

## توضیحاتی در خصوص جدول موازنه بین سرفصل ها در حسابداری تعهدی :

توضیح (۱):

**فرآیند ثبت رویداد های مالی در دانش حسابداری ، بر اساس رابطه و تعامل تعریف شده (اثر افزایشی و کاهشی در قالب بدهکار شدن و بستانکار شدن) بین سرفصل ها است. رابطه یاد شده در قالب معادله حسابداری معنا پیدا می کند.** بنا به ضرورت حسابداری بخش عمومی ، حساب های بودجه ای نیز به جمع حساب های مالی اضافه می شوند بنابراین رابطه بین حسابها کمی پیچیده تر می شوند.

از آنجا که **رابطه و تعامل بین حسابها در قالب معادله حسابداری معنا و مفهوم پیدا می کند و در دانش حسابداری معادله نیز به نوعی موازنه محسوب می شود ، لذا می توان گفت که؛ بین سرفصل حسابها در سطوح و لایه های خرد و کلان بایستی "موازنه" برقرار باشد.** البته شرط وجود موازنه؛ رعایت دقیق رابطه و تعامل بین سرفصل ها (اثر افزایشی و کاهشی در قالب بدهکار و بستانکار شدن) یا همان اعمال حساب صحیح است.

**تهیه گزارش ها و صورت های مالی در واقع میوه ، محصول و نتیجه کار حسابداری می باشد.** شرط برداشت و چیدن این میوه و محصول؛ وجود موازنه و تراز بین حسابها است. به دیگر معنا "وجود موازنه بین سرفصل ها" مقدمه ای برای تهیه صورت های مالی می باشد. بنابراین قبل از تهیه صورت های مالی ضرورت دارد که ابتدا از صحت موازنه و تراز بین سرفصل حسابها اطمینان حاصل شود.

با عنایت به توضیحات فوق ، ثابت می گردد که موازنه بین سرفصل ها را با توجه به رابطه بین آنها بایستی شناخت و پیش از تهیه و تنظیم صورتهای مالی مورد آزمون قرار داد و در صورت صحت، نسبت به تهیه صورتهای مالی اقدام کرد و در صورتی که موازنه برقرار نباشد بایستی اشتباه کشف شده و آنرا رفع کرد.

از منظر سطح بندی (لایه بندی/تفکیک) حساب ها ؛ موازنه ها در دو وضعیت کلی قابل بررسی هستند: ۱- موازنه هایی که ناظر به رابطه بین حساب ها در سطح طبقه و کل می باشند. ۲- موازنه هایی که ناظر به رابطه بین حساب ها در سطح معین و تفصیل می باشند. به هنگام اعمال حساب، مواقعی پیش می آید که برای انتخاب کدینگ حساب در سطح تفصیل بین حالت های مختلف اشتباهی صورت بپذیرد که در جریان آن؛ موازنه ها از نوع اول را بهم نزده باشد و همچنان موازنه برقرار باشد اما در سطوح و لایه های ریز تر (معین و تفصیل) موازنه بهم خورده باشد.

بنابراین ضرورت دارد که موازنه هایی دقیق که ناظر به اطمینان از صحت رابطه بین سرفصل حساب ها در سطح معین و تفصیل باشد ، تنظیم گردد تا با اتکاء به آنها بتوان با اطمینان صورتهای مالی را تهیه نمود. در خاتمه متذکر می گردد؛ تفکیک های ارائه شده در کلیه موازنه های داخل جداول ، صرفاً بمنظور کنترل های دقیق تر در تنظیم حساب ها بوده و قابلیت تجمیع موازنه ها در قالب واحد و یکپارچه به قوت خود محفوظ است.

در تنظیم موازنه های تفصیلی سعی شده کلیه متغیر ها و بازیگران صاحب نقش در شکل گیری موازنه ها بحساب آیند. عمده متغیرهای تفکیک کننده موازنه ها به ترتیب زیر می باشند:

- ❖ خرج از محل اعتبارات هزینه ای و سرمایه ای
- ❖ حالت (آبشخور) های بودجه ای (عمومی مصوب ، عمومی ابلاغی ، اختصاصی مصوب ، اختصاصی ابلاغی ، سایر منابع)
- ❖ موازنه بین سرفصل های بودجه ای با یکدیگر (با کدینگ سالجاری ، با کدینگ سنواتی ، با کدینگ دوره متمم)
- ❖ موازنه بین سرفصل های بودجه ای با مالی
- ❖ موازنه بین سرفصل های مالی با یکدیگر

نمودار مفهومی توضیحات فوق به شکل زیر قابل ارائه است:



۱- موازنه بین سرفصل های بودجه ای با یکدیگر: خرجی که انجام می شود به لحاظ ارتباط با "تامین اعتبار" در سه حالت قابل تصور است: الف) ممکن است از محل اعتباراتی باشد که در سالجاری اعتبار آن تامین شده باشد (کدینگ سالجاری). ب) از محل اعتباری باشد که سال گذشته تامین شده اما به قطعیت نرسیده باشد (کدینگ سنواتی). ج) از محل اعتباری باشد که از سال قبل به سال جدید انتقال یافته باشد تا به مصرف برسد (کدینگ دوره متمم).

در هر حالت از حالت های کدینگ سالجاری ، سنواتی و دوره متمم که خرجی انجام شود ، سرفصل بودجه واحد گزارشگر (بودجه اعتبار هزینه + بودجه اعتبار هزینه انتقالی + بوجه اعتبار سرمایه ای + بوجه اعتبار سرمایه ای انتقالی) مادر حساب سرفصل های بودجه ای بحساب می آید و به یک معنا بایستی سرفصل های بودجه ای زیرمجموعه ، با "مادر حساب" خود یک توازن داشته باشند که این موازنه با توجه به پیشینه و ماخذ تامین اعتبارش (سالجاری ، سنواتی ، دوره متمم) بایستی مورد آزمون و راستی آزمایی قرار گیرد تا نسبت به صحت اعمال حساب اطمینان حاصل گردد.

۲- موازنه بین سرفصل های بودجه ای با مالی: از آنجا که در حسابداری بخش عمومی (حسابداری دولتی) ناگزیر از ثبت رویدادهای مالی بصورت ترکیبی از سرفصل های مالی با بودجه ای هستیم ، از اینرو قطعاً بین سرفصل های مالی با بودجه ای یک موازنه بایستی برقرار باشد بدین معنا که؛ متناظر وضعیت سرفصل های بودجه ای ، سرفصل مالی وجود دارد (متناظر سرفصل اعتبار تامین شده و سرفصل اعتبار پرداخت های غیر قطعی ، سرفصل پرداخت غیر قطعی مالی نظیر کارت هدیه ، پیش پرداخت ها ، علی الحساب ها و ... داریم. متناظر سرفصل اعتبار مصرف شده ، سرفصل های هزینه ، دارایی ها ثابت مشهود و نامشهود و ... داریم. متناظر سرفصل دریافتی از خزانه ، سرفصل های بانک و اعتبار پرداخت های غیر قطعی و مصرف شده داریم).

۳- موازنه بین سرفصل های مالی با یکدیگر: از آنجا که سرفصل های مالی همانند سرفصل های بودجه ای نبوده و حالت های بودجه ای (عمومی مصوب ، عمومی ابلاغی ، اختصاصی مصوب ، اختصاصی ابلاغی ، سایر منابع) در کیفیت اعمال حساب آن ها اثر ندارد ، از اینرو سرفصل های مالی که از آبخور (حالت) های مختلف بودجه ای خریداری می شوند، بصورت یکجا و در قالب حسابهای دائم تراز نامه ای (صورت وضعیت مالی) با یکدیگر موازنه برقرار می کنند.

### توضیح (۳):

در حسابداری عملیات سرمایه ای هم پرداخت های قطعی و هم پرداخت های غیر قطعی جزو حسابهای دائم محسوب شده و جزو اقلام ترازنامه ای (صورت وضعیت مالی) بحساب می آیند ، از اینرو هیچیک از پرداخت های سرمایه ای جزو اقلام صورت تغییرات در وضعیت مالی (حسابهای موقت) نمی باشند.

در حسابداری عملیات جاری پرداخت های قطعی با سرفصل "هزینه" شناسایی می شود ، از اینرو با حسابهای موقت (صورت تغییرات در وضعیت مالی) بسته شده و در اقلام ترازنامه ای (صورت وضعیت مالی) جایگاهی ندارد و فقط پرداخت های غیر قطعی عملیات جاری (پیش پرداخت ، علی الحساب و ذخیره علی الحساب ، کارت هدیه ، مواد و ملزومات (مصرفی) ، حسابها و اسناد دریافتنی ، حساب ها و اسناد دریافتنی - بن غیر نقدی) تا مادامی که به قطعیت نرسیده باشند ، در اقلام ترازنامه ای شناسایی می شوند.

## تذکره (۱):

در موازنه های داخل جدول به لحاظ رعایت اختصار از نام طبقه حساب و سرفصل کل حسب مورد بجای سرفصل های معین استفاده گردیده است و بدیهی است که شامل همه اقلام موجود در طبقه یا سرفصل کل های ذکر شده می شود.

## تذکره (۲):

موازنه های موجود در هر سطح (حالت/آبشخور بودجه ای) به حسب ظاهر با موازنه های دیگر سطوح یکسان بوده و تکرار شده اند که در این خصوص باید گفت؛

بنا توضیحات فوق بهترین وضعیت اطمینان از صحت اعمال حساب ، بررسی وجوه موازنه بین سرفصل ها آن هم در سطح تفصیل است. از این رو می توان گفت که موازنه های موجود در سطوح مختلف تکراری نیستند بلکه سرفصل های موجود در موازنه ها یک نام به ظاهر تکراری است که با آبشخور بودجه ای خودش سنخیت داشته و شایسته است که در بررسی موازنه بین سرفصل ها ، درون همان حالت (آبشخور) بودجه ای صحت اعمال حساب بررسی شود (چراکه همواره این امکان از طرف کاربر وجود دارد که یک سرفصل در سطح تفصیل را به اشتباه برای سطح دیگری مورد استفاده قرار گیرد.

فی المثل اعتبار هزینه مصرف شده در یک رویداد مالی مرتبط با اعتبارات مصوب عمومی قرار است استفاده بشود که کاربر از اعتبار هزینه مصرف شده مرتبط با اعتبارات عمومی ابلاغی در سطح تفصیل استفاده کند).

ناگفته نماند خیلی بعید است که؛ یک کاربر در لابلای سرفصل های مورد استفاده جهت ثبت رویداد مالی از محل اعتبارات هزینه ای ، به اشتباه از سرفصل های مالی یا بودجه ای مرتبط با اعتبارات سرمایه ای استفاده کند و یا بالعکس و همانطور که در مطالب پیشین ذکر شد اگر خطا و اشتباهی رخ دهد ، بیشتر مربوط است به جابجایی در استفاده سرفصل حساب ها در سطح تفصیل در بین سطوح (حالت ها/آبشخورهای) بودجه ای درون یک عملیات حسابداری که ضرورت بررسی موازنه ها در سطح تفصیل حساب ها هر حالت های مختلف بودجه ای نیز مفصلاً بیان شد.

## تذکره (۳):

توصیه می شود مرور و مطالعه موازنه ها در دو حالت (۱): از کل به جزء (جدول یکپارچه موازنه ها و جدول موازنه ها در سطح طبقه و کل و سپس جداول در سطح معین و تفصیل) و (۲): از جزء به کل (جدول موازنه ها در سطح تفصیل و در آبشخور بودجه ای مربوط به خود و سطح معین حسابها و سپس جدول موازنه ها در سطح کل و طبقه) انجام بشود تا یک ذهنیت مطلوب و کافی از وضعیت رابطه بین حساب ها در قالب معادله (موازنه) حسابداری بعنوان شرط لازم برای تهیه صورت های مالی به دست آید.

## موازنه بین حساب‌ها (پالایشگاه حسابداری)؛

### ابزاری برای اطمینان از صحت اعمال حساب و ضرورتی پیش از تهیه و تنظیم صورت‌های مالی

#### سخن پایانی:

با نگاه سیستمی (ورودی، پردازش، خروجی) به فرآیند‌های عملی کار حسابداری، می‌توان دریافت که؛

مستندسازی‌های مالی و صدور سند حسابداری و انتقال به دفاتر (دفتر روزنامه، کل، معین، تفصیل و...) ناظر به ورودی‌های سیستم می‌باشند.

خروجی‌های سیستم حسابداری هم شامل تراز آزمایشی و هم شامل تهیه انواع صورتهای مالی اساسی و فرعی و گزارش‌های حاصل از اطلاعات مالی تولید شده می‌باشد (نظیر گزارش بهای تمام شده و گزارش‌های مدیریتی).

و اما برش میانی یا همان پردازش در حسابداری "وجود رابطه و موازنه بین حساب‌ها و سرفصل‌ها" می‌باشد که همانند یک پالایشگاه عمل کرده و پیش از تهیه خروجی‌های سیستم (صورتهای مالی)، با پالایشگری بین حسابها و سرفصل‌ها بر اساس رابطه‌ای که بین آن‌ها وجود دارد و این رابطه موازنه بین آنها را ضروری می‌سازد، مانع از تهیه صورتهای مالی همراه با اشکال و نقص می‌شود. به تعبیر بهتر وجود موازنه‌های صحیح در حسابداری مجوز اقدام برای تهیه صورتهای مالی بوده و عدم وجود موازنه بین حسابها و سرفصل‌ها همچون زنگ هشدار برای کشف اشتباه عمل می‌نماید.

حسین ایروانی

رییس اداره دفتری و تنظیم حسابها

ذیحسابی و اداره کل امور مالی سازمان امور مالیاتی کشور