www.irhesabdaran.ir

بسم الله الرحمن الرحیم

"جزوه درسی"

حسابداری وحسابرسی دولتی

مدرس:وحیدبحرینی

www.irhesabdaran.ir

((فهرست مطالب))

شرح	صفحه
فصل اول :کلیات حسابداری دولتی	۳
فصل دوم:اصول بنیادی حسابداری دولتی وانواع حسابهای مستقل	۸
فصل سوم:حسابداری بودجه ای	۱۲
فصل چهارم:حسابداری حسابهای مستقل خزانه داری کل	۲۵
فصل پنجم:مراحل انجام هزینه وتشخیص ووصول درآمدها	۲۷
فصل ششم:حساب مستقل وجوه جاری	۳۰

www.irhesabdaran.ir

فصل اول

کلیات حسابداری دولتی

انواع سازمانهای دولتی:

۱)سازمانهای دولتی غیرانتفاعی: سازمانهایی هستند که برای تحصیل درآمد ایجادنشده اند بلکه برای قسمتی ازبرنامه های اقتصادی،فرهنگی،اجتماعی ویا سیاسی دولت تشکیل گردیده اندوهزینه های این قبیل سازمانها هیچ ارتباطی به درآمدهای آنها ندارد.مانند وزارت بهداشت

الف)وزارتخانه ها:واحدسازمانی مشخصی است که به موجب قانون به این عنوان شناخته شده ویا بشود.

ب)موسسات دولتی :واحد سازمانی مشخصی است که چهارویژگی دارد: ۱.تشکیلات مشخصی باشد ۲.به موجب قانون ایجاد شده باشد ۳.زیرنظریکی ازقوای سه گانه مجریه،مقننه،قضائیه باشد ۴. عنوان وزارتخانه نداشته باشد.

۲)سازمانهای انتفاعی وابسته به دولت: سازمانهایی هستند که علاوه برآنکه هزینه های تولید کالا وخدمات را ازمحل درآمدهای خود تامین می نمایند مقداری درآمد نیز برای دولت تحصیل می کنند در این سازمانها هزینه ها با درآمدها مربوط هستند مثال شرکت آب وبرق

*این رابطه در سازمانهای بازرگانی خصوصی نیز مصداق دارد.

***شرکتهای دولتی:**واحدسازمانی مشخصی است که با اجازه قانون تشکیل شده باشد وبیش از ۵۰٪ازسرمایه آن متعلق به دولت است مثل شرکت دخانیات ایران،سازمانهای منطقه ای برق وآب،شرکت فولاد ایران،شرکت مس سرچشمه

***تفاوت سازمانهای دولتی غیرانتفاعی با سازمانهای بازرگانی**

۱)انگیزه وهدف تاسیس:هدف ازتاسیس سازمانهای بازرگانی سود است ولی سازمانهای دولتی بنا به ضرورتهای اجتماعی وقانونی

۲)مسئله مالکیت:مالکیت سازمانهای دولتی اصولا عمومی است وسهامداران آن همه ی مردم هستند ولی درسازمانهای بازرگانی مالکیت فردی یا به صورت سهام قابل خرید وفروش است.

۳)ارتباط درآمدها با هزینه ها :

۴)انتظاردریافت سود:

۵)قدرت قانونی دولت بیشتر از سازمانهای بازرگانی است.

***شباهتهای سازمانهای دولتی وسازمانهای بازرگانی**

۱)تولید محصولات وخدمات مشابه:مثال یک بیمارستان خصوصی ودولتی

۲)مکمل بودن سازمانهای دولتی وسازمانهای بازرگانی:مثل اصل ۴۴قانون اساسی ومکمل بودن بخشهای دولتی،تعاونی و خصوصی

***حسابداری دولتی:**نظامی است که اطلاعات مالی مربوط به فعالیتهای وزارت خانه ها وموسسات دولتی را به منظور تصمیم گیری صحیح مالی وکنترل برنامه های مصوب بودجه سالانه ومنابع مالی مورد استفاده دولت ،جمع آوری ،طبقه بندی ،تلخیص وگزارش می نماید.

*کنترل بودجه ومنابع مالی دولت ازاصول بنیادی حسابداری دولتی است.

www.irhesabdaran.ir

***موارد افتراق حسابداری دولتی وحسابداری بازرگانی:**

۱)تفاوت در تهیه صورتهای مالی می باشد:دلیل افتراق نیز انگیزهای تاسیس سازمانهای بازرگانی ودولتی است.

۲)لزوم رعایت کنترل بودجه ای :در حسابهای دولتی نگهداری درآمد وهزینه به منظور کنترل بودجه ای است ولی درحسابداری بازرگانی به منظور تعیین سود می باشد.

۳)لزوم نگهداری حسابهای مستقل: هریک ازمنابع مالی یک حساب مستقل محسوب می شود وازنقطه نظر حسابداری مانند یک موسسه مستقل با آن برخورد می شود.

۴)تفاوت درنحوه ثبت داراییهای ثابت:

((درموسسات بازرگانی))	((درموسسات دولتی))
وسائط نقلیه***	هزینه سال جاری***
بانک***	بانک***
(ثبت خرید)	
هزینه استهلاک ***	
استهلاک انباشته***	

۵)تفاوت درمبنای حسابداری: درحسابداری دولتی ازمبنای نقدی یا نقدی تعدیل شده یا نیمه تعهدی &ودرحسابداری بازرگانی ازمبنای تعهدی کامل استفاده می شود.

***استفاده کنندگان حسابداری دولتی**

۱)استفاده کنندگان داخلی :

الف)مسئولین برنامه ریزی :

ب)وزیر یا رئیس موسسه دولتی:

ج)مدیران سطوح میانی:

د)بازرسان وحسابرسان داخلی:

۲)استفاده کنندگان خارجی:

الف)هیات دولت

ب)مجلس نمایندگان:نظارت پارلمانی ازطریق گزارش تفریغ بودجه که توسط دیوان محاسبات کشورتهیه می شود.

ج)حسابرس مستقل:دیوان محاسبات کشور

د)مردم

***مبانی حسابداری:**یعنی اینکه درآمدها وهزینه هارادرچه زمان شناسایی ودر دفاتر حسابداری ثبت نمائیم.

***زمان ثبت:**

۱)روش شناسایی وثبت درآمدوهزینه در زمان وصول وجه درآمد ویا پرداخت وجه هزینه

۲)روش شناسایی وثبت درآمد وهزینه درزمان تحقق یا ایجاد هزینه ویا تحقق یا تحصیل درآمد صرفنظر اززمان پرداخت وجه هزینه ویا دریافت وجه درآمد

۳)روش شناسایی وثبت درآمد وهزینه در هنگام وصول وجه بدون توجه به زمان تحصیل یا تحقق درآمد وشناسایی وثبت هزینه در موقع تحقق یا ایجاد هزینه بدون توجه به زمان پرداخت وجه هزینه

۱)مبنای نقدی :اساس آن بر دریافت و یا پرداخت وجه نقد استوار است

www.irhesabdaran.ir

شناسایی درآمد ها در زمانی صورت می گیرد که وجه نقد دریافت (وصول) شود .
شناسایی هزینه ها در زمانی صورت می گیرد که وجه نقد پرداخت گردد.

((وصول درآمد))	((پرداخت هزینه))
بانک ***	هزینه ***
درآمد عمومی ***	بانک ***

۲)مبنای تعهدی :
درآمد ها : در زمان تحصیل (تحقق) در آمد صرفنظر از زمان دریافت وجه ثبت می شود .
هزینه ها : در زمان ایجاد (تحمل) هزینه صرفنظر از زمان پرداخت وجه ثبت می شود .

((ثبت درآمد))	((ثبت هزینه))
ح دریافتنی ***	هزینه ***
در آمد عمومی ***	اسناد هزینه پرداختنی ***
(در زمان تحقق)	(در زمان تحمل)
بانک ***	اسناد هزینه پرداختنی ***
ح دریافتنی ***	بانک ***
(در زمان دریافت)	(در زمان پرداخت)

۳)مبنای نیمه تعهدی : هزینه ها بر مبنای تعهدی و درامد ها بر مبنای نقدی در دفاتر ثبت می گردد . ترکیبی از دو مبنای تعهدی و نقدی است علت دشواری استفاده از مبنای تعهدی در ثبت در امد ها
۱)عدم امکان اندازه گیری دقیق میزان درآمد ها
۲)عدم اطمینان از وصول در امد در کوتاه مدت
در آمد ها :در هنگام وصول وجه بدون توجه به زمان تحصیل یا تحقق در امد یعنی بر مبنای نقدی ثبت می شوند .
هزینه ها : در هنگام تحقق و یا ایجاد هزینه بدون توجه به زمان پرداخت وجه هزینه یعنی بر مبنای تعهدی ثبت می شوند

۴) مبنای تعهدی تعدیل شده :
هزینه ها : در هنگام تحقق و یا ایجاد هزینه بدون توجه به زمان پرداخت وجه هزینه بر مینای تعهدی ثبت می شوند .
در آمد ها :
۱)در آمدهای قابل اندازه گیری و قابل وصول در کوتاه مدت در زمان تحصیل یا تحقق درامد یعنی بر مینای تعهدی ثبت می شود .
۲)در آمد های غیر قابل اندازه گیری و غیرقابل وصول در کوتاه مدت در زمان وصول وجه یعنی بر مبنای نقدی ثبت می شوند .

۵)نقدی تعدیل شده :
شناسایی هزینه یا خرج دو شرط دارد .
۱)تحویل کالا یا انجام خدمت
۲)پرداخت به صورت قطعی

www.irhesabdaran.ir

❋پرداخت ها طبق قانون محاسبات عمومی کشور

۱) هزینه : پرداختی که به طور قطعی به ذینفع در قبال تعهد انجام می پذیرد .

۲)پیش پرداخت : پرداختی که از محل اعتبارات مربوط به اساس احکام و قراردادها طبق مقررات پیش از انجام تعهد صورت می گیرد .

۳)علی الحساب : عبارت است از پرداختی که به منظور ادای قسمتی از تعهد با رعایت مقررات صورت می گیرد.

۴) تنخواه گردان : وجهی که از محل تنخواه گردان حسابداری از طرف ذیحساب ، برای انجام برخی از هزینه ها در اختیار مامور خرید قرار می گیرد .

درآمد ها :در هنگام وصول وجه بدون توجه به زمان تحصیل یا تحقق در آمد یعنی بر مبنای نقدی ثبت می شوند .

هزینه ها :

۱)هزینه ها ی قابل وصول در هنگام تحقق و ایجاد هزینه بدون توجه به زمان پرداخت وجه یعنی بر مبنای تعهدی ثبت می شوند .

۲)هزینه های غیر قابل وصول در هنگام ایجاد هزینه صرفنظر از زمان پرداخت وجه یعنی بر مبنای نقدی ثبت می شوند .

www.irhesabdaran.ir

فصل دوم :

اصول بنیادی حسابداری دولتی و انواع حسابهای مستقل

*__تعریف اصول بنیادی حسابداری دولتی__ : به مجموعه ای از موازین ، استاندارد ها ، معیار ها و قواعد کلی گفته می شود که چارچوب حسابداری دولتی و غیر انتفاعی بر پایه آن استوار است .

*اصول مهم حسابداری دولتی :

۱)اصل لزوم نگهداری حسابهای مستقل
۲)اصل لزوم کنترل بودجه ای
۳)اصل تامین اعتبار و ایجاد تعهد
۴)اصل تقدم قوانین و مقررات بر اصول متداول حسابداری
۵)اصل استفاده از مبنای نیمه تعهدی

۱)__اصل لزوم نگهداری حسابهای مستقل__ : به موجب این اصل در حسابداری سازمانهای دولتی و غیر انتفاعی ، به جای آنکه سازمان دولتی به عنوان یک شخصیت حسابداری ((Entity)) به حساب آید هر یک از منابع تامین مالی یک حساب مستقل (fund) هستند و یک شخصیت حسابداری (Entity) محسوب می شوند و این حساب مستقل دارای ویژگی های زیر است : ۱)یک واحد مالی است ۲)یک واحد حسابداری است .

به این دلیل واحد مالی است که حاوی منابع مالی مشخصی است برای تامین هزینه های فعالیتها ، طرح ها و برنامه ریزی هایی که در جهت تحقق اهداف معینی اجرا می شود

و به این دلیل یک واحد حسابداری است زیرا فعالیتهای مالی مربوط به منابع مالی (واحد مالی) در آن ثبت ، طبقه بندی و وضعیت دارائی ها ی جاری ، بدهیهای جاری ، اندوخته ها و مازاد واحد مالی (منابع)را گزارش می کند.

*دولت به عنوان سازمان غیرانتفاعی دارای سه حساب مستقل هستند (خزانه داری کل)

۱)حساب مستقل وجوه عمومی
۲)حساب مستقل وجوه اختصاصی
۳)حساب مستقل وجوه سپرده

*حساب مستقل (fund): یک واحد مالی و حسابداری مستقل با مجموعه های از حسابهای متوازن می باشد که وجه نقد و سایر دارائیها ، بدهیها ، اندوخته ها و مازاد و به طور کلی منابع و مصارفی که به منظور اجرای فعالیت ها و عملیات خاص با نیل به اهداف معین طبق قوانین و مقررات تفکیک شده اند در آنها ثبت می شود .

*نکته :در سیستم حسابداری دولتی و موسسات غیر انتفاعی مستقل و شهرداریها مبنای حسابداری نیمه تعهدی است اما طبق قانون ها محاسبات عمومی کشور درآمد ها باید نقدی و هزینه های نقدی تعدیل شده شناسایی شوند .

*ضرورت قانونی اصل لزوم نگهداری حسابهای مستقل، اصل ۵۵ قانون اساسی است که۱) هر وجهی در محل صحیح خود به مصرف برسد ۲)هیچ هزینه ای نباید از اعتبارت مصوب تجاوز کند .

*سازمانهای دولتی دارای سه حساب مستقل هستند:

۱)حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه (جاری)
۲)حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای (عمرانی)
۳)حساب مستقل وجوه در آمد اختصاصی

www.irhesabdaran.ir

۲)**اصل لزوم کنترل بودجه ای** : بودجه برنامه عملیات مالی دولت است و این برنامه به تصویب قوه مقننه رسیده است و برای یکسال مالی است و هزینه ی برنامه ها ، طرح ها ، پروژه ها و فعالیت ها و همچنین در آمد ها و سایر منابع لازم را پیش بینی می کند و در حالیکه کنترل بودجه عبارت است از تعیین میزان واقعی درآمد ها و سایر منابع مالی دیگر و همچنین تعیین میزان واقعی هزینه ها از یک طرف و مقایسه مستمر ارقام واقعی در آمد و هزینه یا بودجه مصوب از سوی دیگر است .

در نتیجه طبق اصل ۵۵ هیچ هزینه ای نبایستی از اعتبار مصوب تجاوز نماید و طبق اصل ۵۳ کلیه دریافتها ی دولت در حسابهای خزانه داری کل متمرکز می شود . و همه پرداختها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می گیرد .

۳)**اصل تامین اعتبار و ایجاد تعهد** : به موجب این اصل هیچ بدهی یا دینی بر ذمه دولت ایجاد نخواهد شد مگر آنکه قبلا برای آن تامین اعتبار شده باشد . و در واقع اصل تامین اعتبار و ایجاد تعهد پیش شرط اصل کنترل بودجه ای است یعنی بدون رعایت این اصل تحقق اصل کنترل بودجه ای امکانپذیر نمی باشد .

*__تامین اعتبار یعنی:__ اختصاص دادن تمام یا قسمتی از اعتبار تخصیص یافته برای خرج معین

۴)**اصل تقدم قوانین و مقررات بر اصول متداول حسابداری** : چون قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور ها لازم الرعایه هستند و بر اساس نیازها و امکانات و مقدورات آن کشورها تدوین و به تصویب می رسد . و عدم تبعیت از آن موجب پیگرد قانونی می گردد. بر اصول متداول حسابداری تقدم دارند و هر کجا مقررات با اصول حسابداری مغایرت داشته باشد باید مقررات رعایت گردد نه اصول متداول حسابداری

۵)**اصل استفاده ازمبنای نیمه تعهدی** : این اصل بیان می دارد که به منظور اجرای یک سیستم کنترل بودجه ای صحیح بهتراست در حسابداری هزینه هاازمبنای تعهدی ودر حسابداری درآمد ها ازمبنای نقدی استفاده می گردد . و در صورت امکان ازمبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده استفاده گردد.

*نکته : **اعتبار مصوب** یک اجازه قانونی است که ازطرف قوه مقننه به قوه مجریه یک کشور داده می شود تا کالا وخدمات مورد نیاز برای تحقق هدف های معینی خریداری نماید .

*نکته :**تخصیص اعتبار** : اجازه ای است که دولت به واحد ها ی تابعه خود می دهد تا از تمام یا قسمتی از اعتبارات مصوب بودجه کل کشور که قبلا به تصویب قوه مقننه رسیده است ، استفاده نماید .

***انواع حسابهای مستقل در حسابداری دولتی :**

۱) حسابهای مستقل وجوه دولتی :

۱. حساب مستقل وجوه عمومی
۲. // // وجوه باز پرداخت بدهیهای عمومی
۳. // // وجوه در آمد اختصاصی
۴. // // وجوه عوارض مخصوص
۵. // // پروژه های عمرانی

۲)حسابهای مستقل برای وجوه سرمایه ای :

۱ .حساب مستقل خدمات وتدارکات داخلی
۲ .ح مستقل وجوه انتفاعی

۳)حساب مستقل برای وجوه امانی :

۱ .ح مستقل وجوه بازنشستگی
۲ .ح مستقل وجوه موقوفه
۳ .ح مستقل وجوه سپرده

www.irhesabdaran.ir

۱) **حسابهای مستقل وجوه دولتی** : اولین دسته حسابهای مستقل که عمدتا بر فعالیتهای مصرفی تاکید دارد. دارائیها و کلیه منابها اینگونه حسابهای مستقل متعلق به دولت بوده و ماموریت آنها در درجه نخست بر تحصیل ومصرف منابع متمرکز می شود و شامل موارد زیر است:

الف) ح مستقل وجوه عمومی: واحدمالی و حسابداری مستقلی است که منابع تامین مالی آن درآمدهای عمومی کشور نظیر مالیاتها ، حقوق و عوارض گمرکی ، وجوه حاصل از فروش منابع زیر زمینی ، درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت دولت ودرآمد حاصل ازفروش کالا و خدمات می باشد و به مصرف هزینه های مربوط به امورعمومی ، دفاع ملی ، امور اجتماعی و اقتصادی یک کشور می رسد .

ب) ح مستقل وجوه در آمد اختصاصی : منابع مالی مورد نیاز آن از درآمد های اختصاصی که به موجب قانون وصول می شود تامین می گردد . و این درآمدها ی وصول شده به مصرف هزینه های خاصی می رسد مانند وصول درآمد های خاص توسط شهرداریها و مصرف هزینه های خاص

پ) وجوه بازپرداخت بدهیهای عمومی : منابع مالی آن عمدتا توسط حساب مستقل وجوه عمومی تامین می شود و برای باز پرداخت اصل و بهره وامهای بلند مدت دولت یا شهرداریها به کار می رود .

ت) وجوه عوارض مخصوص: دولت و شهرداریها منابع مالی آن از طریق دریافت قسمتی و یا تمام بهای تمام شده خدمات به صورت یک جا و یا به صورت یکجا و یا بصورت اقساط از اشخاص ذینفع دریافت می گردد وبه مصرف فعالیتهای مربوط به آن خدمات می رسد.

ث) پروژه های عمرانی : دولت و شهرداریها معمولا منابع مالی آن از محل وجوه عمومی و یا انتشار و فروش اوراق قرضه دولت وامهای دریافتی از سیستم بانکی تامین می شود و بر اساس برنامه های مصوب جهت تحصیل و یا احداث و خرید اموال ، ماشین آلات و تجهیزات سرمایه ای به مصرف می رسد.

۲)حسابهای مستقل برای وجوه سرمایه ای : دومین دسته از حسابهای مستقل است که بر حفظ ونگهداری سرمایه تاکید دارد و مشابه موسسات بازرگانی است وبه صورت خود کفا اداره می شود.

الف) حساب مستقل خدمات و تدارکات داخلی : این حساب مستقل سرمایه گردان یا تنخواه گردان نیز موسوم است و سرمایه معینی از حساب مستقل وجوه عمومی دریافت می دارد وکالا و خدمات مورد نیاز را خریداری می نماید و پس از خرید کالا طبق درخواستهای قبلی آنها را توزیع و صورتحساب آن حاوی بهای تمام شده کالا به اضافه در صد معینی از بهای تمام شده بابت هزینه های خریدمی باشد را ارسال می نماید و مبنای حسابداری آن تعهدی کامل است .

ب)ح مستقل وجوه انتفاعی : در دولت و شهرداریها کالاها و خدماتی به مردم ارائه شده و در مقابل آنها بهای کالا و خدمات به اضافه در صدی سود از استفاده کنندگان دریافت می شود آب و برق و گاز

۳)حسابهای مستقل برای وجوه امانی : به منابعی اطلاق میشود که دولت یا سازمانهای تابعه آن حق تصرف مالکانه در آنها ندارند این قبیل وجوه معمولا به صورت امانت نزد دولت یا سازمانهای دولتی باقی می ماند تا در موقع مناسب به اشخاص ذینفع مسترد می شود .

الف) ح مستقل وجوه بازنشستگی : در هر کشوری سازمان ها یا سازمانهای غیر انتفاعی تشکیل می شود تا امور مربوط به تامین آتیه کارکنان شاغل دستگاههای دولتی و خصوصی را در زمان بازنشستگی و کار افتادگی به عهده بگیرد بداینصورت که در زمان اشتغال کار کنان وجوهی را دریافت و به عنوان منابع مالی در اختیار می گیرند و در قبال آن در زمان بازنشستگی و از کار افتادگی با فوت به ایشان یا وارث قانونی او ماهانه پرداخت می کنند مثل سازمانها بازنستگی کشوری و بیمه تامین اجتماعی .

ب) وجوه موقوفه : در مواردی وجوهی توسط اشخاص حقیقی یا حقوقی در اختیار دولت به عنوان موقوفه قرار می گیرد تا

www.irhesabdaran.ir

تحت شرایط مشخص که واقف معین می کند، درآمد حاصل از سرمایه گذاری این قبیل وجوه برای مقاصد معینی به مصرف برسد و به دو دسته تقسیم می شوند :

۱. قابل مصرف : به درآمد ها و دارایی هایی گفته می شود که طبق ضوابط معینی برای نیل به اهداف مشخص قابل مصرف است مانند پرداختها کمک ها و اعانات جهت هزینه بورس تحصیلی

۲. غیر قابل مصرف : به منابعی اطلاق می شود که اصل آن غیر قابل مصرف بوده لیکن درآمد های حاصل از سرمایه گذاری این قبیل وجوه به حساب مستقل وجوه موقوفه قابل مصرف انتقال می یابد تا طبق ضوابطی که واقف معین نموده است برای مقاصد معین به مصرف برسد.

پ) حساب مستقل وجوه سپرده : دولت و شهرداریها در اجرای قوانین و مقررات ، وجوهی را تحت عنوان تضمین و یا وثیقه از اشخاص حقیقی یا حقوقی در یافت می نمایند این قبیل وجوه پس از اجرای کار یا انجام معامله به صاحبان آنها مسترد می شود و به عنوان امانت نزد دولت است و غیرقابل مصرف است مانند سپرده حسن انجام کار

***گروههای حساب در حسابداری دولتی**

۱. **گروه حسابهای دارائیهای ثابت عمومی** : که فقط ماموریت دارد بهای تمام شده اموال غیر منقول و یا منقول غیر مصرفی (دارایی ثابت) بر طبق استاندارد های اجرای حسابداری در دفاتر روزنامه و کل این گروه حساب منعکس نماید .

۲. **گروه حساب بدهی های بلندمدت عمومی** : که صرفا میزان بدهیها بلند مدت عمومی دولت و شهرداریها را با استفاده از یک سری حساب متوازن در دفاتر حسابداری جداگانه منعکس می نماید و برای انعکاس وام های بلند مدت عمومی نظیر دیون رهنی ، اوراق قرضه دولتی ، وام های بلند مدت خارجی

*نکته : گروه حسابها فقط دارای شخصیت حسابداری می باشند و به علت نداشتن واحد مالی جزء حسابهای مستقل نمی باشند .

خرید ساختمان

۱)در دفاتر ح مستقل وجوه پروژه های عمرانی :
هزینه سال جاری ***
بانک پرداخت ***

۲)دفتر روزنامه گروه ح دارایی ثابت عمومی :
ساختمان ***
سرمایه گذاری در دارایی های ثابت ***

دریافت وام

۱)در دفاتر روزنامه ح مستقل وجوه عمرانی:
بانک ***
مازاد ***

۲)دفتر روزنامه گروه ح بدهی های بلندمدت عمومی :
منابع مالی قابل وصول ***

www.irhesabdaran.ir

فصل سوم

حسابداری بودجه ای

❋نکته ۱:

۱)بودجه بندی دولتی یک ابزار آینده نگر
۲)نظام حسابداری یک ابزار گذشته نگر

❋نکته ۲ :تعریف بودجه : بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یکسال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمد ها و سایر منابع تامین مالی اعتبار و براورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاستها و به هدفهای قانونی می شود و از سه قسمت زیر تشکیل گردیده است .

۱ .بودجه عمومی دولت
۲ .بودجه شرکتهای دولتی و بانکها
۳ .بودجه موسساتی که تحت عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه کل کشور منظور می شوند .

❋نکته ۳ :مراحل بودجه

۱)تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه : از طرف دولت تهیه و برای تصویب به مجلس شورای اسلامی تسلیم می گردد پیش نویس لایحه بودجه کل کشور توسط سازمان برنامه و بودجه تهیه می شود .

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

۳)اجرای بودجه : دولت و واحدهای تابعه آن مسئول آن می باشند کمیته تخصیص اعتبار مرکب از نمایندگان سازمان برنامه وبودجه و وزارت دارایی است اعتبارات مصوب هر سه ماه یک بار تخصیص می یابد

۴)نظارت بر اجرای بودجه :

۱ .نظارت قبل از خرج (حسابرسی قبلی) :یعنی تطبیق مخارج دستگاههای دولتی با قوانین و مقررات مربوط به این مرحله توسط ذیحساب وزارت امور اقتصاد و دارایی صورت می گیرد .

۲. نظارت بعد از خرج : به عهده دیوان محاسبات کشور است – دیوان محاسبات زیر نظر مجلس شورای اسلامی (قوه مقننه) قرار دارد – دیوان محاسبات صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور را مورد رسیدگی و حسابرسی قرار می دهد و نتیجه را در گزارش تفریغ بودجه منعکس و به مجلس شورای اسلامی ارائه می دهد.که شامل:

الف) رسیدگی به حسابها یا حسابرسی بعدی

۱ .حسابرسی قانونی
۲ .حسابرسی مالی
۳ .کنترل بودجه
۴ .عدم تداخل منابع حسابهای مستقل

ب) نظارت قضایی : جرائم ناشی از تخلفات مالی از طریق قوه قضائیه مورد رسیدگی قرار می گیرد .

ج) نظارت پارلمانی : از طریق قوه مقننه صورت می گیرد از طریق دیوان محاسبات

❋نکته ۴ :طبقه بندی بودجه

۱)طبقه بندی درآمدها

۱) بر حسب نوع درآمد:

الف) در آمد عمومی : در آمدی که مصرف آن محدودیت خاصی ندارد

ب)در آمد اختصاصی : که بر اساس مجوز قانونی برای تامین مالی هزینه های خاص وصول می شوند

www.irhesabdaran.ir

۲)بر حسب منابع : بخش- بند -اجزا ءص ۱۱۶

۳)بر حسب دستگاه های دولتی وصول کننده : مسئولیت وصول صحیح در آمدهای دستگا ههای دولتی به عهده رئیس دستگاه دولتی است .

۲)طبقه بندی هزینه ها

۱.**طبقه بندی سازمانی** :اعتبار مصوب سهم هر سازمان دولتی تعیین می شود .

۲.طبقه بندی بر حسب حسابهای مستقل :

۳ .طبقه بندی بر حسب مواد هزینه : در قالب ۴ فصل و ۲ ماده ص ۱۱۹

۴ .طبقه بندی بر حسب ماهیت هزینه ها : الف. هزینه های جاری ب. هزینه های سرمایه ای ج. باز پرداخت بدهی های عمومی

۵ .طبقه بندی بر حسب وظائف :

***۴.طبقه بندی بر حیسب ماهیت هزینه** :

۱) **هزینه های جاری** : هزینه هایی هستند که در دوره مالی ایجاد آنها منافعی حاصل می نمایند و شامل مخارجی برای فعالیت های روزمره است.

۲)هزینه های سرمایه ای : منافع مورد انتظار از این قبیل هزینه ها بیش از یک دوره مالی است نظیر ساختمان و زمین و... ...

۳)بازپرداخت بدهیهای عمومی : شامل پرداخت اصل و بهره وام های بلند مدت است .

***۵.طبقه بندی برحسب وظائف** :

۱ امور عمومی ۲ امور دفاعی ۳ امور اجتماعی ۴ امور اقتصادی

امور ← فصل ← برنامه ← فعالیت ← طرح ← پروژه

***نکته۵:نحوه ثبت حسابهای بودجه ای**

۱) ثبت پیش بینی درآمد ها : (دارایی دولت)

درآمد پیش بینی شده ***

مازاد تخصیص نیافته ***

۲) ثبت پیش بینی هزینه ها (بدهی دولت)

مازاد تخصیص نیافته ***

اعتبارات مصوب ***

می توان دو فرمول بالا را به یک فرمول تبدیل کرد .

درآمدهای پیش بینی شده=اعتبارات مصوب+مازادتخصیص نیافته(مازاد/کسری)بودجه ⇨ رابطه بودجه ای

*اگر در آمد پیش بینی شده از اعتبارات مصوب بیشتر باشد مازاد مانده بستانکار دارد (مازاد بودجه داریم)

درآمد پیش بینی شده ***

اعتبارات مصوب ***

مازاد تخصیص نیافته*** ***

www.irhesabdaran.ir

*اگر میزان اعتبارت مصوب بیشتر از درآمد پیش بینی شده باشد مازاد مانده بدهکار دارد و کسری بودجه داریم

درآمد پیش بینی شده ***

مازاد تخصیص نیافته ***

اعتبارات مصوب ***

*نکته ۶ :تغییرات بودجه :

۱)**افزایش بودجه** : متمم بودجه است .

درآمد پیش بینی شده ***

اعتبارات مصوب ***

۲)**اصلاح بودجه** : در جمع بودجه مصوب تغییرات به وجود نمی آید .

اعتبارات مصوب –امور خاص ***

اعتبارات مصوب –امور خاص ***

۳)**کاهش بودجه** : در مواردی که میزان در آمدهای پیش بینی شده و اعتبارات مصوب دولت را کاهش دهند .

اعتبارات مصوب ***

درآمد پیش بینی شده ***

*نکته ۷:**تخصیص اعتبار** : تعادل لازم رابین دریافتها و پرداختهای دولت ایجاد می کند و هر ۳ ماه یکبار ابلاغ می شود توجه داشته باشید تخصیص اعتبار به صورت انباشته صورت می گیرد .

اعتبار تخصیص یافته قبلی – جمع اعتبارات تخصیص یافته = تخصیص این دوره

- **ثبت ابلاغ تخصیص (تخصیص اعتبار)**

اعتبارات مصوب ***

اعتبارات تخصیص یافته ***

*نکته ۸ **تامین اعتبار** : یعنی مصرف اعتبارات تخصیص یافته

اعتبارات تخصیص یافته ***

اعتبارات پرداخت شده ***

*نکته ۹ حسابداری بودجه ای در دستگاههای دولتی وثبت های مربوط به آن

چون در دستگاههای دولتی هردستگاه تا سقف اعتبار مصوب می تواند از خزانه وجه دریافت کند و مانده های حسابهای مصرف نشده در پایان سال باید به حساب خزانه برگشت داده شود.

حساب بودجه = اعتبارات مصوب

www.irhesabdaran.ir

مراحل بودجه دردستگاههای دولتی:

۱)تصویب بودجه

بودجه جاری ***

اعتبارات مصوب ***

۲)تخصیص اعتبار

اعتبارات مصوب ***

اعتبارات تخصیص یافته ***

جاری با خزانه***

بودجه جاری***

(تخصیص اعتبار۳ماهه اول)

۳)درخواست وجه : توسط ذیحساب و به عهده خزانه گذاشته می شود .

در خواست وجه ***

جاری با خزانه ***

۴)تامین اعتبار و مصرف اعتبارات

اعتبارات تخصیص یافته ***

ذ خیره اعتبارات تعهدات احتمالی ***

(تامین اعتباربرای خرید کالا)

*حال این اعتبار تا زمانیکه کالا با خدمات مورد نظر تحویل نشود یا وجهی به عنوان پیش پرداخت و یا علی الحساب به فروشندگان پرداخت نشود در بستانکار حساب ذخیره تعهدات اختمالی منظور می گردد. و ممکن است و به ۳ حالت باشد .

حالت اول : ممکن است اعتبار تامین شده برای خرید کالا و خدمات مورد نظر کمتر از بهای تمام شده واقعی کالا باشد که باید بقیه میزان اعتبار را تامین نمائیم

اعتبارات تخصیص یافته ***

ذخیره اعتبارات تعهدات احتمالی ***

حالت دوم : ممکن است میزان اعتبار نامین شده برای خرید کالا و خدمات مورد نظر برابر بهای تمام شده واقعی باشد ⟵ ثبتی ندارد .

حالت سوم: ممکن است میزان اعتبار نامین شده برای خرید کالا و خدمات مورد نظر بیشتر بهای تمام شده واقعی باشد⟵

ذخیره اعتبارات تعهدات احتمالی ***

اعتبارات تخصیص یافته ***

۵)**مصرف اعتبارات** : ممکن است برای کالایی که تامین اعتبار شده چند حالت روی دهد .

حالت اول: از خرید کالا منصرف شویم ⟵

www.irhesabdaran.ir

ذخیره اعتبارات تعهدات احتمالی ***
اعتبارات تخصیص یافته ***

حالت دوم: برای خرید کالا و خدماتی که برای آن تامین اعتبارگردیده وجوهی تحت عنوان پیش پرداخت ، تنخواه گردان پرداخت وعلی الحساب پرداخت گردید.
ذخیره اعتبارات تعهدات احتمالی ***
ذخیره اعتبار پرداختهای غیر قطعی ***

حالت سوم : با فرض اینکه کالا و خدماتی که قبلا برای آن تامین اعتبار شده بود و تحویل گردید
الف) میزان تامین اعتبار برابر بهای تمام شده کالا و خدمات باشد
ذخیره اعتبارات تعهدات احتمالی ***
اعتبارات مصرف شده ***

ب) میزان تامین اعتبار بیشتر از بهای تمام شده کالا و خدمات باشد.
ذخیره اعتبارات تعهدات احتمالی ***
اعتبارات مصرف شده ***
اعتبارات تخصیص یافته ***

ج) برای خرید کالا و خدمات قبلا پیش پرداخت یا علی الحساب شده و مبلغ تامین اعتبار بیشتر از بهای تمام شده است .
ذخیره اعتبارات تعهدات احتمالی ***
ذخیره اتبار پرداختهای غیر قطعی ***
اعتبارات مصرف شده ***
اعتبار تخصیص یافته ***

***نکته ۱۰** تامین اعتبار پرداختهای پرسنلی : برای اینگونه پرداختها تامین اعتبار قبلی نیاز ندارد
اعتبارات تخصیص یافته ***
اعتبارات مصرف شده ***

***نکته ۱۱** : حال ممکن است یک کارمند در نیمه ماه در خواست مساعده کند
اعتبارات تخصیص یافته ***
ذخیره اعتبار پرداختهای غیر قطعی ***
(پرداخت مساعده)

اعتبارات تخصیص یافته ***
ذخیره اعتبار پرداختهای غیر قطعی ***
اعتبارات مصرف شده ***
(اعمال حقوق به هزینه قطعی)

www.irhesabdaran.ir

***نکته ۱۲ بستن و انتقال حسابها به سال بعد و افتتاح حسابها :**

برای بستن حسابها باید در نظر داشت که موسسه مورد نظر مشمول قانون محاسبات عمومی کشور بوده و بایدمانده اعتبارات مصرف نشده خود را به حساب خزانه برگشت دهد یا مشمول قانون محاسبات عمومی کشور نبوده . طبق مجوز قانونی خاص مجاز به انتقال مانده وجوه اعتبارات مصرف نشده و ذخائر ، به سال بعد می باشد . مانند دانشگاهها و موسسات مالی

*اگر ذخیر ه اعتبار پرداختهای غیر قطعی مانده داشته باشد قابل انتقال به سال بعد است .

۱) ابتدا آن را از حساب جاری به سنواتی انتقال داده

ذخیره اعتبار پرداختهای غیر قطعی ***

ذخیره اعتبار پرداخت های غیر قطعی سنواتی ***

حساب درخواست وجه سنواتی ***

ح درخواست وجه ***

۲) بستن و انتقال آن به سال بعد

ذخیره اعتبار پرداخت های غیر قطعی سنواتی ***

ح درخواست وجه سنواتی ***

۳)افتتاح حساب سنواتی در سال آینده

ح درخواست وجه سنواتی ***

ذخیره اعتبار پرداخت های غیر قطعی سنواتی ***

نکته ۱۳** ***صورتحساب عملکرد سالانه بودجه : صورتحسابی است که در آن ارقام مربوط به درآمد ها و اعتبارات پیش بینی شده در بودجه سالانه با در آمدها و هزینه ها ی واقعی مقایسه می شود.

www.irhesabdaran.ir

فصل چهارم

حسابداری حسابهای مستقل خزانه داری کل

خزانه داری کل : سازمانی است که هماهنگی امور مالی کشور تعیین خط مشی سیاستهای مالی دولت را به عهده دارد و وظائف مختلفی که به تنظیم سیاسیتهای مالی دولت و امور اقتصادی کشور ارتباط دارد انجام می دهد .

***قدیمی ترین و اصلی ترین وظایف خزانه داری**: تمرکز وجوه درآمدهای عمومی و اختصاصی و سایر دریافتها و پرداخت مخارج سازمانهای دولتی

***حسابهای مستقل خزانه داری کل**

۱ حساب مستقل وجوه عمومی
۲حساب مستقل وجوه اختصاصی
۳حساب مستقل وجوه شرکتهای دولتی
۴حساب مستقل وجوه سپرده
۵حساب مستقل وجوه بازنشستگی

***چرخه (سیکل) حسابداری** : به مراحلی گفته می شود که برای ثبت ، طبقه بندی و تلخیص فعالیتهای مالی یک دوره معین لازم است تا نتیجه آن فعالیتها در پایان همان دوره به صورت یک گزارش مالی ارائه گردد چرخه (سیکل) حسابداری گویند .

***۱)ابلاغ بودجه (ثبت بودجه ای)**

درآمد پیش بینی شده***

(مازاد)***

اعتبارت مصوب ***

مازاد ***

(ثبت بودجه)

***۲)تخصیص اعتبار (ثبت بودجه ای)**

اعتبارات مصوب ***

اعتبارت تخصیص یافته***

(ابلاغ تخصیص اعتبار یکساله)

***۳)درخواست وجه و مصرف اعتبارات(ثبت مالی)**

پراختهای وجوه عمومی ***

بانک تمرکز وجوه عمومی***

(پرداخت وجه درخواستهای صادره دستگاههای دولتی)

***۵)وصول درآمد ها (ثبت مالی)**

بانک تمرکز وجوه عمومی ***

دریافتهای وجوه عمومی ***

(واریزدرآمدهای عمومی دستگاههای دولتی به حساب خزانه)

***۶)درخواست وجه مصرف اعتبارات (ثبت بودجه ای)**

اعتبارات تخصیص یافته ***

اعتبارات مصرف شده ***

(مصرف اعتبار تخصیص یافته بابت وجه های صادره)

***۷)پرداخت قسمتی از بدهی به حساب مستقل سپرده**

بدهی به حساب مستقل وجوه سپرده ***

بانک تمرکز وجوه عمومی***

(پرداخت قسمتی ازبدهی به حساب مستقل سپرده)

www.irhesabdaran.ir

***۴)واریز پیش پرداخت توسط دستگاههای دولتی**

بانک تمرکز وجوه عمومی ***

پیش پرداخت ***

(واریز پیش پرداخت توسط دستگاههای دولتی)

***بستن حسابها در پایان سال مالی**

دریافتهای وجوه عمومی ***

(مازاد)***

درآمد پیش بینی شده ***

(مازاد) ***

(بستن حساب درآمد پیش بینی شده و دریافتهای وجوه عمومی)

اعتبارات تخصیص یافته ***

اعتبارات مصرف شده ***

اعتبارات مصوب ***

مازاد ***

پرداختهای وجوه عمومی ***

مازاد ***

(بستن حساب اعتبارات مصوب و پرداختهای وجوه عمومی)

***صورت عملکرد بودجه حساب مستقل وجوه عمومی** : به منظور مقایسه درآمدهای پیش بینی شده با درآمد های واقعی و اعتبارات مصوب و هزینه های واقعی ، صورت عملکرد بودجه بصورت زیر تهیه می شود .

صورت مقایسه در آمدهای پیش بینی شده با درآمدهای واقعی

عنوان درآمدها	درآمد پیش بینی شده	درآمد واقعی	افزایش ، کاهش
درآمد عمومی به تفکیک منابع			
جمع			

صورت مقایسه اعتبارات مصوب

عنوان	اعتبارات مصوب	اعتبارات مصرف شده (هزینه)	مانده
اعتبارات بر حسب طبقه بندی بودجه			
جمع			

***تاثیر فعالیتهای مالی بر معادله حسابداری :**

(درآمد – هزینه) +مازاد+بدهیهای جاری =دارایی های جاری === معادله حسابداری

*مازاد در معادله فوق تفاوت بین داراییهای جاری و بدهی های جاری می باشد و نشان دهنده ارزش ویژه هر حساب مستقل است .

www.irhesabdaran.ir

فصل پنجم

مراحل انجام هزینه و تشخیص و وصول درآمد ها

	۱تشخیص
	۲تامین اعتبار
	۳ تعهد
مراحل خرج	۴ تسجیل
	۵ صدور حواله
	۶نظارت مالی
	۷پرداخت

۱)مرحله تشخیص : تعیین یا انتخاب کالا و یا خدمات برای تحقق اهداف موسسه دولتی و مسئولیت آن به عهده وزیر وزارتخانه یا رئیس موسسه دولتی است و به این ترتیب صورت گیرد که واحد تدارکات یا کار پردازی مسئولیت خرید کالا وخدمات را بعهده می گیرند و رئیس سازمان دولتی درخواست خرید کالا را بررسی می کند و در صورتی که خرید کالا یا خدمت را ضروری تشخیص دهد با خرید کالا یا خدمت موافقت می کند.

۲)مرحله تامین اعتبار : مقداری از اعتبار مصوب تخصیص یافته برای خرید کالا و خدمات معینی اختصاص می دهیم – بعهده ذیحساب است .

اعتبارات تخصیص یافته ***

ذخیره اعتبار تعهدات احتمالی ***

۳)مرحله تعهد : ایجاد دین بر ذمه دولت بر اثر تحویل کالا یا انجام دادن خدمت و یا اجرای قراردادهای منعقده است .

*در این مرحله اجرای قراردادها طبق قانون برای دولت بدهی ایجاد می کند نه انعقاد قرارداد – از فرم های قبض انبار ، صورتجلسه تحویل کالا، صورت مقادیر کارهای انجام شده استفاده می شود .

*تعهد ممکن است براساس احکام صادره توسط مراجع قانونی ناشی از شکایت شخص از دستگاه دولتی باشد .

۴)مرحله تسجیل : یعنی تعیین کردن میزان بدهی قابل پرداخت ناشی از تحویل کالا یا خدمات که از طریق ارائه مدارک اثبات کننده بدهی صورت می گیرد به عهده مقام مجاز دستگاه اجرایی (دولتی)است .

۵)مرحله صدور حواله : دستور پرداخت بهای تمام شده کالای خریداری شده از طرف مقام مجاز دستگاه دولتی است یا به عبارتی حواله اجازه کتبی است که برای پرداخت بدهیهای قابل پرداخت ناشی از تحویل کالا یا خدمت از طرف مقام مجاز دستگاه دولتی صادر می شود .

۶)مرحله نظارت مالی : یعنی تطبیق پرداختها با قوانین و مقررات مالی حاکم بر مصرف وجوه دولتی و به عهده ذیحساب دستگاههای دولتی است که زیر نظر وزارت امور اقتصادی و دارایی است – نظارت مالی در حقیقت نظارت قبل از خرج است و نوعی حسابرسی داخلی است.

www.irhesabdaran.ir

***نکته :** اگر در حسابداری از مبنای نقدی یا نقدی تعدیل شده استفاده شود مراحل تعهد ، تسجیل ، صدور حواله و اعمال نظارت مالی هیچ گونه ثبتی ندارد و ولی اگر از مبنای تعهدی استفاده شود ثبت بودجه ای و مالی مربوطه به شرح زیر است.

ثبت بودجه ای** : ذخیره اعتبار تعهدات احتمالی

اعتبارات مصرف شده***

(ثبت اعتبار مصرف شده)

***ثبت مالی :** هزینه های سال جاری ***

اسناد هزینه پرداختنی ***

(هزینه خرید کالا یا انجام خدمات)

۷)مرحله پرداخت : آخرین مرحله انجام هزینه می باشد و یعنی هر وجهی که بابت کالای تحویل شده یا خدمت انجام شده به ذینفع پرداخت می شود . اثبات این مرحله مستلزم گواهی بانک است و به یکی از صورت زیر است:

الف) انتقال وجه به حساب ذینفع
ب) پرداخت وجه به ذینفع یا قائم مقام قانونی او
ج) حواله در وجه ذینفع یا قائم مقام قانونی او

ثبت در دفاتر حسابداری بابت پرداخت بدهی خرید کالا و خدمات

*اگر مبنای تعهدی باشد .

اسناد هزینه پرداختنی ***

بانک پرداخت ***

*اگر مبنای نقدی یا نقدی تعدیل شده باشد.

هزینه سال جاری ***

بانک پرداخت ***

***مراحل انجام هزینه**

۱)مرحله اداری : تشخیص و تعهد و تسجیل و صدور حواله است مسئولیت بعهده وزیر یا رئیس موسسه دولتی می باشد .

۲)مرحله مالی : تامین اعتبار، نظارت مالی و پرداخت است مسئولیت آن به عهده ذیحساب است .

مراحل درآمد عمومی

۱) پیش بینی درآمد
۲)تشخیص درآمد
۳)وصول درآمد

***نکته :** وصول در آمدها موکول به پیش بینی در آمد در بودجه کل کشور نخواهد بود و وصول در آمد بیش از میزان پیش بینی شده به شرط وجود مجوز قانونی منعی نخواهد داشت .

***ثبت های مربوط به درآمد**

مراحل وصول درآمد	مبنای تعهدی	مبنای نقدی
۱)پیش بینی در آمد	ثبتی ندارد	ثبتی ندارد
۲)تشخیص در آمد	مالیات دریافتی ***	۱.ثبتی ندارد
	ذخیره مالیات ها ی م الوصول ***	
	درآمد ***	

www.irhesabdaran.ir

۳)وصول درآمد

بانک تمرکز وجوه عمومی ***
مالیات دریافتنی ***

۱ .بانک تمرکز وجوه ***
درآمد***

۲.بانک تمرکز وجوه ***
مالیات های دریافتنی ***
اندوخته مالیاتهای وصول نشده ***
در آمد***

www.irhesabdaran.ir

فصل ششم

حساب مستقل وجوه جاری

*در قانون محاسبات عمومی ایران مبنای حسابداری در ثبت هزینه ها نقدی تعدیل شده و در مورد ثبت در آمد ها نقدی کامل می باشد.

***منابع تامین مالی :** منبع اصلی تامین مالی حسابهای مستقل وجوه جاری کلیه دستگاههای دولتی ، وجوهی است که از محل اعتبارات مصوب منظور در بودجه جاری دولت از طریق خزانه در اختیار دستگاههای دولتی قرار می گیرد.

*معادله حسابداری ، حساب مستقل وجوه عمومی (جاری)

دارائی جاری = بدهی جاری + اندوخته + مازاد

حساب مازاد عبارت است ازمقداری وجه نقد یا در حکم آماده برای مصرف است . به بیان دیگر مانده وجوه مصرف نشده سال یا سنوات قبل می باشد .دستگاههای دولتی که براساس مجوز قانونی مجاز به انتقال مانده وجوه مصرف نشده هر سال مالی به سال مالی بعد برای مصرف مجدد می باشند ، می توانند از حساب مازاد استفاده نمائید .

*دستگاههای دولتی دیگر که بر طبق مقررات مانده وجوه اعتبارات مصرف نشده را به حسابهای خزانه برگشت بدهند ، مازاد آنها در پایان سال مالی باید صفر شود ، معادله آن بصورت :

دارایی جاری = بدهی جاری + اندوخته

*اگر دستگاههای دولتی ملزم به استفاده از سیستم حسابداری تعهدی در ثبت هزینه ها نباشند معادله آن ها به صورت

دارائی جاری = اندوخته

اندوخته منظور شده در رابطه های فوق مربوط به پیش پرداخت ها علی الحساب های سنواتی است که در مقررات مالی محاسباتی این کشور ها قابل انتقال به سال یا سالهای بعد بوده .

***عملیات حسابداری مربوط به آغاز سال مالی:** درآغاز هرسال مالی مانده حسابهای دائمی حساب مستقل وجوه جاری دستگاههای دولتی در دفاتر حسابداری افتتاح می شود .

۱)ابلاغ بودجه مصوب : بودجه مصوب هر سال مالی توسط رئیس سازمان برنامه بودجه به نمایندگی از طرف رئیس جمهور به دستگاههای دولتی ابلاغ می گردد.

بودجه جاری ***	بودجه جاری ***	اعتبار مصوب- برنامه خاص ***
اعتبار مصوب ***	اعتبار مصوب ***	اعتبار مصوب- برنامه خاص ***
(ثبت ابلاغ بودجه)	(ثبت افزایش بودجه)	(ثبت اصلاح بودجه)

۲)ابلاغ تخصیص اعتبار :

اعتبار مصوب ***	جاری با خزانه ***
اعتبار تخصیص یافته ***	بودجه جاری ***
(ثبت تخصیص اعتبار)	(ثبت وجوه قابل دریافت از خزانه)

۳)دریافت تنخواه گردان حسابداری :

تنخواه گردان عبارت است از وجهی که خزانه در استان به ذیحسابهای وزارتخانه ها و موسسات دولتی در مرکز استانها پرداخت می نماید و میزان آن معمولا معادل متوسط یک ماه دستگاههای دولتی است و قابل انتقال به سال بعد نبوده و از حسابهای موقت محسوب می شود و در پایان سال مالی مانده آن صفر می شود .

www.irhesabdaran.ir

ثبت مالی :

بانک پرداخت جاری ***

تنخواه گردان حسابداری ***

ثبت بودجه ای :

حساب درخواست وجه ***

جاری با خزانه ***

۴)تامین اعتبار – تنخواه گردان پرداخت

تنخواه گردان پرداخت : عبارت است وجهی که ذیحساب از محل تنخواه گردان حسابداری به منظور ایجاد تسهیلات برای انجام پرداختهای جزئی یا متوسط در اختیار عامل ذیحساب ، واحد تدارکات و کار پرداز قرار می دهد .

ثبت بودجه ای :

اعتبار تخصیص یافته ***

ذخیره اعتبار پرداختهای غیر قطعی ***

(ثبت تامین اعتبار تنخواه گردان پرداخت کار پردازی)

ثبت مالی :

تنخواه گردان پرداخت ***

بانک پرداخت جاری ***

(واگذاری تنخواه گردان پرداخت به کارپردازی)

۵)دریافت وجه از خزانه :

ثبت بودجه ای :

درخواست وجه ***

جاری با خزانه ***

ثبت مالی :

بانک پرداخت جاری ***

دریافتی از خزانه ***

۶)پرداخت پیش پرداخت : به پرداخت هایی می گویند که قبل از تحویل کالا یا انجام دادن خدمت و یا قبل از اجرای قرارداد صورت بگیرد . به عبارتی پیش پرداختهایی که قبل از انجام تعهد پرداخت شود .

حالت اول : ثبت پرداخت پیش پرداخت :

ثبت بودجه ای :

ذخیره اعتبار تعهدات احتمالی ***

ذخیره اعتبار پرداختهای غیر قطعی ***

(ثبت تامین اعتبار پیش پرداخت)

ثبت مالی :

پیش پرداخت سال جاری ***

بانک پرداخت سال جاری ***

(پرداخت پیش پرداخت)

حالت دوم : اگر کالایی را که قسمتی از آن را قبلا پیش پرداخت نمودیم تحویل داده شود

ثبت بودجه ای :

ذخیره اعتبار تعهدات احتمالی ***

ذخیره اعتبار پرداختهای غیر قطعی ***

اعتبارات مصرف شده ***

ثبت مالی :

هزینه سال جاری ***

پیش پرداخت سالجاری ***

بانک پرداخت جاری ***

حالت سوم : هنگامیکه از خرید کالایی که برای آن پیش پرداخت داده بودیم منصرف شویم و وجه آن را نقدا پرداخت نمائیم

ثبت بودجه ای :

ذخیره اعتبار پرداختهای غیر قطعی ***

اعتبارات تخصیص یافته ***

(واریز نقدی پیش پرداخت)

ثبت مالی :

بانک پرداخت جاری ***

پیش پرداخت سالجاری ***

(واریز نقدی پیش پرداخت بابت عدم مصرف کالا)

www.irhesabdaran.ir

۷)پرداخت علی الحساب : وجهی است که بابت بهای قسمتی ازکالای دریافتی با خدمات انجام شده صورت گیرد که به علت کمبود نقدینگی است و بقیه آن را بعدا پرداخت می کنیم .

ثبت بودجه ای :

اعتبارات تخصیص یافته ***

ذخیره اعتبار پرداختهای غیر قطعی ***

ثبت مالی

علی الحساب جاری***

بانک پرداخت جاری ***

ثبت بودجه ای :بابت تسویه حساب علی الحساب

ذخیره اعتبار پرداختهای غیر قطعی ***

اعتبارات تخصیص یافته ***

اعتبارمصرف شده ***

ثبت مالی:

هزینه سال جاری ***

علی الحساب جاری***

بانک پرداخت جاری ***

---

۸)پرداخت حقوق کارکنان : برای پرداخت حقوق کارکنان بر طبق لیست حقوق و دستمزد میزان حقوق آنها را به بانک واریز می نمایید . و بعد به حساب هزینه قطعی منظور نموده و بعد از کسور قانونی مربوط را از حقوق کارکنان به حساب سازمانهای مربوطه واریز می نمایند .

به طور خلاصه پرداخت حقوق کارکنان دارای سه مرحله است:

الف) تنظیم لیست حقوق و مزایا و ارسال آن به بانک همراه وجه مورد نیاز

ب) واریز وجه خالص حقوق به حساب کارکنان توسط بانک

ج) انتقال کسور قانونی و بدهیهای اجرایی مکسوره از حقوق کارکنان به حساب سازمانهای ذیربط

الف) واریز حقوق کارکنان به بانک

ثبت بودجه ای	**ثبت مالی**
اعتبار تخصیص یافته ***	بانک پرداخت حقوق ***
ذخیره اعتبار تعهدات احتمالی ***	بانک پرداخت جاری ***
(تامین اعتبارحقوق)	(ارسال وجه بابت خالص حقوق)

ب) منظور شدن به حساب هزینه قطعی

ثبت بودجه ای	**ثبت مالی**
ذخیره اعتبار تعهدات احتمالی ***	هزینه سالجاری ***
اعتبارات مصرف شده ***	بدهی به سایر سازمانها ***
	بانک پرداخت حقوق ***

www.irhesabdaran.ir

ج) واریز بدهی به سایر سازمانها (کسور قانونی)

ثبت مالی

بدهی به سایر سازمانها ***

(ماننداماليات،بيمه،بازنشستگی)

بانک پرداخت جاری ***

۹) پرداخت هزینه ها : بر حسب نقدی به صورت زیر ثبت می کنیم .

ثبت بودجه ای

اعتبارات تخصیص یافته ***

ذخیره اعتبارات تعهدی ***

(تامین اعتبار لازم برای خرید کالا)

ثبت بودجه ای

ذخیره اعتبار تعهدات احتمالی ***

اعتبارات مصرف شده***

اعتبارات تخصیص یافته ***

(تحویل کالا و برگشت قسمتی از اعتبار تامین شده)

ثبت مالی

هزینه سالجاری ***

بانک پرداخت جاری ***

(پرداخت هزینه خرید کالا)

*پیش بینی درامدها مجوز وصول تلقی نمی شود ، ضمنا پیش بینی در آمد ها دربودجه کل کشور وصول درآمدهارا محدود نمی کند .، به بیان دیگر درآمدهای عمومی به هر میزان قابل وصول است ، مشروط بر آنکه براساس مجوز و ضوابط قانونی وصول گردد.

*ماده ۳۷ قانون محاسبات عمومی کشور رئیس ، دستگاه اجرایی که وزیریا رئیس موسسه می باشد . مسئولیت وصول صحیح درامد ها را به عهده دارد.

*** در آمدهای عمومی :**

مرحله پیش بینی : هیچ ثبتی ندارد

مرحله تشخیص و وصول درآمد :

۱)مالیاتهای دریافتی جاری ***

ذخیره مالیات های دریافتی مشکوک الوصول ***

اندوخته مالیاتهای وصول نشده ***

(تشخیص مالیاتهای وصول شدنی و مشکوک الوصول)

۲)بانک تمرکز وجوه درآمد عمومی ***

ذخیره مالیاتهای دریافتی مشکوک الوصول ***

مالیاتهای دریافتی جاری ***

اندوخته مالیاتهای وصول نشده ***

www.irhesabdaran.ir

درآمد عمومی ***
(وصول قسمتی از مالیاتهای تشخیص شده)

۳)بانک تمرکز وجوه عمومی در آمد عمومی ***
درآمد عمومی ***
(وصول درآمدهای مالیاتی نقدی)

۴)در آمد عمومی انتقالی ***
بانک تمرکز وجوه درآمد عمومی ***
(انتقال درآمد های عمومی به حساب خزانه)

بستن حسابها در پایان سال مالی

ح مالیاتهای دریافتنی معوق ***
ح ذخیره مالیاتهای دریافتی م الوصول جاری ***
ح اندوخته مالیات های وصول نشده جاری ***
ح مالیاتهای دریافتنی جاری ***
ح ذخیره مالیاتهای دریافتنی م الوصول معوق ***
ح اندوخته مالیاتهای وصول نشده سنواتی ***

*ازروش نقدی ومزایای سیستم تعهدی تعدیل شده استفاده نمائید.

ثبت بودجه ای	**ثبت مالی**
ذخیره اعتبار پرداختهای غیر قطعی ***	هزینه سالجاری ***
اعتبارات مصرف شده ***	تنخواه گردان پرداخت ***

(تسویه تنخواه گردان با ارائه اسناد هزینه)

ب) بابت وجه باقی مانده در تنخواه گردان پرداخت

ثبت بودجه ای	**ثبت مالی**
ذخیره اعتبار پرداختهای غیر قطعی ***	بانک پرداخت جاری ***
اعتبارات تخصیص یافته ***	تنخواه گردان پرداخت ***
(برگشت اعتبار ذخیره نشده برای تنخواه گردان پرداخت)	(واریز نقدی تنخواه گردان پرداخت)

ج) اگر قسمتی از تنخواه گردان پرداخت با وجه نقد و قسمتی از آن با ارائه اسناد و مدارک هزینه ، تسویه یا واریز می شود.

ثبت بودجه ای	**ثبت مالی**
ذخیره اعتبار پرداختهای غیر قطعی ***	هزینه سالجاری ***
اعتبارات تخصیص یافته ***	بانک پرداخت جاری ***
اعتبارات مصرف شده ***	تنخواه گردان پرداخت ***
(برگشت قسمتی ازاعتبار ذخیره شده وتسویه کامل تنخواه پرداخت)	(واریزتنخواه گردان پرداخت با وجه نقد واسناد ومدارک هزینه)

تنخواه*

www.irhesabdaran.ir

گردان حسابداری

الف) بابت میزان مصرف شده

تنخواه گردان حسابداری ***

دریافتی از خزانه ***

(واریزقسمتی ازتنخواه گردان حسابداری)

ب) بابت میزان مصرف نشده و برگشت آن به خزانه

ثبت بودجه ای	**ثبت مالی**
جاری با خزانه ***	تنخواه گردان حسابداری ***
ح درخواست وجه ***	بانک پرداخت جاری ***
(واریز نقدی قسمتی ازتنخواه گردان حسابداری)	(واریز نقدی بقیه تنخواه گردان حسابداری)

***نکته:**مانده وجوه مصرف نشده در اجرای ماده ۶۳ قانون محاسبات عمومی کشور بایستی حداکثر تا پایان فروردین ماه سال بعد به حساب خزانه برگشت شود .

+م پیش پرداخت سالجاری +م علی الحساب سالجاری +هزینه سال جاری	- دریافتی از خزانه	**=مانده وجوه مصرف نشده** **(اضافه دریافتی از خزانه)**

ثبت بودجه ای	**ثبت مالی**
جاری با خزانه ***	دریافتی ازخزانه ***
ح درخواست وجه ***	بانک پرداخت جاری ***
(انتقال مانده وجوه مصرف نشده به خزانه)	(انتقال مانده وجوه مصرف نشده به خزانه)

۳)پیش پرداخت ها وعلی الحساب ها و هزینه ها

منظور قانونگذار از اصطلاح ((جمعا و خرجا)) در ماده ۱۰۲ قانون محاسبات عمومی کشور : آن است که حساب اعتبارات مربوط به پیش پرداختها و علی الحساب های سال قبل و هزینه های مربوط به آنها به صورت جداگانه در صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور منعکس شود . به بیان دیگر در صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور یکبار صورت عملکرد اعتبارات سالجاری وزارتخانه و موسسات دولتی و پرداختهای انجام شده ازمحل آن منعکس می شود و در ضمن یک صورتحساب جداگانه نیز وضعیت اقلام سنواتی (پ پرداخت و علی الحساب سنواتی) و هزینه های انجام شده از محل آنها ، ارائه گردد.

انتقال مانده حسابها به حسابهای سنواتی

ثبت بودجه ای	**ثبت مالی**
درخواست وجه سنواتی ***	علی الحساب سنواتی ***
ح درخواست وجه ***	پیش پرداخت سنواتی ***
ذخیره اعتبار پرداختهای غیر قطعی ***	علی الحساب سالجاری ***
ذخیره اعتبار پرداختهای غیر قطعی سنواتی ***	پ پرداخت سالجاری ***
(انتقال مانده حسابهای بودجه ای پرداختهای غیر قطعی جاری به سنواتی)	دریافتی از خزانه ***

www.irhesabdaran.ir

		اندوخته پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی *** (انتقال مانده حسابها غیر قطعی جاری به سنواتی و تامین اندوخته لازم)
		اندوخته پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی ***

***بدهی به سایر سازمانها :**

مانده این حساب نشاندهنده بدهی هایی هایی از قبیل مالیاتی و بیمه خدمات در مانی و تامین اجتماعی و بازنشستگی به سایر ذینفع های قانونی است که باید در پایان سال مالی صفر شود و وجوه آن در حساب بانک پرداخت جاری متمرکز است و انتقال مانده آن در سال بعد منعی ندارد در قانونی اجازه داده شده که کسور قانونی را معمولا یک ماه به سازمانهای ذیربط واریز نمایند.

۴)مالیاتهای دریافتنی و اندوخته مالیاتهای وصول نشده :

مالیاتهای در یافتنی معوق ***	
ذخیره مالیاتهای م الوصول جاری ***	
اندوخته مالیاتهای وصول نشده ***	
	مالیاتهای دریافتنی جاری ***
	ذخیره مالیاتهای دریافتنی م الوصول معوق ***
	اندوخته مالیاتهای وصول نشده معوق ***

بستن حسابهای موقت بودجه ای :

اعتبارات مصوب ***

اعتبارات تخصیص یافته ***

اعتبارات مصرف شده ***

بودجه جاری ***

جاری با خزانه ***

درخواست وجه ***

بستن حسابهای موقت مالی :

دریافتی از خزانه ***

درآمد عمومی ***

هزینه سالجاری ***

درآمد عمومی انتقالی ***

***بستن و انتقال حسابهای دائمی:**

اندوخته پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی ***

ذخیره مالیاتهای دریافتنی م الوصول معوق ***

اندوخته مالیاتهای وصول نشده معوق ***

ذخیره اعتبار پرداختهای غیر قطعی سنواتی ***

پیش پرداخت سنواتی ***

علی الحساب سنواتی***

مالیات دریافتی معوق ***

درخواست وجه سنواتی ***

(بستن ح دائمی وانتقال آن به سال بعد)

www.irhesabdaran.ir

***افتتاح مانده حسابهای دائمی :**

پیش پرداخت سنواتی ***

علی الحساب سنواتی***

مالیات دریافتنی معوق ***

درخواست وجه سنواتی ***

اندوخته پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی ***

ذخیره مالیاتهای دریافتنی م الوصول معوق ***

اندوخته مالیاتهای وصول نشده معوق ***

ذخیره اعتبار پرداختهای غیر قطعی سنواتی ***

***صورتهای مالی اساسی حساب مستقل وجوه اعتبارات جاری عبارتند از :** ترازنامه ، صورت دریافت و پرداخت و موجودی ، صورتحساب عملکرد سالانه بودجه و صرتحساب عملکرد پیش پرداخت وعلی الحساب سنواتی

اندوخته پیش پرداخت و علی الحساب ***

بانک پرداخت جاری ***

واریز نقدی پیش پرداخت سنواتی که به خزانه برگشت شده = **اندوخته پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی** { **مانده پیش پرداخت سنواتی** +**مانده علی الحساب سنواتی** +**هزینه از محل اعتبارات سنواتی**

صورت دریافت و پرداخت :

موجودی اول سال مالی :

اندوخته پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی

دریافتهای سال مالی :

در یافتی از خزانه (نقدی و بابت تنخواه گردان حسابداری)

در آمد عمومی

جمع دریافتهای سال مالی

= **جمع دریافتهای سال مالی و موجودی ابتدای سال**

ک.م

هزینه و وجوه انتقالی

هزینه سالجاری

درآمد عمومی انتقالی

انتقال وجه نقدی (مانده مصرف نشده)

پیش پرداخت سنواتی

هزینه از محل اعتبار سنواتی

= **جمع هزینه و وجوه انتقالی**

خالص موجودی = پیش پرداخت سنواتی + علی الحساب سنواتی + بانک پرداخت جاری – اسناد هزینه پرداختنی

www.irhesabdaran.ir

*در پایان سال مالی و در موقع بستن حسابها ، اقلام سنواتی پیش پرداخت و علی الحساب که هزینه نشده و یا نقدی واریز نگردیده اند.همراه مانده پیش پرداختها و علی الحسابها به سال بعد انتقال می یابند و این چرخه ادامه می یابد در سالهای بعد

ثبت بودجه ای

اعتبار مصرف شده سنواتی ***

ح درخواست وجه سنواتی ***

(بستن ح قسمتی از بودجه سنواتی بابت هزینه از محل اعتبار سنواتی)

ثبت مالی :

اندوخته پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی ***

هز ینه از محل اعتبار سنواتی ***

(بستن ح هزینه از محل اعتبار سنواتی)