

## فصل پنجم

### حسابداری عملیات خزانه داری

در نظام مالی، خزانه، صندوق دولت و محل نگهداری وجوه نقد، مسکوکات، فلزات گرانبها و اوراق بهادار می- باشد. خزانه از نظر سازمانی یکی از معاونت‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی است. وظایف خزانه شامل دریافت‌های وجوه عمومی، واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای، واگذاری دارایی‌های مالی، وجوه اختصاصی، وجوه سپرده، وجوه شرکت‌های دولتی، وام و کمک‌های دریافتی بلاعوض و پرداخت‌های آن‌ها و افتتاح حساب دستگاه‌های دولتی و غیره می‌باشد. به عبارت دیگر اداره خزانه صندوقدار دولت است.

در اجرای اصل ۵۳ قانون اساسی خزانه مکلف است، کلیه دریافت‌های دولت را وصول و متمرکز نماید و کلیه پرداخت‌های دولت را با رعایت قوانین و مقررات انجام دهد. همچنین خزانه‌داری کل وظیفه‌ی نظارت بر امور مالی، اموال دولتی و اوراق بهادار را نیز بر عهده دارد.

دریافت‌های خزانه عمدتاً دریافت بابت درآمد پیش‌بینی‌شده و سایر منابع تامین اعتبار از قبیل انتشار و فروش اوراق مشارکت، دریافت از محل پرداخت‌های سال قبل و دریافت وام از سیستم بانکی می‌باشد. خزانه فقط دریافت کننده درآمد دستگاه‌های دولتی است، و درآمد را به نام خود نگهداری نمی‌کند. همچنین عمده‌ترین پرداخت‌های خزانه پرداخت بابت هزینه‌ها و سایر پرداخت‌های دستگاه‌های دولتی می‌باشد. ضمناً خود خزانه هزینه کننده نیست و فقط پول را در اختیار دستگاه‌های دولتی قرار می‌دهد، تا آن‌ها هزینه کنند.

معیار اندازه‌گیری مورد استفاده خزانه، معیار جریان وجوه نقد و مبنای حسابداری مورد استفاده آن نقدی، به استثنای ثبت‌های بودجه‌ای می‌باشد.

در خزانه براساس اصل حساب مستقل در حسابداری دولتی هر حساب مستقل یک شخصیت حسابداری جداگانه‌ای محسوب می‌شود، و باید برای آن گزارشگری مالی مجزایی صورت گیرد. یعنی برای هر یک از حساب‌های مستقلی که در خزانه مورد استفاده قرار می‌گیرد، دفتر روزنامه و کل جداگانه‌ای اختصاص یافته و رویدادهای مالی مربوط به آن حساب مستقل را در دفاتر فوق ثبت نموده و در پایان دوره با توجه به دفاتر فوق صورت‌های مالی آن حساب مستقل تهیه شود.

**ثبت عملیات حسابداری حساب مستقل وجوه عمومی:**

**(۱) ثبت ابلاغ بودجه مصوب**

درآمد و سایر منابع تامین اعتبار پیش‌بینی شده عمومی XX

اعتبارات مصوب XX

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

## ۲) ثبت دریافت تنخواه‌گردان خزانه

در ماده واحده قانون بودجه سالانه کل کشور به دولت اجازه داده می‌شود تا درآمدهای پیش‌بینی‌شده مندرج در جداول ضمیمه بودجه سالانه را وصول نماید و در صورت وصول درآمدها، حداکثر تا سقف اعتبارات مصوب مندرج در بودجه سالانه کل کشور، مصرف نماید. به صورت معمول درآمدهای پیش‌بینی‌شده دولت بلافاصله در شروع سال مالی وصول نمی‌شود، اما پرداخت هزینه‌های دستگاه‌های اجرایی در همان ابتدای سال مالی آغاز می‌گردد. بنابراین لازم است مبالغی تحت عنوان تنخواه‌گردان در اختیار دستگاه‌های اجرایی قرار گیرد. برای این منظور و بر طبق تبصره ماده یک قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، خزانه مجاز است، تنخواه‌گردان خزانه از بانک مرکزی دریافت و از محل آن تنخواه‌گردان مورد نیاز دستگاه‌های دولتی را پرداخت نماید.

بر طبق ماده ۲۴ قانون محاسبات عمومی، تنخواه‌گردان خزانه اضافه برداشت خزانه از بانک مرکزی می‌باشد، که میزان آن هر ساله در تبصره‌های بودجه مشخص می‌شود و معمولاً به میزان ۳٪ بودجه عمومی دولت می‌باشد. تنخواه‌گردان خزانه زمانی مورد استفاده قرار می‌گیرد، که دریافت‌های خزانه کمتر از پرداخت‌های آن باشد، البته به شرط این‌که تا پایان سال نسبت به تسویه و واریز آن اقدام شود. لذا تنخواه‌گردان خزانه نوعی وام کوتاه مدت می‌باشد، که باید تا پایان سال تسویه شود.

بانک تمرکز وجوه عمومی XX

تنخواه‌گردان خزانه XX

## ۳) ثبت پرداخت تنخواه‌گردان به ذی‌حسابی دستگاه‌های اجرایی

تنخواہ گردان فوق عبارتست از وجوهی که خزانه و یا نمایندگی (معین) خزانه در استان از محل اعتبارات مصوب برای انجام بعضی از هزینه های سال جاری و تعهدات قابل پرداخت سال های قبل، در اختیار ذی حساب قرار می- دهد، تا در قبال حواله های صادر شده، واریز و با صدور درخواست وجه، مجددا دریافت گردد.

ثبت بودجه ای:

درخواست وجه دستگاه های اجرایی XX

اعتبارات پرداخت شده XX

ثبت مالی:

تنخواہ گردان دستگاه های اجرایی XX

بانک تمرکز وجوه عمومی XX

(۴) ثبت وصول درآمد و سایر منابع تامین اعتبار

بانک تمرکز وجوه عمومی XX

دریافت های وجوه عمومی XX

(۵) ثبت تخصیص اعتبار

جاری با دستگاه های اجرایی XX

اعتبارات تخصیص یافته XX

(۶) ثبت پرداخت وجه بابت هزینه های دستگاه های اجرایی

ثبت بودجه ای:

درخواست وجه دستگاه های اجرایی XX

اعتبارات پرداخت شده XX

ثبت مالی:

پرداخت های وجوه عمومی XX

بانک تمرکز وجوه عمومی XX

## ۷) ثبت دریافت وام از سایر حساب‌های مستقل

بر طبق ماده ۱۲۵ قانون محاسبات عمومی، خزانه مجاز است در مواقع کسری برای رفع نیازهای نقدینگی خود مبالغی را از سایر حساب‌های مستقل وام بگیرد، مشروط بر این‌که باید تا پایان سال نسبت به تسویه و واریز آن اقدام شود.

بانک تمرکز وجوه عمومی XX

XX بدهی به حساب مستقل مربوطه

## ۸) ثبت پرداخت پیش پرداخت خزانه به دستگاه‌های اجرایی

بر طبق ماده ۷۷ قانون محاسبات عمومی، دستگاه‌های اجرایی می‌توانند برای رفع احتیاجات سال بعد، در مواردی که موضوعی جنبه فوری داشته باشد و تاخیر در انجام آن منجر به زیان و خسارت دولت گردد به پیشنهاد بالاترین مقام دستگاه و تعیین معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی و با موافقت وزارت امور اقتصادی و دارایی، قرارداد لازم را برای خرید کالا یا خدمت مورد نیاز منعقد کند. مشروط بر این‌که مبلغ قراردادها در هر مورد حداکثر بیش از اعتبارات مصوب در سال جاری و مجموعاً بیش از ۱۰٪ اعتبارات مصوب غیرپرسنلی دستگاه نباشد. وزارت امور اقتصادی و دارایی مجاز است پیش پرداخت لازم برای انعقاد این قراردادها را به دستگاه‌ها پرداخت و در سال بعد از محل وجوه دستگاه تهاتر و واریز نماید.

پیش پرداخت XX

XX بانک تمرکز وجوه عمومی

## ۹) ثبت انتقال مانده درآمد اختصاصی به حساب درآمد عمومی کشور

بر طبق ماده ۶۴ قانون محاسبات عمومی، مانده درآمد اختصاصی قابل انتقال به دوره مالی بعد نمی‌باشد. این مانده باید در پایان سال به حساب مستقل جوه عمومی واریز، تا به حساب درآمد عمومی کشور منتقل شود.

بانک تمرکز وجوه عمومی XX

XX دریافت‌های وجوه عمومی

## ۱۰) ثبت تسویه تنخواه‌گردان خزانه

تنخواه گردان خزانہ XX

بانک تمرکز وجوہ عمومی XX

### (۱۱) ثبت تسویہ وام دریافتی از سایر حسابهای مستقل

بدهی به حساب مستقل مربوطه XX

بانک تمرکز وجوہ عمومی XX

### (۱۲) ثبت تسویہ وام پرداختی به ذی حسابی دستگاههای اجرایی

در پایان دوره مالی خزانہ مبالغی که تحت عنوان تنخواه گردان دستگاههای اجرایی در اختیار ذی حساب قرار داده است، را با وی تسویہ می کند. در این جا ممکن است یکی از سه حالت زیر اتفاق افتد:

**حالت اول:** ممکن است کل مبلغی که خزانہ تحت عنوان تنخواه گردان در اختیار ذی حساب قرار داده است، به صورت وجه نقد نزد ذی حساب موجود باشد. در این حالت برای تسویہ تنخواه گردان ثبتهای زیر در دفاتر خزانہ صادر می شود:

ثبت بودجه ای:

اعتبارات پرداخت شده XX

درخواست وجه دستگاههای اجرایی XX

ثبت مالی:

بانک تمرکز وجوہ عمومی XX

تنخواه گردان دستگاههای اجرایی XX

**حالت دوم:** ممکن است کل مبلغی که در اختیار ذی حساب دستگاههای اجرایی گذاشته شده است، صرف پرداختهای قطعی و غیر قطعی اسفند ماه شده، ولی بابت پرداختهای فوق از خزانہ وجهی دریافت نشده باشد. در این حالت برای تسویہ تنخواه گردان ثبت زیر در دفاتر خزانہ صادر می شود:

ثبت مالی:

پرداختهای وجوہ عمومی XX

تنخواہ گردان دستگاه‌های اجرایی XX

**حالت سوم:** ممکن است از مبلغی که خزانه تحت عنوان تنخواہ گردان دستگاه‌های اجرایی در اختیار ذی- حساب قرار داده است، قسمتی صرف پرداخت‌های قطعی و غیرقطعی اسفندماه شده باشد ولی بابت پرداخت- های فوق هنوز از خزانه وجهی دریافت نشده و مابقی آن به صورت وجه نقد نزد ذی-حساب موجود باشد. در این حالت برای تسویه تنخواہ گردان ثبت‌های زیر در دفاتر خزانه صادر می‌شود:

ثبت بودجه‌ای:

اعتبارات پرداخت شده XX

درخواست وجه دستگاه‌های اجرایی XX

ثبت مالی:

بانک تمرکز وجوه عمومی XX

پرداخت‌های وجوه عمومی XX

تنخواہ گردان دستگاه‌های اجرایی XX

**۱۳) ثبت بستن حساب‌های موقت**

**الف: حساب‌های موقت بودجه‌ای**

الف) حساب درآمد و سایر منابع تامین اعتبار پیش‌بینی شده عمومی 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 عمومی 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

XX جاری با دستگاه‌های اجرایی

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

XX اعتبارات پرداخت شده

XX درخواست وجه دستگاه‌های اجرایی

#### ب: حساب‌های موقت مالی

XX دریافت‌های وجوه عمومی

XX پرداخت‌های وجوه عمومی

اگر حساب دریافت‌های وجوه عمومی با حساب پرداخت‌های وجوه عمومی برابر نباشد، هر گونه مابه‌التفاوت احتمالی به حساب مازاد وجوه عمومی منظور می‌شود.

#### ۱۴) ثبت بستن حساب‌های دائمی

حساب‌های دائمی که به دوره مالی بعد منتقل می‌شوند، عبارتند از:

بانک تمرکز وجوه عمومی و پیش پرداخت (بدهکار) و مازاد وجوه عمومی (بستانکار)

XX مازاد وجوه عمومی

XX بانک تمرکز وجوه عمومی

XX پیش پرداخت

#### تفاوت مازاد تخصیص نیافته و مازاد وجوه عمومی:

مازاد تخصیص نیافته یک حساب بودجه‌ای است، که برای ثبت بودجه مصوب از آن استفاده می‌شود، و در پایان دوره مالی و هنگام بستن حساب‌های موقت خود به خود بسته می‌شود. ولی مازاد وجوه عمومی یک حساب دائمی است، که مانده آن در صورت امکان از یک دوره مالی به دوره مالی بعد منتقل و در ترازنامه نیز گزارش می‌شود.



## **فصل ششم**

### **حسابداری وجوه اعتبارات هزینه‌ای**

وجوه اعتبارات هزینه‌ای وجوهی است که خزانه، به استناد اعتبارات مصوب منظور شده در بودجه دستگاه‌های اجرایی، و پس از تخصیص اعتبار توسط معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی، و درخواست وجه توسط دستگاه‌های اجرایی، در اختیار دستگاه‌های فوق قرار می‌دهد، تا نسبت به انجام هزینه بر طبق قوانین و مقررات اقدام کنند. و یا وجوهی که برای تامین مالی هزینه‌های عمومی از محل اعتبارات جاری منظور در بودجه عمومی دولت دریافت می‌شود، در یک حساب مستقل تحت عنوان حساب مستقل وجوه جاری یا حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه‌ای، متمرکز می‌گردد تا برابر قوانین و مقررات برای نیل به اهداف معینی به مصرف هزینه‌های اجرای برنامه‌های مصوب برسد.

هدف این حساب مستقل تامین مالی و پرداخت هزینه‌های جاری و عمومی دستگاه‌های اجرایی است که از بودجه عمومی دولت استفاده می‌کنند.

منابع مالی این حساب مستقل از محل درآمدهای عمومی کشور مثل وجوه مالیات، عوارض، جرائم و غیره می‌باشد، که در قالب اعتبارات هزینه‌ای در بودجه کل کشور تامین می‌شود. مصارف مالی این حساب مستقل پرداخت هزینه‌های جاری و عمومی از قبیل حقوق و مزایا، سوخت و روشنایی، لوازم مصرف شدن، حق مأموریت‌ها و سایر هزینه‌های جاری است. منظور از هزینه آن بخش از فعالیت‌های مالی است که باعث کاهش ارزش خالص (دارایی جاری منهای بدهی جاری) می‌شود و کالا یا خدمت آن در طول یک‌سال مالی در جهت تولید کالا یا ارائه خدمت به مصرف می‌رسد.

معیار اندازه‌گیری این حساب مستقل معیار جریان منابع مالی است. منظور اندازه‌گیری، ثبت و گزارشگری کلیه-ی وجوه نقد و سایر دارایی‌های جاری است که در یک دوره مالی وارد موسسه می‌شوند و کلیه‌ی وجوه نقد و سایر دارایی‌های جاری است که در طول یک دوره مالی از موسسه خارج می‌شوند. مبنای حسابداری در کشور ما برای شناسایی درآمدها نقدی کامل و برای شناسایی هزینه‌ها نقدی تعدیل شده می‌باشد، ولی بر طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابداری دولتی برای شناسایی رویدادهای این حساب مستقل باید از مبنای تعهدی تعدیل شده استفاده شود.

با توجه به این که منابع تامین مالی این حساب مستقل از محل اعتبارات بودجه‌ای تامین می‌شود و در اجرای اصل ۵۵ قانون اساسی دستگاه‌های اجرایی مکلف هستند هر اعتبار را در جای خود به مصرف برسانند و هیچ‌گونه

تعهد مازادی بر اعتبار ایجاد نکنند، لذا در این حساب مستقل علاوه بر سیستم حسابداری مالی از یک سیستم حسابداری بودجه‌ای نیز برای کنترل بر اعتبارات مصوب استفاده می‌شود.

معادله‌ی حسابداری حساب مستقلی که معیار اندازه‌گیری آن جریان منابع مالی باشد، و همچنین مبنای حسابداری مورد استفاده آن تعهدی تعدیل شده باشد، عبارت است از:

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

اندوخته منظور شده در رابطه فوق مربوط به پیش پرداخت‌ها و علی‌الحساب‌های سنواتی است که در مقررات مالی و محاسباتی این قبیل کشورها قابل انتقال به سال یا سال‌های بعد بوده و در صورت تحویل کالا یا خدمت موضوع این قبیل پیش پرداخت‌ها و یا تصفیه علی‌الحساب‌ها، به جای آن که هزینه سال جاری محسوب شود به حساب هزینه از محل اعتبار سال یا سنوات قبل منظور می‌گردد. به بیان دیگر بهای تمام شده کالا یا خدمت موضوع پیش‌پرداخت‌ها و علی‌الحساب‌هایی که در سنوات قبل پرداخت گردیده، در سالی که کالا تحویل و یا خدمت ارائه می‌شود، به حساب اندوخته این قبیل پیش‌پرداخت‌ها و علی‌الحساب‌ها که از سال‌های قبل به سال جاری انتقال یافته است، منظور می‌گردد. به این ترتیب بهای تمام شده کالا یا خدمت موضوع پیش‌پرداخت‌ها و علی‌الحساب‌های سنواتی، از محل اعتبار سال جاری تامین نخواهد شد، بلکه به حساب اندوخته اعتبار تامین شده سالی که وجه پیش‌پرداخت یا علی‌الحساب پرداخت گردیده است، منظور می‌شود.

حساب مازاد که حاصل تفاوت دارایی جاری با بدهی جاری و اندوخته‌ها می‌باشد، عبارت از مقداری وجه نقد یا در حکم نقد آماده برای مصرف است. به بیان دیگر مانده وجوه مصرف نشده سال یا سنوات قبل در حساب مازاد منظور می‌شود. دستگاه‌های دولتی که دارای مجوز قانونی برای انتقال مانده وجوه مصرف نشده هر سال مالی به سال مالی بعد و مصرف آن همراه بودجه سال بعد می‌باشند، می‌توانند از حساب مازاد استفاده نمایند. دستگاه‌های دولتی دیگر که بر طبق مقررات باید مانده وجوه اعتبارات مصرف نشده را به حساب‌های خزانه برگشت دهند، مازاد آن‌ها در پایان سال مالی باید صفر شود.

چنانچه دستگاه دولتی مجوز انتقال وجوه نقد مصرف نشده را به دوره مالی بعد داشته باشد، معادله حسابداری آن به شرح بالا می‌باشد. ولی اگر مجوز انتقال وجوه نقد مصرف نشده به دوره مالی بعد را نداشته باشد، معادله حسابداری آن به شرح زیر خواهد بود:

دارایی جاری = بدهی جاری + اندوخته

چنانچه معیار اندازه‌گیری حساب مستقلی جریان منابع مالی باشد، ولی مبنای حسابداری مورد استفاده آن نقدی تعدیل شده باشد، و دستگاه دولتی مجوز انتقال وجوه نقد مصرف نشده را به دوره مالی بعد داشته باشد، معادله حسابداری آن به شرح زیر است:

دارایی جاری = اندوخته + مازاد

در معادله بالا چنانچه مجوز انتقال وجوه نقد مصرف نشده به دوره مالی بعد وجود نداشته باشد، معادله حسابداری دستگاه دولتی به شرح زیر خواهد بود:

دارایی جاری = اندوخته

اگر مبنای حسابداری در مسئله داده شده باشد، متناسب هر مبنا معادله حسابداری با توجه این که سازمان مجوز انتقال وجه به سال آینده را داشته باشد یا نه، تغییرات زیر بر روی آن رخ می‌دهد:

الف) اگر مبنا نقدی باشد، از معادله فوق بدهی‌های جاری حذف می‌شود. زیرا طبق تعریف موجود در این مبنا حساب پرداختنی وجود ندارد، و پرداخت‌ها یا قطعی هستند که تحت عنوان هزینه ثبت می‌شوند، یا غیر قطعی هستند که بابت آن‌ها اندوخته در نظر گرفته می‌شود.

ب) اگر مبنا تعهدی کامل، تعهدی تعدیل شده یا نیمه تعهدی باشد، بدهی‌های جاری کماکان در معادله فوق منظور می‌شود.

ج) پس از منظور کردن اثرات مربوط به مبناها در معادله فوق، در مرحله بعد اگر سازمان مجوز انتقال مانده وجوه نقد مصرف نشده به سال آینده را داشته باشد، حساب مازاد در معادله فوق می‌آید. ولی چنانچه دستگاه دولتی مجوز انتقال مانده وجوه نقد مصرف نشده به دوره مالی بعد را نداشته باشد، حساب مازاد از معادله فوق حذف می‌شود.

ثبت عملیات حسابداری حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه‌ای با استفاده از معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی و مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده:

## (۱) ثبت ابلاغ بودجه مصوب

بودجه XX

اعتبارات مصوب وجوه هزینه‌ای XX

## (۲) ثبت تخصیص اعتبار

جاری با خزانه XX

اعتبارات تخصیص یافته XX

منابع مالی قابل دریافت XX

اعتبارات تعهد نشده XX

## (۳) ثبت دریافت تنخواه‌گردان حسابداری

بر طبق ماده ۲۶ قانون محاسبات عمومی، تنخواه‌گردان حسابداری مبالغی است که خزانه در ابتدای سال مالی اجرای بودجه بابت تسریع در امر پرداخت هزینه دستگاه‌های اجرایی در اختیار ذی حساب آن‌ها قرار می‌دهد. مبالغ فوق که به میزان هزینه‌های برآوردی یک‌ماه دستگاه‌های اجرایی و یا حداکثر به میزان یک دوازدهم اعتبارات تخصیص یافته آن دستگاه می‌باشد، و به پشتوانه اعتبارات مصوب منظور شده در بودجه دستگاه‌های اجرایی به آن‌ها پرداخت می‌شود، نوعی وام کوتاه مدت تلقی شده که باید تا پایان سال نسبت به تسویه و واریز آن اقدام شود. دستگاه اجرایی ابتدا از محل تنخواه فوق هزینه‌های خود را پرداخت می‌کند، و در پایان هر ماه و یا هر زمانی که تنخواه فوق تمام شود، اسناد و مدارک مربوط به هزینه‌های انجام شده را جهت تسویه حساب برای خزانه ارسال می‌کند، و پس از دریافت مبالغی که هزینه کرده‌اند، تنخواه آن‌ها تامین می‌شود، و این فرآیند تا پایان سال ادامه دارد. در پایان سال ذی حساب باید تنخواه فوق را تسویه نماید.

ثبت بودجه‌ای:

درخواست وجه XX

منابع مالی قابل دریافت XX

ثبت مالی:

XX بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای

XX تنخواه‌گردان حسابداری

#### (۴) ثبت تامین اعتبار

XX اعتبارات تعهد نشده

XX اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی

#### (۵) ثبت پرداخت‌های قطعی

ثبت مالی:

XX هزینه

XX بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای

ثبت بودجه‌ای:

XX اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی

XX اعتبارات مصرف شده

#### (۶) ثبت پرداخت‌های غیر قطعی

پرداخت‌های غیر قطعی نیز همانند پرداخت‌های قطعی بعد از تامین اعتبار انجام می‌شود.

ثبت بودجه‌ای:

XX اعتبارات تعهد نشده

XX اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی

ثبت مالی:

XX پیش پرداخت / علی‌الحساب / تنخواه‌گردان پرداخت

XX بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای

#### (۷) ثبت تسویه پرداخت‌های غیر قطعی

ثبت مالی:

XX پیش پرداخت / علی الحساب / تنخواه گردان پرداخت

ثبت بودجه‌ای:

XX اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی

XX اعتبارات مصرف شده

## ۸) ثبت دریافت وجه از خزانه بابت هزینه‌های انجام شده

ثبت بودجه‌ای:

XX درخواست وجه

XX منابع مالی قابل دریافت

ثبت مالی:

XX بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای

XX دریافتی از خزانه

## ۹) ثبت پرداخت حقوق به کارکنان

پرداخت حقوق به کارکنان در دستگاه‌های دولتی دارای مراحل به شرح زیر است:

**مرحله اول:** تهیه و تنظیم لیست حقوق و دستمزد و ارسال آن به بانک به همراه وجه مورد نیاز

ثبت بودجه‌ای:

اعتبارات حقوق و مزایای کارکنان براساس سازمان رسمی و ردیف‌های حقوقی و کارکنان شاغل در پست‌های سازمانی برآورد و در بودجه سالانه منظور و به تصویب می‌رسد. این قبیل اعتبارات برای مقاصد دیگری قابل مصرف نمی‌باشد و به همین دلیل می‌توان از ثبت بودجه‌ای و تامین اعتبار حقوق و مزایا در ابتدای هر ماه صرف‌نظر نموده و در پایان هر ماه و هنگام ارسال لیست حقوق و مزایای ماهانه به بانک، نسبت به تامین اعتبار و ثبت بودجه‌ای آن اقدام نمود.

XX اعتبارت تعهد نشده

اعتبارات مصرف شده XX

(به میزان جمع حقوق و دستمزد ناخالص)

ثبت مالی:

بانک پرداخت حقوق XX

بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای XX

(به میزان جمع حقوق و دستمزد خالص)

**مرحله دوم:** واریز وجه خالص به حساب کارکنان توسط بانک و تایید و ارسال لیست حقوق و دستمزد به

قسمت مالی دستگاه دولتی

ثبت مالی:

هزینه (به میزان جمع حقوق و دستمزد ناخالص) XX

بدهی به سایر سازمان‌ها (بابت کسورات) XX

بانک پرداخت حقوق XX

**مرحله سوم:** واریز کسورات کسر شده از حقوق کارکنان به حساب سازمان‌های مربوطه

بدهی به سایر سازمان‌ها XX

بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای XX

### حسابداری درآمدها:

در رابطه با درآمد سه مرحله زیر وجود دارد:

### مرحله اول: پیش بینی درآمد

طبق اصل ۵۳ قانون اساسی کلیه درآمدهای دولت که توسط وزارتخانه‌ها و سازمان‌های دولتی وصول می‌شوند باید به حساب خزانه نزد بانک مرکزی واریز گردند و هر گونه پرداختی بابت اعتبار مصوب در حدود اعتبار مصوب از خزانه دریافت می‌گردد، بنابراین در سطح وزارتخانه هیچ گونه رابطه‌ای بین درآمدهای عمومی و هزینه‌های عمومی برقرار نمی‌باشد، ولی در سطح دولت این رابطه برقرار است. هم‌چنین در این مرحله درآمد



وصولی دستگاه‌های دولتی محدود به آن رقمی که در بودجه آن‌ها پیش بینی شده نمی‌باشد. به همین دلیل به نظر می‌رسد که انعکاس درآمدهای پیش بینی شده دستگاه‌های دولتی در دفاتر حسابداری ضرورتی نداشته و از حساب‌های بودجه‌ای برای اعمال کنترل بر درآمد پیش بینی شده استفاده نمی‌شود.

### مرحله دوم: تشخیص درآمد

در این مرحله درآمدهای وصولی دولت مشخص می‌شود. پس از مشخص شدن درآمدها، با توجه به مبنای حسابداری مورد استفاده با آن‌ها برخورد می‌شود. چنانچه مبنای حسابداری مورد استفاده نقدی، نیمه تعهدی و یا نقدی تعدیل شده باشد، به علت این که در این مبنای شناسایی و ثبت درآمدها تنها در زمان وصول آن‌ها انجام می‌شود، در این مرحله بابت مبنای فوق هیچ ثبتی در دفاتر صادر نمی‌گردد. ولی چنانچه مبنای مورد استفاده تعهدی و یا تعهدی تعدیل شده باشد، درآمدهای تشخیص داده شده، به شرح زیر در دفاتر ثبت می‌شوند:

حساب‌های دریافتنی XX

درآمد XX

### مرحله سوم: وصول درآمد

در این مرحله چنانچه مبنای مورد استفاده تعهدی و یا تعهدی تعدیل شده باشد، در زمان وصول ثبت زیر در دفاتر صادر می‌شود:

بانک تمرکز وجوه عمومی XX

حساب‌های دریافتنی XX

ولی چنانچه مبنای مورد استفاده نقدی، نیمه تعهدی و یا نقدی تعدیل شده باشد، در زمان وصول درآمد ثبت زیر در دفاتر صادر می‌شود:

بانک تمرکز وجوه عمومی XX

درآمد XX

### انتقال وجوه درآمد:

درآمد وصولی دستگاه‌های دولتی به یک حساب بانکی غیر قابل برداشت - که توسط ذی حساب به نام خزانه وزارت امور اقتصادی و دارایی ایجاد شده، و اجازه برداشت از این حساب تنها با خزانه است - منتقل می‌شود. لذا خزانه به بانک فوق دستور می‌دهد که مانده این حساب را در پایان هر ماه به حساب‌های خزانه نزد بانک مرکزی واریز کند. در زمان واریز مانده حساب فوق به حساب‌های خزانه نزد بانک مرکزی، بانک اعلامیه‌ای در دو نسخه تهیه و یک نسخه را برای خزانه و نسخه دیگر را برای دستگاه مربوطه ارسال می‌کند. دستگاه دولتی در زمان دریافت اعلامیه بانکی مبنی بر انتقال وجه فوق به حساب خزانه ثبت زیر را در دفاتر صادر می‌کند:

درآمد انتقالی XX

بانک تمرکز وجوه عمومی XX

#### نحوه نگهداری حساب مطالبات در مبنای نقدی:

به منظور استفاده از تسهیلات مبنای نقدی از یک سو و نگهداری اطلاعات مربوط به مطالبات از سوی دیگر، پیشنهاد می‌شود، در مبنای نقدی در زمان تشخیص درآمد، درآمدهای تشخیص داده شده به شرح زیر در دفاتر ثبت شوند:

حساب‌های دریافتنی جاری XX

اندوخته حساب‌های دریافتنی وصول نشده جاری XX

و در زمان وصول درآمد ثبت‌های حسابداری زیر دفاتر صادر می‌شود:

بانک تمرکز وجوه عمومی XX

حساب‌های دریافتنی جاری XX

اندوخته حساب‌های دریافتنی وصول نشده جاری XX

درآمد XX

چنانچه از روش فوق برای حسابداری درآمدها در مبنای نقدی استفاده شود، به دلیل این که تهیه صورت‌های مالی بر مبنای نقدی دچار مشکل نشود، حساب‌های فوق به شرح زیر در صورت‌های مالی گزارش می‌شوند:

نام وزارتخانه و یا سازمان دولتی  
حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه‌ای  
ترازنامه به تاریخ .....

ریال	بدهی و مازاد:	ریال	دارایی:
XX	تعهدات قطعی نشده	XX	حساب‌های دریافتی جاری
XX	کسر می‌شود: اندوخته تعهدات قطعی نشده	XX	کسر می‌شود: اندوخته حساب‌های دریافتی وصول نشده

### نحوه نگهداری حساب تعهدات قطعی نشده در مبنای نقدی:

در مبنای نقدی هزینه زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شود، که پرداخت شود. لذا در این مبنا چنانچه کالا یا خدمتی دریافت شده ولی وجه آن پرداخت نشده باشد، در دفاتر ثبت نمی‌شود. لذا به منظور کنترل برروی بدهی‌ها در مبنای نقدی، در زمانی که کالا یا خدمتی دریافت می‌شود، در مبنای نقدی پیشنهاد شده، ثبت زیر در دفاتر صادر شود:

تعهدات قطعی نشده XX

XX اندوخته تعهدات قطعی نشده

و در زمان پرداخت بدهی ثبت زیر در دفاتر صادر می‌شود:

XX هزینه

XX تعهدات قطعی نشده

XX اندوخته تعهدات قطعی نشده

XX بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای

### اصلاح و یا تعدیل حساب‌ها:

در پایان دوره مالی چنانچه حساب‌های زیر در تراز آزمایشی اصلاح نشده دستگاه دولتی وجود داشته باشد، باید اصلاح یا تعدیل شوند، که حساب‌های فوق عبارتند از:

الف) تنخواه‌گردان حسابداری

ب) برگشت مانده وجوه نقد مصرف نشده سال مالی به حساب خزانه

ج) انتقال مانده پیش پرداخت و علی الحساب سال جاری به حساب های سنواتی

د) انتقال مانده حساب های بودجه ای مربوط به پیش پرداخت و علی الحساب به سال بعد

ه) تسویه بدهی به سایر سازمان ها

و) انتقال مانده حساب های دریافتنی جاری و اندوخته مربوطه به حساب های سنواتی

ی) انتقال مانده حساب تعهدات قطعی نشده و اندوخته مربوطه به حساب های سنواتی

### ثبت تسویه مانده حساب تنخواه گردان حسابداری:

تنخواه گردان حسابداری باید حداکثر تا پایان فرودین ماه سال بعد، به تاریخ پایان اسفند سال قبل تسویه شود.

تنخواه گردان حسابداری در هر مقطعی از زمان از جمله در پایان دوره مالی ممکن است دارای یک از سه وضعیت زیر باشد:

**حالت اول:** ممکن است تمام مبالغی که تحت عنوان تنخواه گردان حسابداری از خزانه دریافت شده است، به صورت وجه نقد نزد ذی حساب موجود باشد:

ثبت بودجه ای:

XX منابع مالی قابل دریافت

XX درخواست وجه

ثبت مالی:

XX تنخواه گردان حسابداری

XX بانک پرداخت وجوه هزینه ای

**حالت دوم:** چنانچه کل مبلغی که تحت عنوان تنخواه گردان حسابداری از خزانه دریافت شده، صرف پرداخت-

های قطعی و غیر قطعی اسفند ماه شده، ولی بابت پرداخت های فوق هنوز از خزانه وجهی دریافت نشده باشد،

تنخواه گردان حسابداری با هزینه های فوق تسویه می شود و ثبت زیر در دفاتر صادر می گردد:

XX تنخواه گردان حسابداری

XX دریافتی از خزانه

**حالت سوم:** ممکن است تنخواه گردان حسابداری در پایان دوره مالی دارای ترکیبی از حالات زیر باشد:

الف) ممکن است قسمتی از آن صرف پرداخت‌های قطعی یا غیر قطعی اسفند ماه شده، که بابت پرداخت‌های فوق هنوز از خزانه وجهی دریافت نشده است.

ب) ممکن است قسمتی از آن به صورت وجه نقد نزد ذی حساب موجود باشد.

ثبت بودجه‌ای:

XX منابع مالی قابل دریافت

XX درخواست وجه

ثبت مالی:

XX تنخواه گردان حسابداری

XX بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای

XX دریافتی از خزانه

**ثبت واریز وجوه نقد مصرف نشده به حساب خزانه:**

به موجب مواد ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومی، اعتبارات هزینه‌ای حداکثر تا پایان فروردین ماه سال بعد و اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای حداکثر تا پایان تیر ماه سال بعد، قابل تعهد و پرداخت می‌باشد. وجوه مصرف نشده، حداکثر باید ظرف مدت ۱۰ روز از تاریخ‌های فوق به حساب خزانه برگشت داده شود، که این وجوه به عنوان یکی از منابع تامین مالی خزانه مورد استفاده قرار می‌گیرد.

[مانده علی الحساب سال جاری + مانده پیش پرداخت سال جاری + هزینه سال جاری] - جمع وجوه دریافتی از خزانه = مانده وجوه نقد مصرف نشده

ثبت بودجه‌ای:

XX منابع مالی قابل دریافت

XX درخواست وجه

ثبت مالی:

XX دریافتی از خزانه

XX بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای

## ثبت انتقال مانده پیش پرداخت و علی الحساب سال جاری به همراه حساب های بودجه ای مربوطه به حساب های سنواتی:

بر طبق ماده ۱۰۲ قانون محاسبات عمومی، پیش پرداخت و علی الحساب دو حساب دائمی هستند، که مانده آن ها از یک دوره مالی به دوره مالی بعد انتقال می یابد. البته قبل از انجام این کار باید حتماً مجوز خزانه مبنی بر انتقال این رقم به دوره مالی بعد دریافت شود. تایید خزانه به این دلیل گرفته می شود که، محل تامین منابع مالی آن مشخص شود، که این مبلغ از چه محلی پرداخت شود. پس از مشخص شدن محل تامین منابع مالی پیش پرداخت و علی الحساب که عمدتاً از محل دریافتی از خزانه و یا تنخواه گردان حسابداری می باشد، مجوز فوق به شرح زیر در دفاتر ثبت می شود:

دریافتی از خزانه / تنخواه گردان حسابداری XX

اندوخته پیش پرداخت / علی الحساب سنواتی XX

پس از دریافت مجوز خزانه مبنی بر انتقال مانده پیش پرداخت و علی الحساب به دوره مالی آینده، قبل از انتقال مانده فوق به دوره مالی بعد، در پایان این دوره مالی پیش پرداخت و علی الحساب به شرح زیر تبدیل به حساب سنواتی می شوند:

پیش پرداخت سنواتی XX

علی الحساب سنواتی XX

پیش پرداخت XX

علی الحساب XX

وقتی پیش پرداخت و علی الحساب از یک دوره مالی به دوره مالی بعد منتقل می شوند، باید حساب های بودجه ای مربوط به آن ها نیز به دوره مالی بعد انتقال یافته، تا در دوره مالی بعد از طریق حساب های بودجه ای فوق برروی پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی کنترل برقرار شود. در رابطه با پیش پرداخت و علی الحساب دو حساب بودجه ای زیر وجود دارند:

الف) درخواست وجه که ماهیت بدهکار دارد.

ب) اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی که ماهیت بستانکار دارد.

قبل از انتقال حساب‌های بودجه‌ای فوق به دوره بعد، ابتدا به شرح زیر تبدیل به حساب سنواتی می‌شوند:

درخواست وجه سنواتی XX

درخواست وجه XX

اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی XX

اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی سنواتی XX

**تسویه بدهی به سایر سازمان‌ها:**

بدهی به سایر سازمان‌ها XX

بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای XX

**ثبت انتقال مانده حساب‌های دریافتنی جاری و اندوخته مربوطه به حساب‌های سنواتی:**

به منظور نگهداری حساب درآمدهای تشخیص داده شده و وصول نشده در مبنای نقدی، و تفکیک آن از حساب درآمدهای تشخیص داده شده و وصول شده سال بعد، در پایان سالی مالی باید حساب‌های دریافتنی جاری و اندوخته مربوطه، تبدیل به حساب سنواتی شده و به دوره مالی بعد انتقال یافته، تا در دوره بعد درآمدهای تشخیص داده شده آن دوره از درآمدهای تشخیص داده شده و وصول نشده سال قبل تفکیک شوند:

حساب‌های دریافتنی سنواتی XX

حساب‌های دریافتنی جاری XX

اندوخته حساب‌های دریافتنی وصول نشده جاری XX

اندوخته حساب‌های دریافتنی وصول نشده سنواتی XX

**ثبت انتقال مانده حساب تعهدات قطعی نشده و اندوخته مربوطه به حساب‌های سنواتی:**

در مبنای نقدی به منظور نگهداری حساب بدهی‌ها، در زمان ایجاد بدهی از حساب تعهدات قطعی نشده و اندوخته مربوطه استفاده می‌شود. چنانچه بدهی تا پایان دوره مالی تسویه شود، حساب‌های فوق نیز از دفاتر خارج می‌شوند. ولی چنانچه تا پایان دوره مالی تسویه نشود، باید مانده حساب‌های فوق به دوره مالی بعد انتقال

داده شود، تا در دوره مالی بعد از طریق این حساب‌ها برروی بدهی مربوطه کنترل برقرار شود. قبل از انتقال حساب‌های فوق به دوره مالی بعد باید در پایان این دوره مالی تبدیل به حساب سنواتی شوند:

XX تعهدات قطعی نشده سنواتی

XX تعهدات قطعی نشده

XX اندوخته تعهدات قطعی نشده

XX اندوخته تعهدات قطعی نشده سنواتی

ثبت بستن حساب‌های موقت:

الف) حساب‌های موقت بودجه‌ای:

XX اعتبارات مصوب

XX اعتبارات تخصیص یافته

XX اعتبارات تعهد نشده

XX اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی

XX اعتبارات مصرف شده

XX بودجه

XX جاری باخرانه

XX منابع مالی قابل دریافت

XX درخواست وجه

ب) حساب‌های موقت مالی:

XX درآمد

XX درآمد انتقالی

XX دریافتی از خزانة



### ثبت بستن حساب‌های دائمی:

در پایان دوره مالی سه گروه حساب دائمی وجود دارند، که به شرح زیر بسته خواهند شد:

#### الف) حساب‌های دائمی مربوط به پیش پرداخت و علی‌الحساب

ثبت بودجه‌ای:

XX اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی سنواتی  
XX درخواست وجه سنواتی  
ثبت مالی:

XX اندوخته پیش پرداخت / علی‌الحساب سنواتی  
XX پیش پرداخت / علی‌الحساب سنواتی

#### ب) حساب‌های دائمی مربوط به مطالبات در مبنای نقدی

XX اندوخته حساب‌های دریافتنی وصول نشده سنواتی  
XX حساب‌های دریافتنی سنواتی

#### ج) حساب‌های دائمی مربوط به بدهی‌ها در مبنای نقدی

XX اندوخته تعهدات قطعی نشده سنواتی  
XX تعهدات قطعی نشده سنواتی

### ثبت افتتاح حساب‌های دائمی:

#### الف) حساب‌های دائمی مربوط به پیش پرداخت و علی‌الحساب

ثبت بودجه‌ای:

XX درخواست وجه سنواتی

XX اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی سنواتی

ثبت مالی:

XX پیش پرداخت / علی‌الحساب سنواتی

XX اندوخته پیش پرداخت / علی‌الحساب سنواتی

ب) حساب‌های دائمی مربوط به مطالبات در مبنای نقدی

XX حساب‌های دریافتنی سنواتی

XX اندوخته حساب‌های دریافتنی وصول نشده سنواتی

ج) حساب‌های دائمی مربوط به بدهی‌ها در مبنای نقدی

XX تعهدات قطعی نشده سنواتی

XX اندوخته تعهدات قطعی نشده سنواتی

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.

در این رابطه ثبت‌های زیر در دفاتر صادر می‌شود:

ثبت مالی:

XX هزینه از محل اعتبار سنواتی

XX پیش پرداخت سنواتی

ثبت بودجه‌ای:

XX اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی سنواتی

XX اعتبارات مصرف شده سنواتی

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

ثبت بودجه‌ای:

اعتبارات مصرف شده سنواتی XX

درخواست وجه سنواتی XX

ثبت مالی:

اندوخته پیش پرداخت سنواتی XX

هزینه از محل اعتبار سنواتی XX

**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 ثبت‌های زیر در دفاتر صادر می‌شود:

ثبت بودجه‌ای:

اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی سنواتی XX

اعتبارات تعهد نشده سنواتی XX

ثبت مالی:

بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای XX

پیش پرداخت سنواتی XX

مبالغی که بابت واریز نقدی پیش پرداخت سنواتی 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 به حساب خزانه، ثبت‌های زیر در دفاتر صادر می‌شود:

ثبت بودجه‌ای:

اعتبارات تعهد نشده سنواتی XX

درخواست وجه سنواتی XX

ثبت مالی:

اندوخته پیش پرداخت سنواتی XX

بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای XX

**حالت سوم:** چنانچه کالا یا خدمتی که در دوره مالی قبل جهت تحویل یا ارائه آن، پیش پرداخت، پرداخت شده، 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 در پایان دوره مالی جاری با یک ثبت معکوس حساب‌های سنواتی که از دوره مالی قبل به این دوره مالی منتقل شده، بسته و در ابتدای دوره مالی بعد افتتاح می‌شوند. در دوره مالی بعد براساس یکی از حالات اول یا دوم با آن برخورد می‌شود.

ثبت بودجه‌ای:

اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی سنواتی XX

درخواست وجه سنواتی XX

ثبت مالی:

اندوخته پیش پرداخت سنواتی XX

پیش پرداخت سنواتی XX

در رابطه با علی‌الحساب سنواتی فوق نیز در دوره مالی بعد زمانی که علی‌الحساب تصفیه شود، ثبت‌های زیر در دفاتر صادر می‌گردد:

ثبت مالی:

هزینه از محل اعتبار سنواتی XX

علی‌الحساب سنواتی XX

ثبت بودجه‌ای:

XX اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی سنواتی

XX اعتبارات مصرف شده سنواتی

در رابطه با علی‌الحساب سنواتی فوق، چهار حساب سنواتی باز در دفاتر وجود دارد. این چهار حساب تا پایان دوره مالی در دفاتر باقی می‌مانند، و در پایان دوره مالی و زمان بستن حساب‌های موقت آن دوره، حساب‌های سنواتی باز به شرح زیر بسته می‌شوند:

ثبت بودجه‌ای:

XX اعتبارات مصرف شده سنواتی

XX درخواست وجه سنواتی

ثبت مالی:

XX اندوخته علی‌الحساب سنواتی

XX هزینه از محل اعتبار سنواتی

در مبنای نقدی درآمد زمان وصول شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شود. اما به دلیل این که در مبنای نقدی بر روی درآمدها کنترل برقرار شود، زمانی که درآمد تشخیص داده می‌شود، باید درآمدهای تشخیصی در دفاتر ثبت شوند. حال اگر در طول دوره مالی درآمدی تشخیص داده شده، ولی تا پایان دوره مالی وصول نشده باشد، به دوره مالی بعد منتقل می‌شود. در دوره مالی بعد در زمان وصول ثبت‌های زیر در دفاتر صادر می‌شود:

XX بانک تمرکز وجوه عمومی

XX حساب‌های دریافتنی سنواتی

XX اندوخته حساب‌های دریافتنی وصول نشده سنواتی

XX درآمد

در مبنای نقدی تعدیل شده، هزینه زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شود که دو شرط زیر برقرار باشد:

اولاً: کالا یا خدمت دریافت شده باشد.

ثانیاً: پرداخت وجه نیز به صورت کامل انجام شده باشد.

ممکن است در طول دوره مالی کالا یا خدمتی دریافت شده باشد که تا پایان دوره وجه آن پرداخت نشده باشد. براساس مبنای نقدی تعدیل شده این موارد در دفاتر ثبت نمی‌شود. اما به منظور کنترل بر روی بدهی‌ها، در مبنای نقدی پیشنهاد شده است که بدهی‌های فوق در دفاتر ثبت شوند. چنان‌چه در طول دوره مالی کالا یا خدمتی دریافت، ولی وجه آن تا پایان آن دوره پرداخت نشده باشد، حساب‌های مربوطه به دوره مالی آینده منتقل و در زمان پرداخت وجه ثبت‌های زیر صادر می‌شود:

XX هزینه

XX تعهدات پرداخت نشده سنواتی

XX اندوخته تعهدات پرداخت نشده سنواتی

XX بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای

#### جواب مساله چهار:

درخواست وجه سنواتی ۲۸۴۰۰

۲۸۴۰۰ اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی سنواتی

۱۷۵۰۰ پیش پرداخت سنواتی

۱۰۹۰۰ علی‌الحساب سنواتی

۲۸۴۰۰ اندوخته پیش پرداخت / علی‌الحساب سنواتی

۱- بودجه هزینه‌ای ۵۲۵۰۰۰

۵۲۵۰۰۰ اعتبارات مصوب هزینه‌ای

۲- جاری با خزانه ۴۹۴۰۰۰

۴۹۴۰۰۰ اعتبارات تخصیص یافته

۴۹۴۰۰۰ منابع مالی قابل دریافت

۴۹۴۰۰۰ اعتبارات تعهد نشده

۳- درخواست وجه ۴۰۰۰۰

منابع مالی قابل دریافت ۴۰۰۰۰

بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای ۴۰۰۰۰

تنخواه‌گردان حسابداری ۴۰۰۰۰

۴- اعتبارات تعهد نشده ۳۰۰۰

اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی ۳۰۰۰

هزینه ۳۰۰۰

بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای ۳۰۰۰

اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی ۳۰۰۰

اعتبارات مصرف شده ۳۰۰۰

۵- اعتبارات تعهد نشده ۱۰۰۰۰

اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی ۱۰۰۰۰

تنخواه‌گردان پرداخت ۱۰۰۰۰

بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای ۱۰۰۰۰

۶- ثبت بودجه‌ای:

درخواست وجه ۴۴۸۰۰۰

منابع مالی قابل دریافت ۴۴۸۰۰۰

ثبت مالی:

بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای ۴۴۸۰۰۰

دریافتی از خزانه ۴۴۸۰۰۰

۷- اعتبارات تعهد نشده ۸۲۵۰

اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی ۸۲۵۰

پیش پرداخت ۸۲۵۰

بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای ۸۲۵۰

۸- اعتبارات تعهد نشده ۳۲۰۰۰۰

اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی ۳۲۰۰۰۰

بانک پرداخت کننده حقوق ۲۷۰۰۰۰

بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای ۲۷۰۰۰۰

هزینه ۳۲۰۰۰۰

بانک پرداخت کننده حقوق ۲۷۰۰۰۰

بدهی به سایر سازمان‌ها (وزارت دارایی) ۲۴۵۰۰

بدهی به سایر سازمان‌ها (صندوق بازنشستگی) ۲۵۵۰۰

اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی ۳۲۰۰۰۰

اعتبارات مصرف شده ۳۲۰۰۰۰

۹- هزینه از محل اعتبارات سنواتی ۱۷۰۰۰

بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای ۵۰۰

پیش پرداخت سنواتی ۱۷۵۰۰

اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی سنواتی ۱۷۵۰۰

اعتبارات مصرف شده سنواتی ۱۷۰۰۰

اعتبارات تعهد نشده سنواتی ۵۰۰

ثبت مالی:

اندوخته پیش پرداخت / علی الحساب سنواتی ۵۰۰

بانک تمرکز وجوه هزینه‌ای ۵۰۰

ثبت بودجه‌ای:

اعتبارات تعهد نشده سنواتی ۵۰۰

درخواست وجه سنواتی ۵۰۰



۱۰- هزینه از محل اعتبارات سنواتی ۱۰۹۰۰

۱۰۹۰۰ علی الحساب سنواتی

۱۰۹۰۰ اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی سنواتی

۱۰۹۰۰ اعتبارات مصرف شده سنواتی

۱۱- بدهی به سایر سازمان‌ها (وزارت دارایی) ۲۴۵۰۰

۲۵۵۰۰ بدهی به سایر سازمان‌ها (صندوق بازنشستگی)

۵۰۰۰۰ بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای

۱۱۸۷۵۰ ۱۲- اعتبارات تعهد نشده

۱۱۸۷۵۰ اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی

۱۳۵۵۰۰ هزینه

۱۰۰۰۰ تنخواه گردان پرداخت

۶۷۵۰ پیش پرداخت

۱۱۸۷۵۰ بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای

۱۱۸۷۵۰ اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی

۱۶۷۵۰ اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی

۱۳۵۵۰۰ اعتبارات مصرف شده

۱۵۰۰۰ ۱۳- اعتبارات تعهد نشده

۱۵۰۰۰ اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی

۱۵۰۰۰ هزینه

۱۵۰۰۰ بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای

۱۵۰۰۰ اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی

۱۵۰۰۰ اعتبارات مصرف شده

۱۱۰۰۰ منابع مالی قابل دریافت

درخواست وجه ۱۱۰۰۰

تنخواه گردان حسابداری ۴۰۰۰۰

بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای ۱۱۰۰۰

دریافتی از خزانه ۲۹۰۰۰

تراز اصلاح شده:

بستانکار

بدهکار

درخواست وجه سنواتی ۲۷۹۰۰

بودجه هزینه‌ای ۵۲۵۰۰۰

جاری با خزانه ۴۹۴۰۰۰

منابع مالی قابل دریافت ۱۷۰۰۰

درخواست وجه ۴۷۷۰۰۰

بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای ۲۰۰۰

هزینه ۴۷۳۵۰۰

پیش پرداخت ۱۵۰۰

هزینه از محل اعتبار سنواتی ۲۷۹۰۰

اندوخته پیش پرداخت/علی الحساب سنواتی ۲۷۹۰۰

اعتبارات مصوب ۵۲۵۰۰۰

اعتبارات تخصیص یافته ۴۹۴۰۰۰

اعتبارات تعهد نشده ۱۹۰۰۰

اعتبارات مصرف شده ۴۷۳۵۰۰

اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی سنواتی ۱۵۰۰

دریافتی از خزانه ۴۷۷۰۰۰

اعتبارات مصرف شده سنواتی ۲۷۹۰۰

جمع

۲۰۴۵۸۰۰

۲۰۴۵۸۰۰

## اصلاحات:

۱- تسویه تنخواه گردان حسابداری (۱۴)

۲-  $۲۰۰۰ = ۴۷۷۰۰۰ - ۴۷۳۵۰۰ - ۱۵۰۰$  جمع وجوه نقد مصرف نشده

ثبت بودجه‌ای:

منابع مالی قابل دریافت ۲۰۰۰

درخواست وجه ۲۰۰۰

ثبت مالی:

دریافتی از خزانه ۲۰۰۰

بانک پرداخت وجوه هزینه‌ای ۲۰۰۰

۳- دریافتی از خزانه ۱۵۰۰

اندوخته پیش پرداخت سنواتی ۱۵۰۰

پیش پرداخت سنواتی ۱۵۰۰

پیش پرداخت ۱۵۰۰

درخواست وجه سنواتی ۱۵۰۰

درخواست وجه ۱۵۰۰

اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی ۱۵۰۰

اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی سنواتی ۱۵۰۰

بستن حساب‌های موقت:

بودجه‌ای:

اعتبارات مصوب هزینه‌ای ۵۲۵۰۰۰

اعتبارات تخصیص یافته ۴۹۴۰۰۰

اعتبارات تعهد نشده ۱۹۰۰۰

اعتبارات مصرف شده ۴۷۳۵۰۰

بودجه هزینه‌ای ۵۲۵۰۰۰

جاری با خزانه ۴۹۴۰۰۰

درخواست وجه ۴۷۳۵۰۰

منابع مالی قابل دریافت ۱۹۰۰۰

مالی:

دریافتی از خزانه ۴۷۳۵۰۰

هزینه ۴۷۳۵۰۰

ثبت بستن حساب‌های سنواتی:

بودجه‌ای:

اعتبارات مصرف شده سنواتی ۲۷۹۰۰

درخواست وجه سنواتی ۲۷۹۰۰

مالی:

اندوخته پیش پرداخت / علی‌الحساب سنواتی ۲۷۹۰۰

هزینه ۲۷۹۰۰

بستن حساب‌های دائمی:

بودجه‌ای:

اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی سنواتی ۱۵۰۰

درخواست وجه سنواتی ۱۵۰۰

مالی:

اندوخته پیش پرداخت سنواتی ۱۵۰۰

**سوال:** در صورتی که یک سازمان دولتی دارای مجوز قانونی برای انتقال مانده وجوه مصرف نشده در پایان سال مالی به سال بعد باشد، با توجه به اطلاعات زیر مانده قابل انتقال پایان سال مالی را حساب کنید:

دریافتی از خزانه ۲۷۰

هزینه ۲۴۰

پیش پرداخت سنواتی ۲۴

اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی ۲۰

اعتبارات مصوب ۳۰۰

اعتبارات تخصیص یافته ۲۸۰

**سوال:** تنخواه گردان حسابداری یک دستگاه اجرایی مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال می باشد. خزانه آخرین درخواست وجه صادره دستگاه را که مبلغ ناخالص آن ۲۱۰۰۰۰۰۰ ریال می باشد، به پای واریز تنخواه گردان حسابداری منظور می نماید. مبلغ کسورات ۱۰۰۰۰۰۰ ریال می باشد.

**مطلوبست:** ثبت رویدادهای مالی فوق در دفتر روزنامه

**سوال:** مانده حساب های زیر از دفتر کل حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای یک سازمان دولتی استخراج شده است:

اندوخته پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی ۱۴۵۰

پیش پرداخت سنواتی ۴۰۰

علی الحساب سنواتی ۷۰۰

هزینه از محل اعتبارات سنواتی ۳۰۰

**مطلوبست:** میزان پیش پرداخت سنواتی که به صورت نقد تسویه شده است را محاسبه و ثبت انتقال مبلغ فوق به حساب خزانه را در دفاتر صادر کنید.

ویرایش نشده

## **فصل هفتم**

**حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارایی‌های**

**سرمایه‌ای**

وجوه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای وجوهی است، که خزانه به استناد اعتبارات مصوب منظور شده در بودجه دستگاه‌های اجرایی و مبادله موافقت‌نامه بین دستگاه‌های اجرایی و معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی، به منظور انجام نظارت عملیاتی توسط معاونت فوق و تخصیص اعتبار و درخواست وجه توسط دستگاه‌های اجرایی در اختیار دستگاه‌های فوق قرار می‌دهد، تا نسبت به انجام هزینه بر طبق قوانین و مقررات اقدام نماید.

براساس تئوری وجوه و به منظور شفاف سازی هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی، برای احداث و خرید دارایی‌های سرمایه‌ای و همچنین اجرای طرح‌ها و پروژه‌های سرمایه‌ای که منجر به تملک دارایی‌های زیربنایی می‌شود، دولت‌ها از حساب مستقل جداگانه‌ای تحت عنوان حساب مستقل وجوه پروژه‌های سرمایه‌ای که در ایران با عنوان حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای از آن یاد می‌شود، استفاده می‌نمایند. با ایجاد این حساب مستقل در نظام حسابداری دولت و وزارتخانه‌ها و موسسات تابعه آن، قابلیت و توانایی پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی افزایش یافته و حصول اطمینان شهروندان و نمایندگان قانونی آن‌ها و سازمان‌های بی‌طرف نظارتی، از مصرف صحیح وجوه در جهت تحقق اهداف و برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب، بیش از پیش امکان‌پذیر خواهد گردید.

بنابراین هدف و مأموریت اصلی این حساب مستقل که براساس تئوری وجوه و با مجوز قانونی ایجاد می‌شود، منحصر به نگهداری حساب و گزارش اطلاعات مالی مورد نیاز در خصوص جریان منابع مالی شامل منابع و مصارف وجوهی است که در بودجه سالانه کل کشور، برای خرید و یا احداث و ایجاد دارایی‌های سرمایه‌ای منظور می‌شود.

منابع مالی این حساب مستقل عمدتاً از محل درآمدهای عمومی و یا سایر منابع تامین اعتبار از قبیل دریافت وام، انتشار اوراق قرضه، و یا اوراق مشارکت و یا کمک‌ها و هدایای مردمی می‌باشد. در ایران منابع مالی مورد نیاز برای اجرای طرح‌ها و پروژه‌های مربوط به تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و زیربنایی، از محل واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای نظیر نفت و مشتقات آن و بدهی‌های بلندمدت ناشی از واگذاری دارایی‌های مالی نظیر انتشار و فروش اوراق مشارکت و وام‌ها و اعتبارات داخلی و خارجی تامین می‌شود. مصارف این حساب مستقل عمدتاً هزینه‌هایی هستند که صرف ساخت یا خرید دارایی‌های سرمایه‌ای و همچنین اجرای طرح‌ها و پروژه‌های زیربنایی می‌شوند.



معیار اندازه‌گیری در این حساب مستقل جریان منابع مالی و مبنای حسابداری مورد استفاده این حساب مستقل طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابداری دولتی، تعهدی تعدیل شده می‌باشد. اما در ایران برای شناسایی هزینه‌های این حساب مستقل از مبنای نقدی تعدیل شده استفاده می‌شود.

دوره مالی این حساب مستقل در اکثر کشورها معادل طول دوره تکمیل پروژه می‌باشد، و لذا دستگاه‌های دولتی مانده وجوه نقد مصرف نشده هر دوره مالی را به دوره مالی بعد انتقال داده، تا در دوره مالی بعد به مصرف پروژه برسد. ولی در ایران به استثنای دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی، در بقیه دستگاه‌های اجرایی دوره مالی تمام حساب‌های مستقل یک‌ساله می‌باشد. لذا باید در پایان دوره مالی وجوه نقد مصرف نشده خود را به خزانه برگشت داده تا به حساب درآمد عمومی کشور منظور شود.

به موجب مواد ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومی، اعتبارات هزینه‌ای حداکثر تا پایان فروردین ماه سال بعد و اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای حداکثر تا پایان تیر ماه سال بعد، قابل تعهد و پرداخت می‌باشد. شمول سال مالی بر مصرف منابع حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای اعم از این که موضوع آن‌ها خرید، تحصیل و یا احداث دارایی‌های سرمایه‌ای و زیربنایی باشد، می‌تواند موجب تاخیر در اجرای بهنگام طرح‌ها و پروژه‌های موضوع حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای گردیده و هزینه‌های فراوانی به بودجه کل کشور تحمیل نماید.

## انواع طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای:

### الف) طرح‌های عمرانی انتفاعی

طرح‌هایی هستند، که بعد از تکمیل و شروع به بهره‌برداری نه تنها هزینه‌های خود را پوشش داده، بلکه عوایدی نیز برای دولت کسب می‌کنند. این طرح‌ها معمولاً توسط سازمان‌های مجری فعالیت‌های از نوع بازرگانی یعنی شرکت‌های دولتی انجام می‌شود.

### ب) طرح‌های عمرانی غیرانتفاعی

طرح‌هایی هستند، که بعد از تکمیل و شروع به بهره برداری نه تنها درآمدی عاید دولت نمی‌کنند، بلکه حتی هزینه‌های خود را نیز پوشش نمی‌دهند. این طرح‌ها عمدتاً توسط سازمان‌های مجری فعالیت‌های از نوع دولتی یعنی وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی انجام می‌شود.

### **ج) طرح‌های عمرانی مطالعاتی - تحقیقاتی**

طرح‌هایی هستند، که صرفاً به منظور مطالعه در امر خاصی توسط دولت یا دستگاه‌های دولتی صورت می‌گیرد. مانند طرح مبارزه با فلج اطفال

### **مراحل اجرای طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای:**

طرح‌ها و پروژه‌هایی که توسط دستگاه‌های اجرایی و به منظور تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و زیربنایی اجرا می‌شود، شامل مراحل به شرح زیر می‌باشد:

الف) مطالعات مقدماتی طرح یا پروژه

ب) ارجاع کار به پیمانکار

ج) انعقاد قرارداد با پیمانکار

د) اجرای کار توسط پیمانکار

ه) خاتمه کار

### **روش‌های اجرای طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای:**

#### **الف) امانی**

اجرای طرح به صورت امانی که توسط خود دستگاه به نیابت از معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی انجام می‌شود.

#### **ب) پیمانکاری**

اجرای طرح بوسیله پیمانکار منتخب که مورد تایید معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی می‌باشد، انجام می‌شود.

## انواع معاملات در دستگاه‌های دولتی:

### الف) معاملات جزئی

معاملاتی هستند که پس از تایید رئیس دستگاه در امر خرید با مسئولیت مامور خرید، و در امر فروش با مسئولیت مامور فروش انجام می‌شود.

### ب) معاملات متوسط

معاملاتی هستند که پس از تایید رئیس دستگاه در امر خرید با مسئولیت مامور خرید و رئیس قسمت تدارکات، و در امر فروش با مسئولیت مامور فروش و رئیس قسمت فروش سازمان انجام می‌شود.

### ج) معاملات عمده

معاملاتی هستند که در امر فروش از طریق برگزاری مزایده و در امر خرید از طریق برگزاری مناقصه انجام می‌شود. مناقصه و یا مزایده ممکن است به صورت یکی از سه حالت زیر انجام شود:

#### ۱) مناقصه عمومی:

زمانی که تعداد پیمانکارانی که قادر به انجام کار هستند، زیاد باشد، به منظور ایجاد رقابت بین پیمانکاران موضوع پیمان از طریق برگزاری مناقصه عمومی به پیمانکار واجد شرایطی که مورد تایید معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی باشد، واگذار می‌شود. که در این صورت اگر پیمانکار ایرانی باشد، موضوع پیمان ۳ بار و هر بار به فاصله ۱۵ روز باید در روزنامه‌های رسمی آگهی می‌شود، و اگر پیمانکار خارجی باشد، موضوع پیمان ۳ بار و هر بار به فاصله ۴۵ روز از طریق سفارتخانه‌های طرفین به اطلاع پیمانکاران واجد شرایط رسانده می‌شود، و مهلت مناسبی برای شرکت در مناقصه تعیین شود. پس از پایان مهلت تعیین شده، کمیسیون مناقصه تشکیل و پیمانکاری که کمترین قیمت را پیشنهاد داده است، به عنوان برنده مناقصه انتخاب، و سپرده شرکت در مناقصه وی تا زمان انعقاد قرارداد و دریافت تضمین انجام تعهدات ضبط می‌شود.

## ۲) مناقصه محدود:

زمانی که تعداد پیمانکارانی که قادر به انجام پروژه هستند، کم باشد و یا پیمانکاران تمایلی به همکاری نداشته باشند، در این صورت موضوع پیمان از طریق مناقصه محدود به پیمانکار واگذار می‌شود. در این حالت برای تک تک پیمانکاران دعوت‌نامه فرستاده می‌شود، و از آن‌ها درخواست می‌شود تا قیمت پیشنهاد دهند. پیمانکاری که کمترین قیمت را پیشنهاد دهد، به عنوان برنده مناقصه انتخاب می‌شود.

## ۳) ترک مناقصه:

زمانی که پیمانکاری در محل وجود نداشته باشد، و یا پیمانکاران تمایلی به همکاری نداشته باشند، و یا موضوع پیمان قیمت مشخصی داشته باشد، و یا خرید از دستگاه‌های دولتی انجام شود، دیگر نیازی به برگزاری مناقصه نمی‌باشد.

ثبت عملیات حسابداری حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک دارایی سرمایه‌ای با استفاده از معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی و مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده:

### ۱) ثبت ابلاغ بودجه

بودجه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای XX

اعتبارات مصوب تملک دارایی‌های سرمایه‌ای XX

### ۲) ثبت تخصیص اعتبار

جاری با خزانه XX

اعتبارات تخصیص یافته XX

منابع مالی قابل دریافت XX

اعتبارات تعهد نشده XX

### ۳) ثبت دریافت وجه از خزانه

ثبت بودجه‌ای:

درخواست وجه XX

منابع مالی قابل دریافت XX

ثبت مالی:

بانک پرداخت وجوه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای XX

دریافتی از خزانه XX

#### ۴) ثبت تامین اعتبار

اعتبارات تعهد نشده XX

اندوخته اعتبارات تعهدات احتمالی XX

تامین اعتبار فوق به اندازه مبلغ قرارداد با پیمانکار بعلاوه‌ی ۵٪ مبلغ قرارداد بابت حق بیمه سهم کارفرما می‌باشد.

#### ۵) ثبت دریافت تضمین انجام تعهدات از پیمانکار

حساب‌های انتظامی - تضمین‌ها XX

طرف حساب‌های انتظامی - تضمین‌ها XX

تضمین انجام تعهدات که از پیمانکار گرفته می‌شود، به اندازه ۵٪ مبلغ قرارداد با پیمانکار می‌باشد. تضمین فوق تا زمان تحویل موقت پیمان نزد کارفرما باقی می‌ماند و در زمان تحویل موقت به پیمانکار برگشت داده می‌شود. همچنین زمانی که تضمین فوق از پیمانکار گرفته می‌شود، سپرده شرکت در مناقصه پیمانکار به وی برگشت داده می‌شود.

#### ۶) ثبت دریافت ضمانت‌نامه بابت پرداخت پیش‌پرداخت به پیمانکار

حساب‌های انتظامی - تضمین‌ها XX

طرف حساب‌های انتظامی - تضمین‌ها XX

برطبق قانون محاسبات عمومی، کارفرما می‌تواند ۲۰٪ مبلغ قرارداد را طی سه مرحله به شرح زیر به پیمانکار پیش‌پرداخت، پرداخت کند:

الف) ۸٪ در زمان تحویل کارگاه

ب) ۶/۵٪ پس از تجهیز کارگاه

ج) ۵/۵٪ پس از انجام ۳۰٪ مبلغ اولیه پیمان

چون پیش پرداخت قبل از مرحله تعهد پرداخت می‌شود، بابت پیش پرداخت فوق از پیمانکار تضمین گرفته می‌شود، و تضمین فوق در زمان تسویه پیش پرداخت برگشت داده می‌شود.

#### ۷) ثبت پرداخت پیش پرداخت به پیمانکار

ثبت بودجه‌ای:

XX اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی

XX اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی

ثبت مالی:

XX پیش پرداخت تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

XX بانک پرداخت وجوه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

#### ۸) ثبت دریافت صورت وضعیت اول

صورت وضعیت گزارشی است، حاوی اطلاعات مالی و مقداری مربوط به کارهای انجام شده از زمان شروع عملیات طرح یا پروژه عمرانی تا تاریخ مورد نظر، و همچنین وضعیت مصالح و تدارکات پای کار، که پس از تایید براساس نرخ‌های منضم به پیمان تقویم و تسلیم کارفرما می‌گردد.

بر طبق قانون محاسبات عمومی، پیمانکار از زمان شروع عملیات پروژه تا خاتمه کار باید در پایان هر ماه گزارشی حاوی شرح کارهای انجام شده از تاریخ شروع پروژه تا تاریخ مورد نظر را تهیه و پس از این که به تایید نماینده کارفرما در محل یعنی ناظر مقیم رسید، آن را جهت پرداخت تحویل قسمت مالی (حسابداری) دستگاه دولتی دهد.

بر طبق قانون محاسبات عمومی، از مبلغ هر صورت وضعیت اقلام زیر کسر و خالص آن به پیمانکار پرداخت می‌شود، که کسورات فوق عبارتند از:

۱- ۳٪ مبلغ صورت وضعیت بابت علی الحساب مالیات پیمانکاری

۲- ۱/۶٪ مبلغ صورت وضعیت بابت حق بیمه سهم پیمانکار

۳- ۱۰٪ مبلغ صورت وضعیت بابت سپرده حسن انجام کار

۴- ۰/۰۰۲ مبلغ صورت وضعیت بابت صندوق کارآموزی

۵- پیش پرداخت و علی الحساب در صورت وجود و طبق توافق

XX هزینه طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (مبلغ صورت وضعیت + ۵٪ مبلغ صورت وضعیت سهم بیمه کارفرما)

XX بدهی به سایر سازمان‌ها - وزارت امور اقتصادی و دارایی

XX بدهی به سایر سازمان‌ها - شرکت بیمه

XX بدهی به سایر حساب‌های مستقل - سپرده حسن انجام کار

XX بدهی به سایر سازمان‌ها - صندوق کارآموزی

XX پیش پرداخت / علی الحساب

XX بانک پرداخت وجوه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

**نکته:** در حسابداری دولتی ایران از سال ۱۳۸۱ به بعد هزینه طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای تحت عنوان دارایی در جریان تملک ثبت و به سال بعد منتقل می‌شود، تا طرح به اتمام برسد. پس از اتمام طرح به حساب دارایی ثابت برده و سپس طرح به دستگاه بهره‌بردار تحویل داده می‌شود.

**در صورت وجود پیش پرداخت و علی الحساب:**

XX اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی

XX اندوخته اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی

XX اعتبارات مصرف شده

**ثبت برگشت ضمانت‌نامه دریافتی از پیمانکار بابت پیش پرداخت:**

XX طرف حساب‌های انتظامی - تضمین‌ها

XX حساب‌های انتظامی - تضمین‌ها

## ثبت واریز کسورات به حساب‌های مربوطه:

XX	بدهی به سایر سازمان‌ها - مالیات
XX	بدهی به سایر سازمان‌ها - بیمه
XX	بدهی به سایر سازمان‌ها - صندوق کارآموزی
XX	بدهی به سایر حساب‌های مستقل - وجوه سپرده
XX	بانک پرداخت وجوه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

## ۹) ثبت دریافت صورت وضعیت دوم

از آنجایی که صورت وضعیت گزارشی بود حاوی شرح کارهای انجام شده، از زمان شروع عملیات پروژه تا تاریخ مورد نظر، لذا کارفرما باید از مبلغ صورت وضعیت دوم، مبلغ صورت وضعیت اول را کسر، تا خالص صورت وضعیت دوم بدست آید. پس از محاسبه خالص صورت وضعیت دوم، همانند صورت وضعیت اول در دفاتر ثبت می‌شود.

**نکته اول:** چنانچه صورت وضعیت مورد تایید قرار نگرفت، به پیمانکار علی‌الحساب - حداکثر به میزان ۷۰٪ - پرداخت می‌شود. در زمان پرداخت علی‌الحساب، باید مالیات محاسبه و کسر شود.

**نکته دوم:** مبالغی که تحت عنوان سپرده حسن انجام کار از هر صورت وضعیت کسر می‌شود، به حساب مستقل وجوه سپرده واریز، و تا زمان تحویل موقت پروژه در این حساب باقی می‌ماند. در زمان تحویل موقت ۵۰٪ مبالغ فوق از حساب مستقل وجوه سپرده خارج و به پیمانکار برگشت داده می‌شود، و ۵۰٪ باقیمانده نیز در زمان تحویل دائم به پیمانکار برگشت داده می‌شود.

## ۱۰) ثبت اصلاحات و تعدیلات پایان دوره مالی

ارجاع شود به فصل قبل، نحوه اصلاحات پایان دوره در این حساب مستقل مشابه حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه‌ای در فصل قبل می‌باشد.

## ۱۱) ثبت بستن حساب‌های موقت

ثبت فوق در این حساب مستقل مشابه حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه‌ای در فصل قبل می‌باشد.



## ۱۲) ثبت بستن حساب‌های دائمی

ثبت فوق در این حساب مستقل مشابه حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه‌ای در فصل قبل می‌باشد.

ویدئو  
رایس  
نشده