

مقدمه

معمولاً دولت ها از حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای برای محاسبه و گزارش فعالیتهای عمده تحصیل سرمایه ای و ساختاری استفاده می کنند. بیانیه شماره ۱ NCGA هدف حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای را چنین تعریف می کند. « محاسبه منابع مالی استفاده شده برای تحصیل یا ساخت تسهیلات مهم سرمایه ای (به جز منابعی که از طریق حساب مستقل وجوه اختصاصی و حسابهای مستقل وجوه امانی تامین می شوند.) »

مبنای حسابداری

حسابهای مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای مانند حسابهای مستقل وجوه دولتی از مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده استفاده می کنند. وقتی درآمدها به ثبت می رسند که مبنای تعهدی را بپذیرند (یعنی ، وقتی درآمدها افزایش می یابند که قابل اندازه گیری و قابل استفاده باشند. هزینه ها هنگامی ثبت می شوند که بدهی پرداخت شده باشد. موارد خاص (استثناهای) شناسایی هزینه (صورت موجودی ها ، اقلام پیش پرداخت ، قضاوتها و ادعاها) در فصل ۷ که راجع به حسابهای مستقل درآمدهای عمومی و اختصاصی مورد استفاده برای حسابهای مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای می باشد ، توضیح داده شده است.

(کانون) تمرکز اندازه گیری

حسابهای مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای مانند حسابهای مستقل وجوه دولتی از تمرکز اندازه گیری منابع مالی جاری استفاده می کنند. صورت عملکرد حساب مستقل وجوه سرمایه ای ، افزایش و کاهش منابع قابل هزینه را گزارش می دهد. افزایش منابع قابل هزینه در صورت حساب عملکرد به عنوان « درآمدها » و « سایر منابع مالی » گزارش شده ، در حالی که کاهش منابع خرج کردنی به عنوان « هزینه ها » یا « سایر استفاده های مالی » گزارش شده است. همینطور شایان ذکر است که وقتی حسابهای مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای برای محاسبه منابع کاربردی در پروژه های مهم تحصیل یا

ساخت (پیمانکاری) استفاده می شوند. دارایی ها به عنوان دارایی های حسابهای مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای گزارش نمی شوند. ترجیحاً، این دارایی ها را فقط در صورت حسابهای مالی دولتی گزارش شده اند. حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای تحصیل و ساخت دارایی ها مانند هزینه ها محاسبه می کنند.

حسابهای مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای چه موقع استفاده می شوند؟

در اکثر مواقع، دولتها مجاز هستند ولی ملزم نیستند که برای محاسبه منابع و تحصیل و ساخت دارایی های عمده، حسابهای مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای ایجاد نمایند. اکثر دولتها برای محاسبه این فعالیتها از یک یا چند حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای استفاده می کنند. همانطور که در ادامه بحث متوجه خواهید شد، اهمیت مبالغی که از طریق حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای به حساب مستقل وجوه عمومی واریز می شوند ممکن است باعث تحت الشعاع قرار دادن فعالیتهای عمومی دولتی گزارش شده در حساب مستقل وجوه عمومی گردد. حسابهای مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای برای محاسبه درآمدهای خاص که به پروژه های سرمایه ای و هزینه های بهبود سرمایه تامین شده توسط ارزیابی های اختصاصی مربوط می شوند نیز مورد استفاده قرار می گیرند. بخش بعدی این فصل گزارشگری حسابداری و مالی را هنگام انتشار بدهی مالیات اختصاصی (بدهی عوارض) برای تامین مالی پروژه های سرمایه ای توضیح می دهد.

نمونه وجود دارد و در آن GAAP لازم می داند که دولت یک حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای را ایجاد نموده و استفاده نماید. بیانیه شماره ۲ NCGA «کمکهای بلاعوض، احقاق حق و حسابداری درآمد مشترک توسط دولتهای ایالتی و محلی» لازم می داند که کمکهای بلاعوض سرمایه ای یا درآمدهای مشترک برای تحصیل یا ساخت (به جز درآمدهای مربوط به حسابهای مستقل وجوه خدمات و تدارکات انتفاعی و داخلی) محاسبه شده در حسابهای مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای محدود شوند.

وقتی دولت تعیین کرد که مایل به ایجاد حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای است (یا GAAP لازم می داند که حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای ایجاد نمایند) ، دولت باید تصمیم بگیرد که چند حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای ایجاد نماید . ممکن است دولت تعیین کند که می تواند با یک حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای ، پروژه های سرمایه ای اش را به قدر کافی محاسبه و اداره نماید . این به خلاصه کردن گزارشگری مالی کمک می کند و به دولت فرصت می دهد تا از سیستم حسابداری اش برای ردیابی و مدیریت پروژه های فردی در حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای استفاده نماید . از سوی دیگر ممکن است دولت تصمیم بگیرد که ایجاد چند حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای نیازهای مدیریت مالی و حسابداری را بهتر برآورده می نماید . وقتی تهیه صورت حساب مالی دولتی در مورد زمان مناسب استفاده از حسابهای مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای چند گانه دیدگاهها و عقاید خودش را دارد ، به نظر می رسد وقتی دو تا پنج پروژه مهم سرمایه ای به وجود می آیند که فعالیتهای تحصیل یا ساخت دارایی دولت در اولویت باشد ، استفاده از حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای فردی برای هر یک از این پروژه های مهم سرمایه ای مناسب خواهد بود .

درآمدها و سایر منابع مالی

تعداد گروه ها و انواع درآمدها و سایر منابع مالی که در حسابهای مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای مشخص شده اند معمولاً نسبت به آنهایی که در حساب مستقل درآمد اختصاصی و عمومی مشخص شده بسیار کمتر هستند . از آنجائی که دولت ها تحصیل و ساخت دارایی های سرمایه ای را با استفاده از بدهی تامین مالی می کنند ، انتشار بدهی مهمترین منبع برای حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای به شمار می رود و تحت عنوان منبع « دیگر تامین مالی » گزارش شده است . علاوه بر این ، حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای ، دریافت منابع را به صورت معاملات غیر ارزی از

سوی فدرال ، ایالت یا سایر برنامه های کمکی ، پرداختهای انتقالی حسابهای مستقل وجوه ، مانند حساب مستقل وجوه ، عمومی و اجاره های سرمایه ای محاسبه می کند . پاراگراف های بعدی بعضی از مشکلات حسابداری که دولت در حسابداری منابع حساب های مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای با آنها مواجه می شود را توضیح داده است .

عواید ناشی از انتشار بدهی

این بخش به توصیف حسابداری اختصاصی مربوط به عواید ناشی از انتشار بدهی می پردازد . علاوه بر مفاهیم کلی حسابداری عواید بدهی در حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای و دستورالعمل ویژه ای که به اوراق قرضه کوتاه مدت مربوط می شود ، اوراق قرضه عندالمطالبه ، بدهی عوارض خاص و ارزیابی های تخفیف خرید و فروش اوراق بهادار نیز مورد بررسی قرار گرفته اند .

ثبت های روزنامه ای اساسی برای ثبت انتشار بدهی - همانطور که در بالا ذکر شد ، عواید ناشی از فروش بدهی برای تامین مالی پروژه های محاسبه شده توسط حسابهای مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای باید به عنوان منبع مالی دیگر حساب مستقل پروژه های سرمایه ای به ثبت رسند . برای توصیف حسابداری مطلوب در حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای فرض کنید که دولت یک بدهی با مبلغ اسمی ۱۰۰۰۰۰ دلار انتشار نموده است . ثبت روزنامه ای اساسی ثبت شده به شرح زیر می باشد :

وجه نقد	۱۰۰۰۰۰
سرمایه منابع مالی - عواید ناشی از فروش اوراق قرضه	۱۰۰۰۰۰

ثبت فروش اوراق قرضه

در هر حال ، در عمل به ندرت با ثبت روزنامه ای ساده مانند فوق روبرو می شویم . برای مثال هنگام انتشار اوراق قرضه ، کارمزدهای کارگزار ، کارمزدهای وکیل ، و سایر هزینه ها از عواید اوراق قرضه کاسته می شوند . فرض کنید که این کارمزدها در مثال بالا

۵۰۰۰ دلار می باشند . دولت برای محاسبه این کارمزدها دو راه دارد . دولت می تواند عواید ناشی از هزینه ها و کارمزدهای خالص انتشار اوراق قرضه یا عواید ناشی از بدهی در مبالغ ناخالص و مخارج کارمزدها و هزینه های انتشار را ثبت نماید . GAAFR توصیه می کند که از آخرین روش استفاده شود ، در این روش مخارج برای کارمزدها و هزینه های انتشار به ثبت می رسند . با استفاده از این راهکار توصیه شده ثبت روزنامه ای زیر به ثبت خواهد رسید :

وجه نقد ۹۵۰۰۰ دلار

مخارج - هزینه های انتشار اوراق قرضه ۵۰۰۰

سایر منابع مالی - عواید ناشی از فروش اوراق قرضه ۱۰۰۰۰۰

ثبت انتشار اوراق قرضه و پرداخت هزینه های انتشار اوراق قرضه

اگر دولت مجبور به ثبت عواید ناشی از انتشار اوراق قرضه ، خالص هزینه ها و مخارج انتشار کاربرد می شود ، ثبت روزنامه ای زیر به ثبت خواهد رسید :

وجه نقد ۹۵۰۰۰

سایر منابع مالی - عواید ناشی از فروش اوراق قرضه ۹۵۰۰۰

ثبت عواید ناشی از فروش اوراق قرضه ، خالص هزینه های انتشار

دو نمونه دیگر وجود دارند که انحراف از اولین ثبت روزنامه ای ساده را که در بالا ارائه شده ، نشان می دهند . این نمونه ها هنگام انتشار اوراق قرضه با تخفیف یا با جایزه منتشر می شوند . وقتی نرخ بهره بازار در زمان انتشار بیشتر از نرخ بهره کوپنها یا نرخ بهره قید شده برای اوراق قرضه خاص صادره باشد ، اوراق قرضه با تخفیف منتشر می شود . در صورتی که اوراق قرضه با مبلغ اسمی ۱۰۰۰۰۰ دلار در واقع ۹۷۵۰۰ دلار فروخته شده و هنوز ۵۰۰۰ دلار هزینه انتشار وجود دارد ، ثبت روزنامه ای توصیه شده عبارتست از :

وجه نقد ۹۲/۵۰۰

مخارج - هزینه های انتشار اوراق قرضه ۵۰۰۰

سایر منابع مالی - عواید ناشی از فروش اوراق قرضه ۹۷۵۰۰

ثبت فروش اوراق قرضه با تخفیف، خالص هزینه ها و کارمزدهای انتشار در صورتی که نرخ بهره رایج بازار کمتر از نرخ بهره کوپنها یا نرخ بهره قید شده اوراق قرضه خاص منتشر شده باشد، اوراق قرضه با جایزه فروخته خواهد شد. با فرض حقایق مشابه ثبت روزنامه ای قبلی، انتظار می رود که اوراق قرضه با جایزه ۲۵۰۰ دلار به جای تخفیف ۲۵۰۰ دلار فروخته شوند، ثبت روزنامه ای به صورت زیر به ثبت خواهد رسید:

وجه نقد ۹۷/۵۰۰

مخارج - هزینه های انتشار اوراق قرضه ۵۰۰۰

سایر منابع مالی - عواید ناشی از فروش اوراق قرضه ۱۰۲۵۰۰

ثبت فروش اوراق قرضه با مبلغ اسمی ۱۰۰۰۰۰ دلار با سود، خالص هزینه ها و کارمزدهای انتشار اوراق قرضه.

به یاد داشته باشید که ثبت های روزنامه ای دیگری برای استهلاك صرف و کسر یا توسط حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای مقرر نمی شود (تعیین نشده است). به علت اینکه (کانون) تمرکز اندازه گیری حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای بر روی منابع مالی جاری است، حساب مستقل وجوه به راحتی عواید اوراق قرضه (یعنی، منابع مالی جاری دریافتی) را که سود یا تخفیف را نشان می دهند، به ثبت می رساند. چون بدهی در حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای ثبت نشده، نیازی به ثبت استهلاك سود یا تخفیف نیست. استهلاك سود یا تخفیف (علاوه بر هزینه های انتشار) در صورت حساب های مالی دولتی ثبت می شوند.

اوراق قرضه کوتاه مدت

اوراق قرضه کوتاه مدت مکانیزمی برای دولتهای مرکزی و محلی در کسب منابع مالی به صورت سندی کوتاه مدت به شمار می روند که دولت مایل است به صورت عواید اوراق قرضه بلند مدت بازپرداخت نماید. اسناد کوتاه مدت درآمد و مالیات نیز از منابع مالی کوتاه مدت برای دولتها محسوب می شوند. بنابراین، اسناد کوتاه مدت برای بازپرداخت شدن به صورت عواید اوراق قرضه واریز نمی شوند. انتظار می رود که این اسناد از طریق

مجموعه ای از درآمدهای مالیاتی آتی غالباً مالیاتهای مستغلات یا سایر منابع درآمد کمک های طبقه بندی شده دولت مرکزی یا فدرال پرداخت شوند. حسابداری معاملات حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای اکثراً به اوراق قرضه کوتاه مدت مربوط می شوند چون اوراق قرضه به احتمال زیاد منبع عوایدی هستند که پروژه های سرمایه ای محاسبه شده توسط حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای را تامین مالی می کنند. سوال حسابداری مربوط به اوراق قرضه کوتاه مدت این است که آیا اسناد باید شرایط خاص توصیف شده باعث می شوند اسناد به عنوان تعهدات بلند مدت عمل نمایند و فقط در صورتهای مالی دولتی به ثبت می رسند یا خیر؟

تفسیر شماره ۹ NCGA (NCGAI 9) تحت عنوان «طبقه بندی های حساب مستقل وجوه اختصاصی / حسابهای ترازنامه ای» سوال مربوط به چگونگی انعکاس اوراق قرضه کوتاه مدت درآمد و مالیات در صورتحساب های مالی دولت به ویژه چگونگی محاسبه آنها توسط حسابهای مستقل وجوه دولتی را مطرح می سازد. به ویژه این رهنمود به حسابهای مستقل پروژه های سرمایه ای مربوط می شود، چون حساب های مستقل وجوه معمولاً عوایدی از اوراق قرضه صادره را دریافت می کنند که تحصیلات یا ساخت دارایی عمده را از نظر مالی تامین می نماید.

NCGAI 9 تعیین نموده که اگر تمام مراحل قانونی برای تامین مالی اوراق قرضه کوتاه مدت طی شده باشد و بهره بر حسب توان انجام تامین مالی اسناد کوتاه مدت بر مبنای طولانی مدت مطابق با معیارهای مطرح شده در بیانیه شماره 6 FASB (SFAS6) «طبقه بندی تعهدات پیش بینی شده برای تامین مالی مجدد» را حمایت می کند، نباید به عنوان بدهی حساب مستقل نشان داده شوند، گرچه به عنوان بدهی در صورتحساب دولتی دارایی های خالص ثبت خواهند شد. در هر حال، اگر مراحل قانونی ضروری و توان انجام معیارهای تامین مالی مناسب باشند، اوراق قرضه کوتاه مدت باید به عنوان بدهی حساب مستقل در عواید دریافتی حساب مستقل گزارش شوند.

شرایط لازم بیانیه SFAS 6 (فوق الذکر) عبارتند از:

تمایل موسسه برای تامین مالی مجدد تعهدات کوتاه مدت بر مبنای طولانی مدت بر حسب توان تکمیل تامین مالی مجدد مشخص شده در هر دو شیوه زیر مورد حمایت قرار می گیرد :

A) انتشار تعهدات بلند مدت یا اوراق بهادار سهامداران بعد از تاریخ ترازنامه - بعد از تاریخ ترازنامه موسسه ، اما قبل از اینکه ترازنامه منتشر شده ، تعهدات طولانی مدت ... به منظور تامین مالی مجدد تعهدات کوتاه مدت بر مبنای طولانی مدت منتشر شده اند ؛ یا B) قرارداد تامین مالی - قبل از انتشار ترازنامه ، موسسه در قرارداد مالی ثبت شده که به موسسه اجازه می دهد تا تعهدات کوتاه مدت را بر مبنای طولانی مدت مجدداً تامین مالی نماید که به سهولت قابل تعیین هستند ، و مطابق شرایط زیر باشند :

(i) قرارداد تا مدت یکسال چرخه عملیات از تاریخ ترازنامه موسسه منقضی نمی شود و در ط

دوره ای که قرارداد توسط وام دهند یا پیش بینی شده های وام دهنده یا سرمایه گذار (و تعهدات پرداخت شده در قرارداد در این مدت عندالمطالبه قابل فسخ نیست به جز تخطی از شرط رعایت مقررات که به صورت عینی (بی طرفانه) قابل تعیین یا قابل اندازه گیری است .

(ii) عدم تخطی از شرایط قرارداد تامین مالی در تاریخ ترازنامه وجود دارد و اطلاعات غیر قابل استفاده نشان می دهد که یک تخطی بعد از ، یا قبل از انتشار ترازنامه روی داده ، یا اگر در تاریخ ترازنامه تخطی وجود دارد یا پس از آن رخ داده باشد ، فسخ به وجود می آید (فسخ می شود) .

(iii) وام دهنده یا پیش بینی شده های وام دهنده یا سرمایه گذار با موسسه ای که وارد قرارداد مالی شده از نظر مالی قادر به قبول قرارداد باشد .

به منظور استفاده از شرایط فوق الذکر SFAS 6 « تخطی از شرط » با شرایطی که در قرارداد یا نقص یا تخطی شرط مطرح شده ، مطابقت ندارد مانند محدودیت های قرارداد وام ، اظهارنامه یا ضمانت نامه چه فرجه زمانی جهت رفع موارد تخطی از شرایط قرارداد داشته باشند و چه نداشته باشند یا وام دهنده ملزم به اعلام شده باشد . علاوه بر این ،

وقتی قرارداد مالی به خاطر تخطی از شرطی که به طور متفاوت توسط طرف قرارداد ارزیابی می شود قابل فسخ است (برای مثال ، وقتی رعایت مقررات با شرط به طور عینی قابل تعیین یا قابل اندازه گیری نیست) ، با شرط b (ii) فوق الذکر مطابقت ندارد .

نکته : مطابقت شرایط فوق الذکر اوراق قرضه کوتاه مدت به عنوان یک بدهی حساب مستقل ثبت نمی شوند ، دولت باید تامین مالی را بعد از تاریخ ترازنامه کامل کند اما قبل از اینکه _____ به صورت حساب های مالی انتشار یافته باشد ، یا دولت باید یک قرارداد ثابت مناسب با کسب تامین مالی طولانی مدت بعد از انتشار صورت حساب های داشته باشد . این ظاهراً یک سرآغاز محدودیت است که از ثبت تامین مالی به عنوان بدهی بلند مدت در گروه های حساب بدهی بلند مدت عمومی جلوگیری می کند . در هر حال ، فرصت مطابق با این شرایط از آنچه به نظر می رسد بهتر است ، چون شرایط لازم اوراق قرضه کوتاه مدت تعیین خواهد کرد که قراردادهای عینی برای انتشار اوراق قرضه طولانی مدت قبل از ارائه تامین مالی کوتاه مدت از طریق اوراق قرضه کوتاه مدت توسط وام دهنده به جا و مناسب هستند .

اگر اوراق قرضه کوتاه مدت به خاطر معیارهای پذیرفته شده SFAS 6 به عنوان بدهی ثبت نشده باشند ، اسناد مربوط به صورت حسابهای مالی شامل توضیح کلی قرارداد تامین مالی و شرایط تعهدات پرداخت شده یا پیش بینی شده که در نتیجه تامین مالی پرداخت شده اند ، می شود . نمودار ۱ و ۲ ثبت های روزنامه را نشان می دهد که باید برای اوراق قرضه کوتاه مدت ثبت شده باشد.

نمودار (۱)

ثبت های روزنامه ای زیر حسابداری اوراق قرضه کوتاه مدت را نشان می دهد . فرض نماییم که در شهری ۱۰۰۰۰۰۰ دلار اوراق قرضه کوتاه مدت منتشر شده است . معیارهای تثبیت شده توسط SFAS6 مورد تایید قرار گرفته اند به طوریکه مسئولیت بدهی در صورت حسابهای دولتی دارایی های خالص به جای حساب مستقل وجوه پروژه

های سرمایه ای گنجانده شده است. وقتی اوراق قرضه کوتاه مدت منتشر می شوند،

ثبت های روزنامه ای زیر به ثبت می رسند:

حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای:

وجه نقد ۱۰۰۰۰۰۰

سایر منابع مالی - عواید ناشی از انتشار اوراق قرضه کوتاه مدت

۱۰۰۰۰۰۰

ثبت دریافت وجوه نقد از طریق انتشار اوراق قرضه کوتاه مدت

صورت حسابهای مالی دولتی:

وجه نقد ۱۰۰۰۰۰۰

۱۰۰۰۰۰۰

اوراق قرضه پرداختی کوتاه مدت

ثبت انتشار اوراق قرضه کوتاه مدت

وقتی شهری بدهی بلند مدتی را که توسط اوراق قرضه کوتاه مدت پیش بینی شده،

منتشر می سازد، ثبت های روزنامه ای زیر به ثبت می رسند. (فرض نمایید که بدهی

بلند مدت روز بعد منتشر شده و هیچ گونه پرداخت سودی وجود ندارد).

حساب مستقل وجوه عمومی:

وجه نقد ۱۰۰۰۰۰۰

۱۰۰۰۰۰۰

سایر منابع مالی - عواید ناشی از فروش اوراق قرضه بلند مدت

ثبت انتشار اوراق قرضه بلند مدت

سایر منابع مالی - انتقال به حساب مستقل وجوه بازپرداخت بدهیهای عمومی

۱۰۰۰۰۰۰

۱۰۰۰۰۰۰

وجه نقد

ثبت انتقال به حساب مستقل وجوه بازپرداخت بدهیهای عمومی

(به یاد داشته باشید که ممکن است دولتی بدهی بلند مدت را در حساب مستقل وجوه

بازپرداخت بدهی های عمومی ثبت نماید، اگر با حقایق معامله واقعی مطابقت داشته

باشد).

حساب مستقل وجوه بازپرداخت بدهی های عمومی :

وجه نقد ۱۰۰۰۰۰۰

سایر منابع مالی - انتقال از حساب مستقل وجوه عمومی ۱۰۰۰۰۰۰

ثبت دریافت یک انتقال از حساب مستقل وجوه عمومی

سایر کاربردهای مالی - بازپرداخت اوراق قرضه کوتاه مدت ۱۰۰۰۰۰۰

وجه نقد ۱۰۰۰۰۰۰

ثبت بازپرداخت اوراق قرضه کوتاه مدت

صورت حساب های مالی دولتی :

اوراق قرضه کوتاه مدت ۱۰۰۰۰۰۰

اوراق قرضه پرداختی ۱۰۰۰۰۰۰

ثبت انتشار اوراق قرضه بلند مدت

تذکر: برای شناخت بیشتر ثبت های حساب مستقل وجوه بازپرداخت بدهی های

عمومی و صورت حساب های مالی دولتی، می توانید به ترتیب به فصلهای ۹ و ۱۱

رجوع نمایید.

نمودار (۲)

همان حقایق موجود در نمودار وضع حسابها (۱) را تصور نمایید، شهر معیارهای

SFAS6 را تایید نکرده و باید اسناد اوراق قرضه کوتاه مدت را به عنوان بدهی حساب

مستقل ثبت نماید.

ثبت های روزنامه ای زیر در هنگام انتشارات در اوراق قرضه کوتاه مدت ثبت شده اند:

حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای :

وجه نقد ۱۰۰۰۰۰۰

اوراق قرضه کوتاه مدت پرداختی ۱۰۰۰۰۰۰

ثبت انتشار اوراق قرضه کوتاه مدت

صورت حساب های مالی دولتی

همان ثبت های فوق.

فرض نمایید شهر اوراق قرضه بلند مدت را منتشر نموده (فرض نموده عواید مستقیماً از طریق حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای دریافت شده اند) و اوراق قرضه کوتاه مدت را بازپرداخت می کند .

حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای :

وجه نقد ۱۰۰۰۰۰۰

سایر منابع مالی - عواید ناشی از فروش اوراق قرضه ۱۰۰۰۰۰۰

ثبت انتشار اوراق قرضه بلند مدت

اوراق قرضه کوتاه مدت پرداختنی ۱۰۰۰۰۰۰

وجه نقد ۱۰۰۰۰۰۰

ثبت بازپرداخت اوراق قرضه کوتاه مدت

صورت حساب های مالی دولتی :

اوراق قرضه کوتاه مدت پرداختنی ۱۰۰۰۰۰۰

اوراق قرضه پرداختنی ۱۰۰۰۰۰۰

ثبت انتشار اوراق قرضه بلند مدت

اوراق قرضه عندالمطالبه

اوراق قرضه عندالمطالبه ابزارهای مالی هستند که یک تقاضای خرید بالقوه بر اساس منابع مالی جاری ایالتی و محلی به وجود می آورند . در رابطه با اوراق قرضه عندالمطالبه مانند اوراق قرضه کوتاه مدت یک سوال حسابداری وجود دارد : آیا بدهی باید به عنوان بدهی اوراق قرضه کوتاه مدت (به فرض اینکه در اکثر مواقع بدهی برای تامین مالی تسهیلات یا ساخت پروژه های سرمایه ای استفاده می شود) یا بر اساس صورتحساب های دولتی دارایی های خالص به ثبت رسند ؟ GASB دستورالعملی را از طریق تفسیر شماره 1 GASB (GASB1) منتشر نمود بدین مضمون « اوراق قرضه عندالمطالبه

توسط ثبت های دولتی ایالتی و محلی منتشر می شوند « که در زیر مورد بررسی قرار می گیرد .

اوراق قرضه عندالمطالبه انتشار بدهی هستند که شرایط عندالمطالبه (به نام شرایط قابل استرداد) یکی از ویژگی های آنهاست که به سهامدار حق می دهد تا انتشار دهنده را ملزم به بازخرید اوراق قرضه در دوره زمانی خاصی نماید ، سپس زمان مقرر معمولاً سی روزه یا کمتر را اعلام می کند . در بعضی موارد ، شرایط تقاضا بلافاصله بعد از انتشار اوراق قرضه قابل اجرا هستند . و در سایر موارد ، یک دوره انتظار مثلاً ۵ ساله وجود دارد ، تا وقتی که شرایط قابل استرداد اوراق قرضه توسط سهامدار اعمال گردد . این شرایط بدین معناست که سهامدار مطمئن شود که می تواند ارزش اسمی اوراق قرضه را در تاریخ آتی دریافت نماید ، اوراق قرضه عندالمطالبه ویژگی ها و مزایای سرمایه گذاری کوتاه مدت به علاوه سرمایه گذاری بالقوه بلند مدت دارد . بنابراین ، با توجه به شرایط جاری بازار ، دولتها می توانند انواع اوراق قرضه را با نرخ سود کمتری نسبت به اوراق قرضه ای که شرایط قابل استرداد اوراق قرضه عندالمطالبه را ندارند ، منتشر نماید .

چون انتشار اوراق قرضه عندالمطالبه ، بیانگر پرداختهای نقدی مهم بالقوه توسط دولتها می باشد ، معمولاً مراحل برای حمایت دولت از طریق ارائه حساب مستقل وجوه ، ذخایر نقدی و اوراق قرضه عندالمطالبه بازخرید شده توسط سهامداران در نظر گرفته شده است . ابتدا ، دولتها عاملانی را برای بازاریابی مجدد انتخاب می کنند که وظیفه شان فروش مجدد اوراق قرضه بازخرید شده توسط سهامداران می باشد . علاوه بر این ، دولتها اعتبارنامه ها یا قراردادهای (ضمیمه قرارداد) کسب می کنند که حساب مستقل وجوه را به اندازه کافی برای پوشش دادن اوراق قرضه بازخرید شده را ممکن می سازند .

برای تامین مالی بلند مدت در رویدادی که عاملان بازاریابی مجدد قادر به فروش اوراق قرضه بازخرید شده در دوره زمانی خاص (مانند ۳ تا ۶ ماه) نیستند ، دولت با انتشار اوراق قرضه عندالمطالبه با یک موسسه مالی قرارداد می بندد تا اوراق قرضه را به وام اقساطی قابل بازپرداخت در طی دوره زمانی خاصی تبدیل کند . این نوع قرارداد به

عنوان قراردادی « سفارشی » شهرت یافته و ممکن است بخشی از قرارداد اعتبارنامه یا یک قرارداد (و مجزا) باشد .

بر طبق تفسیر شماره 1 GASB ، اوراق قرضه عندالمطالبه اسناد دارای شرایط عندالمطالبه هستند که در تاریخ ترازنامه یا در طی یکسال از تاریخ ترازنامه قابل اجرا می باشند . این اوراق قرضه باید توسط دولتها در حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای گزارش شده باشند مگر اینکه تمام شرایط زیر که در تفسیر شماره 1 GASB مشخص شده مطابقت داشته باشند :

- قبل از انتشار صورتحسابهای مالی ، انتشار دهنده یک قرارداد عادی مستقل . (یک قرارداد عادی مستقل : قراردادی است با شخص ثالث نامرتبط که هر طرف به نمایندگی از طرف خودش عمل می کند) برای تبدیل اوراق قرضه قابل استرداد (نه فروش مجدد) به تعهدات بلند مدت دیگر منعقد می کند .

- قرارداد سفارشی در طی یکسال از تاریخ ترازنامه انتشار دهنده منقضی نمی شود .

- قرارداد سفارشی ، توسط وام دهنده یا انتظار وام دهنده در طی آن سال قابل فسخ نیست ، تعهدات پرداختی موجود در قرارداد سفارشی در آن سال قابل بازخرید (عندالمطالبه) نمی باشند .

- وام دهنده ، انتظار وام دهنده سرمایه گذار باید از نظر مالی قادر به انجام تعهدات قرارداد سفارشی باشند .

با توجه به شرایط فوق ، اگر قرارداد سفارشی به خاطر تخطی های مشاهده شده از هر دو طرف و نه به خاطر تخطی هایی که قبل از انتشار صورت حساب های مالی رخ داده قابل فسخ یا قابل بازخرید باشد ، اوراق قرضه عندالمطالبه به عنوان بدهی بلند مدت و نه به عنوان بدهی حساب مستقل وجوه در صورت حساب های مالی دولتی طبقه بندی و ثبت می شوند . اگر قبل از انتشار صورت حساب های تخطی هایی رخ داده و یک اسقاط حتی (فسخ) احراز گردد ، اوراق قرضه در صورتحسابهای مالی دولتی به عنوان بدهی بلند

مدت و نه تعهدات حساب مستقل وجوه طبقه بندی و ثبت می شوند. در غیر این صورت، اوراق قرضه عندالمطالبه باید به عنوان بدهی حساب مستقل وجوه دولتی طبقه بندی و ثبت شوند و در صورت حسابهای مالی دولتی به عنوان بدهی جاری گنجانده شوند.

اگر قرارداد سفارشی به علت تخطی هایی که از دو طرف مشاهده نشده قابل فسخ یا قابل بازخرید باشد، قرارداد سفارشی تعهد کافی از قابلیت های مالی بلندمدت ارائه نمی دهد، و اوراق قرضه باید به عنوان تعهدات (بدهی) حساب مستقل وجوه و بدهی جاری در صورت حساب های مالی دولتی طبقه بندی شوند.

اگر دولت‌ها یک قرارداد سفارشی برای تبدیل اوراق قرضه عندالمطالبه که به صورت وام اقساطی بازخرید شده اند، منعقد سازد، وام اقساطی باید در صورت حساب دولتی دارایی های خالص به عنوان یک بدهی بلند مدت گزارش شود. اگر اوراق قرضه با شرایط فوق مطابقت نداشته باشد، باید به عنوان بدهی حساب مستقل وجوه دولتی مانند حساب مستقل پروژه های سرمایه ای ثبت گردند. انتخاب حساب مستقل وجوه برای ثبت بدهی توسط حساب مستقل وجوهی تعیین می شود که عواید اوراق قرضه را از طریق انتشار اوراق قرضه عندالمطالبه دریافت می کند. اکثر اوقات حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای انتخاب می شود. علاوه بر این، اگر قرارداد سفارشی منقضی شود حال آنکه اوراق قرضه عندالمطالبه مربوط به آن هنوز واریز نشده باشد، دولت باید بدهی حساب مستقل وجوه را در حساب مستقل وجوه برای اوراق قرضه عندالمطالبه ای که قبلاً به عنوان بدهی حساب مستقل وجوه گزارش شده اند، گزارش نماید. یک بدهی مشابه با «سایر استفاده های مالی» در این زمان با ثبت بدهی حساب مستقل وجوه مطرح شده است.

علاوه بر شرایط لازم حسابداری در مورد اوراق عندالمطالبه، تفسیر شماره ۱ GASB افشاهایی را در مورد این نوع اوراق قرضه و قراردادهای مربوطه لازم می داند. این افشاها، افشاهای عادی مقرر شده برای بدهی می باشند و عبارتند از:

- توضیح کلی برنامه اوراق قرضه عندالمطالبه

- شرایط اعتبارنامه ها و سایر قراردادهای نقدینگی ثابت معوقه
 - کارمزد تعهد برای احراز اعتبارنامه ها و مبالغ دریافتی بر اساس آنها که از تاریخ ترازنامه واريز نشده اند .
 - توضیح قرارداد سفارشی ، مانند تاریخ انقضای آن ، کارمزدهای تعهد برای احراز قرارداد و شرایط تعهدات جدید در قرارداد سفارشی
 - شرایط لازم بازپرداخت بدهی های عمومی که در صورت اجرای قرارداد سفارشی
- به _____ وجوه _____ می آیند .

بدهی از محل عوارض مخصوص :

حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای برای پروژه های سرمایه ای با عواید بدهی عوارض تامین مالی شده اند ، در نظر گرفته می شود . (عوارض نوع خدماتی در فصل ۷ توضیح داده شده اند .) گاهی اوقات ، پروژه های عوارض در حقیقت سرمایه ای هستند و برای افزایش سودمندی ، قابل ارزیابی یا ارزش زیبایی شناسی اموال ساختگی طراحی شده اند . همچنین ممکن است پروژه ها اصلاحات یا الحاقاتی را برای دارایی های سرمایه ای دولت مانند زیر ساختها ارائه دهند . بعضی از انواع متداول عوارض خاص سرمایه ای عبارتند از خیابانها ، پیاده روها ، تسهیلات پارک و جدولها و جوی های کنار خیابان .

هزینه های پروژه عوارض خاص اصلاح سرمایه معمولاً نسبت به مبلغ اموالی ساختگی که صاحبان اموال می توانند یا مایلند در طی یکسال پرداخت نمایند ، بیشتر است . برای تامین مالی پروژه ، صاحبان اموال ایجاد شده ، اموال خود را با اجازه دولت به طور موثر گرو می گذارند تا حق تصرف (گرو ، رهن) اموالشان به دست آورند تا صاحبان اموال بتوانند سهم متناسب خود از هزینه های اصلاح در اقساط را بپردازند . برای کسب واقعی حساب مستقل وجوه برای پروژه ، معمولاً دولت بدهی بلند مدتی را منتشر می سازد . معمولاً ، صاحبان اموال ارزیابی شده عوارض اقساط را که بر اساس شرایط لازم بازپرداخت بدهی های عمومی بدهی منتشر شده برای تامین وجه پروژه سازمان بندی

گردیده می پردازند. صاحبان اموال ارزیابی شده برای پرداخت فوری عوارض یا هر زمانی بعد از آن و قبل از سررسید عوارض انتخاب شده اند. وقتی صاحبان اموال ارزیابی شده تعهداتشان را بپذیرند، دولت حق گروه را از اموال مربوطه می گیرد.

بیانیه شماره 6 GASB بعنوان حسابداری و گزارشگری عوارض خاص، « بدهی عوارض خاص » را مانند تعهدات بلند مدتی تعریف می کند که توسط حق تصرف اموال ارزیابی شده به دست آمده اند و برای منابع اولیه بازپرداخت علیه اموال مفید (پر منفعت) عوارضی وضع شده است. در هر حال، دولت بعضی مواقع متعهد می شود تا منابعی برای بازپرداخت بدهی عوارض خاص در صورت عدم پرداخت بدهی توسط صاحبان اموال ارزیابی شده مقرر نماید. مرسوم است که دولت محلی با استفاده از عواید بدهی تعهد عمومی اصلاح یا بهبودی را تامین مالی نموده و عوارض خاصی را علیه صاحبان اموال پر منفعت وضع نماید تا منابع مورد نیاز برای بازپرداخت بدهی را تامین کند.

منبع اولیه حسابهای مستقل وجوه برای بازپرداخت بدهی عوارض خاص، عوارضی علیه صاحبان اموال پر منفعت می باشد. نقش و مسئولیت دولت برای بدهی متفاوت است. دولت ممکن است مستقیماً مسئول بازپرداخت بخشی از هزینه پروژه به صورت سود عمومی یا به صورت سود بردن صاحب اموال از طریق اصلاح باشد. منابع دولتی عمومی بخشی از بدهی مربوط به سهم دولت از هزینه پروژه را بازپرداخت می نمایند. هزینه های پروژه های سرمایه ای مخارج حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای هستند.

به عبارت دیگر، دولت ممکن است هیچگونه تعهدی برای انتشار بدهی عوارض خاص نداشته باشد. بین این دو طرف، دولت ممکن است اعتبار سازمانی اش را به عنوان ضمانتی برای قرضه عوارض گروه گذارد، مانند بخشی از اوراق قرضه که برای پرداخت عوارض علیه صاحبان اموال پر منفعت منتشر شده است.

بیانیه شماره 6 GASB بیان می کند که نوع حساب مستقل وجوه عوارض خاص که قبلاً در حسابداری دولتی به کار رفته دیگر نباید مورد استفاده قرار گیرد. شرایط لازم قانونی یا سایر شرایط برای محاسبه معاملات عوارض خاص در حسابها یا حسابهای

مستقل از سایر حساب ها و حسابهای مستقل دولت جدا هستند که معمولاً با حفظ درآمد خاص مجزا، پروژه های سرمایه ای، و حساب های مستقل بازپرداخت بدهی عمومی برای پروژه های عوارض خاص فردی پذیرفته می شوند.

تعهدات دولت برای بدهی عوارض خاص

روش تامین مالی پروژه های سرمایه ای با استفاده از بدهی عوارض خاص ثبت شده در حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای خواه ناخواه تحت تاثیر دولت که به نحوی متعهد بدهی عوارض خاص شده، قرار گرفته است. اگر دولت به نحوی متعهد بازپرداخت بدهی های عمومی مربوطه در صورت عدم پرداخت بدهی توسط صاحبان اموال شود، تمام معاملات مربوط به اصلاحات (بهبود) سرمایه ای توسط عوارض خاص تامین مالی می شوند که باید به همان صورت و بر اساس مبنای حسابداری مشابه مانند سایر اصلاحات و تامین مالی سرمایه ای گزارش گردند؛ یعنی، معاملات مرحله ساخت پروژه باید در حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای (یا سایر حساب مستقل وجوه اختصاصی) گزارش شوند، و معاملات مرحله بازپرداخت بدهی های عمومی باید در حساب مستقل وجوه بازپرداخت بدهی های عمومی گزارش شوند، در صورتی که حساب مستقل وجوه بازپرداخت بدهی های مجزا مورد استفاده قرار گرفته باشند. در هنگام وضع عوارض خاص، باید عوارض خاص دریافتی در حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای ثبت شوند، که با همان مبلغ ثبت شده به عنوان درآمد ممتاز جبران می شوند. دولت باید قابلیت وصول دریافتی های عوارض خاص را مورد بررسی قرار دهد و تعیین نماید که آیا دریافتی ها توسط ذخیره ارزیابی جبران می شوند یا خیر. مبلغ درآمد ممتاز به این علت که درآمدها قابل اندازه گیری و دسترس پذیر می شوند کاهش می یابد. در صورت حساب های مالی دولتی همان دریافتی ها ثبت می شوند اما درآمد به عنوان «کمکهای صاحبان اموال» یا عنوانهای مشابه شناسایی و توصیف می گردد. اطلاعات بیشتر در مورد حسابداری بخش بدهی عوارض خاص که دولت به نحوی متعهد شده در فصل ۹ و ۱۳ در مورد حسابهای مستقل وجوه بازپرداخت بدهی های عمومی و گروه حساب بدهی بلند مدت ارائه گردیده است.

یک جنبه تعیین کننده وجود دارد مبنی بر اینکه آیا تعهد دولت در قبال بدهی عوارض خاص بر حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای تاثیر دارد و آیا این تاثیر در منبع حسابهای مستقل و مجموعه اصلاحات مورد استفاده برای ثبت منبع حسابهای مستقل وجوه موضوع اصلی است یا خیر. معاملات بازپرداخت بدهی های عمومی عوارض خاص صادره برای دولتی که به هیچ وجه تعهدی ندارد به جای حساب مستقل وجوه بازپرداخت بدهی های عمومی در وجوه امانی اعلام شده اند، و در حقیقت نشان می دهد وظایف دولت محدود شده به این که مانند یک نماینده (عامل) برای صاحبان اموال ارزیابی شده و سهامداران عمل کند. وقتی دولتی نسبت به بدهی عوارض خاص تعهدی ندارد، مرحله ساخت باید مانند سایر اصلاحات سرمایه ای در حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای یا سیر حساب مستقل وجوه اختصاصی گزارش شود. منبع حساب مستقل وجوه در حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای باید با تعریفی غیر از «عواید اوراق قرضه» مثلاً «کمکهای صاحبان اموال» شناسایی شوند. دارایی های سرمایه ای ارائه شده یا بدست آمده از طریق این بدهی برای دولتی که به هیچ وجه متعهد نیست باید در صورت حساب دولتی دارایی های خالص گزارش شوند.

حسابداری تخفیف خرید و فروش اوراق بهادار (همزمان)

بهره پرداختی دولت های مرکزی و محلی در بدهی منتشر شده برای اهداف عمومی به طور کل به مالیات فدرال مربوط نمی شود. چون این بهره به مالیات های فدرال مربوط نمی شود نرخهای بهره در دولتی که قادر به انتشار بدهی می باشد به طور کل کمتر از نرخ بهره مقرر شده برای بدهی قابل مقایسه ای است که پرداختهای بهره اش برای صاحب بدهی مشمول مالیات می شود.

بنابراین، دولت برای سود «خرید و فروش اوراق بهادار» بر اساس تفاوت قیمت میان نرخ سود معافیت مالیاتی اش و نرخ که دولت بر اساس سرمایه گذاری های مالیات پذیر خریداری شده در بازار آزاد به دست آورده، فرصتی می یابد. با توجه به شرایط لازم که عواید اوراق قرضه در آن در دوره محدودی به صورت نقد پرداخت شده اند، دولت مرکزی یا محلی لازم می داند که این سودهای ناشی از خرید و فروش اوراق بهادار

را برای دولت فدرال تخفیف دهند. پرداخت های تخفیف خرید و فروش اوراق بهادار هر پنج سال و در شصت روز از سررسید مالی بدهی مربوط صورت می گیرند. گرچه یک دولت ارسال پرداخت های تخفیف خرید و فروش اوراق بهادار را تا هفت سال گذشته لازم نمی داند، اما دولت باید تعهد به خرید و فروش تخفیف پذیر را تا حدی که تعهد پرداخت شده قابل اندازه گیری و محتمل باشد، بشناسد. در تعیین مبلغ بدهی باید به سودهای اضافی خرید و فروش به دست آمده در یک سال که با سودهای کمتر در سال بعد جبران می شود، توجه نمود. بنابراین، بدهی مشخص در طی یکسال باید بخشی از پرداخت آتی تخمین شده محسوب گردد که برای سود دوره جاری قابل استناد باشد. به عبارت دیگر، دولت بررسی می کند که آیا سودش در سرمایه گذاری های مشابه سالهای بعد سودهای اضافی سال اول را جبران خواهد نمود یا خیر، برای مثال، نیازی به ثبت بدهی برای مبالغ کلی سودهای اضافی در سالهای اول و آغازین انتشار بدهی نیست.

تمام درآمد بهره، بدون توجه به اینکه تخفیف پذیر هستند یا نه، باید به عنوان درآمد حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای گزارش می شوند. بدهی برای تخفیف خرید و فروش اوراق بهادار فقط در صورت حساب دولتی دارایی های خالص گزارش می شوند. بنابراین، وقتی موعد مبالغ سر رسیده و برای دولت فدرال قابل پرداخت می شوند، باید به عنوان بدهی حساب مستقل وجوه گزارش گردند.

خلاصه

دولتها حسابهای مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای را برای محاسبه تحویل و ساخت دارایی های سرمایه ای عمده ایجاد می کنند. این فصل بر حسابداری اساسی معاملات نوعی حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای و نیز بر فضاهای خاص حسابداری متمرکز شده است، که در ابتدا شامل انتشار بدهی حسابهای مستقل پروژه های سرمایه ای می شود. علاوه بر این، خواننده اطلاعاتی را در فصلهای ۹، ۱۲ و ۱۳ مورد بررسی قرار می دهد که حسابداری و گزارشگری حسابهای مستقل وجوه بازپرداخت بدهی های عمومی، دارایی های سرمایه ای و بدهی بلند مدت عمومی به همراه اطلاعات اضافی در

مورد معاملاتی که بر حسابهای حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای تاثیر می گذارند را توضیح می دهند.