبت بستن حساب‌های دائمی با این فرض که فقط بانک تمرکز وجوه و مازاد تخصیص نیافته دارای مانده است می‌تواند به شکل زیر باشد:

#### ثبت مالی

\*\*\* مازاد تخصیص نیافته

\*\*\* بانک تمرکز وجوه عمومی

بستن حساب‌های دائمی

#### ۱۹-۵. صورت‌های مالی

صورت‌های مالی این حساب مستقل شامل ترازنامه، صورت دریافت‌ها و پرداخت‌ها (تغییرات در حساب مازاد) و صورت مقایسه‌ی سالانه بودجه و عملکرد است.

#### ۱-۱۹-۵. صورت تغییرات در حساب مازاد

صورت تغییرات در حساب مازاد بیانگر همان تفاضل دریافت‌ها و پرداخت‌هاست و به‌صورت زیر گزارش می‌شود:

خزانه‌داری کل  
حساب مستقل وجوه عمومی  
صورت تغییرات در حساب مازاد  
برای سال مالی منتهی به xx/۱۲/۲۹

ریال	ریال	
***		مانده‌ی حساب مازاد تخصیص نیافته در ابتدای سال
	***	دریافت‌های وجوه عمومی
	(***)	پرداخت‌های وجوه عمومی
***		خالص تغییرات در حساب مازاد
***		مانده‌ی حساب مازاد تخصیص نیافته در پایان سال

۵-۱۹-۲. ترازنامه

ترازنامه حساب مستقل وجوه عمومی در برگیرنده‌ی همه‌ی حساب‌های دائمی است. ترازنامه، صورت وضعیت مالی حساب مستقل در یک تاریخ معین است. از آنجا که در حساب مستقل وجوه عمومی از مبنای نقدی حسابداری استفاده می‌شود ترازنامه‌ی این حساب مستقل نمی‌تواند مشتمل بر حساب‌های متعددی باشد. پس ترازنامه تنها مشتمل بر دارایی‌هایی است که یا نقد هستند یا می‌توانند در حکم نقد باشند. به عبارت دیگر تنها برخی از دارایی‌های جاری در این ترازنامه نشان داده می‌شوند. البته بدهی‌های جاری نیز در ترازنامه قابل انعکاس است. پس ترازنامه حساب مستقل وجوه عمومی می‌تواند به شکل زیر گزارش شود:

خزانه‌داری کل  
حساب مستقل وجوه عمومی  
ترازنامه

در تاریخ xx/۱۲/۲۹

ریال		ریال
***	مازاد تخصیص نیافته	***
***	بدهی‌ها	
***		***

بانک تمرکز وجوه عمومی



### مثال جامع

در یک حساب مستقل وجوه عمومی در ابتدای سال ۱۳۳۲ اطلاعات زیر در دست است:

بانک تمرکز وجوه عمومی ۲۳,۰۰۰ ریال

مازاد تخصیص نیافته ۲۳,۰۰۰ ریال

طی سال ۱۳۳۲ نیز رویدادهای زیر به وقوع پیوسته است:

۱. ابلاغ بودجه مصوب خزانه‌داری کل مبنی بر ۸۴۰,۰۰۰ ریال درآمدهای پیش‌بینی شده و ۸۸۵,۰۰۰ ریال اعتبارات مصوب.

۲. ابلاغ ۴ فقره تخصیص اعتبار طی سال. آخرین تخصیص اعتبار معادل ۸۷۳,۰۰۰ ریال بوده است. مبدلاً رد شد.

۳. دریافت تنخواه‌گردان خزانه از بانک مرکزی به مبلغ ۱۵,۰۰۰ ریال.

۴. وصول درآمدهای خزانه طی سال جمعاً به مبلغ ۸۳۰,۰۰۰ ریال.

۵. برداشت از حساب مستقل وجوه سپرده به مبلغ ۳۲,۰۰۰ ریال.

۶. تأمین اعتبار طی سال به مبلغ ۸۵۰,۰۰۰ ریال.

۷. پرداخت ۸۰,۰۰۰ ریال تنخواه‌گردان به دستگاه‌های اجرایی.

۸. پرداخت‌های وجوه عمومی به دستگاه‌های اجرایی جمعاً به مبلغ ۸۳۵,۰۰۰ ریال.

۹. در پایان سال تنخواه‌گردان خزانه به بانک مرکزی بازپرداخت شد.

۱۰. در پایان سال تنخواه‌گردان دستگاه‌های اجرایی با واریز ۵۰,۰۰۰ ریال وجه و ارائه مدارک هزینه بابت مابقی مبلغ تسویه شد.

مطلوب است انجام ثبت‌های لازم در دفاتر روزنامه و کل، تهیه تراز مانده‌ی

حساب‌ها، بستن حساب‌های دائمی و موقت و تهیه صورت‌های مالی حساب مستقل.

### حل

بانک تمرکز وجوه عمومی ۲۳,۰۰۰

مازاد تخصیص نیافته ۲۳,۰۰۰

افتتاح حساب‌ها در دفتر روزنامه حساب مستقل

درآمدهای پیش‌بینی شده ۸۴۰,۰۰۰

مازاد تخصیص نیافته ۴۵,۰۰۰

اعتبار مصوب ۸۸۵,۰۰۰

ابلاغ اعتبار مصوب

بانک تمرکز وجوه عمومی ۱۵,۰۰۰  
تنخواه گردان خزانه ۱۵,۰۰۰  
دریافت تنخواه گردان از بانک مرکزی

بانک تمرکز وجوه عمومی ۸۳۰,۰۰۰  
دریافت های وجوه عمومی ۸۳۰,۰۰۰  
دریافت درآمدهای عمومی طی سال

بانک تمرکز وجوه عمومی ۳۲,۰۰۰  
بدهی به حساب مستقل وجوه سپرده ۳۲,۰۰۰  
برداشت از حساب مستقل وجوه سپرده

تأمین اعتبار ثبت ندارد.

درخواست وجه دستگاه های اجرایی ۸۰,۰۰۰  
اعتبار پرداخت شده ۸۰,۰۰۰  
ثبت بودجه ای پرداخت تنخواه گردان به دستگاه های اجرایی

تنخواه گردان دستگاه های اجرایی ۸۰,۰۰۰  
بانک تمرکز وجوه عمومی ۸۰,۰۰۰  
ثبت مالی پرداخت تنخواه گردان به دستگاه های اجرایی

ثبت بودجه ای

درخواست وجه دستگاه های اجرایی ۸۳۵,۰۰۰  
اعتبار پرداخت شده ۸۳۵,۰۰۰  
پرداخت به دستگاه های اجرایی

ثبت مالی

پرداخت های وجوه عمومی ۸۳۵,۰۰۰  
بانک تمرکز وجوه عمومی ۸۳۵,۰۰۰  
پرداخت به دستگاه های اجرایی  
تنخواه گردان خزانه ۱۵,۰۰۰  
بانک تمرکز وجوه عمومی ۱۵,۰۰۰  
استرداد تنخواه گردان بانک مرکزی

حساب مستقل وجوه عمومی (خزانه) ۱۳۵

ثبت بودجه‌ای

اعتبار پرداخت شده ۵۰,۰۰۰  
 درخواست وجه دستگاه‌های اجرایی ۵۰,۰۰۰  
 تسویه و واریز تنخواه گردان دستگاه‌های اجرایی

ثبت مالی

پرداخت‌های وجوه عمومی ۳۰,۰۰۰  
 بانک تمرکز وجوه عمومی ۵۰,۰۰۰  
 تنخواه گردان دستگاه‌های اجرایی ۸۰,۰۰۰  
 تسویه و واریز تنخواه گردان دستگاه‌های اجرایی

با انتقال اطلاعات دفتر روزنامه به دفتر کل، به مانده‌ی حساب‌های پایان سال دست خواهیم یافت:

اعتبار مصوب	درخواست وجه دستگاه‌های اجرایی		جاری با دستگاه‌های اجرایی	درآمدهای پیش‌بینی شده
۸۸۵,۰۰۰	۵۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰	۸۷۳,۰۰۰	۸۴۰,۰۰۰
		۸۳۵,۰۰۰		
		۸۶۵,۰۰۰		

  

پرداخت‌های وجوه عمومی	دریافت‌های وجوه عمومی	اعتبار پرداخت شده	اعتبار تخصیص یافته
۸۳۵,۰۰۰	۸۳۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰	۸۷۳,۰۰۰
۳۰,۰۰۰		۸۳۵,۰۰۰	
۸۶۵,۰۰۰		۸۶۵,۰۰۰	

  

بدهی به حساب مستقل وجوه سپرده	تنخواه گردان خزانه	مازاد تخصیص نیافته	بانک تمرکز وجوه عمومی
۳۲,۰۰۰	۱۵,۰۰۰	۲۳,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
	۱۵,۰۰۰	۴۵,۰۰۰	۸۳۵,۰۰۰
		۲۲,۰۰۰	۱۵,۰۰۰
			۸۳۰,۰۰۰
			۳۲,۰۰۰

  

تنخواه گردان دستگاه‌های اجرایی
۸۰,۰۰۰
۸۰,۰۰۰

  

۸۰۱ -	۲۴۱ -
۸۲۵۱ -	۱۵۱ -
۱۵۱ -	۸۲۶ -
	۲۴۱ -
	۵۱۱ -
	۹۵۰۲۰

با ثبت اطلاعات دفتر روزنامه به حساب‌های دفتر کل تراز آزمایشی زیر به دست خواهد آمد:

حساب مستقل وجوه عمومی  
تراز آزمایشی  
در تاریخ ۱۳۲۰/۱۲/۲۹

بستانکار	بدهکار	
	۸۴۰,۰۰۰	درآمدهای پیش‌بینی شده
	۸۷۳,۰۰۰	جاری با دستگاه‌های اجرایی
	۸۶۵,۰۰۰	درخواست وجه دستگاه‌های اجرایی
۸۸۵,۰۰۰		اعتبار مصوب
۸۷۳,۰۰۰		اعتبار تخصیص یافته
۸۶۵,۰۰۰		اعتبار پرداخت شده
۸۳۰,۰۰۰		دریافت‌های وجوه عمومی
۳۲,۰۰۰		بدهی به حساب مستقل وجوه سپرده
	۸۶۵,۰۰۰	پرداخت‌های وجوه عمومی
	۲۰,۰۰۰	* بانک تمرکز وجوه عمومی
	۲۲,۰۰۰	مازاد تخصیص نیافته
	۳,۴۸۵,۰۰۰	جمع
۳,۴۸۵,۰۰۰	۳,۴۸۵,۰۰۰	

۵-۲۰. بستن حساب‌ها

در صورتی که برای بستن حساب‌های موقت از روش دوم استفاده شود، ثبت زیر را خواهیم داشت:

۸۸۵,۰۰۰	اعتبار مصوب
۸۷۳,۰۰۰	اعتبار تخصیص یافته
۸۶۵,۰۰۰	اعتبار پرداخت شده
۸۳۰,۰۰۰	دریافت‌های وجوه عمومی
۱۰,۰۰۰	* مازاد تخصیص نیافته
۸۴۰,۰۰۰	درآمدهای پیش‌بینی شده
۸۷۳,۰۰۰	جاری با دستگاه‌های اجرایی
۸۶۵,۰۰۰	درخواست وجه دستگاه‌های اجرایی
۸۶۵,۰۰۰	پرداخت‌های وجوه عمومی

بستن حساب‌های موقت مالی و بودجه‌ای

بعد از ثبت فوق ترازنامه حساب مستقل به صورت زیر قابل ارائه است:

حساب مستقل وجوه عمومی (خزانه) ۱۳۷

حساب مستقل وجوه عمومی  
ترازنامه  
در تاریخ ۲۹/۱۲/۲۰۲۰

ریال	ریال	
۳۲,۰۰۰	۲۰,۰۰۰	بانک تمرکز وجوه عمومی
	۱۲,۰۰۰	مازاد تخصیص نیافته
۳۲,۰۰۰	۳۲,۰۰۰	
		بدهی به حساب مستقل وجوه سپرده

براساس مانده‌ی حساب‌های ترازنامه (حساب‌های دائمی) ثبت بستن حساب‌های دائمی به صورت زیر خواهد بود:

بدهی به حساب مستقل وجوه سپرده ۳۲,۰۰۰  
بانک تمرکز وجوه عمومی ۲۰,۰۰۰  
مازاد تخصیص نیافته ۱۲,۰۰۰  
بستن حساب‌های دائمی در پایان سال

۵-۲۱. صورت دریافت‌ها و پرداخت‌ها (صورت تغییرات در حساب مازاد)

در حسابداری مالی جهت انعکاس نتایج عملیات مؤسسه از صورت سود و زیان استفاده می‌شود. حال آنکه در حسابداری دولتی سود و زیان مدنظر قرار نمی‌گیرد. در عوض دریافت‌ها و پرداخت‌ها اهمیت ویژه‌ای دارد. مازاد تخصیص نیافته در واقع تفاوت دریافت‌ها و پرداخت‌هاست. در مثال نمونه صفحات قبل دیدیم که مازاد الزاماً همان مانده بانک نیست. صورت تغییرات در حساب مازاد به صورت زیر تهیه می‌شود.

حساب مستقل وجوه عمومی  
صورت دریافت‌ها و پرداخت‌ها (تغییرات در حساب مازاد)  
برای سال مالی منتهی به ۲۹/۱۲/۲۰۲۰

ریال	ریال	
۲۳,۰۰۰	۸۳۰,۰۰۰	مازاد اول سال
	(۸۶۵,۰۰۰)	دریافت‌های وجوه عمومی
(۳۵,۰۰۰)		پرداخت‌های وجوه عمومی
(۱۲,۰۰۰)		خالص تغییرات در حساب مازاد
		مازاد پایان سال

۱۹. اگر در حساب مستقل وجوه عمومی دریافت‌ها و پرداخت‌ها با هم مساوی باشند.  
 الف) مازاد بودجه‌ای صفر است. ب) مازاد ابتدا و پایان سال برابر است.  
 ج) مازاد تخصیص نیافته صفر است. د) مانده مازاد قابل تعیین نیست.
- گزینه «ب» صحیح است. مازاد مابه‌التفاوت دریافت‌ها و پرداخت‌ها است زمانی که آنها با هم مساوی باشند مازاد ابتدا و پایان دوره برابر است.  
 ۲۰. در حساب مستقل وجوه عمومی کدام مرحله ثبت ندارد؟  
 الف) تصویب اعتبار ب) تخصیص اعتبار  
 ج) تأمین اعتبار د) ابلاغ تخصیص اعتبار  
 گزینه «ج» صحیح است. مرحله تأمین اعتبار ثبت ندارد.



### تمرین‌های فصل پنجم

۱. درآمدهای عمومی دولت برای سال آینده ۱۰,۰۰۰ میلیون ریال و هزینه‌های عمومی آن برای همان سال ۹,۴۶۰ میلیون ریال پیش‌بینی شده است. اگر درآمدهای واقعی طبق پیش‌بینی و هزینه‌های واقعی معادل ۹۰٪ محقق شود مازاد چقدر تغییر می‌کند؟ در ثبت بستن حساب‌ها این موضوع را نشان دهید.

دریافت‌های وجوه عمومی ۹,۰۰۰  
 پرداخت‌های وجوه عمومی ۸,۵۱۴  
 مازاد تخصیص نیافته ۴۸۶  
 (۱۰,۰۰۰ × ۹۰٪) (۹,۴۶۰ × ۹۰٪)

۲. افزایش درآمدها معادل ۲,۰۰۰ میلیون ریال پیش‌بینی می‌شود. بر این اساس دولت تصمیم گرفت هزینه‌های خود را به میزان ۱,۴۰۰ میلیون ریال افزایش دهد. در صورت تصویب این موضوع توسط مراجع ذی‌صلاح، ثبت متمم بودجه در حساب مستقل وجوه عمومی را بنویسید.

درآمد پیش‌بینی شده ۲,۰۰۰

اعتبارات مصوب ۱,۴۰۰  
 مازاد تخصیص نیافته ۶۰۰

۳. کاهش ۱,۲۵۰ میلیون ریالی در درآمدهای پیش‌بینی شده مدنظر است، در صورت تصویب این موضوع توسط مراجع ذی‌صلاح، ثبت متمم بودجه در حساب مستقل وجوه عمومی را بنویسید.

متمم بودجه در ارتباط با افزایش درآمدهای پیش‌بینی شده و به طور همزمان افزایش هزینه‌ها انجام می‌شود.

۴. تخصیص اعتبار سه ماهه‌ی اول تا سوم سال جاری به ترتیب معادل ۴,۵۰۰ میلیون ریال، ۷,۷۰۰ میلیون ریال و ۱۱,۲۰۰ میلیون ریال ابلاغ شده است مطلوب است: انجام ثبت تخصیص اعتبار در سه ماهه‌ی دوم و سوم در حساب مستقل وجوه عمومی.

جاری با دستگاه اجرایی ۳,۲۰۰ اعتبارات تخصیص یافته ۳,۲۰۰  
 (۷,۷۰۰ - ۴,۵۰۰)  
 جاری با دستگاه اجرایی ۳,۵۰۰ اعتبارات تخصیص یافته ۳,۵۰۰  
 (۱۱,۲۰۰ - ۷,۷۰۰)

۵. در صورتی که مانده بانک مرکز وجوه عمومی در ابتدای سال ۱۲,۰۰۰ ریال و اعتبار مصوب و درآمدهای پیش‌بینی شده ابلاغ شده به ترتیب ۳۴۵,۰۰۰ ریال و ۳۱۵,۰۰۰ ریال باشد که طی سال هر دو به میزان ۹۰٪ بودجه تحقق پیدا کند.  
 - مازاد بودجه‌ای چقدر است؟  
 - مانده مازاد تخصیص نیافته چقدر است؟

اعتبارات مصوب - درآمد پیش‌بینی شده = مازاد بودجه‌ای  
 بدهکار (۳۰,۰۰۰) = ۳۱۵,۰۰۰ - ۳۴۵,۰۰۰  
 (پرداخت‌ها - دریافت‌ها) + مازاد ابتدا دوره = مازاد تخصیص نیافته  
 (۱۵,۰۰۰) = (۳۴۵,۰۰۰ × ۹۰٪) - (۳۱۵,۰۰۰ × ۹۰٪) + ۱۲,۰۰۰



### مسائل فصل پنجم

۱. در یک حساب مستقل وجوه عمومی رویدادهای زیر طی سال ۷۸ به وقوع پیوسته است:  
 - ابلاغ اعتبار مصوب شامل درآمد پیش‌بینی شده ۱,۵۰۰,۰۰۰ میلیون ریال و اعتبار مصوب ۱,۲۸۰,۰۰۰ میلیون ریال

- دریافت تنخواه‌گردان از بانک مرکزی معادل ۲۰۰,۰۰۰ میلیون ریال در ابتدای سال

- پرداخت ۱۵۰,۰۰۰ ریال تنخواه‌گردان به دستگاه‌های اجرایی

- ابلاغ اعتبار تخصیص یافته معادل ۹۲٪

- تأمین اعتبار به مبلغ ۱,۱۰۰,۰۰۰ میلیون ریال

- برداشت از حساب مستقل وجوه سپرده به مبلغ ۳۰,۰۰۰ میلیون ریال

- درآمدهای عمومی معادل ۱,۶۲۰,۰۰۰ میلیون ریال بوده است که تا پایان سال مبلغ

۱,۵۷۰,۰۰۰ میلیون ریال آن توسط دستگاه‌های اجرایی وصول و به خزانه منتقل شده است.

- درخواست وجه دستگاه‌های اجرایی جمعاً مبلغ ۱,۱۰۰,۰۰۰ میلیون ریال بوده است.

خزانه پس از کسر تنخواه‌گردان پرداختی به دستگاه‌های اجرایی مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ میلیون ریال پرداخت کرد.

- مانده وجوه مصرف نشده دستگاه‌های اجرایی معادل ۵۰,۰۰۰ میلیون ریال تا پایان

اسفند ماه به حساب خزانه واريز شد.

- تنخواه‌گردان خزانه تا پایان سال تسویه شد.

مطلوب است:  
انجام کلیه ثبت‌های لازم در دفاتر حساب مستقل  
تهیه‌ی تراز مانده‌ی حساب‌ها  
بستن حساب‌ها در پایان سال  
تهیه‌ی صورت‌های مالی حساب مستقل  
(الف)

(ب)

حساب مستقل وجوه عمومی  
تراز حساب‌ها  
برای سال مالی منتهی به ۸۷/۱۲/۲۹

بستانکار	بدهکار	
	۱,۵۰۰,۰۰۰	درآمد پیش‌بینی شده
	۱,۰۵۰,۰۰۰	درخواست وجه دستگاه اجرایی
	۱,۱۷۷,۶۰۰	جاری با دستگاه اجرایی
۱,۲۸۰,۰۰۰		اعتبارات مصوب
۱,۱۷۷,۶۰۰		اعتبارات تخصیص یافته
۱,۰۵۰,۰۰۰		اعتبارات پرداخت شده
۳۰,۰۰۰		بدهی به حساب مستقل سپرده
۱,۵۷۰,۰۰۰		دریافت‌های وجوه عمومی
	۱,۰۵۰,۰۰۰	پرداخت‌های وجوه عمومی
	۵۵۰,۰۰۰	بانک تمرکز وجوه عمومی
۲۲۰,۰۰۰		مآزاد تخصیص نیافته
۵,۳۲۷,۶۰۰	۵,۳۲۷,۶۰۰	جمع

(ج) بستن حساب‌های موقت و دائمی:

	۱,۵۷۰,۰۰۰	دریافت‌های وجوه عمومی
۱,۰۵۰,۰۰۰		پرداخت‌های وجوه عمومی
۵۲۰,۰۰۰		مآزاد تخصیص نیافته
	۱,۲۸۰,۰۰۰	اعتبارات مصوب
	۱,۱۷۷,۶۰۰	اعتبارات تخصیص یافته
	۱,۰۵۰,۰۰۰	اعتبارات پرداخت شده
	۲۲۰,۰۰۰	مآزاد تخصیص نیافته
۱,۵۰۰,۰۰۰		درآمد پیش‌بینی شده
۱,۱۷۷,۶۰۰		جاری با دستگاه اجرایی
۱,۰۵۰,۰۰۰		درخواست وجه دستگاه اجرایی
	۵۲۰,۰۰۰	مآزاد تخصیص نیافته
	۳۰,۰۰۰	بدهی به حساب مستقل سپرده
۵۵۰,۰۰۰		بانک تمرکز وجوه عمومی

۱,۵۰۰,۰۰۰		(۱) درآمد پیش‌بینی شده
۱,۲۸۰,۰۰۰		اعتبارات مصوب
۲۲۰,۰۰۰		مآزاد تخصیص نیافته
	۲۰۰,۰۰۰	(۲) بانک تمرکز وجوه عمومی
	۲۰۰,۰۰۰	تنخواه‌گردان خزانه
	۱۵۰,۰۰۰	(۳) درخواست وجه دستگاه اجرایی
۱۵۰,۰۰۰		اعتبارات پرداخت شده
	۱۵۰,۰۰۰	تنخواه‌گردان دستگاه اجرایی
	۱۵۰,۰۰۰	بانک تمرکز وجوه عمومی
	۱,۱۷۷,۶۰۰	(۴) جاری با دستگاه اجرایی $(1,280,000 \times 92\%)$
۱,۱۷۷,۶۰۰		اعتبارات تخصیص یافته
		(۵) تأمین اعتبار ثبت ندارد.
	۳۰,۰۰۰	(۶) بانک تمرکز وجوه عمومی
۳۰,۰۰۰		بدهی و حساب مستقل سپرده
	۱,۵۷۰,۰۰۰	(۷) بانک تمرکز وجوه عمومی
۱,۵۷۰,۰۰۰		دریافت‌های وجوه عمومی
	۹۵۰,۰۰۰	(۸) درخواست وجه دستگاه اجرایی $(1,100,000 - 150,000)$
۹۵۰,۰۰۰		اعتبارات پرداخت شده
	۱,۱۰۰,۰۰۰	پرداخت‌های وجوه عمومی
	۱۵۰,۰۰۰	تنخواه‌گردان دستگاه اجرایی
	۹۵۰,۰۰۰	بانک تمرکز وجوه عمومی
	۵۰,۰۰۰	(۹) اعتبارات پرداخت شده
	۵۰,۰۰۰	درخواست وجه دستگاه اجرایی
	۵۰,۰۰۰	بانک تمرکز وجوه عمومی
	۵۰,۰۰۰	پرداخت‌های وجوه عمومی
	۲۰۰,۰۰۰	(۱۰) تنخواه‌گردان خزانه
۲۰۰,۰۰۰		بانک تمرکز وجوه عمومی

(د) تهیه صورت‌های مالی:

حساب مستقل وجوه عمومی

ترازنامه

به تاریخ ۸۷/۱۲/۲۹

بانک تمرکز وجوه عمومی	۵۵۰,۰۰۰	بدهی به حساب مستقل سپرده	۳۰,۰۰۰
		مازاد تخصیص نیافته	۵۲۰,۰۰۰
	۵۵۰,۰۰۰		۵۵۰,۰۰۰

حساب مستقل وجوه عمومی

صورت تغییرات مازاد

برای دوره مالی منتهی به ۸۷/۱۲/۲۹

مازاد تخصیص نیافته ابتدا دوره	۰		
+ دریافت‌های وجوه عمومی	۱,۵۷۰,۰۰۰		
(پرداخت‌های وجوه عمومی)	(۱,۰۵۰,۰۰۰)		
خالص تغییرات	۵۲۰,۰۰۰		
مازاد تخصیص نیافته پایان دوره	۵۲۰,۰۰۰		

۲. مانده‌ی حساب‌های خزانه در ابتدای سال ۸۳ به صورت زیر است:

بانک تمرکز وجوه عمومی	۲۲۰,۰۰۰
مازاد تخصیص نیافته	۱۵۰,۰۰۰
بدهی به سایر حساب‌های مستقل	۷۰,۰۰۰

حساب مستقل خزانه از مبنای نقدی کامل برای ثبت رویدادهای خود استفاده می‌کند رویدادهای زیر طی سال ۸۳ در این حساب مستقل وجوه عمومی به وقوع پیوسته است:  
- ابلاغ بودجه مصوب با درآمد پیش‌بینی شده ۷۵۶,۰۰۰ ریال و اعتبار مصوب ۸۴۵,۰۰۰ ریال

- ابلاغ اعتبار تخصیص یافته معادل ۸۳۲,۰۰۰ ریال

- تأمین اعتبار به مبلغ ۷۹۰,۰۰۰ ریال

- پرداخت بدهی‌های ابتدای سال به سایر حساب‌های مستقل

- دریافت درآمدهای خزانه به مبلغ ۷۶۰,۰۰۰ ریال

- پرداخت به مؤسسات دولتی به مبلغ ۷۶۳,۰۰۰ ریال

مطلوب است:

افتتاح حساب‌ها

انجام کلیه ثبت‌های لازم در دفاتر حساب مستقل

تهیه‌ی تراز مانده‌ی حساب‌ها

بستن حساب‌ها در پایان سال

تهیه‌ی صورت‌های مالی حساب مستقل

(الف)

بانک تمرکز وجوه عمومی ۲۲۰,۰۰۰

مازاد تخصیص نیافته ۱۵۰,۰۰۰

بدهی به سایر حساب‌های مستقل ۷۰,۰۰۰

(ب)

درآمد پیش‌بینی شده ۷۵۶,۰۰۰

مازاد تخصیص نیافته ۸۹,۰۰۰

اعتبارات مصوب ۸۴۵,۰۰۰

جاری با دستگاه اجرایی ۸۳۲,۰۰۰

اعتبارات تخصیص یافته ۸۳۲,۰۰۰

- تأمین اعتبار ثبت ندارد.

- بدهی به سایر حساب‌های مستقل ۷۰,۰۰۰

بانک تمرکز وجوه عمومی ۷۰,۰۰۰

- بانک تمرکز وجوه عمومی ۷۶۰,۰۰۰

دریافت‌های وجوه عمومی ۷۶۰,۰۰۰

- درخواست وجه دستگاه اجرایی ۷۶۳,۰۰۰

اعتبارات پرداخت شده ۷۶۳,۰۰۰

پرداخت‌های وجوه عمومی ۷۶۳,۰۰۰

بانک تمرکز وجوه عمومی ۷۶۳,۰۰۰

(ج)

حساب مستقل وجوه عمومی

تراز حساب‌ها

برای دوره مالی منتهی به ۸۳/۱۲/۲۹

بستانکار	بدهکار
	درآمد پیش‌بینی شده ۷۵۶,۰۰۰
	جاری با دستگاه اجرایی ۸۳۲,۰۰۰
	درخواست وجه دستگاه اجرایی ۷۶۳,۰۰۰
۸۴۵,۰۰۰	اعتبارات مصوب
۸۳۲,۰۰۰	اعتبارات تخصیص یافته
۷۶۳,۰۰۰	اعتبارات پرداخت شده
۷۶۰,۰۰۰	دریافت‌های وجوه عمومی
	پرداخت‌های وجوه عمومی ۷۶۳,۰۰۰
	بانک تمرکز وجوه عمومی ۱۳۷,۰۰۰
	مازاد تخصیص نیافته
۶۱,۰۰۰	
۳,۲۶۱,۰۰۰	۳,۲۶۱,۰۰۰

جمع



بستن حساب‌ها:

دریافت‌های وجوه عمومی ۷۶۰,۰۰۰  
 مازاد تخصیص نیافته ۳,۰۰۰

پرداخت‌های وجوه عمومی ۷۶۳,۰۰۰

اعتبارات مصوب ۸۴۵,۰۰۰

اعتبارات تخصیص یافته ۸۳۲,۰۰۰

اعتبارات پرداخت شده ۷۶۳,۰۰۰

درآمد پیش‌بینی شده ۷۵۶,۰۰۰

مازاد تخصیص نیافته ۸۹,۰۰۰

جاری با دستگاه اجرایی ۸۳۲,۰۰۰

درخواست وجه دستگاه اجرایی ۷۶۳,۰۰۰

مازاد تخصیص نیافته ۱۴۷,۰۰۰

بانک تمرکز وجوه عمومی ۱۴۷,۰۰۰

ه) تهیه صورت‌های مالی:

حساب مستقل وجوه عمومی

ترازنامه

به تاریخ ۱۳۲/۱۲/۲۹

بانک تمرکز وجوه عمومی	۱۴۷,۰۰۰	مازاد تخصیص نیافته	۱۴۷,۰۰۰
	۱۴۷,۰۰۰		۱۴۷,۰۰۰

حساب مستقل وجوه عمومی

صورت حساب تغییرات مازاد

برای سال مالی منتهی به ۱۳۲/۱۲/۲۹

مازاد ابتدا دوره ۱۵۰,۰۰۰

+ دریافت‌های وجوه عمومی ۷۶۰,۰۰۰

(پرداخت‌های وجوه عمومی) (۷۶۳,۰۰۰)

خالص تغییرات (۳,۰۰۰)

مازاد پایان دوره ۱۴۷,۰۰۰

۳. اگر در یک حساب مستقل وجوه عمومی حساب‌های زیر به عنوان بخشی از تراز آزمایشی پایان سال ۸۹ موجود باشد:

اعتبار مصوب ۷۷۰,۰۰۰

اعتبار تخصیص یافته ۷۱۰,۰۰۰

بدهی به سایر حساب‌های مستقل ۳۲,۰۰۰

پرداخت‌های وجوه عمومی ۶۸۰,۰۰۰

مازاد تخصیص نیافته ۸۳,۰۰۰

بانک تمرکز وجوه عمومی ۱۴۰,۰۰۰

با این فرض که مانده‌ی بانک و مازاد در ابتدای سال ۲۳,۰۰۰ ریال باشد مطلوب است: ثبت‌های طی سال و ثبت بستن حساب‌ها در پایان سال.

بستن

بانک تمرکز وجوه عمومی ۲۳,۰۰۰

مازاد تخصیص نیافته ۲۳,۰۰۰

درآمد پیش‌بینی شده ۸۳۰,۰۰۰

اعتبارات مصوب ۷۷۰,۰۰۰

مازاد تخصیص نیافته (۸۳۰,۰۰۰-۲۳,۰۰۰) ۶۰,۰۰۰

جاری با دستگاه اجرایی ۷۱۰,۰۰۰

اعتبارات تخصیص یافته ۷۱۰,۰۰۰

بانک تمرکز وجوه عمومی ۳۲,۰۰۰

بدهی به سایر حساب‌های مستقل ۳۲,۰۰۰

درخواست وجه دستگاه اجرایی ۶۸۰,۰۰۰

اعتبارات پرداخت شده ۶۸۰,۰۰۰

پرداخت‌های وجوه عمومی ۶۸۰,۰۰۰

بانک تمرکز وجوه عمومی ۶۸۰,۰۰۰

بانک تمرکز وجوه عمومی ۷۶۵,۰۰۰

دریافت‌های وجوه عمومی ۷۶۵,۰۰۰

بانک تمرکز

۲۳۰۰۰	(م)
۳۲۰۰۰	
x = ۷۶۵,۰۰۰	دریافت‌ها
۱۴۰۰۰	
۶۸۰۰۰	

بستن حساب‌ها:

اعتبارات مصوب ۷۷۰,۰۰۰

اعتبارات تخصیص یافته ۷۱۰,۰۰۰

اعتبارات پرداخت شده ۶۸۰,۰۰۰

مازاد تخصیص نیافته ۶۰,۰۰۰

درآمد پیش‌بینی شده ۸۳۰,۰۰۰

جاری با دستگاه اجرایی ۷۱۰,۰۰۰

درخواست وجه دستگاه اجرایی ۶۸۰,۰۰۰

دریافت‌های وجوه عمومی ۷۶۵,۰۰۰

پرداخت‌های وجوه عمومی ۶۸۰,۰۰۰

مازاد تخصیص نیافته ۸۵,۰۰۰

۵. اطلاعات زیر در پایان سال از حساب مستقل خزانه‌داری کل در دست است:

ریال	
۷۳۰,۰۰۰	اعتبار مصوب
۷۰۰,۰۰۰	اعتبار تخصیص یافته
۰	بانک تمرکز وجوه عمومی اول سال
۸۵۰,۰۰۰	درآمدهای پیش‌بینی شده
۸۷۰,۰۰۰	دریافتهای وجوه عمومی
۶۸۰,۰۰۰	پرداختهای وجوه عمومی
مطلوب است: ثبت رویدادهای طی سال و نیز ثبت بستن حسابهای موقت و دائمی در پایان سال.	
۸۵۰,۰۰۰	(۱) درآمد پیش‌بینی شده
۷۳۰,۰۰۰	اعتبارات مصوب
۱۲۰,۰۰۰	مازاد تخصیص نیافته
۷۰۰,۰۰۰	(۲) جاری با دستگاه اجرایی
۷۰۰,۰۰۰	اعتبارات تخصیص یافته
۸۷۰,۰۰۰	(۳) بانک تمرکز وجوه عمومی
۸۷,۰۰۰	دریافتهای وجوه عمومی
۶۸۰,۰۰۰	(۴) درخواست وجه دستگاه اجرایی
۶۸۰,۰۰۰	اعتبارات پرداخت شده
۶۸۰,۰۰۰	پرداختهای وجوه عمومی
۶۸۰,۰۰۰	بانک تمرکز وجوه عمومی
ثبت بستن حسابها:	
۷۳۰,۰۰۰	(۵) اعتبار مصوب
۷۰۰,۰۰۰	اعتبار تخصیص یافته
۶۸۰,۰۰۰	اعتبار پرداخت شده
۱۲۰,۰۰۰	مازاد تخصیص نیافته
۸۵۰,۰۰۰	درآمد پیش‌بینی شده
۷۰۰,۰۰۰	جاری با دستگاه اجرایی
۶۸۰,۰۰۰	درخواست وجه دستگاه اجرایی
۸۷۰,۰۰۰	(۶) دریافتهای وجوه عمومی
۶۸۰,۰۰۰	پرداختهای وجوه عمومی
۱۹۰,۰۰۰	مازاد تخصیص نیافته

۱۰۸۱,۰۰۰	مازاد تخصیص نیافته
۳۲,۰۰۰	بدهی به سایر حسابهای مستقل
۱۴۰,۰۰۰	بانک تمرکز وجوه عمومی
۴. برای یک حساب مستقل وجوه عمومی در پایان سال جاری اطلاعات زیر در دست است:	
۱,۸۵۰,۰۰۰	درآمدهای پیش‌بینی شده
۱,۸۳۰,۰۰۰	پرداختهای وجوه عمومی
۱,۸۱۰,۰۰۰	دریافتهای وجوه عمومی
۱,۹۰۰,۰۰۰	اعتبار مصوب
۴۰۰,۰۰۰	مازاد
۴۷۰,۰۰۰	بانک تمرکز وجوه عمومی
۴۰,۰۰۰	بدهی به سایر حسابهای مستقل
۱,۸۷۰,۰۰۰	اعتبار تخصیص یافته
لازم به ذکر است کلیه حسابها در اطلاعات فوق نشان داده نشده است.	
مطلوب است: انجام ثبت‌های لازم جهت بستن حسابها و انتقال حسابهای دائمی پایان سال به سال بعد.	
ثبت بستن حسابها:	
۱,۹۰۰,۰۰۰	اعتبار مصوب
۱,۸۷۰,۰۰۰	اعتبار تخصیص یافته
۱,۸۳۰,۰۰۰	اعتبار پرداخت شده
۱,۸۵۰,۰۰۰	درآمد پیش‌بینی شده
۱,۸۷۰,۰۰۰	جاری با دستگاه اجرایی
۱,۸۳۰,۰۰۰	درخواست وجه دستگاه اجرایی
۵۰,۰۰۰	مازاد تخصیص نیافته
۱,۸۱۰,۰۰۰	دریافتهای وجوه عمومی
۲۰,۰۰۰	مازاد تخصیص نیافته
۱,۸۳۰,۰۰۰	پرداختهای وجوه عمومی
۴۳۰,۰۰۰	مازاد تخصیص نیافته
۴۰,۰۰۰	بدهی به سایر حسابهای مستقل
۴۷۰,۰۰۰	بانک تمرکز وجوه عمومی
افتتاح حسابها در سال مالی آتی:	
۴۷۰,۰۰۰	بانک تمرکز وجوه عمومی
۴۳۰,۰۰۰	مازاد تخصیص نیافته
۴۰,۰۰۰	بدهی به سایر حسابهای مستقل

۷) مازاد تخصیص نیافته	۱۹۰,۰۰۰
بانک تمرکز وجوه عمومی	۱۹۰,۰۰۰
۶. رویدادهای حساب مستقل وجوه عمومی خزانه‌داری کل در سال ۸۷ به صورت زیر خلاصه شده است:	
- مانده‌ی حساب‌ها در ابتدای دوره‌ی مالی شامل، بانک تمرکز ۳,۵۰۰,۰۰۰ ریال، مازاد ۲,۸۰۰,۰۰۰ ریال و بدهی به حساب مستقل سپرده ۷۰۰,۰۰۰ ریال.	
- بودجه سال مشتمل بر ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال درآمد پیش‌بینی شده و ۹,۵۰۰,۰۰۰ ریال اعتبارات مصوب می‌باشد.	
- ۹۵٪ اعتبارات مصوب تخصیص یافته است.	
- مبلغ ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال درآمد توسط دستگاه‌های اجرایی واریز شده است.	
- مبلغ ۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت درخواست وجه دستگاه‌های اجرایی پرداخت شده است.	
- پرداخت ۶۰۰,۰۰۰ ریال از بدهی به حساب مستقل سپرده.	
مطلوب است: انجام ثبت‌های بودجه‌ای و مالی در دفتر روزنامه و بستن حساب‌ها.	
<b>بستن حساب‌ها</b>	
۱) بانک تمرکز وجوه عمومی	۳,۵۰۰,۰۰۰
مازاد تخصیص نیافته	۲,۸۰۰,۰۰۰
بدهی به حساب مستقل سپرده	۷۰۰,۰۰۰
۲) درآمد پیش‌بینی شده	
درآمد پیش‌بینی شده	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
اعتبارات مصوب	۹,۵۰۰,۰۰۰
مازاد تخصیص نیافته	۵۰۰,۰۰۰
۳) جاری با دستگاه اجرایی $(۹۵\% \times ۹,۵۰۰,۰۰۰)$	
اعتبارات تخصیص یافته	۹,۰۲۵,۰۰۰
۴) بانک تمرکز وجوه عمومی	
دریافت‌های وجوه عمومی	۸,۰۰۰,۰۰۰
۵) درخواست وجه دستگاه اجرایی	
اعتبارات پرداخت شده	۷,۰۰۰,۰۰۰
پرداخت‌های وجوه عمومی	۷,۰۰۰,۰۰۰
بانک تمرکز وجوه عمومی	۷,۰۰۰,۰۰۰
۶) بدهی به حساب مستقل سپرده	
بانک تمرکز وجوه عمومی	۶۰۰,۰۰۰

بستن حساب‌ها	
۷) اعتبارات مصوب	۹,۵۰۰,۰۰۰
اعتبارات تخصیص یافته	۹,۰۲۵,۰۰۰
اعتبارات پرداخت شده	۷,۰۰۰,۰۰۰
مازاد تخصیص نیافته	۵۰۰,۰۰۰
درآمد پیش‌بینی شده	
درآمد پیش‌بینی شده	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
جاری با دستگاه اجرایی	۹,۰۲۵,۰۰۰
درخواست وجه دستگاه اجرایی	۷,۰۰۰,۰۰۰
۸) دریافت‌های وجوه عمومی	
دریافت‌های وجوه عمومی	۸,۰۰۰,۰۰۰
پرداخت‌های وجوه عمومی	۷,۰۰۰,۰۰۰
مازاد تخصیص نیافته	۱,۰۰۰,۰۰۰
۹) مازاد تخصیص نیافته	
بدهی به حساب مستقل سپرده	۱۰۰,۰۰۰
بانک تمرکز وجوه عمومی	۳,۹۰۰,۰۰۰
۷. اطلاعات حساب مستقل وجوه عمومی خزانه‌داری کل به طور خلاصه به شرح زیر است. (ارقام به هزار ریال)	
- مانده‌ی حساب‌ها در اول سال مالی شامل، بانک ۱۵۰,۰۰۰ ریال و مازاد ۱۵۰,۰۰۰ ریال	
- بودجه‌ی سال شامل ۸۷۰,۰۰۰ ریال درآمد پیش‌بینی شده ۸۳۰,۰۰۰ ریال اعتبار مصوب است.	
- ۹۰٪ اعتبار مصوب تخصیص داده شد.	
- مبلغ ۸۵۰,۰۰۰ ریال درآمد تشخیص و صورتحساب برای مؤدیان ارسال شد.	
- مبلغ ۷۹۰,۰۰۰ ریال درآمد وصول شد.	
- هزینه‌های اعلام شده توسط استان‌ها به مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال	
- مبلغ ۷۵۰,۰۰۰ ریال بابت درخواست وجه دستگاه دولتی برای انجام مخارج پرداخت شد. مطلوب است:	
ثبت فعالیت‌های بودجه‌ای و مالی در دفاتر	
ثبت مربوط به بستن حساب‌های مالی	
تهیه‌ی ترازنامه پایان سال	
<b>بستن حساب‌ها</b>	
۱- بانک تمرکز وجوه عمومی	۱۵۰,۰۰۰
مازاد تخصیص نیافته	۱۵۰,۰۰۰



### سوالات تالیفی تستی پایانی فصل پنجم

۱. مینا مورد استفاده در خزانه‌داری کل کشور کدام است؟  
الف) تعهدی      ب) نیمه تعهدی      ج) نقدی      د) تعهدی تعدیل شده  
ج) گزینه «ج» صحیح است. مینا مورد استفاده در حساب مستقل وجوه عمومی نقدی کامل است.
۲. اگر دریافت‌های حساب مستقل وجوه عمومی ۱۲,۶۰۰ هزار ریال و پرداخت‌های آن ۸,۴۰۰ هزار ریال باشد حساب مازاد تخصیص نیافته چقدر است؟  
الف) ۴,۲۰۰ هزار ریال      ب) ۱۲,۶۰۰ هزار ریال  
ج) ۸,۴۰۰ هزار ریال      د) صفر  
ج) گزینه «الف» صحیح است.  
 $۴,۲۰۰ = ۱۲,۶۰۰ - ۸,۴۰۰$  مازاد تخصیص نیافته
۳. تفاوت در حساب دریافت‌ها و پرداخت‌های وجوه عمومی را چه می‌نامند؟  
الف) بانک      ب) درآمد وجوه عمومی  
ج) مازاد تخصیص نیافته      د) سود (زیان) انباشته  
ج) گزینه «ج» صحیح است. از آنجا که مینا مورد استفاده در حساب مستقل وجوه عمومی نقدی کامل است تفاوت در حساب دریافت‌ها و پرداخت‌های وجوه عمومی را مازاد تخصیص نیافته می‌نامند.
۴. در چه صورتی در حساب مستقل وجوه عمومی مانده بانک و مازاد تخصیص نیافته برابرند؟  
الف) اگر مانده ابتدا دوره بانک مثبت باشد.  
ب) اگر مانده بدهی‌ها صفر باشد.  
ج) اگر مانده مازاد تخصیص نیافته صفر باشد.  
د) الف و ب
۵. گزینه «ب» صحیح است. با توجه به معادله اساسی حسابداری حساب مستقل وجوه عمومی اگر مانده بدهی‌ها صفر باشد مانده بانک و مازاد تخصیص نیافته برابر خواهد بود.
۵. کدام ترتیب زیر در رابطه با طبقه‌بندی درآمدها صحیح است؟  
الف) درآمدهای عمومی - درآمد مالیاتی - مالیات بر شرکت - مالیات اشخاص حقوقی بازرگانی  
ب) درآمدهای اختصاصی - دریافت کمک‌های اجتماعی - دریافت‌های مردمی  
ج) درآمدهای عمومی - کمک بلاعوض - درآمد ناشی از ثروت  
د) گزینه الف و ج
- ج) گزینه «الف» صحیح است. درآمدهای دولت در قالب گروه‌های عمومی و اختصاصی به بخش، بند و اجزاء متفاوتی تقسیم‌بندی می‌شوند.

۲- درآمد پیش‌بینی شده	۸۷۰,۰۰۰
اعتبارات مصوب	۸۳۰,۰۰۰
مازاد تخصیص نیافته	۴۰,۰۰۰
۳- جاری با دستگاه اجرایی	۷۴۷,۰۰۰
اعتبارات تخصیص یافته	۷۴۷,۰۰۰
۴- ثبت ندارد	
۵- بانک تمرکز وجوه عمومی	۷۹۰,۰۰۰
دریافت‌های وجوه عمومی	۷۹۰,۰۰۰
۶- ثبت ندارد	
۷- درخواست وجه دستگاه اجرایی	۷۵۰,۰۰۰
اعتبارات پرداخت شده	۷۵۰,۰۰۰
پرداخت‌های وجوه عمومی	۷۵۰,۰۰۰
بانک تمرکز وجوه عمومی	۷۵۰,۰۰۰
ب)	
اعتبارات مصوب	۸۳۰,۰۰۰
اعتبارات تخصیص یافته	۷۴۷,۰۰۰
اعتبارات پرداخت شده	۷۵۰,۰۰۰
مازاد تخصیص نیافته	۴۰,۰۰۰
درآمد پیش‌بینی شده	۸۷۰,۰۰۰
جاری با دستگاه اجرایی	۷۴۷,۰۰۰
درخواست وجه دستگاه اجرایی	۷۵۰,۰۰۰
دریافت‌های وجوه عمومی	۷۹۰,۰۰۰
پرداخت‌های وجوه عمومی	۷۵۰,۰۰۰
مازاد تخصیص نیافته	۴۰,۰۰۰
مازاد تخصیص نیافته	۱۹۰,۰۰۰
بانک تمرکز وجوه عمومی	۱۹۰,۰۰۰
ج)	
حساب مستقل وجوه عمومی	
ترازنامه	
به تاریخ ۱۳۹۰/۱۲/۲۹	
بانک تمرکز وجوه عمومی	۱۹۰,۰۰۰
مازاد تخصیص نیافته	۱۹۰,۰۰۰
	۱۹۰,۰۰۰

## فصل هفتم

### حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (عمرانی)

#### هدف کلی

آشنایی با حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و انجام عملیات حسابداری و تهیه صورت‌های مالی این حساب مستقل

#### اهداف یادگیری

از شما انتظار می‌رود پس از مطالعه این فصل بتوانید:

۱. مقررات و مفاهیم کلی و مبانی حسابداری مورد استفاده حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای را بدانید.
۲. مبانی حسابداری مورد استفاده حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای را بدانید.
۳. نحوه ثبت رویدادهای مالی و بودجه‌ای و انتظامی در حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای را بدانید.
۴. ارتباط حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای با سایر حساب‌های مستقل را بدانید.
۵. صورت‌های مالی حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای را تهیه کنید.

در صورتی که یک سرمایه‌گذاری بلندمدت از محل استقراض وجوه تأمین می‌شود باید عمر مفید سرمایه‌گذاری بیش از دوره‌ی بازپرداخت بدهی‌های ایجاد شده باشد. دلیل آن واضح است. تأمین منابع از طریق استقراض هزینه‌هایی در بر دارد که عمدتاً به‌عنوان هزینه‌ی بهره شناسایی می‌شود. سرمایه‌گذاری باید بتواند این هزینه‌ها را بازیافت کند. در صورتی که عمر مفید سرمایه‌گذاری پایان یابد و بدهی هنوز وجود داشته باشد، دارایی سودآوری برای پوشش هزینه‌های ایجاد شده وجود نخواهد داشت. در تئوری‌های حسابداری دولتی این مفهوم در قالب مفهوم حقوق بین نسلی یا حقوق بین دوره‌ای مطرح می‌شود. گفته می‌شود چنانچه نسلی هزینه‌های دولت را پرداخت کرد باید همان نسل نیز به عواید حاصل از این هزینه‌ها دست یابد یا اینکه درآمدهایی که متعلق به چندین نسل است نباید تنها در اختیار یک نسل قرار گیرد. نفت و مالیات مثال‌های مناسبی برای این موضوع هستند پرداخت کنندگان مالیات به دولت، علاقه‌مندند تأثیر مالیات پرداختی را در زندگی روزمره خود نظیر امنیت اجتماعی، بهداشت یا حمل و نقل عمومی، خدمات دولتی و غیره مشاهده کنند. حال آنکه درآمد حاصل از نفت و گاز نمی‌تواند صرف هزینه‌هایی شود که تنها به نسل حاضر سود می‌رساند. طبق این مفهوم، درآمد نفت و گاز باید صرف زیرساخت‌ها شود تا بتواند به نسل‌های آتی نیز سود برساند. پس با توزیع صحیح ثروت‌های مالی بین ارائه کالا و خدمات در هر سال مالی و اجرای طرح‌های زیربنایی کشور مفهوم حقوق بین نسل‌ها رعایت می‌شود. بدین ترتیب به نظر می‌رسد برای پروژه‌های عمرانی دولت ایجاد یک حساب مستقل مهم و ضروری باشد. این حساب مستقل با ثبت و طبقه‌بندی منابع و مصارف اطلاعات با اهمیتی در خصوص نحوه‌ی مصرف درآمدهای عمومی دولت که متعلق به همه نسل‌هاست ارائه می‌کند و لذا این امکان را ایجاد می‌کند که دولت، در قبال نحوه‌ی عمل خود در مصرف و سرمایه‌گذاری ثروت‌های ملی پاسخگو باشد. یکی از مهم‌ترین وظایف حسابداری دولتی افزایش سطح مسئولیت‌خواهی و پاسخ‌دهی دولت و سازمان‌های وابسته به آن است.

طبق اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مصرف منابع مالی در محل صحیح مورد تأکید قرار گرفته است و مسئولیت رسیدگی و قضاوت این امر بر عهده دیوان محاسبات کشور است. دیوان محاسبات کشور زیر نظر مجلس و مستقل از قوه

مجرب است. بدیهی است با ایجاد یک حساب مستقل جداگانه جنبه‌های نظارتی امر بسیار جدی‌تر و اصولی‌تر خواهد شد. پس هدف و مأموریت اصلی حساب مستقل وجوه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای ثابت، طبقه‌بندی و گزارشگری اطلاعات مالی مورد نیاز در خصوصی منابع و مصارفی است که در بودجه سالانه دولت برای خرید یا احداث دارایی‌های سرمایه‌ای در نظر گرفته می‌شود. این حساب مستقل عمدتاً به‌عنوان حساب مستقل وجوه عمرانی شناخته می‌شود، اما از آنجا که در ایران علاوه بر طرح‌های عمرانی دولت خرید دارایی‌های ثابت منقول و غیر منقول، آثار و اشیاء گرانبها و نظائر آن نیز در همین حساب مستقل ثبت می‌شوند، از عنوان حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای استفاده می‌شود. در این حساب مستقل دارایی‌های سرمایه‌ای تعریفی بسیار عام‌تر از دارایی‌هایی نظیر زمین و ساختمان دارد. طبق تعریف اشیای عتیقه، آثار باستانی، آثار ملی، فرش‌ها و تابلوهای گرانبها و نظائر آن نیز شامل دارایی‌های سرمایه‌ای می‌شود.

در این فصل ما به بررسی این حساب مستقل، نحوه‌ی انجام ثبت‌های مالی و بودجه‌ای و تطبیق آن با رویه‌های متداول در ایران می‌پردازیم.

## ۲-۷. دارایی‌های سرمایه‌ای<sup>۱</sup>

دارایی‌های سرمایه‌ای به دارایی‌های تولید شده و دارایی‌های تولید نشده تقسیم می‌شود: دارایی‌های تولید شده دارایی‌هایی است که طی فرایند تولید حاصل شده است. دارایی‌های تولید شده خود به سه گروه تقسیم می‌شود:

### ۱-۲-۷. دارایی‌های ثابت

دارایی‌های تولید شده‌ای که طی مدتی بیشتر از یکسال به‌طور مکرر و مستمر در فرایند تولید به‌کار برده می‌شود. ویژگی اصلی دارایی‌های ثابت دوام آن نیست، بلکه قابلیت استفاده مستمر و مکرر در فرایند تولید طی مدت طولانی است. انواع متعارف دارایی‌های ثابت عبارتند از: ساختمان‌ها و سایر مستحقات، ماشین‌آلات و تجهیزات و

۱. دستورالعمل طبقه‌بندی اقتصادی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، معاونت امور اقتصادی و هماهنگی، مردادماه ۱۳۸۱

سایر دارایی‌های ثابت (شامل دارایی‌های مولد نظیر برخی حیوانات و گیاهان که بیش از یکسال مورد استفاده قرار می‌گیرند و نیز بعضی از دارایی‌های غیر مشهود مانند نرم‌افزارهای رایانه‌ای).

### ۲-۲-۷. موجودی انبار

شامل کالا و خدماتی است که توسط تولیدکنندگان برای فروش، استفاده در تولید یا استفاده در آینده نگهداری می‌شود. موجودی انبار به دو دسته تقسیم می‌شود: موجودی‌های استراتژیک و سایر موجودی‌ها. (سایر موجودی‌ها شامل مواد و ملزومات، کارهای ناتمام، کالای تمام شده و کالای برای فروش مجدد)

### ۲-۲-۳. اقلام گرانبها

کالاها تولید شده با ارزش قابل ملاحظه هستند که به‌منظور تولید و مصرف از آنها استفاده نمی‌شود و صرفاً به دلیل ارزشی که دارند نگهداری می‌شوند. انتظار می‌رود ارزش واقعی این کالاها افزایش یابد یا حداقل کاهش نیابد و طی زمان و در شرایط عادی فاسد نشده و از بین نرود. این اقلام شامل سنگ‌ها و فلزات قیمتی، تابلوهای نقاشی، مجسمه، کتب خطی و سایر آثار هنری آنتیک و... می‌شوند.

دارایی‌ها تولید نشده نیز به دو دسته دارایی‌های مشهود (شامل زمین، دارایی‌های زیرزمینی و سایر دارایی‌های مشهود) و دارایی‌های نامشهود (شامل حق امتیاز، قرارداد اجاره و سایر قراردادها و سرقتی) می‌شود.

### ۲-۳-۳. طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

دارایی‌های سرمایه‌ای معمولاً از طریق خرید یا احداث و یا حتی اهدا، به تملک وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی در می‌آیند. وزارتخانه یا مؤسسه ممکن است اقدام به خرید دارایی‌های نظیر ماشین‌آلات و تجهیزات، زمین، ساختمان، اثاثه، وسایط نقلیه، آثار علمی و هنری، اشیاء عتیقه و... کند. این دارایی‌های سرمایه‌ای معمولاً توسط اشخاص حقیقی یا حقوقی به مؤسسه دولتی اهداء می‌شوند.

همچنین مؤسسه ممکن است رأساً یا از طریق واگذاری طرح به پیمانکار اقدام به



احداث پروژه‌های سرمایه‌ای و زیر بنایی کند. برای تحصیل و تملک این دارایی‌ها معمولاً اعتباری موسوم به اعتبار طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای در بودجه کل کشور پیش‌بینی می‌شود. این اعتبارات هنوز هم طبق تعریف قدیمی اعتبارات عمرانی نامیده می‌شوند. با این همه تأکید بر آن است که از اصطلاح جدیدتر استفاده شود.

طبق تعریف مجموعه عملیات مشخصی که براساس مطالعات کافی و طی مدت و با اعتبار معین جهت تحقق اهداف برنامه توسعه اجرا می‌شوند منجر به تملک دارایی‌های سرمایه‌ای می‌شوند. این مجموعه عملیات همان طرح‌ها و پروژه‌ها هستند. این طرح‌ها و پروژه‌ها می‌توانند انتفاعی یا غیرانتفاعی باشند.

#### ۷-۳-۱. طرح‌های انتفاعی

مطابق جزء الف بند ۱۰ ماده‌ی ۱ قانون برنامه و بودجه این طرح‌ها قادرند از محل وجوه حاصل، علاوه بر پوشش هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای سود معقولی را نیز عاید مؤسسه کنند.

ب) طرح‌های غیرانتفاعی: هدف از اجرای این طرح‌ها کسب سود نیست هرچند سودی هم عاید مؤسسه نمایند. جزء «ب» بند ۱۰ ماده فوق‌الذکر تصریح می‌کند که منظور از طرح غیرانتفاعی «طرحی است که برای انجام برنامه‌های رفاه اجتماعی و عملیات زیربنایی و یا احداث ساختمان و تأسیسات جهت تسهیل کلیه وظایف دولت اجرا می‌شود و هدف اصلی آن حصول درآمد نمی‌باشد».

طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (پروژه‌های عمرانی) عمدتاً شامل مراحل زیر است:<sup>۱</sup>

#### ۷-۴. مراحل اجرای طرح (پروژه)

در اینجا طرح شامل خرید و احداث می‌شود البته با توجه به اینکه احداث پروژه معمولاً زمان‌برتر و پیچیده‌تر است به فرایند احداث بیشتر پرداخته می‌شود. در احداث پروژه معمولاً مؤسسه دولتی به‌عنوان کارفرما طرح را برای اجرا در اختیار پیمانکار قرار می‌دهد. کارفرما از طریق مهندسین مشاور طراحی و نظارت بر اجرای عملیات موضوع

<sup>۱</sup> برگرفته از نشریه‌ی شماره‌ی ۱۲۶ سازمان حسابرسی (حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری)

پیمان را انجام می‌دهد. رابطه بین کارفرما و پیمانکار نیازمند یکسری تعهد و التزام مدون است که جهت تدوین این تعهد و التزام قرارداد بین طرفین امضاء می‌شود. قرارداد انواع مختلفی دارد نظیر مقطوع، امانی، قرارداد بر اساس مواد و دستمزد، پیمان مدیریت و ...

### مرحله ۱. مطالعات مقدماتی طرح

مؤسسات بخش عمومی، مطالعات مقدماتی و نظارت بر اجرای طرح‌های ساختمانی، تأسیساتی و تجهیزاتی را معمولاً به مهندسان مشاور واگذار می‌کنند. مطالعات مقدماتی شامل اقدامات زیر است:

- **مطالعات تحقیقاتی و بنیادی.** خدمات این مرحله شامل مطالعات منطقه‌ای، اجتماعی و اقتصادی است که نتایج حاصل از آن منجر به تصمیم‌گیری کلی درباره‌ی برنامه‌ها و شناخت طرح‌ها و مدیریت آنها می‌شود.

- **مطالعات شناسایی طرح.** شروع اقدامات مربوط به این مرحله منوط به اتمام تحقیقات بنیادی و پذیرش یا توصیه به سرمایه‌گذاری طرح است. مطالعات این مرحله شامل تحقیقات و بررسی‌های لازم به منظور تعیین هدف طرح، شناخت اجزای متشکله و همچنین امکانات فنی و اجرایی طرح با توجه به مصالح ساختمانی، تجهیزات، نیروی انسانی و بالاخره حدود سرمایه‌گذاری، زمان اجرا و تعیین اثرات اجتماعی و اقتصادی ناشی از اجرای طرح است. حاصل این مطالعات به شکل گزارش تدوین می‌شود که مبنای تصمیم‌گیری درباره‌ی اقدامات بعدی خواهد بود.

- **تهیه طرح مقدماتی.** مطالعات این مرحله شامل تحقیق، بررسی، مطالعه و آزمایش‌های لازم به منظور طراحی و تهیه نقشه‌های مقدماتی و مشخصات کلی طرح و تعیین محل‌های مناسب و برآورد کلی ابعاد و حجم کار و مخارج هر یک، راه حل‌های پیشنهادی و همچنین مقایسه و تعیین نکات مثبت و منفی هر راه حل و بازده اقتصادی و اثرات هر یک از آنها است. تهیه‌کننده‌ی طرح مقدماتی مناسب‌ترین راه را با ذکر دلایل لازم توصیه می‌کند. مطالعات این مرحله باید به اندازه‌ای کامل باشد که امکان برآورد مخارج دوره‌ی طرح و هزینه‌های بهره‌برداری را برای تصمیم‌گیری منطقی فراهم سازد. نتیجه این مطالعات به شکل گزارش تدوین می‌شود.

• تهیه نقشه‌ها و مشخصات اجرایی طرح. شروع اقدامات مربوط به این مرحله منوط به اتمام مرحله‌ی تهیه طرح و پذیرش طرح است. خدمات این مرحله شامل مطالعات، بررسی و تحقیقات لازم به منظور تهیه‌ی کلیه‌ی اسناد عملیات اجرایی، برنامه زمانی اجرای کار، برآورد مقادیر کار و پیش‌بینی دقیق مخارج اجرای طرح است.

### مرحله‌ی ۲. انتخاب پیمانکار

طرح‌های عمرانی عموماً از محل اعتبارات سرمایه‌گذاری ثابت و به ترتیب زیر به شرکت‌های پیمانکاری واگذار می‌شود:

• دعوت از پیمانکاران برای اجرای طرح. پس از آماده شدن اسناد و مدارک عملیات اجرایی طرح معمولاً پیمانکاران از طریق مناقصه یا مذاکره از نوع و مشخصات طرح مطلع می‌شوند و در صورتی که مایل به اجرای طرح باشند اسناد و مدارک مناقصه را از کارفرما یا مهندسان مشاور تهیه و برای بررسی و مطالعه در اختیار کادر فنی خود قرار می‌دهند.<sup>۱</sup>

• تسلیم قیمت پیشنهادی و ضمانت‌نامه یا سپرده شرکت در مناقصه. چنانچه کادر فنی با توجه به امکانات پیمانکار، اجرای پیمان را عملی و اقتصادی تشخیص دهد قیمت کل کار را از روی نقشه‌ها محاسبه و با افزودن سود مورد انتظار به آن پیشنهاد می‌کند. هر یک از پیمانکاران برای تضمین اجرای طرح به قیمتی که پیشنهاد کرده‌اند باید ضمانت‌نامه‌ای از بانک اخذ و به کارفرما تسلیم کنند. قیمت پیشنهادی پیمانکار برای اجرای طرح همراه با سایر اسناد و مدارک از جمله ضمانت‌نامه بانکی در سه پاکت جداگانه شامل پاکت الف حاوی ضمانت‌نامه بانکی یا فیش واریزی و کلیه اسناد مناقصه و پاکت ب فقط شامل قیمت پیشنهادی و پاکت ج حاوی برگ صلاحیت پیمانکار به کارفرما تسلیم می‌شود. صدور ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه از طرف بانک‌ها موکول به اخذ وثیقه و کارمزد از پیمانکار است.

۱. مناقصه می‌تواند عام یا محدود باشد. در مناقصه‌ی عام، مناقصه از طریق روزنامه‌های کثیرالانتشار به اطلاع عموم می‌رسد. در مناقصه‌ی محدود از چند پیمانکار واجد شرایط دعوت به عمل می‌آید. در صورتی که دستگاه اجرایی به دلایل موجه نتواند مناقصه عام یا محدود برگزار کند، شرایط باید به تأیید هیأتی مرکب از معاون اداری و مالی، ذیحساب و نماینده‌ی رئیس دستگاه اجرایی رسیده و بر اساس شرایط هیأت، پیمانکار انتخاب و کار به وی ارجاع شود.

• **انتخاب پیمانکار.** کمیسیون مناقصه موقع افتتاح پیشنهادها در صورت تأیید صلاحیت پیمانکاران بر اساس پاکت ج ابتدا پاکت الف پیمانکاران را باز می‌کند و پس از بررسی چنانچه مدارک پاکت‌های الف کامل باشد پاکت‌های ب را، که حاوی پیشنهاد قیمت است باز می‌کند. پس از افتتاح پاکت‌های ب قیمت پیشنهادی هر پیمانکار معین می‌شود. آنگاه ارقام مزبور از رقم کمتر به بیشتر مرتب شده و در جدول مقایسه پیشنهادها درج می‌شود. کمیسیون مناقصه از بین پیشنهادهایی که تمامی شرایط مناقصه را دارد و از لحاظ قیمت خارج از اعتدال نباشد، مناسب‌ترین پیشنهاد را انتخاب می‌کند. پس از انتخاب برنده‌ی مناقصه نام برنده به نفر اول و دوم ابلاغ می‌گردد تا ظرف مدت حداکثر هفت روز کاری (بدون احتساب روزهای تعطیل) نسبت به ارائه‌ی تضمین انجام تعهدات و عقد قرارداد اقدام کند. در صورتی که برنده‌ی مناقصه از انعقاد قرارداد امتناع ورزد ضمن ضبط سپرده یا اجرای ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه به نفع کارفرما از نفر دوم برای عقد قرارداد دعوت می‌شود. در صورت استنکاف نفر دوم از عقد قرارداد سپرده یا ضمانت‌نامه او نیز ضبط و در خصوص تجدید یا ترک تشریفات مناقصه تصمیم اخذ خواهد شد.

### مرحله‌ی ۳. انعقاد قرارداد با پیمانکار

امضای قرارداد پیمانکاری و پیش‌پرداخت به پیمانکار تابع تشریفات زیر است:

• **تسلیم ضمانت‌نامه انجام تعهدات.** پیمانکار هنگام امضای قرارداد پیمانکاری برای تضمین انجام تعهدات خود باید ضمانت‌نامه‌ای معادل ۵٪ مبلغ اولیه پیمان از بانک اخذ و به کارفرما تسلیم کند. ضمانت‌نامه یادشده باید تا تاریخ تحویل صورت مجلس موقت معتبر باشد و مادام که تحویل موقت انجام نشده، پیمانکار مکلف است آن را به دستور کارفرما تمدید کند.<sup>۱</sup>

• **انعقاد قرارداد با پیمانکار.** پس از آنکه ضمانت‌نامه انجام تعهدات به کارفرما تسلیم شد قرارداد پیمانکاری منعقد می‌شود. هزینه‌ی تنظیم قرارداد پیمانکاری در دفترخانه اسناد رسمی به عهده‌ی پیمانکار است. پیمانکار با امضای قرارداد موارد زیر را تأیید می‌کند:

۱. بانک‌ها برای صدور ضمانت‌نامه، انجام تعهدات و ضمانت‌نامه پیش‌پرداخت علاوه بر وثیقه و کارمزد معمولاً ۱۰٪ مبلغ ضمانت‌نامه را به عنوان سپرده‌ی نقدی از پیمانکار مطالبه می‌کنند.

الف) از مفاد کلیه اسناد، مدارک و نقشه‌ها به‌طور کامل مطلع شده است.  
ب) نسبت به تهیه کارگران ساده و متخصص به تعداد کافی اطمینان دارد، همچنین میزان دستمزد و هزینه حمل و نقل را تا پای کار در محاسبات خود منظور کرده است.  
ج) نسبت به تهیه مواد و مصالح در محل کار یا از نقاط دیگر اطمینان دارد.  
د) هزینه ناشی از اجرای قوانین کار و تأمین اجتماعی و قوانین و آیین‌نامه‌های مربوط به مالیات و عوارض را تا تاریخ تسلیم پیشنهاد در حساب‌ها منظور کرده است.  
ه) طرح سود مورد انتظار خود را جزو مبلغ پیشنهادی منظور کرده است.  
و) وجود مالیات بر ارزش افزوده<sup>۱</sup> یا عدم وجود آن در مبلغ پیشنهادی را تصریح کرده است. قرارداد باید با لحاظ کردن مالیات بر ارزش افزوده منعقد شود.  
به‌طور کلی پیمانکار با امضای قرارداد تأیید می‌کند که هنگام تسلیم پیشنهاد قیمت برای اجرای طرح، مطالعات کافی به عمل آورده و هیچ نکته‌ای باقی نمانده است که در آینده بتواند درباره‌ی آن به جهل خود استناد کند.

- **ابطال ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه.** پس از امضای قرارداد کارفرما به بانک دستور می‌دهد که ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه را آزاد کند. در صورتی که ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه، قبل از تاریخ سررسید آزاد شود، بانک ضامن با توجه به تاریخ سررسید ضمانت‌نامه، بخشی از هزینه‌ی کارمزد را به حساب پیمانکار برگشت می‌دهد.
- **تسلیم ضمانت‌نامه‌ی پیش‌پرداخت.** طبق ماده‌ی جداگانه‌ای در قرارداد، پیش‌بینی می‌شود که کارفرما برای تقویت بنیه‌ی مالی پیمانکار و تکمیل تجهیزات وی، درصدی از مبلغ پیمان را در ازای ضمانت‌نامه‌ی بانکی به وی پیش‌پرداخت کند. ضمانت‌نامه‌ی یاد شده باید تا پایان مدت پیمان معتبر و به دستور کارفرما قابل تمدید باشد. مبلغ ضمانت‌نامه به ترتیبی که اقساط پیش‌پرداخت با تنظیم صورت وضعیت واریز می‌شود تقلیل می‌یابد. بانک‌ها برای صدور ضمانت‌نامه‌ی پیش‌پرداخت علاوه بر وثیقه و کارمزد معمولاً ۱۰٪ مبلغ ضمانت‌نامه را به‌عنوان سپرده نقدی از پیمانکار مطالبه می‌کنند.
- **اخذ پیش‌پرداخت.** پس از آنکه ضمانت‌نامه‌ی پیش‌پرداخت به کارفرما تسلیم شد، پیمانکار پیش‌پرداخت را اخذ و با منابع مالی خود تلفیق و عملیات اجرایی پیمان را شروع می‌کند.

#### مرحله ۴. شروع عملیات اجرایی

مراحل اجرای طرح و انجام عملیات پیمانکاری به شرح زیر است:

- **تأسیس و ایجاد کارگاه.** کارفرما متعهد است کلیه زمین‌هایی که برای تأسیس و ایجاد کارگاه و انجام عملیات موضوع پیمان مورد نیاز است به پیمانکار تحویل دهد. هزینه‌های مربوط به تجهیز کارگاه به عهده‌ی پیمانکار است. پیمانکار پس از تجهیز و آماده کردن کارگاه برای شروع عملیات و اجرای طرح، شخصی را به عنوان رئیس کارگاه تعیین و به صورت کتبی به کارفرما یا دستگاه نظارت معرفی کند. رئیس کارگاه در همه‌ی اوقات کار در کارگاه حضور دارد و کارگران و کار آنان برای انجام عملیات موضوع پیمان را سازماندهی می‌کند.
- کارفرما یا دستگاه نظارت برای نظارت مستقیم در اجرای عملیات کارگاه، شخصی را به نام مهندس مقیم تعیین و به صورت کتبی به پیمانکار معرفی می‌کند. او اصولاً مقیم کارگاه خواهد بود. مهندس مقیم حق دارد در اجرای عملیات، نظارت دقیق به عمل آورد و مصالح مصرفی و کارهای انجام شده را براساس مشخصات و نقشه‌ها مورد رسیدگی و آزمایش قرار دهد و هرگاه عیب و نقصی در کار مشاهده کند، به پیمانکار دستور رفع آن را بدهد.
- **مخارج اجرای طرح.** تأمین نیروی انسانی، تهیه و تدارک کلیه مصالح، ابزار کار، ماشین‌آلات و به‌طورکلی همه‌ی لوازم ضروری برای اجرای عملیات موضوع پیمان و هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم مربوط، تأمین آب و برق موقت و هزینه‌ی مصرف آن در طول اجرای طرح و... به عهده‌ی پیمانکار است.
- **تنظیم صورت وضعیت موقت کارها.** در مؤسسات پیمانکاری برخلاف سایر مؤسسات تولیدی مبلغ قرارداد در خاتمه‌ی کار به پیمانکار پرداخت نمی‌شود. معمولاً دستگاه نظارت در فواصل معینی با کمک نماینده‌ی پیمانکار بر مبنای پیشرفت واقعی کارها، صورت وضعیت همه‌ی کارهایی که پیمانکار از شروع کار تا تاریخ تنظیم صورت وضعیت انجام داده است و همچنین وضعیت مصالح پایکار را تعیین و پس از تأیید براساس نرخ‌های پیمان تقویم و تسلیم کارفرما می‌کند.
- **پرداخت وجه صورت وضعیت موقت کارها.** کارفرما پس از رسیدگی صورت وضعیت و وضع مبالغ زیر که برطبق قانون یا قرارداد ملزم به کسر آن است،

تمه‌ی قابل پرداخت را با تنظیم سندی با صدور چک به پیمانکار پرداخت می‌کند. کسور قانونی به عهده‌ی پیمانکار است که به‌وسیله‌ی کارفرما از هر پرداخت کسر و به مراجع ذیربط واریز می‌شود:

- وجوهی که بابت صورت وضعیت قبلی پرداخت شده است

- ۱۰٪ بابت وجه‌الضمان یا سپرده‌ی حسن انجام کار<sup>۱</sup>

- اقساط پیش‌پرداخت

- ۵٪ پیش‌پرداخت مالیات موضوع ماده‌ی ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم

- ۱/۶٪ بیمه تأمین اجتماعی سهم پیمانکار در طرح‌های عمرانی دولت در صورتی که تأمین مصالح و سایر هزینه‌ها با پیمانکار باشد.

- در هر صورت وضعیت، پیمانکار درصدی را به‌عنوان مالیات بر ارزش افزوده به کل مبلغ صورت وضعیت اضافه می‌کند. این نرخ در سال ۱۳۸۹ معادل ۳٪، در سال ۱۳۹۰ معادل ۴٪ و در سال ۱۳۹۱ معادل ۵٪ بوده است. طبق قانون این نرخ به‌تدریج تا ۸٪ در سال‌های آتی افزایش خواهد یافت. از آنجا که مؤسسه‌ی دولتی به‌عنوان کارفرما مصرف‌کننده طرح یا پروژه محسوب می‌شود مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان هزینه‌ی مؤسسه (کارفرما) منظور خواهد شد.

- سایر کسور بر طبق قانون یا قرارداد

تمام مبالغ مندرج در صورت وضعیت‌ها همچنین پرداخت‌هایی که بابت آن انجام می‌گیرد جنبه‌ی موقت و غیرقطعی و علی‌الحساب دارد و هر نوع اشتباه در اندازه‌گیری و محاسباتی در صورت وضعیت‌های بعدی و یا در صورت وضعیت قطعی اصلاح و رفع خواهد شد.

### مرحله‌ی ۵. خاتمه کار

اموالی که در نتیجه‌ی اجرای قراردادهای بلندمدت پیمانکاری به‌وجود می‌آید متعلق به کارفرما است که به ترتیب زیر به وی تحویل می‌شود:

• تحویل موقت. پس از آنکه پیمانکار عملیات موضوع پیمان را برطبق قرارداد

۱. تا ۸۰٪ مبلغ سپرده حسن انجام کار در ازای ضمانت‌نامه‌ی بانکی، بیمه یا سایر ضمانت‌نامه‌ها به پیمانکار قابل استرداد است. (بند «د» آیین‌نامه تضمین برای معاملات دولتی مصوب تیرماه ۸۱ هیأت وزیران)

انجام داد مشروط بر آنکه باقیمانده و یا نقایص کارها مربوط به قسمت عمده‌ای از یک کار اساسی و یا به صورتی نباشد که استفاده از کار انجام شده را غیرممکن سازد می‌تواند از طریق دستگاه نظارت تقاضای تحویل موقت کرده و نماینده‌ی خود را برای عضویت در کمیسیون تحویل معرفی کند و در عین حال انجام دادن کارهای جزئی باقیمانده را نیز تقبل کند. طبق ماده ۳۹ شرایط عمومی پیمان در صورتی که ۹۷ درصد کار تکمیل شده باشد تحویل موقت امکان‌پذیر است. کمیسیون تحویل موقت فهرستی از معایب و نقایص کارها و عملیات ناتمام را تنظیم و ضمیمه صورت مجلس تحویل موقت می‌کند و برای رفع نقایص و تکمیل کارهای ناتمام مهلتی برای پیمانکار تعیین و به دستگاه نظارت مأموریت می‌دهد که در رأس مهلت مزبور عملیات را مجدداً بازدید کند و اگر براساس فهرست نقایص، هیچ‌گونه عیب و نقص و کار ناتمامی باقی نمانده باشد صورت مجلس تحویل موقت و گواهی رفع نقایص و معایب را برای کارفرما ارسال می‌کند تا پس از تصویب او به پیمانکار ابلاغ شود.

در صورتی که پیمانکار حاضر به رفع نقایص و معایب نباشد کارفرما حق دارد معایب و نقایص و تکمیل کارهای ناتمام را راساً و یا به هر ترتیبی که مقتضی بداند رفع نماید و هزینه آن را از محل سپرده حسن انجام کار یا هر نوع مطالبات و سپرده‌ای که پیمانکار نزد او دارد برداشت کند.

• **ابطال ضمانت‌نامه‌ی انجام تعهدات.** پس از تصویب صورت مجلس تحویل موقت ضمانت‌نامه انجام تعهدات، آزاد می‌شود.

• **ابطال ضمانت‌نامه‌ی پیش‌پرداخت.** ضمانت‌نامه پیش‌پرداخت تا پایان مدت پیمان معتبر است و مبلغ آن با پرداخت صورت وضعیت‌ها و استهلاک پیش‌پرداخت به تدریج تقلیل می‌یابد به نحوی که کل پیش‌پرداخت با آخرین صورت وضعیت موقت مستهلک می‌شود.

• **تهیه‌ی صورت وضعیت قطعی.** به محض آنکه تحویل موقت کارها انجام گرفت دستگاه نظارت با همکاری پیمانکار اقدام به اندازه‌گیری و تهیه‌ی صورت وضعیت قطعی کارهای انجام شده خواهد کرد. صورت حساب قطعی مأخذ تسویه نهایی پیمانکار خواهد بود و پس از امضای آن از طرف کارفرما و پیمانکار برای طرفین قطعی است و اعتراض به آن بلا اثر خواهد بود.



• **استرداد نصف وجه الضمان (سپرده‌ی حسن انجام کار).** چنانچه پیمانکار قبلاً وجه الضمان را در مقابل تسلیم ضمانت‌نامه دریافت نکرده باشد، نصف آن بلافاصله پس از تصویب صورت وضعیت قطعی از طرف کارفرما به پیمانکار مسترد می‌شود. برچیدن کارگاه. پیمانکار باید در پایان کار نسبت به برچیدن و تخریب و خارج نمودن مواد حاصل از آن اقدام کند. هزینه‌های مربوط به برچیدن کارگاه به عهده پیمانکار است و مصالح حاصل از تخریب نیز به وی تعلق دارد.

• **دوره‌ی تضمین.** حسن انجام عملیات موضوع پیمان از تاریخ تصویب صورت وضعیت قطعی برای مدتی که در قرارداد مشخص شده است تضمین می‌شود. اگر در دوره‌ی تضمین معایب و نقایص در کار مشاهده شود که ناشی از عدم رعایت مشخصات مذکور در مدارک پیمان باشد، پیمانکار مکلف است آن معایب و نقایص را به هزینه‌ی خود رفع کند. در غیر این صورت، کارفرما حق دارد معایب و نقایص را رأساً یا به هر ترتیب که مقتضی بداند رفع کند و هزینه‌ی آن را از محل نصف وجه الضمان برداشت کند.

• **تحویل قطعی.** کارفرما پس از پایان دوره‌ی تضمین به تقاضای پیمانکار اعضای کمیسیون تحویل را تعیین و به پیمانکار معرفی می‌کند. کمیسیون مزبور پس از بازدید کارها، هرگاه عیب و نقصی مشاهده نکند، تحویل قطعی انجام خواهد گرفت و بلافاصله صورت مجلس مربوط به آن را تنظیم و تصویب آن به پیمانکار ابلاغ می‌شود.

• **استرداد نصف دیگر وجه الضمان (سپرده‌ی حسن انجام کار).** نصف دیگر وجه الضمان پس از تصویب صورت مجلس تحویل قطعی از طرف کارفرما به پیمانکار مسترد می‌شود.

## ۵-۷. حسابداری حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

همان‌گونه که قبلاً گفته شد در حساب مستقل تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، حسابی برای دارایی‌های سرمایه‌ای ثبت و نگهداری نمی‌شود، حتی مخارج و پرداخت‌ها تحت عنوان هزینه درج می‌شوند. بدیهی است جهت ثبت و نگهداری سوابق و محاسبات مربوط به بهای تمام شده، عمر مفید، استهلاک و... می‌توان از گروه حساب استفاده کرد. در اینجا

تلاش شده است حسابداری مالی و بودجه‌ای براساس یک اسلوب متحدالشکل و منطبق با آنچه در فصول قبل گفته شد تشریح شود.

### ۷-۵-۱. ابلاغ اعتبار مصوب

اعتبار تصویب شده حساب مستقل می‌تواند در برگیرنده‌ی چند طرح یا پروژه باشد که این اعتبار ضرورتاً مشتمل بر کل هزینه‌های برآوردی یک طرح نیست. برای مثال یک طرح ۵ ساله نیاز به اعتبار قابل توجهی دارد و از آنجا که اعتبار حساب مستقل سالانه ابلاغ می‌شود برآوردی از مخارج سال آتی طرح کافی است. فرض کنید اعتبار مصوب سال ۱۳۸۵ حساب مستقل وجوه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای در یک دستگاه اجرایی شامل طرح‌های زیر ابلاغ شود:<sup>۱</sup>

۷۵,۰۰۰,۰۰۰	فصل اول- طرح احداث ساختمان آزمایشگاه ج
۲۵,۰۰۰,۰۰۰	فصل دوم- ماشین‌آلات و تجهیزات بیمارستان الف
۵۳,۰۰۰,۰۰۰	فصل ششم- طرح خرید زمین بابت درمانگاه ج
۱۵۳,۰۰۰,۰۰۰	جمع

ثبت بودجه‌ای ابلاغ اعتبار فوق به شکل ساده و بدون استفاده از حساب‌های معین و تفصیلی به این صورت است:<sup>۲</sup>

	حساب بودجه	۱۵۳,۰۰۰,۰۰
۱۵۳,۰۰۰,۰۰۰	اعتبار مصوب	

### ۷-۵-۲. تخصیص اعتبار

با وصول درآمدهای عمومی دولت، اعتبار حساب‌های مستقل تخصیص می‌یابد گفتیم که در ایران این امر هر سه ماه یکبار انجام می‌شود. فرض کنید طی ۴ مرحله یعنی هر

۱. توضیح اینکه مواد هزینه در نظام بودجه‌ریزی قدیم جای خود را به فصول سرمایه‌گذاری در نظام بودجه‌ریزی جدید داده‌اند.

۲. طبق دستورالعمل نحوه نگهداری حساب‌ها و تنظیم صورت‌های مالی اعتبارات هزینه و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (۱۳۸۱) ثبت تصویب اعتبار به صورت زیر انجام می‌شود:

اعتبار مصوب  
دستگاه اجرایی

حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک ... ۲۳۳

سه ماه یکبار جمعاً ۹۵٪ اعتبارات مصوب هر یک از فصول سه گانه فوق تخصیص یابد:

۷۱,۳۵۰,۰۰۰	فصل اول- طرح احداث ساختمان آزمایشگاه ج
۲۳,۷۵۰,۰۰۰	فصل دوم- ماشین آلات و تجهیزات بیمارستان الف
۵۰,۳۵۰,۰۰۰	فصل ششم- طرح خرید زمین بابت درمانگاه ج
۱۴۵,۳۵۰,۰۰۰	جمع

ثبت تخصیص اعتبار

۱۴۵,۳۵۰,۰۰۰	جاری با خزانه
۱۴۵,۳۵۰,۰۰۰	منابع مالی قابل دریافت
۱۴۵,۳۵۰,۰۰۰	اعتبار تخصیص یافته
۱۴۵,۳۵۰,۰۰۰	اعتبار تعهد نشده

۳-۵-۷. درخواست وجه

فرض کنید طی سال معادل ۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از خزانه درخواست و دریافت شود:

۷۰,۰۰۰,۰۰۰	فصل اول- طرح احداث ساختمان آزمایشگاه ج
۲۰,۰۰۰,۰۰۰	فصل دوم- ماشین آلات و تجهیزات بیمارستان الف
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	فصل ششم- طرح خرید زمین بابت درمانگاه ج
۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰	جمع

ثبت بودجه‌ای<sup>۱</sup>

۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰	درخواست وجه
۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰	منابع مالی قابل دریافت

۱ طبق دستورالعمل پیش گفته ثبت درخواست وجه به صورت زیر است:

درخواست وجه  
 ●●●  
 تنخواه گردان حسابداری / دریافتی از خزانه ●●●  
 ثبت دریافت آن به صورت زیر است:

ثبث مالی

بانک پرداخت ۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰  
دریافتی از خزانه ۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰

دریافت تنخواه‌گردان حسابداری نیز در این حساب مستقل متداول است که جهت رعایت اختصار به آن پرداخته نمی‌شود. قبلاً دیدیم که در پایان سال می‌توان حساب تنخواه‌گردان حسابداری را به حساب دریافتی از خزانه بست. مجدداً یادآوری می‌شود که ثبث مالی و بودجه‌ای باید به یک میزان و معادل وجوه دریافتی انجام شود.<sup>۱</sup> یعنی اگر فرضاً رقم بیشتری درخواست وجه می‌شد، ولی فقط ۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال دریافت می‌شد ثبث بودجه‌ای باید معادل ۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال انجام شود.

۷-۵-۴. تأمین اعتبار

در صورتی که مؤسسه از دریافت وجوه از خزانه اطمینان کسب کند، برای پروژه‌های خود اقدام به تأمین اعتبار می‌کند. فرض کنید طی سال برای دو فصل به صورت زیر تأمین اعتبار صورت گیرد:

۱۹,۰۰۰,۰۰۰	فصل دوم
۴۸,۰۰۰,۰۰۰	فصل ششم
۶۷,۰۰۰,۰۰۰	

وقتی تأمین اعتبار صورت می‌گیرد باید کلیه هزینه‌های مترتب بر طرح یا پروژه به صورت صحیح برآورد شود. همین دقت نظر در پیش‌بینی بودجه سالانه و حتی کل هزینه‌های طرح نیز ضروری است. ظاهراً کلیه هزینه‌های یک طرح عبارت است از مبلغ صورت‌حساب، فاکتور یا صورت وضعیت ارسالی توسط فروشنده کالا یا خدمات و یا پیمانکار، اما این همه‌ی واقعیت نیست.

بیمه‌ی سهم کارفرما هزینه‌ای است که طبق قوانین بر عهده کارفرما است و در صورت وضعیت پیمانکار ذکر نمی‌شود. نرخ این بیمه متفاوت است، اما در طرح‌های

عمرانی دولتی این نرخ ۵٪ است پس درباره‌ی پروژه‌هایی که منجر به عقد قرارداد پیمانکاری می‌شود رقم واقعی هزینه معادل ۱۰۵٪ مبلغ قرارداد است. پس در پیش‌بینی بودجه و همچنین در تأمین اعتبار باید این موضوع را مدنظر قرارداد. در مثال فعلی اگر فرض شود برای طرح عمرانی موضوع فصل اول (احداث آزمایشگاه) قرارداد پیمانکاری منعقد شود مبلغ برآوردی جهت تأمین اعتبار شامل مبلغ قرارداد به علاوه ۵٪ می‌باشد. لازم به ذکر است این گونه طرح‌ها عمدتاً در زمان انعقاد قرارداد تأمین اعتبار می‌شود. پس اگر برای احداث ساختمان آزمایشگاه قراردادی به مبلغ ۶۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال منعقد شود، رقم تأمین اعتبار عبارت است از ۶۸,۲۵۰,۰۰۰ ریال.

گفتیم که ارجاع کار به پیمانکار عمدتاً از طریق انجام مناقصه صورت می‌پذیرد و برای کسب اطمینان از توانایی مالی پیمانکار و نیز تضمین انجام تعهدات توسط پیمانکار مبلغی تحت عنوان سپرده شرکت در مناقصه از وی اخذ می‌شود. یا اینکه از وی درخواست می‌شود این مبلغ را در قالب ضمانت‌نامه‌ی بانکی ارائه کند. فرض کنید پروژه‌ی موضوع فصل اول به مناقصه گذارده شود و ۵ نفر در مناقصه شرکت کنند. طبق اعلام هر متقاضی باید ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال به حساب مؤسسه واریز کند و فیش واریزی را به همراه فرم‌های تکمیل شده و قیمت پیشنهادی و سایر مدارک در پاکت‌های سربسته به مؤسسه ارائه کند. یا اینکه معادل این مبلغ ضمانت‌نامه‌ی بانکی ارائه کند. مؤسسه با دریافت سپرده‌ها اقدام به ثبت مالی زیر می‌کند:<sup>۱</sup>

بانک پرداخت	۱۵,۰۰۰,۰۰۰
سپرده پرداختنی	۱۵,۰۰۰,۰۰۰

بعد از تشکیل کمیسیون، برنده‌ی مناقصه معرفی و با رعایت مهلت مقرر در قانون و پس از انعقاد قرارداد با وی سپرده‌ی سایرین مسترد می‌شود:

سپرده پرداختنی	۱۲,۰۰۰,۰۰۰
بانک پرداخت <sup>۱</sup>	۱۲,۰۰۰,۰۰۰

۱. در فصل نهم به بحث سپرده‌ها و حسابداری حساب مستقل مربوط به آن خواهیم پرداخت.  
۲. این روش در ...

در زمان امضاء قرارداد با برنده‌ی مناقصه سپرده‌ی وی نیز مسترد و تضمین دیگری تحت عنوان تضمین انجام تعهدات معادل ۵٪ قرارداد از وی اخذ می‌شود. این تضمین می‌تواند ضمانت‌نامه‌های بانکی چک، سفته و نظایر آن باشد. ثبت استرداد سپرده مشابه ثبت قبل است:

**ثبت مالی**

سپرده پرداختی ۳,۰۰۰,۰۰۰  
بانک پرداخت ۳,۰۰۰,۰۰۰

ثبت اخذ ۵٪ تضمین انجام تعهدات نیز به صورت زیر است (مبلغ قرارداد ۶۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال است)

**ثبت مالی**

حساب‌های انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها ۳,۲۵۰,۰۰۰  
طرف حساب‌های انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها ۳,۲۵۰,۰۰۰

کارفرما (مؤسسه‌ی دولتی) اقدام به ثبت یک سند انتظامی دیگر بابت کنترل قراردادها و معادل مبلغ قرارداد منعقد می‌کند.

**ثبت مالی**

حساب‌های انتظامی - کنترل قراردادها<sup>۱</sup> ۶۵,۰۰۰,۰۰۰  
طرف حساب‌های انتظامی - کنترل قراردادها ۶۵,۰۰۰,۰۰۰

اما ثبت تأمین اعتبار قرارداد فصل اول (احداث آزمایشگاه) با توجه به برآورد هزینه‌های بیمه سهم کارفرما به صورت زیر خواهد بود<sup>۲</sup>.

۱. نگهداری حساب معین در خصوص قراردادها و تضمینات الزامی است.  
۲. طبق دستورالعمل پیش گفته تأمین اعتبار پیش به صورت زیر دارد:  
تأمین اعتبار تعهدات پرداخت نشده  
ذخیره تأمین

### ثبت بودجه‌ای

اعتبار تعهد نشده ۶۸,۲۵۰,۰۰۰  
اندوخته‌ی تعهدات احتمالی ۶۸,۲۵۰,۰۰۰  
تأمین اعتبار فصل اول

تأمین اعتبار سایر فصول (دوم و ششم) نیاز به محاسبات فوق ندارد:

اعتبار تعهد نشده ۶۷,۰۰۰,۰۰۰  
اندوخته‌ی اعتبار تعهدات احتمالی ۶۷,۰۰۰,۰۰۰  
تأمین اعتبار فصل دوم و ششم

### • مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده در تیرماه سال ۱۳۸۶ توسط رئیس‌جمهور برای اجرا به وزارت امور اقتصادی و دارایی ابلاغ شد<sup>۱</sup>. توضیح مختصر در این رابطه این است که مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان نوعی مالیات بر مصرف، بر ارزش افزوده‌ای که طی فرایند تولید ایجاد شده است تعلق می‌گیرد. برای مثال استخراج‌کننده سنگ آهن هنگام فروش سنگ آهن به کارخانه ذوب آهن، ۹٪<sup>۲</sup> علاوه بر قیمت فروش خود از خریدار مطالبه و دریافت و آن را به حساب سازمان امور مالیاتی واریز می‌کند. این ۹٪ از دید خریدار پیش‌پرداخت مالیات بر ارزش افزوده محسوب می‌شود. کارخانه‌ی ذوب آهن با تولید شمش آهن و فروش آن به کارخانه فولاد معادل ۹٪ مبلغ فروش به فاکتور اضافه و از خریدار دریافت می‌کند. حال آنکه در پرداخت این مالیات مبالغ مندرج در فاکتور خرید خود را کسر و تتمه را، که در واقع مالیات بر ارزش افزوده خود است، پرداخت می‌کند. همین اتفاق در زمان فروش میلگرد کارخانه فولاد به پیمانکار اتفاق می‌افتد. و پیمانکار نیز همین رویه را در صورت وضعیت‌های ارسالی خود برای کارفرما اعمال می‌کند. لیکن کارفرما به‌عنوان مصرف‌کننده‌ی نهایی ملزم است کل مالیات انباشته شده در

۱. برای آگاهی کامل از مالیات بر ارزش افزوده می‌توانید به متون مالیاتی جدید و همچنین قانون مالیات بر ارزش افزوده، تاریخ انتشار بهار سال ۱۳۸۹ مراجعه کنید.  
۲. نرخ سال ۱۳۹۰

صورت وضعیت را پرداخت و به‌عنوان هزینه ثبت کند. خلاصه آنکه از آنجا که دستگاه اجرایی آخرین حلقه زنجیره ارزش محسوب می‌شود باید این مالیات را پرداخت و هزینه را شناسایی کند. پس عملیات حسابداری خاصی نیاز ندارد. تنها نکته‌ی مورد توجه در این رابطه این است که مالیات بر ارزش افزوده هیچ‌گونه تأثیری بر محاسبات مختلف نظیر سپرده حسن انجام تعهدات و پیش‌پرداخت به پیمانکار و نیز کسور قانونی صورت وضعیت نخواهد داشت. درباره‌ی علی‌الحساب پرداختی به پیمانکار نیز از آنجا که در علی‌الحساب بحث مالیات بر ارزش افزوده مطرح نمی‌شود کسورات به‌طور کامل و یا طبق توافق از علی‌الحساب کسر می‌شود.

#### • حسابداری سپرده‌ها

سپرده‌های مختلفی که از پیمانکار اخذ یا از صورت وضعیت‌های وی کسر می‌شود، وجوه امانی محسوب می‌شود و دستگاه اجرایی بدون مجوز قانونی حق دخل و تصرف در آن را ندارد. معمولاً این سپرده‌ها باید به حساب مستقل وجوه سپرده (در صورت وجود) منتقل شود. طبق ماده‌ی ۴۱ ق.م.ع وجوه سپرده باید به حساب‌های مخصوص غیرقابل برداشتی، که توسط خزانه افتتاح می‌شود، واریز و موجودی آن در پایان ماه به حساب مخصوص تمرکز وجوه سپرده در خزانه منتقل شود. در چنین شرایطی استرداد سپرده نیز از طریق تنخواه‌گردان رد سپرده، که از خزانه دریافت می‌شود، انجام می‌شود. دستگاه‌های اجرایی نظیر دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی، که دارای آیین‌نامه مالی خاص هستند، وجوه سپرده به خزانه منتقل نمی‌شود، بلکه یک حساب بانکی قابل برداشت جهت دریافت، تمرکز و استرداد این وجوه ایجاد می‌شود.

#### ۷-۵-۵. پرداخت‌ها

پرداخت‌ها در این حساب مستقل در کل مشابه سایر حساب‌های مستقل است. حتی طبقه‌بندی پرداخت‌ها نیز به همان شیوه خواهد بود. در حساب مستقل وجوه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای گرایش به استفاده از مبانی تعهدی در شناخت هزینه است. همان‌گونه که می‌دانید سه مبانی تعهدی کامل، نیمه‌تعهدی و تعهدی تعدیل شده در شناسایی و ثبت هزینه‌ها به یک شیوه عمل می‌کنند. در این حساب مستقل نیز معمولاً از این سه



مبنا استفاده می شود واضح است که تا زمانی که درآمدی در کار نباشد استفاده از هر یک از این سه مبنا نتایج یکسانی دارد.

**هزینه‌های غیر نقدی (نسیه).** در صورتی که حساب مستقل وجوه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای متحمل هزینه‌ای بابت خرید کالا و خدمات شود، ولی قرار باشد که وجهی پرداخت نشود و در واقع پرداخت وجه نقد به آینده موکول شود، خواه این تعهد در اثر خرید باشد یا به دنبال اجرای قرارداد توسط پیمانکار ثبت مالی و بودجه‌ای زیر ضروری است:

فرض کنید در اجرای فصل ششم زمینی به مبلغ ۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال به‌طور نسیه خریداری شود.

#### ثبت مالی

هزینه‌های سال جاری ۷,۰۰۰,۰۰۰

حساب‌های پرداختی ۷,۰۰۰,۰۰۰

#### ثبت بودجه‌ای

اندوخته‌ی اعتبار تعهدات احتمالی ۷,۰۰۰,۰۰۰

اعتبار مصرف شده ۷,۰۰۰,۰۰۰

ثبت انجام هزینه‌ها به‌طور نسیه

در صورتی که به موجب قرارداد کسوراتی نیز بر ذمه‌ی پیمانکار باشد، حساب‌های پرداختی می‌تواند شامل بیمه‌ی پرداختی، مالیات پرداختی و... باشد. گاه دستگاه اجرایی ناچار است همزمان با انجام تعهد اقدام به تأمین اعتبار کند. لذا ثبت بودجه‌ای الزاماً همیشه به‌صورت فوق‌الذکر نخواهد بود. اگر تأمین اعتبار و تعهد توأم انجام شود (ثبت بودجه‌ای) به‌صورت زیر خواهد بود:

#### ثبت بودجه‌ای

اعتبار تعهد نشده \*\*\*

اعتبار مصرف شده \*\*\*

پرداخت‌های غیر قطعی. پرداخت‌های غیر قطعی در این حساب مستقل می‌تواند به‌سه‌صورت انجام پذیرد:

تنخواه گردان پرداخت. از آنجا که مؤسسه دولتی تمامی مخارج خود را از طریق عقد قرارداد پیمانکاری انجام نمی‌دهد و خریدهای متفرقه نیز می‌تواند در ارتباط با پروژه داشته باشد، تنخواه گردان پرداخت برای خریدهای روزمره در اختیار کارپرداز مؤسسه قرار می‌گیرد. ثبت پرداخت تنخواه گردان به صورت زیر است:

### ثبت مالی

تنخواه گردان پرداخت \*\*\*

بانک پرداخت تملک دارایی سرمایه‌ای \*\*\*

### ثبت بودجه‌ای

اندوخته‌ی اعتبار تعهدات احتمالی \*\*\*

اندوخته‌ی اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی \*\*\*

معمولاً در ازای پرداخت تنخواه گردان به کارپردازان و مأمورین خرید از آنان تضمیناتی نظیر سفته اخذ می‌شود؛ لذا در صورت اخذ چنین تضمیناتی ثبت زیر نیز ضرورت دارد:

### ثبت مالی

حساب‌های انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها \*\*\*

طرف حساب‌های انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها \*\*\*

کارپرداز یا مأمور خرید با ارائه‌ی اسناد هزینه مجدداً موجودی تنخواه گردان خود را تکمیل و وجه هزینه شده را دریافت می‌کند. هرگونه افزایش یا کاهش در مبلغ تنخواه گردان باید بر اساس ضوابط و با استرداد یا اخذ مجدد تضمین‌ها انجام پذیرد. همان‌گونه که قبلاً نیز گفتیم تنخواه گردان باید در پایان سال با ارائه‌ی اسناد هزینه یا واریز وجه به کل تسویه شود.

پیش پرداخت سال جاری. پرداخت پیش پرداخت به موجب قرارداد انجام می‌شود و پیمانکار موظف است در قبال دریافت پیش پرداخت، ضمانت‌نامه‌ی بانکی، چک ضمانتی یا سایر تضمین‌های تعیین شده توسط کارفرما ارائه کند. طبق قانون

حداکثر تا ۲۵٪ مبلغ قرارداد در قالب پیش‌پرداخت به پیمانکار قابل پرداخت است. لیکن این پیش‌پرداخت باید به صورت اقساط و در مراحل مختلف اجرای پروژه پرداخت شود. این مبلغ طی صورت وضعیت‌های آتی از پیمانکار کسر و مستهلک می‌شود. در طرح‌های عمرانی، پیش‌پرداخت معادل ۲۰٪ مبلغ اولیه قرارداد و در سه قسط در اختیار پیمانکار قرار می‌گیرد. ۸٪ در زمان تحویل کارگاه، ۶/۵٪ پس از تجهیز کارگاه و ۵/۵٪ پس از انجام ۳۰٪ مبلغ اولیه قرارداد. پرداخت پیش‌پرداخت مستلزم انجام ثبت‌های زیر است. فرض کنید بابت ۱۴/۵٪ مبلغ قرارداد احداث آزمایشگاه کارفرما اقدام به اخذ ضمانت‌نامه و پرداخت پیش‌پرداخت کند:

#### ثبت مالی

پیش‌پرداخت سال جاری ۹,۴۲۵,۰۰۰  
بانک پرداخت تملک دارایی‌های سرمایه‌ای ۹,۴۲۵,۰۰۰

#### ثبت مالی

حساب‌های انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها ۹,۴۲۵,۰۰۰  
طرف حساب‌های انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها ۹,۴۲۵,۰۰۰

#### ثبت بودجه‌ای

اندوخته‌ی اعتبار تعهدات احتمالی ۹,۴۲۵,۰۰۰  
اندوخته‌ی اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی ۹,۴۲۵,۰۰۰

#### • علی‌الحساب سال جاری

از آنجا که حتی پیمانکاران بزرگ فاقد تمامی نقدینگی لازم برای اجرای یک پروژه عمرانی هستند، ارائه‌ی صحیح صورت وضعیت و تأیید و پرداخت وجه آن کمک بزرگی به پیشرفت پروژه می‌کند. با این همه در برخی مواقع صورت وضعیت‌های ارائه شده توسط پیمانکار محل بروز برخی اختلافات بین پیمانکار و کارفرما می‌شود. برای مثال ممکن است برخی از اقلام صورت وضعیت از نظر مبلغ یا ماهیت مورد تأیید کارفرما یا نماینده‌ی قانونی آن نباشد. بدیهی است کارفرما از پرداخت وجه به پیمانکار خودداری می‌کند. در این گونه مواقع پیمانکار درخواست مبلغی به عنوان علی‌الحساب می‌کند. این مبلغ نمی‌تواند بیش از حداکثر رقم مورد تأیید کارفرما بر روی صورت وضعیت باشد. در فصل ۶ و در بحث حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه‌ای دیدیم که

ثبت‌های علی‌الحساب عیناً مشابه ثبت‌های پیش‌پرداخت است. در این فصل تصریح می‌شود که پرداخت علی‌الحساب برخلاف پیش‌پرداخت نیاز به اخذ تضمین ندارد. با این همه کسورات قانونی نیز باید بر روی علی‌الحساب اعمال شود. چرا که حداقل رقم قابل تأیید پیمانکار همین علی‌الحساب است و در صورت غلبه‌ی نظر کارفرما نباید وجهی بیش از مبلغ خالص پرداخت شده باشد.

علی‌الحساب به معنای حداقل مبلغی است که در قبال "کار انجام شده" پرداخت می‌شود. در حالی که پیش‌پرداخت مبلغی است که قبل از انجام کار در اختیار پیمانکار قرار می‌گیرد. همچنین کارفرما در زمان پرداخت علی‌الحساب اطمینان نسبی دارد که هزینه‌های پیمانکار، که در صورت وضعیت تأیید شده آن ارائه خواهد شد، بیش از مبلغ علی‌الحساب پرداختی خواهد بود. بدین ترتیب عرفاً کسورات قانونی می‌تواند به صورت امری توافقی بین پیمانکار و کارفرما درآید. حتی ممکن است طرفین توافق کنند هیچ‌گونه کسوراتی از علی‌الحساب کسر نشود و یا فقط مالیات کسر شود.

در ادامه‌ی مثال فوق فرض کنید پیمانکار احداث آزمایشگاه صورت‌وضعیتی به مبلغ خالص ۸,۵۰۰,۰۰۰ ریال ارائه کند و کارفرما آن را تأیید نکند و در نهایت مقرر شود ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال علی‌الحساب با کسر کلیه‌ی کسور قانونی پرداخت شود ثبت پرداخت علی‌الحساب به صورت زیر خواهد بود:

### ثبت مالی

۲۵۰,۰۰۰	هزینه‌ی سال جاری
۵,۰۰۰,۰۰۰	علی‌الحساب سال جاری
۵۰۰,۰۰۰	سپرده‌ی پرداختنی
۲۵۰,۰۰۰	بدهی به سایر سازمان‌ها-مالیات
۳۳۰,۰۰۰	بدهی به سایر سازمان‌ها-بیمه
۴,۱۷۰,۰۰۰	بانک پرداخت

### ثبت بودجه‌ای

۵,۲۵۰,۰۰۰	اندوخته‌ی اعتبار تعهدات احتمالی
۵,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته‌ی اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی
۲۵۰,۰۰۰	اعتبار مصرف شده
	پرداخت علی‌الحساب به پیمانکار

حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک ... ۲۴۳

$$5,000,000 \times 10\% = 500,000$$

$$5,000,000 \times 5\% = 250,000$$

$$5,000,000 \times 5\% = 250,000$$

$$5,000,000 \times 1.6\% = 80,000$$

حسن انجام کار  
مالیات  
بیمه سهم کارفرما  
بیمه سهم پیمانکار

حال فرض کنید خالص صورت وضعیت تأیید شده ارائه شده توسط پیمانکار ۱۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال باشد و مقرر شود ۱۴/۵٪ پیش پرداخت مستهلک شود:

ثبت مالی

۱۱,۸۲۵,۰۰۰	هزینه‌های سال جاری
۱,۶۶۷,۵۰۰	پیش پرداخت سال جاری
۵,۰۰۰,۰۰۰	علی الحساب سال جاری
۶۵۰,۰۰۰	سپرده پرداختی
۳۲۵,۰۰۰	بدهی به سایر سازمان‌ها-مالیات
۴۲۹,۰۰۰	بدهی به سایر سازمان‌ها-بیمه
۳,۷۵۳,۵۰۰	بانک پرداخت
	ثبت صورت وضعیت شماره ۱

ثبت بودجه‌ای

۵,۱۵۷,۵۰۰	اندوخته‌ی تعهدات احتمالی
۶,۶۶۷,۵۰۰	اندوخته‌ی پرداخت‌های غیر قطعی
۱۱,۸۲۵,۰۰۰	اعتبار مصرف شده
	ثبت صورت وضعیت شماره ۱

۱,۶۶۷,۵۰۰	طرف حساب‌های انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
۱۱,۵۰۰,۰۰۰	طرف حساب‌های انتظامی - کنترل قراردادها
۱,۶۶۷,۵۰۰	حساب‌های انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
۱۱,۵۰۰,۰۰۰	حساب‌های انتظامی - کنترل قراردادها
	استرداد تضمین پیش پرداخت مستهلک شده و کنترل قراردادها

خالص صورت وضعیت پس از کسر علی الحساب پرداختی

$$11,500,000 - 5,000,000 = 6,500,000$$

$$11,500,000 \times 14.5\% = 1,667,500$$

استهلاک پیش پرداخت

$$۶,۵۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\% = ۶۵۰,۰۰۰$$

$$۶,۵۰۰,۰۰۰ \times ۵\% = ۳۲۵,۰۰۰$$

$$۶,۵۰۰,۰۰۰ \times ۵\% = ۳۲۵,۰۰۰$$

$$۶,۵۰۰,۰۰۰ \times ۱/۶\% = ۱۰۴,۰۰۰$$

$$۱۱,۵۰۰,۰۰۰ + ۳۲۵,۰۰۰ = ۱۱,۸۲۵,۰۰۰$$

سپرده‌ی حسن انجام کار

مالیات

بیمه‌ی سهم کارفرما

بیمه‌ی سهم پیمانکار

هزینه‌ی سال جاری

اگر مجموع ثبت‌های فوق را به‌طور یکجا بررسی کنید، خواهید دید که جمع هر یک از کسورات قانونی براساس خالص صورت وضعیت تأیید شده محاسبه شده است. برای مثال سپرده حسن انجام کار در ثبت‌های فوق ۲ بار کسر شده است که حاصل جمع آن معادل ۱۰٪ خالص صورت وضعیت است.

$$۵۰۰,۰۰۰ + ۶۵۰,۰۰۰ = ۱,۱۵۰,۰۰۰$$

#### • موجودی‌های جنسی

در بعضی از موارد تأمین بخشی از مواد و مصالح مورد نیاز پروژه بر عهده‌ی کارفرماست و کارفرما باید این‌گونه مصالح را خریداری و در محل پروژه تحویل پیمانکار بدهد این موجودی‌ها به مصالح پای کار نیز موسوم‌اند. از آنجا که ممکن است همه‌ی این موجودی‌ها توسط پیمانکار مصرف نشوند در بدو خرید مصالح، نمی‌توان حساب هزینه را بدهکار کرد. بنابراین دستگاه اجرایی درگیر مقوله‌هایی نظیر ثبت، نگهداری، انبارگردانی، قیمت‌گذاری و نظایر آن در رابطه با موجودی‌های جنسی می‌شود. با خرید این موجودی‌ها ثبت مالی و بودجه‌ای زیر ضروری است:

#### ثبت مالی

\*\*\* موجودی‌های جنسی \*\*\*

\*\*\* بانک پرداخت تملک دارایی‌های سرمایه‌ای \*\*\*

#### ثبت بودجه‌ای

\*\*\* اندوخته‌ی اعتبار تعهدات احتمالی \*\*\*

\*\*\* اندوخته‌ی اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی \*\*\*

در زمانی که این موجودی‌ها تحویل پیمانکار می‌شود ثبت زیر انجام می‌شود:

پیش پرداخت موجودی های جنسی<sup>۱</sup> \*\*\*

\*\*\*  
موجودی های جنسی

رویداد فوق نیازی به ثبت بودجه ای ندارد. حساب موجودی های جنسی همانند حساب پیش پرداخت است. در صورتی که پیمانکار نتواند همه ی مواد و مصالح را هزینه کند برای مانده ی موجودی های مصرف نشده ثبت فوق معکوس می شود که باز هم نیازی به ثبت بودجه ای نیست.

اما در صورتی که موجودی ها توسط پیمانکار مصرف شود ثبت های زیر ضروری

است:

### ثبت مالی

\*\*\* هزینه های سال جاری

\*\*\* پیش پرداخت موجودی های جنسی

### ثبت بودجه ای

\*\*\* اندوخته ی اعتبار پرداخت های غیر قطعی

\*\*\* اعتبار مصرف شده

همان گونه که مشاهده شد، این حساب دقیقاً مشابه پرداخت های غیر قطعی است.<sup>۲</sup>

• صورت وضعیت موقت (هزینه های نقدی و سایر روش های ثبت هزینه).  
صورت وضعیت ها توسط پیمانکار تنظیم و با توجه به تأیید کار توسط مهندسین مشاور به کارفرما ارائه می شود. کلیه ی صورت وضعیت ها در حکم صورت وضعیت موقت است. به جز آخرین صورت وضعیت، که حکم صورت وضعیت قطعی دارد. صورت وضعیت ها به صورت تجمعی (انباشته) ارائه می شود.  
فرض کنید برای احداث ساختمان آزمایشگاه (فصل اول) طی سال جاری صورت وضعیت دوم به مبلغ ۳۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال به کارفرما ارائه شده است که کارفرما

۱. دستورالعمل نحوه ی نگهداری حساب ها و تنظیم صورت های مالی اعتبارات هزینه و تملک دارایی های سرمایه ای (مرداد ماه ۱۳۸۱)  
۲. ثبت تعدیلی این حساب نیز در پایان سال مشابه پیش پرداخت و علی الحساب خواهد بود.

با بررسی آن تنها ۳۴,۵۰۰,۰۰۰ ریال از آن را تأیید کرده است. با توجه به توضیحات قبلی درباره‌ی کسورات، محاسباتی به شرح زیر لازم است:

$34,500,000 - 11,500,000 = 23,000,000$	خالص صورت وضعیت شماره ۲
$23,000,000 \times \frac{14}{5} = 3,335,000$	استهلاک پیش پرداخت
$23,000,000 \times \frac{5}{100} = 1,150,000$	مالیات
$23,000,000 \times \frac{10}{100} = 2,300,000$	سپرده‌ی حسن انجام کار
$23,000,000 \times \frac{1}{6} = 368,000$	بیمه‌ی سهم پیمانکار
$23,000,000 \times \frac{5}{100} = 1,150,000$	بیمه‌ی سهم کارفرما
$\frac{14}{5} + \frac{10}{100} + \frac{5}{100} + \frac{1}{6} = \frac{311}{100}$	
$100 - \frac{311}{100} = \frac{689}{100}$	
$23,000,000 \times \frac{689}{100} = 15,847,000$	وجه قابل پرداخت به پیمانکار
$23,000,000 + 1,150,000 = 24,150,000$	هزینه‌ی سال جاری
$368,000 + 1,150,000 = 1,518,000$	بدهی بابت بیمه

### ثبت مالی

	هزینه‌ی سال جاری	۲۴,۱۵۰,۰۰۰
۳,۳۳۵,۰۰۰	پیش پرداخت سال جاری	
۲,۳۰۰,۰۰۰	سپرده‌ی پرداختنی	
۱,۱۵۰,۰۰۰	بدهی به سایر سازمان‌ها-مالیات	
۱,۵۱۸,۰۰۰	بدهی به سایر سازمان‌ها-بیمه	
۱۵,۸۴۷,۰۰۰	بانک پرداخت	

ثبت صورت وضعیت شماره ۲

### ثبت بودجه‌ای

۲۰,۸۱۵,۰۰۰	اندوخته‌ی اعتبار تعهدات احتمالی
۳,۳۳۵,۰۰۰	اندوخته‌ی اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی
۲۴,۱۵۰,۰۰۰	اعتبار مصرف شده
	ثبت صورت وضعیت شماره ۲

با استهلاک پیش پرداخت باید ضمانت‌نامه یا تضمین اخذ شده آن معادل مبلغ



مستهلك شده مسترد شود همچنين با توجه به انجام بخشی از مبلغ قرارداد حساب انتظامی کنترل قراردادها باید معادل کار انجام شده برگشت شود، پس ثبت زیر ضروری است:

**ثبت مالی**

۳,۳۳۵,۰۰۰	طرف حساب‌های انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
۲۳,۰۰۰,۰۰۰	طرف حساب‌های انتظامی - کنترل قراردادها
۳,۳۳۵,۰۰۰	حساب‌های انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
۲۳,۰۰۰,۰۰۰	حساب‌های انتظامی - کنترل قراردادها

ثبت مبلغ ریالی خالص صورت وضعیت و استرداد تضمین پیش‌پرداخت

البته خرید دارایی‌های موضوع فصول دوم و ششم بودجه به این میزان پیچیده نیست. اگر فرض شود که برای این دو فصل علاوه بر زمین خریداری شده برای فصل ششم به ترتیب معادل مبلغ تأمین اعتبار شده هریک، قرارداد خرید منعقد یا صورت‌حساب ارائه و پرداخت شود ثبت‌ها به صورت زیر خواهد بود.

**ثبت مالی**

۶۰,۰۰۰,۰۰۰	هزینه‌ی سال جاری
۶۰,۰۰۰,۰۰۰	بانک پرداخت

**ثبت بودجه‌ای**

۶۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته‌ی اعتبار تعهدات احتمالی
۶۰,۰۰۰,۰۰۰	اعتبار مصرف شده

**تراز مانده‌ی حساب‌ها**

آنچه تاکنون گفته شد در قالب یک مثال دنباله‌دار بیان شد و با انتقال کلیدی اعداد و ارقام ثبت شده در دفاتر روزنامه حساب مستقل (ثبت‌های صفحات قبل) به دفاتر کل، می‌توان مانده‌ی هر حساب و در نتیجه تراز مانده‌ی حساب‌ها را تهیه کرد. حساب‌های T دفتر کل با توجه به مطالب قبلی به صورت زیر است:

درخواست وجه	منابع مالی قابل دریافت	جاری با خزانه	حساب بودجه
۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۴۵,۳۵۰,۰۰۰	۱۵,۳۰۰,۰۰۰
	۱۴۵,۳۵۰,۰۰۰		
	۵,۳۵۰,۰۰۰		

۲۴۸ حسابداری و حسابرسی دولتی

اعتبار تعهد نشده		اعتبار تخصیص یافته		اعتبار مصوب	
۱۲۵,۳۵۰,۰۰۰	۶۸,۲۵۰,۰۰۰	۱۴۵,۳۵۰,۰۰۰		۱۵,۳۰۰,۰۰۰	
	۶۷,۰۰۰,۰۰۰				
۱۰,۱۰۰,۰۰۰					

بانک پرداخت		انداخته‌ی پرداخت‌های غیرقطعی		اعتبار مصرف شده	
۱۲,۰۰۰,۰۰۰	۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰	۹,۴۲۵,۰۰۰	۶,۶۶۷,۵۰۰	۷,۰۰۰,۰۰۰	
۳,۰۰۰,۰۰۰	۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰,۰۰۰	۳,۳۳۵,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰	
۹,۴۲۵,۰۰۰		۴,۴۲۲,۵۰۰		۱۱,۸۲۵,۰۰۰	
۴,۱۷۰,۰۰۰				۲۴,۱۵۰,۰۰۰	
۳,۷۵۳,۵۰۰				۶۰,۰۰۰,۰۰۰	
۱۵,۸۴۷,۰۰۰				۱۰۳,۲۲۵,۰۰۰	
۶۰,۰۰۰,۰۰۰					
	۴۶,۸۰۴,۵۰۰				

بدهی به سایر سازمان‌ها - مالیات		هزینه‌های سال جاری		سپرده پرداختنی	
۲۵۰,۰۰۰		۷,۰۰۰,۰۰۰		۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۲,۰۰۰,۰۰۰
۳۲۵,۰۰۰		۲۵۰,۰۰۰		۵۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰
۱,۱۵۰,۰۰۰		۱۱,۸۲۵,۰۰۰		۶۵۰,۰۰۰	
۱,۷۲۵,۰۰۰		۲۴,۱۵۰,۰۰۰		۲,۳۰۰,۰۰۰	
		۶۰,۰۰۰,۰۰۰		۳,۴۵۰,۰۰۰	
		۱۰۳,۲۲۵,۰۰۰			

حساب‌های انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها		طرف حساب‌های انتظامی - قراردادهای		حساب‌های انتظامی - قراردادهای	
۱,۶۶۷,۵۰۰	۳,۲۵۰,۰۰۰	۶۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۱,۵۰۰,۰۰۰	۱۱,۵۰۰,۰۰۰	۶۵,۰۰۰,۰۰۰
۳,۳۳۵,۰۰۰	۹,۴۲۵,۰۰۰		۲۳,۰۰۰,۰۰۰	۲۳,۰۰۰,۰۰۰	
	۷,۶۷۲,۵۰۰	۳۰,۵۰۰,۰۰۰			۳۰,۵۰۰,۰۰۰

طرف حساب‌های انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها		علی‌الحساب سال جاری		پیش‌پرداخت سال جاری	
۳,۲۵۰,۰۰۰	۱,۶۶۷,۵۰۰	۵,۰۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰,۰۰۰	۱,۶۶۷,۵۰۰	۹,۴۲۵,۰۰۰
۹,۴۲۵,۰۰۰	۳,۳۳۵,۰۰۰			۳,۳۳۵,۰۰۰	
۷,۶۷۲,۵۰۰					۴,۴۲۲,۵۰۰

حساب‌های پرداختی		بدهی به سایر سازمان‌ها - بیمه		انداخته‌ی تعهدات احتمالی	
۷,۰۰۰,۰۰۰		۳۳۰,۰۰۰		۶۸,۲۵۰,۰۰۰	۷,۰۰۰,۰۰۰
		۴۲۹,۰۰۰		۶۷,۰۰۰,۰۰۰	۹,۴۲۵,۰۰۰
		۱,۵۱۸,۰۰۰			۵,۲۵۰,۰۰۰
		۲,۲۷۷,۰۰۰			۵,۱۵۷,۵۰۰
					۲۰,۸۱۵,۰۰۰
					۶۰,۰۰۰,۰۰۰
					۲۷,۶۰۲,۵۰۰

تراز آزمایشی زیر ترکیبی از حساب‌های مالی، بودجه‌ای و انتظامی است که جدا کردن این حساب‌ها از هم و ارائه آنها در ترازهای جداگانه نیز امکان‌پذیر است. در این تراز مانده‌ی حساب‌ها واقعیت‌هایی موجود است که قبلاً نیز به آنها اشاره شده است. برای مثال مانده‌ی اندوخته‌ی پرداخت‌های غیر قطعی باید با جمع پنج حساب تنخواه‌گردان پرداخت، علی‌الحساب سال جاری، پیش‌پرداخت سال جاری، موجودی‌های جنسی و پیش‌پرداخت موجودی‌های جنسی مساوی باشد.

مؤسسه .....

حساب مستقل وجوه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای  
تراز مانده‌ی حساب‌ها (تراز آزمایشی)

در تاریخ ۱۳۸۵/۱۲/۲۹

بستانکار	بدهکار	
	۱۵۳,۰۰۰,۰۰۰	حساب بودجه
	۱۴۵,۳۵۰,۰۰۰	جاری با خزانه
	۵,۳۵۰,۰۰۰	منابع مالی قابل دریافت
	۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰	درخواست وجه
۱۵۳,۰۰۰,۰۰۰		اعتبار مصوب
۱۴۵,۳۵۰,۰۰۰		اعتبار تخصیص یافته
۱۰,۱۰۰,۰۰۰		اعتبار تعهد نشده
۲۷,۶۰۲,۵۰۰		اندوخته‌ی اعتبار تعهدات احتمالی
۴,۴۲۲,۵۰۰		اندوخته‌ی اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی
۱۰۳,۲۲۵,۰۰۰		اعتبار مصرف شده
۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰		دریافت از خزانه
	۴۶۸,۰۴۵,۰۰	بانک پرداخت
	۱۰۳,۲۲۵,۰۰۰	هزینه سال جاری
	۴,۴۲۲,۵۰۰	پیش‌پرداخت سال جاری
۷,۰۰۰,۰۰۰		حساب‌های پرداختی
۳,۴۵۰,۰۰۰		سپرده پرداختی
۱,۷۲۵,۰۰۰		بدهی به سایر سازمان‌ها - مالیات
۲,۲۷۷,۰۰۰		بدهی به سایر سازمان‌ها - بیمه
	۳۰,۵۰۰,۰۰۰	حساب‌های انتظامی - کنترل قراردادها
	۷,۶۷۲,۵۰۰	حساب‌های انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
۳۰,۵۰۰,۰۰۰		طرف حساب‌های انتظامی - کنترل قراردادها
۷,۶۷۲,۵۰۰		طرف حساب‌های انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
<u>۶۳۶,۳۲۲,۵۰۰</u>	<u>۶۳۶,۳۲۲,۵۰۰</u>	

۶-۵-۷. ثبت‌های پایان سال

در پایان سال باید کنترل‌ها و نیز ثبت‌های تعدیلی انجام گیرد. این کنترل‌ها و تعدیل‌ها در ادامه می‌آید:

- **تنخواه‌گردان پرداخت.** این حساب باید تا پایان سال<sup>۱</sup> از طریق تسویه با واریز وجه کلاً تسویه شده باشد.

- **بدهی‌ها.** حساب‌هایی نظیر بدهی به سایر سازمان‌ها (بیمه و مالیات)، سپرده پرداختی و حساب‌های پرداختی ممکن است در پایان سال مانده داشته باشند، مؤسسه موظف است کسوراتی نظیر بیمه و مالیات را ظرف یک‌ماه<sup>۲</sup> به حساب سازمان‌های ذیربط واریز کند با رعایت این مهلت یک ماهه ممکن است در پایان سال مالی بدهی‌هایی از این بابت نزد مؤسسه باقی باشد که موعد پرداخت یک ماهه آن فرانسیده، لذا معادل همین بدهی‌ها باید وجه نزد مؤسسه موجود باشد. این شرط درباره‌ی بقیه بدهی‌های حساب مستقل نیز صدق می‌کند. با این همه در رابطه با سپرده‌ها علاوه بر اینکه حساب مستقل تحت شرایطی ممکن است وجوه مربوط را تا موعد پرداخت نزد خود نگاه دارد، راه‌های دیگری نیز موجود است که به‌طور خلاصه شرح داده شده است. اگر مؤسسه در آخرین روز سال اقدام به پرداخت کسورات بیمه و مالیات کند:<sup>۳</sup>

**ثبت مالی**

بدهی به سایر سازمان‌ها- مالیات ۱,۷۲۵,۰۰۰

بدهی به سایر سازمان‌ها- بیمه ۲,۲۷۷,۰۰۰

بانک پرداخت ۴,۰۰۲,۰۰۰

**پرداخت بیمه و مالیات**

- **حساب تنخواه‌گردان حسابداری در صورت وجود به حساب دریافتی از خزانه بسته می‌شود.**

۱. قانوناً تا پایان فروردین ماه سال بعد و این مهلت طبق دستورالعمل‌ها ده روز تمدید شده است.

۲. ر. ک. ص. ۱۷۴

۳. این ثبت در مثال تأثیر داده نشده است.

- تعدیل حساب پرداخت‌های غیر قطعی. پرداخت‌های غیر قطعی هر سال باید از پرداخت‌های غیر قطعی سنوات قبل تفکیک شود. لذا در پایان هر سال یک ثبت تعدیلی لازم است تا حساب‌هایی که با پایان یافتن سال جاری جنبه سنواتی یافته‌اند از حساب‌هایی که در سال آینده ایجاد می‌شوند تفکیک شود. لذا در پایان سال مانده‌ی حساب‌های پیش‌پرداخت، علی‌الحساب و موجودی‌های جنسی به حساب‌های سنواتی منتقل شده و اندوخته‌ی لازم از محل حساب دریافتی از خزانه برای آنها در نظر گرفته می‌شود. حساب‌های بودجه‌ای نیز به همین ترتیب تعدیل می‌شود. در این مثال فقط حساب پیش‌پرداخت موجود است که نیاز به چهار ثبت تعدیلی دارد. اگر این چهار ثبت در هم ادغام شود نتیجه، ثبت زیر خواهد بود:

پیش‌پرداخت سنواتی	۴,۴۲۲,۵۰۰
درخواست وجه سنواتی	۴,۴۲۲,۵۰۰
اندوخته‌ی پرداخت‌های غیر قطعی	۴,۴۲۲,۵۰۰
دریافتی از خزانه	۴,۴۲۲,۵۰۰
پیش‌پرداخت سال جاری	۴,۴۲۲,۵۰۰
درخواست وجه	۴,۴۲۲,۵۰۰
اندوخته‌ی پرداخت‌های غیر قطعی سنواتی	۴,۴۲۲,۵۰۰
اندوخته‌ی پیش‌پرداخت‌های سنواتی	۴,۴۲۲,۵۰۰
تعدیل حساب‌ها جهت انتقال به سال بعد	

- انتقال وجوه مصرف نشده به خزانه. در صورتی که مؤسسه به موجب ماده‌ی ۶۳ ق.م.ع مجاز به انتقال وجوه مصرف نشده خود به سال بعد نباشد موظف است این وجوه را به خزانه منتقل کند. مانده‌ی وجوه مصرف نشده در این مثال به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\text{مانده‌ی وجوه مصرف نشده} = (\text{مانده‌ی پرداخت‌های غیر قطعی} + \text{هزینه‌ی سال جاری}) - \text{دریافتی از خزانه}$$

$$۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰ - (۱۰۳,۲۲۵,۰۰۰ + ۴,۴۲۲,۵۰۰) = ۳۲,۳۵۲,۵۰۰$$

این وجوه باید مشابه حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه‌ای به خزانه منتقل شود. لیکن ممکن است مؤسسه مشمول ماده‌ی ۶۳ نباشد. (دانشگاه یا مؤسسه آموزش عالی باشد) یا اینکه به دلیل بلندمدت بودن طرح عمرانی، انتقال وجوه مصرف نشده به

سال بعد مجاز یا اینکه مقرر باشد ظرف مهلت معین در سال آینده به مصرف برسد. طبق مواد ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومی اصلاح شده در اسفند سال ۷۹ مانده وجوه تملک سرمایه‌ای تا پایان تیرماه سال بعد قابل مصرف خواهد بود. به موجب دستورالعمل نحوه‌ی نگهداری حساب‌ها و و تنظیم صورت‌های مالی اعتبارات هزینه و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (مصوب مرداد ماه ۱۳۸۱) مهلت انتقال وجوه مصرف نشده موضوع این فصل به خزانه تا دهم مرداد ماه سال بعد خواهد بود.

در این صورت مبالغی، که برای آن تأمین اعتبار صورت گرفته، اما به مصرف نرسیده است باید تفکیک و تعدیل شود. در این گونه مؤسسات نیز ممکن است بخشی از وجوه مصرف نشده به خزانه منتقل شود. برای مثال اگر برای کالا یا خدمتی تأمین اعتبار صورت گرفت و وجه آن از خزانه دریافت شد، لیکن مؤسسه موفق شد کالا یا خدمت مذکور را با هزینه‌ی کمتری خریداری کند تفاوت باید به خزانه برگشت داده شود.

اگر هزینه‌های موضوع فصول دوم و ششم خاتمه یافته تلقی شود، وجوه مصرف نشده مربوط به این فصول باید به خزانه منتقل شود. روش محاسبه همان روش متداول است که با بررسی حساب‌های معین محاسبه می‌شود. با نگاهی به صورت مقایسه سالانه بودجه و عملکرد در پایان همین فصل مشخص می‌شود که این مبلغ برای فصول دوم و ششم به ترتیب معادل ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال جمعاً ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال است.

انتقال وجوه مصرف نشده به خزانه با هر مبلغی متضمن ثبت‌های زیر است:

**ثبت مالی**

دریافتی از خزانه  
 ۳,۰۰۰,۰۰۰  
 بانک پرداخت وجوه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای  
 ۳,۰۰۰,۰۰۰

**ثبت بودجه‌ای**

منابع مالی قابل دریافت  
 ۳,۰۰۰,۰۰۰  
 درخواست وجه  
 ۳,۰۰۰,۰۰۰  
 انتقال وجوه مصرف نشده سنواتی هم طبق روال قبل ثبت می‌شود.

### ثبت مالی

\*\*\* اندوخته‌ی پیش‌پرداخت‌ها و علی‌الحساب‌های سنواتی \*\*\*

\*\*\* بانک پرداخت

### ثبت بودجه‌ای

\*\*\* اندوخته‌ی پرداخت‌های غیر قطعی سنواتی \*\*\*

\*\*\* درخواست وجه سنواتی

- سایر ثبت‌های تعدیلی. این ثبت‌های تعدیلی مربوط به وجوهی است که در پایان سال به مصرف نرسیده‌اند، ولی دستگاه اجرایی (حساب مستقل وجوه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) مجاز است آن را در سال آینده به مصرف برساند. این وجوه می‌تواند تا پایان سال صرف پرداخت‌های غیر قطعی نیز شده باشد. در تعدیل حساب‌ها در حساب مستقل وجوه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای باید کنترل‌هایی صورت پذیرد که با کنترل‌های موجود در حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه‌ای تا حدودی متفاوت است.

مجدداً متذکر می‌شود که این کنترل‌ها در صورتی لازم است که بخشی از وجوه مصرف نشده به خزانه منتقل نشود.

الف) مانده‌ی حساب منابع مالی قابل دریافت بیانگر اعتباراتی است که علی‌رغم اینکه برای آنها تخصیص صورت گرفته است، لیکن وجوه مربوط به آن از خزانه دریافت نشده است. در این مثال مانده‌ی حساب منابع مالی قابل دریافت پس از انتقال وجوه مصرف نشده بالغ بر ۸,۳۵۰,۰۰۰ ریال است. از طرفی مانده‌ی حساب اعتبار تعهد نشده بیانگر اعتبارات تخصیص یافته‌ای است که برای کالا و خدمات موضوع آن تاکنون تأمین اعتباری صورت نگرفته است. در صورتی که حساب اعتبار تعهد نشده بزرگتر از منابع مالی قابل دریافت باشد، بیانگر این واقعیت است که وجوهی از خزانه دریافت شده است، لیکن کالا و خدماتی برای هزینه کردن این وجوه تأمین اعتبار نشده است، این وجوه تفاضل دو حساب فوق است که به صورت زیر محاسبه می‌شود.

$$۱۰,۱۰۰,۰۰۰ - ۸,۳۵۰,۰۰۰ = ۱,۷۵۰,۰۰۰$$

برای این وجوه ثبت تعدیلی زیر ضروری است:

**ثبت بودجه‌ای**

اعتبار تعهد نشده ۱,۷۵۰,۰۰۰  
اعتبار تعهد نشده سنواتی ۱,۷۵۰,۰۰۰

**ثبت بودجه‌ای**

درخواست وجه سنواتی ۱,۷۵۰,۰۰۰  
درخواست وجه ۱,۷۵۰,۰۰۰

**ثبت مالی**

دریافتی از خزانه ۱,۷۵۰,۰۰۰  
مازاد تخصیص نیافته ۱,۷۵۰,۰۰۰

ب) اگر وجوهی از خزانه دریافت شود، حتی اگر برای مصرف کردن این وجوه تأمین اعتبار هم صورت نگرفته باشد، تخصیص اعتبار کافی است تا حساب‌های مربوط به این وجوه تعدیل و به سال بعد منتقل شوند. بدیهی است اگر برای خرید کالا یا خدماتی تأمین اعتبار صورت گرفته باشد، اعتبار مربوط به این کالا و خدمات نیز باید به سال بعد منتقل شوند. پس ثبت‌های زیر نیز ضروری است:

**ثبت بودجه‌ای**

اندوخته‌ی اعتبار تعهدات احتمالی ۲۷,۶۰۲,۵۰۰  
اندوخته‌ی اعتبار تعهدات احتمالی سنواتی ۲۷,۶۰۲,۵۰۰

**ثبت بودجه‌ای**

درخواست وجه سنواتی ۲۷,۶۰۲,۵۰۰  
درخواست وجه ۲۷,۶۰۲,۵۰۰

**ثبت مالی**

دریافتی از خزانه ۲۷,۶۰۲,۵۰۰  
اندوخته‌ی تعهدات قطعی نشده سنواتی ۲۷,۶۰۲,۵۰۰



- تراز آزمایشی اصلاح شده. با تعدیل حساب‌ها و احياناً انتقال وجوه مصرف نشده به خزانه در حساب‌های پایان سال تغییراتی ایجاد می‌شود که بهتر است این تغییرات در حساب‌ها اعمال و مانده‌ی حساب‌های جدید تهیه شود تا شناخت بهتری از وضعیت حساب‌های حساب مستقل به دست آید. تراز آزمایشی اصلاح شده در صفحه بعد قابل مشاهده است. در زیر حساب‌های پرگردش پایان سال نمایش داده می‌شود:

درخواست وجه سنواتی	دریافتی از خزانه		درخواست وجه	
۴,۴۲۲,۵۰۰	۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰	۴,۴۲۲,۵۰۰	۴,۴۲۲,۵۰۰	۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰
۱,۷۵۰,۰۰۰		۳,۰۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰	
۲۷,۶۰۲,۵۰۰		۱,۷۵۰,۰۰۰	۱,۷۵۰,۰۰۰	
		۲۷,۶۰۲,۵۰۰	۲۷,۶۰۲,۵۰۰	
۳۳,۷۷۵,۰۰۰	۱۰۳,۲۲۵,۰۰۰			۱۰۳,۲۲۵,۰۰۰

مؤسسه .....

حساب مستقل وجوه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای  
تراز مانده‌ی حساب‌ها (تراز آزمایشی اصلاح شده)  
در تاریخ ۱۳۸۵/۱۲/۲۹

بستانکار	بدهکار	
	۱۵۳,۰۰۰,۰۰۰	حساب بودجه
	۱۴۵,۳۵۰,۰۰۰	جاری با خزانه
	۸,۳۵۰,۰۰۰	منابع مالی قابل دریافت
	۱۰۳,۲۲۵,۰۰۰	درخواست وجه
۱۵۳,۰۰۰,۰۰۰		اعتبار مصوب
۱۴۵,۳۵۰,۰۰۰		اعتبار تخصیص یافته
۸,۳۵۰,۰۰۰		اعتبار تعهد نشده
۱۰۳,۲۲۵,۰۰۰		اعتبار مصرف شده
۱۰۳,۲۲۵,۰۰۰		دریافتی از خزانه
	۴۳,۸۰۴,۵۰۰	بانک پرداخت
	۱۰۳,۲۲۵,۰۰۰	هزینه‌ی سال جاری
۷,۰۰۰,۰۰۰		حساب‌های پرداختی
۳,۴۵۰,۰۰۰		سپرده پرداختی
۱,۷۲۵,۰۰۰		بدهی به سایر سازمان‌ها - مالیات
۲,۲۷۷,۰۰۰		بدهی به سایر سازمان‌ها - بیمه
	۳۳,۷۷۵,۰۰۰	درخواست وجه سنواتی
	۴,۴۲۲,۵۰۰	پیش‌پرداخت سنواتی
۲۷,۶۰۲,۵۰۰		تلدوخته‌ی تعهدات احتمالی سنواتی
۲۷,۶۰۲,۵۰۰		تلدوخته‌ی تعهدات قطعی نشده سنواتی

۴,۴۲۲,۵۰۰	اندوخته‌ی پرداخت‌های غیرقطعی سنواتی
۴,۴۲۲,۵۰۰	اندوخته‌ی پیش‌پرداخت‌های سنواتی
۱,۷۵۰,۰۰۰	اعتبار تعهد نشده سنواتی
۱,۷۵۰,۰۰۰	مازاد تخصیص نیافته
	حساب‌های انتظامی - کنترل قراردادها
	حساب‌های انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
	طرف حساب‌های انتظامی - کنترل قراردادها
	طرف حساب‌های انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
۳۰,۵۰۰,۰۰۰	
۷,۶۷۲,۵۰۰	
۶۳۳,۳۲۴,۵۰۰	۶۳۳,۳۲۴,۵۰۰

- بستن حساب‌های موقت. براساس تراز آزمایشی اصلاح شده بستن حساب‌ها به سادگی امکان‌پذیر است. در صورتی که شناخت صحیحی از حساب‌های موقت، دائم، مالی و بودجه‌ای وجود داشته باشد، می‌توان همه حساب‌های موقت را اعم از مالی و بودجه‌ای طی یک ثبت مرکب بست. در هر حال، ثبت بستن حساب‌های موقت، بودجه‌ای و مالی به تفکیک به صورت زیر است:

#### ثبت بودجه‌ای

۱۵۳,۰۰۰,۰۰۰	اعتبار مصوب
۱۴۵,۳۵۰,۰۰۰	اعتبار تخصیص یافته
۸,۳۵۰,۰۰۰	اعتبار تعهد نشده
۱۰۳,۲۲۵,۰۰۰	اعتبار مصرف شده
۱۵۳,۰۰۰,۰۰۰	حساب بودجه
۱۴۵,۳۵۰,۰۰۰	جاری با خزانه
۸,۳۵۰,۰۰۰	منابع مالی قابل دریافت
۱۰۳,۲۲۵,۰۰۰	درخواست وجه

#### ثبت مالی

۱۰۳,۲۲۵,۰۰۰	دریافتی از خزانه
۱۰۳,۲۲۵,۰۰۰	هزینه سال جاری

- تنظیم صورت‌های مالی. صورت‌های مالی حساب مستقل معمولاً از تراز آزمایشی اصلاح شده قابل استخراج‌اند، صورت‌های مالی یک حساب مستقل شامل

ترازنامه، صورت دریافت‌ها و پرداخت‌ها (صورت تغییرات در حساب مازاد) و صورت مقایسه‌ی سالانه بودجه و عملکرد است.

از آنجا که در حسابداری دولتی صرفاً مبنای تعهدی مورد استفاده قرار نمی‌گیرد و اصول پذیرفته شده حسابداری نیز مشابه شرکت‌ها حاکم نیست، ترازنامه‌ی حساب مستقل با ترازنامه شرکت‌ها تفاوت اساسی دارد. حساب مستقل بر جریان منابع مالی استوار است و ترازنامه نیز بر وضعیت این منابع مالی تأکید دارد. به همین دلیل ترازنامه، حاوی دارایی‌های جاری نظیر بانک پرداخت و پیش‌پرداخت‌ها و علی‌الحساب‌ها، بدهی‌های جاری، ذخایر و همچنین مازاد تخصیص نیافته است. در حساب مستقل وجود حساب مازاد تخصیص نیافته بیانگر منابع مالی موجودی است که حساب مستقل می‌تواند از آن در راستای مقاصد خود استفاده کند. ترازنامه‌ی مثال جاری به صورت زیر است:<sup>۱</sup>

مؤسسه .....

حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

ترازنامه

در تاریخ ۱۳۸۵/۱۲/۲۹

ریال		ریال	
۷,۰۰۰,۰۰۰	حساب‌های پرداختی		دارایی‌های جاری:
۳,۴۵۰,۰۰۰	سپرده پرداختی	۴۳,۸۰۴,۵۰۰	بانک پرداخت
۴,۰۰۲,۰۰۰	بدهی به سایر سازمان‌ها	۴,۴۲۲,۵۰۰	پیش‌پرداخت سنواتی
۴,۴۲۲,۵۰۰	اندوخته‌ی پیش‌پرداخت سنواتی		
۲۷,۶۰۲,۵۰۰	اندوخته‌ی تعهدات قطعی نشده سنواتی		
۱,۷۵۰,۰۰۰	مازاد تخصیص نیافته		
۴۸,۲۲۷,۰۰۰	جمع بدهی‌ها، ذخایر و مازاد	۴۸,۲۲۷,۰۰۰	جمع دارایی‌ها
۳۰,۵۰۰,۰۰۰	طرف حساب‌های انتظامی - کنترل قراردادها	۳۰,۵۰۰,۰۰۰	حساب‌های انتظامی - کنترل قراردادها
۷,۶۷۲,۵۰۰	طرف حساب‌های انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها	۷,۶۷۲,۵۰۰	حساب‌های انتظامی ضمانت‌نامه‌ها
۲۸,۱۷۲,۵۰۰	جمع	۲۸,۱۷۲,۵۰۰	جمع

۱. طبق دستورالعمل دیوان محاسبات مهلت ارائه‌ی صورت‌های مالی و صورتحساب نهایی و فرم‌های عملکرد اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای عملیات متمم آن حداکثر تا آخر خرداد ماه سال بعد است.

همان‌گونه که مشاهده می‌شود، ترازنامه تنها دربرگیرنده‌ی حساب‌های مالی دائمی است و حساب‌های بودجه‌ای دائمی در این ترازنامه نشان داده نمی‌شوند. با این همه بین حساب‌های بودجه‌ای دائمی نیز تراز و تعادل برقرار است. براساس حساب‌های بودجه‌ای مانده‌ی حساب درخواست وجه سنواتی به مبلغ ۳۶,۷۷۵,۰۰۰ ریال معادل حاصل جمع سه حساب بودجه‌ای اندوخته‌ی پرداخت‌های غیرقطعی سنواتی، اندوخته‌ی تعهدات احتمالی سنواتی و اعتبار تعهد نشده سنواتی است. ضمناً حساب‌های انتظامی بیانگر وضعیت مالی یک مؤسسه یا یک حساب مستقل نیستند، اما برای رعایت افشا بعد از جمع ترازنامه گزارش می‌شوند.

- صورت دریافت‌ها و پرداخت‌ها (تغییرات در حساب مازاد). این صورت مالی جایگزین صورت سود و زیان شرکت‌ها است. برای این صورت مالی از سه عنوان استفاده می‌کنند:

صورت درآمدها و هزینه‌ها، صورت دریافت‌ها و پرداخت‌ها، صورت تغییرات در حساب مازاد

دلیل گوناگونی عنوان این صورت مالی، تعدد مبانی حسابداری است. برای مثال اگر مبنای حسابداری یک حساب مستقل تعهدی تعدیل شده یا تعهدی کامل باشد، استفاده از عنوان درآمد و هزینه می‌تواند صحیح باشد. حال آنکه در یک حساب مستقل با مبنای نقدی کامل یا نقدی تعدیل شده اصطلاح دریافت‌ها و پرداخت‌ها صحیح‌تر است. در حساب مستقل وجوه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای نیز که منابع مالی حساب مستقل از محل درآمدهای عمومی و یا استقراض تأمین می‌شود. بهتر است از اصطلاح صورت درآمدها و هزینه استفاده نشود.

مؤسسه.....

حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

صورت دریافت‌ها و پرداخت‌ها

برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۵/۱۲/۲۹

ریال	ریال	
۰		مانده‌ی مازاد تخصیص نیافته در ابتدای سال
	۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰	دریافت‌های طی سال
	(۱۰۳,۲۲۵,۰۰۰)	کسر می‌شود: هزینه‌های طی سال
۳۶,۷۷۵,۰۰۰		خالص دریافت‌ها و پرداخت‌ها
۳۶,۷۷۵,۰۰۰		خالص مانده اول دوره و اضافات
		کسر می‌شود: ذخایر
	۴,۴۲۲,۵۰۰	اندوخته‌ی پیش‌پرداخت‌های سنواتی
	۲۷,۶۰۲,۵۰۰	اندوخته‌ی تعهدات قطعی نشده سنواتی
(۳۲,۰۲۵,۰۰۰)		جمع ذخایر
(۳,۰۰۰,۰۰۰)		وجوه مصرف نشده انتقال یافته به خزانه
۱,۷۵۰,۰۰۰		مانده‌ی مازاد تخصیص نیافته در پایان سال

- صورت مقایسه سالانه بودجه و عملکرد. این صورت بیانگر این است که برای هر یک از فصول هزینه چه میزان اعتبار تصویب شده، تخصیص یافته و تأمین اعتبار شده، برای آن چقدر از خزانه وجه دریافت شده و نهایتاً چگونه برای هر فصل پرداخت صورت گرفته است. با این تفصیل مانده‌ی پرداخت‌های قطعی و غیرقطعی، تأمین اعتبار و وجوه مصرف نشده هر فصل مشخص می‌شود. این صورت مالی در واقع خلاصه‌ای از عملیات دفتر کنترل اعتبارات است که در سیستم‌های ساده و یک‌طرفه اهمیت آن بیشتر محسوس است. در هر حال، در این حساب مستقل نیز استفاده از حسابداری بودجه‌ای ساده‌تر و تأکید بر دفتر کنترل اعتبارات می‌تواند مناسب باشد و از حجم عملیات حسابداری بودجه‌ای تا حدود زیادی بکاهد. برای پرهیز از طولانی شدن بحث، در این فصل به سیستم دو طرفه اکتفا شده است.

ج) ۱۰ درصد سپرده‌ی حسن انجام کار  
 ه) معادل ۳۰ درصد از پیش‌پرداخت بابت قسط اول کسر می‌شود.

۱- حساب بودجه	۶۵,۰۰۰
اعتبار مصوب	۶۵,۰۰۰
۲- جاری با خزانه	۵۸,۵۰۰
اعتبار تخصیص یافته	۵۸,۵۰۰
منابع مالی قابل دریافت	۵۸,۵۰۰
اعتبار تعهد نشده	۵۸,۵۰۰
۳- اعتبار تعهد نشده	۴۲,۵۱۰
اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی	۴۲,۵۱۰
حساب انتظامی - کنترل قراردادها	۳۹,۰۰۰
طرف حساب انتظامی - کنترل قراردادها	۳۹,۰۰۰
۴- حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها	۱,۹۵۰
طرف حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها	۱,۹۵۰
۵- درخواست وجه	۳۶,۰۰۰
منابع مالی قابل دریافت	۳۶,۰۰۰
بانک پرداخت	۳۶,۰۰۰
دریافتی از خزانه	۳۶,۰۰۰
۶- اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی	۳,۹۰۰
اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی	۳,۹۰۰
پیش‌پرداخت	۳,۹۰۰
بانک پرداخت	۳,۹۰۰
حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها	۳,۹۰۰
طرف حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها	۳,۹۰۰
۷- هزینه جاری	۱۶,۳۵۰
پیش‌پرداخت	۱,۱۷۰
بدهی به سایر سازمان‌ها - بیمه	۹۹۰
بدهی به سایر سازمان‌ها - مالیات	۱,۳۵۰
سپرده حسن انجام کار	۱,۵۰۰
بانک پرداخت	۱۱,۳۴۰

طرف حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها	۱/۲
طرف حساب انتظامی - کنترل قرارداد	۶
حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها	۱/۲
حساب انتظامی - کنترل قرارداد	۶
۱۱- بدهی به سایر سازمان‌ها - بیمه	۰/۳۹۶
بدهی به سایر سازمان‌ها - مالیات	۰/۳
بانک پرداخت	۰/۶۹۶
۱۲- طرف حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها	۳
حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها	۳

۱۳-

سپرده حسن انجام کار

بانک پرداخت

۳/۰۵

۳/۰۵

$$سپرده = ۲ + ۳/۵ + ۰/۶ = ۶/۱$$

$$۶/۱ \times ۵۰ = ۳/۰۵$$



### مسائل فصل هفتم

- فعالیت‌های مالی زیر را، که مربوط به حساب مستقل وجوه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای یک مؤسسه دولتی است، در دفتر روزنامه ثبت فرمایید (ارقام به هزار ریال)
  - ۱-۱- ابلاغ اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای سال ۱۳۳۳ به میزان ۶۵,۰۰۰ ریال
  - ۱-۲- ۹۰ درصد اعتبار مصوب سال مذکور تخصیص داده شده است.
  - ۱-۳- پس از تشریفات مناقصه و تعیین برنده‌ی مناقصه با انعقاد قرارداد با پیمانکار به مبلغ ۳۹,۰۰۰ ریال به علاوه‌ی ۴ درصد مالیات بر ارزش افزوده تأمین اعتبار می‌شود.
  - ۱-۴- معادل ۵ درصد کل پیمان، ضمانت‌نامه‌ی حسن انجام کار از پیمانکار اخذ می‌شود.
  - ۱-۵- مبلغ ۳۶,۰۰۰ ریال از محل اعتبارات تخصیص یافته سال مذکور از خزانه دریافت می‌شود.
  - ۱-۶- معادل ۱۰ درصد مبلغ قرارداد در قبال اخذ سفته به عنوان پیش‌پرداخت به پیمانکار پرداخت می‌شود.
  - ۱-۷- صورت وضعیت شماره یک به میزان ۱۵,۰۰۰ ریال به علاوه‌ی ۴ درصد مالیات بر ارزش افزوده به مؤسسه دولتی تسلیم و پس از تأیید ذیحسابی و پس از کسر کسور زیر پرداخت می‌شود:
 

الف) ۵ درصد مالیات  
 ب) ۶/۶ درصد حق بیمه

۳۵,۰۰۰,۰۰۰	بانک پرداخت
۳۵,۰۰۰,۰۰۰	دریافتی از خزانه
۳۲,۰۰۰,۰۰۰ × ۱۰۵%	۴- اعتبار تعهد نشده
۳۳,۶۰۰,۰۰۰	انذوخته اعتبار تعهدات احتمالی
۳۲,۰۰۰,۰۰۰	حساب انتظامی - کنترل قرارداد
۳۲,۰۰۰,۰۰۰	طرف حساب انتظامی - کنترل قرارداد
۳۲,۰۰۰,۰۰۰ × ۲۲/۵%	۵- انذوخته اعتبار تعهدات احتمالی
۷,۲۰۰,۰۰۰	انذوخته اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی
۷,۲۰۰,۰۰۰	پیش‌پرداخت
۷,۲۰۰,۰۰۰	بانک پرداخت
۷,۲۰۰,۰۰۰	حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
۷,۲۰۰,۰۰۰	طرف حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
۲۵,۰۰۰,۰۰۰ × ۱۰۵%	۶- هزینه جاری
۲۶,۲۵۰,۰۰۰	پیش‌پرداخت
۲۵,۰۰۰,۰۰۰ × ۲۲/۵%	سپرده حسن انجام کار
۲,۵۰۰,۰۰۰	بدهی به سایر سازمان‌ها - بیمه
۲۵,۰۰۰,۰۰۰ × ۶/۶%	بدهی به سایر سازمان‌ها - مالیات
۲,۵۰۰,۰۰۰ × ۵%	بانک پرداخت
۱۵,۲۲۵,۰۰۰	بانک پرداخت
۲۵,۰۰۰,۰۰۰ × ۱۰۰% - ۳۹/۱%	انذوخته اعتبار تعهدات احتمالی
۲۰,۶۲۵,۰۰۰	انذوخته اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی
۲۶,۲۵۰,۰۰۰	اعتبار مصرف شده
۵,۶۲۵,۰۰۰	طرف حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
۲۵,۰۰۰,۰۰۰	طرف حساب انتظامی - کنترل قرارداد
۵,۶۲۵,۰۰۰	حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
۲۵,۰۰۰,۰۰۰	حساب انتظامی - کنترل قرارداد
۱,۶۵۰,۰۰۰	۷- بدهی به سایر سازمان‌ها - بیمه
۱,۲۵۰,۰۰۰	بدهی به سایر سازمان‌ها - مالیات
۲,۹۰۰,۰۰۰	بانک پرداخت

۱,۱۷۰	انذوخته اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی
۱۵,۱۸۰	انذوخته اعتبار تعهدات احتمالی
۱۶,۳۵۰	اعتبارات مصرف شده
۱,۱۷۰	طرف حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
۱۵,۰۰۰	طرف حساب انتظامی - کنترل قرارداد
۱,۱۷۰	حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
۱۵,۰۰۰	حساب انتظامی - کنترل قرارداد

۴. یک سازمان دولتی برای احداث ساختمان اداری، بودجه‌ای از محل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دریافت کرد. اطلاعات زیر فعالیت‌های سازمان دولتی است:

- بودجه‌ی مصوب ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
- اعتبارات تخصیص یافته ۳۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال
- وجوه دریافتی از خزانه ۳۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال
- قراردادی به مبلغ ۳۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال با پیمانکار برای ساخت ساختمان اداری منعقد شد.
- کل پیش‌پرداخت معادل ۲۲/۵% در قبال دریافت تضمین پرداخت شده است.
- اولین صورت وضعیت به مبلغ ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال مورد تأیید کارفرما قرار گرفت و پس از کسر کسورات قانونی پرداخت شد. کسورات قانونی شامل ۵% مالیات، ۶/۶% بیمه (۵% سهم کارفرما و ۱/۶% سهم پیمانکار)، ۱۰% سپرده حسن انجام کار و ۲۲/۵% پیش‌پرداخت.
- کسورات قانونی به حساب‌های مربوطه انتقال یافت.

مطلوب است:

ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه حساب مستقل و انجام ثبت‌های پایان سال بر اساس تراز مانده‌ی حساب‌ها

۴۰,۰۰۰,۰۰۰	۱- حساب بودجه
۴۰,۰۰۰,۰۰۰	اعتبار مصوب
۳۶,۰۰۰,۰۰۰	۲- جاری با خزانه
۳۶,۰۰۰,۰۰۰	اعتبارات تخصیص یافته
۳۶,۰۰۰,۰۰۰	منابع مالی قابل دریافت
۳۶,۰۰۰,۰۰۰	اعتبار تعهد نشده
۳۵,۰۰۰,۰۰۰	۲- درخواست وجه
۳۵,۰۰۰,۰۰۰	منابع مالی قابل دریافت

سازمان دولتی  
حساب مستقل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای  
تراز آزمایشی

شرح	بدهکار	بستانکار
حساب بودجه	۴۰,۰۰۰,۰۰۰	
جاری با خزانه	۳۶,۰۰۰,۰۰۰	
منابع مالی قابل دریافت	۱,۰۰۰,۰۰۰	
درخواست وجه	۳۵,۰۰۰,۰۰۰	
اعتبار مصوب		۴۰,۰۰۰,۰۰۰
اعتبار تخصیص یافته		۳۶,۰۰۰,۰۰۰
اعتبار تعهد نشده		۲,۴۰۰,۰۰۰
اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی		۵,۷۷۵,۰۰۰
اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی		۱,۵۷۵,۰۰۰
اعتبار مصرف شده		۲۶,۲۵۰,۰۰۰
دریافتی از خزانه		۳۵,۰۰۰,۰۰۰
بانک پرداخت	۲۶,۲۵۰,۰۰۰	
هزینه جاری	۱,۵۷۵,۰۰۰	
پیش‌پرداخت	۹,۶۷۵,۰۰۰	
سپرده پرداختی		۲,۵۰۰,۰۰۰
حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها	۱,۵۷۵,۰۰۰	
حساب انتظامی - کنترل قرارداد	۷,۰۰۰,۰۰۰	
طرح حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها	۱,۵۷۵,۰۰۰	
طرف حساب انتظامی - کنترل قرارداد	۷,۰۰۰,۰۰۰	
جمع	۱۵۸,۰۷۵,۰۰۰	۱۵۸,۰۷۵,۰۰۰
تعدیل حساب‌ها:		
۱- پیش‌پرداخت سنواتی	۱,۵۷۵,۰۰۰	
درخواست وجه سنواتی	۱,۵۷۵,۰۰۰	
اندوخته پرداخت‌های غیرقطعی	۱,۵۷۵,۰۰۰	
دریافتی از خزانه	۱,۵۷۵,۰۰۰	
پیش‌پرداخت	۱,۵۷۵,۰۰۰	
درخواست وجه	۱,۵۷۵,۰۰۰	
اندوخته پرداخت‌های غیرقطعی سنواتی	۱,۵۷۵,۰۰۰	
اندوخته پیش‌پرداخت سنواتی	۱,۵۷۵,۰۰۰	

۲) انتقال مانده وجوه مصرف نشده به خزانه  
 $(۲۶,۲۵۰,۰۰۰ + ۱,۵۷۵,۰۰۰) - ۳۵,۰۰۰,۰۰۰ =$  مانده وجوه مصرف نشده  
 $= ۷,۱۷۵,۰۰۰$

دریافتی از خزانه ۷,۱۷۵,۰۰۰  
 بانک پرداخت ۷,۱۷۵,۰۰۰  
 منابع مالی قابل دریافت ۷,۱۷۵,۰۰۰  
 درخواست وجه ۷,۱۷۵,۰۰۰

۳. فعالیت‌های مالی انجام شده در حساب مستقل وجوه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای در طی سال ۸۰ بدین ترتیب بوده است:

الف) ابلاغ بودجه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای به مبلغ ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال  
 ب) ابلاغ تخصیص اعتبار معادل ۹۰٪ اعتبارات مصوب ابلاغی  
 ج) تا پایان سال مالی ۹۵٪ اعتبارات تخصیص یافته، درخواست و دریافت شد.  
 د) انعقاد قرارداد با پیمانکار به مبلغ ۱۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال که ثبت لازم از بابت تأمین اعتبار انجام و ضمانت‌نامه‌ی حسن انجام تعهدات دریافت شد. توضیح اینکه نرخ بیمه‌ی سهم کارفرما ۵٪ است.  
 ه) معادل ۲۵٪ مبلغ قرارداد به عنوان پیش‌پرداخت در ازای دریافت ضمانت‌نامه به پیمانکار پرداخت شد.  
 و) صورت وضعیت شماره‌ی ۱ به مبلغ ۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال از پیمانکار دریافت شد که ۲۰٪ آن به عنوان علی‌الحساب پس از کسر ۵٪ مالیات، ۱۶٪ بیمه سهم پیمانکار، ۲/۵۰۰ سهم صندوق کارآموزی و ۱۰٪ سپرده حسن انجام کار، پرداخت شد و نرخ مالیات بر ارزش افزوده ۴٪ است.  
 مطلوب است انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه حساب مستقل.

**باج**

الف) حساب بودجه	۱۸,۰۰۰,۰۰۰
اعتبار مصوب	۱۸,۰۰۰,۰۰۰
ب) جاری با خزانه	$(۱۸,۰۰۰,۰۰۰ \times ۹۰\%)$ ۱۶,۲۰۰,۰۰۰
اعتبار تخصیص یافته	۱۶,۲۰۰,۰۰۰
منابع مالی قابل دریافت	۱۶,۲۰۰,۰۰۰
اعتبار تعهد نشده	۱۶,۲۰۰,۰۰۰
ج) درخواست وجه	$(۱۶,۲۰۰,۰۰۰ \times ۹۵\%)$ ۱۵,۳۹۰,۰۰۰
منابع مالی قابل دریافت	۱۵,۳۹۰,۰۰۰
بانک پرداخت	۱۵,۳۹۰,۰۰۰
دریافتی از خزانه	۱۵,۳۹۰,۰۰۰



۱۷,۴۴۰,۰۰۰	(۱۶,۰۰۰,۰۰۰ × %۱۰۹)	د) اعتبار تعهد نشده
۱۷,۴۴۰,۰۰۰		اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی
۸۰۰,۰۰۰	(۱۶,۰۰۰,۰۰۰ × %۵)	حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
۸۰۰,۰۰۰		طرف حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
۴,۰۰۰,۰۰۰	(۱۶,۰۰۰,۰۰۰ × %۲۵)	ه) اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی
۴,۰۰۰,۰۰۰		اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی
۴,۰۰۰,۰۰۰		پیش‌پرداخت
۴,۰۰۰,۰۰۰		بانک پرداخت
۴,۰۰۰,۰۰۰		حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
۴,۰۰۰,۰۰۰		طرف حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
۱۲۶,۰۰۰	۱,۴۰۰,۰۰۰ × %۵	و) هزینه سال جاری
۱,۴۰۰,۰۰۰	۷,۰۰۰,۰۰۰ × %۲۰	علی‌الحساب جاری
۱۴۰,۰۰۰	۱,۴۰۰,۰۰۰ × %۱۰	سپرده پرداختی
۹۲,۴۰۰	۱,۴۰۰,۰۰۰ × %۶/۶	بدهی به سایر سازمان‌ها - بیمه
۱۲۶,۰۰۰	۱,۴۰۰,۰۰۰ × %۹	بدهی به سایر سازمان‌ها - مالیات
۲,۸۰۰	۱,۴۰۰,۰۰۰ × %۰/۰۰۲	بدهی به سایر سازمان‌ها - کارآموزی
۱,۱۶۴,۸۰۰		بانک پرداخت
۱,۵۲۶,۰۰۰		اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی
۱,۴۰۰,۰۰۰		اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی
۱۲۶,۰۰۰		هزینه جاری

۴. در بودجه‌ی سال ۸۰ سازمان دولتی آلفا مبلغ ۴۵,۰۰۰ ریال برای احداث یک باب ساختمان اداری اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای منظور شده است، فعالیت‌های مالی زیر در رابطه با بودجه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای سال ۸۰ سازمان مذکور صورت گرفته است:

- دریافت ابلاغ اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
- درخواست تخصیص اعتبار و موافقت و دریافت تخصیص به میزان ۹۵%
- صدور درخواست وجه به میزان ۲۰,۰۰۰ ریال از خزانه و دریافت وجه آن
- انعقاد قرارداد به مبلغ ۲۷,۰۰۰ ریال با پیمانکار و تأمین اعتبار آن
- دریافت ضمانت‌نامه‌ی حسن انجام کار به مبلغ ۵% مبلغ پیمان
- پرداخت ۵% مبلغ قرارداد به عنوان پیش‌پرداخت در قبال اخذ ضمانت‌نامه
- دریافت صورت وضعیت شماره ۱ به مبلغ ۲۵,۰۰۰ ریال و پرداخت آن پس از کسر کسور قانونی شامل ۵% مالیات، ۶/۶% حق بیمه (۵% سهم سازمان و ۱/۶% سهم پیمانکار)، ۱۰% سپرده‌ی حسن انجام کار و معادل ۵۰% از پیش‌پرداخت.

مطلوب است: ثبت فعالیت‌های فوق در دفتر روزنامه حساب مستقل و ثبت‌های پایان سال.

۴۵,۰۰۰		۱- حساب بودجه
۴۵,۰۰۰		اعتبار مصوب
۴۲,۷۵۰	(۴۵,۰۰۰ × %۹۵)	۲- جاری با خزانه
۴۲,۷۵۰		اعتبار تخصیص یافته
۴۲,۷۵۰		منابع مالی قابل دریافت
۴۲,۷۵۰		اعتبار تعهد نشده
۲۰,۰۰۰		۳- درخواست وجه
۲۰,۰۰۰		منابع مالی قابل دریافت
۲۰,۰۰۰		بانک پرداخت
۲۰,۰۰۰		دریافتی از خزانه
۲۸,۳۵۰	(۲۷,۰۰۰ × %۱۰۵)	۴- اعتبار تعهد نشده
۲۸,۳۵۰		اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی
۲۸,۳۵۰		حساب انتظامی - کنترل قرارداد
۲۸,۳۵۰		طرف حساب انتظامی - کنترل قراردادها
۱,۳۵۰		۵- حساب انتظامی - ضمانت‌نامه
۱,۳۵۰		طرف حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
۱,۳۵۰		۶- اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی
۱,۳۵۰		اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی
۱,۳۵۰		پیش‌پرداخت
۱,۳۵۰		بانک پرداخت
۱,۳۵۰		حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
۱,۳۵۰		طرف حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
۲۶,۲۵۰	۲۵,۰۰۰ × %۱۰۵	۷- هزینه جاری
۶۷۵	۱,۳۵۰ × %۵۰	پیش‌پرداخت
۱,۶۵۰	۲۵,۰۰۰ × %۶/۶	بدهی به سایر سازمان‌ها - بیمه
۱,۲۵۰	۲۵,۰۰۰ × %۵	بدهی به سایر سازمان‌ها - مالیات
۲,۵۰۰	۲۵,۰۰۰ × %۱۰	سپرده حسن انجام کار
۲۰,۱۷۵		بانک پرداخت
۲۵۵۷۵		اندوخته تعهدات احتمالی
۶۷۵		اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی
۲۶,۲۵۰		بانک پرداخت

۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۱- حساب بودجه	۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰	اعتبار مصوب
۲۳۷,۵۰۰,۰۰۰	۲- جاری با خزانه	۲۳۷,۵۰۰,۰۰۰	اعتبار تخصیص یافته
۲۳۷,۵۰۰,۰۰۰	منابع مالی قابل دریافت	۲۳۷,۵۰۰,۰۰۰	اعتبار تعهد نشده
$(۲۳۷,۵۰۰,۰۰۰ \times ۹۵\%) + (۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰۹\%) = ۲۲۶,۱۰۰,۰۰۰$	۳- اعتبار تعهد نشده	۲۲۶,۱۰۰,۰۰۰	اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی
۲۱۵,۰۰۰,۰۰۰	حساب انتظامی - کنترل قراردادهای	۲۱۵,۰۰۰,۰۰۰	طرف حساب انتظامی - کنترل قراردادهای
۲۳۲,۷۵۰,۰۰۰	۴- درخواست وجه	۲۳۲,۷۵۰,۰۰۰	منابع مالی قابل دریافت
۲۳۲,۷۵۰,۰۰۰	بانک پرداخت	۲۳۲,۷۵۰,۰۰۰	دریافتی از خزانه
$(۲۳۲,۷۵۰,۰۰۰ \times ۹۸\%) = ۲۲۷,۹۲۵,۰۰۰$	۵- اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی	۲۲۷,۹۲۵,۰۰۰	اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی
۲۳۲,۷۵۰,۰۰۰	پیش‌پرداخت	۲۳۲,۷۵۰,۰۰۰	بانک پرداخت
۲۳۲,۷۵۰,۰۰۰	حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها	۲۳۲,۷۵۰,۰۰۰	حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
۱۴۷,۶۷۵,۰۰۰	۶- اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی	۱۴۷,۶۷۵,۰۰۰	اعتبارات مصرف شده
۱۷۱,۶۰۰,۰۰۰	هزینه جاری	۱۷۱,۶۰۰,۰۰۰	بانک پرداخت
۱۴۷,۶۷۵,۰۰۰	پیش‌پرداخت	۱۴۷,۶۷۵,۰۰۰	پیش‌پرداخت
۲۳۲,۷۵۰,۰۰۰	طرف حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها	۲۳۲,۷۵۰,۰۰۰	حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
۱۶۵,۰۰۰,۰۰۰	طرف حساب انتظامی - کنترل قرارداد	۱۶۵,۰۰۰,۰۰۰	حساب انتظامی - کنترل قرارداد

۶۷۵ طرف حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها  
۲۵۰,۰۰۰ طرف حساب انتظامی - کنترل قرارداد  
۶۷۵ حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها  
۲۵۰,۰۰۰ حساب انتظامی - کنترل قرارداد

۸- پیش‌پرداخت سنواتی  
درخواست وجه سنواتی  
دریافتی از خزانه  
اندوخته پرداخت‌های غیرقطعی  
پیش‌پرداخت  
درخواست وجه  
اندوخته پیش‌پرداخت سنواتی  
اندوخته پرداخت‌های غیرقطعی سنواتی

۵. در یک حساب مستقل وجوه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای جهت خرید و تملک مجموعه‌ای از ماشین‌آلات و تجهیزات در ابتدای سال ۱۳۸۹ مبلغ ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال اعتبار تصویب شد. سایر اطلاعات به شرح زیر است:  
- معادل ۹۵٪ مبلغ فوق تخصیص اعتبار شد.  
- از طریق مناقصه عام دو قرارداد با اشخاص ثالث منعقد شد، اول قرارداد خرید ماشین‌آلات با شرکت آلفا به مبلغ ۱۶۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال و دوم قرارداد نصب ماشین‌آلات با شرکت ج معادل ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال. به مبلغ هر قرارداد ۴٪ مالیات بر ارزش افزوده اضافه شد.  
- معادل مبلغ تخصیص یافته از خزانه وجه درخواست و ۹۸٪ آن دریافت شد.  
- برای قرارداد با شرکت آلفا معادل ۱۴/۵٪ و شرکت ج معادل ۲۰٪ در ازای اخذ ضمانت‌نامه بانکی پیش‌پرداخت پرداخت شد.  
- ماشین‌آلات به طور سالم و طبق مشخصات توافقی تحویل و صورت‌حساب منطبق با مبلغ قرارداد دریافت شد. کارفرما خالص مبلغ را پرداخت کرد. ضمانت‌نامه‌ی مربوط نیز مسترد شد.  
- اولین و تنها صورت وضعیت موقت شرکت ج به مبلغ ۵۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال به علاوه ۴٪ مالیات بر ارزش افزوده دریافت و کسورات قانونی طبق مقررات همراه با ۱۰۰٪ پیش‌پرداخت کسر و مابقی پرداخت شد.  
- ضمانت‌نامه‌ی شرکت ج مسترد شد.  
- بدهی‌های مؤسسه دولتی به سازمان‌های دولتی پرداخت شد.  
مطلوب است: ثبت رویدادهای فوق در دفاتر حساب مستقل طبق مبنای تعهدی تعدیل شده تهیه‌ی تراز مانده‌ی حساب‌ها.

۵۴,۵۰۰,۰۰۰

۷- هزینه جاری

۱۰,۰۰۰,۰۰۰	پیش پرداخت
۴,۵۰۰,۰۰۰	بدهی به سایر سازمان‌ها - مالیات
۳,۳۰۰,۰۰۰	بدهی به سایر سازمان‌ها - بیمه
۵,۰۰۰,۰۰۰	سپرده حسن انجام کار
۳۱,۷۰۰,۰۰۰	بانک پرداخت
۴۴,۵۰۰,۰۰۰	اندوخته تعهدات احتمالی
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی
۵۴,۵۰۰,۰۰۰	اعتبارات مصرف شده
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۸- طرف حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	طرف حساب انتظامی - کنترل قراردادهای
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	حساب انتظامی - ضمانت‌نامه‌ها
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	حساب انتظامی - کنترل قراردادهای
۴,۵۰۰,۰۰۰	۹- بدهی به سایر سازمان‌ها - مالیات
۳,۳۰۰,۰۰۰	بدهی به سایر سازمان‌ها - بیمه
۷,۸۰۰,۰۰۰	بانک پرداخت

حساب مستقل وجوه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای  
تراز آزمایشی

بستانکار	بدهکار	شرح
	۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰	حساب بودجه
	۲۳۷,۵۰۰,۰۰۰	جاری یا خزانه
	۴,۷۵۰,۰۰۰	منابع مالی قابل دریافت
	۲۳۲,۷۵۰,۰۰۰	درخواست وجه
۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰		اعتبار مصوب
۲۳۷,۵۰۰,۰۰۰		اعتبار تخصیص یافته
۱۱,۴۰۰,۰۰۰		اعتبار تعهد نشده
۲۲۶,۱۰۰,۰۰۰		اعتبار مصرف شده
۲۳۲,۷۵۰,۰۰۰		دریافتی از خزانه
	۲۲۶,۱۰۰,۰۰۰	هزینه جاری
	۵,۰۰۰,۰۰۰	سپرده پرداختی
	۱۱,۶۵۰,۰۰۰	بانک پرداخت
۹۶۲,۷۵۰,۰۰۰	۹۶۲,۷۵۰,۰۰۰	جمع

۶. با توجه به سؤال ۵ مطلوب است:

انتقال وجوه مصرف نشده به خزانه  
بستن حساب‌ها و تهیه صورت‌های مالی حساب مستقل

۶,۶۵۰,۰۰۰ = ۲۲۶,۱۰۰,۰۰۰ - ۲۳۲,۷۵۰,۰۰۰ = مانده وجوه مصرف نشده

۶,۶۵۰,۰۰۰	دریافتی از خزانه
۶,۶۵۰,۰۰۰	بانک پرداخت
۶,۶۵۰,۰۰۰	منابع مالی قابل دریافت
۶,۶۵۰,۰۰۰	درخواست وجه

بستن حساب‌ها:

۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰	اعتبار مصوب
۲۳۷,۵۰۰,۰۰۰	اعتبار تخصیص یافته
۱۱,۴۰۰,۰۰۰	اعتبار تعهد نشده
۲۲۶,۱۰۰,۰۰۰	اعتبار مصرف شده

۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰	حساب بودجه
۲۳۷,۵۰۰,۰۰۰	جاری یا خزانه
۴,۷۵۰,۰۰۰	منابع مالی قابل دریافت
۲۳۲,۷۵۰,۰۰۰	درخواست وجه

۲۲۶,۱۰۰,۰۰۰	دریافتی از خزانه
۲۲۶,۱۰۰,۰۰۰	هزینه جاری

۵,۰۰۰,۰۰۰	سپرده پرداختی
۵,۰۰۰,۰۰۰	بانک پرداخت

تهیه صورت‌های مالی:

حساب مستقل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

ترازنامه	
۵,۰۰۰,۰۰۰	بانک پرداخت
۵,۰۰۰,۰۰۰	سپرده پرداختی

حساب مستقل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای  
صورت درآمد و هزینه

۲۳۲,۷۵۰,۰۰۰	دریافتی از خزانه
	کسر شود:
(۲۲۶,۱۰۰,۰۰۰)	هزینه جاری
۶,۶۵۰,۰۰۰	مانده وجوه مصرف نشده