

بسمه تعالی



دانشگاه سیستان و بلوچستان  
دانشکده مدیریت و اقتصاد  
گروه حسابداری

## جزوه درس حسابداری و حسابرسی دولتی

مدرس: احمد پیغه

زمستان ۱۳۹۱



## نام درس:

حسابداری و حسابرسی دولتی

## سرفصل‌های درس:

- (۱) کلیات
- (۲) سازمان و مبانی حسابداری دولتی
- (۳) مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی
- (۴) حسابداری بودجه‌ای
- (۵) حسابداری عملیات خزانه‌داری
- (۶) حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه‌ای
- (۷) حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارائی‌های سرمایه‌ای
- (۸) حساب مستقل وجوه درآمد اختصاصی

## منبع درس:

حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی

تالیف: دکتر جعفر باباجانی

انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی

# فصل اول

## کلیات حسابداری دولتی

## تعریف حسابداری:

حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است. این سیستم اطلاعاتی به کمک مجموعه‌ای از قواعد و روش‌ها اقدام به تشخیص، ثبت، طبقه بندی، تلخیص و تجزیه و تحلیل و تفسیر اطلاعات مالی می‌کند، به نحوی که امکان تصمیم‌گیری و اعمال قضاوت آگاهانه را برای استفاده کنندگان فراهم نماید.

## انواع فعالیت‌های دولت:

### الف) فعالیت‌های از نوع دولتی (غیر بازرگانی)

هدف از تاسیس دولت و سازمان‌های تابعه آن کسب سود نیست، بلکه هدف اصلی ارائه خدماتی است که ضرورت‌ها اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و فرهنگی ارائه آن‌ها را از طریق این قبیل مؤسسات الزامی نموده است. نحوه و نوع ارائه خدمات فوق را قوانین و مقررات تعیین و اندازه و میزان آن نیز بستگی به مقدار منابعی دارد که برای انجام این خدمات تخصیص می‌یابد. ویژگی اصلی این نوع فعالیت‌ها آن است که هیچ‌گونه رابطه مبادله‌ای بین این نوع فعالیت‌ها و منابعی که دولت برای تامین هزینه انجام آن‌ها از شهروندان دریافت می‌کند، وجود ندارد.

هزینه‌های مربوط به خدماتی که دولت برای عموم ارائه می‌دهد، از محل مالیات و عوارض پرداختی شهروندان تامین می‌گردد. ماهیت این خدمات به نحوی می‌باشد که رابطه مبادله‌ای آن را سلب نموده و شهروندان نمی‌توانند متناسب با میزان مشارکت خود در تامین هزینه‌های مربوط به این خدمات، انتظار دریافت کالا یا خدمت داشته باشند.

### ب) فعالیت‌هایی از نوع بازرگانی

دولت با انگیزه‌های متفاوتی بر طبق قوانین و مقررات در فعالیت‌های بازرگانی نیز مشارکت می‌کند. در برخی موارد دولت برای کسب درآمد و تامین منابع مالی اقدام به فعالیت‌های از نوع بازرگانی می‌نماید. به عنوان مثال در مواردی که دولت منابع مالی لازم و هم چنین نیروی انسانی کافی را برای انجام فعالیت‌های بازرگانی خاصی

در اختیار دارد، منابع مذکور را در آن فعالیت بازرگانی متمرکز نموده و همانند بخش خصوصی در امر تولید کالا یا خدمات مشارکت می‌نمایند. درآمد حاصل از این قبیل فعالیت‌ها به عنوان یک منبع درآمد همانند مالیات و عوارض برای تامین هزینه‌های مربوط به فعالیت‌های از نوع دولتی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

در برخی موارد دولت با انگیزه کسب درآمد اقدام به فعالیت‌های از نوع بازرگانی نمی‌نماید. برخی از فعالیت‌ها نظیر آب، برق و غیره علی‌رغم این که به شکل بازرگانی اداره می‌شوند، اما به علت این که دولت در این قبیل فعالیت‌ها مبالغ زیادی تحت عنوان یارانه از محل درآمدهای عمومی خود هزینه می‌کند، به عنوان یک منبع کسب درآمد برای دولت محسوب نمی‌شوند. علت اصلی انجام این قبیل فعالیت‌ها توسط دولت آن است که این فعالیت‌ها علاوه بر آن که دیر بازده بوده، سرمایه‌گذاری هنگفتی نیز طلب می‌نماید، لذا بخش خصوصی انگیزه‌ای برای انجام آن ندارد.

### انواع سازمان‌های دولتی:

#### الف) سازمان‌های مجری فعالیت‌های از نوع دولتی (غیرانتفاعی)

سازمان‌هایی هستند که برای تحصیل درآمد ایجاد نشده‌اند، بلکه برای اجرای قسمتی از برنامه‌های اقتصادی، فرهنگی، اجتماعی یا سیاسی دولت تاسیس شده‌اند. در تشکیل سازمان‌های فوق انگیزه تحصیل درآمد مورد توجه قرار نمی‌گیرد. بلکه الزامات قانونی و ضرورت‌های اجتماعی از انگیزه‌های مهم تاسیس این قبیل سازمان‌ها به شمار می‌آید.

سازمان‌های دولتی غیرانتفاعی به دو دسته زیر تقسیم می‌شوند:

#### ۱- وزارتخانه‌ها

براساس ماده ۲ قانون محاسبات عمومی کشور، وزارتخانه واحد سازمانی مشخصی است که به موجب قانون به این عنوان شناخته شده یا بشود.

#### ۲- موسسات دولتی

براساس ماده ۳ قانون محاسبات عمومی کشور، موسسه دولتی واحد سازمانی مشخصی است که به موجب قانون ایجاد و زیر نظر یکی از قوای سه گانه اداره می شود و عنوان وزارتخانه ندارد. مانند نهاد ریاست جمهوری، دیوان محاسبات، سازمان جنگل ها و مراتع

### ب) سازمان های مجری فعالیت های از نوع بازرگانی

سازمان هایی هستند که علاوه بر این که هزینه های تولید کالا و خدمات را از محل درآمدهای خود تامین می کنند، مقداری درآمد نیز برای دولت تحصیل می کنند. در سازمان های بازرگانی وابسته به دولت، هزینه ها با درآمدها در ارتباط می باشند، به این معنی که هزینه ها موجب تحصیل درآمد می شوند. این رابطه در سازمان های بازرگانی بخش خصوصی نیز مصداق دارد. شرکت های دولتی از سازمان های بازرگانی وابسته به دولت می باشند. اداره امور شرکت های دولتی تشابه زیادی با سازمان های بازرگانی خصوصی دارند و به همین لحاظ سیستم حسابداری آن ها از اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری بازرگانی پیروی می نماید.

براساس ماده ۴ قانون محاسبات عمومی کشور، شرکت دولتی واحد سازمانی مشخصی است که با اجازه قانون به صورت شرکت ایجاد شود و یا به حکم قانون و یا دادگاه صالح ملی شده و یا مصادره شده و به عنوان شرکت دولتی شناخته شده باشد و بیش از پنجاه درصد سرمایه آن متعلق به دولت باشد. هر شرکت تجاری که از طریق سرمایه گذاری شرکت های دولتی ایجاد شود، مادام که بیش از پنجاه درصد سهام آن متعلق به شرکت های دولتی است، شرکت دولتی تلقی می شود. مانند سازمان های منطقه ای آب و برق، شرکت دخانیات ایران، شرکت فولاد ایران

تبصره - شرکت هایی که از طریق مضاربه و مزارعه و امثال این ها به منظور به کار انداختن سپرده های اشخاص نزد بانک ها و مؤسسات اعتباری و شرکت های بیمه ایجاد شده یا می شوند از نظر این قانون شرکت دولتی شناخته نمی شوند.

لازم به ذکر است که، چون حسابداری مورد عمل شرکت های دولتی به عنوان سازمان های بازرگانی وابسته به دولت مشابه شرکت های بازرگانی بخش خصوصی، تابع اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری بازرگانی است،

موضوع این درس نخواهد بود. در این ترم منحصرأ حسابداری دولت و سازمان‌های دولتی مجری فعالیت‌های حاکمیتی با تأکید بر حسابداری وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی مورد بحث قرار خواهد گرفت.

### مقایسه سازمان‌های دولتی و سازمان‌های بازرگانی بخش خصوصی:

#### الف) تفاوت در اهداف و وظایف

سازمان‌های بازرگانی بخش خصوصی منحصرأ برای تحصیل سود تاسیس می‌شوند. به بیان دیگر، انگیزه و هدف اصلی برای تشکیل سازمان‌های بازرگانی عموماً سود می‌باشد، در حالی که سازمان‌های دولتی بنا به ضرورت‌های اجتماعی و قانونی تاسیس می‌شوند و سود نمی‌تواند انگیزه‌ای برای تشکیل آن‌ها باشد.

#### ب) تفاوت در مالکیت

نوع مالکیت در دولت و سازمان‌های تابعه با نوع مالکیت در سازمان‌های بازرگانی بخش خصوصی متفاوت است. مالکیت در دولت و سازمان‌های تابعه، عمومی و مشاع است و قابل خرید و فروش و انتقال به ترتیبی که در سازمان‌های بازرگانی بخش خصوصی مرسوم است، نمی‌باشد.

#### ج) تفاوت در نحوه تامین منابع مالی

منابع مالی مورد نیاز برای تامین هزینه برنامه‌های دولت که توسط دستگاه‌های دولتی اجرا می‌شوند از طریق وصول مالیات و سایر درآمدهای مربوط به انحصارات و مالکیت دولت و هم چنین فروش منابع زیرزمینی که متعلق به همه شهروندان یک کشور است، تامین می‌شود. تامین کنندگان منابع مالی در بخش عمومی لزوماً سهم مناسبی در مقایسه با پرداخت‌های خود از کالا یا خدمات به صورت مستقیم دریافت نمی‌کنند. در حالی که در موسسات بازرگانی اشخاصی که سرمایه‌گذاری نموده، متناسب به میزان سرمایه‌گذاری انتظار دریافت بازده دارند.

#### د) تفاوت در ارتباط درآمد با هزینه



دولت هزینه‌های خود را براساس درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار در بودجه سالانه پیش بینی می نماید، لذا تا آن جا که منابع مالی اجازه می دهد کالا و خدمات تولید و به جامعه ارائه می کند. چون در سازمان های بازرگانی خصوصی هزینه ها در ارتباط با درآمد ایجاد می شود، میزان هزینه ها و سرمایه گذاری بستگی به بازدهی و سودآوری شرکت دارد. به عبارت دیگر در سازمان های بازرگانی هزینه ها برای تحصیل درآمد ایجاد می شوند و این در حالی است که در سازمان های دولتی مجری فعالیت های از نوع دولتی هزینه ها با درآمدها مربوط نمی باشد. بلکه هزینه ها در حدود اعتبارات مصوب و با توجه به تخصیص اعتبار در جهت تحقق اهداف مصوب در بودجه سالانه انجام می شود.

### ه) تفاوت در قدرت لازم برای وصول درآمد

دولت قدرت قانونی لازم را برای وصول مالیات بر درآمد از قوه مقننه و از طریق تصویب قوانین مالیاتی کسب و وصول مالیات را اجباری می نماید. هدف از وصول مالیات توزیع عادلانه ثروت و تقویت بنیه مالی دولت برای ارائه خدمات بیشتر به جامعه می باشد. ولی موسسات بازرگانی خصوصی قدرت لازم برای وصول درآمدهای اجباری ندارند ولی سعی می کنند از طریق تولید کالا و خدمات و فروش آن ها منابع مالی لازم را تامین نموده و با کسب سود بیشتر بر ثروت صاحبان سهام بیافزایند.

### تعریف حسابداری دولتی:

حسابداری و گزارشگری مالی دولتی یک سیستم اطلاعاتی است که اطلاعات مالی مربوط به فعالیت های دولت و واحدهای تابعه را به نحوی تشخیص، ثبت، طبقه بندی، تلخیص، تجزیه و تحلیل و تفسیر می نماید که از یک سو دولت و مقامات منتخب مردم را در ادای مسئولیت پاسخگویی و تصمیم گیری صحیح مالی و کنترل برنامه های مصوب یاری نموده و از سوی دیگر زمینه را برای قضاوت آگاهانه مردم نسبت به عملکرد دولت و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی فراهم می نماید.

## مقایسه حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی:

### الف) تفاوت در نوع حساب‌ها، صورت‌های مالی و معادلات حسابداری

نوع حساب‌های یک سازمان دولتی که فعالیت اعمال حاکمیت انجام می‌دهد و نوع حساب‌های یک واحد انتفاعی که فعالیت‌های اقتصادی انجام می‌دهد با یکدیگر تفاوت دارد، هم چنین صورت‌های مالی دستگاه‌های دولتی با واحدهای انتفاعی تفاوت دارد. برای مثال ترازنامه دستگاه‌های دولتی شامل قسمتی از دارایی‌های جاری، قسمتی از بدهی‌های جاری و مازاد می‌باشد. به عبارت دیگر در ترازنامه دستگاه‌های دولتی دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود و موجود کالا و بدهی‌های بلند مدت وجود ندارد. بنابراین معادله حسابداری دولتی به شرح زیر می‌باشد:

$$\text{دارایی جاری} = \text{بدهی جاری} + \text{مازاد}$$

در موسسات بازرگانی به علت این که منحصرًا برای تحصیل سود تشکیل می‌شوند، صورت سود و زیان یکی از صورت‌های مالی اساسی است، در حالی که در موسسات دولتی که انگیزه تشکیل آن‌ها سود نبوده و فعالیت‌های غیر بازرگانی انجام می‌دهند، تهیه صورت سود و زیان موردی ندارد و به جای آن صورت درآمد و هزینه (دریافت و پرداخت) و تغییرات در مازاد تنظیم می‌شود. و هم‌چنین در حسابداری دولتی به جای سود از حساب مازاد دوره استفاده می‌شود و نحوه محاسبه آن به شرح زیر می‌باشد:

$$\text{مازاد دوره} = \text{درآمد دوره} - \text{هزینه دوره}$$

### ب) اختلاف در ارجح بودن قانون نسبت به اصول پذیرفته شده حسابداری در حسابداری دولتی

در حسابداری دولتی صورت‌های مالی در درجه‌ی اول برای رفع نیازهای قانونی تهیه می‌شوند و رفع نیازهای اطلاعاتی و نظارتی در اولویت‌های بعدی قرار دارند، به همین علت هر کجا که قانون با اصول پذیرفته شده حسابداری در تضاد باشد، قانون را باید اجرا نمود. ولی در حسابداری انتفاعی به علت این که صورت‌های مالی در درجه اول برای رفع نیازهای اطلاعاتی و نظارتی تهیه می‌شوند و رفع نیازهای قانونی در اولویت‌های بعدی قرار

دارند، لذا اصول پذیرفته شده حسابداری نسبت به قانون ارجحیت دارد و همواره باید اصول پذیرفته شده حسابداری را اجرا نمود.

در حال حاضر در حسابداری دولتی آمریکا طبق بیانیه شماره ۳۴ هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) در مواردی که قوانین و مقررات موضوعه با اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری در تضاد قرار می-گیرند، سازمان‌های دولتی می‌توانند قوانین و مقررات را در طول سال مالی مبنا قرار داده و نسبت به تعدیل رویدادهای مالی اقدام نمایند، مشروط بر آن که صورت‌های مالی اساسی سال مالی هم بر مبنای اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری و هم در انطباق با قوانین و مقررات تهیه شود. یعنی، در ضمن استفاده از یک سیستم حسابداری، اما دو سری صورت‌های مالی تهیه می‌گردد.

### ج) تفاوت در لزوم نگهداری حساب‌های مستقل در حسابداری دولتی

در حسابداری دولتی به جای آن که موسسه دولتی یک شخصیت حسابداری باشد هر یک از منابع مالی که برای هدف‌های مصوب تعیین و تخصیص می‌یابد، یک شخصیت حسابداری است. بنابراین هر منبع مالی به تنهایی یک حساب مستقل محسوب می‌شود و از نقطه نظر حسابداری مانند یک موسسه مستقل با آن برخورد می‌شود. در حسابداری دولتی ایران طبق اصل ۵۵ قانون اساسی هر منبع مالی یا وجهی باید در سرجای خود مصرف شود و صرف کارهای دیگر نشود. بنابراین نگهداری حساب مربوط به مصارف آن منبع مالی جداگانه باید ثبت و نگهداری شود. لذا حسابداری برای حساب مستقل گزارش تهیه می‌نماید.

### د) تفاوت در بودجه بندی و لزوم کنترل بودجه‌ای در حسابداری دولتی

علی‌رغم این که در بخش خصوصی (حسابداری بازرگانی) شرکت‌ها و موسسات معمولاً برای دوره‌های آتی بودجه تدوین می‌کنند، اما الزام قانونی در بودجه‌بندی و کنترل بودجه‌ای برای آن‌ها وجود ندارد. اما در حسابداری دولتی، الزام قانونی در بودجه‌بندی و کنترل بودجه‌ای همواره وجود دارد و سیستم حسابداری دولتی باید به گونه‌ای تدوین و اجرا شود که بتواند به نحو موثر انطباق عملکرد واقعی را با بودجه مصوب کنترل نماید.

همچنین طبق اصول ۵۳ و ۵۵ قانون اساسی هیچ هزینه‌ای در دستگاه‌های دولتی نباید از اعتبارات مصوب (هزینه‌های پیش بینی شده‌ای که به تصویب مجلس رسیده باشد) تجاوز کند، بنابراین نگهداری حساب‌های بودجه‌ای برای کنترل بر هزینه‌های واقعی ضروری است.

#### ه) تفاوت در نحوه ثبت و گزارشگری دارایی‌های ثابت عمومی

منظور از دارایی‌های ثابت عمومی آن بخش از دارایی‌های سرمایه‌ای است که، از محل بودجه عمومی خریداری، تحصیل یا تملک می‌شود. چون در حسابداری دولتی سود و زیان محاسبه نمی‌شود، خرید دارایی ثابت و موجودی کالا تحت عنوان هزینه در سالی که خریداری شده‌اند، ثبت می‌شوند و از محل درآمد همان دوره تامین می‌گردند.

بنابراین در حسابداری دولتی لزومی به محاسبه استهلاک نیست، و از طرف دیگر دارایی‌های ثابت در دفاتر آماری اموال به صورت سیستم حسابداری یک‌طرفه ثبت می‌شوند.

#### و) تفاوت در مبانی (روش‌های) حسابداری

طبق اصول و استانداردهای حسابداری بازرگانی، برای شناسایی درآمدها و هزینه‌ها، صرفاً باید از مبنای تعهدی کامل استفاده شود. ولی در حسابداری دولتی، با توجه به قوانین و مقررات و اصول و استانداردهای ناظر بر امور مالی دولت‌ها، ممکن است از مبانی مختلف نقدی کامل، نقدی تعدیل شده، نیمه تعهدی، تعهدی تعدیل شده و یا تعهدی کامل استفاده شود.

### انواع استفاده کنندگان از اطلاعات مالی دستگاه‌های دولتی:

#### الف) استفاده کنندگان داخلی

شامل مسئولین برنامه‌ریزی، وزیر یا رئیس موسسه دولتی، مدیران سطوح میانی و بازرسان و حساب‌رسان داخلی

#### ب) استفاده کنندگان خارجی

شامل هیات دولت، نمایندگان مجلس، حساب‌رسان مستقل و مردم

هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی ایالات متحده (GASB) در بندهای ۱۳۰ و ۱۳۱ بیانیه مفهومی شماره یک خود ذی‌نفعان از گزارش‌های مالی دولت‌های ایالتی و محلی ایالات متحده را به سه دسته به شرح زیر طبقه‌بندی نموده است:

الف) شهروندان به عنوان صاحبان حق که منابع مالی مورد نیاز برای اجرای برنامه‌های دولت از طریق ایشان به صورت پرداخت عوارض و مالیات تامین می‌شود، و دولت در درجه اول در مقابل آنان مسئولیت پاسخگویی دارد.

ب) نمایندگان قانونی منتخب شهروندان و مراجع مستقل نظارت کننده (نمایندگان مجلس، دیوان محاسبات کشور، سازمان بازرسی کل کشور و غیره)

ج) اشخاص حقیقی و حقوقی که در فرایند سرمایه‌گذاری و اعطای وام به دولت مشارکت می‌کنند.

## **فصل دوم**

### **سازمان و مبانی حسابداری دولتی**

## تعریف مبنای حسابداری:

به انتخاب زمان شناسایی و ثبت درآمد و هزینه در دفاتر حسابداری مبنای حسابداری گویند، و یا به عبارت دیگر مبنای حسابداری یعنی این که چه زمانی درآمد و هزینه را شناسایی و در دفتر روزنامه ثبت نماییم.

## انواع مبنای حسابداری:

### الف) مبنای نقدی کامل

در این مبنا - که بر طبق قانون محاسبات عمومی کشور دستگاه‌های دولتی باید درآمدهای خود را برطبق آن شناسایی و در دفاتر ثبت کنند - درآمد زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شود که وصول شود، لذا در این مبنا حساب‌های دریافتنی و پیش دریافت وجود ندارد. همچنین در این مبنا هزینه نیز زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شود که پرداخت شود، لذا در این مبنا حساب‌های پرداختنی و پیش پرداخت نیز وجود ندارد. در این مبنا درآمدهای تحقق یافته و وصول نشده و همچنین هزینه‌های وقوع یافته و پرداخت نشده ثبت نمی‌شوند.

حسن این مبنا آسان بودن زمان شناسایی درآمد و هزینه می‌باشد. عیب این مبنا این است که چنانچه قسمتی از درآمدهای سال قبل به همراه درآمدهای سال جاری و همچنین قسمتی از درآمدهای سال آتی در این دوره مالی وصول شوند، تماماً به عنوان درآمد این دوره مالی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند. این وضعیت در رابطه با هزینه‌ها نیز وجود دارد، و باعث می‌شود درآمدها و هزینه‌های دوره مالی به طور واقعی شناسایی و ثبت نشوند.

در نتیجه سود و زیانی که طبق این مبنا محاسبه می‌شود، سود و زیان واقعی آن دوره مالی را گزارش نمی‌کند. به خاطر این موضوع اصل تحقق درآمد و اصل تطابق هزینه با درآمد نیز در این مبنا رعایت نمی‌شود.

### ب) مبنای تعهدی کامل

در این مبنا درآمدها زمانی که تحصیل می‌شوند و یا تحقق می‌یابند، مورد شناسایی قرار گرفته و در دفاتر حسابداری منعکس می‌شوند. در این مبنا زمان تحصیل و یا تحقق درآمد هنگامی است که درآمد به صورت قطعی تشخیص داده می‌شود، و یا بر اثر ارائه خدمات حاصل می‌گردد. لذا زمان وصول وجه در این مبنا مورد

توجه قرار نمی‌گیرد. در این مبنا هزینه‌ها نیز زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند که ایجاد یا تحمل شده باشند، به بیان دیگر زمانی که کالایی تحویل می‌گردد و یا خدمتی انجام می‌شود برای موسسه معادل بهای تمام شده کالای تحویلی یا خدمت انجام یافته بدهی قابل پرداخت ایجاد می‌شود. مبنا فوق بر طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابداری مالی باید برای گزارشگری برون سازمانی مورد استفاده قرار گیرد.

در این مبنا بر خلاف مبنای قبل اولاً، سود و زیانی که محاسبه می‌شود، سود و زیان واقعی آن دوره مالی می‌باشد و ثانیاً، بر خلاف مبنای قبل در این مبنا حساب‌های دریافتنی و پرداختنی و پیش دریافت و پیش پرداخت نیز وجود دارد.

### ج) مبنای نیمه تعهدی

در این مبنا درآمد زمانی شناسایی و ثبت می‌شود که وصول شود، همانند مبنای نقدی کامل و هزینه نیز زمانی شناسایی و ثبت می‌شود که وقوع یافته باشد، همانند مبنای تعهدی کامل. لذا در این مبنا حساب‌های دریافتنی و پیش دریافت وجود ندارد، ولی حساب‌های پرداختنی و پیش پرداخت وجود دارد. این مبنا مبتنی بر مفهوم محافظه کاری در حسابداری می‌باشد، زیرا درآمد تا زمانی که وصول نشود شناسایی و ثبت نمی‌شود، ولی هزینه‌ها به محض وقوع شناسایی و ثبت می‌شوند.

حسن این مبنا آسان بودن زمان شناسایی درآمد و ثبت واقعی هزینه‌ها می‌باشد، ولی عیب این مبنا عدم ثبت واقعی درآمد و عدم رعایت اصل تحقق درآمد می‌باشد.

### د) مبنای نقدی تعدیل شده

در این مبنا - که بر طبق قانون محاسبات عمومی کشور دستگاه‌های دولتی باید هزینه‌های خود را برطبق آن شناسایی و در دفاتر ثبت کنند - درآمد زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شود که وصول شود، همانند مبنای نقدی ولی هزینه زمانی شناسایی و ثبت می‌شود که دو شرط زیر با هم برقرار باشد:

**شرط اول (لازم):** ایجاد تعهد، یعنی کالا و خدمات را دریافت کرده باشیم.

**شرط دوم (کافی):** پرداخت وجه به صورت قطعی



در این مبنا چنانچه تعهد انجام شده باشد ولی پرداخت وجه صورت نگرفته باشد، هیچگونه ثبتي در دفاتر صادر نمی‌شود. ولی چنانچه پرداخت وجه صورت گرفته باشد، ولی تعهدی انجام نشده باشد، تحت عنوان پیش پرداخت ثبت می‌شود. لذا در این مبنا حساب دریافتنی و حساب پرداختنی و پیش دریافت وجود ندارد. حسن این مبنا آسان بودن زمان شناسایی درآمد و تا حدودی هزینه و ثبت واقعی هزینه (تا حدودی) می‌باشد. عیب این مبنا عدم ثبت واقعی درآمد و عدم رعایت اصل تحقق درآمد و تطابق هزینه با درآمد می‌باشد.

#### ه) مبنای تعهدی تعدیل شده

در این مبنا هزینه‌ها هنگام ایجاد یا تحمل شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند، به همان ترتیبی که در مبنای تعهدی کامل و نیمه تعهدی عمل می‌شد. اما درآمدها براساس ماهیت آن‌ها به دو گروه زیر تقسیم می‌شوند:

الف) یک گروه درآمدهایی هستند که قابل اندازه‌گیری بوده و در عین حال در دسترس می‌باشند و لذا در مدت کوتاهی پس از تشخیص (حداکثر ۶۰ روز آینده) وصول خواهند شد. این قبیل درآمدها با استفاده از مبنای تعهدی شناسایی و ثبت می‌شوند.

ب) گروه دیگر از درآمدها فاقد ویژگی‌های فوق بوده و لذا اندازه‌گیری و تشخیص آن‌ها مشکل و در عمل غیر ممکن می‌باشد و یا وصول آن‌ها پس از تشخیص در طول دوره مالی و یا مدت کوتاهی بعد از دوره مالی امکان پذیر نمی‌باشد. این قبیل درآمدها با استفاده از مبنای نقدی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند.

حسن این مبنا ثبت واقعی هزینه‌ها و تا حدودی درآمدها می‌باشد. عیب این مبنا عدم ثبت کامل درآمدها می‌باشد، زیرا در این مبنا درآمدهای که تردید در وصول آن‌ها باشد، ثبت نمی‌شوند.

#### مراحل خرج یا هزینه در دستگاه‌های دولتی:

انجام مخارج و هزینه در نظام مالی دولت، تابع تشریفات و شرایطی است که اصطلاحاً مراحل خرج نامیده می‌شوند. مراحل هزینه طبق مواد ۵۲ و ۵۳ قانون محاسبات عمومی به شرح زیر می‌باشد:

#### مرحله اول: تشخیص

بر طبق ماده ۱۷ قانون محاسبات عمومی، تشخیص یعنی تعیین نوع کالا و خدماتی که تحصیل و یا انجام آن برای رسیدن به هدف‌های دستگاه لازم و ضروری می‌باشد. مسئولیت این مرحله با رئیس دستگاه اجرایی و یا کسانی است که از طرف وی مجاز هستند. این مرحله از نظر حسابداری احتیاج به ثبت ندارد، زیرا یک عمل اداری محسوب می‌شود.

### مرحله دوم: تامین اعتبار

بر طبق ماده ۱۸ قانون محاسبات عمومی، تامین اعتبار عبارت است از ذخیره کردن تمام یا قسمتی از اعتبار برای مصارف معین. بر طبق ماده ۷ قانون محاسبات عمومی، اعتبار عبارت است از مبلغی که برای مصارف معین به منظور رسیدن به اهداف دولت به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد. مسئولیت این مرحله بر عهده ذی- حساب است.

بر طبق ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی، ذی حساب مأموری است که به موجب حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت به منظور اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌های اجرایی محلی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی به این سمت منصوب می‌شود و انجام سایر وظایف مشروحه زیر را به عهده خواهد داشت:

۱- نظارت بر امور مالی و محاسباتی و نگاهداری و تنظیم حساب‌ها بر طبق قانون و ضوابط و مقررات مربوط و صحت و سلامت آن‌ها

۲- نظارت بر حفظ اسناد و دفاتر مالی

۳- نگاهداری و تحویل و تحول وجوه و نقدینه‌ها و سپرده‌ها و اوراق بهادار

۴- نگاهداری حساب و اموال دولتی نظارت بر اموال مذکور

تبصره - ذی حساب زیر نظر رئیس دستگاه اجرایی وظایف خود را انجام می‌دهد.

تامین اعتبار از نظر حسابداری به ثبت احتیاج دارد که ثبت آن در این مرحله به شرح زیر است:

ثبت بودجه‌ای:

اعتبارات تعهده نشده XX

XX اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی

### مرحله سوم: تعهد

بر طبق ماده ۱۹ قانون محاسبات عمومی، تعهد عبارت است از ایجاد دین بر ذمه دولت ناشی از:

۱- تحویل کالا یا انجام دادن خدمت، یعنی از دیدگاه دولت تعهد هنگامی ایجاد می‌شود که کالا را دریافت کند و یا کارمند ۳۰ روز کار کند.

۲- احکام صادره شده از مراجع قانونی و ذیصلاح

۳- پیوستن به قراردادهای بین المللی و عضویت در سازمان‌ها یا مجامع بین المللی با اجازه قانون

۴- اجرای قراردادهایی که با رعایت مقررات منعقد شده باشد.

مسئولیت این مرحله بر عهده رئیس دستگاه اجرایی است و این مرحله از نظر حسابداری ثبتی ندارد.

### مرحله چهارم: تسجیل

بر طبق ماده ۲۰ قانون محاسبات عمومی، تسجیل یعنی تعیین میزان بدهی قابل پرداخت دولت به موجب اسناد و مدارک اثبات کننده بدهی مانند درخواست خرید، سفارش خرید، فاکتور خرید، سند هزینه، گزارش یا قبض انبار، صورت جلسه کمیسیون خرید کالا و غیره.

مسئولیت این مرحله بر عهده رئیس دستگاه است و این مرحله از نظر حسابداری به ثبت احتیاج ندارد.

### مرحله پنجم: صدور حواله

بر طبق ماده ۲۱ قانون محاسبات عمومی، حواله دستوری است که رئیس دستگاه اجرایی در قبال اسناد هزینه انجام شده در وجه اشخاص ذی‌نفع به عهده ذی‌حساب صادر می‌کند. مسئولیت این مرحله بر عهده رئیس دستگاه اجرایی است و از نظر حسابداری به ثبت احتیاج ندارد.

### مرحله ششم: نظارت مالی

بر طبق ماده ۲۲ قانون محاسبات عمومی، در این مرحله ذی حساب در رابطه با تطبیق اسناد هزینه دریافتی با قوانین و مقررات مالی به ممیزین زیر مجموعه خود دستور می‌دهد. در این جا ممکن است یکی از سه حالت زیر رخ دهد:

الف) ممکن است اسناد هزینه طبق قوانین و مقررات تنظیم شده باشد. در این حالت ذی حساب دستور صدور چک را صادر می‌کند.

ب) اسناد هزینه دارای نواقص جزئی باشد. در این حالت اسناد به قسمت‌های مربوطه جهت رفع نقص تحویل داده می‌شود و سپس بعد از رفع نقص اسناد هزینه مجدداً بررسی می‌شوند. چنانچه نواقص برطرف شده باشد ذی حساب دستور صدور چک را صادر می‌کند.

ج) اسناد هزینه بر خلاف قوانین و مقررات مالی تهیه و تنظیم شده باشد. در این حالت ذی حساب موارد خلاف را طبق قانون به رئیس دستگاه به صورت کتبی اعلام می‌کند، چنانچه رئیس دستگاه مسئولیت هزینه را بر عهده بگیرد، ذی حساب مکلف است بر طبق ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی پرداخت را انجام دهد و موضوع را به دیوان محاسبات عمومی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی گزارش کند و تا دستیابی به نتیجه نهایی موضوع را پیگیری کند. مسئولیت این مرحله بر عهده ذی حساب می‌باشد و از نظر حسابداری به ثبت احتیاج ندارد.

### مرحله هفتم: پرداخت به ذینفع

بر طبق ماده ۲۳ قانون محاسبات عمومی، در این مرحله ابتدا چک‌های صادر شده توسط ذی حساب امضا شده و برای امضای دوم به نزد رئیس دستگاه ارسال می‌شود. چک پس از امضای دوم به ذی حسابی برگردانده می‌شود و مبنای ثبت در دفاتر قرار می‌گیرد و سپس به ذی نفع تحویل داده می‌شود. مسئولیت این مرحله با ذی حساب است و از نظر حسابداری به ثبت احتیاج دارد که ثبت آن به شرح زیر است:

ثبت مالی:

هزینه XX

بانک پرداخت وجوه XX

ثبت بودجه‌ای:

XX اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی

XX اعتبارات مصرف شده

لازم به ذکر است چک حداقل باید دارای دو امضا باشد، یک امضا از طرف ذی‌حساب و یا نماینده وی و امضای دیگر از طرف رئیس دستگاه و یا نماینده وی. بر طبق ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی ذی‌حساب مجاز نیست امضای خود را به رئیس دستگاه و یا قائم مقام قانونی وی تفویض نماید و همچنین رئیس دستگاه نیز مجاز نیست حق امضای خود را به ذی‌حساب تفویض نماید و همچنین هر دو رئیس دستگاه و ذی‌حساب نمی‌توانند حق امضای خود را به یک نفر خاص تفویض نمایند.

از هفت مرحله خرج یا هزینه در دستگاه‌های دولتی ۴ مرحله‌ی تشخیص، تعهد، تسجیل و حواله مسئولیت آن بر عهده رئیس دستگاه اجرایی می‌باشد که به آن‌ها مراحل اداری خرج گفته می‌شود و سه مرحله تامین اعتبار، تطبیق با مقررات و پرداخت به ذی‌نفع مسئولیت آن‌ها بر عهده ذی‌حساب می‌باشد که به آن‌ها مراحل مالی خرج گفته می‌شود.

### مراحل درآمد در دستگاه‌های دولتی:

در رابطه با درآمد سه مرحله زیر در دستگاه‌های دولتی وجود دارد:

الف) پیش بینی درآمد

ب) تشخیص درآمد

ج) وصول درآمد

مراحل	نقدی کامل، نیمه تعهدی، نقدی تعدیل شده	تعهدی کامل و تعهدی تعدیل شده
پیش بینی	ثبت ندارد	ثبت ندارد
تشخیص	ثبت ندارد	مطالبات دریافتنی XX درآمد XX
وصول	بانک تمرکز وجوه XX درآمد XX	بانک تمرکز وجوه XX مطالبات دریافتنی XX

در مبنای نقدی، نیمه تعهدی و نقدی تعدیل شده از طریق دفاتر نمی‌توان بر روی مطالبات و درآمد کنترل برقرار کرد. لذا به خاطر این که از یک طرف از مزایای مبنای نقدی که سادگی آن می‌باشد، استفاده نموده، و از طرف دیگر این عیب مبنای فوق را برطرف کنیم، پیشنهاد شده است، که در این مبنا در مراحل سه گانه فوق، ثبت های زیر در دفاتر صادر شود:

#### مرحله اول: پیش بینی درآمد

ثبت ندارد

#### مرحله دوم: تشخیص درآمد

حساب های دریافتنی جاری XX

اندوخته حساب های دریافتنی وصول نشده جاری XX

#### مرحله سوم: وصول درآمد

بانک تمرکز وجوه XX

حساب دریافتنی های جاری XX

اندوخته حساب های دریافتنی وصول نشده جاری XX

درآمد XX

## انواع پرداخت‌ها در دستگاه‌های دولتی:

پرداخت‌ها در دستگاه‌های دولتی به دو صورت زیر انجام می‌شود:

### الف) پرداخت‌های قطعی

پرداخت‌هایی هستند که پس از طی مراحل خرج یا هزینه در ازای تحویل قطعی کالا یا ارائه خدمت پرداخت می‌شوند. این پرداخت‌ها در دفاتر تحت عنوان هزینه ثبت می‌شوند.

### ب) پرداخت‌های غیر قطعی

پرداخت‌هایی هستند که بابت آن‌ها مراحل هفت گانه خرج یا هزینه به طور کامل انجام نشده است، و معمولاً در ازای تحویل غیر قطعی کالا یا ارائه خدمات و یا به علت ناقص بودن اسناد و مدارک پرداخت می‌شوند.

## انواع پرداخت‌های غیر قطعی:

### الف) تنخواه گردان پرداخت

بر طبق ماده ۲۷ قانون محاسبات عمومی، تنخواه گردان پرداخت عبارت است از مقدار پولی که ذی‌حساب پس از تایید رئیس دستگاه و پس از تامین اعتبار و قبل از ایجاد تعهد در قبال اخذ ضمانت نامه در اختیار کارپرداز، واحد تدارکات و یا عامل ذی‌حساب قرار می‌دهد، تا به کمک آن خریدهای جزئی و ضروری سازمان را انجام داده و سپس نسبت به تسویه یا واریز آن اقدام کند.

### ب) پیش پرداخت

بر طبق ماده ۲۸ قانون محاسبات عمومی، پیش‌پرداخت مقدار پولی است که ذی‌حساب پس از تایید رئیس دستگاه و پس از تامین اعتبار و قبل از ایجاد تعهد در قبال اخذ ضمانت نامه بر طبق قرارداد به پیمانکاران و یا طبق احکام صادره به کارکنان تحویل داده، تا آن‌ها پس از انجام تعهدات نسبت به واریز یا تسویه آن اقدام نمایند.

### ج) علی‌الحساب

بر طبق ماده ۲۹ قانون محاسبات عمومی، علی‌الحساب مقدار پولی است که ذی‌حساب پس از تایید رئیس دستگاه و پس از تامین اعتبار و پس از ایجاد تعهد به علت ناقص بودن اسناد و مدارک و یا به علت این‌که به اندازه کافی پول ندارد که پرداخت کند، پرداخت می‌کند. پرداخت فوق بعد از تامین اعتبار و بعد از ایجاد تعهد انجام می‌شود، لذا نیازی به اخذ ضمانت نامه ندارد.

توضیح این‌که تا ۶۰٪ مبلغ اسناد هزینه را می‌توان به صورت علی‌الحساب پرداخت نمود.

### فرق پیش پرداخت با علی‌الحساب:

در علی‌الحساب ضمانت نامه لازم نیست، چون کار انجام شده است. ولی در پیش پرداخت ضمانت نامه لازم است، چون کار انجام نشده است. علی‌الحساب بعد از ایجاد تعهد ولی پیش پرداخت قبل از ایجاد تعهد پرداخت می‌شود.

## انواع تنخواه‌گردان‌ها در قانون محاسبات عمومی:

### الف) تنخواه‌گردان پرداخت

بر طبق ماده ۲۷ قانون محاسبات عمومی، تنخواه‌گردان پرداخت عبارت است از وجهی که از محل تنخواه‌گردان حسابداری از طرف ذی‌حساب با تأیید وزیر یا رئیس مؤسسه و یا مقامات مجاز از طرف آن‌ها برای انجام برخی از هزینه‌ها در اختیار واحدها و یا مأمورینی که به موجب این قانون و آیین‌نامه‌های اجرایی آن مجاز به دریافت تنخواه‌گردان هستند، قرار می‌گیرد تا به تدریج که هزینه‌های مربوط انجام می‌شود، اسناد هزینه تحویل و مجدداً وجه دریافت دارند.

### ب) تنخواه‌گردان خزانه

بر طبق ماده ۲۴ قانون محاسبات عمومی، تنخواه‌گردان خزانه عبارت است از اعتبار بانکی در حساب درآمد عمومی نزد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران که به موجب قانون اجازه استفاده از آن به میزان معین در هر



سال مالی برای رفع احتیاجات نقدی خزانه در همان سال به وزارت امور اقتصادی و دارایی داده می‌شود و منتها تا پایان سال واریز می‌گردد.

تبصره: میزان تنخواه گردان خزانه حداکثر تا سه درصد (۳٪) بودجه عمومی دولت تعیین می‌گردد.

### ج) تنخواه گردان حسابداری

بر طبق ماده ۲۶ قانون محاسبات عمومی، تنخواه گردان حسابداری عبارت است از وجهی که خزانه و یا نمایندگی خزانه در استان از محل اعتبارات مصوب برای انجام بعضی از هزینه‌های سال جاری و تعهدات قابل پرداخت سال‌های قبل در اختیار ذی حساب قرار می‌دهد تا در قبال حواله‌های صادر شده واریز و با صدور درخواست وجه مجدداً دریافت گردد.

### د) تنخواه گردان رد سپرده

مقدار وجوهی است که خزانه بابت استرداد سپرده‌ها به ذی حسابان دستگاه‌های اجرایی می‌دهد، تا آنان بتوانند از محل این وجوه نسبت به استرداد وجوه سپرده اقدام نمایند. لازم به توضیح است که وجوه سپرده دریافتی توسط دستگاه‌های اجرایی (دولتی) به حساب خزانه واریز می‌شود، و دستگاه دولتی مجاز به برداشت این وجوه نمی‌باشد. همچنین دستگاه‌های دولتی مجاز نیستند، پیمانکاران را جهت دریافت وجوه سپرده به خزانه معرفی کنند و فقط از محل تنخواه گردان رد سپرده وجوه استرداد به پیمانکاران پرداخت می‌شود.

### ه) تنخواه گردان استان

بر طبق ماده ۲۵ قانون محاسبات عمومی، تنخواه گردان استان عبارت است از وجهی که خزانه از محل اعتبارات مصوب به منظور ایجاد تسهیلات لازم در پرداخت هزینه‌های جاری و عمرانی دستگاه‌های اجرایی محلی تابع نظام بودجه استانی در اختیار نمایندگی‌های خزانه در مرکز هر استان قرار می‌دهد.

**مثال:** سازمان امور مالیاتی کشور در سال ۱۳۸۹، ۴۸۷۵۰۰ ریال برگ قطعی مالیات برای مودیان مالیاتی ارسال می‌نماید. از مبلغ مذکور ۷۵۰۰ ریال مربوط به سنوات قبل بوده که احتمال وصول آن در سال ۸۹ و یا مدت کوتاهی پس از آن (۶۰ روز) نمی‌رود.

طبق پیش‌بینی کارشناسان ۵٪ از بقیه مالیات‌های فوق مشکوک الوصول است. علاوه بر مالیات‌های فوق سازمان امور مالیاتی مبلغ ۲۴۰۰۰۰ ریال درآمد وصول نموده است، که صرفاً در زمان وصول قابلیت اندازه‌گیری و تشخیص را دارند. کل پرداخت‌های انجام شده بابت هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها معادل ۶۰۰۰۰۰ ریال می‌باشد. سایر اطلاعات به شرح زیر است:

(۱) مالیات‌های دریافتی در ابتدا و انتهای سال ۱۳۸۹ به ترتیب ۴۵۰۰۰ و ۷۸۰۰۰ ریال می‌باشد. در ضمن مطالبات ابتدا سال به استثنای مبلغ ۷۵۰۰ ریال وصول شده است.

(۲) مانده حساب اسناد هزینه پرداختی در ابتدا و پایان سال ۸۹ به ترتیب ۲۱۰۰۰ و ۱۵۰۰۰ ریال می‌باشد. لازم به ذکر است که بدهی‌های ابتدای سال به طور کامل تسویه شده است.

(۳) پیش پرداخت هزینه در پایان سال ۸۹، ۱۲۰۰۰ ریال می‌باشد و در طی دوره مالی هیچ پیش پرداختی به هزینه تبدیل نشده است.

**مطلوبست:** محاسبه درآمد و هزینه در سال ۱۳۸۹ با استفاده از مبانی پنج گانه ذکر شده

**مثال:** جمع صورت‌حساب‌های ارسالی به مودیان مالیاتی توسط یک سازمان دولتی بابت مالیات‌های تشخیص شده مربوط به شش ماهه اول سال ۱۳۹۱ بالغ بر ۴۵۵ میلیون ریال می‌باشد. بدهی مودیان به سازمان مذکور در اول سال مالی ۱۳۹۱ جمعاً ۲۳۸ میلیون ریال و در پایان شش ماهه اول سال مذکور ۲۷۳ میلیون ریال بود.

**مطلوب است:** تعیین درآمد مالیاتی سازمان دولتی در شش ماهه اول سال ۱۳۹۱ با در نظر گرفتن مبانی حسابداری نقدی و تعهدی

۴۵۵ = درآمد بر اساس مبانی تعهدی

افزایش در بدهی‌های مودیان به سازمان دولتی - درآمد براساس مبنای تعهدی = درآمد براساس مبنای نقدی

$$420 = 455 - (273 - 238)$$

**مثال:** یک سازمان دولتی که از مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده استفاده می‌نماید، در سال مالی ۹۱ مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال صورت‌حساب مالیاتی برای مودیان ارسال نموده، در موقع ارسال صورت‌حساب‌های مالیاتی کارشناسان اعتقاد داشتند که وصول معادل ۵ میلیون ریال از مالیات‌های تشخیص شده در دو سال آینده نیز مورد تردید است. در صورتی که سازمان دولتی در سال ۹۱ مبلغ ۸۵ میلیون ریال از درآمدها را وصول کرده باشد،

**مطلوب است:** تعیین درآمد مالیاتی سازمان دولتی در سال ۱۳۹۱

$$85,000,000 = \text{درآمد براساس مبنای نقدی، نیمه تعهدی، نقدی تعدیل شده}$$

$$100,000,000 = \text{درآمد براساس مبنای تعهدی}$$

$$95,000,000 = 100,000,000 - 5,000,000 = \text{درآمد براساس مبنای تعهدی تعدیل شده}$$

**مثال:** جمع صورت‌حساب‌های ارسالی به مودیان مالیاتی توسط یک سازمان دولتی بابت مالیات‌های تشخیص داده شده و قطعی شده مربوط به شش ماهه اول سال ۹۱ بالغ بر ۹۱۰ میلیون ریال می‌باشد. بدهی مودیان به سازمان مذکور در اول سال مالی ۹۱ جمعاً ۴۷۶ میلیون ریال و در پایان شش ماهه اول ۵۴۶ میلیون ریال می‌باشد.

**مطلوب است:** تعیین درآمد مالیاتی سازمان دولتی در شش ماهه اول سال ۹۱ با در نظر گرفتن مبنای نقدی،

نقدی تعدیل شده و مبنای تعهدی

۱۴۵۶ (د)

۹۱۰ (ج)

۸۴۰ (ب)

۵۴۰ (الف)

**مثال:** در صورتی که دریافت‌های نقدی حساب مستقل وجوه عمومی بابت مالیات‌ها و سایر درآمدهای عمومی مبلغ ۴۰۰۰ ریال باشد و جمع وجوه پرداخت شده بابت هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها مبلغ ۳۲۰۰ ریال باشد، با استفاده از اطلاعات اضافی زیر:

(۱) مانده حساب مالیات‌های دریافتی در پایان سال ۹۰ مبلغ ۲۶۰ ریال

(۲) مانده حساب مالیات‌های دریافتی در پایان سال ۹۱ مبلغ ۳۴۰ ریال

(۳) مانده حساب اسناد هزینه پرداختی در سال ۹۱ مبلغ ۶۰ ریال

(۴) مانده حساب پرداخت‌های غیر قطعی که شامل پیش پرداخت و تنخواه گردان می‌باشد مبلغ ۲۰۰ ریال

#### مطلوبست:

الف) درآمد و هزینه در مبنای نقدی کامل

ب) درآمدهای سال ۹۱ در مبنای تعهدی

ج) هزینه‌ها براساس مبنای تعهدی تعدیل شده

د) درآمدها و هزینه‌ها براساس مبنای نقدی تعدیل شده

**مثال:** در سال مالی ۱۳۹۱ صورت‌حساب‌های مالیات‌های تشخیص داده شده جمعاً به مبلغ ۳۴۵۰ ریال توسط یک سازمان دولتی برای مودیان ارسال گردید. مبلغ ۲۵۰ ریال از صورت‌حساب‌های مذکور مربوط به بدهی مالیاتی و جرائم مالیات‌های معوق سال قبل می‌باشد که وصول آن‌ها حتی در سال ۹۲ نیز بعید به نظر می‌رسد. بقیه صورت‌حساب‌های ارسالی مربوط به مالیات‌های تشخیص داده شده سال مالی ۱۳۹۱ می‌باشد، که فقط ۱۰٪ آن‌ها مشکوک الوصول پیش بینی می‌گردد. مبالغ پرداخت شده در طول سال ۹۱ بابت هزینه‌ها ۲۸۶۰ ریال است. همچنین اطلاعات اضافی زیر نیز در دست می‌باشد:

(۱) مانده مالیات‌های دریافتی در ابتدا و پایان سال ۹۱ به ترتیب ۷۲۰ و ۴۵۰ ریال است.

۲) مانده حساب هزینه‌های پرداختنی در ابتدا و پایان سال ۹۱ به ترتیب ۸۵۰ و ۱۰۰ ریال است.

**مطلوبست:** تعیین میزان درآمدها و هزینه‌ها و مازاد یا کسری سازمان مورد بحث در سال ۹۱ با استفاده از

مبنای نقدی و تعهدی

**مثال:** درآمدها و هزینه‌های حساب مستقل وجوه عمومی دولت براساس مبنای تعهدی تعدیل شده طی سال ۹۱ به ترتیب مبلغ ۱۸۰۰ و ۲۵۰۰ ریال است. همچنین طی سال فوق مبلغ ۱۵۰ ریال بابت علی‌الحساب خرید کالا پرداخت شده و از درآمدهای موسسه مبلغ ۸۰ ریال قابل اندازه‌گیری و قابل وصول در کوتاه مدت می‌باشد، و همچنین مبلغ ۱۰۰ ریال آن قابلیت وصول در کوتاه مدت را ندارد. مانده حساب درآمدهای دریافتنی این حساب مستقل در ابتدا و پایان سال ۹۱ به ترتیب ۸۰ و ۱۰۰ ریال و مانده حساب هزینه‌های پرداختنی در ابتدا و پایان سال ۹۱ به ترتیب ۲۱۰ و ۲۵۰ ریال است.

**مطلوبست:**

الف) درآمدهای این حساب مستقل براساس مبنای نقدی تعدیل شده چند ریال است؟

ب) براساس مبنای نقدی هزینه‌های این حساب مستقل چند ریال است؟

ج) مازاد یا کسری حساب مستقل فوق با به کارگیری مبنای تعهدی چند ریال است؟

افزایش حساب دریافتنی + درآمد براساس مبنای نقدی = درآمد براساس مبنای تعهدی  
 کاهش حساب دریافتنی -  
 کاهش در حساب پرداختنی + پرداخت‌های غیر قطعی + هزینه بر مبنای تعهدی = هزینه بر مبنای نقدی  
 افزایش در حساب پرداختنی -

$$۱۸۸۰ = ۱۹۰۰ - ۲۰ = ۱۸۰۰ + ۱۰۰ = \text{درآمد بر اساس مبنای نقدی}$$

$$۲۴۶۰ = ۲۵۰۰ - ۴۰ = \text{هزینه بر مبنای نقدی}$$

$$۶۶۰ = ۲۴۶۰ - ۱۸۸۰ = \text{کسری}$$

**مثال:** حساب مستقل وجوه عمومی در طول یک دوره‌ی مالی مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از مودیان نقداً دریافت نمود که مبلغ ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال آن، مربوط به مطالبات سنوات قبل و ۵۰۰,۰۰۰ ریال آن، مربوط به پیش دریافت مالیات و عوارض دوره مالی آینده است.

**مطلوبست است:** محاسبه‌ی درآمد:

الف) به روش نقدی کامل

$$۱۰,۰۰۰,۰۰۰$$

ب) به روش تعهدی تعدیل شده

$$۱۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱,۵۰۰,۰۰۰ - ۵۰۰,۰۰۰ = ۸,۰۰۰,۰۰۰$$

ج) به روش تعهدی کامل

$$۱۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱,۵۰۰,۰۰۰ - ۵۰۰,۰۰۰ = ۸,۰۰۰,۰۰۰$$

**مثال:** حساب مستقل وجوه عمومی، صورت‌حساب‌هایی به مبلغ ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال برای مودیان ارسال نموده که طبق نظر کارشناسان، وصول ۲٪ آن مشکوک به نظر می‌رسد و باید برای آن، ذخیره در نظر گرفته شود. علاوه بر صورت‌حساب‌های ارسالی مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال نیز از درآمدهایی که به علت آماده و در دسترس نبودن، صرفاً در زمان وصول، قابل شناسایی بوده است نیز، نقداً وصول شده است. اگر حساب‌های دریافتنی اول دوره ۲۰۰,۰۰۰ ریال و پایان دوره ۲۵۰,۰۰۰ ریال باشد،

**مطلوبست است:** محاسبه‌ی درآمد براساس مبانی نقدی، تعهدی تعدیل شده و تعهدی کامل

$$\text{مبنای نقدی} = ۸,۰۰۰,۰۰۰ + ۲,۰۰۰,۰۰۰ + ۲۰۰,۰۰۰ - ۲۵۰,۰۰۰ = ۹,۹۵۰,۰۰۰$$

$$\text{مبنای تعهدی تعدیل شده} = (۸,۰۰۰,۰۰۰ \times ۹۸\%) + ۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۹,۸۴۰,۰۰۰$$

$$\text{مبنای تعهدی کامل} = ۸,۰۰۰,۰۰۰ + ۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۰,۰۰۰,۰۰۰$$

**مثال:** فعالیت‌های مالی حساب مستقل وجوه عمومی سازمان دولتی الف در سال مالی ۱۳۸۹ به طور خلاصه به شرح زیر صورت گرفته است:

(۱) جمع صورت‌حساب‌های ارسالی برای مودیان ۴,۸۵۲,۰۰۰ ریال بوده که مبلغ ۲,۰۰۰ ریال آن، مربوط به مالیات‌های سنوات گذشته است که وصول آن در سال جاری نیز بعید به نظر می‌رسد. ضمناً طبق نظر کارشناسان، وصول ۲٪ از بقیه‌ی صورت‌حساب‌ها در کوتاه مدت نیز مشکوک به نظر می‌رسد و باید برای آن، ذخیره‌ی لازم در حساب‌ها منظور شود.

(۲) در سال مذکور، علاوه بر صورت‌حساب‌های ارسالی، مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال از محل مالیات‌هایی که به علت عدم امکان قابلیت ارزیابی آن، صرفاً در زمان وصول وجه نقد قابل شناسایی بوده‌اند نیز نقداً وصول شده است.

(۳) در طول سال جمعا مبلغ ۵,۲۵۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه‌های قطعی و سایر پرداخت‌ها به طور نقد پرداخت شده است.

(۴) سایر اطلاعات مربوط به درآمدها و هزینه‌ها به شرح زیر می‌باشد:

عنوان حساب	مانده در ابتدای دوره	مانده در پایان دوره
مالیات‌های دریافتنی	۲۵۰۰۰۰	۳۴۰۰۰۰
اسناد هزینه پرداختنی	۱۴۰۰۰۰	۵۰۰۰۰
پیش پرداخت	۰	۲۰۰۰۰۰
مازاد تخصیص نیافته	۸۰۰۰۰	؟

**مطلوبست:**

الف) محاسبه‌ی درآمدها با فرض این‌که برای شناسایی درآمد از مبانی نقدی کامل، تعهدی تعدیل شده و یا تعهدی کامل استفاده شود.

ب) محاسبه‌ی هزینه‌ها با فرض این‌که برای شناسایی هزینه از مبانی نقدی کامل، نقدی تعدیل شده و یا تعهدی کامل استفاده شود.

ج) تهیهی صورت درآمدها و هزینه‌ها و تغییرات در مازاد با فرض این‌که از مبنای نقدی کامل، تعهدی تعدیل شده و یا نیمه تعهدی استفاده شود.

د) اگر مبلغ ۵۲۵۰۰۰۰ ریال پرداختی، طی سال صرفاً بابت هزینه‌های قطعی باشد، هزینه را در دو مبنای نقدی و نقدی تعدیل شده حساب کنید.

ه) اگر ۲۰۰۰ ریال صورت حساب ارسالی مربوط به درآمدهای دوره مالی جاری باشد، اما وصول آن در کوتاه مدت، امکان پذیر یا محتمل نباشد، موارد خواسته شده در بند الف را مجدداً محاسبه کنید.

۱) موسسه دولتی الف یک دستگاه اتومبیل به قیمت ۴۰ میلیون ریال خریداری کرد. به علت کمبود نقدینگی مبلغ ۲۵ میلیون ریال از بهای آن را نقداً پرداخت نمود. چنانچه از مبنای نقدی تعدیل شده استفاده کنیم، در بدهکار دفاتر حسابداری شرکت مذکور کدام مورد ثبت می‌شود؟

الف) پیش پرداخت: ۲۵ میلیون

ب) هزینه: ۱۵ میلیون

ج) هزینه: ۴۰ میلیون

د) علی الحساب: ۲۵ میلیون

۲) کنترل‌های مالی که از طرف ذی حساب به عمل می‌آید عبارتست از:

الف) تامین اعتبار و تعهد

ب) تامین اعتبار و تطبیق با مقررات

ج) تشخیص و تامین اعتبار

ج) صدور حواله و تطبیق با مقررات

۳) در سرفصل‌های مربوط به حسابداری دولتی کدام یک از حساب‌های زیر وجود ندارد؟

الف) بدهی‌های جاری

ب) دارایی‌های جاری

ج) سرمایه

د) مازاد

۴) صورت‌های مالی که با حسابداری نقدی تنظیم می‌شود، معمولاً فاقد کدام حساب‌هاست؟

الف) درآمد

ب) هزینه

ج) مازاد

د) حساب‌های دریافتنی و پرداختنی



۵) تنخواه گردان پرداخت که در اختیار عامل ذی حساب قرار دارد تا چه زمانی باید تسویه شود؟

الف) ۱۵ اسفند هر سال

ب) تا پایان فروردین سال بعد

ج) تا پایان خرداد ماه سال بعد

د) تا پایان سال مالی

## فصل سوم

### مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی

### چارچوب نظری:

چارچوب نظری به عنوان یک راهنمای عمل و منشور مورد استفاده نهادهای تدوین استاندارد قرار می‌گیرد، تا بتوانند در محدوده آن نسبت به تدوین رویه‌ها و روش‌های حسابداری اقدام کنند. هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) چارچوب نظری را به شرح زیر تعریف کرده است:

چارچوب نظری منشور، سیستمی منسجم از اهداف و مبانی به هم پیوسته است که می‌تواند منجر به استانداردهای سازگار و توصیف ماهیت، نقش و محدودیت‌های حسابداری مالی و صورت‌های مالی شود. اهداف عبارت از شناسایی مقاصد حسابداری، مبانی و مفاهیم زیر بنایی حسابداری است، مفاهیمی که راهنمای انتخاب وقایع، اندازه‌گیری آن و ابزار تلخیص و انتقال آن به اشخاص ذی‌نفع است.

### انواع چارچوب نظری در حسابداری:

سخنرانی پروفیسور یوجی ایجیری در سال ۱۹۸۳ در کنفرانس چارچوب نظری که در دانشگاه هاروارد ارائه شد، نقش در خور ملاحظه‌ای در تغییر محتوای چارچوب نظری حسابداری دولتی ایفا کرده است. وی در مقاله‌ای که در این کنفرانس با عنوان چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی ارائه داد، اعلام کرد که چارچوب نظری می‌تواند بر مبنای تصمیم‌گیری و یا بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین شود. او اعتقاد داشت که انتخاب هر یک از این چارچوب‌های نظری بر نتایج کار تاثیر فراوانی خواهد داشت. از آن زمان تا کنون بحث بر سر اولویت دادن به مفهوم مسئولیت پاسخگویی به جای تصمیم‌گیری و یا بالعکس ادامه دارد، با این تفاوت که محوریت مفهوم مسئولیت پاسخگویی در مبنای نظری و ساختار حسابداری و گزارشگری مالی، به ویژه در مورد نهادهای بزرگ بخش عمومی به یک دیدگاه غالب تبدیل شده است.

### الف) چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم‌گیری

هدف این چارچوب ارائه اطلاعات مفید و سودمند برای تصمیم‌های اقتصادی می‌باشد. این چارچوب نظری یک سویه و به سمت استفاده کنندگان می‌باشد و منحصرًا علایق ذی‌نفعان را مورد توجه قرار می‌دهد. در این

چارچوب نظری هر چه اطلاعات، حتی اطلاعات محرمانه (در صورت مفید بودن) بیشتر باشد، بهتر است مشروط بر اینکه هزینه جمع آوری اطلاعات کمتر از منافع تهیه اطلاعات باشد.

### (ب) چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی

در این چارچوب نظری، تاکید به روی منصفانه بودن و سودمندی سیستم حسابداری است. این چارچوب نظری دو سویه می باشد و بر ارتباط بین پاسخگو (مقامات منتخب) و پاسخ خواه (شهروندان) تاکید دارد و منافع هر دو را در نظر می گیرد. هدف این چارچوب نظری ایجاد یک سیستم مناسب جریان اطلاعات بین تهیه کنندگان اطلاعات در جایگاه پاسخگو و ذی نفعان اطلاعات در مقام پاسخ خواه یا صاحبان حق و ارائه اطلاعات توسط پاسخگو (افشای توافقی) می باشد. در این چارچوب نظری باید ضمن حفظ حریم قانونی پاسخگو، حقوق قانونی پاسخ خواه نیز، مورد توجه قرار گیرد.

### مفهوم مسئولیت پاسخگویی:

در فرهنگ لغات مسئولیت پاسخگویی عمومی تحت عنوان الزام شخص به تشریح و ارائه دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده است، تعریف می شود. مسئولیت پاسخگویی دو وظیفه را در بر می گیرد، یکی انجام دادن عمل مشخص و دیگری پاسخگویی و ارائه دلایل منطقی برای عملی که انجام شده است. الزام به انجام عمل مشخص مسئولیت است، اما الزام به ارائه گزارش، مسئولیت پاسخگویی است. یکی از دلایل اساسی که مسئولیت پاسخگویی را در بخش عمومی بالاخص دولتی ضروری می کند، طبع و ماهیت رابطه غیر داوطلبانه بین فراهم کنندگان منابع مالی و مصرف کنندگان منابع مالی دولتی است. مسئولیت پاسخگویی عمومی شامل دو جنبه زیر می باشد:

### الف) مسئولیت پاسخگویی مالی

مسئولیت پاسخگویی مالی، دولت را به ارائه دلایل و گزارش هایی ملزم می کند تا از طریق آن شهروندان و نهادهای نظارتی مستقل متقاعد شوند که اعمال و فعالیت هایی که دولت در دوره جاری در خصوص تحصیل و

مصرف منابع مالی عمومی انجام داده، در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق با تصمیم‌هایی بوده است که نمایندگان منتخب مردم اتخاذ کرده‌اند. لذا تاکید مسئولیت پاسخگویی مالی بر ارزیابی چگونگی تحصیل منابع و مصرف آن‌ها در برنامه‌های مصوب است.

### ب) مسئولیت پاسخگویی عملیاتی

مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، دولت را به ارائه گزارش‌هایی ملزم می‌سازد تا از طریق آن، صاحبان حق را در مورد دستیابی به اهداف عملیاتی از قبل تعیین شده در زمینه کارایی و اثر بخشی مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف مربوطه، متقاعد ساخته و اطلاعاتی را در مورد این‌که آیا تحقق این اهداف در آینده نیز قابل پیش بینی است، ارائه کند. لذا تاکید مسئولیت پاسخگویی عملیاتی بر ارزیابی تاثیر احتمالی فعالیت‌های دوره جاری در میزان منابع مورد تقاضا در آینده و توانایی دولت در تداوم ارائه خدمات و تامین تعهدات مالی و یا به عبارتی بر تحقق اهداف، یکنواختی و ارائه اطلاعات قابل مقایسه در مورد بهای تمام شده عملیات قرار دارد.

در حسابداری با توجه به ویژگی‌های محیطی فعالیت، ذی‌نفعان گزارش‌های مالی و نیازهای اطلاعاتی آن‌ها و همچنین هدف استفاده کنندگان از اطلاعات، اهداف سیستم حسابداری مشخص می‌شود، وقتی اهداف سیستم حسابداری مشخص شد با توجه به اهداف فوق، چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی مشخص می‌شود که این چارچوب نظری ممکن است یا مبتنی بر تصمیم‌گیری و یا مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی باشد، بعد از تعیین چارچوب نظری با توجه به چارچوب نظری تعیین شده، اصول و مفاهیم پذیرفته شده و استانداردهای حسابداری تدوین و نظام حسابداری و گزارشگری مالی طراحی می‌گردد.

### اصول بنیادی حسابداری دولتی:

در کشور آمریکا، هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (GASB)، در ژوئن ۱۹۹۹ طی بیانیه شماره ۳۴، اصول و استانداردهای حسابداری دولتی را بر مبنای چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی تدوین و به

تصویب رساند. برخی از مهم‌ترین اصول مطرح شده براساس نظر هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی امریکا به شرح زیر است:

### (۱) اصل قابلیت‌های حسابداری و گزارشگری مالی

اصل مذکور مقرر می‌دارد که سیستم حسابداری دولتی باید موارد زیر را امکان‌پذیر سازد:

الف) ارائه منصفانه و همراه با افشای کامل حساب‌های مستقل و فعالیت‌های دولت در انطباق با اصول پذیرفته شده حسابداری

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

طبق این اصل نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی باید از توانائی‌های لازم برای ملحوظ نمودن اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری از یک سو و رعایت قوانین و مقررات و مفاد قراردادهای مربوط از سوی دیگر، برخوردار باشد. در مواردی که قوانین و مقررات موضوعه با اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری در تضاد قرار می‌گیرند، سازمان‌های دولتی می‌توانند قوانین و مقررات را در طول سال مالی مبنا قرار داده و نسبت به تعدیل رویدادهای مالی اقدام نمایند، مشروط بر آن‌که صورت‌های مالی اساسی سال مالی هم بر مبنای اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری و هم در انطباق با قوانین و مقررات تهیه شود. یعنی، در ضمن استفاده از یک سیستم حسابداری، اما دو سری صورت‌های مالی تهیه می‌گردد.

### (۲) اصل حساب‌های مستقل

تئوری وجوه (Fund Theory) در سال ۱۹۴۷ و در قالب پایان‌نامه دکتری توسط ویلیام واتر ارائه گردید. وی با بررسی تئوری‌های حسابداری موجود در آن زمان دریافت که در هر دو تئوری مالکیت و شخصیت، کلیه دارایی‌ها متعلق به مالک و کلیه بدهی‌ها در تعهد مالک است و در هر دو تئوری مالک در مرکز ثقل گزارشگری قرار می‌گیرد و کلیه گزارش‌های مالی از منظر او تهیه می‌شود. به عقیده واتر، تهیه گزارش‌های مالی از منظر مالک به دلیل جهت‌گیری آن به سوی مالک، نه تنها موجب عدم رعایت انصاف و عدالت در تهیه صورت‌های مالی می‌شود، بلکه شفاف سازی اطلاعات را با محدودیت جدی مواجه می‌سازد. برپایه این استدلال، تئوری وجوه با هدف

حذف شخصیت از مرکز ثقل حسابداری و گزارشگری مالی و جایگزین کردن حوزه یا منطقه عمل معرفی شد. در این تئوری به جای آن که دارایی‌ها و بدهی‌ها به شخصیت مرتبط شود و همان شخصیت محور گزارشگری قرار گیرد، دارایی‌ها و بدهی‌ها به حوزه عمل مشخصی مرتبط شده و همان حوزه عمل یا فعالیت محور و مرکز ثقل گزارشگری مالی معرفی می‌شود.

حسابداری حساب‌های مستقل یک نظام حسابداری است که بر مبنای تئوری وجوه طراحی و به مورد اجرا گذاشته می‌شود. در این سیستم به جای آن که سازمان دولتی در کل به عنوان یک شخصیت حسابداری به حساب آید، مقدار منابع مالی که به موجب قانون برای تحقق هدف‌های خاصی اختصاص می‌یابد، یک شخصیت حسابداری محسوب می‌شود.

منظور از حساب مستقل همان فرض تفکیک شخصیت در واحدهای انتفاعی و یکی از اصول بنیادین حسابداری دولتی است که به موجب قانون و به منظور ایفای مسئولیت پاسخگویی دولت ایجاد، و دارای یک واحد مالی و یک واحد حسابداری می‌باشد. واحد مالی به معنی این که چه گونه منابع مالی آن تامین می‌شود و چگونه هزینه می‌شود، و منظور از واحد حسابداری نیز، ثبت حساب‌ها و تنظیم گزارش‌ها می‌باشد. حساب مستقل مبتنی بر این فرض است که برای هر منبع مالی یک سری حساب‌های متوازن دارایی، بدهی، درآمد و هزینه نگهداری شود و همچنین برای هر حساب مستقل یک سری صورت‌های مالی جداگانه تهیه شود.

اصل مذکور در جهت تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی که مرکز ثقل حسابداری و گزارشگری مالی است تدوین یافته است. به موجب این اصل هر حساب مستقل یک منبع و یا واحد مالی است که بر طبق قوانین و مقررات برای انجام فعالیت‌های خاص و نیل به اهداف معین تخصیص یافته، و وضعیت و نتایج عملیات آن باید به صورت جداگانه و به منظور ادای مسئولیت پاسخگویی مقاماتی که کنترل و مصرف این منابع را بر عهده دارند، گزارش شود. استفاده از این اصل به دلیل این که موجب شفافیت مسئولیت پاسخگویی مقامات مسئول می‌شود، از تداخل منابع مالی مختلف که برای تحقق اهداف گوناگون تخصیص می‌یابند، جلوگیری می‌نماید.

علاوه بر کشور آمریکا، نظام حسابداری حساب‌های مستقل به شیوه‌های مختلف در سایر کشورهای اروپایی و آسیایی مورد استفاده قرار می‌گیرد. در اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز بر مصرف هر وجهی در

محل خود تاکید می‌شود و همین حکم، استفاده از سیستم حسابداری حساب‌های مستقل به منظور حصول اطمینان از استفاده منابع مالی در تحقق اهداف مصوب را الزامی می‌نماید، و موجب گردیده تا دولت و واحدهای تابعه آن برای منابع مالی مستقل، حساب‌های جداگانه و مستقل ایجاد نموده و فعالیت‌های مالی مربوط به منابع و مصارف و وضعیت موجودی هریک از منابع مالی را در آن ثبت و گزارش‌های لازم تنظیم نمایند.

### انواع حساب‌های مستقل

طبقه بندی حساب‌های مستقل طبق نظر انجمن حسابداران رسمی امریکا:

#### ۱) حساب‌های مستقل وجوه دولتی

حساب‌های مستقل فوق که مسئولیت نگهداری حساب فعالیت‌های از نوع دولتی (غیر بازرگانی، حاکمیتی) را بر عهده دارند، عبارتند از:

##### الف) حساب مستقل وجوه عمومی

واحد مالی و حسابداری مستقلی است که منابع تامین مالی آن از محل درآمدهای عمومی کشور نظیر وجوه حاصل از فروش منابع زیرزمینی، مالیات‌ها، جرائم، حقوق و عوارض گمرگی، کمک‌های دریافتی از دولت، حق الزحمه خدمات، درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت دولت و سایر درآمدهای عمومی کشور می‌باشد که پس از وصول به مصرف هزینه‌های مربوط به امور عمومی، امور دفاع ملی، امور اجتماعی و امور اقتصادی کشور می‌رسد. چون منابع مالی این حساب مستقل از محل درآمدهای عمومی کشور تامین می‌گردد و هزینه‌های عمومی کشور نیز، از این محل پرداخت می‌شود، به این حساب مستقل، حساب مستقل وجوه عمومی نیز گفته می‌شود.

##### ب) حساب مستقل وجوه اختصاصی

در برخی مواقع قانون به بعضی از دستگاه‌های دولتی اجازه می‌دهد که، درآمدهایی را از یک محل مشخص وصول کنند و پس از وصول، آن را به مصرف هزینه‌هایی که از قبل توسط قانون تعیین شده است، برسانند. در این حالت دستگاه فوق باید حساب مستقل وجوه اختصاصی را ایجاد، و مبالغی را که طبق قانون وصول می‌کند



به عنوان منابع مالی این حساب مستقل ثبت و هر زمانی که مبالغ فوق به مصرف هزینه‌های از قبل تعیین شده برسد، باید آن را به عنوان مصارف این حساب مستقل ثبت کند.

### ج) حساب مستقل وجوه پروژه‌های سرمایه‌ای

این حساب مستقل توسط آن دسته از دستگاه‌های دولتی مورد استفاده قرار می‌گیرد که قصد تحصیل، احداث و یا خرید دارایی ثابت عمومی را داشته باشند. منابع مالی این حساب مستقل که از محل وجوه عمومی، انتشار و فروش اوراق قرضه دولتی و یا اوراق مشارکت، کمک‌های دریافتی از دولت و بخش خصوصی، وام‌های دریافتی از سیستم بانکی و وجوه انتقالی از سایر حساب‌های مستقل تامین می‌شود، در این حساب مستقل متمرکز می‌شوند، تا بعداً براساس برنامه‌های مصوب، جهت تحصیل، احداث و یا خرید اموال، ماشین آلات و تجهیزات سرمایه‌ای به مصرف برسند.

دوره مالی حساب مستقل پروژه‌های سرمایه‌ای همانند سایر حساب‌های مستقل در کشور ما یک ساله می‌باشد و لذا، باید اعتبارات مصرف نشده هر سال را تا پایان سال به خزانه برگشت داده و اجازه انتقال آن را به دوره مالی بعد نداریم. در صورتی که دوره مالی این حساب مستقل در اکثر کشورها معادل طول دوره‌ی تکمیل طرح یا پروژه می‌باشد و مانده وجوه اعتبارات مصرف نشده هر سال به سال بعد منتقل می‌شود و همراه با اعتبارات سال بعد به مصرف طرح یا پروژه می‌رسد.

### د) حساب مستقل وجوه بازپرداخت بدهی‌های عمومی

حساب مستقل فوق که همان sinking fund (سپرده وجوه استهلاکی) بخش خصوصی است، توسط آن دسته از دستگاه‌های دولتی مورد استفاده قرار می‌گیرد که دارای بدهی‌های بلندمدت می‌باشند. مأموریت این حساب مستقل این است که اصل و بهره وام‌های بلندمدت عمومی دولت اعم از وام‌های سیستم بانکی و وام‌های ناشی از فروش اوراق قرضه دولتی را از محل منابعی که در اختیار دارد، پرداخت کند.

منابع مالی حساب مستقل مذکور شامل مالیات‌های قابل وصول و سود سرمایه‌گذاری‌های انجام شده و یا عمدتاً از محل حساب مستقل وجوه عمومی تامین می‌شود. به عبارت دیگر، سازمان‌های غیر انتفاعی با توجه به برنامه

زمان بندی بازپرداخت اصل و بهره بدهی های بلندمدت خود، وجوه لازم را که در بودجه مصوب حساب مستقل وجوه عمومی پیش بینی شده به حساب مستقل فوق واریز می کنند تا براساس یک برنامه منظم به مصرف بازپرداخت اصل و بهره وام های سررسید شده برسد. برای جلوگیری از راکد بودن منابع این حساب معمولاً از آن در سرمایه گذاری های کوتاه مدت و بلند مدت استفاده می شود، و سود حاصله به مصرف پرداخت بهره بدهی های بلند مدت می رسد.

در برخی از کشورها از جمله ایران اصل و بهره وام های بلند مدت عمومی مستقیماً از حساب مستقل وجوه عمومی بازپرداخت می شود، بنابراین در این قبیل کشورها حساب مستقل وجوه بازپرداخت بدهی های عمومی ایجاد نمی گردد.

## ۲) حساب های مستقل وجوه سرمایه ای

حساب های مستقل فوق که مسئولیت نگهداری حساب فعالیت های از نوع بازرگانی (غیر دولتی، تصدی گری) را بر عهده دارند، عبارتند از:

### الف) حساب مستقل وجوه خدمات و تدارکات داخلی

این حساب مستقل که حساب مستقل تنخواه گردان یا سرمایه گردان نیز گفته می شود، اقدام به امر خرید انبوه کالا و خدمات مورد نیاز سازمان های دولتی نموده و بهای تمام شده کالا و خدمات فوق را از طرف مقابل دریافت می کند. حساب مستقل فوق، مشابه سازمان های بازرگانی بخش خصوصی عمل می کند، بدین ترتیب که در زمان ایجاد، سرمایه معینی را از سایر حساب های مستقل دریافت و در فصول مناسب، اقدام به خرید کالا و خدمات مورد نیاز خواهد نمود و سپس کالاها را براساس درخواست قبلی بین حساب های مستقل مربوطه توزیع و صورت حسابی را که شامل بهای تمام شده به علاوه درصد معینی از بهای تمام شده بابت هزینه های عمومی خرید می باشد، برای حساب مستقل دریافت کننده کالا و خدمات ارسال می کند. حساب مستقل فوق از سیستم حسابداری موسسات بازرگانی پیروی و مبنای مورد استفاده آن تعهدی می باشد.

### ب) حساب مستقل وجوه انتفاعی

در برخی مواقع، دولت و شهرداری‌ها، واحدهای مستقلی جهت انجام امور بازرگانی ایجاد می‌نمایند. این واحدها که همانند موسسات بازرگانی بخش خصوصی اداره می‌شوند، کالا و خدماتی را تولید و در اختیار عموم مردم قرار می‌دهند. بهای تمام شده کالا و خدماتی که توسط این واحدها تولید و توزیع می‌شود به اضافه سود معینی از استفاده کنندگان آن دریافت می‌شود. مانند شرکت‌های آب، برق و گاز که خدمات آب‌رسانی و گاز رسانی و غیره را برعهده دارند. عملیات این واحدها بازرگانی بوده و از مبنای تعهدی در حسابداری خود استفاده می‌کنند.

### ۳) حساب‌های مستقل وجوه امانی:

وجوه امانی به مبالغی اطلاق می‌شود که دولت یا سازمان‌های تابعه آن حق تصرف مالکانه در آن‌ها را ندارند. عملیات حسابداری مربوط به وجوه و دارایی‌های که طبق قوانین و مقررات توسط یک سازمان دولتی، به عنوان امین سایر اشخاص و سازمان‌های دولتی و خصوصی، نگهداری می‌شود در حساب‌های مستقل فوق ثبت می‌شوند.

#### الف) حساب مستقل وجوه سپرده

سازمان‌های غیر انتفاعی از جمله دولت و شهرداری‌ها به منظور جلوگیری از تضییع حقوق خود و به خاطر اطمینان از انجام امری توسط طرف مقابل، مبالغی را تحت عنوان تضمین یا سپرده از وی دریافت می‌کنند. در این حالت دستگاه فوق، باید حساب مستقل وجوه سپرده را ایجاد کند و تضمینی که اخذ شده را، به عنوان منابع مالی این حساب مستقل ثبت نماید و هر وقت که طرف مقابل به تعهد خود عمل کرد، تضمین فوق به وی برگشت داده می‌شود، و این مصارف این حساب مستقل می‌باشد.

در صورت عدم اجرای تعهدات توسط طرف مقابل، این مبالغ به نفع دولت ضبط و به حساب درآمد عمومی منظور می‌شود.

#### ب) حساب مستقل وجوه بازنشستگی

سازمان بازنشستگی کشوری و سازمان بیمه‌های اجتماعی نمونه‌هایی از این حساب مستقل هستند. سازمان‌های غیرانتفاعی وجود دارند که امور مربوط به تامین آتیه کارکنان شاغل در دستگاه‌ها را در زمان بازنشستگی و از

کارافتادگی برعهده می‌گیرند، بدین صورت که وجوهی را در زمان اشتغال کارکنان دریافت و به عنوان منابع مالی در اختیار می‌گیرند و در قبال آن در زمان بازنشستگی و از کار افتادگی و یا فوت شخص به خود شخص و یا ورثه‌ی وی مقرری ماهانه پرداخت می‌کنند. منابع مالی حساب مستقل مذکور کسورات کارکنان اعم از سهم خود و دولت و درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری خود صندوق و مصارف آن پرداخت حقوق بازنشستگی است.

### ج) حساب مستقل وجوه موقوفه

در برخی موارد، وجوهی توسط اشخاص حقیقی یا حقوقی در اختیار سازمان‌های غیرانتفاعی تحت عناوین مختلف مانند صدقات، نذورات، موقوفات و غیره قرار می‌گیرد، تا دستگاه دولتی دارایی فوق را تحت شرایطی که واقف یا اهدا کننده مشخص نموده، به مصرف برسانند. چنانچه اصل آن چیزی که در اختیار دستگاه‌های دولتی قرار گرفته، قابل مصرف باشد باید آن را تحت سرفصل وجوه موقوفه قابل مصرف طبقه بندی کنیم، مانند بورس- های تحصیلی که توسط افراد خیر در اختیار مراکز آموزشی قرار می‌گیرد. اگر موقوفه قابل مصرف باشد، دو حالت زیر ممکن است اتفاق بیفتد:

۱- اگر صرف مصارف بخش عمومی شوند، از رویکرد یا معیار اندازه گیری جریان منابع مالی و مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده استفاده خواهد شد.

۲- اگر صرف مصارف بخش خصوصی شوند، از رویکرد یا معیار اندازه گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای حسابداری تعهدی کامل استفاده خواهد شد.

ولی چنانچه اصل آن چیزی که اهدا شده، قابل مصرف نباشد ولی درآمدهای حاصل از سرمایه‌گذاری آن قابل مصرف باشد، باید آن را در سرفصل حساب مستقل وجوه موقوفه غیر قابل مصرف طبقه بندی کنیم.

### طبقه بندی حساب‌های مستقل در حسابداری دولتی ایران:

الف) حساب‌های مستقلی که در خزانه وزارت امور اقتصادی و دارایی استفاده می‌شوند:

#### ۱) حساب‌های مستقل وجوه دولتی

حساب مستقل وجوه عمومی

حساب مستقل وجوه اختصاصی

حساب مستقل وجوه واگذاری دارایی‌های مالی

حساب مستقل وجوه واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای

## ۲) حساب‌های مستقل وجوه امانی

حساب مستقل وجوه سپرده

حساب مستقل وجوه شرکت‌های دولتی

ب) حساب‌های مستقلی که در وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی مورد استفاده قرار می‌گیرند:

## ۱) حساب‌های مستقل وجوه دولتی

حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه‌ای

حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

حساب مستقل وجوه اعتبارات اختصاصی

## ۲) حساب‌های مستقل وجوه امانی

حساب مستقل وجوه سپرده

حساب مستقل پرداخت حقوق بازنشستگی

## ۳) اصل تعداد حساب‌های مستقل

به لحاظ مشکلات اجرایی که تعدد حساب‌های مستقل ایجاد می‌نماید، هیات‌های تدوین استانداردهای حسابداری دولتی بر نگهداری حداقل حساب‌های مستقل تاکید دارند و به همین دلیل ایجاد حساب مستقل موکول به وجود مجوز قانونی و تشخیص مراجع صلاحیت‌دار گردیده است. بر طبق این اصل تا آنجا که مقدور است تعداد حساب‌های مستقل را نباید زیاد نمود و از ایجاد حساب‌های مستقل غیر ضروری خودداری کنیم. ایجاد و نگهداری تعداد زیادی حساب مستقل نه تنها اجرای صحیح و عملی اصل حساب‌های مستقل را با مشکل

مواجه می‌نماید، بلکه باعث پیچیدگی بیش از حد سیستم حسابداری و کاهش کارایی آن و افزایش بی‌رویه هزینه نگهداری حساب و تهیه اطلاعات خواهد گردید.

#### ۴) اصل بودجه بندی و کنترل بودجه‌ای

طبق این اصل،

۱) هر یک از واحدهای دولتی باید یک بودجه سالانه تنظیم نماید.

۲) سیستم حسابداری باید قابلیت مقایسه و انطباق عملکرد واقعی با بودجه‌ی مصوب را فراهم نماید.

۳) طبقه‌بندی‌ها، اصطلاحات و واژه‌های به کار رفته در سیستم حسابداری باید با طبقه‌بندی‌ها، اصطلاحات و واژه‌های به کار رفته در بودجه منطبق باشد.

GASB در بیانیه مفهومی شماره یک خود اعلام می‌کند که بودجه مهم‌ترین سند مالی دولت است، و بودجه را به عنوان برنامه‌ای برای هماهنگی درآمد و هزینه یا مبالغ پولی لازم یا در دسترس برای تحقق اهداف خاصی می‌داند. ماهیت بودجه کاربردهای مالی مهمی به شرح زیر دارد:

الف) بودجه بیان سیاست‌های عمومی است.

ب) بودجه برنامه مالی و بیان مالی است.

ج) بودجه نوعی ابزار کنترل با پشتوانه قانونی است.

د) بودجه مبنایی برای ارزیابی عملکرد است.

از آن‌جا که مخارج سازمان‌های بزرگ بخش عمومی در قالب بودجه سالانه پیش بینی و به تصویب مراجع قانون- گذاری می‌رسد، التزام به کنترل بودجه از اهمیت زیادی برخوردار است. به همین دلیل، طراحی و اجرای یک سیستم کنترل بودجه‌ای مناسب، جزء جدا ناپذیر نظام حسابداری و گزارشدهی مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی این قبیل سازمان‌ها است. بخش درخور ملاحظه‌ای از مسئولیت پاسخگویی دولت و شهرداری‌ها به عنوان سازمان‌های بزرگ بخش عمومی به اجرای صحیح بودجه مصوب سالانه مربوط می‌شود. لذا تحقق این مسئولیت مستلزم نگهداری حساب‌های بودجه‌ای از طریق یک سیستم کنترل بودجه‌ای کارآمد و تهیه و انتشار

گزارش‌های بودجه‌ای است. بنابراین سیستم کنترل بودجه‌ای در نظام حسابداری و گزارش‌دهی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی سازمان‌های بخش عمومی، جایگاه ویژه‌ای دارد.

در کشور ما در اصل ۵۵ و هم‌چنین اصل ۵۳ قانون اساسی بیان شده، که در دستگاه‌های دولتی نباید هزینه‌های واقعی از هزینه‌های پیش بینی شده بیشتر شود. در اصل ۵۵ قانون اساسی قید شده است که:

الف- هر وجهی باید در محل خود، به مصرف برسد. (تاکید بر اصل حساب‌های مستقل)

ب- هیچ هزینه‌ای نباید از اعتبارات مصوب تجاوز کند. (تاکید بر رعایت حدود بودجه)

و هم‌چنین در اصل ۵۳ قانون اساسی بیان شده است که باید کلیه دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه-داری کل متمرکز شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب و به موجب قانون انجام گیرد. لذا به منظور رعایت این دو اصل قانون اساسی، کلیه دستگاه‌های دولتی باید سیستم حسابداری بودجه‌ای داشته باشند تا از طریق آن بتوانند به روی بودجه خود کنترل برقرار کنند.

#### ۵) اصل سیستم تامین اعتبار و ایجاد تعهد

سیستم تامین اعتبار و ایجاد تعهد پیش شرط اصل بودجه‌بندی و کنترل بودجه‌ای می‌باشد. طبق این اصل، در ابتدا برای پرداخت هر هزینه‌ای باید تامین اعتبار و سپس نسبت به انجام هزینه اقدام شود، و تا تامین اعتبار نشده نباید نسبت به ایجاد تعهد اقدام کنیم.

#### ۶) اصل طبقه‌بندی حساب وجوه انتقالی، درآمد، مخارج و هزینه

طبق این اصل،

الف) وجوه انتقالی باید در صورت‌های مالی اساسی به صورت جدا از درآمدها، هزینه‌ها و مخارج طبقه‌بندی شود.  
ب) درآمد حاصل از فروش اوراق قرضه باید در صورت‌های مالی حساب‌های مستقل وجوه دولتی به صورت جدا از درآمدها و مخارج طبقه‌بندی شود.

ج) درآمدهای حساب‌های مستقل وجوه دولتی باید برحسب نوع حساب مستقل و منابع درآمد، طبقه‌بندی شوند. مخارج نیز باید برحسب حساب مستقل، وظایف یا برنامه‌ها، واحدهای سازمانی، فعالیت، ماهیت و نوع طبقه‌بندی شوند.

د) درآمدهای حساب‌های مستقل وجوه سرمایه‌ای باید برحسب منابع و هزینه‌های حساب مستقل مذکور باید برحسب وظایف یا فعالیت‌ها به همان ترتیبی که در سازمان‌های بازرگانی مرسوم است، طبقه‌بندی شوند.

ه) صورت‌حساب فعالیت‌ها باید شرح فعالیت‌های دولتی را حداقل برحسب وظایف و در سطحی که صورت درآمدها، مخارج و تغییرات در مازاد حساب‌های مستقل وجوه دولتی ارائه می‌نماید، گزارش نماید. دولت‌ها باید فعالیت‌های بازرگانی خود را حداقل برحسب بخش ارائه نمایند.

اصل مذکور در مورد استفاده از طبقه‌بندی و اصطلاحات متداول مقرر می‌دارد که، در فرایند بودجه‌بندی، حسابداری و گزارش‌های مالی هر یک از حساب‌های مستقل، باید از یک طبقه‌بندی و اصطلاحات متداول یکنواختی استفاده شود.

طبق این اصل نقل و انتقال بین حساب‌های مستقل را نباید به عنوان درآمد و هزینه ثبت کنیم، بلکه به عنوان طلب و بدهی و یا وجوه انتقالی در صورت‌های مالی اساسی به صورت جداگانه گزارش شود. وجوه انتقالی از سال قبل باید به صورت مجزا از درآمدهای دوره نگهداری شود و همچنین مخارج از هزینه‌های دوره باید تفکیک گردد تا بتوان هزینه‌های هر دوره را از درآمدهای همان دوره کسر نمود.

این اصل به نوعی تداعی کننده ویژگی کیفی قابل مقایسه بودن اطلاعات در حسابداری مالی می باشد.

#### ۷) اصل معیار اندازه‌گیری و مبنای حسابداری صورت‌های مالی جامع دولت

بر طبق استانداردهای حسابداری دولتی در سطح حساب مستقل، برای حساب‌های مستقل وجوه دولتی (که شامل چهار حساب مستقل وجوه عمومی، وجوه اختصاصی، وجوه پروژه‌های سرمایه‌ای و وجوه بازپرداخت بدهی-های عمومی می‌باشد) باید از معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی و مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده استفاده شود. برای حساب‌های مستقل فوق صورت‌های مالی زیر تهیه می‌شود:

الف) ترازنامه



ب) صورت درآمد و مخارج و تغییرات در خالص دارایی‌ها

ج) صورت مقایسه بودجه‌ی (اختیاری)

برای حساب‌های مستقل وجوه سرمایه‌ای باید از معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای حسابداری تعهدی کامل استفاده شود. صورت‌های مالی این حساب‌های مستقل عبارتند از:

الف) صورت حساب خالص دارایی‌ها یا ترازنامه (اختیاری)

ب) صورت درآمد و هزینه و تغییرات در خالص دارایی‌ها

ج) صورت گردش وجه نقد

برای حساب‌های مستقل وجوه موقوفه غیر قابل مصرف و وجوه بازنشستگی باید از معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای حسابداری تعهدی کامل و برای حساب‌های مستقل وجوه موقوفه قابل مصرف باید از معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی و مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده و برای حساب مستقل وجوه سپرده نیز باید از معیار اندازه‌گیری جریان وجه نقد و مبنای حسابداری نقدی کامل استفاده کنیم. برای حساب‌های مستقل وجوه امانی فوق صورت‌های مالی زیر تهیه می‌شود:

الف) صورت خالص دارایی‌های وجوه امانی

ب) صورت تغییرات در خالص دارایی‌های وجوه امانی

از تلفیق صورت‌های مالی کلیه حساب‌های مستقل، صورت‌های مالی جامع دولت تهیه می‌شود. طرفداران گزارشگری در سطح دولت اعتقاد دارند که ارائه صورت‌های مالی یکپارچه، مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی را به نحو درخور ملاحظه‌ای ارتقا می‌بخشد. برای تهیه صورت‌های مالی فوق باید از معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای حسابداری تعهدی کامل استفاده شود. صورت‌های مالی جامع دولت عبارتند از:

الف) صورت خالص دارایی‌ها

ب) صورت حساب فعالیت‌ها

ج) صورت گردش وجه نقد جامع دولت (الزامی نیست)

**معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی:**

این نوع اندازه‌گیری که در فعالیت‌های غیرانتفاعی یا فعالیت‌های دولتی، مورد استفاده قرار می‌گیرد و همزمان از مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده استفاده می‌کند، بر اندازه‌گیری جریان منابع مالی تاکید دارد. بدین معنی که صرفاً ورود منابع مالی و خروج منابع مالی و موجودی پایان دوره منابع مالی، اندازه‌گیری و گزارش می‌شود. اندازه‌گیری جریان منابع مالی تامین کننده اطلاعات مورد نیاز مسئولیت پاسخگویی مالی است.

### معيار اندازه‌گیری جريان منابع اقتصادي:

این نوع اندازه‌گیری که از آن - به دلیل پیروی از مفهوم تطابق و اندازه‌گیری درآمد و هزینه و تعیین مازاد یا کسری واقعی، گزارش وضعیت مالی و گزارش خالص دارایی‌های حساب‌های مستقل که امور فعالیت‌های بازرگانی دولت را به عهده دارند - در فعالیت‌های بازرگانی دولت و بخش خصوصی و توأم با مبنای حسابداری تعهدی کامل استفاده می‌شود، بر اندازه‌گیری و گزارش جریان منابع اقتصادی تاکید می‌کند. اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی تامین کننده اطلاعات مورد نیاز مسئولیت پاسخگویی عملیاتی است.

### ۸) اصل گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای

اصل فوق به دو قسمت زیر تقسیم می‌شود:

#### الف) تعیین ارزش دارایی

برای تعیین ارزش دارایی‌ها، می‌توان از دو روش زیر استفاده نمود:

**روش بهای تمام شده:** اگر بهای تمام شده دارایی مشخص باشد، باید برای تعیین ارزش دارایی از آن استفاده شود. بهای تمام شده شامل بهای خرید یا ساخت بعلاوه کلیه هزینه‌های جانبی لازم برای استقرار دارایی در محل مورد نظر و فراهم نمودن شرایط استفاده از آن خواهد بود. در صورتی که بهای تمام شده دارایی مشخص نباشد، به سراغ روش دوم می‌رویم،

**روش بهای منصفانه برآوردی:** دارایی‌های سرمایه‌ای اهدائی باید به بهای منصفانه برآوردی در زمان دریافت دارایی به همراه هزینه‌های جانبی ثبت شود.

#### ب) ثبت دارایی

برای ثبت دارایی‌های سرمایه‌ای می‌توان از چهار روش زیر استفاده نمود:

۱- ثبت دارایی‌های سرمایه‌ای تحت عنوان هزینه در دفاتر حساب مستقل از یک‌سو و ثبت آن تحت عنوان دارایی‌های سرمایه‌ای در دفتر آماری اموال به صورت سیستم حسابداری یک‌طرفه از سویی دیگر. این روش اکنون در برخی از سازمان‌های دولتی ایران مورد استفاده قرار می‌گیرد.

۲- ثبت دارایی‌های سرمایه‌ای تحت عنوان دارایی‌های سرمایه‌ای در دفاتر حساب مستقل همانند واحدهای انتفاعی. این روش توسط آن دسته از حساب‌های مستقلی که از مبنای حسابداری تعهدی و معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی استفاده می‌کنند، مورد استفاده قرار می‌گیرد.

۳- ثبت دارایی‌های سرمایه‌ای تحت عنوان هزینه در دفاتر حساب مستقل از یک‌سو و ثبت آن تحت عنوان دارایی‌های سرمایه‌ای در دفاتر گروه حساب دارایی‌های ثابت از سویی دیگر.

### گروه حساب در حسابداری دولتی:

گروه حساب در حسابداری دولتی به منظور حفظ و حراست و کنترل به روی دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت استفاده می‌شود، و مسئولیت پاسخگویی دولت را در مورد این دارایی‌ها و بدهی‌ها امکان پذیر می‌کند. گروه حساب تنها دارای واحد حسابداری می‌باشد، که وظیفه ثبت دوطرفه دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت دستگاه‌های دولتی را برعهده دارد.

در آمریکا تا سال ۲۰۰۱ میلادی و قبل از الزامی شدن بیانیه شماره ۳۴ هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، استفاده از گروه حساب الزامی بوده، در کشور ما نیز، از سال ۱۳۸۱ به بعد از گروه حساب استفاده می‌شود.

فرق گروه حساب با حساب مستقل در این است که حساب مستقل دارای واحد حسابداری و مالی می‌باشد، ولی گروه حساب فقط دارای واحد حسابداری می‌باشد. گروه حساب‌ها به دو گروه عمده زیر تقسیم می‌شوند:

الف) گروه حساب دارایی‌های ثابت عمومی

ب) گروه حساب بدهی‌های بلندمدت عمومی

شرح	دفاتر حساب مستقل وجوه عمومی	دفاتر گروه حساب دارایی های ثابت عمومی
ثبت در زمان خرید	هزینه XX بانک XX	دارایی مربوطه XX مازاد سرمایه گذاری از محل حساب مستقل وجوه عمومی XX
ثبت استهلاک	ثبت ندارد	مازاد سرمایه گذاری XX استهلاک انباشته XX
ثبت در زمان فروش	بانک XX درآمد XX (به مبلغ فروش)	استهلاک انباشته XX مازاد سرمایه گذاری XX دارایی مربوطه XX (به ارزش دفتری)

شرح	دفاتر حساب مستقل وجوه عمومی	دفاتر گروه حساب بدهی های بلندمدت عمومی
ثبت دریافت وام	بانک XX دریافت های وجوه عمومی XX	حساب های دریافتی از محل حساب مستقل وجوه عمومی XX وام پرداختی XX
بازپرداخت وام	پرداخت های وجوه عمومی XX بانک XX	وام پرداختی XX حساب های دریافتی از محل حساب مستقل وجوه عمومی XX

۴- ثبت براساس بیانیه ۳۴ هیات تدوین استانداردهای حسابداری آمریکا. براساس بیانیه فوق دستگاه های دولتی

در زمان خرید دارایی های سرمایه ای در دفاتر حساب مستقل خریدار، دارایی را به صورت زیر ثبت می کنند:

هزینه XX

بانک XX

چون از طریق دفاتر حساب مستقل نمی توان به روی دارایی فوق کنترل برقرار کرد، لذا باید دفاتر غیر رسمی به

نام دفاتر تعدیلی یا تکمیلی ایجاد شود و هم زمان با ثبت بالا، ثبت زیر در دفاتر فوق صادر شود:

دارایی مربوطه XX

هزینه XX

در طول مدتی که از دارایی فوق استفاده می‌شود در پایان هر دوره مالی، هزینه استهلاک محاسبه و به شرح زیر در دفاتر تعدیلی یا تکمیلی ثبت می‌شود:

هزینه استهلاک XX

استهلاک انباشته XX

در پایان دوره مالی، هزینه استهلاک محاسبه شده، باید با بقیه هزینه‌های دستگاه دولتی جمع و در صورت-حساب فعالیت‌های دستگاه دولتی به همراه سایر درآمدها و هزینه‌ها گزارش شود، و استهلاک انباشته محاسبه شده نیز، در صورت خالص دارایی‌ها از بهای تمام شده دارایی مربوطه کسر تا ارزش دفتری آن بدست آید.

#### ۹) اصل حسابداری بدهی‌های بلندمدت

طبق این اصل بدهی‌های دولت تحت عنوان دریافتی در سالی که وصول می‌شود، ثبت و در صورت خالص دارایی‌ها برای تهیه صورت‌های مالی جامع دولت تحت عنوان بدهی بلندمدت گزارش می‌شود.

#### ۱۰) اصل گزارشگری مالی سالانه

بر طبق این اصل گزارش‌های مالی هر دستگاه دولتی شامل سه مجموعه به شرح زیر می‌باشد:

الف) گزارش تجزیه و تحلیل مدیریت در واحدهای دولتی

ب) صورت‌های مالی اساسی که خود به سه دسته زیر تقسیم می‌شوند:

۱- صورت‌های مالی حساب‌های مستقل

۲- صورت‌های مالی جامع دولت

۳- یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی

ج) اطلاعات تکمیلی مورد نیاز

**اصولی که در حسابداری دولتی کاربرد ندارند:**

مهم‌ترین این اصول عبارتند از:

**الف) اصل تحقق درآمد**

چون در حسابداری دولتی برای شناخت درآمد از مبنای حسابداری نقدی استفاده می‌شود، این اصل به طور کامل کاربرد ندارد. یعنی در حسابداری دولتی درآمدهای تحقق یافته و وصول نشده ثبت نمی‌شود.

**ب) اصل تطابق هزینه با درآمد**

چون در حسابداری دولتی از مبنای تعهدی کامل استفاده نمی‌شود، تمام درآمدها و هزینه‌های دوره به صورت واقعی ثبت و گزارش نمی‌شوند. بنابراین نمی‌توان هزینه‌های هر دوره را از درآمدهای همان دوره کسر کرد، لذا این اصل در حسابداری دولتی کاربرد ندارد.

**اصولی که در حسابداری انتفاعی و حسابداری دولتی کاربرد دارند:**

مهم‌ترین این اصول و مفاهیم پذیرفته شده عبارتند از:

۱- فرض تفکیک شخصیت

۲- فرض تداوم فعالیت

۳- فرض واحد اندازه‌گیری

۴- فرض دوره مالی

۵- ثبات رویه

۶- محافظه کاری

و غیره

لازم به توضیح است که به جز اصل تحقق درآمد و اصل تطابق هزینه با درآمد، سایر اصول و مفاهیم پذیرفته شده حسابداری انتفاعی در حسابداری دولتی نیز کاربرد دارد.

## انواع حسابرسی در دستگاه های دولتی:

حسابرسی در دستگاه های دولتی به سه روش زیر انجام می شود:

### الف) حسابرسی صورت های مالی

از طریق اثبات مانده حساب های مندرج در صورت های مالی، صورت می گیرد.

### ب) حسابرسی رعایت

از طریق انطباق وصول درآمد و پرداخت هزینه بر طبق مقررات انجام می شود.

### ج) حسابرسی عملیاتی

از طریق بررسی میزان پیشرفت اجرای برنامه ها و طرح ها نسبت به اهداف تعیین شده یا مصوب انجام می شود.

## انواع حسابرسی در دستگاه های دولتی:

حسابرسی دستگاه های دولتی را می توان به دو دسته کلی زیر طبقه بندی کرد:

### الف) حسابرسی مستقل

شامل حسابرسی دیوان محاسبات عمومی می باشند که بر طبق اصل ۵۵ قانون اساسی در کلیه دستگاه های دولتی به امر نظارت بعد از خرج پرداخته و گزارش خود را تحت عنوان گزارش "تفریغ بودجه" به مجلس شورای اسلامی ارائه می کنند. مجلس، پس از بررسی گزارش تفریغ بودجه باید آن را جهت توجه عموم در معرض افکار عمومی قرار دهد.

### ب) حسابرسی داخلی

شامل ذی حسابان و حسابرسی داخلی، ممیزان، بازرسان، کارشناسان معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی می باشند. ذی حسابان گزارش خود را به وزارت امور اقتصادی و دارایی، ممیزان گزارش خود را به ذی حساب، حسابرس داخلی گزارش خود را به رئیس دستگاه اجرایی و کارشناسان معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی گزارش خود را به استاندار و یا رئیس جمهور ارائه می کنند.

### مراجع تدوین استاندارد حسابداری دولتی در امریکا:

در حال حاضر، سه مرجع تدوین استاندارد در امریکا وجود دارد:

#### الف) هیات رایزنی استانداردهای حسابداری فدرال (FASAB)

این اداره در حال حاضر مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی امریکا را در سطح دولت فدرال بر عهده دارد.

#### ب) هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (GASB)

این هیات در سال ۱۹۸۴ در زیر مجموعه انجمن حسابداران رسمی امریکا تاسیس شد و هدف آن تدوین استانداردهای حسابداری مربوط به دولت‌های ایالتی و محلی (شهرداری‌ها) می‌باشد.

#### ج) هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB)

این هیات مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری را برای واحدهای انتفاعی و غیرانتفاعی بخش خصوصی بر عهده دارد. استانداردهای حسابداری مصوب FASB برای فعالیت‌های بازرگانی دولت‌های مرکزی، ایالتی و محلی نیز قابل تسری می‌باشد.

### مراجع تدوین استانداردهای حسابداری در ایران:

در ایران، مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری به سازمان حسابرسی که زیر نظر وزارت امور اقتصادی و دارایی فعالیت می‌کند و زیر مجموعه دولت محسوب می‌شود، واگذار شده است. سازمان حسابرسی برای انجام این امر دو کمیته زیر را تشکیل داده است:

#### الف) کمیته تدوین استانداردهای حسابداری مالی

#### ب) کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی

در حال حاضر استاندارد حسابداری دولتی در ایران مشابه کشورهای خارجی وجود ندارد، اما سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دولتی ایران طبق ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی انجام می‌شود.



**ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی:** نمونه اسنادی که برای پرداخت هزینه‌ها مورد قبول واقع می‌شود و هم-چنین مدارک و دفاتر و روش نگهداری حساب با موافقت وزارت امور اقتصادی و دارایی و تایید دیوان محاسبات کشور تعیین می‌شود. دستورالعمل‌های اجرایی این قانون از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی ابلاغ خواهد شد.

## فصل چهارم

### حسابداری بودجه‌ای

طبق اصل بودجه‌بندی و کنترل بودجه‌ای:

(۱) هر یک از واحدهای دولتی باید یک بودجه سالانه تنظیم نماید.

(۲) سیستم حسابداری باید قابلیت مقایسه و انطباق عملکرد واقعی با بودجه‌ی مصوب را فراهم نماید.

(۳) طبقه‌بندی‌ها، اصطلاحات و واژه‌های به کار رفته در سیستم حسابداری باید با طبقه‌بندی‌ها، اصطلاحات و واژه‌های به کار رفته در بودجه منطبق باشد.

### تعریف بودجه:

براساس ماده ۱ قانون محاسبات عمومی، بودجه برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل به اهداف و سیاست‌های قانونی می‌شود، بوده و از سه قسمت به شرح زیر تشکیل می‌شود:

الف) بودجه‌ی عمومی

ب) بودجه‌ی شرکت‌های دولتی و بانک‌ها

ج) بودجه‌ی سایر موسسات و نهادها

فرآیند بودجه دارای مراحل به شرح زیر می‌باشد:

الف) تهیه و تنظیم بودجه

ب) تصویب بودجه

ج) اجرای بودجه

د) نظارت بر اجرای بودجه

توضیح این‌که از بین مراحل فوق فقط مرحله اجرای بودجه در دفاتر حسابداری ثبت می‌شود.

## نکات مرتبط با بحث:

### الف) موافقت‌نامه:

سند مالی یا عقدی است، که به موجب آن از یک طرف معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی به نمایندگی از طرف دولت متعهد می‌شود، متناسب با پیشرفت فعالیت‌ها و طرح‌ها اعتبار لازم را به دستگاه اجرایی اختصاص دهد، و از سوی دیگر دستگاه اجرایی نیز متعهد می‌شود، فعالیت‌ها و طرح‌های خود را منطبق با شرح موافقت-نامه انجام دهد.

در موافقت‌نامه‌ها معمولاً منابع تامین مالی، شماره و عنوان برنامه، اهداف و گزارش‌های توجیهی و سایر جزئیات لازم درج می‌شود.

ب) در اجرای ماده ۹۵ قانون محاسبات عمومی، ذی‌حسابان دستگاه‌های اجرایی مکلف‌اند، حساب ماهانه و نهایی خود را تهیه و هم‌زمان نسخه‌ی دوم حساب را جهت بررسی و تهیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به وزارت امور اقتصادی و دارایی (اداره کل تمرکز و تلفیق حساب‌ها و روش‌های حسابداری) و نسخه‌ی اول حساب را به انضمام اصل اسناد و مدارک مالی برای نظارت و بررسی و تهیه گزارش تفریغ بودجه به دیوان محاسبات کشور به شرح زیر تقدیم نمایند:

**حساب ماهانه:** حساب ماهانه منعکس کننده کلیه فعالیت‌های مالی دستگاه، از ابتدای ماه تا پایان ماه مورد گزارش است، که حداکثر باید تا پایان ماه بعد به وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات ارسال شود.

**حساب نهایی:** این حساب دربرگیرنده کلیه عملیات مالی یک‌سال و عملیات مرتبط با بستن و انتقال مانده حساب‌ها است، و حداکثر تا پایان مردادماه سال بعد، تهیه و به مراجع مذکور ارسال می‌شود.

ج) در اجرای ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف است، با توجه به اطلاعات مندرج در حساب نهایی دستگاه‌های اجرایی، صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور را مطابق با

طبقه‌بندی‌ها، اصطلاحات و واژه‌های به کار رفته در بودجه‌ی همان سال تهیه و به همراه گزارش گردش نقدی خزانه، حداکثر تا پایان آذر ماه سال بعد، هم‌زمان یک نسخه را به هیات وزیران و یک نسخه را به دیوان محاسبات کشور تسلیم نماید.

(د) در اجرای اصل ۵۵ قانون اساسی و ماده ۱۰۴ قانون محاسبات عمومی، دیوان محاسبات کشور مکلف است، با بررسی عملکرد مالی دستگاه‌های اجرایی و اطلاعات مندرج در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور، گزارش تفریغ بودجه را حداکثر تا پایان سال بعد، تهیه و به مجلس شورای اسلامی تقدیم و هر نوع تخلف از قوانین و مقررات مالی را به هیات‌های مستشاری، ارائه نماید.

## ه) انواع نظارت در نظام مالی دولت:

### ۱) با نگرش بر زمان بررسی

**نظارت قبل از خرج:** نظارت قبل از خرج یعنی تطبیق مخارج دستگاه‌های دولتی با قوانین و مقررات مربوط. این نوع نظارت عمدتاً توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی و از طریق انتصاب ذی حساب در دستگاه‌های اجرایی صورت می‌گیرد.

**نظارت بعد از خرج:** این مرحله از نظارت که پس از خرج و به منظور حصول اطمینان از اعمال کنترل‌های لازم در مورد هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها صورت می‌گیرد، از وظایف دیوان محاسبات کشور است. نظارت بعد از خرج با رسیدگی به اسناد و مدارک و حساب‌های ماهانه و نهایی دستگاه‌های دولتی شروع و با تنظیم گزارش تفریغ بودجه که حاوی نظرات دیوان محاسبات کشور نسبت به اجرای بودجه و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی است، پایان می‌یابد.

### ۲) با نگرش بر مراجع ناظر

**نظارت مالی:** به استناد ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی، نظارت مالی بر مخارج دستگاه‌های اجرایی به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی محول شده است که این مهم از طریق انتصاب ذی‌حساب، اعزام حسابرس، بررسی درخواست وجه‌های رسیده به خزانه و غیره صورت می‌گیرد.

**نظارت عملیاتی:** براساس تبصره ذیل ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی، نظارت عملیاتی بر پیشرفت فعالیت‌ها و طرح‌ها و انطباق آن با اهداف از پیش تعیین شده و جداول زمان‌بندی اجرای کار، به عهده معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی می‌باشد.

**نظارت پارلمانی:** از اختیارات مجلس شورای اسلامی می‌باشد، که بعضاً از طریق نمایندگان بوسیله‌ی سوال، تحقیق و تفحص و استيضاح و عمدتاً از طریق دیوان محاسبات کشور به عنوان بازوی مجلس با بررسی عملیات مالی دستگاه‌های اجرایی، صورت می‌گیرد.

**نظارت قضایی:** براساس اصل ۱۷۴ قانون اساسی از وظایف قوه قضاییه است، که عمدتاً از طریق سازمان بازرسی کل کشور - که بر اجرای صحیح بودجه سالانه و حسن اجرای قوانین و مقررات حاکم بر بودجه نظارت می‌کند - و یا بعضاً از طریق پرونده‌های مالی ارجاع داده شده به محاکم قضایی صورت می‌گیرد.

### **ثبت عملیات حسابداری حساب‌های بودجه‌ای در حساب مستقل وجوه عمومی:**

به منظور رعایت اصل کنترل بودجه‌ای، سیستم حسابداری دولت و واحدهای تابعه آن باید به نحوی طراحی گردد که امکان کنترل بودجه مصوب دولت و واحدهای تابعه را فراهم نماید. برای کنترل بودجه باید از یک‌سری حساب‌های بودجه‌ای استفاده شود. ثبت و طبقه‌بندی فعالیت‌های بودجه‌ای و تنظیم گزارش‌های لازم به منظور تجزیه و تحلیل عملکرد بودجه‌ای دولت یا سازمان‌های وابسته که با استفاده از یک سری حساب‌های بودجه‌ای صورت می‌گیرد، را حسابداری بودجه‌ای می‌گویند.

**حسابداری بودجه‌ای در خزانه وزارت امور اقتصادی و دارایی:**

#### **(۱) ثبت ابلاغ بودجه‌ی مصوب**

درآمد و سایر منابع تامین اعتبار پیش‌بینی شده XX

XX مازاد تخصیص نیافته

---

XX مازاد تخصیص نیافته

XX اعتبارات مصوب

هزینه‌های پیش‌بینی شده دستگاه‌های دولتی وقتی به تصویب مجلس می‌رسند، تبدیل به اعتبارات مصوب می‌شوند. بودجه‌ی دستگاه‌های دولتی در ابتدای هر دوره مالی توسط معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی به آن‌ها ابلاغ می‌شود.

درآمد پیش‌بینی شده یک حساب بودجه‌ای است که به منظور کنترل بر درآمدها ایجاد می‌شود، و از آن‌جایی که درآمد برای دولت و دستگاه‌های دولتی دارایی ایجاد می‌کند، لذا درآمدهای پیش‌بینی شده همان دارایی‌های پیش‌بینی شده سال مالی اجرای بودجه تلقی شده و مثل دارایی‌ها دارای ماهیت بدهکار می‌باشند. از سوی دیگر هزینه‌های پیش‌بینی شده و یا اعتبارات مصوب یک حساب بودجه‌ای است که به منظور کنترل بر هزینه‌ها ایجاد می‌شود، و از آن‌جایی که هزینه باعث ایجاد بدهی برای دولت و دستگاه‌های می‌شود، لذا هزینه‌های پیش‌بینی شده همان بدهی‌های پیش‌بینی شده سال مالی اجرای بودجه تلقی شده و همانند بدهی‌ها ماهیت بستانکار دارند.

## ۲) ثبت تغییرات بودجه

حالت اول) افزایش بودجه (متمم بودجه)

درآمد و سایر منابع تامین اعتبار پیش‌بینی شده XX

XX مازاد تخصیص نیافته

---

XX مازاد تخصیص نیافته

XX اعتبارات مصوب

حالت دوم) کاهش بودجه

XX مازاد تخصیص نیافته

XX درآمد و سایر منابع تامین اعتبار پیش‌بینی شده

XX اعتبارات مصوب

XX مازاد تخصیص نیافته

حالت سوم) اصلاح بودجه (جابجایی اعتبارات مصوب)

XX اعتبارات مصوب (مواد یا برنامه کاهش یافته)

XX اعتبارات مصوب (مواد یا برنامه افزایش یافته)

### ۳) ثبت تخصیص اعتبار

تخصیص اعتبار که نوعی مجوز خرج می‌باشد، عبارتست از تعیین میزان یا حجم اعتبار برای یک‌سال یا کسری از سال که در ایران در شرایط عادی به‌صورت فصلی (سه ماهه) و توسط کمیته‌ای مرکب از نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی و معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی تعیین می‌شود. تخصیص اعتبار به منظور کنترل بر مصرف اعتبارات مصوب در فواصل زمانی معین با توجه به جریان پیشرفت برنامه‌ها و فعالیت‌ها و جلوگیری از هزینه نمودن تمام یا بخش اعظم اعتبارات مصوب در اوایل سال مالی اجرای بودجه صورت می‌گیرد.

دو هدف عمده از برقراری مکانیزم تخصیص اعتبار عبارتند از:

الف) ایجاد تعادل بین دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت

ب) ایجاد تعادل و تناسب بین پیشرفت فعالیت‌ها و طرح‌های دستگاه‌های اجرایی با وجوه قابل اختصاص به آنها

XX جاری با دستگاه‌های اجرائی

XX اعتبارات تخصیص یافته

### ۴) ثبت تامین اعتبار



حسابداری تامین اعتبار و کنترل بودجه‌ای، در حسابداری حساب‌های مستقل خزانه‌داری کل صرفاً به منظور حصول اطمینان از تطبیق پرداخت‌ها با اعتبارات تخصیص یافته صورت می‌گیرد. بدین معنی که حسابداری بودجه‌ای اطلاعاتی فراهم می‌نماید که پرداخت‌های خزانه به دستگاه‌های دولتی، در حدود اعتبارات تخصیص یافته انجام و از تجاوز پرداخت‌ها نسبت به اعتبارات تخصیص یافته جلوگیری شود.

درخواست وجه دستگاه‌های اجرائی XX

اعتبارات پرداخت شده XX

### ۵) ثبت بستن حساب‌های بودجه‌ای

تمام حساب‌های بودجه‌ای معمولاً جزء حساب‌های موقت یا اسمی محسوب می‌شوند. به علت این که حساب‌های بودجه‌ای فوق ایجاد شده تا از طریق آن‌ها بروی بودجه دوره مالی کنترل برقرار شود، حال با پایان یافتن دوره مالی و بسته شدن بودجه آن دوره، دیگر نیازی به این حساب‌های بودجه‌ای نمی‌باشد، و باید به شرح زیر بسته شوند:

الف) حساب درآمد و سایر منابع تامین اعتبار پیش‌بینی شده با حساب اعتبارات مصوب به شرح زیر بسته می‌شود:

اعتبارات مصوب XX

درآمد پیش‌بینی شده XX

اگر حساب درآمد و سایر منابع تامین اعتبار پیش‌بینی شده با حساب اعتبارات مصوب برابر نباشد، هر گونه مابه‌التفاوت احتمالی به حساب مازاد تخصیص نیافته منظور می‌شود.

ب) حساب جاری با دستگاه‌های اجرایی با حساب اعتبارات تخصیص یافته به شرح زیر بسته می‌شود:

اعتبارات تخصیص یافته XX

جاری با دستگاه‌های اجرایی XX

ج) حساب درخواست وجه دستگاه‌های اجرایی با حساب اعتبارات پرداخت شده به شرح زیر بسته می‌شود:

اعتبارات پرداخت شده XX

درخواست وجه دستگاه‌های اجرایی XX

معادله حسابداری حساب‌های بودجه‌ای در خزانه وزارت دارایی:

درآمد و سایر منابع تامین اعتبار پیش‌بینی شده = اعتبارات مصوب +/- مازاد تخصیص نیافته

حسابداری بودجه‌ای در وزارت‌خانه‌ها و موسسات دولتی:

(۱) ثبت ابلاغ بودجه مصوب

بودجه XX

اعتبارات مصوب XX

حساب بودجه نوعی دارایی پیش‌بینی شده است، که در طی سال مالی و با درخواست وجه دستگاه‌های اجرایی از خزانه و پرداخت وجه توسط خزانه به دستگاه‌های اجرایی تبدیل به دارایی واقعی می‌شود. حساب بودجه، پیش‌بینی وجوهی است که در طول سال مالی از محل درآمدهای پیش‌بینی شده دولت، از خزانه قابل دریافت است و حساب اعتبارات مصوب، پیش‌بینی هزینه‌هایی است که در طول سال مالی ایجاد خواهد شد.

(۲) ثبت تخصیص اعتبار

جاری با خزانه XX

اعتبارات تخصیص یافته XX

منابع مالی قابل دریافت XX

اعتبارت تعهد نشده XX

(۳) ثبت درخواست وجه از خزانه

درخواست وجه XX

XX منابع مالی قابل دریافت

#### (۴) ثبت تامین اعتبار

XX اعتبارات تعهد نشده

XX اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی

#### نکته اول:

چنانچه مبلغی که برای خرید کالا یا خدمتی تامین اعتبار شده است، کمتر از بهای تمام شده واقعی کالا یا خدمت ارائه شده باشد، در این صورت مبلغی که کمتر تامین اعتبار شده است، مجدداً به شرح زیر تامین اعتبار می‌شود:

XX اعتبارات تعهد نشده (به میزان مابه‌التفاوت یا همان مبلغی کمتر که تامین اعتبار نشده)

XX اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی

#### نکته دوم:

چنانچه مبلغی که برای خرید کالا یا خدمتی تامین اعتبار شده است، بیشتر از بهای تمام شده واقعی کالا یا خدمت ارائه شده باشد، مبلغی که بیشتر تامین اعتبار شده است، را با یک ثبت معکوس برگشت داده، تا بعداً به مصرف کالا یا خدمت دیگری برسد.

XX اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی (به میزان مابه‌التفاوت)

XX اعتبارات تعهد نشده

#### نکته سوم:

چنانچه از خرید کالا یا خدمتی که قبلاً برای آن تامین اعتبار شده است، بنا بر عللی منصرف شده و موضوع آن به طور کلی منتفی شده باشد، مبلغی که تامین اعتبار شده را با یک ثبت معکوس برگشت داده، تا بعداً به مصرف کالا یا خدمتی دیگری برسد.

#### نکته چهارم:

چنانچه جهت خرید کالا یا خدمتی که کل قیمت آن قبلاً تأمین اعتبار شده است، مبالغی تحت عنوان پیش-پرداخت یا علی الحساب پرداخت شود، در این حالت در رابطه با پرداخت‌های غیر قطعی فوق نیازی به تأمین اعتبار نمی‌باشد و تنها باید ثبت تأمین اعتبار به منظور کنترل بر روی پرداخت‌های غیر قطعی به شرح زیر اصلاح شود:

اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی XX (به میزان پرداخت‌های غیر قطعی)

XX اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی

#### نکته پنجم:

چنانچه کالا یا خدمتی که جهت تحویل یا ارائه آن تأمین اعتبار شده است، تحویل یا ارائه گردد، تأمین اعتبار فوق مصرف شده و بابت آن ثبت بودجه‌ای زیر در دفاتر صادر می‌شود:

XX اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی

XX اعتبارات مصرف شده

اگر پیش پرداخت داشته باشیم:

XX اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی

XX اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی

XX اعتبارات مصرف شده

#### (۵) ثبت بستن حساب‌های موقت:

XX اعتبارات مصوب

XX اعتبارات تخصیص یافته

XX اعتبارات تعهد نشده

XX اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی

XX اعتبارات مصرف شده

XX	بودجه
XX	جاری با خزانه
XX	منابع مالی قابل دریافت
XX	درخواست وجه

### معادله حسابداری حساب‌های بودجه‌ای در وزارت‌خانه‌ها و موسسات دولتی:

$$\text{بودجه} = \text{اعتبارات مصوب}$$

در حسابداری دولتی دو حساب دائمی به نام پیش پرداخت و علی‌الحساب وجود دارند، که بر طبق ماده ۱۰۲ قانون محاسبات عمومی، مانده آن‌ها از یک دوره مالی به دوره مالی بعد انتقال می‌یابد، و در دوره مالی بعد وقتی به مرحله تعهد رسیدند، و یا تصفیه شدند، تبدیل به هزینه می‌شوند.

لذا وقتی پیش پرداخت و علی‌الحساب از دوره مالی جاری به دوره مالی بعد منتقل شوند، باید حساب‌های بودجه‌ای مربوط به آن‌ها نیز به دوره مالی بعد انتقال یافته، تا در دوره مالی بعد به کمک حساب‌های بودجه‌ای فوق بر روی پیش پرداخت و علی‌الحسابی که از دوره مالی جاری منتقل شده است، کنترل برقرار شود. در رابطه با پیش پرداخت و علی‌الحساب دو حساب بودجه‌ای زیر وجود دارند، که قابل انتقال به دوره مالی بعد می‌باشند:

الف) حساب درخواست وجه که ماهیت بدهکار دارد.

ب) حساب اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی که ماهیت بستانکار دارد.

اما قبل از انتقال این دو حساب به دوره مالی بعد، برای این که این دو حساب در دوره مالی بعد با حساب‌های آن دوره اشتباه نشود، باید در پایان دوره مالی جاری به شرح زیر تبدیل به حساب سنواتی شده و سپس به دوره مالی بعد انتقال داده شوند:

XX	درخواست وجه سنواتی
XX	درخواست وجه

XX اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی

XX اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی سنواتی

پس از تبدیل حساب‌های فوق به حساب‌های سنواتی در پایان دوره مالی جاری به شرح زیر بسته و به دوره مالی بعد منتقل می‌شوند:

XX اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی سنواتی

XX درخواست وجه سنواتی

در ابتدای دوره مالی بعد به شرح زیر در دفاتر افتتاح می‌شوند:

XX درخواست وجه سنواتی

XX اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی سنواتی

در دوره مالی بعد نحوه برخورد با حساب‌های بودجه‌ای سنواتی با توجه به نحوه‌ی تصفیه و واریز پیش پرداخت و علی‌الحساب سنواتی مشخص می‌شود. در رابطه با پیش پرداخت سنواتی در دوره مالی بعد ممکن است یکی از سه حالت زیر اتفاق افتد:

**حالت اول:** ممکن است کالا یا خدمتی که جهت تحویل یا ارائه آن در دوره مالی قبل پیش پرداخت، پرداخت شده، تحویل یا ارائه گردد. در این صورت پیش پرداخت فوق به مرحله تعهد رسیده و تبدیل به هزینه می‌شود. هم‌زمان با ثبت هزینه، ثبت بودجه‌ای زیر در دفاتر صادر می‌شود:

XX اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی سنواتی

XX اعتبارات مصرف شده سنواتی

در رابطه با پیش پرداخت فوق که به مرحله تعهد رسیده، دو حساب سنواتی باز در دفاتر وجود دارد. این دو حساب تا پایان دوره در دفاتر باقی می‌مانند، و در پایان دوره و زمان بستن حساب‌های موقت دوره، این دو حساب سنواتی باز به شرح زیر بسته می‌شوند:

XX اعتبارات مصرف شده سنواتی

## XX درخواست وجه سنواتی

**حالت دوم:** چنانچه کالا یا خدمتی که جهت تحویل یا ارائه آن در دوره مالی قبل پیش پرداخت، پرداخت شده است، تحویل یا ارائه نگردد و موضوع آن به طور کلی منتفی شده باشد، در این صورت پیش پرداخت فوق به صورت نقدی واریز می‌شود. در هنگام واریز نقدی پیش پرداخت سنواتی ثبت بودجه‌ای زیر در دفاتر صادر می‌شود:

XX اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی سنواتی

XX اعتبارات تعهد نشده سنواتی

مبالغی که بابت واریز نقدی پیش پرداخت سنواتی فوق دریافت می‌شود، جزء وجوه نقد مصرف نشده دوره مالی قبل محسوب می‌شود. لذا به محض دریافت، باید به خزانه برگشت داده و اجازه این‌که صرف هزینه‌های دوره مالی جاری شود، نداریم. در هنگام واریز نقدی پیش پرداخت سنواتی فوق به حساب خزانه، ثبت بودجه‌ای زیر در دفاتر صادر می‌شود:

XX اعتبارات تعهد نشده سنواتی

XX درخواست وجه سنواتی

**حالت سوم:** چنانچه کالا یا خدمتی که در دوره مالی قبل جهت تحویل یا ارائه آن، پیش پرداخت، پرداخت شده باشد، در دوره مالی جاری تحویل و یا ارائه نگردد و قرار بر این شود که در دوره مالی بعد تحویل یا ارائه گردد، در این صورت باید در پایان دوره مالی جاری با یک ثبت معکوس حساب‌های سنواتی که از دوره مالی قبل به این دوره مالی منتقل شده را بسته و در ابتدای دوره مالی بعد آن‌ها را افتتاح نماییم. در دوره مالی بعد براساس یکی از حالات اول یا دوم با آن برخورد می‌شود.

XX اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی سنواتی

XX درخواست وجه سنواتی

در رابطه با علی الحساب سنواتی فوق نیز در دوره مالی بعد زمانی که علی الحساب تصفیه شود، ثبت های بودجه- ای زیر در دفاتر صادر می گردد:

XX اندوخته اعتبار پرداخت های غیرقطعی سنواتی

XX اعتبارات مصرف شده سنواتی

در رابطه با علی الحساب سنواتی فوق، دو حساب سنواتی باز در دفاتر وجود دارد. این دو حساب تا پایان دوره مالی در دفاتر باقی می ماند، و در پایان دوره مالی و زمان بستن حساب های موقت آن دوره، این دو حساب سنواتی باز به شرح زیر بسته می شوند:

XX اعتبارات مصرف شده سنواتی

XX درخواست وجه سنواتی